

Anpassning av investeraravdraget med anledning av ändrade EU-regler om statligt stöd

Innehållsförteckning

1	Sammanfattning	3
2	Förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229).....	4
3	Bakgrund och gällande rätt	6
3.1	Investeraravdrag	6
3.2	Den allmänna gruppundantagsförordningen (GBER)	7
3.3	Kommissionens ändring av GBER.....	7
4	Ändrat gränsvärde för när även en förvärvad verksamhet ska beaktas vid bedömningen av hur länge företaget har varit verksam.....	8
5	Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser	12
6	Konsekvensanalys.....	13
7	Författningskommentar	14

1 Sammanfattning

Investeraravdraget är ett statligt stöd enligt bestämmelserna i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt (EUF-fördraget). I promemorian föreslås en ändring av inkomstskattelagens (1999:1229) bestämmelser om investeraravdrag. Ändringen föranleds av att kommissionen beslutat om ändringar i den s.k. allmänna gruppundantagsförordningen och den görs för att säkerställa att bestämmelserna om investeraravdrag även fortsatt uppfyller villkoren i förordningen och att stödet därmed fortsatt är förenligt med EUF-fördraget.

Investeraravdrag får bara göras om det företag i vilket andelar förvärvas vid tidpunkten för förvärvet inte har varit verksamt på någon marknad eller har varit verksamt på en marknad i mindre än sju år efter sin första kommersiella försäljning på en produkt- eller tjänstemarknad. Vid bedömningen av om företaget har varit verksamt på någon marknad eller av hur länge företaget varit verksamt gäller enligt nuvarande bestämmelse att om företaget har förvärvat 25 procent eller mer av verksamheten från någon annan ska även den förvärvade verksamheten och dess ålder beaktas. I promemorian föreslås en ändring av den bestämmelsen som innebär att gränsvärdet för när en förvärvad verksamhet ska beaktas vid bedömningen sänks från 25 procent eller mer av företagets verksamhet till 10 procent eller mer av verksamheten. Förslaget innebär också att det införs en metod för att beräkna den förvärvade verksamhetens storlek i förhållande till storleken på företagets verksamhet. Som huvudregel föreslås att beräkningen ska göras genom att verksamheternas nettoomsättning under den period som motsvarar företagets beskattningsår närmast före förvärvet jämförs med varandra.

Lagändringen föreslås träda i kraft den 1 juli 2024 och tillämpas första gången på förvärv av andelar som görs efter den 30 juni 2024.

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

Härigenom föreskrivs i fråga om inkomstskattelagen (1999:1229)¹

dels att 43 kap. 16 a § ska ha följande lydelse,

dels att det ska införas en ny paragraf, 43 kap. 16 b §, av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

43 kap.

16 a §²

Investeraravdrag får göras bara om det företag i vilket andelar har förvärvats

1. vid tidpunkten för förvärvet inte har varit verksamt på någon marknad, eller

2. vid tidpunkten för förvärvet har varit verksamt på en marknad mindre än sju år efter sin första försäljning på en produkt- eller tjänstemarknad.

Om företaget har förvärvat *Om företaget har förvärvat en 25 procent eller mer av verksamheten* från någon annan gäller följande vid tillämpning av första stycket:

1. Vid bedömningen av om företaget har varit verksamt på någon marknad enligt första stycket 1 ska även den förvärvade verksamheten beaktas.

2. Den tid som anges i första stycket 2 ska räknas från den första försäljningen på en produkt- eller tjänstemarknad i den förvärvade verksamheten. Detta gäller dock bara om den första försäljningen i den förvärvade verksamheten har skett före den första försäljningen i företaget.

Begränsad försäljning för att testa marknaden anses inte vara en första försäljning.

16 b §

Bestämmelserna i 16 a § andra stycket ska inte tillämpas om den förvärvade verksamhetens nettoomsättning under den period som motsvarar företagets beskattningsår närmast före förvärvet uppgick till mindre än 10 procent av företagets nettoomsättning under samma period. Om verksamheten har förvärvats under företagets första beskattningsår ska denna

¹ Lagen omtryckt 2008:803.

² Senaste lydelse 2020:547.

beräkning i stället avse den period som motsvarar företagens beskattningsår fram till förvärvet.

Om företaget har bildats genom fusion ska bestämmelserna i 16 a § andra stycket inte heller tillämpas i fråga om verksamheten i ett överlåtande företag om detta företags nettoomsättning under beskattningsåret närmast före fusionen uppgick till mindre än 10 procent av den sammanlagda nettoomsättningen hos de överlåtande företagen under samma period.

-
1. Denna lag träder i kraft den 1 juli 2024.
 2. Lagen tillämpas första gången på förvärv av andelar som sker efter den 30 juni 2024.

