

# Lagrådsremiss

## Investeraravdrag

---

Regeringen överlämnar denna remiss till Lagrådet.

Stockholm den 21 februari 2013

*Peter Norman*

*Pia Gustafsson*  
(Finansdepartementet)

## Lagrådsremissens huvudsakliga innehåll

I lagrådsremissen föreslås att ett investeraravdrag ska införas. Förslaget innebär att fysiska personer som förvärvar andelar i ett företag av mindre storlek i samband med företagets bildande eller vid en nyemission får göra avdrag för hälften av betalningen för andelarna i inkomstslaget kapital. Avdrag ges med högst 650 000 kronor per person och år, vilket motsvarar förvärv av andelar för 1,3 miljoner kronor. Investerarnas sammanlagda betalning för andelar i ett och samma företag får uppgå till högst 20 miljoner kronor per år.

Som villkor för avdraget föreslås 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. Företaget ska uteslutande eller så gott som uteslutande bedriva rörelse samt ha ett löneunderlag om minst 300 000 kronor. Företaget får inte vara i ekonomiska svårigheter.

Vidare föreslås att den skattskyldige inte får 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 föreslås att avdraget ska 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.

Det föreslås att avdraget görs i inkomstslaget kapital för det år då andelarna förvärvas. Om villkoren att företaget ska ha ett visst minsta löneunderlag och att företaget uteslutande eller så gott som uteslutande ska bedriva rörelse 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 skatten minskas med 30 procent av den delen av underskottet som motsvarar storleken på avdraget.

Ändringarna föreslås träda i kraft den 1 september 2013.

# Innehållsförteckning

1	Beslut .....	5
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) .....	20
3	Ärendet och dess beredning .....	27
4	Överväganden och förslag .....	27
4.1	Ett skatteincitament för riskkapital .....	27
4.2	Definitioner .....	31
4.2.1	Vad som avses med företag .....	31
4.2.2	Vad som avses med koncern .....	34
4.2.3	Vad som avses med företag av mindre storlek .....	35
4.3	Vilka som kan få investeraravdrag och när .....	42
4.4	Villkor för investeraravdrag .....	44
4.4.1	Förvärvsvillkoret .....	44
4.4.2	Företaget ska vara ett företag av mindre storlek .....	46
4.4.3	Branschvillkoret .....	47
4.4.4	Löneunderlagsvillkoret .....	50
4.4.5	Företaget får inte vara i ekonomiska svårigheter .....	53
4.4.6	Värdeöverföringar från företaget .....	55
4.4.7	Interna förvärv .....	60
4.5	Underlag för investeraravdrag samt avdragets storlek ...	62
4.6	Återföring av avdraget .....	66
4.6.1	Återföring vid avyttring av andelarna .....	66
4.6.2	Återföring vid värdeöverföringar från företaget .....	69
4.6.3	Återföring vid interna förvärv .....	70
4.6.4	Återföring när skattskyldigheten i Sverige upphör <sup>72</sup> .....	74
4.6.5	Metod för återföring .....	74
4.7	Gränsbelopp för kvalificerade andelar .....	76
4.8	Skatteförfarandefrågor .....	77
4.8.1	Kontrolluppgiftsskyldighet för företaget .....	77
4.8.2	Uppgiftsskyldighet i inkomstdeklarationen .....	81
4.8.3	Anstånd med betalning av skatt i samband med återföring av investeraravdrag .....	83
4.8.4	Särskilda uppgifter .....	85
4.9	Förslagens förenlighet med EU:s regler om statligt stöd .....	86
4.10	Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser .....	90
5	Konsekvenser .....	91

5.1	Offentligfinansiella konsekvenser .....	91
5.2	Effekter för företagen och enskilda .....	92
5.3	Effekter på investeringar, BNP, reallön och sysselsättning.....	94
5.4	Effekter på jämställdhet mellan män och kvinnor.....	95
5.5	Effekter för Skatteverket och de allmänna förvaltningsdomstolarna.....	95
6	Författningskommentarer.....	96
6.1	Förslaget till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229).....	96
6.2	Förslaget till lag om ändring i skatteförfarandelagen (2011:1244).....	109
Bilaga 1	Sammanfattning av promemorian Investeraravdrag .....	116
Bilaga 2	Lagförslagen i promemorian Investeraravdrag .....	118
Bilaga 3	Förteckning över remissinstanserna.....	143

# 1 Beslut

Regeringen har beslutat att inhämta Lagrådets yttrande över förslag till

1. lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229),
2. lag om ändring i skatteförfarandelagen (2011:1244).

## 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.

*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,

10. inkomstslaget kapital för löpande inkomster av en privatbostadsfastighet eller en privatbostadsrätt i Sverige,

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

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

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*

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

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 §, *och*

8. *investeraravdrag och återfört investeraravdrag enligt 43 kap.*

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

## 43 kap. Investeraravdrag

### Innehåll

#### 1 §

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

### Definitioner

#### 2 §

Med företag avses i detta kapitel

1. ett svenskt aktiebolag,
2. en svensk ekonomisk förening, och

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. en ekonomisk förening eller ett aktiebolag som bedriver verksamhet av sådant slag som anges i 2 kap. 17 §, oavsett om föreningen eller bolaget uppfyller villkoren för att vara ett privatbostadsföretag,
3. en kooperativ förening, eller
4. en sådan ekonomisk förening som är centralorganisation för kooperativa föreningar.

#### 3 §

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

Som moderbolag i en koncern räknas även svenska handelsbolag och andra juridiska personer än



aktiebolag.

4 §

Med företag av mindre storlek avses i detta kapitel ett sådant företag som anges i 2 § första stycket och som uppfyller följande villkor:

1. medelantalet anställda samt delägare som arbetat i företaget är tillsammans färre än 50, och

2. företagets nettoomsättning eller balansomslutning uppgår till högst 80 miljoner kronor.

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

5 §

Med värdeöverföring avses i detta kapitel

1. vinstutdelning,

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

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

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

5. inlösen av förlagsinsatser av sådant slag som anges i 5 kap. 1 § lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar och utbetalningar av sådant slag som anges i 10 kap. 1 § samma lag.

### **Jämförelsebelopp**

6 §

Vid en värdeöverföring utgörs jämförelsebeloppet av den skattskyldiges andel av kapitalet i företaget vid tidpunkten för

*värdeöverföringen, multiplicerad med företagets redovisade resultat för beskattningsåret närmast före det kalenderår då den skattskyldige eller någon närstående till honom får värdeöverföringen.*

### **Medelantalet anställda, nettoomsättning och balansomslutning**

#### **7 §**

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

*Om något koncernföretag innehar andelar i ett annat företag eller om ett annat företag innehar andelar i koncernföretaget på det sätt som anges i 8 §, 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 person 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.*

#### **8 §**

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

*1. innehar 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 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.

#### 9 §

Om två eller flera andra företag som ingår i samma koncern innehar andelar i företaget, ska gränsvärdena i 4 § första stycket beräknas med hänsyn till hur stor total andel av kapital- eller röstandelarna i företaget som koncernen innehar.

### **Vilka som kan få avdrag**

#### 10 §

Investeraravdrag får göras av en fysisk person som förvärvar andelar i ett företag av mindre storlek om villkoren i 12–19 §§ är uppfyllda.

Första stycket gäller bara om förvärvaren är skattskyldig i Sverige för kapitalvinst på andelarna och kapitalvinsten inte är undantagen från beskattning i Sverige på grund av ett skatteavtal.

Om en fysisk person som uppfyller villkoren i första och andra styckena avlider, får dödsboet göra investeraravdrag.

### **Tidpunkten för avdraget**

#### 11 §

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

Om villkoren i 14 och 15 §§ uppfylls först det beskattningsår som följer närmast efter betalningsåret, ska i stället

investeraravdrag göras det beskattningsåret.

### **Villkor för avdrag**

#### *12 §*

*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 eller sådant dödsbo som avses i 10 § tredje stycket vid utgången av betalningsåret.*

*Med nyemission jämställs i denna paragraf även tillskott till en ekonomisk förening i form av medlemsinsats eller förlagsinsats.*

#### *13 §*

*Investeraravdrag får bara göras om andelarna har förvärvats i ett företag som vid utgången av betalningsåret är ett företag av mindre storlek.*

*Vid bedömningen av om företaget är ett företag av mindre storlek ska förhållandena under betalningsåret beaktas.*

#### *14 §*

*Investeraravdrag får bara göras om det företag i vilket andelar har förvärvats uteslutande eller så gott som uteslutande bedriver rörelse vid utgången av betalningsåret eller vid utgången av det beskattningsår som följer närmast efter betalningsåret.*

*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 ett sätt som motsvarar hur värdena i 4 § första stycket beräknas enligt 7–9 §§.

#### 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 § aktieföretagslagen (2005:551) och kapitaltillskottet inte undanröjer skyldigheten,
2. föremål för företagsrekon-

struktion av sådant slag som anges i lagen (1996:764) om företagsrekonstruktion, eller

3. på obestånd.

#### 18 §

Investeraravdrag får inte göras om den skattskyldige eller någon närstående till honom 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 enligt 6 §.

Om en närstående som innehar andelar i företaget har fått en värdeöverföring från företaget, ska överföringen vid tillämpningen av första stycket endast beaktas till den del den överstiger den närståendes andel av kapitalet i företaget vid tidpunkten för värdeöverföringen, 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 någon närstående till honom,

2. en näringsverksamhet från den skattskyldige eller någon närstående till honom, 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 någon närstående till honom 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 betalning för andelarna i företaget.*

*Om andelarna har förvärvats från en juridisk person, utgörs underlaget högst av det belopp som betalats kontant för andelarna vid bildandet av företaget.*

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

### **Investeraravdragets storlek**

#### **21 §**

*Investeraravdrag får göras med hälften av det underlag som anges i 20 §. 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 andelarna i företaget avyttras under de fem beskattningsåren närmast efter betalningsåret.*

*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 att andelarna övergår till någon annan genom gåva eller bodelning. Avyttring anses dock inte ha skett vid övergång genom bodelning med anledning av ett samboförhållande som upphör, äktenskapsskillnad eller sambons eller makens 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 någon närstående till honom 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 jämförelse-



*beloppet enligt 6 §.*

*Om en 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 vid tidpunkten för värdeöverföringen, 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.*

*Vid sådant förvärv som avses i 19 § första stycket 1 gäller första stycket 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 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*

*1. till den del andelarna i företaget under de fem beskattningsåren närmast efter betalningsåret inte skulle anses avyttrade vid tillämpning av 22 och 23 §§,*

*2. om den skattskyldige eller*

*någon närstående till honom under något av de fem beskattningsåren närmast efter betalningsåret, var för sig eller tillsammans, inte har fått en sådan värdeöverföring som skulle medföra återföring enligt 25 §, och*

*3. om det företag i vilket andelar har förvärvats under de två beskattningsåren närmast efter betalningsåret inte har gjort ett sådant förvärv som skulle medföra återföring enligt 26 § eller, för det fall företaget har gjort ett sådant förvärv, till den del investeraravdrag inte skulle återföras på grund av förvärvet enligt 26 § andra stycket.*

### **Tidpunkt för återföring**

*29 §*

*Återföring ska göras det beskattningsår då*

- 1. andelarna avyttras,*
- 2. den skattskyldige eller någon närstående till honom 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 delägaraktier än sådana som avses i 21 § ska dras av i sin helhet samt kapitalförluster på sådana andelar i svenska aktieföretag och utländska juridiska personer som inte är marknadsnoterade ska dras av till

Kapitalförluster på andra marknadsnoterade delägaraktier än sådana som avses i 21 § ska dras av i sin helhet samt kapitalförluster på sådana andelar i svenska aktieföretag 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.

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.

### 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 skatten minskas med 30 procent av underskott av kapital upp till avdragsbeloppet. 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.

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

## 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 §, 63 kap. 1 och 16 §§ samt  
65 kap. 7 § ska ha följande lydelse,

*dels* att det ska införas elva nya paragrafer, 22 kap. 23 och 24 §§,  
31 kap. 19 a och 19 b §§, 63 kap. 14 a–14 c, 21 a och 22 a–22 c §§, samt  
nya rubriker närmast före 22 kap. 23 §, 31 kap. 19 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 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, utsläppsminskningsenheter och certifierade utsläpps-  
minskningar (15 §),

– schablonintäkt vid innehav av ett investeringssparkonto (16 §),

– schablonintäkt vid innehav av  
andelar i investeringsfonder och  
fondföretag (17–21 §§), *och*

– gåva (22 §).

– schablonintäkt vid innehav av  
andelar i investeringsfonder och  
fondföretag (17–21 §§),

– gåva (22 §), *och*

– *investeraravdrag* (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-  
get hänför sig till.*

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

*I kontrolluppgiften ska uppgift lämnas om underlaget för investeraravdrag. Kontrolluppgiften ska också innehålla uppgift om fysiska personers och dödsbans sammanlagda betalning för 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. 22, 25, 26 eller 27 § 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.*

### **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 *in*betalning av skatt i samband med uttagsbeskattning (14 §),
- anstånd med betalning 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 §§),
- ändrade förhållanden (22 §),
- och
- anstånd som är till fördel för det allmänna (23 §).

***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 inte beviljas, om*

*1. samtliga andelar som 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 någon närstående till en sådan person, var för sig eller tillsammans, har fått en sådan värdeöverföring som skulle medföra återföring av investeraravdrag enligt 43 kap. 25 § inkomstskattelagen, eller*

*3. företaget, som det återförda investeraravdraget hänföra sig till,*

*har gjort ett sådant förvärv som skulle medföra återföring av hela investeraravdraget enligt 43 kap. 26 § inkomstskattelagen.*

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

#### *14 c §*

*Anståndstiden ska bestämmas till ett år efter den dag då skatten senast ska betalas.*

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

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.

#### *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 § första stycket 1 har avyttrats, ska dock 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).*

*Detsamma gäller om företaget, som det återförda investeraravdraget hänför sig till, har gjort ett sådant förvärv som skulle medföra återföring av en del av investeraravdraget enligt 43 kap. 26 § inkomstskattelagen. I sådana fall ska anstånd beviljas högst med ett belopp som motsvarar den skatt som hänför sig till den del av*



*investeraravdraget som inte skulle ha återförts vid ett sådant förvärv.*

#### *22 a §*

*Ett anstånd enligt 14 a § ska upphävas, om*

*1. samtliga andelar som avses i 14 b § första stycket 1 har avyttrats,*

*2. den som har beviljats anstånd eller någon närstående till en sådan person, var för sig eller tillsammans, har fått en sådan värdeöverföring som skulle medföra återföring av investeraravdrag enligt 43 kap. 25 § inkomstskattelagen (1999:1229), eller*

*3. företaget, som det återförda investeraravdraget hänför sig till, har gjort ett sådant förvärv som skulle medföra återföring av hela investeraravdraget enligt 43 kap. 26 § inkomstskattelagen.*

#### *22 b §*

*Om endast en del av det andelsinnehav som avses i 14 b § första stycket 1 har avyttrats, ska anståndsbeloppet i stället sättas ned med ett belopp som motsvarar den skatt som hänför sig till den del av investeraravdraget som skulle ha återförts vid en delavyttring enligt 43 kap. 23 § inkomstskattelagen (1999:1229).*

*Detsamma gäller om företaget, som det återförda investeraravdraget hänför sig till, har gjort ett sådant förvärv som skulle medföra återföring av en del av investeraravdraget enligt 43 kap. 26 § inkomstskattelagen. I sådana fall ska anståndsbeloppet sättas ned med ett belopp som motsvarar den skatt som hänför sig till den del av investeraravdraget som skulle ha återförts vid ett sådant förvärv.*

22 c §

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

*1. andelar har avyttrats under de fem beskattningsåren närmast efter det betalningsår som avses i 43 kap. 11 § första stycket inkomstskattelagen (1999:1229),*

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

*3. företaget har gjort ett förvärv under de två beskattningsåren närmast efter betalningsåret.*

**65 kap.**

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 förfallodag. 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.

---

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 Ärendet och dess beredning

I januari 2012 lämnade Företagsskattekommittén sitt delbetänkande Skatteincitament för riskkapital (SOU 2012:3). Betänkandet innehöll två förslag, dels förslag till ett riskkapitalavdrag, dels ett förslag till en emissionskredit. Betänkandet har remissbehandlats. Remissynpunkterna innebar i huvudsak kritik mot att förslagen inte gav tillräckliga incitament för att stimulera tillgången på kapital. I budgetpropositionen för 2013 (prop. 2012/13:1, volym 1, avsnitt 6.12) aviserade regeringen att ett investeraravdrag bör införas för att stimulera investeringar i mindre företag och därigenom öka de mindre företagens tillgång till kapital. Inom Finansdepartementet utarbetades därför under hösten 2012 en promemoria innehållande ett förslag till investeraravdrag. Promemorians förslag baseras till vissa delar på Företagsskattekommitténs förslag till riskkapitalavdrag. En sammanfattning av promemorian finns i *bilaga 1*. Promemorians lagförslag finns i *bilaga 2*.

Promemorian har remissbehandlats. En förteckning över remissinstanserna finns i *bilaga 3*. En sammanställning av remissyttrandena finns tillgänglig i lagstiftningsärendet (dnr Fi2012/3858).

I denna lagrådsremiss behandlas promemorians förslag.

### 4 Överväganden och förslag

#### 4.1 Ett skatteincitament för riskkapital

**Regeringens förslag:** En skattelättnad ska införas för fysiska personer som förvärvar andelar i ett företag av mindre storlek (investeraravdrag).

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

**Promemorians förslag:** Överensstämmer med regeringens.

**Remissinstanserna:** Majoriteten av de remissinstanser som har yttrat sig tillstyrker eller har inget att invända mot förslagen. *Skatteverket*, *Ekonomistyrningsverket* och *Landsorganisationen i Sverige (LO)* avstyrker förslagen. LO anser att åtgärder riktade till vissa företag riskerar att försämra ekonomins effektivitet. *Lantbrukarnas Riksförbund* menar att avdragets utformning innebär att det är fråga om ett verkligt stöd till företagen. *Tillväxtanalys* menar att antalet villkor för avdrag riskerar att påverka volymen nytt kapital till företagssektorn. *Näringslivets regelråd* menar att förslaget om investeraravdrag är ett steg i rätt riktning. Skatteverket och Ekonomistyrningsverket anser att förslagen skapar möjligheter för skatteplanering och undandragande av skatt. Skatteverket menar att förslagen komplicerar skattesystemet och ökar den administrativa bördan samt medför stora hanteringskostnader samtidigt som reglerna skulle vara svåra att kontrollera. Även *Ekobrottsmyndigheten* anser att reglerna kommer att bli svåra att kontrollera. Skatteverket föreslår en alternativ utformning som innebär

att företagen ska ansöka hos och godkännas av Skatteverket för att företagets investerare ska kunna ta del av investeraravdraget. Även *Lunds universitet, Kammarrätten i Göteborg, Förvaltningsrätten i Stockholm, Ekonomistyrningsverket, Lantbrukarnas riksförbund, Näringslivets regelnämnd och Sveriges Advokatsamfund* påpekar att förslagen ökar komplexiteten i skattesystemet. *Kronofogdemyndigheten* påpekar att förslaget är komplicerat för den enskilde. *Tillväxtverket* anser att förslagen i sin helhet är mycket bra och framstår som relativt raka, enkla och lätta att ta till sig. *Regelrådet* bedömer att förslagen inte kommer att leda till några onödiga administrativa kostnader. *Tillväxtverket* bedömer ökningen av de administrativa kostnaderna som marginell och att den uppvägs av fördelarna. *Ekonomistyrningsverket* anser att lättnaderna bör vara tillfälliga och begränsas tidsmässigt. Dessutom bör villkoren ändras så att avdrag i stället ges först vid försäljning eller efter ett antal års innehav. *Ekonomistyrningsverket* förespråkar att Skatteverket ges i uppdrag att löpande utvärdera utnyttjandet av avdraget. Även *Bolagsverket* och *Tillväxtanalys* pekar på vikten av uppföljning.

**Skälen för regeringens 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.

För att främja tillgången på kapital för mindre företag föreslogs i promemorian att ett investeraravdrag införs. En övervägande andel av de remissinstanser som har yttrat sig tillstyrker eller har inget att erinra mot att ett investeraravdrag införs. *Skatteverket, Ekonomistyrningsverket* och *Landsorganisationen i Sverige (LO)* avstyrker förslagen.

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. Detta leder till att diversifierade, professionella investerare, t.ex. pensionsfonder, ofta finner det olönsamt att investera i företag av mindre storlek. 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 företag av mindre storlek kan en investerare kompenseras för den ofta tidskrävande informationsinhämtning som han eller hon ställs inför. Därmed ökar incitamenten att investera i nystartade företag och tillväxtföretag.

Svårigheterna för företag av mindre storlek 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.

Svårigheterna för företag av mindre storlek 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, enligt regeringens mening, bidra till att stärka Sveriges konkurrenskraft genom att fler samhällsekonomiskt lönsamma investeringar finansieras.

Mot denna bakgrund föreslår regeringen att ett skatteincitament för investeringar i företag av mindre storlek införs. Syftet med förslaget är i huvudsak att fler investeringar ska genomföras. Till skillnad mot vad Ekonomistyrningsverket framför, anser regeringen inte att reglerna bör begränsas tidsmässigt. För att varaktigt underlätta småföretagens tillgång på kapital bör skattelättnaden utformas som ett stöd för investeringar som finansieras med eget kapital. Investeraravdraget bidrar även till att den skattemässiga behandlingen av investeringar som finansieras med eget respektive lånat kapital jämnas ut samt sänker småföretagens kapitalkostnader. 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. Till skillnad mot vad LO anför, bedömer regeringen att ett investeraravdrag kommer att ha positiva effekter för samhällsekonomin.

