

Vissa skattefrågor med anledning av ny aktiebolagslag, m.m.

Promemorians huvudsakliga innehåll

I promemorian lämnas förslag till följdändringar i inkomstskattelagen och kupongskattelagen med anledning av lagförslagen i prop. 2004/05:85 Ny aktiebolagslag. De föreslagna ändringarna avser dels hänvisningar till aktiebolagslagen, dels vissa anpassningar till terminologin i den nya aktiebolagslagen. Därutöver föreslås några materiella ändringar som föranleds av de nya bestämmelserna om aktiebolag. Det gäller t.ex. att nominellt värde för aktier slopas, att aktiebolag får möjlighet att ta upp kapitalandelslån, att det införs ett delningsförfarande för aktiebolag och att överkursfonden i fortsättningen skall utgöra fritt eget kapital.

Det föreslås också, delvis som en följd av att aktier med nominellt värde avskaffas, att den kontantgräns som gäller vid vissa andelsbyten slopas.

Slutligen lämnas ett förslag som gäller anskaffningsutgiften för inlösenrätter och säljrätter. Har sådana rätter erhållits på grundval av aktieinnehav föreslås att anskaffningsutgiften skall vara noll.

Ändringarna föreslås träda i kraft den 1 januari 2006.

Innehåll

1	Författningsförslag	3
1.1	Förslag till lag om ändring i kupongskattelagen (1970:624)	3
1.2	Förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229).....	9
1.3	Förslag till lag om ändring i lagen (1999:1230) om ikraftträdande av inkomstskattelagen (1999:1229).....	20
2	Följdändringar med anledning av ny aktiebolagslag.....	22
2.1	Inledning	22
2.2	Den nya aktiebolagslagen	22
2.3	Följdändringar i inkomstskattelagen.....	23
2.3.1	Aktier utan nominellt belopp	23
2.3.2	Kontantgränsen vid andelsbyten.....	24
2.3.3	Kapitalandelslån.....	25
2.3.4	Minskning av aktiekapitalet m.m.	27
2.3.5	Lån till aktieägare	28
2.3.6	Delning.....	29
2.3.7	Övrigt	30
2.4	Följdändringar i kupongskattelagen.....	30
2.4.1	Delningsvederlag	30
2.4.2	Avstämningsbolag som betalar ut utdelning...	31
2.4.3	Övrigt	32
2.5	Ikraftträdande	32
3	Inlösenrätter och säljrätter	33
3.1	Bakgrund	33
3.2	Anskaffningsutgiften för vissa inlösenrätter och säljrätter skall vara noll.....	34
3.3	Ikraftträdande	36
4	Ekonomiska konsekvenser	36
5	Författningskommentar	37
5.1	Förslaget till lag om ändring i kupongskattelagen (1970:624).....	37
5.2	Förslaget till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229).....	38
5.3	Förslaget till lag om ändring i lagen (1999:1230) om ikraftträdande av inkomstskattelagen (1999:1229).....	44

1 Författningsförslag

1.1 Förslag till lag om ändring i kupongskattelagen (1970:624)

Härigenom föreskrivs i fråga om kupongskattelagen (1970:624)¹ dels att 2, 7, 12, och 27 §§ skall ha följande lydelse, dels att det i lagen skall införas två nya paragrafer, 11 a och 11 b §§, av följande lydelse, dels att punkterna 2 och 3 i övergångsbestämmelserna till lagen (2004:50) om ändring i kupongskattelagen (1970:624) skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

I denna lag förstås med avstämningsbolag: aktiebolag som är avstämningsbolag enligt 3 kap. 8 § aktiebolagslagen (1975:1385) eller 3 kap. 8 § försäkringsrörelselagen (1982:713),

central värdepappersförvarare: företag som har auktorisation som central värdepappersförvarare enligt lagen (1998:1479) om kontoföring av finansiella instrument,

egen aktie: aktie som innehas av bolaget självt,

fondbolag: aktiebolag som driver fondverksamhet enligt lagen (2004:46) om investeringsfonder,

förvaringsinstitut: en bank eller ett annat kreditinstitut som enligt lagen om investeringsfonder förvarar tillgångarna i en investeringsfond och som sköter in- och utbetalningar avseende fonden,

utdelningstillfälle: för avstämningsbolag den i 3 kap. 8 § aktiebolagslagen eller 3 kap. 8 § försäkringsrörelselagen avsedda dagen för avstämmning och för andra aktiebolag liksom i fråga om investeringsfond den dag då utdelningen blir tillgänglig för lyftning,

utdelningsberättigad: den som är berättigad att lyfta utdelning för egen del vid utdelningstillfället.

Med utdelning avses även utbetalning till aktieägare enligt 12 kap. 1 § aktiebolagslagen och 12 kap. 1 § försäkringsrörelselagen vid nedsättning av aktiekapitalet, överkursfonden eller reserv-

Föreslagen lydelse

2 §²

I denna lag förstås med avstämningsbolag: aktiebolag som är avstämningsbolag enligt 1 kap. 10 § aktiebolagslagen (2005:000) eller 3 kap. 8 § försäkringsrörelselagen (1982:713),

utdelningstillfälle: för avstämningsbolag den i 4 kap. 39 § aktiebolagslagen eller 3 kap. 8 § försäkringsrörelselagen avsedda dagen för avstämmning och för andra aktiebolag liksom i fråga om investeringsfond den dag då utdelningen blir tillgänglig för lyftning,

Med utdelning avses även
1. återbetalning till aktieägarna vid minskning av aktiekapitalet eller reservfonden enligt 20 kap. 1 § första stycket 3 eller 35 § 3 aktiebolagslagen,

¹ Senaste lydelse av lagens rubrik 1974:996.