3 Bakgrund och gällande rätt

3.1 Investeraravdrag

För att stimulera tillgången till kapital för mindre företag infördes den 1 december 2013 ett investeraravdrag. Investeraravdraget är ett avdrag i inkomstslaget kapital för fysiska personer som förvärvar andelar i ett företag av mindre storlek. Förvärvaren måste vara skattskyldig i Sverige för kapitalvinst på andelarna och förvärvet ska ha skett i samband med företagets bildande eller vid en nyemission. Investeraravdrag kan också göras vid förvärv av lagerbolag. Avdrag får göras för hälften av betalningen för andelarna. Avdrag ges med högst 650 000 kronor per person och år, vilket motsvarar förvärv av andelar för 1,3 miljoner kronor. Om flera investerare investerar i ett och samma företag får det sammanlagda underlaget för investeraravdrag avseende det företaget uppgå till högst 20 miljoner kronor per år.

Det företag i vilket investeringen görs måste uppfylla flera villkor. Företaget ska vara 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 (EES) 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 och ha ett löneunderlag om minst 300 000 kronor. Vid tidpunkten för investeringen ska företaget inte ha varit verksamt på någon marknad eller ska ha varit verksamt på en marknad mindre än sju år efter sin första försäljning på en produkt- eller tjänstemarknad. Om företaget förvärvat 25 procent eller mer av verksamheten från någon annan så ska även den förvärvade verksamheten beaktas vid bedömningen av om något av dessa villkor är uppfyllda. Företaget får vidare inte vara i ekonomiska svårigheter.

Investeraravdrag får inte göras om den fysiska person som förvärvar andelar i företaget eller någon närstående till denne under något av de två beskattningsåren närmast före det år då förvärvet sker (förvärvsåret) eller under förvärvsåret fram till tidpunkten för förvärvet direkt eller indirekt innehar eller har innehaft andelar i det företag i vilket andelar har förvärvats eller i ett annat företag inom samma koncern.

Den som vill göra investeraravdrag får inte under betalningsåret eller under de två åren närmast före betalningsåret ha tagit emot någon värdeöverföring, t.ex. utdelning, från företaget som överstiger ett visst jämförelsebelopp. Företaget får under denna period inte heller ha gjort vissa interna förvärv.

Investeraravdraget är villkorat under en period efter betalningsåret. Det innebär att avdraget ska återföras till beskattning om den skattskyldige under de fem år som följer närmast efter betalningsåret avyttrar andelarna eller tar emot en värdeöverföring från företaget som överstiger jämförelsebeloppet. Investeraravdraget ska även återföras om företaget under de två åren närmast efter betalningsåret gör vissa interna förvärv. Reglerna om investeraravdrag finns i 43 kap. inkomstskattelagen (1999:1229), förkortad IL.

Investeraravdraget är ett statligt stöd enligt bestämmelserna i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt, förkortat EUF-fördraget. Stödet är alltsedan den 1 augusti 2020 anpassat till villkoren i den s.k. allmänna gruppundantagsförordningen (se avsnitt 3.2) och är därmed förenligt med EUF-fördraget.

3.2 Den allmänna gruppundantagsförordningen (GBER)

Stöd som ges av en medlemsstat eller med hjälp av statliga medel som snedvrider eller hotar att snedvrída konkurrensen genom att gynna vissa företag eller viss produktion är enligt artikel 107.1 i EUF-fördraget som utgångspunkt oförenligt med den inre marknaden i den utsträckning det påverkar handeln mellan medlemsstaterna.

Huvudregeln är att kommissionen, utifrån EU:s regler om statligt stöd, måste pröva och godkänna åtgärdernas förenlighet med den inre marknaden innan de kan träda i kraft. Kommissionen har dock antagit förordningar på olika områden, varigenom vissa kategorier av stöd har ansetts förenliga med EUF-fördraget under förutsättning att vissa villkor uppfylls (s.k. gruppundantagsförordningar). I dessa fall kan medlemsstaterna, på de villkor som anges i en förordning, införa åtgärder inom ramen för förordningen utan att behöva iaktta det normala förfarandet med föransökan och kommissionens godkännande av åtgärderna. Det är dock medlemsstaternas uppgift att uppfylla olika regler om informationskyldighet för de stöd som genomförs inom ramen för en gruppundantagsförordning.

Med stöd av ett bemyndigande från rådet enligt artikel 109 i EUF-fördraget har kommissionen antagit kommissionens förordning (EU) nr 651/2014 av den 17 juni 2014 genom vilken vissa kategorier av stöd förklarar förenliga med den inre marknaden enligt artiklarna 107 och 108 i fördraget (EUT L 187, 26.6.2014, s. 1), den s.k. allmänna gruppundantagsförordningen, förkortad GBER. I den förordningen anges vilka grupper av stödåtgärder som är undantagna från skyldigheten att anmäla till kommissionen innan de genomförs. Förordningen tillämpas bl.a. på stöd till små och medelstora företag i form av investeringsstöd, driftstöd och små och medelstora företags tillgång till finansiering (artikel 1 b).