Regeringen anser, till skillnad från Ekonomistyrningsverket, att lättnaden bör ges redan vid investeringstillfället. Därmed sänks investerarens kostnader för investeringen. 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. 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 företag av mindre storlek och medverkar därmed till att fler samhällsekonomiskt lönsamma investeringar finansieras. Regeringen föreslår därför att skattelättnaden ges i samband med förvärv av andelar i ett företag vid dess bildande eller vid en nyemission.

Eftersom syftet med investeraravdraget är att ge incitament till ökade investeringar i företag av mindre storlek bör avdraget, enligt regeringens uppfattning, 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 investerar-

avdraget. Regeringen föreslår därför att investeraravdraget utformas som ett avdrag i inkomstslaget kapital.

Några remissinstanser, bl.a. Skatteverket och *Ekobrottsmyndigheten* menar att förslaget medför risker för oönskad skatteplanering och att reglerna kommer vara svåra att kontrollera. Regeringen är medveten om att den här typen av riktade skatteincitament riskerar att medföra incitament även för de som inte är i behov av stimulanser att utnyttja avdraget. För att undvika att investeraravdraget utnyttjas på oönskat sätt har det därför förenats med vissa villkor. Dessa villkor beskrivs närmare i avsnitt 4.4–4.6. *Tillväxtanalys* menar att villkoren kan ha en hämmande verkan i fråga om mängden kapital som tillförs företagssektorn. Regeringen instämmer i att omfattande villkor kan ha en viss negativ verkan i fråga om investeringsviljan. Regeringen anser dock att de villkor som föreslås i denna lagrådsremiss kan motiveras av behovet att undvika skatteundandraganden och att de är väl avvägda. Eftersom investeraren väljer om han eller hon vill använda avdraget torde villkoren, enligt regeringens mening, inte medföra att mängden kapital som tillförs företagen minskar för de företag som är i behov av kapitaltillskott och som förslaget främst riktar sig till. Regeringen anser inte att det är nödvändigt att företagen, som Skatteverket föreslår, ska ansöka hos och godkännas av verket i fråga om villkoren är uppfyllda innan företaget vänder sig till de potentiella investerarna.

Flera remissinstanser, bl.a. Ekonomistyrningsverket, *Näringslivets regelnämnd* och *Sveriges Advokatsamfund* påpekar att komplexiteten i skattesystemet ökar. *Tillväxtverket* anser däremot att förslagen framstår som relativt enkla och lätta att ta till sig och bedömer att de ökade administrativa kostnaderna uppvägs av fördelarna. Som framförts ovan anser regeringen att det finns skäl att införa ett incitament för att stimulera tillgången på kapital i företag av mindre storlek. Regeringen gör bedömningen att det finns skäl att i detta fall avvika från principen om generella regler eftersom skattereglerna genom förslaget används för att skapa goda villkor för företagande och investeringar. Den ökade komplexiteten uppvägs således av den stimulanseffekt förslaget väntas få. Regeringen instämmer i *Regelrådets* bedömning att förslaget inte kommer att leda till några onödiga administrativa kostnader.

Förslaget innebär att statliga medel används för att gynna investeringar i vissa företag. Åtgärden utgör därför enligt regeringens bedömning 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. Regeringen anser att förslaget bör utformas på ett sådant sätt att det uppfyller villkoren i riktlinjerna. Även om villkoren är uppfyllda krävs det emellertid att förslaget notifieras hos och godkännas av kommissionen innan det kan genomföras, se vidare avsnitt 4.9.

Några remissinstanser, exempelvis Ekonomistyrningsverket och *Tillväxtanalys*, pekar på vikten av uppföljning av åtgärden. Regeringen delar denna uppfattning och anser att det är viktigt att investeraravdragets

effekter m.m. utvärderas. För att en sådan utvärdering ska vara meningsfull krävs emellertid att reglerna hinner tillämpas under minst två beskattningsår. Regeringen har därför för avsikt att göra en uppföljning av investeraravdraget efter utgången av det andra kalenderåret efter det kalenderår då förslaget träder i kraft.

## 4.2 Definitioner

### 4.2.1 Vad som avses med företag

**Regeringens 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, 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 sådant slag som anges i inkomstskattelagen i fråga om privatbostadsföretag, oavsett om föreningen eller bolaget uppfyller villkoren för att vara ett sådant företag.

**Promemorians förslag:** Överensstämmer med regeringens.

**Remissinstanserna:** *Juridiska fakultetsnämnden vid Uppsala universitet* anser att begränsningen till utländska bolag är för inskränkande och att hänvisning i stället bör göras till den vidare termen utländsk juridisk person. *Sveriges Advokatsamfund* ifrågasätter det lämpliga i att kvalificera termen utländskt bolag och anser att en referens till termen är tillräcklig. Advokatsamfundet ifrågasätter även behovet och lämpligheten av ett krav på fast driftställe. *Företagarna* är positiva till villkoret att företaget ska ha ett fast driftställe i Sverige. *Skatteverket* anser att ett krav på att svenska företag ska bedriva verksamhet i Sverige bör införas. *Näringslivets skattedelegation (NSD)* anser att det bör övervägas om bestämmelserna kan göras mer proportionerliga och ändamålsenliga i förhållande till företag som äger fastigheter där en aktieägare t.ex. är bosatt. Till NSD:s yttrande har *Föreningen Svenskt Näringsliv* och *Visita* anslutit sig.

**Skälen för regeringens förslag:** Som föreslås ovan i avsnitt 4.1 ska investeraravdraget ges vid investeringar i företag av mindre storlek. 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 med 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 i skatterättslig mening 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 föreslogs i promemorian att förvärv av aktier och andelar i svenska aktiebolag och ekonomiska föreningar bör medföra rätt till investeraravdrag. Regeringen instämmer i promemorians förslag.

Med hänsyn till EU:s regelverk föreslogs i promemorian att även investeringar i ett utländskt bolag som motsvarar ett svenskt aktiebolag eller en svensk ekonomisk förening och som har sitt säte inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES) ska medföra rätt till investeraravdrag. Den fria rörligheten för kapital gäller även för transaktioner mellan en medlemsstat och ett land utanför EES, s.k. tredjelandstransaktioner. Eftersom EU:s handräckningsdirektiv<sup>1</sup> inte gäller i förhållande till tredje land föreslogs av kontrollskäl att det, när det gäller företag utanför EES, ska krävas att den stat där företaget hör hemma har ingått ett skatteavtal med Sverige som innehåller en artikel om informationsutbyte.

*Juridiska fakultetsnämnden vid Uppsala universitet* anser att begränsningen till utländska bolag är för inskränkande och att hänvisning i stället bör göras till den vidare termen utländsk juridisk person, i vart fall inom EES. För att en utländsk juridisk person ska anses vara ett utländskt bolag ska den juridiska personen beskattas i den stat där den hör hemma och denna beskattning vara likartad med den som gäller för svenska aktiebolag. Som utländskt bolag avses även alltid en utländsk juridisk person som hör hemma och är skattskyldig för inkomstskatt i en stat med vilken Sverige ingått ett skatteavtal som inte är begränsat till att omfatta vissa inkomster, under förutsättning att personen omfattas av avtalets regler om begränsning av beskattningsrätten och har hemvist i denna stat enligt avtalet. Det finns enligt regeringens mening inte skäl att

<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).



utvidga förslaget till sådana utländska juridiska personer som inte är utländska bolag.

*Sveriges Advokatsamfund* ifrågasätter det lämpliga i att kvalificera termen utländskt bolag och anser att en referens till termen är tillräcklig. Det finns enligt regeringens mening inte skäl att behandla utländska bolag bättre än svenska motsvarigheter. Eftersom investeraravdrag bara kan fås vid investeringar i svenska aktiebolag och svenska ekonomiska föreningar bör det utländska bolaget motsvara ett svenskt aktiebolag eller en svensk ekonomisk förening för att omfattas av begreppet företag.

Sammanfattningsvis föreslår regeringen därför att 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 företag av mindre storlek i Sverige och att därigenom bidra till att stärka Sveriges konkurrenskraft genom att fler samhällsekonomiskt lönsamma investeringar finansieras bör det vidare ställas ett krav om 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 eftersträvänsvärt 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.

Det saknas enligt regeringens mening skäl att, som *Skatteverket* föreslår, införa krav på att svenska företag ska bedriva näringsverksamhet i Sverige.

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 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 aktiebolag anser regeringen att de inte bör 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 termen företag. Förvärv av andelar i en s.k. oäkta bostadsrättsförening bör inte heller medföra rätt till avdrag. Regeringen anser slutligen, till skillnad från bl.a. *NSD*, att inte heller andra företag vars verksamhet består av att tillhandahålla t.ex. bostäder till ägare eller medlemmar i fastigheter som företaget äger bör omfattas av bestämmelserna om investeraravdrag. Regeringen föreslår därför att förvärv av andelar i ett aktiebolag eller en ekonomisk förening som bedriver sådan verksamhet som avses i 2 kap. 17 § IL ska undantas från tillämpningen, oavsett om föreningen eller bolaget är att anse som ett privatbostadsföretag.

#### *Lagförslag*

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

### 4.2.2 Vad som avses med koncern

**Regeringens förslag:** Med koncern avses en koncern av sådant slag som anges aktiebolagslagen. Som moderbolag i en koncern räknas även svenska handelsbolag och andra juridiska personer än aktiebolag.

**Promemorians förslag:** Överensstämmer med regeringens.

**Remissinstanserna:** *Bokföringsnämnden* anser att hänvisning i stället bör göras till koncerndefinitionen i 1 kap. 4 § årsredovisningslagen (1995:1554), förkortad ÅRL.

**Skälen för regeringens förslag:** I promemorian föreslogs att med koncern ska avses en koncern av sådant slag som anges i 1 kap 11 § aktiebolagslagen (2005:551), förkortad ABL. Eftersom uttrycket koncern har olika innebörd i olika lagar instämmer regeringen i promemorians bedömning att uttrycket bör 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 företag av mindre storlek, 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 § ABL. Det innebär mycket förenklat att en juridisk person ingår i en koncern om den ägs till mer än hälften av ett svenskt aktiebolag. Regeringen anser med hänsyn till ovanstående, till skillnad från *Bokföringsnämnden*, att det är mest lämpligt att hänvisa till aktiebolagslagen. Uttrycket koncern föreslås därför i reglerna om investeraravdrag ha motsvarande innebörd som i aktiebolagslagen. För att säkerställa att även koncerner vars moderbolag inte är ett svenskt aktiebolag ingår i definitionen föreslår regeringen ett tillägg där det framgår att som moderbolag i en koncern räknas även andra juridiska personer än aktiebolag samt svenska handelsbolag.

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

### 4.2.3 Vad som avses med företag av mindre storlek

**Regeringens förslag:** Med företag av mindre storlek avses ett företag där medelantalet anställda samt delägare som arbetat i företaget är tillsammans färre än 50 och som har en nettoomsättning eller en balansomslutning som uppgår till högst 80 miljoner kronor.

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

Gränsvärdena avseende medelantalet anställda samt delägare som arbetat i företaget, nettoomsättning och balansomslutning ska beräknas med hänsyn till såväl koncernföretag som andra företag som äger andelar i företaget eller i vilka företaget äger andelar.

**Promemorians förslag:** Överensstämmer i huvudsak med regeringens. I promemorian föreslås dock termerna mindre företag, årsarbetskrafter och årsomsättning i stället för företag av mindre storlek, medelantalet anställda respektive nettoomsättning.

**Remissinstanserna:** FAR anser att förslagen i fråga om beräkning av gränsvärden är alltför komplicerade och att en enklare definition bör övervägas. Bokföringsnämnden anser att termerna årsarbetskraft och årsomsättning bör ersättas med de inom redovisningen vedertagna termerna medelantalet anställda respektive nettoomsättning. I annat fall bör termerna definieras i lag. Sveriges Advokatsamfund anser att definitionen av termen årsarbetskrafter bör preciseras. Bokföringsnämnden menar att det är olämpligt att använda termen mindre företag eftersom de föreslagna gränsvärdena skiljer sig från gränsvärdena för mindre företag enligt årsredovisningslagen.

### Skälen för regeringens förslag

#### *Företag av mindre storlek*

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.

<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.

I promemorian gjordes bedömningen att det skulle medföra svåra tillämpningsproblem att inkludera medelstora företag i åtgärden i och med att stöd till denna kategori bara godtas i vissa faser av företagets utveckling. Regeringen instämmer i denna bedömning. Med små eller mikroföretag avses företag som sysselsätter färre än 50 personer och har en årsomsättning eller en balansomslutning som uppgår till högst 80 miljoner kronor.

I promemorian föreslogs att kommissionens definition av små och mikroföretag ska tas in i inkomstskattelagen i fråga om investeraravdraget. I promemorian benämndes små och mikroföretag enligt kommissionens definition som mindre företag. I den associationsrättsliga lagstiftningen förekommer i dag termen mindre företag, bl.a. i årsredovisningslagen. Definitionen av mindre företag i associationsrätten, som grundar sig på EU-direktiv, är uppbyggd på samma sätt som kommissionens definition av små företag och mikroföretag, med en koppling till antalet anställda samt nettoomsättning och balansomslutning. Definitionen skiljer sig dock i vissa avseenden. Dels tillåter den associationsrättsliga definitionen att antalet anställda överstiger 50, så länge inte de ekonomiska gränsvärdena överstigs, dels är gränsvärdet för nettoomsättning lägre, 40 miljoner kronor. Regeringen anser därför, i likhet med den bedömning som gjordes i promemorian, att det inte är 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 ekonomiska gränsvärden som i associationsrätten eftersom de avseende nettoomsättning är lägre än i kommissionens definition. Medlemsstaterna har förvisso möjlighet att i den nationella lagstiftningen ange lägre gränsvärden, men det saknas skäl att begränsa tillämpningsområdet för investeraravdraget mer än nödvändigt.

*Bokföringsnämnden* anser att det är olämpligt att i fråga om investeraravdraget använda sig av termen mindre företag eftersom gränsvärdena för mindre företag i fråga om investeraravdrag skiljer sig från de i associationsrätten. För att undvika begreppsförvirring anser Bokföringsnämnden att en annan term bör användas. Regeringen delar Bokföringsnämndens uppfattning att samma term inte bör ges olika innehåll i olika sammanhang. Regeringen föreslår därför att små företag och mikroföretag enligt kommissionens definition i fråga om investeraravdrag ska benämnas ”företag av mindre storlek”.

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

Fråga är därefter vilken terminologi som bör användas i fråga om gränsvärdena. I promemorians förslag användes samma termer som i kommissionens definition i fråga om gränsvärdena, bl.a. angavs antalet sysselsatta i årsarbetskrafter. Bokföringsnämnden konstaterar att årsarbetskrafter och årsomsättning inte är vedertagna begrepp i

associationsrätten och föreslår därför att dessa ersätts med medelantalet anställda respektive nettoomsättning.

För att stöd inte ska utgå för investeringar i företag som vid en tillämpning av kommissionens definition inte skulle ha utgjort ett företag av mindre storlek är det av vikt att de termer som används i inkomstskattelagen i fråga om investeraravdraget har samma innebörd som de i kommissionens definition.

Med årsarbetskraft avses enligt kommissionens definition 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.

I associationsrätten, t.ex. i årsredovisningslagen, förekommer termen medelantalet anställda bl.a. i bestämmelser rörande olika storlekskriterier. Vad som avses med anställda och hur medelantalet ska beräknas anges i Bokföringsnämndens allmänna råd Gränsvärden (BFNAR 2006:11). Beräkningen ska utvisa de anställdas arbetsvolym under räkenskapsåret räknat i antalet heltidstjänster. Syftet med beräkningen av årsarbetskrafter och medelantalet anställda är således detsamma. Enligt regeringens bedömning torde den definition av anställda som följer av Bokföringsnämndens allmänna råd vidare omfatta den personalstyrka som anges i kommissionens definition, med undantag för delägare som driver företaget eller som utövar regelbunden verksamhet i företaget. Enligt regeringens bedömning skulle en beräkning av antalet heltidstjänster enligt den metod som används i associationsrätten ge samma resultat som en beräkning av antalet årsarbetskrafter enligt kommissionens definition, förutsatt att även delägare som arbetat i företaget beaktas. Det är som Bokföringsnämnden påpekat en fördel om termer som redan är etablerade kan användas. Regeringen anser av dessa skäl att antalet sysselsatta i företaget ska anges i medelantalet anställda i stället för i årsarbetskrafter. För att bestämmelserna ska vara förenliga med kommissionens riktlinjer ska vid beräkningen även delägare som arbetat i företaget beaktas.

Kommissionens definition av årsomsättning<sup>4</sup> motsvarar definitionen av nettoomsättning i 1 kap. 3 § 3 ÅRL. Regeringen anser därför av samma skäl som anges ovan att den redan etablerade termen nettoomsättning bör användas i stället för årsomsättning.

### *Beräkningsregler*

Enligt kommissionens definition ska vid beräkningen av gränsvärdena hänsyn tas till såväl koncernföretag som andra företag som äger andelar i

<sup>4</sup> Den nya definitionen av SMF-företag, Europeiska kommissionens användarhandbok och mall för försäkran, från 2006.

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, dels 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.

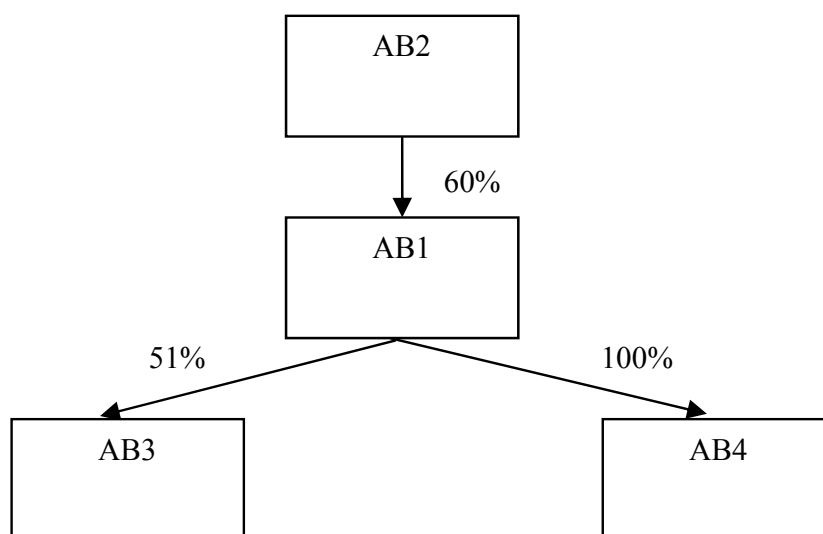
Kommissionens definition av små och mikroföretag är i denna del, som *FAR* påpekat, komplicerade. Det är dock viktigt att skattelättnader inte utgår vid förvärv av andelar i företag som enligt kommissionens definition inte skulle ha varit ett litet företag eller ett mikroföretag om beräkningsreglerna i definitionen hade tillämpats i dess helhet. Det bör därför införas särskilda bestämmelser om beräkningen av medelantalet anställda och delägare som arbetat i företaget, nettoomsättning och balansomslutning. Mot denna bakgrund föreslår regeringen 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 medelantalet anställda och delägare som arbetat i företaget, nettoomsättning och balansomslutning även ska läggas 100 procent av motsvarande värden från företag som ingår i koncernen. Följande exempel kan visa på tillämpningen.

#### *Exempel 1*

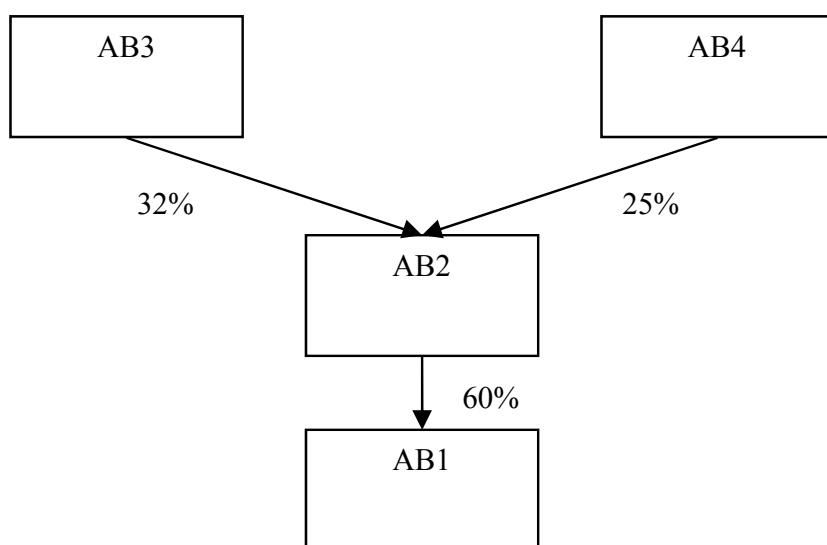
AB1 äger 51 procent av AB3 och 100 procent i AB4. AB2 har i sin tur en andel om 60 procent i AB1. Eftersom innehaven i samtliga fall överstiger 50 procent ska AB1 vid beräkningen av gränsvärdena använda 100 procent av värdena för vart och ett av de fyra företagen.



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 företagens värden läggas till genom kvotering av värdena med hänsyn till den högsta av kapital- eller röstandelen. Följande exempel kan visa på tillämpningen.

### Exempel 2

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 gränsvärdena 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.