² Senaste lydelse 2004:50.

fonden samt vid bolagets likvidation. *Till utdelning hänförs också utbetalning till aktieägare vid bolagets förvärv av egna aktier genom ett förvärvserbjudande som har riktats till samtliga aktieägare eller samtliga ägare till aktier av ett visst slag. Till utdelning hänförs vidare utbetalning av fusionsvederlag till aktieägare enligt 14 kap. 20 § aktiebolagslagen eller 15 a kap. 16 § försäkringsrörelselagen till den del vederlaget utgörs av annat än aktier i det övertagande företaget.*

2. utskiftning vid bolagets likvidation enligt 25 kap. 38 § aktiebolagslagen,

3. utbetalning till aktieägare enligt 12 kap. 1 § försäkringsrörelselagen vid nedsättning av aktiekapitalet, överkursfonden eller reservfonden samt vid bolagets likvidation,

4. utbetalning till aktieägare vid bolagets förvärv av egna aktier genom ett förvärvserbjudande som har riktats till samtliga aktieägare eller samtliga ägare till aktier av ett visst slag,

5. utbetalning av fusionsvederlag till aktieägare enligt 23 kap. 26 § aktiebolagslagen eller 15 a kap. 16 § försäkringsrörelselagen till den del vederlaget utgörs av annat än aktier i det övertagande företaget, och

6. utbetalning av delningsvederlag till aktieägare enligt 24 kap. 28 § aktiebolagslagen med undantag för sådant vederlag som utgörs av aktier i de övertagande bolagen i samband med delning enligt 24 kap. 1 § andra stycket 1 aktiebolagslagen.

7 §³

En central värdepappersförvarare skall vid utbetalning av utdelning innehålla kupongskatt, om ej av tillgänglig uppgift om den utdelningsberättigade framgår, att denne ej är skattskyldig. Kupongskatt skall vidare innehållas i det fall att utdelning ej kunnat ske till följd av bristande uppgift om den utdelningsberättigade.

Uppgift som avses i första stycket skall avges skriftligen och lämnas till den centrala värdepappersförvararen i samband med begäran om införing i aktieboken eller i förteckning enligt 3 kap. 12 § aktiebolagslagen (1975:1385) eller 3 kap. 12 § försäkringsrörelselagen (1982:713) samt i övrigt när värdepappersförvararen begär det av den som avses med införingen. Ändras förhål-

Uppgift som avses i första stycket skall avges skriftligen och lämnas till den centrala värdepappersförvararen i samband med begäran om införing i aktieboken, införing i avstämningsregister enligt 4 kap. 18 § första stycket 6–8 lagen (1998:1479) om kontoföring av finansiella instrument eller införing i förteckning enligt 3 kap. 12 § försäkringsrörelselagen (1982:713) samt i övrigt när vär-

³ Senaste lydelse 1998:1485.

lande varom uppgift lämnats och som är av betydelse för bedömning av frågan om skattskyldighet enligt denna lag, skall uppgiftslämnaren utan dröjsmål skriftligen anmäla detta till värdepappersförvararen.

Den centrala värdepappersförvararen skall senast fyra månader efter utdelningstillfället lämna den utdelningsberättigade skriftlig uppgift om det belopp som innehållits i kupongskatt för denne.

depappersförvararen begär det av den som avses med införingen. Ändras förhållande varom uppgift lämnats och som är av betydelse för bedömning av frågan om skattskyldighet enligt denna lag, skall uppgiftslämnaren utan dröjsmål skriftligen anmäla detta till värdepappersförvararen.

11 a §

Om ett avstämningsbolag inte har uppdragit åt en central värdepappersförvarare att sända ut utdelningen, gäller bestämmelserna i 7 §, 8 § första och andra styckena, 9–11, 20 samt 22 §§ denna lag om central värdepappersförvarare i stället bolaget.

11 b §§

Vid utdelning på andel i en investeringsfond skall fondbolaget ansvara för de uppgifter som den centrala värdepappersförvararen har enligt 7 §, 8 § första och andra styckena, 9–11, 20 och 22 §§.

Uppgift enligt 7 § första stycket skall lämnas på sätt som föreskrivs i 7 § andra stycket i samband med registreringen av andelsinnehavet samt i övrigt när fondbolaget eller förvaltaren begär det, av den som registreringen avser enligt lagen om investeringsfonder. Om utdelning på andel i en investeringsfond inte betalats ut på grund av att andelsägaren inte registrerats skall skatt inte innehållas före utbetalning av utdelning.

Vad som sägs om fondbolaget i denna paragraf gäller även värdepappersbolag och svenska kreditinstitut som har tillstånd för fondverksamhet enligt 1 kap. 5 § lagen om investeringsfonder.

Av 1 kap. 1 § 15 och 3 kap. lagen om investeringsfonder fram-

går att ett förvaringsinstitut sköter in- och utbetalningar avseende en investeringsfond.