3.3 Kommissionens ändring av GBER

Efter att ha gjort en översyn av GBER har kommissionen antagit förordningen (EU) 2023/1315 av den 23 juni 2023 om ändring av GBER. Ändringarna innebär bl.a. att villkoren för stöd till små och medelstora företag i form av riskfinansiering har kompletterats och förtydligats. Villkoren för att ge stöd i form av skatteincitament för privata investerare som är fysiska personer som tillhandahåller riskfinansiering direkt eller indirekt till stödberättigade företag regleras i en ny artikel 21a.

Enligt artikel 21a.2 ska stödberättigade företag uppfylla villkoren i artikel 21.3. Av den sistnämnda bestämmelsen, som före ändringen

utgjorde artikel 21.5, framgår att stödberättigade företag, i likhet med vad som tidigare gällt, ska vara företag som vid tidpunkten för den första riskfinansieringsinvesteringen är onoterade små och medelstora företag och uppfyller minst ett av bl.a. följande villkor: a) de har inte varit verksamma på någon marknad eller b) de har varit verksamma på en marknad mindre än sju år efter sin första kommersiella försäljning. Ändringen av GBER innebär bl.a. att det i artikel 21.3 b införs ett alternativt villkor som innebär att företag också kan anses vara stödberättigade om de har varit verksamma på en marknad i mindre än tio år efter registreringen. I artikel 21.3 b har det också införts en bestämmelse om att för företag som har förvärvat ett annat företag eller bildats genom en fusion, ska stödberättigandeperioden, dvs. hur länge företaget varit verksamt efter den första kommersiella försäljningen respektive efter registreringen, även omfatta det förvärvade företagets verksamhet eller, om företaget bildats genom en fusion, det sammanslagna företagets verksamhet. Detta gäller dock inte sådana förvärvade eller sammanslagna företag vars omsättning utgör mindre än 10 procent av det förvärvande företagets omsättning under det beskattningsår som föregick förvärvet eller, när det gäller företag som bildats genom en fusion, mindre än 10 procent av den sammanlagda omsättning som de fusionerande företagen hade under det beskattningsår som föregick fusionen.

Ändringarna i artikel 21.3 b har betydelse för bestämmelserna i 43 kap. IL om investeraravdrag.

4 Ändrat gränsvärde för när även en förvärvad verksamhet ska beaktas vid bedömningen av hur länge företaget har varit verksamt

Promemorians förslag: Villkoren för investeraravdraget ska anpassas till ändringar i den allmänna gruppundantagsförordningen. Om det företag i vilket andelar har förvärvats har förvärvat en verksamhet från någon annan ska som huvudregel även den förvärvade verksamheten beaktas vid bedömningen av om företaget har varit verksamt på någon marknad eller hur länge det har varit verksamt efter sin första försäljning.

Denna huvudregel gäller dock inte om den förvärvade verksamhetens nettoomsättning under den period som motsvarar företagets beskattningsår närmast före förvärvet uppgick till mindre än 10 procent av företagets nettoomsättning under samma period. Om verksamheten har förvärvats under företagets första beskattningsår ska denna prövning i stället avse den period som motsvarar företagets beskattningsår fram till förvärvet.

Om företaget har bildats genom fusion gäller huvudregeln inte heller avseende verksamheten i ett överlåtande företag om detta företags nettoomsättning under beskattningsåret närmast före fusionen uppgick

till mindre än 10 procent av den sammanlagda nettoomsättningen hos de överlåtande företagen under samma period.

Skälen för promemorians förslag: Investeraravdraget är ett riskfinansieringsstöd till förmån för små och medelstora företag i form av ett skatteincitament för privata investerare som är fysiska personer. Ett sådant stöd anses förenligt med bestämmelserna i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt, förkortat EUF-fördraget, om det uppfyller villkoren i den s.k. allmänna gruppundantagsförordningen, förkortad GBER. Bestämmelserna om investeraravdrag är sedan den 1 augusti 2020 utformade så att stödet uppfyller villkoren i GBER (prop. 2019/20:99, bet. 2019/20:FiU21, rskr. 2019/20:340, SFS 2020:547).

Av såväl den förra som den nuvarande lydelsen av GBER framgår det att investeraravdrag och andra slags riskfinansieringsstöd får ges till yngre företag i den bemärkelsen att de har varit verksamma på en marknad mindre än sju år efter sin första försäljning. Ändringarna i GBER innebär bl.a. att det införs en bestämmelse om att även andra företags verksamheter i vissa fall ska beaktas vid bedömningen av hur länge ett företag har varit verksamt på en marknad. Som huvudregel gäller att om företaget har förvärvat ett annat företag eller har bildats genom fusion ska även verksamheten i det förvärvade företaget respektive verksamheterna i de fusionerade företagen beaktas vid bedömningen av hur länge företaget har varit verksamt på en marknad efter sin första försäljning. Detta gäller dock inte om det förvärvade företagens omsättning är mindre än 10 procent av det förvärvande företagens omsättning under det beskattningsår som föregick förvärvet eller, när företaget har bildats genom en fusion, om det fusionerade företagens omsättning uppgick till mindre än 10 procent av den sammanlagda omsättningen som de fusionerade företagen hade under det beskattningsår som föregick fusionen.