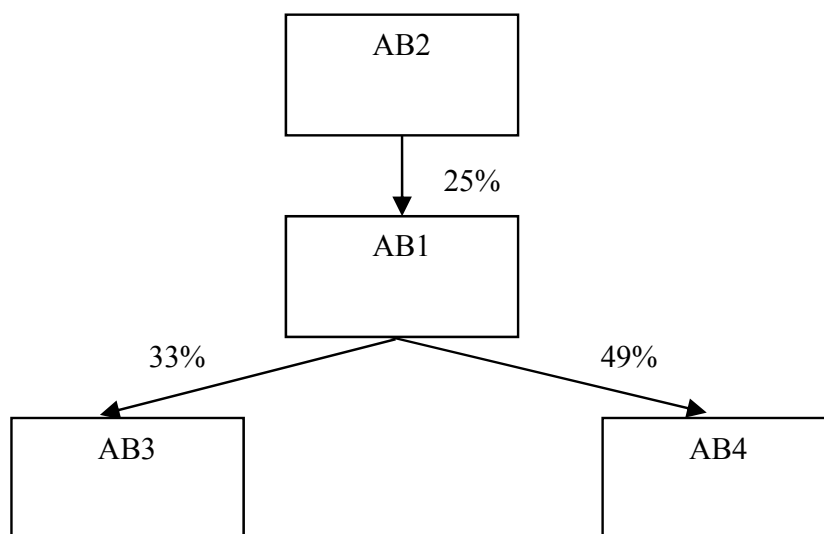
### *Företag som utan att ingå i en koncern kontrollerar eller kontrolleras av ett annat företag*

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 kan visa på tillämpningen.

### Exempel 3

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.



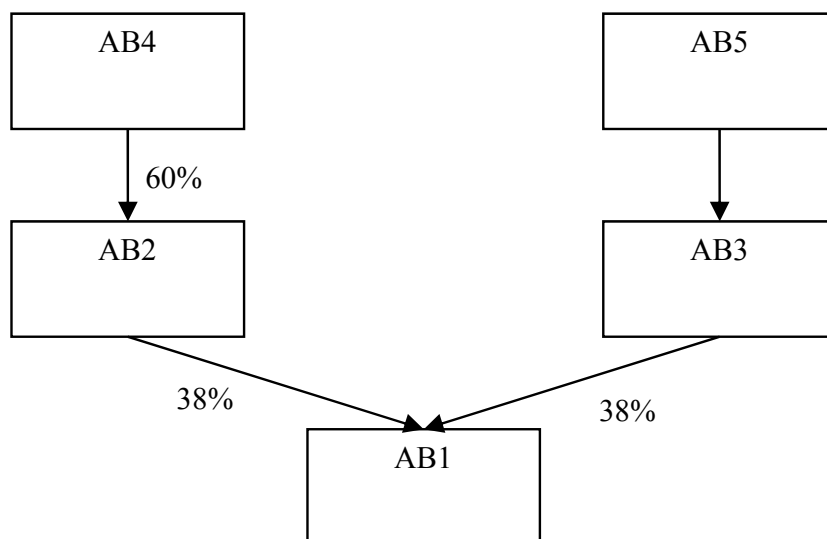
Om det företag som kontrollerar eller kontrolleras av företaget i vilket andelar har förvärvats ingår i en koncern, ska gränsvärdena beräknas med hänsyn tagen till hela koncernen. Det innebär att det första steget i beräkningen blir att lägga ihop 100 procent av värdena i den koncern som det kontrollerade 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 kan visa på tillämpningen.

### Exempel 4

Beräkning av medelantalet anställda och delägare som arbetat i företaget 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, ingår inte i koncern med AB 3 och ska därför inte beaktas vid beräkningen. AB1:s totala gränsvärden blir



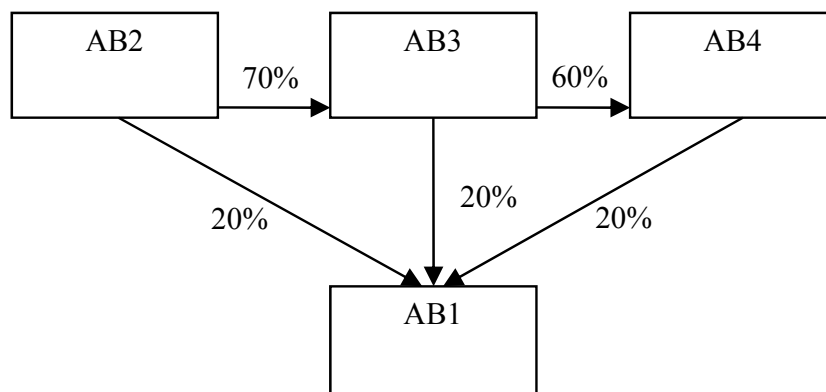
därmed 100 procent av AB1 + 38 procent av (AB2 + AB4) + 38 procent av AB3.



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 kan visa på tillämpningen.

#### *Exempel 5*

Beräkning av medelantalet anställda och delägare som arbetat i företaget 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 koncern 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 företag av mindre storlek föreslås i den nya paragrafen 43 kap. 4 § IL. Beräkningsreglerna föreslås i de tre nya paragraferna 43 kap. 7–9 §§ IL.

### 4.3 Vilka som kan få investeraravdrag och när

**Regeringens förslag:** Fysiska personer som förvärvar andelar i företag av mindre storlek och som 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.

Dödsboet efter en fysisk person får göra investeraravdrag för förvärv som har skett före dödsfallet.

Avdrag ska göras det beskattningsår då full betalning för andelarna har skett (betalningsåret). Om villkoren att företaget ska ha ett visst löneunderlag och att företaget uteslutande eller så gott som uteslutande ska bedriva rörelse uppfylls först beskattningsåret närmast efter betalningsåret, ska avdrag i stället göras det året.

**Promemorians förslag:** Överensstämmer i huvudsak med regeringens. I promemorians förslag var kravet på skattskyldighet begränsat till förvärvstidpunkten och det s.k. rörelsevillkoret skulle alltid vara uppfyllt vid utgången av betalningsåret.

**Remissinstanserna:** Svenska Riskkapitalföreningen anser att avdrag även ska ges för fysiska personers investeringar genom aktiebolag eller fonder. Sveriges Advokatsamfund anser att reglerna bör göras mer förutsägbara för personer bosatta utomlands samt att personer som avser att flytta tillbaka till Sverige bör ha möjlighet att göra investeraravdrag. Företagarna och Lunds universitet anser att kravet på att företaget ska bedriva rörelse, på samma sätt som löneunderlagsvillkoret, bör kunna uppfyllas året efter betalningsåret. Även Näringslivets regelrådet, Näringslivets skattedelegation (NSD) och Svenska Riskkapitalföreningen anser att det är alltför strängt att rörelsevillkoret ska vara uppfyllt vid utgången av betalningsåret eftersom det kan vara svårt för ett företag som bildas sent under året att få igång en rörelsedrivande verksamhet under

samma år. Till NSD:s yttrande har *Föreningen Svenskt Näringsliv* och *Visita* anslutit sig.

**Skälen för regeringens 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. I promemorian föreslogs därför att investeraravdraget enbart ges till fysiska personer. Majoriteten av remissinstanserna har inte haft några invändningar i detta avseende. *Svenska Riskkapitalföreningen* föreslår dock att investeraravdrag även ska ges för fysiska personers investeringar genom aktiebolag eller fonder. Om investeringar genom vissa juridiska personer också skulle omfattas av investeraravdraget skulle emellertid systemet kompliceras betydligt, bl.a. då samma metod med avdrag i inkomstslaget kapital inte skulle vara möjlig. Som framfördes i promemorian föreligger inte heller samma skattemässiga asymmetri då någon dubbelbeskattning normalt inte uppkommer då aktiebolag skjuter till kapital till andra aktiebolag. Regeringen anser mot denna bakgrund att investeringar genom aktiebolag eller fonder inte bör omfattas av investeraravdraget och föreslår därför att avdrag endast ges till fysiska personer som förvärvar andelar i företag av mindre storlek.

I promemorian föreslogs att investeraravdrag 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. I promemorian föreslogs att kravet på skattskyldighet skulle vara uppfyllt vid förvärvet. Regeringens bedömning är dock att kravet på skattskyldighet i Sverige bör gälla generellt för att rätt till investeraravdrag ska föreligga och att det inte ska begränsas till förvärvstidpunkten.

Mot denna bakgrund föreslår regeringen att investeraravdrag ska kunna göras av den som 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. Till skillnad mot vad *Sveriges Advokatsamfund* anför, anser regeringen inte att några särregler bör införas för personer som flyttar tillbaka till Sverige.

Regeringen anser, i likhet med vad som framfördes i promemorian, att även dödsbon bör få göra investeraravdrag. Som anfördes i promemorian bör dock dödsbon bara få göra avdrag för förvärv som har skett före dödsfallet.

Enligt promemorians förslag ska en fysisk person som vill göra investeraravdrag begära detta i sin inkomstdeklaration för det beskattningsår då full betalning för andelarna har skett, dvs. betalningsåret. Regeringen instämmer i promemorians förslag.

Ett villkor för att investeraravdrag ska få göras är att företaget har ett visst minsta löneunderlag, se avsnitt 4.4.4. För nystartade företag kan det emellertid vara svårt att uppfylla detta villkor redan under första året. I promemorian föreslogs därför att kravet på ett visst minsta löneunderlag ska kunna uppfyllas året efter betalningsåret. Detta gäller särskilt i de fall som företaget startas sent under året. Flera remissinstanser, bl.a. *Företagarna* och *NSD*, har påpekat att samma svårigheter gäller i fråga om kravet att företaget ska bedriva rörelse, se avsnitt 4.4.3. Remissinstanserna menar därför att även detta krav bör kunna uppfyllas året efter betalningsåret. Regeringen delar denna uppfattning. Det bör således vara möjligt att uppfylla såväl löneunderlagsvillkoret som kravet att företaget uteslutande eller så gott som uteslutande ska bedriva rörelse under det år som följer närmast efter betalningsåret, se förslag i avsnitt 4.4.3 och 4.4.4. Om båda dessa villkor uppfylls först året efter betalningsåret föreslår regeringen därför att investeraravdrag i stället ska göras för detta år.

#### *Lagförslag*

Bestämmelserna föreslås i de två nya paragraferna 43 kap. 10 och 11 §§ IL.

## 4.4 Villkor för investeraravdrag

### 4.4.1 Förvärvsvillkoret

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

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

Andelarna ska innehas av förvärvaren eller av dödsboet efter den fysiska person som förvärvat andelarna vid betalningsårets utgång.

**Promemorians förslag:** Överensstämmer med regeringens.

**Remissinstanserna:** *Företagarna* är positiva till att förvärv av s.k. lagerbolag omfattas av investeraravdraget. *Sveriges Advokatsamfund* och *FAR* anser att även kvittningsemmissioner bör omfattas av reglerna.

**Skälen för regeringens förslag:** Syftet med investeraravdraget är att stimulera investeringar i företag av mindre storlek och därmed öka tillgången på kapital i företagssektorn. I likhet med vad som angavs i promemorian anser regeringen att investeraravdrag därmed bara bör få göras vid sådana förvärv som innebär att nytt kapital tillförs det aktuella företaget. Som en förutsättning för investeraravdrag föreslogs i promemorian att avdrag ska få 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 att bilda företag och börja bedriva näringsverksamhet föreslogs i promemorian att även sådana förvärv bör kunna ligga till grund för investeraravdrag. *Företagarna* är positiva till promemorians förslag att förvärv av lagerbolag ska omfattas av investeraravdraget. Andra tillskott till företaget som inte innebär att andelar samtidigt förvärvas i företaget bör enligt den bedömning som görs i promemorian däremot inte medföra att investeraravdrag får göras. Regeringen instämmer i promemorians bedömning och föreslår att investeraravdrag ska få göras när andelar har förvärvats vid bildandet av ett företag, vid en nyemission eller om andelarna har förvärvats från en juridisk person och avser ett företag som inte tidigare har bedrivit någon verksamhet.

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

Enligt promemorians förslag ska andelarna också ha betalats kontant. Apportemission, kvittning av fordran mot företaget eller andra liknande betalningar som inte innebär ett kontant tillskott till företaget kan enligt promemorians förslag således inte grunda rätt till avdrag. Som skäl för kravet på kontant betalning angavs i promemorian 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, bör enligt den bedömning som görs i promemorian därför inte omfattas av skattelättnaden. *Sveriges Advokatsamfund* och *FAR* anser att även kvittningsemissioner bör omfattas av reglerna eftersom även de tillgodoser företagets behov av kapital, dock med den skillnaden att det föreligger en längre tid mellan inbetalningen och emissionen. Regeringen anser dock att det för rätt till investeraravdrag bör krävas att företaget tillförs kapital vid det avdragsgrundande förvärvet av andelar. Kvittningsemissioner bör därför inte omfattas av reglerna. Ett krav på kontant betalning förenklar också kontrollen av åtgärden och eliminerar eventuella problem med värdering av tillgångar som annars skulle kunna uppstå. Regeringen föreslår därför att andelarna ska ha betalats kontant.

För det fall andelarna avyttras under betalningsåret kan den situationen uppkomma att investeraravdrag beviljas för samma beskattningsår som

det ska återföras. I promemorian bedömdes en sådan möjlighet försvåra kontrollen av avdraget och leda till onödig administration. Regeringen instämmer i denna bedömning och föreslår att ett villkor för investeraravdrag bör vara att andelarna innehas av förvärvaren eller dödsboet efter den person som förvärvat andelarna vid beskattningsårets utgång.

#### *Lagförslag*

Bestämmelsen föreslås i den nya paragrafen 43 kap. 12 § IL.

### **4.4.2 Företaget ska vara ett företag av mindre storlek**

**Regeringens förslag:** Företaget ska vid utgången av betalningsåret vara ett företag av mindre storlek.

Vid bedömningen av om företaget är ett företag av mindre storlek ska förhållandena under betalningsåret beaktas.

**Promemorians förslag:** Överensstämmer med regeringens.

**Remissinstanserna:** Majoriteten av de remissinstanser som har yttrat sig tillstyrker eller har inget att invända mot förslagen.

**Skälen för regeringens förslag:** För att förslaget ska vara förenligt med EU:s regelverk om statligt stöd är det nödvändigt att det 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>5</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 föreslår regeringen att investeraravdrag begränsas till förvärv av andelar i företag som uppfyller Europeiska kommissionens definition av små eller mikroföretag, eller företag av mindre storlek som de benämns i förslaget. För definitionen av företag av mindre storlek se avsnitt 4.2.3.

Vid bedömningen av om företaget är ett företag av mindre storlek ska förhållandena under betalningsåret beaktas. Gränsvärdena nettoomsättning och medelantalet anställda är uttryckta i årsbelopp. De ska därför bedömas med hänsyn till hela det kalenderår som motsvarar betalningsåret.

<sup>5</sup> För en beskrivning av FRIDA, se Finansdepartementets *Beräkningskonventioner 2013: Metoder för effektberäkningar av ändrade skatteregler*.

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

#### 4.4.3 Branschvillkoret

**Regeringens förslag:** Företaget ska uteslutande eller så gott som uteslutande bedriva rörelse vid utgången av betalningsåret eller vid utgången av det beskattningsår som följer närmast efter betalningsåret. Företaget får inte helt eller delvis bedriva verksamhet inom varvs-, kol- eller stålindustrin.

**Promemorians förslag:** Överensstämmer i huvudsak med regeringens. I promemorian föreslogs att företaget till huvudsaklig del skulle bedriva rörelse.

**Remissinstanserna:** *Lantbrukarnas Riksförbund* anser att kravet att företaget ska bedriva rörelse är befogat. *Skatteverket* anser i första hand att det företag i vilket andelar förvärvas uteslutande ska få bedriva sådan näringsverksamhet som utgör annan rörelse än handel med värdepapper och att inga värdepapper ska få finnas i företaget. I andra hand anser verket att företaget utöver rörelsen endast ska kunna inneha andelar i sådana dotterbolag som uppfyller samma villkor som gäller för företaget. Kvarstår promemorians förslag anser *Skatteverket* att det bör preciseras hur bedömningen av om företaget till huvudsaklig del bedriver rörelse ska göras. *Skatteverket* föreslår att det bör krävas att minst 75 procent av företagets bruttotillgångar ska avse rörelsetillgångar. Även andra remissinstanser, bl.a. *Lunds universitet*, *Näringslivets regelnämnd* och *Näringslivets skattedelegation (NSD)* anser att det bör preciseras hur bedömningen av huvudsaklighetskriteriet ska gå till. *Företagarna* och *Lunds universitet* anser att kravet på att företaget ska bedriva rörelse, på samma sätt som löneunderlagsvillkoret, bör kunna uppfyllas året efter betalningsåret. *NSD*, *Näringslivets regelnämnd* och *Svenska Riskkapitalföreningen* anser att det är alltför strängt att rörelsevillkoret ska vara uppfyllt vid utgången av betalningsåret eftersom det kan vara svårt för ett företag som bildas sent under året att få igång en rörelsedrivande verksamhet under samma år. *Kammarrätten i Göteborg* ifrågasätter om det tänkta syftet med förslagen uppnås genom begränsningen till förhållandena vid betalningsårets utgång. Till *NSD:s* yttrande har *Föreningen Svenskt Näringsliv* och *Visita* anslutit sig.

**Skälen för regeringens förslag:** Syftet med investeraravdraget är bl.a. att stimulera tillgången till kapital i företag av mindre storlek 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. För att motverka avdrag vid tillskott till kapitalförvaltande företag föreslogs i promemorian att företaget 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. Avsikten är att förvaltning av värdepapper och liknande

tillgångar ska falla utanför rörelsebegreppet (prop. 1999/2000:2 del 2, s. 44 f.).

*Skatteverket* anser att företaget uteslutande ska få bedriva sådan näringsverksamhet som utgör annan rörelse än handel med värdepapper och att inga värdepapper ska få finnas i företaget. I andra hand anser verket att företaget utöver rörelsen endast ska kunna inneha andelar i sådana dotterbolag som uppfyller samma villkor som gäller för företaget.

I fråga om företagens möjligheter att inneha värdepapper konstaterar regeringen att många företag har ett intresse av att ha en viss likviditetsreserv, t.ex. för att möta konjunktursvängningar och framtida investeringsbehov. Det är enligt regeringens mening vidare naturligt att företagen strävar efter att få en så god avkastning som möjligt på sina likvida medel. Det kan därmed finnas såväl affärsmässiga som andra legitima skäl för företagen att placera en del av sina likvida medel i aktier eller andra värdepapper. Att inte tillåta investeraravdrag vid förvärv av andelar i företag som innehar värdepapper eller begränsa innehavet till andelar i dotterföretag som uppfyller villkoren för avdrag skulle enligt regeringens bedömning utesluta alltför många företag från möjligheten att få in nytt kapital med hjälp av investeraravdraget. Att i fråga om investeraravdraget inskränka det rörelsebegrepp som finns i inkomstskattelagen till att avse annan rörelse än handel med värdepapper skulle enligt regeringens mening försvåra tillämpningen av bestämmelserna och därigenom minska förutsebarheten för de enskilda. Skatteverkets förslag till ändringar i dessa delar bör därför inte genomföras.

När det gäller frågan i vilken utsträckning företaget ska bedriva rörelse bedömer regeringen däremot att det med hänsyn till syftet med investeraravdraget finns skäl att kräva att företaget ska bedriva rörelse i större utsträckning än vad som föreslogs i promemorian. En sådan förändring skulle gynna investeringar i rörelsedrivande företag i större utsträckning och samtidigt minska riskerna för att avdraget används på ett inte avsett sätt. Att som Skatteverket föreslår, kräva att företaget uteslutande ska bedriva rörelse skulle dock medföra att rätten till investeraravdrag i alltför stor utsträckning blir beroende av om företaget ska anses inneha värdepapper och liknande som ett led i rörelsen eller inte. Regeringen anser mot denna bakgrund att det framstår som lämpligt att företaget uteslutande eller så gott som uteslutande ska bedriva rörelse. Sammanfattningsvis föreslår regeringen därför att företaget uteslutande eller så gott som uteslutande ska bedriva rörelse.

Frågan är därefter hur rörelsevillkoret ska bedömas. Att företaget uteslutande eller så gott som uteslutande ska bedriva rörelse innebär att 90 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.

Fler av remissinstanserna, bl.a. *Lunds universitet*, *Näringslivets regelnämnd*, *NSD* och *Skatteverket*, anser att det bör preciseras hur bedömningen ska gå till. Skatteverket anser att det är företagets bruttotillgångar som ska beaktas vid bedömningen. Karaktären på företagets bruttotillgångar är ett förhållande som kan beaktas vid



bedömningen av om villkoret är uppfyllt. Ett annat förhållande är storleken av intäkterna. Att ange en uttömmande uppräkningslista över vilka förhållanden i företaget som ska beaktas och vilken betydelse de ska tillmätas skulle enligt regeringens uppfattning emellertid medföra att tillämpningen av rörelsevillkoret skulle drabba olika verksamheter olika hårt och därmed riskera att snedvrیدا konkurrensen mellan olika branscher. En uppräkningslista är därför enligt regeringens bedömning mindre lämplig. Frågan om företaget uteslutande eller så gott som uteslutande är rörelsedrivande eller inte bör således ske genom en samlad bedömning av förhållanden i företaget utifrån befintlig praxis vad gäller rörelsebegreppet.

I promemorian föreslås att villkoren ska vara uppfyllda vid utgången av betalningsåret. *Företagarna* och Lunds universitet anser att kravet på att företaget ska bedriva rörelse, på samma sätt som löneunderlagsvillkoret, bör kunna uppfyllas året efter betalningsåret. Även Näringslivets regelnämnd, Föreningen Svenskt Näringsliv, NSD, Visita och Svenska Riskkapitalföreningen anser att det är alltför strängt att rörelsevillkoret ska vara uppfyllt vid utgången av betalningsåret eftersom det kan vara svårt för ett företag som bildas sent under året att få igång en rörelsedrivande verksamhet under samma år. *Kammarrätten i Göteborg* ifrågasätter om det tänkta syftet med förslagen uppnås genom begränsningen till förhållandena vid betalningsårets utgång.