12 §⁴

Vid förvaltarregistrering enligt 3 kap. 10 § andra stycket aktiebolagslagen (1975:1385) eller 3 kap. 10 § andra stycket försäkringsrörelselagen (1982:713) gäller bestämmelserna i 7 §, 8 § första och andra styckena, 9–11, 20 samt 22 §§ denna lag om central värdepappersförvarare i stället förvaltaren. Vid utdelning på andel i en investeringsfond ansvarar i stället fondbolaget för vad som enligt bestämmelserna i 7 §, 8 § första och andra styckena, 9–11, 20 samt 22 §§ denna lag åligger central värdepappersförvarare. Om en andel är förvaltarregistrerad enligt 4 kap. 12 § lagen (2004:46) om investeringsfonder eller 3 kap. 7 § lagen (1998:1479) om kontoföring av finansiella instrument, gäller bestämmelserna i 7 §, 8 § första och andra styckena, 9–11, 20 samt 22 §§ denna lag om central värdepappersförvarare i stället förvaltaren. Uppgift enligt 7 § första stycket skall lämnas på sätt som föreskrivs i 7 § andra stycket i samband med registreringen av andelsinnehavet samt i övrigt när fondbolaget eller förvaltaren begär det, av den som registreringen avser enligt lagen om investeringsfonder. Om utdelning på andel i en investeringsfond inte betalats ut på grund av att andelsägaren inte registrerats skall skatt inte innehållas före utbetalning av utdelning. Vad som sägs om fondbolaget i detta stycke gäller även värdepappersbolag och svenska kreditinstitut som har tillstånd för fondverksamhet enligt 1 kap. 5 § lagen om investeringsfonder. Av

Vid förvaltarregistrering enligt
a) 5 kap. 14 § andra stycket aktiebolagslagen (2005:000),
b) 3 kap. 10 § andra stycket försäkringsrörelselagen (1982:713),
c) 4 kap. 12 § lagen (2004:46) om investeringsfonder, eller
d) 3 kap. 7 § lagen (1998:1479) om kontoföring av finansiella instrument gäller bestämmelserna i 7 §, 8 § första och andra styckena, 9–11, 20 samt 22 §§ denna lag om central värdepappersförvarare i stället förvaltaren.

⁴Senaste lydelse 2005:348.

1 kap. 1 § 15 och 3 kap. lagen om investeringsfonder framgår att ett förvaringsinstitut sköter in- och utbetalningar avseende en investeringsfond.

En central värdepappersförvarare skall vid redovisning enligt 8 § lämna uppgift till Skatteverket om förvaltning enligt 3 kap. 10 § andra stycket aktielagslagen eller 3 kap. 10 § andra stycket försäkringsrörelselagen.

En central värdepappersförvarare, ett sådant bolag som avses i 11 a § eller fondbolaget skall vid redovisning enligt 8 § lämna uppgift till Skatteverket om förvaltning enligt första stycket denna paragraf.

27 §⁵

Har i annat fall än som avses i 9 eller 16 § kupongskatt innehållits fastän skattskyldighet ej förelegat eller har kupongskatt innehållits med högre belopp än vad som skall erläggas enligt avtal för undvikande av dubbelbeskattning, har den utdelningsberättigade rätt till återbetalning av vad som innehållits för mycket.

Rätt till återbetalning föreligger även

– om aktie förlorat sitt värde till följd av att bolaget upplösts genom likvidation inom två år efter det att sådan utbetalning som avses i 2 § andra stycket blivit tillgänglig för lyftning,

– vid utbetalning till aktieägare i samband med *nedläggning* av aktiekapitalet som genomförts genom inlösen av aktier, och

– vid utbetalning till aktieägare vid bolagets förvärv av egna aktier genom ett förvärvserbjudande som har riktats till samtliga aktieägare eller samtliga ägare till aktier av ett visst slag.

Underlaget för kupongskatten skall i de fall som avses i andra stycket beräknas på ett belopp som svarar mot skillnaden mellan utbetalningen till aktieägaren och dennes anskaffningskostnad för aktierna. Har aktierna förvärvats som fusionsvederlag skall som anskaffningskostnad för aktierna anses den anskaffningskostnad som aktieägaren hade för aktierna i det *övertagna* aktiebolaget. För marknadsnoterade aktier får anskaffningskostnaden i stället bestämmas till 20 procent av utbetalningen.

– om aktie förlorat sitt värde till följd av att bolaget upplösts genom likvidation inom två år efter det att sådan *utskiftning* som avses i 2 § andra stycket 2 blivit tillgänglig för lyftning,

– vid *återbetalning* till aktieägare i samband med *minskning* av aktiekapitalet som genomförts genom inlösen av aktier, och

Underlaget för kupongskatten skall i de fall som avses i andra stycket beräknas på ett belopp som svarar mot skillnaden mellan utbetalningen till aktieägaren och dennes anskaffningskostnad för aktierna. Har aktierna förvärvats som fusionsvederlag *eller delningsvederlag* skall som anskaffningskostnad för aktierna anses den anskaffningskostnad som aktieägaren hade för aktierna i det *överlåtande* aktiebolaget. För marknadsnoterade aktier får anskaffningskostnaden i stället bestämmas till 20 procent av utbetalningen.

⁵ Senaste lydelse 2005:348.