Alltsedan den 1 augusti 2020 innehåller 43 kap. 16 a § andra stycket IL en bestämmelse som liknar den som nu införts i GBER. Enligt paragrafens första stycke får investeraravdrag bara göras om det företag i vilket andelarna har förvärvats antingen inte har varit verksamt på någon marknad eller vid tidpunkten för förvärvet bara varit verksamt på en marknad mindre än sju år efter sin första kommersiella försäljning på en produkt- eller tjänstemarknad. Av andra stycket framgår att i de fall som ett företag förvärvat 25 procent eller mer av verksamheten från någon annan ska vid bedömningen av om villkoren i första stycket är uppfyllda även de verksamheter som företaget förvärvat beaktas. Bestämmelsen infördes för att motverka att ombildningar görs bara för att kringgå åldersvillkoret. Av förarbetena till bestämmelsen framgår vidare att frågan om den förvärvade verksamheten uppgår till minst 25 procent av ett företags verksamhet ska bedömas vid tidpunkten för den skattskyldiges förvärv av andelen i företaget och utifrån det företagens faktiska verksamhet. Hur denna bedömning ska göras i det enskilda fallet har överlämnats till rättstillämpningen (prop. 2019/20:99 s. 42 och 43).

Bedömningen är att den aktuella bestämmelsen i inkomstskattelagen måste justeras i tre avseenden för att investeraravdraget ska vara anpassat till den nya lydelsen av GBER. För det första krävs att gränsen för när en förvärvad verksamhet utgör en så stor del av företagens verksamhet att den ska beaktas vid bedömningen av åldersvillkoret sänks från nuvarande

25 procent till den i GBER föreskrivna gränsen på 10 procent. Det föreslås därför att om företaget har förvärvat 10 procent eller mer av dess verksamhet från någon annan, beräknat enligt den metod som beskrivs nedan, ska den förvärvade verksamheten beaktas vid bedömningen av åldersvillkoret. Rent lagtekniskt föreslås att bestämmelsen utformas som i GBER. Det innebär att utgångspunkten är att en förvärvad verksamhet ska beaktas vid bedömningen av hur länge företaget har varit verksamt på en marknad efter sin första försäljning. Denna huvudregel gäller dock inte när den förvärvade verksamheten utgör mindre än 10 procent av företagets verksamhet.

För att anpassa investeraravdraget till GBER krävs för det andra att det i inkomstskattelagen införs en likvärdig metod som i GBER för att beräkna en förvärvad verksamhets storlek i förhållande till företaget. Vid den situationen när ett företag i vilket andelar har förvärvats (det förvärvande företaget) förvärvar en verksamhet ska enligt GBER den förvärvade verksamhetens omsättning jämföras med det förvärvande företagets omsättning. Jämförelsen ska avse omsättningen beskattningsåret närmast före förvärvet. Bedömningen är att det är det förvärvande företagets beskattningsår närmast före förvärvet som ska ligga till grund för jämförelsen. Det är alltså omsättningen för den förvärvade verksamheten under denna period som ska jämföras med omsättningen för det förvärvande företaget under samma period. Det gäller även om förvärvet avser en verksamhet i ett företag vars beskattningsår närmast före förvärvet inte överensstämmer med det förvärvande företagets beskattningsår. Det föreslås därför att huvudregeln om att förvärvade verksamheter ska beaktas inte ska tillämpas om företaget har förvärvat en verksamhet vars omsättning under den period som motsvarar företagets beskattningsår närmast före förvärvet uppgick till mindre än 10 procent av företagets omsättning under samma period. Det är alltså omsättningen för den förvärvade verksamheten respektive det förvärvande företaget under den period som motsvarar det förvärvande företagets beskattningsår närmast före förvärvet som ska jämföras.

Om ett nystartat företag förvärvar en verksamhet under sitt första beskattningsår finns ingen omsättning från ett beskattningsår närmast före förvärvet som den förvärvade verksamhetens omsättning kan jämföras med. I ett sådant fall bör prövningen av om företaget har förvärvat en verksamhet vars omsättning under en viss period uppgick till mindre än 10 procent av företagets omsättning under samma period i stället avse den period som motsvarar företagets beskattningsår fram till förvärvet. Utan en sådan reglering skulle även ett förvärv under företagets första beskattningsår av en verksamhet som endast utgör en obetydlig andel av det företagets verksamhet behöva beaktas vid bedömningen av hur länge företaget varit verksamt. En sådan tillämpning bedöms inte vara ändamålsenlig. En reglering av förvärv under företagets första beskattningsår av detta slag bedöms vara i förenlig med GBER.