Regeringen konstaterar att det, som några av remissinstanserna har angett, kan vara svårt för ett företag att uppfylla kravet på rörelse vid utgången av betalningsåret i de fall företaget har bildats i slutet av året. Regeringen anser därför att kravet på att företaget uteslutande eller så gott som uteslutande ska bedriva rörelse bör kunna uppfyllas även vid utgången av det beskattningsår som följer närmast efter betalningsåret. En förutsättning bör dock vara att även kravet på ett visst löneunderlag som behandlas i avsnitt 4.4.4. uppfylls under detta år. Att villkora avdraget med att företaget även därefter ska bedriva rörelse under en viss period skulle försämra förutsebarheten för den enskilde och framstår därför inte som lämpligt. Sammanfattningsvis föreslår regeringen att rörelsevillkoret ska uppfyllas vid utgången av betalningsåret eller vid utgången av det beskattningsår som följer närmast efter betalningsåret. Om rörelsevillkoret och löneunderlagsvillkoret uppfylls under det beskattningsår som följer närmast efter betalningsåret ska avdrag i stället göras för det året.

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 rambestämmelserna om statligt stöd till varvsindustrin<sup>6</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

<sup>6</sup> EUT C 317, 30.12.2003 s. 11.

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>7</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.

### **4.4.4 Löneunderlagsvillkoret**

**Regeringens 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.

**Promemorians förslag:** Överensstämmer med regeringens.

**Remissinstanserna:** FAR anser att kravet på löneunderlag är överflödigt. *Näringslivets skattedelegation (NSD)*, *Näringslivets regelnämnd* och *Företagarna* anser att storleken på löneunderlaget bör ställas i relation till storleken på den avdragsgrundande investeringen. *Lantbrukarnas Riksförbund* och *Lunds universitet* menar att kravet även bör kunna uppfyllas under det andra året efter betalningsåret. Alternativt anser Lunds universitet att storleken på löneunderlaget bör minskas eller kostnader för utförda tjänster beaktas. Även *Juridiska fakulteten vid Uppsala universitet* ifrågasätter varför inte betalningar till andra näringsidkare ska beaktas vid fastställandet av löneunderlaget. *Föreningen Svenskt Näringsliv* och *Visita* har anslutit sig till NSD:s yttrande.

**Skälen för regeringens 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

<sup>7</sup> EUT C 54, 4.3.2006 s. 13.

bidrar vid kapitaltillskott till företag vars verksamhet bara består i att förvalta en privatpersons förmögenhet.

Kravet på rörelse utesluter endast ren kapitalförvaltning. I promemorian föreslogs därför att rörelsekravet förenas med ett krav på att företaget i vilket andelar har förvärvats ska ha ett löneunderlag som uppgår till minst 300 000 kronor. FAR anser att kravet på löneunderlag är överflödigt. Lunds universitet menar att nivån på löneunderlaget bör sänkas. Föreningen Svenskt Näringsliv, NSD, Visita, Näringslivets regelråd och Företagarna anser att storleken på löneunderlaget i stället bör ställas i relation till storleken på den avdragsgrundande investeringen. Regeringen instämmer i promemorians förslag att kravet på rörelse bör förenas med ett krav på löneunderlag. För att löneunderlaget ska få avsedd effekt är det viktigt att en viss lägsta nivå för löneunderlaget fastställs. Att ställa nivån på löneunderlaget i relation till storleken på den avdragsgrundande investeringen skulle, framför allt i de fall då investeringen endast uppgår till mindre belopp, enligt regeringens mening inte få den avsedda effekten och därmed öka risken för att avdraget används på ett inte avsett sätt. Det skulle även komplicera förslaget och försvåra tillämpningen av reglerna. Nivån på löneunderlaget bör därför inte fastställas på det sätt remissinstanserna föreslår. Regeringen anser att den av promemorian föreslagna nivån på löneunderlaget är väl avvägd och föreslår således att företaget ska ha ett löneunderlag som uppgår till minst 300 000 kronor.

Det kan av praktiska skäl vara svårt att uppfylla kravet på löneunderlag under betalningsåret, t.ex. om företaget bildas i slutet av året. I promemorian föreslogs därför att det bör vara möjligt att uppfylla löneunderlagsvillkoret även under det beskattningsår som följer närmast efter betalningsåret. Lantbrukarnas riksförbund och Lunds universitet anser att kravet även bör kunna uppfyllas under det andra året efter betalningsåret. Regeringen anser i likhet med promemorian och remissinstanserna att kravet på löneunderlag bör kunna uppfyllas efter utgången av betalningsåret. Att förlänga tiden till det andra året efter betalningsåret skulle dock enligt regeringens uppfattning minska möjligheterna för den enskilde att vid tidpunkten för förvärvet bedöma om villkoren för avdrag kommer att vara uppfyllda. Regeringen föreslår därför att löneunderlagsvillkoret ska vara uppfyllt under betalningsåret eller under det beskattningsår som följer närmast efter betalningsåret. Om löneunderlagsvillkoret och rörelsevillkoret uppfylls under det beskattningsår som följer närmast efter betalningsåret ska avdrag i stället göras för det året.

I promemorian föreslogs att löneunderlaget bör beräknas på liknande sätt som löneunderlaget för kvalificerade andelar. Regeringen anser att 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.

Hur löneunderlaget ska beräknas för kvalificerade andelar framgår av 57 kap. 17 och 18 §§ IL. Huvudregeln är att underlaget utgörs av sådan kontant ersättning som hos arbetstagaren ska tas upp i inkomstslaget tjänst och som under året före beskattningsåret har lämnats till arbets-

tagarna i företaget och i dess dotterföretag. Regeringen föreslår, i likhet med promemorians förslag, att denna huvudprincip korrigeras i fråga om investeraravdraget genom att ersättningen ska ha betalats ut under betalningsåret (det år då andelarna slutbetalats). Lunds universitet och *Juridiska fakulteten vid Uppsala universitet* anser att även betalningar till andra näringsidkare, t.ex. konsulter, bör beaktas vid fastställandet av löneunderlaget. Regeringen anser dock att det saknas skäl att frångå den huvudregel som gäller för kvalificerade andelar i fråga om att ersättningen ska ha lämnats till arbetstagarna i företaget och i dess dotterföretag.

Bilförmåner och andra skattepliktiga förmåner som utgör underlag för sociala avgifter får inte räknas med i löneunderlaget. Enligt ett ställningstagande från Skatteverket<sup>8</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.

Regeringen föreslår 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 medelantalet anställda och delägare som arbetat i företaget, nettoomsättning 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.

<sup>8</sup> Skatteverkets ställningstagande den 16 november 2009, dnr 131 764318-09/11.

#### 4.4.5 Företaget får inte vara i ekonomiska svårigheter

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

**Promemorians förslag:** Överensstämmer med regeringens.

**Remissinstanserna:** FAR anser att kravet att företaget inte får vara i ekonomiska svårigheter inte är nödvändigt. *Sveriges Advokatsamfund* ifrågasätter om det inte bör vara möjligt att få investeraravdrag om kapitaltillskottet undanröjer obeståndet.

**Skälen för regeringens förslag:** Av Europeiska kommissionens riktlinjer om statligt stöd för riskkapital framgår att stöd inte får lämnas till företag i ekonomiska svårigheter. Det är således nödvändigt med regler som hindrar att investeraravdrag ges för förvärv av andelar i företag som är i ekonomiska svårigheter. Regeringen instämmer därför inte i FAR:s uppfattning att ett sådant krav inte behövs. Företag i ekonomiska svårigheter definieras i gemenskapens riktlinjer för statligt stöd till undsättning och omstrukturering av företag i svårigheter.<sup>9</sup>

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 dels när över hälften av det tecknade kapitalet har förlorats och 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.

I promemorian, liksom i betänkandet Skatteincitament för riskkapital (SOU 2012:3), konstaterades att den definition av ekonomiska svårigheter som anges ovan är svårtillämpad och därför inte lämplig att direkt implementera i den svenska lagstiftningen. Det är enligt såväl promemorian som betänkandet bättre att använda etablerade svenska uttryck på området som så långt som möjligt motsvarar vad som anges i riktlinjernas definition. Regeringen instämmer i denna bedömning.

Den första omständigheten som anges ovan motsvarar när skyldighet inträder för ett svenskt aktiebolag att upprätta kontrollbalansräkning enligt 25 kap. 13 § 1 ABL. Kontrollbalansräkning ska upprättas när det finns skäl att anta att bolagets eget kapital, beräknat enligt vissa särskilda regler i 25 kap. 14 § ABL, understiger hälften av det registrerade aktie-

<sup>9</sup> EUT C 244, 1.10.2004 s. 2.

kapitalet. I promemorian angavs att investeraravdrag därför inte ska få göras vid förvärv av andelar i ett företag som är skyldigt att upprätta sådan kontrollbalansräkning som avses i 25 kap. 13 § 1 ABL. Om tillskottet av kapital undanröjer skyldigheten att upprätta kontrollbalansräkning bör det enligt promemorians förslag vara så att skyldigheten aldrig har förelegat. Investeraravdrag får därmed göras även för det eller de tillskott som tillsammans undanröjer skyldigheten. I promemorian föreslogs därför 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 enligt promemorians förslag diskvalificera från investeraravdrag. Det handlar om att företaget vid verkställighet enligt 4 kap. utsökningsbalken saknar tillgångar för full betalning av utmättningsfordringen. Regeringen instämmer sammanfattningsvis i promemorians förslag att investeraravdrag inte får göras om företaget vid tidpunkten för förvärvet är skyldigt att upprätta kontrollbalansräkning, och kapitaltillskottet inte undanröjer denna skyldighet.

Därutöver bör investeraravdrag enligt den bedömning som gjordes i promemorian 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 denna oförmåga inte är endast tillfällig. Om obestånd föreligger ska företaget som huvudregel försättas i konkurs. *Sveriges Advokatsamfund* ifrågasätter om det inte bör vara möjligt att få investeraravdrag om kapitaltillskottet undanröjer obeståndet. Att ineffektiva företag går i konkurs är ett normalt inslag i marknadsökonomi. Det kan enligt regeringens mening inte anses vara förenligt med kommissionens riktlinjer att ge statligt stöd för investeringar i företag som annars skulle ha gått i konkurs. Det skulle inte heller vara förenligt med syftet med investeraravdraget som är att ge incitament så att fler samhällsekonomiskt lönsamma investeringar finansieras. Regeringen anser därför i likhet med promemorian att investeraravdrag inte ska få göras i ett företag som vid tidpunkten för förvärvet är på obestånd, detta oavsett om förvärvet av andelar medför att företaget kan betala sina skulder. Regeringen föreslår därför att investeraravdrag inte ska få göras om företaget vid förvärvet av andelar är på obestånd.

Av kommissionens definition följer att ett företag även ska anses vara i ekonomiska svårigheter om det uppfyller villkoren för ett kollektivt insolvensförfarande. I promemorian konstaterades att det inte är helt klart vad som avses med kollektivt insolvensförfarande i definitionen. Det torde enligt promemorian dock krävas 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. I likhet med promemorian föreslår regeringen därför att förvärv av andelar i ett företag som har inlett ett

förfarande om företagsrekonstruktion inte ska medföra rätt till investeraravdrag.

#### *Lagförslag*

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

### **4.4.6 Värdeöverföringar från företaget**

**Regeringens förslag:** Investeraravdrag får inte göras om den skattskyldige eller någon närstående till honom 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, bolagets förvärv av egna aktier, 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 inlösen av förlagsinsatser enligt lagen om ekonomiska föreningar och utbetalningar i form av 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 vid tidpunkten för värdeöverföringen, multiplicerad med företagets redovisade resultat för beskattningsåret närmast före det kalenderår då den skattskyldige eller någon närstående till honom 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 vid tidpunkten för värdeöverföringen, multiplicerad med företagets redovisade resultat för beskattningsåret närmast före det kalenderår då den närstående fick värdeöverföringen.

**Promemorians förslag:** Överensstämmer med regeringens.

**Remissinstanserna:** *Näringslivets skattedelegation (NSD)* anser att det är mindre lämpligt att hämta definitionen av värdeöverföringar från aktiebolagslagen. De anser att definitionen av värdeöverföringar bör ersättas av en definition som bygger på de regler och principer som finns inom inkomstbeskattningen. NSD menar vidare att det förhållandet att värdeöverföringar från samtliga företag i samma koncern som företaget ska beaktas samtidigt som jämförelsebeloppet endast är baserat på årets resultat i det senare, är en asymmetri som bör åtgärdas. NSD anser även att det bör vara möjligt att utnyttja icke utnyttjat utrymme efterföljande år. Slutligen anser NSD att de föreslagna reglerna bör kompletteras med en ventil så att skattekonsekvenserna inom systemet för investeraravdrag blir proportionerliga i förhållande till de skattefordelar som kan anses ha uppkommit genom en värdeöverföring överstigande jämförelsebeloppet. Till NSD:s yttrande har *Föreningen Svenskt Näringsliv* och *Visita* anslutit sig.

**Skälen för regeringens 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 skatteskal föreslogs i promemorian att den skattskyldige inte ska kunna göra investeraravdrag om denne före förvärvet har fått en värdeöverföring från företaget överstigande ett visst takbelopp. Regeringen instämmer, i likhet med majoriteten av remissinstanserna, i detta förslag.

Den av promemorian liksom i betänkandet Skatteincitament för riskkapital, SOU 2012:3, föreslagna definitionen av värdeöverföringar är hämtad från 17 kap. 1 § ABL där den aktiebolagsrättsliga definitionen av värdeöverföringar finns. Med värdeöverföring avses enligt 17 kap. 1 § ABL 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, dock inte förvärv enligt 19 kap. 5 § ABL. 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. förtäckt vinstutdelning. Aktiebolagslagen innehåller bestämmelser om hur värdeöverföringar ska beslutas samt om under vilka förutsättningar och i vilken omfattning värdeöverföringar får beslutas. Värdeöverföringar som sker i strid med ABL kan bli föremål för återbetalning enligt 17 kap. 6 och 7 §§ ABL.

Några remissinstanser, bl.a. *NSD* och *Föreningen Svenskt Näringsliv* anser att det är mindre lämpligt att hämta definitionen av värdeöverföringar från ABL eftersom det skulle innebära att jurister inom Skatteverket och de allmänna förvaltningsdomstolarna ska tillämpa regler som har sin grund i civilrättsliga regler som endast prövas av allmän domstol. De anser att definitionen av värdeöverföringar bör ersättas av en definition som är utformad utifrån syftet med reglerna om investeraravdrag och som bygger på de regler och principer som finns inom inkomstbeskattningen. Regeringen konstaterar inledningsvis att definitionen av värdeöverföringar i 17 kap. 1 § ABL väl uppfyller syftet med de aktuella bestämmelserna om investeraravdrag. Det är även en fördel att använda en definition som aktiebolag och aktieägare redan i dag måste förhålla sig till. Den oro för parallella system som remissinstanserna ger uttryck för bör enligt regeringens mening inte överdrivas. Värdeöverföringar från aktiebolag till ägare är i de flesta fall att anse som en inkomst för mottagaren som ska beskattas hos denne. Skatteverket och de allmänna förvaltningsdomstolarna har således redan i dag att bedöma om, och i så fall i vilken utsträckning, värdeöverföringar från bolaget till ägarna har ägt rum. Regeringen anser mot bakgrund av det nu anförda att definitionen av värdeöverföringar bör hämtas från 17 kap. 1 § ABL på det sätt som promemorian föreslagit.



Enligt förarbetena till ABL 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 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 enligt regeringens mening gälla vid tillämpningen av bestämmelserna om investeraravdrag.

Enligt 2 kap. 2 § IL ska termer och uttryck som används också omfatta motsvarande utländska företeelser. 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.

När det gäller ekonomiska föreningar avses med värdeöverföring även inlösen av förlagsinsatser enligt 5 kap. 1 § lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar och utbetalningar av sådant slag som anges i 10 kap. 1 § samma lag. De former av utbetalningar som anges i 10 kap. 1 § lagen om ekonomiska föreningar är bl.a. överskottsutdelning, återbetalning av medlemsinsatser och utbetalning vid nedsättning av medlemsinsatsernas belopp.

Taket för värdeöverföringar bör bestämmas genom fastställande av ett s.k. jämförelsebelopp. Regeringen instämmer i promemorians förslag att jämförelsebeloppet ska utgöras av 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. För att systemet ska vara förutsebart för den skattskyldige bör företagets redovisade resultat enligt

regeringens mening vara känt vid tidpunkten för värdeöverföringen. Eftersom företagets resultat fastställs först efter räkenskapsårets utgång instämmer regeringen i promemorians förslag att beräkningen ska avse företagets redovisade resultat för beskattningsåret närmast före det kalenderår då den skattskyldige får värdeöverföringen. Med beskattningsåret avses företagets beskattningsår. Jämförelsebeloppet för den skattskyldige ska således beräknas per företag och år. Regeringen anser till skillnad från bl.a. NSD att det inte bör vara möjligt att utnyttja icke utnyttjat utrymme efterföljande år. De föreslagna bestämmelserna är i denna del komplicerade och en modell där det skulle vara möjligt att spara icke utnyttjat utrymme skulle komplicera bestämmelserna ytterligare. 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 huruvida 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.

För att bestämmelserna inte ska kunna kringgås föreslås i promemorian att även värdeöverföringar från andra företag i samma koncern som företaget ska omfattas. Dessutom omfattas enligt promemorians förslag värdeöverföringar till närstående. Bland annat NSD och Föreningen Svenskt Näringsliv anser att det förhållandet att värdeöverföringar från samtliga företag i samma koncern som företaget ska beaktas samtidigt som jämförelsebeloppet beräknas utifrån resultatet i det senare, är en asymmetri som bör åtgärdas. NSD och Föreningen Svenskt Näringsliv anser även att de av promemorian föreslagna reglerna bör kompletteras med en ventil så att skattekonsekvenserna inom systemet för investeraravdrag blir proportionerliga i förhållande till de skattefördelar som kan anses ha uppkommit genom en värdeöverföring överstigande jämförelsebeloppet.

Regeringen anser emellertid att den av promemorian föreslagna modellen är nödvändig för att hindra att reglerna används på ett inte avsett sätt. Att införa en ventil skulle komplicera förslaget ytterligare samt öka riskerna för kringgående.

Regeringen instämmer i promemorians bedömning att det är 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 föreslår regeringen att investeraravdrag inte får göras om den skattskyldige eller någon närstående till honom under betalningsåret eller de två beskattningsåren närmast före betalningsåret har fått en värdeöverföring från företaget eller ett företag i samma

koncern som företaget som överstiger jämförelsebeloppet. Följande exempel kan visa på tillämpningen.

#### *Exempel 6*

Anta att en fysisk person A förvärvar andelar i AB1 den 1 januari 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.

Som angavs i promemorian är det 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. Regeringen instämmer därför i promemorians förslag 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.

#### *Exempel 7*

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. 5 och 6 §§ IL. Bestämmelsen om värdeöverföringar från företaget föreslås i den nya paragrafen 43 kap. 18 § IL.

#### 4.4.7 Interna förvärv

**Regeringens 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 någon närstående till honom,
- en enskild näringsverksamhet från den skattskyldige eller någon närstående till honom, om verksamheten tidigare har bedrivits i ett företag som ägs eller ägdes av dessa personer, och
- verksamhet från ett företag som den skattskyldige eller någon närstående till honom äger.

Vid företagets förvärv av andelar i ett annat företag ska bestämmelserna 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.

**Promemorians förslag:** Överensstämmer med regeringens.

**Remissinstanserna:** *Sveriges Advokatsamfund* ifrågasätter behovet av bestämmelserna. *Företagarna* menar att det inte är rimligt att investeraren inte ska få investeraravdrag när företaget har förvärvat verksamhet från denne. *Företagarna* och *Näringslivets skattedelegation (NSD)* anser att bestämmelserna bör göras mer proportionerliga. Till NSD:s yttrande har *Föreningen Svenskt Näringsliv* och *Visita* anslutit sig.

**Skälen för regeringens förslag:** Syftet med investeraravdraget är att öka inflödet av nytt kapital i företagssektorn. Det kan dock finnas risk för att kapital som redan finns i företagssektorn när bestämmelserna om investeraravdrag träder i kraft omvandlas till kapital som kan utgöra underlag för investeraravdrag.

Företaget kan t.ex. använda ett tillskott 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). Tillskottet från den enskilde finansieras via det interna förvärvet och därigenom har gammalt kapital omvandlats till kapital som kan ligga till grund för investeraravdrag. Något nytt kapital har i dessa fall i egentlig mening inte tillförts företaget och verksamheten har samma ägare som tidigare. Transaktionerna medför inte några andra motverkande effekter för den skattskyldige.

*Sveriges Advokatsamfund* ifrågasätter behovet av att förhindra denna typ av transaktioner och anser att det bör vara upp till företagen själva att bestämma hur det tillskjutna kapitalet ska användas. *Företagarna* menar att det inte är rimligt att investeraren inte ska få investeraravdrag när företaget har förvärvat verksamhet från denne. Att tillåta investeraravdrag i de beskrivna situationerna överensstämmer dock enligt regeringen inte med syftet med investeraravdraget, som är att tillföra nytt kapital till företagen, och bör därför förhindras. Investeraravdraget bör 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.