Ansökan om återbetalning skall göras skriftligen hos Skatteverket senast vid utgången av femte kalenderåret efter utdelningstillfället.

Vid ansökningshandlingen skall fogas intyg eller annan utredning om att kupongskatt innehållits för sökanden liksom utredning till styrkande av att skattskyldighet ej föreligger för honom.

Beslut rörande återbetalning får anstå intill dess fråga om skattskyldighet för utdelningen enligt inkomstskattelagen (1999:1229) slutligen prövats.

Föreligger de förutsättningar för återbetalning som anges i första stycket först sedan länsrätt, kammarrätt eller Regeringsrätten meddelat beslut angående utdelningsbeloppet eller efter det att utdelningsberättigad åsatts eftertaxering för detsamma, kan ansökan om återbetalning göras hos *beskattningsmyndigheten* senast inom ett år efter det beslutet meddelades eller eftertaxeringen skedde.

Är den som har rätt till återbetalning av kupongskatt skyldig att betala skatt enligt denna lag eller skattebetalningslagen (1997:483), gäller 18 kap. skattebetalningslagen i tillämpliga delar.

Föreligger de förutsättningar för återbetalning som anges i första stycket först sedan länsrätt, kammarrätt eller Regeringsrätten meddelat beslut angående utdelningsbeloppet eller efter det att utdelningsberättigad åsatts eftertaxering för detsamma, kan ansökan om återbetalning göras hos *Skatteverket* senast inom ett år efter det beslutet meddelades eller eftertaxeringen skedde.

2.⁶ Vad som sägs i 1, 2 och 12 §§ om investeringsfond skall också gälla sådan värdepappersfond som förvaltas av fondbolag eller annan fondförvaltare som med stöd av 3 § lagen (2004:47) om införande av lagen (2004:46) om investeringsfonder driver verksamhet enligt lagen (1990:1114) om värdepappersfonder.

2. Vad som sägs i 1, 2 och 11 b §§ om investeringsfond skall också gälla sådan värdepappersfond som förvaltas av fondbolag eller annan fondförvaltare som med stöd av 3 § lagen (2004:47) om införande av lagen (2004:46) om investeringsfonder driver verksamhet enligt lagen (1990:1114) om värdepappersfonder.

3.⁷ Vad som sägs i 2 och 12 §§ om fondbolag skall också gälla sådant fondbolag som driver verksamhet med stöd av 3 § lagen (2004:47) om införande av lagen (2004:46) om investeringsfonder.

3. Vad som sägs i 2 och 11 b §§ om fondbolag skall också gälla sådant fondbolag som driver verksamhet med stöd av 3 § lagen (2004:47) om införande av lagen (2004:46) om investeringsfonder.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2006 och tillämpas på utdelning som lämnas efter ikraftträdandet.

⁶ Lag 2004:50.

⁷ Lag 2004:50.

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

Härigenom föreskrivs i fråga om inkomstskattelagen (1999:1229)

dels att 3 kap. 19 §, 10 kap. 3 §, 11 kap. 15 och 45 §§, 13 kap. 3 §, 15 kap. 3 §, 24 kap. 2 §, 25 a kap. 4 §, 40 kap. 5 §, 42 kap. 15, 17 och 20 §§, 43 kap. 26 §, 44 kap. 10, 19 och 20 §§, 48 kap. 2, 6 a, 13 och 15 §§, 48 a kap. 2, 9, och 10 §§, 49 kap. 2 och 14 §§ och 57 kap. 2 och 11 a §§, rubrikerna närmast före 42 kap. 15 och 17 §§, 44 kap. 19 § samt 48 kap. 13 § skall ha följande lydelse,

dels att det i lagen skall införas en ny paragraf, 48 kap. 6 b §, av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

3 kap.

19 §⁸

Den som är begränsat skattskyldig är skattskyldig för kapitalvinst på sådana tillgångar och förpliktelser som avses i andra stycket, om han vid något tillfälle under det kalenderår då avyttringen sker eller under de föregående tio kalenderåren har varit bosatt i Sverige eller stadigvarande vistats här. Skattskyldigheten gäller oavsett i vilket inkomstslag kapitalvinsten skall tas upp. Skattskyldigheten gäller också belopp som motsvarar en kapitalvinst och som enligt 51 kap. 3 och 4 §§ skall tas upp i inkomstslaget näringsverksamhet.

Skattskyldigheten enligt första stycket omfattar

1. andelar i svenska aktiebolag, svenska handelsbolag och svenska ekonomiska föreningar med undantag för andelar i privatbostadsföretag,

2. *konvertibla skuldebrev* och 2. *konvertibler*, konvertibla konvertibla vinstandelsbevis som vinstandelsbevis och *konvertibla kapitalandelsbevis* som getts ut av svenska aktiebolag, svenska aktiebolag,

3. köp och teckningsoptioner som utfärdats i förening med skuldebrev av svenska aktiebolag, och

4. terminer och optioner som avser sådana tillgångar som anges i 1–3.

Om ett utländskt aktiebolag tidigare har varit svenskt, skall vid tillämpningen av andra stycket det som sägs om ett svenskt aktiebolag även gälla det utländska aktiebolaget till och med det femte året efter det år då bolaget upphörde att ha fast driftställe i Sverige, dock längst till och med det tionde året efter det år då bolaget upphörde att vara svenskt.