Det kan också förekomma att det är den förvärvade verksamheten som är nybildad och att det av denna anledning inte är möjligt att jämföra omsättningen för denna verksamhet för en viss period före förvärvet med samma period för det förvärvande företaget. I ett sådant fall är det dock inte motiverat med en särskild reglering som innebär en möjlighet att inte beakta den förvärvade verksamheten vid prövningen av åldersvillkoret om

den är obetydlig i förhållande till verksamheten i det förvärvande företaget. Eftersom den förvärvade verksamheten är yngre än det företag i vilket andelar har förvärvats kan förvärvet i sig inte påverka bedömningen av om och i så fall hur länge företaget har varit verksamt på en marknad. Ett förvärv av en nyetablerad verksamhet kan i sig inte medföra att företaget inte uppfyller villkoren i första stycket om att företaget ska ha varit verksamt mindre än sju år.

För det tredje krävs det att en särskild beräkningsmetod införs i inkomstskattelagen för när företaget i vilket andelar har förvärvats har bildats genom fusion. Med att ett företag har bildats genom fusion avses här att två eller flera överlåtande företag bildar ett nytt övertagande företag. En sådan fusion mellan aktiebolag kallas enligt aktiebolagslagen (2005:551) för kombination (23 kap. 1 § andra stycket 2). Däremot avses inte den situationen att ett övertagande företag förvärvar ett eller flera andra överlåtande företag genom fusion. I aktiebolagslagen benämns detta absorption (23 kap. 1 § andra stycket 1). Förvärv av sistnämnda slag ska bedömas enligt det förslag som framgår av de föregående två styckena.

När ett företag har bildats genom fusion ska enligt GBER verksamheten i ett överlåtande företag inte beaktas vid bedömningen av åldersvillkoret om omsättningen i det företaget understiger 10 procent av den sammanlagda omsättningen hos de överlåtande företagen under det beskattningsår som föregick fusionen. Bedömningen är att med beskattningsår i detta sammanhang avses beskattningsåret närmast före fusionen för det företag vars omsättning ska jämföras med den sammanlagda omsättningen för de fusionerade företagen. Om exempelvis företagen A, B och C bildar företaget D genom fusion ska omsättningen under den period som motsvarar A:s beskattningsår närmast före fusionen beaktas vid bedömningen av hur stor omsättning A har i förhållande till den sammanlagda omsättningen hos A, B och C under samma period. Vid bedömningen av B:s andel av den sammanlagda omsättningen är det omsättningen under perioden som motsvarar B:s beskattningsår närmast före fusionen som ska beaktas osv. Om företagen A, B och C har samma period som beskattningsår är det alltid omsättningen under den perioden som avgör respektive företags andel av den sammanlagda omsättningen. Har de däremot olika perioder som beskattningsår blir det omsättningen under olika perioder som ska jämföras beroende på vilket enskilt företags omsättning som ska jämföras med den sammanlagda omsättningen. Sammanfattningsvis föreslås således att det i inkomstskattelagen införs en bestämmelse enligt vilken verksamheten i ett överlåtande företag inte ska beaktas vid bedömningen av åldersvillkoret om företaget har bildats genom fusion och om nettoomsättningen i det överlåtande företaget beskattningsåret närmast före fusionen uppgick till mindre än 10 procent av den sammanlagda nettoomsättningen hos de överlåtande företagen under samma period.

Motsvarar den förvärvade verksamhetens omsättning mindre än 10 procent av företagets omsättning beräknad enligt någon av de beskrivna beräkningsmetoderna ska verksamheten inte beaktas vid bedömningen av åldersvillkoret. Om detta undantag inte är uppfyllt gäller huvudregeln att verksamheten ska beaktas.

Den aktuella bestämmelsen i GBER omfattar förvärv av företag medan en tillämpning av bestämmelsen i inkomstskattelagen inte förutsätter att

det har varit fråga om ett företagsförvärv. Sistnämnda bestämmelse är tillämplig förutom vid företagsförvärv även vid t.ex. förvärv av en verksamhetsgren. Inkomstskattelagen bör även fortsättningsvis tillämpas på förvärv av verksamhet. Skyddet mot att ombildningar görs bara för att kringgå åldersvillkoret blir mer heltäckande med en sådan reglering.

Enligt GBER är det i samband med bedömningen av villkoret att det stödberättigade företaget bara får ha varit verksamt på en marknad mindre än sju år efter den första kommersiella försäljningen som, enligt huvudregeln, även det förvärvade företagens verksamhet ska beaktas. Motsvarande villkor finns i 43 kap. 16 a § första stycket 2 IL. Liksom gäller enligt nuvarande reglering i inkomstskattelagen bör detta även gälla i förhållande till villkoret om att företaget i vilket andelarna har förvärvats inte har varit verksamt på någon marknad (43 kap. 16 a § första stycket 1).

I GBER används både ordet årsomsättning och ordet omsättning. I inkomstskattelagens regler om investeraravdrag används i stället det i svensk redovisningsrätts etablerade ordet nettoomsättning (43 kap. 4 § IL). Ordet nettoomsättning bör användas även i fortsättningen (jfr prop. 2012/13:134 s. 39).

Bedömningen är att regleringen av investeraravdraget blir förenlig med GBER genom de föreslagna ändringarna.