Av dessa skäl instämmer regeringen i promemorians bedömning att det bör införas bestämmelser som hindrar att investeraravdrag får göras när företaget före förvärvet har förvärvat andelar i ett företag eller en näringsverksamhet från den skattskyldige. Samma bedömning gjordes i Företagsskattekommitténs betänkande Skatteincitament för riskkapital, SOU 2012:3. Även förvärv av verksamhet från ett företag som den skattskyldige äger bör, som promemorian har föreslagit, omfattas. Det finns annars en risk för att företaget i stället för att förvärva andelarna i ett företag från den skattskyldige, förvärvar verksamheten från samma företag för skattemässiga värden. Företaget kan därefter likvideras och det tillskjutna beloppet skiftas ut till den skattskyldige utan skattekonsekvenser.

I promemorian föreslogs att interna förvärv under betalningsåret eller de två beskattningsåren närmast före betalningsåret ska utgöra hinder för investeraravdrag. Regeringen anser att den föreslagna karenstiden framstår som lämplig. För att bestämmelserna inte ska kunna kringgåas bör de även omfatta förvärv från närstående till den skattskyldige.

Företagarna, *NSD*, *Föreningen Svenskt Näringsliv* och *Visita* anser att bestämmelserna om interna förvärv bör göras mer proportionerliga. De föreslår exempelvis att utrymmet för investeraravdrag ska minskas om företaget har gjort ett internt förvärv alternativt att en ventil ska införas. Syftet med bestämmelsen är, som framgår ovan, att förhindra att kapital som redan finns i bolagssektorn genom olika transaktioner omvandlas till sådant kapital som kan utgöra underlag för investeraravdrag. Som remissinstanserna anför kan det finnas såväl affärsmässiga som andra legitima skäl att genomföra dessa transaktioner. Att införa undantag eller proportioneringsregler där nyttan av transaktionen ska ställas mot storleken på avdraget skulle emellertid medföra svåra bedömningsfrågor. Detta skulle i sin tur komplicera reglerna betydligt samt öka riskerna för oönskad skatteplanering. Mot denna bakgrund samt med hänsyn till att begränsningen av interna förvärv endast gäller under en begränsad tid anser regeringen att sådana förändringar som remissinstanserna föreslår inte bör göras.

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 någon närstående till honom, en enskild näringsverksamhet från den skattskyldige eller någon närstående till honom, om verksamheten tidigare har bedrivits i ett företag som ägs eller ägdes av dessa personer, och verksamhet från ett företag som den skattskyldige eller någon närstående till honom äger.

Om den skattskyldige har fått investeraravdrag för de andelar som företaget förvärvar och förvärvet sker inom kvalificeringstiden ska den skattskyldige återföra investeraravdrag hänförligt till de förvärvade andelarna (se avsnitt 4.6.1). Det är i en sådan situation rimligt att den skattskyldige kan få investeraravdrag för motsvarande kapital han eller hon investerar i det förvärvande företaget. Regeringen föreslår därför att

hinder mot avdrag vid företagets förvärv av andelar i ett annat företag från den skattskyldige eller någon närstående till honom bara ska gälla till den del det inte finns något investeraravdrag hänförligt till de förvärvade andelarna som har återförts eller ska återföras med anledning av förvärvet.

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 Underlag för investeraravdrag samt avdragets storlek

**Regeringens förslag:** Den skattskyldiges betalning för andelar i företaget ska utgöra underlag för investeraravdrag. Om andelarna har förvärvats av en juridisk person ska underlaget utgöras av högst det belopp som betalats kontant för andelarna vid bildandet av företaget.

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 minskas 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 skatten minskas med 30 procent av underskottet upp till avdragsbeloppet.

**Promemorians förslag:** Överensstämmer i huvudsak med regeringens. I promemorian föreslogs att den skattskyldiges anskaffningsutgift ska utgöra underlag för investeraravdrag.

**Remissinstanserna:** *Skatteverket*, *Näringslivets skattedelegation (NSD)* och *Förvaltningsrätten i Stockholm* påpekar att anskaffningsutgiften för andelarna, utöver själva tillskottet till företaget, även omfattar andra direkta utgifter i samband med förvärvet. Skatteverket föreslår att den skattskyldiges tillskott till företaget i stället ska utgöra underlag för investeraravdrag. Skatteverket anser att det bör införas en nedre beloppsgräns för när investeraravdrag ska kunna medges. Skatteverket anser att promemorians förslag om särskilda regler för beräkning av underskott i kapital med anledning av investeraravdraget inte ska införas. *Svenska Riskkapitalföreningen* anser att det maximala underlaget för investeraravdrag bör höjas till 3,3 miljoner kronor samt att avdrag ska ges med hela beloppet. *Företagarna* anser att avdrag bör ges med två tredjedelar av anskaffningskostnaden. *Tillväxtanalys* anser att avdragsbeloppets storlek är något i underkant för att ge ett väsentligt incitament till investerare. *Tillväxtverket* anser att nivån är rimlig. Till NSD:s yttrande har även *Föreningen Svenskt Näringsliv* och *Visita* anslutit sig.

**Skälen för regeringens förslag:** I promemorian, liksom i Företagsskattekommitténs betänkande Skatteincitament för riskkapital, SOU 2012:3, föreslogs att underlag för investeraravdrag ska utgöras av anskaffningsutgiften för andelar i företag som uppfyller de tidigare nämnda villkoren. I anskaffningsutgiften ingår, utöver själva tillskottet till företaget, även vissa andra utgifter i samband med förvärvet som exempelvis provision, advokatkostnader och courtage. Fråga är om även dessa kostnader bör ingå i underlaget för investeraravdrag. Enligt promemorians förslag ska företagen lämna kontrolluppgift om investeraravdrag innehållande uppgift om den skattskyldiges underlag (se avsnitt 4.8.1). Företagen kommer dock, som bl.a. *Skatteverket* och *Förvaltningsrätten i Stockholm* har påpekat, i regel inte ha kännedom om den skattskyldiges utgifter för t.ex. advokatkostnader i samband med förvärvet. Det skulle således försvåra företagens uppgiftslämnande och medföra att företagen många gånger inte kommer att kunna lämna exakta uppgifter om den enskildes underlag för investeraravdrag, om underlaget utgörs av anskaffningsutgiften. För att underlätta för företagen föreslår därför regeringen, i enlighet med vad Skatteverket har anfört, att underlaget för investeraravdrag ska utgöras av den skattskyldiges betalning för andelar i företaget, dvs. den skattskyldiges tillskott av kapital till företaget.

För en skattskyldig som förvärvar ett s.k. lagerbolag bör underlaget begränsas till ett belopp som motsvarar vad som har betalats kontant för andelarna vid bildandet av företaget, dvs. vad som i pengar tillskjutits företaget. Följande exempel kan åskådliggöra tillämpningen.

#### *Exempel 8*

En juridisk person tecknar andelar i ett företag i samband med dess bildande och betalar in 50 000 kronor till företaget. Därefter förvärvar en fysisk person samtliga andelar i företaget från den juridiska personen för 60 000 kronor. Endast 50 000 kronor utgör underlag för investeraravdrag.

Fråga är därefter med hur stort belopp avdrag ska få göras. Kapitalvinst och utdelning på kvalificerade andelar beskattas inom gränobeloppet med 20 procent. Detta är den lägsta skattebelastning som utgår i inkomstslaget kapital. För att minska riskerna för skattearbitrage vid förvärv av kvalificerade andelar gjordes i promemorian bedömningen att den skattemässiga effekten av avdraget bör vara lägre än den lägsta skattebelastningen om 20 procent. Kapital kan annars tas ut och sättas in i företaget utan skattekonsekvenser för den fysiska personen. I promemorian föreslogs 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 underlaget. *Företagarna* och *Svenska Riskkapitalföreningen* anser att avdrag bör få göras med en högre andel av underlaget. Regeringen delar dock, i likhet med flera av remissinstanserna, promemorians bedömning i fråga om riskerna för skattearbitrage och föreslår därför att avdrag ska få göras med hälften av underlaget.

Den övre beloppsgränsen för investeraravdrag föreslogs i promemorian vara 650 000 kronor per person och år, vilket motsvarar ett underlag om 1,3 miljoner kronor. Då skattelättnaden uppgår till 15 procent av det belopp som betalats, motsvarar det en sänkt skatt med högst 195 000 kronor per person och år. Svenska Riskkapitalföreningen anser att nivån ska höjas till 3,3 miljoner kronor. Även *Tillväxtanalys* anser att nivån på avdragsbeloppet är något i underkant för att ge ett väsentligt incitament till investerare. Regeringen anser dock, i likhet med bl.a. *Tillväxtverket*, att ett högsta avdragsbelopp om 650 000 kronor är rimligt.

*Skatteverket* anser att det bör införas en nedre beloppsgräns för när investeraravdrag ska kunna medges för att förenkla hanteringen för såväl företagen som Skatteverket. Regeringen bedömer dock att antalet investeringar till låga belopp torde vara begränsat varför det saknas skäl att införa en nedre beloppsgräns.

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 betalning för andelar. 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 betalning för andelar 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 betalningen för andelarna som överstiger 20 miljoner kronor. Följande exempel kan åskådliggöra tillämpningen.

#### *Exempel 9*

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 underlaget. 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 ( $= 950\,000 + 475\,000 \times 40$ ).



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 minska 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. Promemorian föreslog därför, liksom Företagsskattekommittén i betänkandet SOU 2012:3, ett nytt andra stycke 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 ska de nuvarande reglerna tillämpas. *Skatteverket* anser att den föreslagna förändringen av 67 kap. 10 § IL inte bör genomföras eftersom det ytterligare skulle komplicera reglerna om skatteberäkningen och ändra grundförutsättningarna för hur ett underskott i kapital beräknas. Regeringen anser dock, i likhet med majoriteten av remissinstanserna, att det är viktigt att investeraravdraget blir värt 30 procent för alla fysiska personer, oavsett vilka övriga inkomster eller utgifter som de kan tänkas ha. Regeringen föreslår därför att underskott av kapital upp till storleken på investeraravdraget alltid ska få dras av med 30 procent. Följande exempel beskriver tillämpningen.

#### *Exempel 10*

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. Skatten ska minska med 30 procent av den del av underskottet som motsvarar investeraravdraget, 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

**Regeringens förslag:** Investeraravdraget ska återföras om andelarna avyttras under de fem beskattningsåren närmast efter betalningsåret.

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 sambons eller makens död.

Om en mindre del av andelsinnehavet avyttras än vad den skattskyldige 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.

**Promemorians förslag:** Överensstämmer med regeringens.

**Remissinstanserna:** *Skatteverket* anför att kravet på att andelarna ska innehas i fem år inte är tillräckligt för att förhindra att företaget placerar den avdragsgrundande investeringen i räntebärande papper. Det bör enligt *Skatteverket* inte finnas någon kapitalbeskattad sektor i företaget överhuvudtaget. Även *Ekobrottsmyndigheten* framför att det finns en risk för att avdraget kan komma att missbrukas eftersom det kan ses som en säker avkastning i form av en skattesänkning oavsett investeringens utfall. *Kronofogdemyndigheten* anser att förslaget bättre kunde beakta fall då investerarens syfte är att återfå investeringssumman inom en kortare tid än fem år. *Företagarna* och *Näringslivets skattedelegation (NSD)* anser att kvalificeringstiden bör förkortas till tre år samt att skattelättnaden bör öka succesivt under kvalificeringstiden. Till NSD:s yttrande har *Föreningen Svenskt Näringsliv* och *Visita* anslutit sig. *FAR* anser att gåva till närstående inte bör medföra återföring av avdraget.

**Skälen för regeringens 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 underlaget.

Det beskrivna förfarandet leder till oavsedda skattefördelar för fysiska personer och är inte förenligt med syftet med investeraravdraget. I likhet med vad som framfördes i promemorian anser regeringen att det därför är av vikt att denna typ av transaktioner i möjligaste mån förhindras.

Ett sätt att minska risken för oavsedda skattefördelar samt säkerställa en viss långsiktighet i investeringar som ska omfattas av investerar-

avdraget är att införa ett krav på en viss innehavstid. I promemorian föreslogs 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.

Enligt regeringens bedömning är ett krav på en viss innehavstid ett effektivt sätt att minska riskerna för oönskad skatteplanering. *Skatteverket* anser dock att kravet på en viss innehavstid inte är tillräckligt för att förhindra att företaget placerar den avdragsgrundande investeringen i räntebärande papper. Det bör enligt *Skatteverket* inte finnas någon kapitalbeskattad sektor i företaget överhuvudtaget. Regeringen konstaterar inledningsvis att vissa begränsningar av företagets möjligheter att inneha värdepapper redan följer av rörelsevillkoret, se avsnitt 4.4.3. Företag har normalt såväl affärsmässiga som andra legitima skäl att inneha värdepapper. De förändringar som *Skatteverket* föreslår skulle enligt regeringens bedömning i alltför stor utsträckning begränsa företagets möjligheter att strukturera och planera sin verksamhet och därigenom utesluta alltför många företag från möjligheten att få in nytt kapital med hjälp av investeraravdraget. Regeringen anser mot denna bakgrund att bestämmelser som ytterligare begränsar företagets möjligheter att inneha värdepapper inte bör införas.

Samtidigt som *Skatteverket* anser att ett krav på att andelarna ska innehas i fem år inte är tillräckligt anser några remissinstanser, bl.a. *Företagarna* och *NSD*, att kvalificeringstiden bör förkortas till tre år. För att kvalificeringstiden ska motverka de oavsedda skattefördelarna som beskrivs ovan krävs att tiden inte är alltför kort. Samtidigt får de begränsande effekter kvalificeringstiden kan medföra för företagen inte bli alltför betungande. Regeringen anser att en period om fem år räknat från utgången av betalningsåret är väl avvägd.

Företagarna och *NSD* m.fl. anser vidare att skattelättnaden bör öka successivt under kvalificeringstiden. En successiv ökning av skattelättnaden skulle emellertid komplicera förslaget ytterligare, särskilt i fall där ett företag exempelvis genomför flera emissioner under några års tid. Om förslaget blir alltför komplext riskerar det även att få en avhållande effekt på investerarna och medföra att angelägna investeringar inte genomförs. Mot denna bakgrund anser regeringen att skattelättnaden inte ska inträda successivt på det sätt remissinstanserna föreslår. Regeringen föreslår att investeraravdrag ska återföras om andelarna avyttras under de fem beskattningsår som följer närmast efter betalningsåret.

Med avyttring avses enligt 44 kap. 3 § IL försäljning, byte och liknande överlåtelse av tillgångar. Som avyttring anses bl.a. försäljning av andelar, andelsbyten, fission, inlösen av andelar och om företaget upplöses vid konkurs eller likvidation. I dessa situationer ska således investeraravdraget enligt förslaget återföras. När det gäller tillgångar som förvärvas genom arv, testamente, gåva, bodelning eller på liknande sätt gäller enligt huvudregeln i 44 kap. 21 § IL i stället att förvärvaren träder i den tidigare ägarens skattemässiga situation. För att kravet på innehavstid inte ska kunna kringgås föreslogs i promemorian att även gåva ska likställas med avyttring. Detsamma föreslogs i promemorian gälla vid bodelning som sker av någon annan anledning än upphörande av ett samboförhållande, äktenskapsskillnad eller makens eller sambons

död. Regeringen instämmer i promemorians förslag. Det innebär att ett avsteg görs från huvudregeln om skattemässig kontinuitet och att investeraravdrag ska återföras i dessa fall. För att undvika kringgåenden anser regeringen, till skillnad från FAR, att även gåva till närstående ska likställas med avyttring. 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 enligt den huvudprincip om skattemässig kontinuitet som följer av 44 kap. 21 § IL. Det innebär att om förvärvaren i sin tur avyttrar andelarna under den nämnda femårsperioden, ska förvärvaren återföra investeraravdraget.

Som anfördes i promemorian bör kravet på att andelarna ska innehas i fem år inte kunna kringgås genom att andra andelar i företaget avyttras efter förvärvet av andelar som legat till grund för investeraravdrag. Regeringen föreslår 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 gränsbelopp för kvalificerade andelar. Dessa beräkningar ska således göras på vanligt sätt enligt allmänna bestämmelser.

I promemorian anfördes vidare att hela investeraravdraget inte bör återföras om en mindre del av andelsinnehavet avyttras än den skattskyldige fått avdrag för. Regeringen delar denna bedömning. Det föreslås därför att en så stor del av investeraravdraget ska 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.

#### *Exempel 11*

Anta att en fysisk person A innehar samtliga aktier i aktiebolaget AB1. A har förvärvat andelar för 600 000 kronor. A har gjort investeraravdrag för förvärv av andelar för 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 underlaget 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 föreslår regeringen, i likhet med vad som framfördes i promemorian, att avdragen ska återföras i den ordning som den skattskyldige har fått dem, dvs. det avdrag den skattskyldige har fått först ska återföras först.

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

#### 4.6.2 Återföring vid värdeöverföringar från företaget

**Regeringens förslag:** Investeraravdraget ska återföras om den skattskyldige eller någon närstående till honom 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 vid tidpunkten för värdeöverföringen, multiplicerad med företagets redovisade resultat för beskattningsåret närmast före det kalenderår då den närstående får värdeöverföringen.

**Promemorians förslag:** Överensstämmer med regeringens.

**Remissinstanserna:** *Lantbrukarnas riksförbund* anser att det är nödvändigt med denna typ av begränsningar för att reglerna inte ska utnyttjas på ett felaktigt sätt. *FAR* och *Näringslivets skattedelegation (NSD)* anser att de föreslagna reglerna bör kompletteras med en ventil. Till NSD:s yttrande har *Föreningen Svenskt Näringsliv* och *Visita* anslutit sig.

**Skälen för regeringens förslag:** Om kapital kan tas ut och sättas in i företaget upprepade gånger kan, som beskrivs i avsnitt 4.4.6, oavsedda skattelättnader uppkomma samt avdrag ges utan att det tillförs något nytt kapital till företagssektorn.

I promemorian föreslogs därför att bestämmelserna om värdeöverföringar från företaget före och under betalningsåret som beskrivs i avsnitt 4.4.6 kompletteras med bestämmelser om återföring när den skattskyldige får en värdeöverföring från företaget efter betalningsårets utgång. 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. För att minska inlåsnings effekterna samt göra det möjligt för företagen att erbjuda sina finansiärer en viss avkastning på sina insatser redan från början föreslogs i promemorian dels att den s.k. kvalificeringstiden ska begränsas till en period om fem år räknat från betalningsårets utgång, dels att företagen under denna tid ska kunna lämna t.ex. utdelning upp till det jämförelsebelopp som beskrivs i avsnitt 4.4.6. Regeringen instämmer i promemorians förslag.

Några remissinstanser, bl.a. *FAR* och *NSD*, anser att bestämmelserna bör kompletteras med en ventil så att skattekonsekvenserna för den enskilde blir proportionerliga i förhållande till de skattefordelar som kan anses ha uppkommit genom en värdeöverföring överstigande jämförelsebeloppet. Syftet med att begränsa möjligheterna till värdeöverföringar från företaget till den skattskyldige som gjort investeraravdrag är att hindra att avdraget missbrukas. Med hänsyn till att begränsningen av värdeöverföringar endast gäller under en begränsad tid samt att företagen under denna tid har möjlighet att lämna en viss avkastning till

finansiärerna anser regeringen att det saknas skäl att införa ytterligare möjligheter till värdeöverföringar i form av en ventil. Införandet av en ventil skulle dessutom medföra svåra bedömningsfrågor och öka riskerna för att avdraget missbrukas. Regeringen anser därför att en ventil inte bör införas.

För att bestämmelserna inte ska kunna kringgås föreslås i promemorian att även värdeöverföringar från andra företag i samma koncern som företaget ska omfattas. Dessutom bör enligt promemorians förslag värdeöverföringar till närstående omfattas. Regeringen instämmer i promemorians förslag

Sammanfattningsvis föreslår regeringen att avdraget ska återföras om den skattskyldige eller någon närstående till honom får en värdeöverföring från företaget eller ett annat företag i samma koncern under något av de fem beskattningsåren närmast efter betalningsåret som överstiger jämförelsebeloppet. Vad som avses med värdeöverföring beskrivs i avsnitt 4.4.6.

Som angavs i promemorian är det 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. Regeringen instämmer därför i promemorians förslag 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**

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

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

**Promemorians förslag:** Överensstämmer med regeringens.

**Remissinstanserna:** *Företagarna* och *Näringslivets skattedelegation (NSD)* anser att bestämmelserna bör göras mer proportionerliga. Till NSD:s yttrande har *Föreningen Svenskt Näringsliv* och *Visita* anslutit sig.

**Skälen för regeringens förslag:** För att förhindra att kapital som redan finns i företagssektorn omvandlas till nytt kapital som kan utgöra underlag för investeraravdrag, föreslås att den skattskyldiges möjligheter att göra investeraravdrag vid interna förvärv begränsas. De situationer som avses är när företaget innan den skattskyldiges avdragsgrundande förvärv av andelar har gjort ett internt förvärv från den skattskyldige eller

någon närstående till honom. De interna förvärven beskrivs i avsnitt 4.4.7.

I promemorian gjordes bedömningen att villkoret att investeraravdrag inte får göras om det förekommit interna förvärv före och under betalningsåret bör kompletteras med bestämmelser om att ett investeraravdrag ska återföras när företaget efter betalningsårets utgång gör ett internt förvärv. Regeringen delar denna bedömning. Promemorian föreslog att investeraravdraget ska återföras om företaget gör ett internt förvärv under de två beskattningsåren närmast efter betalningsåret. Regeringen anser att den föreslagna kvalificeringstiden framstår som lämplig.