10 kap.

3 §⁹

Till inkomstslaget tjänst räknas

1. utdelningar och kapitalvinster på aktier m.m., i den utsträckning som anges i 57 kap., i företaget som är eller har varit fåmansföretag,

⁸ Senaste lydelse 2004:494.

⁹ Senaste lydelse 2000:1341.

2. kapitalvinster på andelar i ett svenskt handelsbolag i den utsträckning som anges i 50 kap. 7 §,

3. penninglån i strid med 12 kap. 7 § aktieföretagslagen (1975:1385) eller 11 § lagen (1967:531) om tryggnad av pensionsutfästelse m.m.,

3. penninglån i strid med 21 kap. 1–7 §§ aktieföretagslagen (2005:000) eller 11 § lagen (1967:531) om tryggnad av pensionsutfästelse m.m.,

4. avskattning av pensionsförsäkring enligt bestämmelserna i 58 kap. 19 §, och

5. avskattning av pensionssparkonto enligt bestämmelserna i 58 kap. 33 §.

11 kap.

15 §

Förmånen för en anställd i ett aktieföretag att till ett lägre pris än marknadsvärdet förvärva aktier i bolaget eller i ett annat bolag i samma koncern skall inte tas upp, om

1. aktier enligt ett samtidigt erbjudande förvärvas på samma villkor som för den anställda av andra än dels bolagets anställda och aktieägare, dels anställda och aktieägare i andra bolag i samma koncern,

2. bolagets anställda och aktieägare samt anställda och aktieägare i andra bolag i samma koncern inte sammanlagt förvärvar mer än 20 procent av det totala antalet utbudna aktier, och

3. den anställda på grund av anställningen inte förvärvar aktier för ett belopp som överstiger 30 000 kronor.

Beräkningen enligt första stycket 2 skall även omfatta sådana aktier för vilka en aktieägare avyttrar sin företrädesrätt att förvärva aktier till andra än de anställda och aktieägarna. Vad som sägs om aktier gäller också *konvertibla skuldebrev*, vinstandelsbevis, skuldebrev förenade med option och liknande värdepapper som ger innehavaren en rätt att förvärva aktier.

Beräkningen enligt första stycket 2 skall även omfatta sådana aktier för vilka en aktieägare avyttrar sin företrädesrätt att förvärva aktier till andra än de anställda och aktieägarna. Vad som sägs om aktier gäller också *konvertibler*, vinstandelsbevis, *kapitalandelsbevis*, skuldebrev förenade med option och liknande värdepapper som ger innehavaren en rätt att förvärva aktier.

Med anställda likställs styrelseledamöter och styrelsesuppleanter.

45 §

Om penninglån har lämnats i strid med 12 kap. 7 § aktieföretagslagen (1975:1385) eller 11 § lagen (1967:531) om tryggnad av pensionsutfästelse m.m., skall lånebeloppet tas upp som intäkt hos låntagaren eller hos en fysisk person som är delägare i ett svenskt handelsbolag som är låntagare, om det inte finns synnerliga skäl mot detta.

Om penninglån har lämnats i strid med 21 kap. 1–7 §§ aktieföretagslagen (2005:000) eller 11 § lagen (1967:531) om tryggnad av pensionsutfästelse m.m., skall lånebeloppet tas upp som intäkt hos låntagaren eller hos en fysisk person som är delägare i ett svenskt handelsbolag som är låntagare, om det inte finns synnerliga skäl mot detta.

13 kap.

3 §

Penninglån som lämnas till en juridisk person i strid med 12 kap. 7 § aktiebolagslagen (1975:1385) eller 11 § lagen (1967:531) om tryggande av pensionsutfästelse m.m., räknas till inkomstslaget verksamhet.

Penninglån som lämnas till en juridisk person i strid med 21 kap. 1–7 §§ aktiebolagslagen (2005:000) eller 11 § lagen (1967:531) om tryggande av pensionsutfästelse m.m., räknas till inkomstslaget näringsverksamhet.

15 kap.

3 §

Om penninglån har lämnats i strid med 12 kap. 7 § aktiebolagslagen (1975:1385) eller 11 § lagen (1967:531) om tryggande av pensionsutfästelse m.m., skall lånebeloppet tas upp som intäkt hos låntagaren eller hos en juridisk person som är delägare i ett svenskt handelsbolag som är låntagare, om det inte finns synnerliga skäl mot detta.

Om penninglån har lämnats i strid med 21 kap. 1–7 §§ aktiebolagslagen (2005:000) eller 11 § lagen (1967:531) om tryggande av pensionsutfästelse m.m., skall lånebeloppet tas upp som intäkt hos låntagaren eller hos en juridisk person som är delägare i ett svenskt handelsbolag som är låntagare, om det inte finns synnerliga skäl mot detta.

24 kap.