Genom ändringen av GBER har villkoret om att företag kan få riskfinansieringsstöd om de har varit verksamma på en marknad i mindre än sju år efter sin första kommersiella försäljning kompletterats med ett alternativt villkor om att företag också kan få stöd om de har varit verksamma på en marknad mindre än tio år efter registrering. Syftet med förslagen i denna promemoria är att göra de ändringar i reglerna om investeraravdrag som krävs för att de ska vara förenliga med EU-rätten. Det ryms inte inom ramen för detta lagstiftningsprojekt att utvidga tillämpningsområdet för investeraravdraget eller göra andra anpassningar av avdraget. Någon anpassning av reglerna till det alternativa villkoret om stöd till företag som varit verksamma på en marknad mindre än tio år efter registreringen bör därför inte göras.

Lagförslag

Förslaget medför ändringar i 43 kap. 16 a § och att en ny paragraf, 43 kap. 16 b §, införs i inkomstskattelagen.

5 Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

Promemorians förslag: Lagändringarna ska träda i kraft den 1 juli 2024. Ändringarna ska tillämpas första gången på förvärv av andelar som sker efter den 30 juni 2024.

Skälen för promemorians förslag: Av förordningen (EU) 2023/1315 av den 23 juni 2023 om ändring av den allmänna gruppundantagsförordningen följer att ändringarna trädde i kraft den 1 juli 2023.

Medlemsstaterna är anmodade att ändra sina befintliga stödordningar för riskfinansiering för att anpassa dem till förordningen inom sex månader efter dagen för offentliggörandet. De föreslagna lagändringarna bör därför träda i kraft så snart som möjligt. Det bedöms vara den 1 juli 2024. Lagändringarna bör tillämpas första gången på förvärv av andelar som sker efter den 30 juni 2024.

6 Konsekvensanalys

Förslaget i promemorian är att anpassa reglerna om investeraravdrag på grund av ändrade EU-regler om statligt stöd. Bestämmelserna om investeraravdrag föreslås justeras i tre avseenden. För det första föreslås gränsen för när en förvärvad verksamhet ska beaktas vid bedömningen av åldersvillkoret ändras från 25 till 10 procent. För det andra att det i inkomstskattelagen införs en likvärdig metod som i den s.k. allmänna gruppundantagsförordningen, förkortad GBER för att beräkna en förvärvad verksamhets storlek i förhållande till det företag i vilket andelar har förvärvats. För det tredje föreslås att det införs en särskild beräkningsmetod för att beräkna ett förvärvat företags storlek när företaget i vilket andelarna har förvärvats har bildats genom fusion. Syftet med förslagen är att reglerna om investeraravdrag ska uppfylla villkoren i GBER och därmed vara förenliga med bestämmelserna i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt (EUF-fördraget). Om förslaget inte genomförs är inte investeraravdraget förenligt med EU:s regler om statligt stöd. Eftersom förslaget är en konsekvens av ändrade statsstödsregler bedöms inga relevanta alternativa lösningar finnas.

Lagändringarna föreslås träda i kraft den 1 juli 2024. Medlemsstaterna är anmodade att ändra sina befintliga stödordningar för riskfinansiering för att anpassa dem till GBER inom sex månader efter dagen för offentliggörandet. Några andra hänsyn än detta har inte tagits när det gäller ikraftträdandet.

Förslaget berör personer som vill göra investeraravdrag för investeringar i företag där företaget har förvärvat en verksamhet vars omsättning motsvarar mellan 10 och 25 procent av företagets nettoomsättning räkenskapsåret innan förvärvet. Enligt Skatteverket har det emellertid sedan reglerna om investeraravdrag infördes inte förekommit något ärende där man nekat yrkat investeraravdrag på grund av villkoren om förvärvad verksamhet och verksam på marknaden. Myndigheten bedömer också att man troligen bara någon enstaka gång svarat på frågor avseende investeraravdrag och gränsvärdet på 25 procent. Även om de föreslagna reglerna skulle kunna begränsa möjligheterna att få göra investeraravdrag i något enstaka fall är bedömningen att förslaget i praktiken inte får några nämnvärda konsekvenser. Den offentligfinansiella effekten bedöms vara noll.

Eftersom förslaget inte får några nämnvärda konsekvenser i praktiken för företag eller investerare bedöms inte regleringen få effekter av betydelse för företagets arbetsförutsättningar, konkurrensförmåga eller villkor i övrigt. Det bedöms inte heller vara meningsfullt att göra en

fullskalig analys av konsekvenserna för individer och företag. Detsamma gäller för förvaltningsmyndigheter och förvaltningsdomstolar.

Förenlighet med EU-rätten

Syftet med förslaget är att anpassa investeraravdraget till den allmänna gruppundantagsförordningen. Bedömningen är att förslaget uppnår detta syfte. Förslaget bedöms vara förenligt med EU-rätten i övrigt.

7 Författningskommentar

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

43 kap.