Några remissinstanser, bl.a. *Företagarna* och *NSD*, anser att bestämmelserna bör göras mer proportionerliga. De föreslår exempelvis att hela avdraget inte ska återföras om företaget gör ett internt förvärv alternativt att en ventil ska införas. Syftet med bestämmelsen är, som framgår ovan, att förhindra att kapital som redan finns i bolagssektorn genom olika transaktioner omvandlas till sådant kapital som kan utgöra underlag för investeraravdrag. Som remissinstanserna anför kan det finnas såväl affärsmässiga som andra legitima skäl för att genomföra dessa transaktioner. Att införa undantag eller proportioneringsregler där nyttan av transaktionen ska ställas mot storleken på återföringen skulle emellertid medföra svåra bedömningsfrågor. Detta skulle i sin tur komplicera reglerna betydligt samt öka riskerna för oönskad skatteplanering. Mot denna bakgrund samt med hänsyn till att interna förvärv endast under en begränsad tid medför att investeraravdrag ska återföras, anser regeringen att sådana förändringar som remissinstanserna föreslår inte bör införas.

Regeringen föreslår således att ett investeraravdrag ska återföras om företaget under de två beskattningsåren närmast efter betalningsåret gör ett internt förvärv.

Om företaget förvärvar andelar i ett annat företag från den skattskyldige kan förvärvet medföra att den skattskyldige ska återföra investeraravdrag hänförligt till de avyttrade (förvärvade) andelarna. I sådana fall bör skyldigheten att återföra investeraravdrag på grund av det interna förvärvet endast avse den del av investeraravdraget i det förvärvande företaget som överstiger det avdrag som ska återföras på grund av att andelar avyttrats.

Vid företagets förvärv av andelar i ett annat företag från den skattskyldige eller någon närstående till honom ska investeraravdraget därför bara återföras till den del det inte finns något investeraravdrag hänförligt till de förvärvade andelarna som ska återföras med anledning av förvärvet. Följande exempel kan åskådliggöra tillämpningen.

#### *Exempel 12*

Anta att A vid en nyemission har förvärvat andelar i AB1 för 100 000 kronor. A gör investeraravdrag med 50 000 kronor. Året därpå förvärvar A andelar i AB2 för 200 000 kronor. A gör investeraravdrag med 100 000 kr. Året därefter förvärvar AB2 A:s andelar i AB1 från A. Förvärvet medför att A ska återföra investeraravdraget hänförligt till andelarna i AB1 med anledning av

att dessa har avyttrats. A ska även återföra investeraravdraget hänförligt till andelarna i AB2 med anledning av att AB2 har gjort ett internt förvärv, dock inte till den del A ska återföra investeraravdrag hänförligt till andelarna i AB1. A ska således återföra hela investeraravdraget hänförligt till andelarna i AB1 samt halva investeraravdraget hänförligt till andelarna i AB2, dvs. totalt 100 000 kronor (= 50 000 + 100 000 – 50 000).

#### *Lagförslag*

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

### **4.6.4 Återföring när skattskyldigheten i Sverige upphör**

**Regeringens förslag:** Investeraravdrag ska återföras till beskattning om den skattskyldige under de fem beskattningsåren närmast efter betalningsåret 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 investeraravdrag ska dock inte ske till den del andelarna inte har avyttrats under de fem beskattningsåren närmast efter betalningsåret, om den skattskyldige eller någon närstående till honom under samma period, var för sig eller tillsammans, inte har fått en sådan värdeöverföring som skulle medföra återföring och om företaget, i vilket andelar har förvärvats, under de två beskattningsåren närmast efter betalningsåret inte har gjort ett internt förvärv. Om företaget har gjort ett internt förvärv ska återföring inte ske till den del investeraravdrag inte skulle ha återförts på grund av förvärvet.

**Promemorians förslag:** Överensstämmer i huvudsak med regeringens. I promemorian lämnades inget förslag om hur de fall då grund för delvis återföring uppkommit under kvalificeringstiden skulle behandlas.

**Remissinstanserna:** Majoriteten av de remissinstanser som har yttrat sig tillstyrker eller har inget att invända mot förslagen.

**Skälen för regeringens 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 någon närstående till honom 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 redan 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 återförda investeraravdrag. En sådan möjlighet till anstånd finns redan när det gäller näringsverksamhet 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.

I promemorian föreslogs att en liknande lösning ska införas även för investeraravdraget. Remissinstanserna har inte haft några invändningar i detta avseende. Regeringen anser att det är viktigt att sträva mot att den omständigheten att en person upphör att vara skattskyldig i Sverige så långt som möjligt inte medför att den skattskyldige såvitt avser investeraravdrag hamnar i ett sämre läge än en person som är fullt skattskyldig här. En avvägning måste dock göras mellan detta och behovet av att skydda den svenska skattebasen samt hindra att investeraravdraget används på ett icke avsett sätt. Regeringen anser, i likhet med den bedömning som gjordes i promemorian, att det framstår som lämpligt att investeraravdrag återförs om skattskyldigheten i Sverige för kapitalvinst på andelarna upphör eller kapitalvinsten blir undantagen från beskattning på grund av en bestämmelse i ett skatteavtal.

Regeringen föreslår således att investeraravdrag ska återföras till beskattning om den skattskyldige under de fem beskattningsåren närmast efter betalningsåret upphör att vara skattskyldig i Sverige för kapitalvinst på andelarna. Detsamma gäller om kapitalvinsten blir undantagen från beskattning på grund av ett skatteavtal. Eftersom en utflyttning i sig enligt EU-rätten inte får utlösa beskattning kompletteras skyldigheten att återföra gjorda avdrag med en möjlighet att ansöka om anstånd med betalning av den skatt som hänför sig till det återförda avdraget. 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. Å andra sidan bör, som angavs i promemorian, den skattskyldige inte hamna i en sämre situation än den som är bosatt i Sverige för det fall att någon återföringssituation inte inträffar under femårsperioden. Som angetts ovan är själva utflyttningen i sig inte en grund för att slutligt återföra avdraget. 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.

Regeringen föreslår därför att det införs en bestämmelse enligt vilken ett investeraravdrag inte ska återföras om andelarna inte avyttras under de fem beskattningsåren närmast efter betalningsåret, den skattskyldige eller någon närstående till honom under samma period inte får någon värdeöverföring överstigande jämförelsebeloppet samt företaget under de två beskattningsåren närmast efter betalningsåret inte gör något internt förvärv. Om den skattskyldige avyttrar en del av andelsinnehavet eller företaget gör ett internt förvärv som medför att en del av investeraravdraget ska återföras, ska återföring inte ske till den del återföring inte skulle ha skett om den skattskyldige hade varit fortsatt skattskyldig i Sverige för kapitalvinsten på andelarna (jfr avsnitt 4.6.1 och 4.6.3). Den skattskyldige får därmed en möjlighet att efter begäran hos Skatteverket få en gjord återföring omprövad. Om det vid en sådan omprövning visar sig att någon återföring, helt eller delvis, 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. Enligt regeringens bedömning är bestämmelserna ändamålsenliga samtidigt som de inte är mer långtgående eller restriktiva än vad som är nödvändigt. Regeringen bedömer därför att reglerna inte brister i proportionalitet i förhållande till syftet med reglerna.

#### *Lagförslag*

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

### **4.6.5 Metod för återföring**

**Regeringens förslag:** Investeraravdrag ska återföras det beskattningsår då den skattskyldige avyttrar andelarna, den skattskyldige eller någon närstående till honom 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 inkomstskattelagen behandlas som en skattepliktig kapitalvinst på en delägarrätt.

**Promemorians förslag:** Överensstämmer med regeringens.

**Remissinstanserna:** Skatteverket anser att återföring av investeraravdrag inte ska behandlas som en skattepliktig kapitalvinst på en delägarrätt. Kvittningsreglerna i 48 kap. IL är enligt verket redan i dag krångliga och förslaget innebär att komplexiteten ökar ytterligare.

**Skälen för regeringens förslag:** I likhet med vad som föreslogs i promemorian anser regeringen att investeraravdrag ska återföras det

beskattningsår då den omständighet som föranleder återföringen äger rum, dvs. då andelarna avyttras, den skattskyldige eller någon närstående till honom 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. Beräkningen av kapitalvinsten påverkas således inte av återföringen av investeraravdraget. För det fall avyttringen leder till en kapitalförlust gjordes i promemorian, liksom i Företagsskattekommitténs betänkande, SOU 2012:3, bedömningen att kapitalförlusten bör kunna kvittas fullt ut mot det återförda avdraget. Det finns annars en risk för att en återföring av avdraget vid en förlustsituation medför en nettobeskattnings av den skattskyldige.

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 dras 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. I promemorian föreslogs därför att återföring av investeraravdrag vid tillämpningen av 48 kap. 20 § första stycket IL ska behandlas som en skattepliktig kapitalvinst på en delägaraktier.

*Skatteverket* anser att återföring av investeraravdrag inte ska behandlas som en skattepliktig kapitalvinst på en delägaraktier. Verket menar att kvittningsreglerna i 48 kap. IL redan i dag är krångliga och att förslaget innebär att komplexiteten ökar ytterligare. Regeringen delar Skatteverkets uppfattning att kvittningsreglerna är komplicerade. Syftet med investeraravdraget är emellertid i första hand att gynna investeringar i nystartade företag och tillväxtföretag. Som anfördes i promemorian skulle en nettobeskattnings av den skattskyldige vid en förlustsituation motverka syftet med investeraravdraget och en sådan bör därför undvikas. Regeringen föreslår därför att återföring av investeraravdrag vid tillämpningen av de s.k. kvittningsreglerna ska behandlas som en skattepliktig kapitalvinst på en delägaraktier.

Om det återförda avdraget är större än kapitalförlusten på de andelar som investeraravdraget hänförs 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.

### *Exempel 13*

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

**Regeringens bedömning:** Vid beräkning av underlag för årets gränsbelopp för kvalificerade andelar bör någon begränsning av omkostnadsbeloppet inte göras.

**Promemorians förslag:** Överensstämmer inte med regeringens bedömning. I promemorian föreslogs att vid beräkningen av underlag för årets gränsbelopp för kvalificerade andelar skulle ett omkostnadsbelopp som har legat till grund för investeraravdrag bara få räknas med till 85 procent.

**Remissinstanserna:** FAR, Företagarna, Näringslivets regelnämnd, Svenska Riskkapitalföreningen och Näringslivets skattedelegation (NSD), anser att gjorda investeraravdrag inte bör begränsa underlaget för gränsbelopp bl.a. eftersom en sådan begränsning skulle göra ett redan komplicerat system än mer komplext och svåröverskådligt. Till NSD:s yttrande har Föreningen Svenskt Näringsliv och Visita anslutit sig.

**Skälen för regeringens bedömning:** 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 kostnaden vid förvärvet av andelar. Resterande 15 procent har således staten bidragit med. I promemorian föreslogs därför att vid beräkningen av underlag för årets gränsbelopp för kvalificerade andelar skulle ett omkostnadsbelopp som har legat till grund för investeraravdrag bara få räknas med till 85 procent.

Flera remissinstanser, bl.a. *Företagarna*, *Svenska Riskkapitalföreningen* och *NSD*, anser att någon sådan begränsning inte bör göras eftersom det skulle medföra att reglerna för investeraravdraget blir onödigt komplicerade samtidigt som reglerna för kvalificerade andelar blir än mer komplexa och svåröverskådliga.

Som anfördes i promemorian framstår det visserligen som rimligt att endast den del som den skattskyldige rent faktiskt har skjutit till företaget får beaktas vid beräkningen av hur stor del av utdelning respektive kapitalvinst som ska beskattas i kapital. Regeringen anser dock, i likhet med vad remissinstanserna anför, att en sådan begränsning skulle medföra att såväl reglerna för investeraravdraget som reglerna för kvalificerade andelar blir alltför komplicerade. De skäl som anförs för införande av begränsningen kan, enligt regeringens uppfattning, inte anses motivera den ökade administrativa bördan och komplexiteten i systemet som det skulle innebära. Någon sådan begränsning bör därför inte införas.

## 4.8 Skatteförfarandefrågor

### 4.8.1 Kontrolluppgiftsskyldighet för företaget

**Regeringens 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 och dödsbons sammanlagda betalning för 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.

**Promemorians förslag:** Överensstämmer i huvudsak med regeringens. I promemorian föreslogs att kontrolluppgiften skulle innehålla uppgift

om fysiska personers sammanlagda anskaffningsutgift för förvärvade andelar i företaget.

**Remissinstanserna:** De flesta remissinstanserna har inte haft något att erinra mot förslagen. *Förvaltningsrätten i Stockholm* menar dock att det förhållandet att omständigheten ska vara känd för att kontrolluppgiftsskyldighet ska föreligga i fråga om återföring av investeraravdraget kan leda till bedömningssvårigheter och därför bör tas bort. *Skatteverket* anser att det bör vara en förutsättning att företaget har lämnat kontrolluppgift för att avdrag ska ges.

### Skälen för regeringens förslag

För att underlätta för den skattskyldige att veta att förutsättningarna för investeraravdrag är uppfyllda och för att förbättra Skatteverkets möjligheter att kontrollera avdraget föreslogs i promemorian att kontrolluppgift ska lämnas om investeraravdrag. Enligt promemorians förslag ska kontrolluppgiften lämnas av det företag som investeraravdraget hänför sig till, dvs. företaget i vilket andelar har förvärvats. I promemorian föreslogs att kontrolluppgift ska lämnas för fysiska personer och dödsbon och att kontrolluppgiften ska innehålla uppgift om underlaget för investeraravdrag. Det är med andra ord den skattskyldiges betalning för andelar i företaget som ska bekräftas i kontrolluppgiften. Regeringen instämmer i promemorians förslag.

I syfte att säkerställa att takbeloppet om 20 miljoner kronor inte överskrids (se avsnitt 4.5) föreslår regeringen att företaget i kontrolluppgiften även ska lämna uppgift om fysiska personers och dödsbons sammanlagda betalning för 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 betalning för andelar i företaget 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 någon närstående till honom. Om företaget har lämnat en kontrolluppgift kan den skattskyldige inom rimliga gränser utgå ifrån att de villkor för investeraravdrag som avser företaget är uppfyllda.

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 företag av mindre storlek vid utgången av betalningsåret (se avsnitt 4.2.3 och 4.4.2).
- Att 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 (se avsnitt 4.4.1).
- Att företaget uteslutande eller så gott som uteslutande bedriver rörelse och inte är verksamt inom varvs-, kol- eller stålindustrin (se avsnitt 4.4.3).
- Att företaget har ett löneunderlag om minst 300 000 kronor det beskattningsår som kontrolluppgiften avser (se avsnitt 4.4.4).
- Att företaget inte var i ekonomiska svårigheter vid tidpunkten för förvärvet (se avsnitt 4.4.5).
- Att företaget inte under betalningsåret eller något av de två beskattningsåren närmast före betalningsåret har gjort en sådan värdeöverföring som anges i avsnitt 4.4.6.
- Att företaget inte under betalningsåret eller de två beskattningsåren närmast före betalningsåret har gjort ett sådant internt förvärv som anges i avsnitt 4.4.7.
- Att de avdragsgrundande betalningarna till företaget inte överstiger takbeloppet om 20 miljoner kronor för det aktuella kalenderåret (se avsnitt 4.5).

Skatteverket kan, på grundval av kontrolluppgiften om investeraravdrag, förtrycka det högsta avdrag som kan göras för det aktuella året i inkomstdeklarationen.

Investeraravdraget är villkorat under en period om fem år räknat från utgången av betalningsåret. Om andelar i företaget avyttras ska avdraget återföras helt eller delvis. Om den skattskyldige eller någon närstående till honom, var för sig eller tillsammans, får en värdeöverföring från företaget eller ett annat företag i samma koncern under denna period, ska hela avdraget återföras. Avdraget ska även återföras, helt eller delvis, om företaget under de två beskattningsåren närmast efter betalningsåret gör ett internt förvärv. Hela 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.

I promemorian föreslogs att kontrolluppgift även ska lämnas om omständighet som medför eller kan medföra återföring av investeraravdrag, om omständigheten är känd. *Förvaltningsrätten i Stockholm* menar att det förhållandet att omständigheten ska vara känd för att kontrolluppgiftsskyldighet ska föreligga i fråga om återföring av investeraravdraget kan leda till bedömningssvårigheter och därför bör tas bort.

Enligt regeringens mening torde ett företag normalt känna till att den skattskyldige eller någon närstående till honom 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.

När det gäller frågan om vilka omständigheter som ska medföra en skyldighet att lämna kontrolluppgift kan t.ex. en flytt från Sverige medföra att skattskyldigheten upphör och att det därmed finns grund för återföring. Flytten behöver dock inte medföra att skattskyldigheten upphör. Företaget ska enligt regeringens mening 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 kontrolluppgiftsskyldighet ska föreligga är det tillräckligt att omständigheten kan medföra återföring av avdraget. Det är sedan upp till Skatteverket att göra aktuell bedömning.

För att förbättra Skatteverkets möjligheter att kontrollera om förutsättningar för avdrag fortfarande föreligger under tiden som avdraget är villkorat föreslår regeringen således att det företag som avdraget hänförs 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.

#### *Kontrolluppgift som villkor för investeraravdrag*

*Skatteverket* anser att det av både serviceskäl och rättssäkerhetsskäl bör vara ett villkor för avdrag att företaget har lämnat kontrolluppgift. Det kan, som Skatteverket anför, finnas situationer där det kan vara svårt för en enskild som inte har insyn i företaget att känna till om samtliga villkor för att få investeraravdrag är uppfyllda. Förslaget ställer således vissa krav på den enskilde att i samband med förvärvet av andelar kontrollera att vissa villkor som avser företaget är uppfyllda, se avsnitt 4.4. Ett krav på att kontrolluppgift ska ha lämnats för att avdrag ska kunna beviljas är emellertid ett villkor som den enskilde inte kan råda över. Regeringen anser att ett sådant villkor således inte skulle öka rättssäkerheten för den enskilde. Eftersom investeraravdraget riktar sig till företag av mindre storlek, torde det även vara ovanligt att den enskilde helt saknar insyn i företaget. Många gånger kommer det sannolikt att vara samma person som har det huvudsakliga ansvaret för att driva företaget som också får investeraravdrag. Enligt regeringens bedömning kommer de svårigheter som Skatteverket pekar på därför i de flesta fall i praktiken inte att medföra någon större osäkerhet för investeraren. Mot denna bakgrund anser regeringen att något sådant villkor som Skatteverket förordar inte bör införas.

#### *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 i inkomstdeklarationen

**Regeringens förslag:** Den som gör investeraravdrag ska lämna uppgift om underlaget för investeraravdrag i inkomstdeklarationen.

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

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.

**Promemorians förslag:** Överensstämmer med regeringens.

**Remissinstanserna:** De flesta av de remissinstanser som har yttrat sig har inte haft något att erinra mot förslagen. *Svenska Riskkapitalföreningen* och *Näringslivets skattedelegation (NSD)* menar dock att den person som gör investeraravdrag inte bör åläggas att kontrollera att villkoren som avser företaget är uppfyllda eftersom denne kan sakna insyn i företaget i vilket andelar har förvärvats. Till NSD:s yttrande har *Föreningen Svenskt Näringsliv* och *Visita* anslutit sig.

**Skälen för regeringens förslag:** I promemorian föreslogs att den som gör investeraravdrag eller som återför investeraravdrag ska lämna vissa uppgifter i inkomstdeklarationen.

Regeringen föreslår, i likhet med promemorian, att den som gör investeraravdrag i sin inkomstdeklaration ska lämna uppgifter om underlaget för investeraravdraget. Det innebär således att uppgift ska lämnas om storleken på betalningen för andelar i företaget.

Några remissinstanser, bl.a. *Svenska Riskkapitalföreningen* och *NSD*, menar att den person som gör investeraravdrag inte bör åläggas att kontrollera att villkoren som avser företaget är uppfyllda eftersom denne kan sakna insyn i företaget i vilket andelar har förvärvats.

Det är alltid den skattskyldiges ansvar att lämnade eller godkända uppgifter i inkomstdeklarationen är korrekta. Det är vidare 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. Regeringen anser att det inte finns några skäl att frånga dessa principer i fråga om investeraravdrag. Som framgår av avsnitt 4.8.1 föreslås dessutom en kontrolluppgiftsskyldighet för företaget. Om företaget har lämnat en kontrolluppgift kan den skattskyldige inom rimliga gränser utgå ifrån att de villkor för investeraravdrag som avser företaget är uppfyllda.

Som anfördes i promemorian bör den som återför investeraravdrag 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, 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. Regeringen föreslår därför att uppgift ska lämnas även om detta i inkomstdeklarationen. Uppgiften i deklarationen signalerar 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 ett avdrag 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 omständigheterna 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 deklarationsskyldige.

I promemorian föreslogs att den deklarationsskyldige dessutom ska lämna nödvändiga identifikationsuppgifter för det företag som det återförda investeraravdraget hänförs till. 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. Regeringen instämmer i promemorians förslag. Vilka identifikationsuppgifter som är nödvändiga får regleras i skatteförfarandeförordningen (2011:1261). Identifikationsuppgifter är normalt företagets firma, organisationsnummer eller motsvarande utländska nummer och postadress. Vid förvärv av andelar i utländska bolag kan det finnas behov av att den deklarationsskyldige även lämnar andra uppgifter, t.ex. namn och adress till en lokal kontaktperson.

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

**Regeringens 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 den skatt som hänför sig till återföringen.

Anstånd får dock inte beviljas om samtliga andelar har avyttrats, den som är skyldig att betala skatt eller någon närstående till en sådan person, var för sig eller tillsammans, har fått en värdeöverföring som skulle medföra återföring av investeraravdrag eller företaget har gjort ett internt förvärv som skulle medföra återföring av hela investeraravdraget.

Om endast en del av andelsinnehavet har avyttrats eller ett internt förvärv har gjorts som skulle medföra återföring av en del av investeraravdraget enligt bestämmelserna i inkomstskattelagen, ska anstånd beviljas högst med ett belopp som motsvarar den skatt som hänför sig till den del av avdraget som inte skulle ha återförts enligt bestämmelserna i inkomstskattelagen.