2 §¹⁰

I inkomstslaget näringsverksamhet tillämpas bestämmelserna i inkomstslaget kapital om

- utnyttjande av företrädesrätt till teckning av vinstandelslån i 42 kap. 15 §,
 - utdelning av andelar i dotterbolag i 42 kap. 16 §,
 - utbetalningar vid *nedsättning* av aktiekapital eller reservfond och liknande förfaranden i 42 kap. 17 §,
 - utskiftning från ideella föreningar i 42 kap. 18 §,
 - utskiftning från ekonomiska föreningar i 42 kap. 19-21 §§,
 - insatsemission i ekonomiska föreningar i 42 kap. 21 a §,
 - utdelning från delägarbeskattade utländska juridiska personer i 42 kap. 22 §,
 - utdelning och utskiftning från dödsbon efter personer som var begränsat skattskyldiga vid dödsfallet i 42 kap. 23 §,
 - skattetillgodohavanden i 42 kap. 24 §, och
 - lotterier i 42 kap. 25 §.
- utnyttjande av företrädesrätt till teckning av vinstandelslån *eller kapitalandelslån* i 42 kap. 15 §,
- utbetalningar vid *minskning* av aktiekapital eller reservfond och liknande förfaranden i 42 kap. 17 §,

¹⁰ Senaste lydelse 2003:1075.

25 a kap.

4 §¹¹

Med en aktiebaserad delägarrätt avses en

- rätt på grund av teckning av aktier,
- teckningsrätt,
- *delrätt*, eller – *fondaktierätt*, eller
- option avseende rätt för innehavaren att avyttra aktier.

Delägarrätten är aktiebaserad bara om innehavet av rätten grundas på innehav av aktier i det företag som rätten hänför sig till.

Med en näringsbetingad aktiebaserad delägarrätt avses en aktiebaserad delägarrätt, om förvärvet av rätten grundats på näringsbetingade aktier i det företag som rätten hänför sig till.

40 kap.

5 §¹²

Ett företag anses i detta kapitel ha bestämmande inflytande över ett annat företag om detta är ett dotterföretag till det förra enligt

– 1 kap. 5 § aktiebolagslagen (1975:1385), – 1 kap. 11 § aktiebolagslagen (2005:000),

- 1 kap. 4 § lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar,
- 1 kap. 2 § sparbankslagen (1987:619),
- 1 kap. 5 § lagen (1995:1570) om medlemsbanker,
- 1 kap. 9 § försäkringsrörelselagen (1982:713), eller
- 1 kap. 5 § stiftelselagen (1994:1220).

En svensk ideell förening anses ha bestämmande inflytande över ett annat företag om detta är ett dotterföretag till föreningen enligt 1 kap. 4 § årsredovisningslagen (1995:1554).

Ett utländskt bolag eller en sådan förvärvare som avses i 11 § anses ha bestämmande inflytande över ett företag om detta skulle ha varit ett dotterföretag till bolaget eller personen, om bolaget eller personen hade varit ett svenskt aktiebolag.

42 kap.

Vinstandelslån

Vinstandelslån och kapitalandelslån

15 §

Utnyttjandet av en företrädesrätt att teckna ett vinstandelslån skall inte medföra att värdet av rätten tas upp, om den som utnyttjar rätten fått den på grund av sitt innehav av andelar i det låntagande företaget.

Utnyttjandet av en företrädesrätt att teckna ett vinstandelslån *eller ett kapitalandelslån* skall inte medföra att värdet av rätten tas upp, om den som utnyttjar rätten fått den på grund av sitt innehav av andelar i det låntagande företaget.

¹¹ Senaste lydelse 2003:224.

¹² Senaste lydelse 2000:1341.

Nedsättning av aktiekapitalet m.m.

Minskning av aktiekapitalet m.m.

17 §

Som utdelning behandlas utbetalningar till aktieägarna i samband med att ett svenskt aktiebolag *sätter ned*

1. aktiekapitalet *genom minskning av aktiernas nominella belopp*,
2. reservfonden, eller
3. överkursfonden.

Utbetalningar från en utländsk juridisk person vid ett förfarande som motsvarar något av dem som nämns i första stycket skall också behandlas som utdelning.

20 §

Vid ombildning av en svensk ekonomisk förening till ett svenskt aktiebolag skall aktier i bolaget som skiftas ut till medlemmen inte behandlas som utdelning, om

1. den utskiftande föreningen inte är ett sådant fåmansföretag som avses i 56 kap. 2 § eller 57 kap. 3 §,
2. föreningen äger samtliga aktier i bolaget,
3. samtliga aktier i bolaget skiftas ut, och
4. värdet av vad medlemmarna får utöver aktierna inte överstiger fem procent av aktiernas *nominella värde*.

Vad som utöver aktierna skiftas ut till medlemmen skall i sin helhet behandlas som utdelning.

I 48 kap. 9 § finns bestämmelser om anskaffningsutgift för de utskiftande aktierna.

43 kap.

26 §

Vinstutdelning som lämnas för senare räkenskapsår än som avses i 25 § skall minska kapitalunderlaget till den del utdelat belopp överstiger nettovinsten enligt fastställd balansräkning eller, i förekommande fall, fastställd koncernbalansräkning.

Kapitalunderlaget i ett aktiebolag skall minskas med belopp som motsvarar utbetalningar från bolaget som gjorts i samband med *nedsättning* av aktiekapitalet eller reservfonden, om utbetalningen skett efter utgången av det räkenskapsår då underlaget beräknades.