16 a § Investeraravdrag får göras bara om det företag i vilket andelar har förvärvats

1. vid tidpunkten för förvärvet inte har varit verksamt på någon marknad, eller
2. vid tidpunkten för förvärvet har varit verksamt på en marknad mindre än sju år efter sin första försäljning på en produkt- eller tjänstemarknad.

Om företaget har förvärvat *en verksamhet* från någon annan gäller följande vid tillämpning av första stycket:

1. Vid bedömningen av om företaget har varit verksamt på någon marknad enligt första stycket 1 ska även den förvärvade verksamheten beaktas.

2. Den tid som anges i första stycket 2 ska räknas från den första försäljningen på en produkt- eller tjänstemarknad i den förvärvade verksamheten. Detta gäller dock bara om den första försäljningen i den förvärvade verksamheten har skett före den första försäljningen i företaget.

Begränsad försäljning för att testa marknaden anses inte vara en första försäljning.

I paragrafen finns bestämmelser om att investeraravdrag bara får göras om företaget i vilket andelarna har förvärvats antingen inte alls har varit verksamt på någon marknad eller har varit verksamt på en marknad mindre än sju år efter sin första försäljning på en produkt- eller tjänstemarknad.

Andra stycket ändras på så sätt att punkterna 1 och 2 gäller vid tillämpning av första stycket så snart företaget har förvärvat en verksamhet från någon annan, i stället för endast om företaget har förvärvat 25 procent eller mer av företagets verksamhet från någon annan. Bestämmelsen är tillämplig vid alla former av verksamhetsförvärv. Det innebär att den är tillämplig både vid företagsförvärv och förvärv av en verksamhetsgren. Vidare finns ingen begränsning i fråga om hur förvärvet ska ha skett. Det kan exempelvis handla om ett köp eller ett byte eller så kan företaget ha förvärvat verksamheten i samband med en omstrukturering mellan två eller flera företag, t.ex. genom en fusion mellan företaget och ett eller flera överlåtande företag. Även i det fallet att företaget har bildats genom en fusion mellan två eller flera andra företag är bestämmelsen tillämplig.

Ändringarna i paragrafen föranleds av den nya artikeln 21.3 b) i GBER till vilken den nya artikeln 21a.2 hänvisar.

Övervägandena finns i avsnitt 4.

16 b § *Bestämmelserna i 16 a § andra stycket ska inte tillämpas om den förvärvade verksamhetens nettoomsättning under den period som motsvarar företagets beskattningsår närmast före förvärvet uppgick till mindre än 10 procent av företagets nettoomsättning under samma period. Om verksamheten har förvärvats under företagets första beskattningsår ska denna beräkning i stället avse den period som motsvarar företagets beskattningsår fram till förvärvet.*

Om företaget har bildats genom fusion ska bestämmelserna i 16 a § andra stycket inte heller tillämpas i fråga om verksamheten i ett överlåtande företag om detta företags nettoomsättning under beskattningsåret närmast före fusionen uppgick till mindre än 10 procent av den sammanlagda nettoomsättningen hos de överlåtande företagen under samma period.

I paragrafen, som är ny, anges undantag till huvudregeln i 16 a § andra stycket. Om villkoren i paragrafen är uppfyllda innebär det således att 16 a § andra stycket inte ska tillämpas. En förvärvad verksamhet ska alltså inte i ett sådant fall beaktas vid bedömningen enligt 16 a § första stycket av om företaget i vilket andelar har förvärvats har varit verksam på en marknad och hur länge i så fall. Om företaget i vilket andelar har förvärvats har förvärvat verksamheter vid flera tillfällen ska bedömningen av om villkoren är uppfyllda göras i förhållande till varje förvärv. Om exempelvis företaget under år 1 förvärvat samtliga aktier i ett bolag och under år 2 förvärvat en verksamhetsgren från ett annat företag, ska bedömningen av om villkoren i stycket är uppfyllda göras i förhållande till respektive förvärv för sig. Detsamma gäller om flera verksamhetsförvärv görs under samma år.

Syftet med bestämmelsen är att en förvärvad verksamhet som utgör en mindre del av företagets verksamhet, beräknat på det sätt som anges i paragrafen, inte ska beaktas vid tillämpning av åldersvillkoret i 16 a § första stycket. Om flera verksamheter förvärvats från en och samma överlåtare med det övervägande skälet att dessa verksamheter inte ska beaktas vid bedömningen av åldersvillkoret strider det mot syftet med bestämmelsen. I sådana fall kan en tillämpning av lagen (1995:575) mot skatteflykt bli aktuell, med följderna att den förvärvade verksamheten ska beaktas vid tillämpning av 16 a § andra stycket.