Anståndstiden ska bestämmas till ett år efter den dag då skatten senast ska betalas. 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 anståndsrent ska inte tas ut.

Anståndet ska upphävas om samtliga andelar har avyttrats, den som har beviljats anstånd eller någon närstående till en sådan person har fått en värdeöverföring som skulle medföra återföring av avdraget eller företaget har gjort ett internt förvärv som skulle medföra återföring av hela investeraravdraget.

Om endast en del av andelsinnehavet har avyttrats eller ett internt förvärv har gjorts som skulle medföra återföring av en del av investeraravdraget enligt bestämmelserna i inkomstskattelagen, ska anståndsbeloppet i stället sättas ned.

**Promemorians förslag:** Överensstämmer i huvudsak med regeringens. I promemorian lämnades inget förslag om hur de fall där interna förvärv som inte skulle medföra återföring av hela investeraravdraget enligt inkomstskattelagen skulle behandlas.

**Remissinstanserna:** Majoriteten av de remissinstanser som har yttrat sig tillstyrker eller har inget att invända mot förslagen.

**Skälen för regeringens förslag:** I promemorian gjordes bedömningen att det inte är 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. Regeringen, liksom remissinstanserna, delar denna bedömning, se avsnitt 4.6.4. Regeringen föreslår 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 någon närstående till honom, var för sig eller tillsammans, får en värdeöverföring från företaget eller ett annat företag i samma koncern 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 s.k. internt förvärv. Om, vid tidpunkten när Skatteverket hanterar anståndsansökan, någon av de beskrivna omständigheterna har inträffat och skulle medföra att hela investeraravdraget skulle återföras, bör anstånd inte medges. Om endast en del av andelsinnehavet har avyttrats eller ett internt förvärv har gjorts som skulle medföra återföring av en del av investeraravdraget enligt bestämmelserna i inkomstskattelagen, ska anstånd beviljas högst med ett belopp som motsvarar den skatt som hänför sig till den del av avdraget som inte skulle ha återförts enligt bestämmelserna i inkomstskattelagen.

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

Regeringen anser att anståndstiden bör bestämmas till ett år efter den dag då skatten senast ska betalas. 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 anståndsränta inte ska tas ut.

I promemorian föreslogs att ett beviljat anstånd ska upphävas om någon av de ovanstående omständigheterna som föranleder återföring inträffar under anståndstiden. Regeringen delar uppfattningen att omständigheterna när ett anstånd ska upphävas bör korrespondera med omständigheterna som medför att ett investeraravdrag ska återföras. Om endast en del av andelsinnehavet har avyttrats eller om ett internt förvärv har gjorts som skulle medföra återföring av en del av investeraravdraget enligt inkomstskattelagen, bör anståndsbeloppet i stället sättas ned med ett belopp som motsvarar den skatt som hänför sig till den del av investeraravdraget som skulle ha återförts. Följande exempel kan visa på tillämpningen vid en delavyttring.

#### *Exempel 14*

Anta att en fysisk person A innehar samtliga aktier i aktiebolaget AB1. A har förvärvat andelar för 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 x 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 således även anståndsbeslutet ändras. För det fall någon omständighet inträffat som skulle ha utgjort grund för en delvis återföring av investeraravdraget kan den enskilde ändå begära omprövning, dock endast till den del investeraravdraget inte skulle ha återförts.

#### *Lagförslag*

Förslaget föranleder ändringar i 63 kap. 1 och 16 §§ SFL och 65 kap. 7 § 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**

**Regeringens bedömning:** Det bör inte införas något krav på att särskilda uppgifter ska lämnas.

**Promemorians förslag:** Överensstämmer inte med regeringens bedömning. I promemorian föreslogs att den som har beviljats anstånd med betalning av skatt i samband med återföring av investeraravdrag skulle lämna vissa särskilda uppgifter. Uppgiftsskyldigheten skulle fullgöras inom en månad. Om sådana uppgifter inte lämnades inom föreskriven tid föreslogs att en s.k. hög kostnadsränta skulle utgå på anståndsbeloppet.

**Remissinstanserna:** *Juridiska fakulteten vid Uppsala universitet* och *Näringslivets skattedelegation (NSD)* ifrågasätter bl.a. kravet på att både ansöka om anstånd och lämna särskilda uppgifter, särskilt ur ett EU-rättsligt perspektiv. Till NSD:s yttrande har *Föreningen Svenskt Näringsliv* och *Visita* anslutit sig.

*Skatteverket* är tveksamt till förslaget om den höga kostnadsräntan. Skatteverket anför bl.a. att en sådan ränta är svår att beräkna och att hanteringen av dessa ärenden delvis kommer att vara manuell.

**Skälen för regeringens bedömning:** För att Skatteverket skulle få kännedom om uppgifter som kan medföra att ett anstånd med betalning av skatt hänförligt till ett återfört investeraravdrag ska upphävas eller att anståndsbeloppet ska sättas ned, föreslogs i promemorian att den som har beviljats anstånd skulle lämna vissa särskilda uppgifter. Förslaget innebar

att den som har beviljats anstånd skulle 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 att ett sådant internt förvärv som anges i avsnitt 4.6.3 har gjorts. För att Skatteverket snarast skulle få kännedom om dessa omständigheter föreslogs att uppgiftsskyldigheten skulle fullgöras inom en månad efter den dag då andelarna avyttrades, den som beviljats anstånd eller denne närstående fick en värdeöverföring eller internt förvärv gjordes. Om uppgifterna inte lämnades i tid föreslogs att en s.k. hög kostnadsränta, dvs. kostnadsräntan beräknas efter en räntesats som motsvarar basräntan plus 15 procentenheter, skulle utgå från och med dagen efter den dag då den särskilda uppgiften skulle ha kommit in till Skatteverket till och med den dag då anståndsbeloppet senast skulle vara inbetalt.

*Juridiska fakulteten vid Uppsala universitet och NSD konstaterar bl.a. att kravet på att både ansöka om anstånd och lämna särskilda uppgifter skulle medföra en ökad administrativ börda för den enskilde. De ifrågasätter därför kravet på att lämna särskilda uppgifter, särskilt ur ett EU-rättsligt perspektiv. Skatteverket är tveksamt till förslaget om den höga kostnadsräntan som skulle utgå om särskilda uppgifter inte lämnas inom föreskriven tid. Ett sådant förslag skulle även medföra kostnader för verket.*

Enligt regeringen bedömning torde det endast vara ett fåtal personer som skulle bli berörda av de aktuella bestämmelserna, varför en ökad administrativ börda för dessa och ökade kostnader för Skatteverket kan ifrågasättas. Med hänsyn till detta och att regelverket härmed blir enklare för den enskilde, är det regeringens bedömning att några sådana regler i nuläget inte bör införas.

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

**Regeringens 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.

**Promemorians bedömning:** Överensstämmer med regeringens.

**Remissinstanser:** *Kammarrätten i Göteborg* delar bedömningen att förslaget utgör ett statligt stöd som måste anmälas till EU-kommissionen. *Lunds universitet* bedömer att förslagen tillgodoser EU-rätten inklusive statsstödsreglerna i tillräcklig omfattning.

## Skälen för regeringens bedömning

Kommissionen 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 månadersperiod.
- 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*

I promemorian gjordes bedömningen att förslaget om investeraravdrag innebär att sådant statligt stöd som måste anmälas och godkännas av Europeiska kommissionen. Enligt den bedömning som gjordes i promemorian uppfyller förslaget även 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) och att det därför bedöms kunna godkännas vid en notifiering av stödet till kommissionen.

Förslaget innebär att staten med hjälp av statliga medel gynnar investeringar i vissa företag. Åtgärden utgör därför, enligt regeringens bedömning, ett statligt stöd trots att det är investeraren som rent faktiskt får skattelättnaden. Det innebär att stödet måste anmälas till Europeiska kommissionen för godkännande innan det kan genomföras.

Syftet med investeraravdraget är att öka tillgången på kapital för små nystartade företag och tillväxtföretag. I likhet med vad som framfördes i promemorian, menar regeringen att 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. Regeringen bedömer därför att detta villkor är 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 betalningen 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. Regeringen anser därför att det sjätte villkoret får anses vara uppfyllt.

Med beaktande av denna genomgång bedömer regeringen, i likhet med *Lunds universitet*, att investeraravdraget uppfyller 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 enligt regeringens uppfattning, vilken delas av *Kammarrätten i Göteborg*, att stödet måste notifieras och godkännas av kommissionen innan det kan genomföras.

#### 4.10 Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

**Regeringens förslag:** Regeringen föreslår att förslagen ska träda i kraft den 1 september 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.

**Promemorians bedömning:** Överensstämmer med regeringens.

**Remissinstanser:** Majoriteten av de remissinstanser som har yttrat sig delar eller har inget att invända mot promemorians bedömning. *Skatteverket* anser att reglerna bör träda i kraft den 1 januari 2014, då det skulle ge verket större möjligheter att hinna med att anpassa IT-system, blanketter, information m.m. *Företagarna* anser att reglerna bör tillämpas på förvärv av andelar som sker från och med januari 2013 för att därigenom få effekt tidigare i ett läge där det ekonomiska läget är ansträngt.

**Skälen för regeringens förslag:** Som anges ovan under avsnitt 4.9 måste förslaget notifieras och godkännas av Europeiska kommissionen innan det kan genomföras. I promemorian bedömdes att förslaget därför kan träda i kraft tidigast den 1 september 2013.

Det är svårt att närmare avgöra hur lång tid notifieringsprocessen kommer att ta. Enligt regeringens bedömning bör notifieringsprocessen kunna vara avslutad i sådan tid att förslagen kan träda i kraft den 1 september 2013. Regeringen föreslår därför att förslagen ska träda i kraft den 1 september 2013. En förutsättning är att kommissionen i den kommande notifieringen godkänner åtgärden i den nu föreslagna utformningen.

*Skatteverket* framför att verket behöver tid på sig för att anpassa IT-system, blanketter och information m.m. och att förslaget därför inte bör träda i kraft före den 1 januari 2014. Som *Företagarna* anför är det angeläget att förslaget kan få effekt så snart som möjligt, särskilt då ekonomin i samhället är i ett pressat läge. Om kommissionen godkänner åtgärden anser regeringen därför att ett ikraftträdande inte bör försenas mer än nödvändigt. Mot bakgrund av att förslaget är beroende av kommissionens godkännande bör, till skillnad mot vad *Företagarna* anför, förslaget emellertid inte ges någon retroaktiv verkan.

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 företag av mindre storlek, 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>11</sup> för åren 2008 och 2009, vilket är senast tillgängliga data. I FRIDA finns bl.a. företagens inkomstdeklarationer, deklarerationer 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>12</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. Även personer som inte är delägare i ett fåmansföretag kommer att göra investeringar. Vidare kommer det förekomma investeringar i ekonomiska föreningar. Även en del

<sup>11</sup> För en beskrivning av FRIDA, se Finansdepartementets *Beräkningskonventioner 2013: Metoder för effektberäkningar av ändrade skatteregler*.

<sup>12</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.

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 gränobelopp för kvalificerade delägare. Vid beräkning av kostnaderna har hänsyn även tagits till att investeraravdrag kan utnyttjas 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. Efter uppskrivning av volymerna och omräknat till 2013 års priser 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 kravet på att bedriva rörelse eller lönekravet föregående år och de nybildade företag som inte uppfyller kraven 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

Enligt Bolagsverkets statistik nybildades drygt 27 500 aktiebolag år 2008, och trenden är att allt fler nya aktiebolag bildas. Drygt hälften av de nybildade företagen år 2008 bedöms ha fysiska personer som delägare. För att berättiga till investeraravdrag måste företaget ha en lönesumma om minst 300 000 kronor under det år då det bildas eller

under året därefter. Företaget, eller den koncern i vilket det ingår, måste också uppfylla villkoren för att vara ett företag av mindre storlek. Sammanlagt bedöms 15 000 nybildade företag per år uppfylla både lönekravet och enligt förslaget definition vara ett företag av mindre storlek.

Kontanta nyemissioner genomförs av cirka 4 000 företag per år, varav ungefär hälften har fysiska personer som delägare. De flesta av dessa företag uppfyller också 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 kommer att kunna uppfylla kraven för investeraravdrag.

Enligt förslaget ska det företag som investeraravdraget hänför sig till lämna kontrolluppgift för investerarnas underlag 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. Företagsskattekommittén har i sitt betänkande Skatteincitament för riskkapital, SOU 2012:3, 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 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, 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 inte någon återföring 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 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 att den ökade administrativa bördan för enskilda är 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 företag av mindre storlek, 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. Företagsskattekommittén 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 *fjortonde 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 investeraravdrag ska räknas till inkomstslaget kapital.

#### **43 kap.**

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

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*) och 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>13</sup>

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.

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 (*tredje punkten*) eller sådana ekonomiska föreningar som är centralorganisationer för kooperativa föreningar (*fjärde punkten*). Som företag anses inte heller sådana ekonomiska föreningar eller aktiebolag som bedriver sådan verksamhet som avses i 2 kap. 17 §, oavsett om föreningen eller bolaget uppfyller villkoren för att vara ett privatbostadsföretag (*andra punkten*). Den verksamhet som avses i 2 kap. 17 § är att föreningen eller bolaget, åt sina medlemmar eller delägare, tillhandahåller bostäder, garage eller någon annan för deras personliga räkning avsedd anordning i byggnader som ägs av föreningen eller aktiebolaget.

Av 2 kap. 2 § följer att även motsvarande utländska företeelser omfattas.

### 3 §

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

Med koncern avses enligt *första stycket* en koncern av sådant 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 sådant slag som anges 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 i en koncern ska räknas även svenska handelsbolag och andra juridiska personer än aktiebolag.

<sup>13</sup> Se prop.1989/90:47 s. 17 f.

Det innebär att t.ex. ett handelsbolag eller en ekonomisk förening likställs med ett aktiebolag vid bedömningen av om en koncern enligt 1 kap. 11 § ABL föreligger. Av 2 kap. 2 § följer att även motsvarande utländska företeelser omfattas.

#### 4 §

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

Av *första stycket* framgår att ett företag av mindre storlek är ett företag där medelantalet anställda samt delägare som arbetat i företaget är tillsammans färre än 50 (*första punkten*) och som har en nettoomsättning eller en balansomslutning som uppgår till högst 80 miljoner kronor (*andra punkten*). Villkoren överensstämmer med Europeiska kommissionens definition av små företag och mikroföretag.<sup>14</sup> Gränsvärdena medelantalet anställda och nettoomsättning är uttryckta i årsbelopp. Vilket år som är referensår framgår av 13 § andra stycket, se kommentaren till denna paragraf.

Termen medelantalet anställda har samma innebörd som i bl.a. 1 kap. 3 § årsredovisningslagen (1995:1554), förkortad ÅRL. Av Bokföringsnämndens allmänna råd om gränsvärden (BFNAR 2006:11) följer att med anställd avses arbetstagare i företagets tjänst. I de allmänna råden anges hur medelantalet anställda ska beräknas. Till medelantalet anställda ska därefter antalet delägare som har arbetat i företaget läggas till. I de allmänna råden anges även hur nettoomsättningen ska bestämmas.

I *andra stycket* finns ett undantag från bestämmelserna i första stycket. Oavsett storlek kan ett företag inte anses som ett företag av mindre storlek 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. Med offentliga organ avses organ som bedriver offentlig verksamhet i statlig eller kommunal regi. Att det offentliga organet direkt eller indirekt ska kontrollera en viss del av kapital- eller röstandelarna i företaget innebär att även ägande via statliga och kommunala bolag omfattas.

#### 5 §

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

Med värdeöverföring avses vinstutdelning (*första punkten*), förvärv av egna aktier, dock inte förvärv av sådant slag som anges i 19 kap. 5 § ABL (*andra punkten*), samt minskning av aktiekapitalet eller reservfonden för återbetalning till aktieägarna (*tredje punkten*). I 19 kap. 5 § ABL regleras bl.a. förvärv av egna aktier för vilka ersättning inte ska betalas. Formuleringen ”av sådant slag som anges i ...” innebär att ett utländskt företags förvärv av egna aktier under omständigheter motsvarande de som anges i 19 kap. 5 § ABL inte ska beaktas.

<sup>14</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.

Enligt *fyärde 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>15</sup>

Enligt *femte punkten* avses med värdeöverföring även inlösen av förlagsinsatser och utbetalningar från ekonomiska föreningar av sådant slag som anges i 5 kap. 1 § respektive 10 kap. 1 § lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar. De former av utbetalningar som anges i 10 kap. 1 § lagen om ekonomiska föreningar är bl.a. överskottsutdelning, återbetalning av medlemsinsatser och utbetalning vid nedsättning av medlemsinsatsernas belopp.

Av 2 kap. 2 § följer att motsvarande utländska företeelser också omfattas av termen värdeöverföring.

#### 6 §

I paragrafen anges vad som utgör jämförelsebeloppet vid värdeöverföringar.

Jämförelsebeloppet utgörs av den skattskyldiges andel av kapitalet i företaget vid tidpunkten för värdeöverföringen, multiplicerad med företagets redovisade resultat för beskattningsåret närmast före det kalenderår då den skattskyldige eller någon närstående till honom får värdeöverföringen. Med företagets redovisade resultat avses vad som i resultaträkningen anges som årets resultat enligt årsredovisningslagen. Med beskattningsåret avses företagets beskattningsår.

#### 7 §

I paragrafen finns bestämmelser beräkning av gränsvärdena i 4 § första stycket. Syftet med beräkningen är att avgöra om företaget är ett företag av mindre storlek. 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 medelantalet anställda, nettoomsättning och balansomslutning ska även läggas 100 procent av motsvarande värden från företag som ingår i koncernen. Exempel på tillämpningen finns i avsnitt 4.2.3 (*exempel 1*).

Av *andra stycket* följer att om något av koncernföretagen har en sådan förbindelse som anges i 8 § till något annat företag ska det företagets värden också läggas till enligt vad som anges i den paragrafen. Exempel på tillämpningen finns i avsnitt 4.2.3 (*exempel 2*).

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

<sup>15</sup> Se prop. 2004/05:85 s. 747 ff.

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.

#### 8 §

I likhet med den föregående paragrafen innehåller denna paragraf bestämmelser om beräkning av gränsvärdena i 4 § första stycket.

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. Det som avses är andra företag i vilka företaget äger andelar respektive företag som äger andelar i företaget.

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. Exempel på tillämpningen finns i avsnitt 4.2.3 (*exempel 3*).

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 i. Därefter görs den kvotering som avses i första stycket av värdena för hela koncernen. Exempel på tillämpningen finns i avsnitt 4.2.3 (*exempel 4*).

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.

#### 9 §

Även denna paragraf innehåller bestämmelser om beräkning av gränsvärdena i 4 § första stycket.

Om två eller flera andra företag innehar andelar i företaget och dessa företag sinsemellan ingår i en koncern, ska beräkningen göras med hänsyn till hur stor total andel av kapital- eller röstandelarna som koncernen innehar i företaget. Det innebär att om företagen som ingår i en koncern tillsammans innehar mer än 50 procent i det aktuella företaget ska beräkningen ske enligt 7 §, dvs. 100 procent av koncernens värden ska användas. Om företagen tillsammans innehar minst 25 procent men högst 50 procent ska beräkningen ske enligt 8 §, vilket innebär att den procentuella ägarandelen av koncernens samlade värden ska läggas till vid beräkningen av det aktuella företaget. Exempel på tillämpningen finns i avsnitt 4.2.3 (*exempel 5*).

## 10 §

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 företag av mindre storlek om villkoren i 12–19 §§ är uppfyllda.

Förvärvaren ska enligt *andra stycket* vara skattskyldig i Sverige för kapitalvinst på andelarna. Det innebär att den skattskyldige ska vara skattskyldig för en eventuell kapitalvinst om andelarna skulle avyttras vid avdragstillfället. 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 att en fysisk person som bor i ett annat land där skatteavtalet inte tillåter Sverige att beskatta kapitalvinst på andelar, inte heller kan få något investeraravdrag.

Av *tredje stycket* följer att om en fysisk person som uppfyller villkoren i första och andra stycket avlider, får dödsboet göra investeraravdrag. Det innebär att rätten till avdrag övergår till dödsboet. En förutsättning är att den fysiska personen, före dödsfallet, uppfyllde samtliga villkor för avdrag. Dödsboet kan efter dödsfallet vidta de åtgärder som krävs för att avdrag ska kunna ges, exempelvis fullgöra betalning i den avlidnes ställe.

## 11 §

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 följande paragrafer, 12–16, 18–19, 22 och 25–28 §§. 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 villkoren i 14 och 15 §§ om att företaget uteslutande eller så gott som uteslutande ska bedriva rörelse respektive ha ett visst minsta löneunderlag uppfylls först beskattningsåret efter betalningsåret. I dessa fall ska avdrag i stället göras för det beskattningsåret. Båda villkoren måste vara uppfyllda under beskattningsåret efter betalningsåret för att avdraget ska få skjutas upp. Övriga villkor ska dock vara uppfyllda under betalningsåret.

## 12 §

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. Det som avses är en nyemission av aktier. Andelarna kan även ha förvärvats från en juridisk person om de avser ett företag som inte tidigare har bedrivit verksamhet av något slag. Det som avses är förvärv av s.k. lagerbolag. Av *tredje punkten* följer att andelarna alltjämt ska innehas av förvärvaren eller dödsboet efter den fysiska person som förvärvat andelarna vid utgången av betalningsåret. Vad som avses med betalningsåret framgår av 11 § första stycket.

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

### 13 §

I paragrafens *första stycke* anges att investeraravdrag bara får göras om andelarna har förvärvats i ett företag som vid utgången av betalningsåret är ett företag av mindre storlek. Vad som är ett företag av mindre storlek framgår av 4 §. Vad som avses med betalningsåret framgår av 11 § första stycket.