Kapitalunderlaget i en ekonomisk förening skall minskas med belopp som motsvarar utbetalningar enligt 10 kap. 1 § lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar vid nedsättning av medlemsinsatsernas belopp eller enligt 4 kap. 3 § samma lag vid återbetalning av överskjutande med-

Som utdelning behandlas utbetalningar till aktieägarna i samband med att ett svenskt aktiebolag *minskar*

1. aktiekapitalet *till den del minskningen genomförs utan indragning av aktier*, eller
2. reservfonden.

4. värdet av vad medlemmarna får utöver aktierna inte överstiger fem procent av aktiernas *kvotvärde*.

Kapitalunderlaget i ett aktiebolag skall minskas med belopp som motsvarar utbetalningar från bolaget som gjorts i samband med *minskning* av aktiekapitalet eller reservfonden, om utbetalningen skett efter utgången av det räkenskapsår då underlaget beräknades.

lemsinsatser. Detta gäller bara om utbetalningen skett efter utgången av det räkenskapsår då underlaget beräknades.

44 kap.

10 §

Om en teckningsrätt, *delrätt*, företrädesrätt till teckning av vinstandelslån, termin, option, *ett konvertibelt skuldebrev* eller konvertibelt vinstandelsbevis utnyttjas för att förvärva aktier eller andra tillgångar, anses detta inte som avyttring av det utnyttjade värdepapperet.

Om en teckningsrätt, *fondaktierätt*, företrädesrätt till teckning av vinstandelslån *eller kapitalandelslån*, termin, option, *konvertibel*, konvertibelt vinstandelsbevis eller *konvertibelt kapitalandelsbevis* utnyttjas för att förvärva aktier eller andra tillgångar, anses detta inte som avyttring av det utnyttjade värdepapperet.

I 20 § finns bestämmelser om anskaffningsutgiften för de förvärvade tillgångarna.

Tillgångar som avyttras på grund av att en säljoption utnyttjas

Tillgångar som avyttras på grund av att vissa värdepapper utnyttjas

19 §

Till anskaffningsutgiften för tillgångar som innehavaren av en säljoption avyttrar genom att utnyttja *optionen* skall läggas vad han betalat för *optionen*.

Till anskaffningsutgiften för tillgångar som innehavaren av en säljoption, *inlösenrätt eller säljrätt* avyttrar genom att utnyttja *värdepapperet* skall läggas vad han betalat för *värdepapperet*.

20 §

I anskaffningsutgiften för en tillgång som den skattskyldige förvärvar genom att utnyttja en teckningsrätt, *delrätt*, företrädesrätt till teckning av vinstandelslån, termin, option, *ett konvertibelt skuldebrev* eller konvertibelt vinstandelsbevis skall det omkostnadsbelopp räknas in som skulle ha använts om det utnyttjade värdepapperet hade avyttrats vid tidpunkten för utnyttjandet.

I anskaffningsutgiften för en tillgång som den skattskyldige förvärvar genom att utnyttja en teckningsrätt, *fondaktierätt*, företrädesrätt till teckning av vinstandelslån *eller kapitalandelslån*, termin, option, *konvertibel*, konvertibelt vinstandelsbevis eller *konvertibelt kapitalandelsbevis* skall det omkostnadsbelopp räknas in som skulle ha använts om det utnyttjade värdepapperet hade avyttrats vid tidpunkten för utnyttjandet.

48 kap.

2 §¹³

Med delägarrätt avses

- aktie,
- rätt på grund av teckning av aktier,
- teckningsrätt,
- *delrätt*, – *fondaktierätt*,
- andel i en investeringsfond,
- andel i en ekonomisk förening, och
- annan tillgång med liknande konstruktion eller verkningssätt.

Bestämmelserna om delägarrätter skall tillämpas också på

- vinstandelsbevis som avser lån – vinstandelsbevis *och kapitalandelsbevis* som avser lån i svenska kronor,
 - *konvertibelt skuldebrev* i svenska kronor, – *konvertibel* i svenska kronor,
 - *inlösenrätt*,
 - *sälj rätt*,
 - termin och option vars underliggande tillgångar består av aktier eller termin och option som avser aktieindex, och
 - annan tillgång med liknande konstruktion eller verkningssätt.
- Andel i privatbostadsföretag anses inte som delägarrätt.

6 a §¹⁴

Kapitalvinst som uppkommer då ett aktiebolag som avses i 7 kap. 3 § första stycket aktiebolagslagen (1975:1385) eller 6 a kap. 3 § första stycket försäkringsrörelselagen (1982:713) avyttrar egna aktier skall inte tas upp. Detsamma gäller för vinst då bolaget utfärdar eller avyttrar optioner, terminer eller liknande instrument vars underliggande tillgångar består av sådana aktier.

Kapitalvinst som uppkommer då ett aktiebolag som avses i 19 kap. 13 § aktiebolagslagen (2005:000) eller 6 a kap. 3 § första stycket försäkringsrörelselagen (1982:713) avyttrar egna aktier skall inte tas upp. Detsamma gäller för vinst då bolaget utfärdar eller avyttrar optioner, terminer eller liknande instrument vars underliggande tillgångar består av sådana aktier.

6 b §

Kapitalvinst som uppkommer då ett aktiebolag löser in ett kapitalandelsbevis som bolaget ställt ut, skall inte tas upp.

En kapitalförlust på en tillgång eller förpliktelse får inte dras av hos bolaget om den underliggande förpliktelsen, direkt eller indirekt, är ett kapitalandelsbevis som ställts ut av bolaget.