I *första stycket första meningen* anges att 16 a § andra stycket inte ska tillämpas om den förvärvade verksamhetens nettoomsättning under den period som motsvarar företagets beskattningsår närmast före förvärvet uppgick till mindre än 10 procent av företagets nettoomsättning under samma period. Om så är fallet ska således den förvärvade verksamheten inte beaktas vid bedömningen av om det företag i vilket andelar har förvärvats har varit verksam på en marknad och hur länge det har varit verksamt efter sin första försäljning. För att avgöra om bestämmelsen är tillämplig krävs alltså att den förvärvade verksamhetens nettoomsättning jämförs med företagets nettoomsättning. Det är respektive nettoomsättning under den period som motsvarar företagets beskattningsår närmast före förvärvet som ska jämföras.

I *första stycket andra meningen* anges att om verksamheten har förvärvats under företagets första beskattningsår ska beräkningen enligt första meningen i stället avse den period som motsvarar företagets beskattningsår fram till förvärvet. Om företaget i vilket andelar har

förvärvats påbörjar sin verksamhet den 1 januari år 1 och har kalenderår som beskattningsår ska andra meningen tillämpas på förvärv av en verksamhet som görs under år 1. Om företaget t.ex. förvärvar ett annat företag den 1 juli år 1 ska den förvärvade verksamhetens nettoomsättning under perioden 1 januari–1 juli år 1 jämföras med företagets nettoomsättning under samma period. Om den jämförelsen visar att den förvärvade verksamhetens nettoomsättning utgör mindre än 10 procent av företagets nettoomsättning ska inte den förvärvade verksamheten beaktas vid bedömningen av om företaget har varit verksamt på en marknad och hur länge det har varit verksamt efter sin första försäljning.

I *andra stycket* anges att om företaget har bildats genom fusion ska bestämmelserna i 16 a § andra stycket inte heller tillämpas i fråga om verksamheten i ett överlåtande företag om detta företags nettoomsättning under beskattningsåret närmast före fusionen uppgick till mindre än 10 procent av den sammanlagda nettoomsättningen hos de överlåtande företagen under samma period. Med att ett företag har bildats genom fusion avses här att två eller flera företag bildar ett nytt företag, företaget i vilket andelar har förvärvats. En sådan fusion mellan aktiebolag kallas enligt aktiebolagslagen (2005:551) för kombination (23 kap. 1 § andra stycket 2). Den situationen att ett företag förvärvar ett eller flera andra företag genom fusion omfattas däremot inte av tredje stycket. I aktiebolagslagen benämns detta absorption (23 kap. 1 § andra stycket 1). Sistnämnda fall ska bedömas enligt första stycket på samma sätt som andra slags förvärv.

Följande exempel kan illustrera tillämpningen av *andra stycket*. Företagen A, B och C bildar företaget D genom fusion. Som utgångspunkt ska enligt 16 a § andra stycket verksamheterna i A, B och C beaktas vid bedömningen av om D uppfyller villkoren i 16 a § första stycket. För att bedöma om något av de fusionerade företagen kan undantas vid prövningen enligt 16 a § andra stycke måste vart och ett av de fusionerade företagens nettoomsättning under deras respektive beskattningsår närmast före fusionen jämföras med de tre företagens sammanlagda nettoomsättning under samma period. Det innebär att omsättningen under den period som motsvarar A:s beskattningsår närmast före fusionen ska beaktas vid bedömningen av hur stor omsättning A har i förhållande till den sammanlagda omsättningen hos A, B och C under samma period. Vid bedömningen av B:s andel av den sammanlagda omsättningen är det omsättningen under perioden som motsvarar B:s beskattningsår närmast före fusionen som ska beaktas osv. Om företagen A, B och C har samma period som beskattningsår är det alltid omsättningen under den perioden som ska jämföras för att avgöra respektive företags andel av den sammanlagda omsättningen. Om i ett sådant fall nettoomsättningen under beskattningsåret närmast före fusionen i A uppgick till 70, i B till 25 och i C till 5 kommer endast A och B att beaktas vid tillämpningen av 16 a § andra stycket. Anledningen är att C:s nettoomsättning under beskattningsåret närmast före fusionen understiger 10 procent av de överlåtande företagens (A, B och C) sammanlagda nettoomsättning under samma period ($5 / (70 + 25 + 5) = 0,05$). I ett fall där företagen har olika beskattningsår blir det omsättningen under olika perioder som ska jämföras beroende på vilket enskilt företags omsättning som ska jämföras med den sammanlagda omsättningen. Om t.ex. A:s beskattningsår närmast

före fusionen uppgår till hela 18 månader ska jämförelsen göras mot den sammanlagda omsättningen under samma period, dvs. samma 18 månader. Verksamheten i A ska inte beaktas vid bedömningen av åldersvillkoret om nettoomsättningen i A under dessa 18 månader närmast före fusionen uppgick till mindre än 10 procent av den sammanlagda nettoomsättningen hos A, B och C under samma period.

Ordet nettoomsättning i paragrafen har samma innebörd som i 1 kap. 3 § 3 årsredovisningslagen (1995:1554).

Ändringarna i paragrafen föranleds av den nya artikeln 21.3 b) i GBER till vilken den nya artikeln 21a.2 hänvisar.

Övervägandena finns i avsnitt 4.