Av *andra stycket* framgår att vid bedömningen av om företaget är ett företag av mindre storlek ska förhållandena under betalningsåret beaktas. Det som avses är beräkning av gränsvärdena i 4 § första stycket. Gränsvärdena medelantalet anställda i företaget samt företagets nettoomsättning är uttryckta i årsbelopp. Vid beräkningen av dessa gränsvärden ska således förhållandena under hela betalningsåret beaktas. Om företaget har bildats under betalningsåret ska den del av betalningsåret som återstår efter bildandet beaktas. Värdena ska då justeras i förhållande till hur stor del av året som företaget existerat. Återstår sex månader av räkenskapsåret ska  $12/6$  multiplicerat med företagets nettoomsättning jämföras med gränsvärdet om 80 miljoner kronor. Redovisar företaget en nettoomsättning över 40 miljoner kronor överskrider således gränsvärdet ( $12/6 \times 40 = 80$ ).

### 14 §

I paragrafens *första stycke* anges att företaget i vilket andelar har förvärvats uteslutande eller så gott som uteslutande ska bedriva rörelse vid utgången av betalningsåret eller det beskattningsår som följer närmast efter betalningsåret. 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 uteslutande eller så gott som uteslutande avses att 90 procent eller mer av verksamheten i företaget ska bestå av rörelse, dvs. av annat än innehav av kontanta medel, värdepapper och liknande tillgångar. Vad som avses med betalningsåret framgår av 11 § första stycket. Med beskattningsåret avses den skattskyldiges beskattningsår. Av 11 § andra stycket följer att tidpunkten för investeraravdraget skjuts framåt ett år när rörelsevillkoret och löneunderlagsvillkoret inte uppfylls förrän beskattningsåret efter betalningsåret.

Av *andra 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 har förvärvats ska ha ett löneunderlag som för betalningsåret eller för det beskattningsår som följer närmast efter betalningsåret, uppgår till minst 300 000 kronor. Vad som avses med betalningsåret framgår av 11 § första stycket. Med beskattningsåret avses den skattskyldiges beskattningsår. Av 11 § andra stycket följer att tidpunkten för investeraravdraget skjuts framåt ett år när löneunderlagsvillkoret och rörelsevillkoret inte uppfylls förrän beskattningsåret närmast efter betalningsåret.

### 16 §

I paragrafen finns bestämmelser för beräkning av löneunderlaget.

Av *första stycket* framgår 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 (*första punkten*). 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 delägar rätt 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 (*andra punkten*). Ersättning som täcks av statliga bidrag för lönekostnader anses inte heller utgöra kontant ersättning (*tredje punkten*).

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 7–9 §§. 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 medelantalet anställda, nettoomsättning och balansomslutning enligt 7–9 §§.

### 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 sådant slag som anges 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 sådant slag som anges 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 har förvärvats.

Av *första stycket* framgår att investeraravdrag inte får göras om den skattskyldige eller någon närstående till honom 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 5 §. Hur jämförelsebeloppet beräknas framgår av 6 §. Med beskattningsår avses den skattskyldiges beskattningsår. Vad som avses med betalningsåret framgår av 11 § första stycket. Vad som avses med närstående följer av 3 kap. 22 §. Exempel på tillämpningen finns i avsnitt 4.4.6 (*exempel 6*).

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 vid tidpunkten för värdeöverföringen, multiplicerad med företagets redovisade resultat från beskattningsåret närmast före det kalenderår då den närstående fick värdeöverföringen beaktas. Med företagets redovisade resultat avses vad som i resultaträkningen anges som årets resultat enligt årsredovisningslagen. Med beskattningsåret avses företagets beskattningsår. Exempel på tillämpningen finns i avsnitt 4.4.6 (*exempel 7*).

#### 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 i vilket andelar har förvärvats, direkt eller indirekt, har förvärvat andelar i ett annat företag från den skattskyldige eller någon närstående till honom.

Av *andra punkten* följer att investeraravdrag inte får göras om företaget har förvärvat en näringsverksamhet från den skattskyldige eller någon närstående till honom, 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 har förvärvat 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 någon närstående till honom äger. Därmed avses överlåtelse av hela eller delar av verksamheten, utan att andelarna i företagen byter ägare.

Vad som avses med närstående följer av 3 kap. 22 §.

I *andra stycket* finns ett undantag från bestämmelserna i första stycket 1. Om företagens förvärv av andelar i ett annat företag från den skattskyldige eller någon närstående till honom medför att den skattskyldige eller denne närstående har återfört eller ska återföra investeraravdrag hänförligt till de förvärvade andelarna enligt bestämmelserna i 22 §, kan den skattskyldige få investeraravdrag för betalning för andelar i det förvärvande företaget motsvarande återförda investeraravdrag.

## 20 §

I paragrafen finns bestämmelser om underlaget för investeraravdrag.

I *första stycket* anges att underlaget för investeraravdrag utgörs av den skattskyldiges betalning för andelarna i företaget. Därmed avses förvärvspriset exklusive andra direkta utgifter i samband med förvärvet, t.ex. provision, advokatkostnader eller courtage.

Av *andra stycket* framgår att om andelarna har förvärvats från en juridisk person utgörs underlaget högst av det belopp som betalats kontant för andelarna vid bildandet av företaget. Det som avses är förvärv av s.k. lagerbolag, jfr kommentaren till 12 §. Bestämmelsen innebär att arvode till exempelvis en bildare av ett lagerbolag inte ingår i underlaget för investeraravdrag. Exempel på tillämpningen finns i avsnitt 4.5 (*exempel 8*).

Av *tredje 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 betalningen för andelarna. Beräkningen ska göras per företag och per kalenderår. Företaget har en skyldighet att lämna uppgift om den sammanlagda betalningen för andelar 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 betalningen för andelarna 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. Exempel på tillämpningen finns i avsnitt 4.5 (*exempel 9*).

## 21 §

Paragrafens *första stycke* anger storleken på investeraravdrag. Avdrag får göras med hälften av det underlag som anges i 20 §. Det får dock högst uppgå till 650 000 kronor per beskattningsår, vilket motsvarar ett

underlag om 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 investeraravdrag ska återföras om andelarna i företaget avyttras under de fem beskattningsår som följer närmast efter betalningsåret. 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 upphörande av ett samboförhållande, äktenskapsskillnad eller sambons eller makens död. Om andelar i ett företag där ägaren har gjort ett investeraravdrag övergår till en annan ägare genom exempelvis en gåva, ska avdraget således återföras. Om andelar däremot övergår till någon annan genom arv, testamente eller bodelning med anledning av ett samboförhållande som upphör, äktenskapsskillnad eller sambons eller makens 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 investeraravdrag för. I sådana fall ska så stor del av investeraravdraget återföras som motsvarar den del den avyttrade delen utgör av det innehav för vilket den skattskyldige har fått avdrag. Exempel på tillämpningen finns i avsnitt 4.6.1 (*exempel 11*).

#### 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 vissa värdeöverföringar från företaget.

Av *första stycket* framgår att hela investeraravdraget ska återföras om den skattskyldige eller någon närstående till honom 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 5 §. Hur jämförelsebeloppet ska beräknas framgår av 6 §. Med beskattningsår avses den skattskyldiges beskattningsår. Vad som avses med betalningsåret framgår av 11 § första stycket. Vad som avses med närstående följer av 3 kap. 22 §. Exempel på tillämpningen finns i avsnitt 4.4.6 (*exempel 6*).

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 vid tidpunkten för värdeöverföringen, multiplicerad med företagets redovisade resultat från beskattningsåret närmast före det kalenderår då den närstående får värdeöverföringen beaktas. Med företagets redovisade resultat avses vad som i resultaträkningen anges som årets resultat enligt årsredovisningslagen. Med beskattningsåret avses företagets beskattningsår. Exempel på tillämpningen finns i avsnitt 4.4.6 (*exempel 7*).

#### 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 någon närstående till honom, näringsverksamhet från den skattskyldige eller någon närstående till honom, om näringsverksamheten tidigare bedrivits i ett företag som ägs eller ägdes av dessa personer eller verksamhet från ett företag som den skattskyldige eller någon närstående till honom äger, jfr 19 § första stycket. Vad som avses med närstående följer av 3 kap. 22 §.

I *andra stycket* finns ett undantag från bestämmelserna i första stycket vid sådana förvärv som avses i 19 § första stycket 1. Om företagets förvärv av andelar från den skattskyldige eller någon närstående till honom medför att den skattskyldige eller någon närstående till honom ska återföra investeraravdrag som är hänförligt till de förvärvade andelarna enligt bestämmelserna i 22 §, ska investeraravdrag inte återföras på grund av företagets förvärv till den del investeraravdrag hänförligt till de förvärvade andelarna ska återföras. Exempel på tillämpningen finns i avsnitt 4.6.3 (*exempel 12*).

#### 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 något av de fem beskattningsåren närmast 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 §

Paragrafen innehåller bestämmelser som gör det möjligt för den skattskyldige att efter utgången av det femte beskattningsåret närmast efter betalningsåret få en återföring som gjorts enligt 27 § omprövad. Bestämmelser om omprövning finns i 66 kap. SFL.

Av paragrafen följer att investeraravdrag inte ska återföras till den del andelarna i företaget under de fem beskattningsåren närmast efter betalningsåret inte skulle anses avyttrade vid tillämpning av 22 och 23 §§ (*första punkten*), om den skattskyldige eller någon närstående till honom under något av de fem beskattningsåren närmast efter betalningsåret, var för sig eller tillsammans, inte har fått en sådan värdeöverföring som skulle medföra återföring enligt 25 §, dvs. en värdeöverföring överstigande jämförelsebeloppet (*andra punkten*) samt om det företag i vilket andelar har förvärvats under de två beskattningsåren närmast efter betalningsåret inte har gjort ett sådant internt förvärv som skulle medföra återföring enligt 26 §. Om ett sådant internt förvärv har gjorts ska återföring inte ske till den del investeraravdraget inte skulle ha återförts enligt 26 § andra stycket (*tredje punkten*). Vad som avses med värdeöverföring framgår av 5 §. Hur jämförelsebeloppet ska beräknas framgår av 6 §. Med beskattningsår avses den skattskyldiges beskattningsår. Vad som avses med betalningsåret framgår av 11 § första stycket.

#### 29 §

I paragrafen anges när återföring av investeraravdrag ska göras. Avdraget ska återföras det beskattningsår då andelarna avyttras (*första punkten*), den skattskyldige eller någon närstående till honom 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 delägarätter. Ändringen i *första stycket* innebär att kapitalförluster på marknadsnoterade delägarätter och andelar i svenska aktiebolag och utländska juridiska personer som inte är marknadsnoterade får kvittas mot inkomst på grund av återfört investeraravdrag. Om en förlustsituation uppstår vid avyttringen av andelarna i företaget kan förlusten således kvittas 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 delägarätter som anges i första stycket kunna kvittas mot

det återförda avdraget. Exempel på tillämpningen finns i avsnitt 4.6.5 (*exempel 13*).

## **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 när investeraravdrag har gjorts. Skatten ska minskas med 30 procent av underskott av kapital upp till avdragsbeloppet. Första stycket tillämpas dock på underskott som överstiger investeraravdraget. Exempel på tillämpningen finns i avsnitt 4.5 (*exempel 10*).

## **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 bestämmelser 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 betalningen vid förvärv av andelar i företag av mindre storlek. 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 betalning för andelar i företaget. Det innebär således att uppgift ska lämnas om storleken på betalningen för andelar i företaget. Det som

avses är betalning för andelar i samband med bildandet av företaget, vid en nyemission eller vid förvärv av s.k. lagerbolag, jfr 43 kap. 12 § IL. Bestämmelser om underlaget för avdrag finns i 43 kap. 20 § IL.

Företaget ska också i kontrolluppgiften lämna uppgift om fysiska personers och dödsboms sammanlagda betalning för 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 minskas proportionellt i förhållande till betalningen för andelarna så att underlagen tillsammans inte överstiger 20 miljoner kronor, se 43 kap. 20 § tredje 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.

För att betalningen för andelarna 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.

#### 24 §

Paragrafen, som är ny, innehåller bestämmelser 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 någon närstående till honom får en värdeöverföring från företaget eller ett annat företag i samma koncern. Vad som avses med värdeöverföring definieras i 43 kap. 5 § IL. Återföring ska också göras om vissa s.k. 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 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 § andra stycket anges vad som avses med ”det företag som investeraravdraget hänför sig till”.

I *tredje stycket* anges innehållet i kontrolluppgiften. I kontrolluppgiften ska uppgift 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. Det innebär således att uppgift ska lämnas om storleken på betalningen för andelar i företaget. Det som avses är betalning för andelar i samband med bildandet av företaget, vid en nyemission eller vid förvärv av s.k. lagerbolag, jfr 43 kap. 12 § IL. Bestämmelser om underlaget för avdrag finns i 43 kap. 20 § IL.

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 hänför sig till. I kommentaren till 22 kap. 23 § andra stycket anges vad som avses med ”det företag som investeraravdraget hänför sig 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 förvärv av andelar i utländska bolag kan det finnas behov av att den deklarationsskyldige 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 enligt 43 kap. 22, 25, 26 eller 27 § IL.

Av *första stycket första punkten* följer att den deklarationsskyldige 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 hänför sig 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 han eller hon inte längre är skattskyldig enligt inkomstskattelagen för kapitalvinsten på andelarna eller att han eller hon inte längre ska beskattas för kapitalvinsten på grund av en bestämmelse i det tillämpliga skatteavtalet. I det senare fallet kan detta exempelvis inträffa när han eller hon har fått hemvist i en annan stat. 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 4.8.3.

### **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 §§. Dessutom görs en språklig justering.

#### *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 samtliga andelar, som 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 eller hon har fått investeraravdrag för som andra andelar i företaget samt när den enskilde har fått flera investeraravdrag för andelarna i företaget. Om delavyttring har skett kan anstånd beviljas med ett lägre



belopp, se 21 a § andra stycket. Av 3 kap. 2 § framgår att termer och uttryck som används i denna lag, om inte annat anges, har samma betydelse och tillämpningsområde som i de lagar enligt vilka en skatt eller en avgift bestäms, t.ex. inkomstskattelagen. Vad som i fråga om investeraravdraget avses med avyttring framgår bl.a. av 43 kap. 22 § tredje stycket IL.

Anstånd får inte heller beviljas enligt *andra punkten* om den som är skyldig att betala skatt, dvs. den som ansöker om anstånd, eller någon närstående till en sådan person har fått en sådan värdeöverföring som skulle medföra återföring av investeraravdrag enligt 43 kap. 25 § IL, dvs. om de 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 som överstiger ett jämförelsebelopp.

I *tredje punkten* anges att anstånd inte heller får beviljas om företaget, som det återförda investeraravdraget hänför sig till, har gjort ett sådant förvärv som skulle medföra återföring av hela investeraravdraget enligt 43 kap. 26 § IL. Vad som avses är sådant internt förvärv som anges i 43 kap. 19 § första stycket IL. Se kommentaren till de paragraferna.

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 omständigheter 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, innehåller bestämmelser om anståndstid. Paragrafen har utformats med 14 § andra stycket som förebild.

Enligt *första stycket* ska anståndstiden bestämmas till ett år efter den dag då skatten senast ska betalas. 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 normalt 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 enligt 14 b § första stycket 1 har avyttrats, ska 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. Exempel på tillämpningen finns i avsnitt 4.8.3 (*exempel 14*).

Detsamma gäller enligt *tredje stycket* om företaget har gjort ett sådant förvärv som skulle medföra återföring av en del av investeraravdraget enligt 43 kap. 26 § IL. Vad som avses är sådant internt förvärv som anges i 43 kap. 19 § första stycket IL. I sådana fall ska anstånd beviljas högst med ett belopp som motsvarar den skatt som hänför sig till den del av investeraravdraget som inte skulle ha återförts vid ett sådant förvärv. Enligt inkomstskattelagen ska i sådana fall endast en så stor del av investeraravdraget återföras som inte motsvaras av investeraravdrag hänförligt till de förvärvade andelarna som ska återföras med anledning av förvärvet.

#### 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 inkomstskattelagen.

I *första punkten* anges att ett anstånd ska upphävas om samtliga andelar som det återförda investeraravdraget anses hänföra sig till enligt 14 b § första stycket 1, har avyttrats. Om en del av andelsinnehavet har avyttrats, ska anståndsbeloppet i stället enligt 22 b § första stycket sättas ned.

Av *andra punkten* framgår att ett anstånd ska upphävas om den som har beviljats anstånd eller någon närstående till en sådan person har fått en sådan värdeöverföring som skulle medföra återföring av investeraravdrag enligt 43 kap. 25 § IL, dvs. om de 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 som överstiger ett jämförelsebelopp.

Ett anstånd ska också enligt *tredje punkten* upphävas om företaget, som det återförda investeraravdraget hänför sig till, har gjort ett sådant förvärv som skulle medföra återföring av hela investeraravdraget enligt 43 kap. 26 § IL. Vad som avses är sådant internt förvärv som anges i 43 kap. 19 § första stycket IL. Om inte hela investeraravdraget ska återföras med anledning av det interna förvärvet, ska anståndsbeloppet i stället enligt 22 b § andra stycket sättas ned.

#### 22 b §

Paragrafen är ny. I paragrafen regleras när anståndsbeloppet ska sättas ned, i stället för att anståndet ska upphävas.

Av *första stycket* framgår att om endast en del av det andelsinnehav som avses i 14 b § första stycket 1 har avyttrats, ska anståndsbeloppet i stället sättas ned med ett belopp som motsvarar den skatt som hänför sig till den del av investeraravdraget som 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 (*exempel 14*).

Av *andra stycket* framgår att detsamma gäller om företaget har gjort ett sådant förvärv som skulle medföra återföring av en del av investeraravdraget enligt 43 kap. 26 § IL. Vad som avses är sådant internt förvärv som anges i 43 kap. 19 § första stycket IL. I sådana fall ska anståndsbeloppet i stället sättas ned med ett belopp som motsvarar den skatt som hänför sig till den del av investeraravdraget som skulle ha återförts vid ett sådant förvärv. Enligt inkomstskattelagen ska i sådana fall endast en så stor del av investeraravdraget återföras som inte motsvaras av investeraravdrag hänförligt till de förvärvade andelarna som ska återföras med anledning av förvärvet.

#### 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 gäller för när investeraravdrag ska återföras enligt bestämmelserna i inkomstskattelagen.

#### 65 kap.

##### 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 §.

#### **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.

## Sammanfattning av promemorian Investeraravdrag

I budgetpropositionen för 2013 (prop. 2012/13:1, volym 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 promemorian lämnades därför ett förslag till investeraravdrag i enlighet med vad som aviserats. Förslaget innebär att fysiska personer 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 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. Bilaga 1

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.

## Lagförslagen i promemorian Investeraravdrag

## 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,

10. inkomstslaget kapital för löpande inkomster av en privatbostadsfastighet eller en privatbostadsrätt i Sverige,

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

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

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*

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

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 §, *och*

8. *investeraravdrag och återfört sådant avdrag i enlighet med bestämmelserna i 43 kap.*

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

## **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



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 Bilaga 2  
närstående,

2. en näringsverksamhet från den skattskyldige eller denne närstående, 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 gränsbelopp.*

**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.

---

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

## 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 §).

### ***Investeraravdrag***

#### **23 §**

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

*Kontrolluppgift ska lämnas för fysiska personer och dödsbon av*

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

*det företag som investeraravdraget 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.

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

## 31 kap.

### 1 §<sup>3</sup>

## Bilaga 2

- I detta kapitel finns bestämmelser om
- uppgifter som ska lämnas i samtliga inkomstdeklarationer (2 och 3 §§),
  - 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 hänförs 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 hänförs till.*

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

*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*
  5. beslut om avräkning av utländsk skatt.
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*
  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 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
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 totalförsvarstjänstgöring (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  
(7 §), och 7 a §§),
- 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 förfallodag. 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.

Efter remiss har yttrande över promemorian avgetts av Kammarrätten i Göteborg, Förvaltningsrätten i Stockholm, Förvaltningsrätten i Umeå, Domstolsverket, Ekobrottsmyndigheten, Försäkringskassan, Statskontoret, Ekonomistyrningsverket, Skatteverket, Kronofogdemyndigheten, Bokföringsnämnden, Juridiska fakulteten vid Uppsala universitet, Nationalekonomiska institutionen vid Uppsala universitet, Juridiska fakulteten vid Stockholms universitet, Handelshögskolan i Stockholm, Centre for Innovation, Research and Competence in the Learning Economy vid Lunds Universitet, Konkurrensverket, Bolagsverket, Tillväxtverket, Tillväxtanalys - myndigheten för tillväxtpolitiska utvärderingar och analyser, FAR, Föreningen Svenskt Näringsliv, Företagarna, Landsorganisationen i Sverige (LO), Lantbrukarnas Riksförbund (LRF), Näringslivets regelnämnd, Näringslivets skatte-delegation, Regelrådet, Småföretagarnas Arbetslöshetskassa, Småföretagarnas Riksförbund, Svenska Riskkapitalföreningen, Sveriges advokatsamfund, och Visita – Svensk Besöksnäring.

Därutöver har yttrande inkommit från Brivio Thörner.

Följande remissinstanser har inte svarat eller angett att de avstår från att lämna några synpunkter: Riksrevisionen, Exportrådet, Stockholms Handelskammare, Konjunkturinstitutet, Institutet för internationell ekonomi vid Stockholms universitet, Kungliga Ingenjörsvetenskapsakademien, Institutet för Näringslivsforskning, Skattebetalarnas förening, Sveriges akademikers centralorganisation (SACO), Sveriges Kommuner och Landsting, Tjänstemännens centralorganisation (TCO).