¹³ Senaste lydelse 2004:66.

¹⁴ Senaste lydelse 2000:78.

Teckningsrätter och delrätter

Teckningsrätter, fondaktierätter, inlösenrätter och säljrätter

13 §

För teckningsrätter och *delrätter* som grundas på aktieinnehav i bolaget är anskaffningsutgiften noll.

Detsamma gäller teckningsrätter och *delrätter* som grundas på innehav av *ett konvertibelt skuldebrev* eller en liknande rätt till förvärv av aktier i bolaget, om innehavaren vid tilldelningen av aktier likställs med en aktieägare.

För teckningsrätter, *fondaktierätter, inlösenrätter* och *säljrätter* som grundas på aktieinnehav i bolaget är anskaffningsutgiften noll.

Detsamma gäller teckningsrätter och *fondaktierätter* som grundas på innehav av *en konvertibel* eller en liknande rätt till förvärv av aktier i bolaget, om innehavaren vid tilldelningen av aktier likställs med en aktieägare.

15 §

För marknadsnoterade delägar-
rätter får omkostnadsbeloppet bestämmas till 20 procent av ersättningen vid avyttringen sedan utgifter i samband med denna dragits av. Detta gäller dock inte terminer och optioner och inte heller sådana teckningsrätter och *delrätter* som avses i 13 §.

För marknadsnoterade delägar-
rätter får omkostnadsbeloppet bestämmas till 20 procent av ersättningen vid avyttringen sedan utgifter i samband med denna dragits av. Detta gäller dock inte terminer och optioner och inte heller sådana teckningsrätter, *fondaktierätter, inlösenrätter* och *säljrätter* som avses i 13 §.

48 a kap.

2 §¹⁵

Med andelsbyte avses ett förfarande som uppfyller villkoren i 5–8 §§ samt följande förutsättningar:

1. En fysisk person (säljaren) skall avyttra en andel (den avyttrade andelen) i ett företag (det avyttrade företaget) till ett annat företag (det köpande företaget).

2. Ersättningen skall vara marknadsmässig och lämnas i form av andelar i det köpande företaget (mottagna andelar). Ersättningen får till en del lämnas i pengar, *dock högst med tio procent av de mottagna andelarnas nominella värde. Om det saknas nominellt värde på de mottagna andelarna, skall den högsta ersättningen i pengar i stället beräknas på den del av det inbetalda kapitalet som*

2. Ersättningen skall vara marknadsmässig och lämnas i form av andelar i det köpande företaget (mottagna andelar). Ersättningen får till en del lämnas i pengar.

¹⁵ Senaste lydelse 2002:1143.

belöper sig på andelarna.

9 §¹⁶

Ersättning i pengar skall tas upp som kapitalvinst det beskattningsår då andelsbytet sker.

Om ersättning lämnas i pengar skall kapitalvinsten på kontantdelen beräknas enligt 44 kap. 13 § och tas upp det beskattningsår då andelsbytet sker. Som anskaffningsutgift anses så stor del av omkostnadsbeloppet för de avyttrade andelarna som den kontanta ersättningen utgör av hela ersättningen.

Om den avyttrade andelen var en kvalificerad andel tas ersättningen upp i inkomstslaget kapital i den utsträckning ersättningen ryms inom kapitalbeloppet. Överskjutande del av ersättningen i pengar tas upp i inkomstslaget tjänst.

Om den avyttrade andelen var en kvalificerad andel tas kapitalvinsten enligt första stycket upp i inkomstslaget kapital i den utsträckning vinsten ryms inom kapitalbeloppet. Överskjutande del av vinsten tas upp i inkomstslaget tjänst.

10 §¹⁷

Mottagna andelar skall anses förvärvade för en ersättning som motsvarar det omkostnadsbelopp som gällde för den avyttrade andelen.

Mottagna andelar skall anses förvärvade för en ersättning som motsvarar det omkostnadsbelopp som gällde för de avyttrade andelarna minskat med den anskaffningsutgift som beräknats enligt 9 §.

Sparat lättnadsutrymme som hänför sig till de avyttrade andelarna skall fördelas på de mottagna andelarna.

Sparat lättnadsutrymme som hänför sig till de avyttrade andelarna skall fördelas mellan kontantdelen och de mottagna andelarna. Till kontantdelen hänför sig så stor del av det sparade lättnadsutrymmet som kontantdelen utgör av hela ersättningen. Den del som hänför sig till de mottagna andelarna skall fördelas på dessa.

Om de mottagna andelarna hänför sig till ett företag som är marknadsnoterat, skall det sparade lättnadsutrymmet läggas till anskaffningsutgiften vid beräkning av omkostnadsbeloppet för de mottagna andelarna. Är andelarna i det marknadsnoterade företaget kvalificerade, skall i stället det sparade lättnadsutrymmet beaktas när kapitalvinsten fördelas enligt 57 kap. 12 §.

¹⁶ Senaste lydelse 2002:1143.

¹⁷ Senaste lydelse 2004:1040.

49 kap.

2 §¹⁸

Med uppskovsgrundande andelsbyte avses ett förfarande som uppfyller villkoren i 8–13 §§ samt följande förutsättningar:

1. En säljare (säljaren) skall avyttra en andel (den avyttrade andelen) i ett företag (det avyttrade företaget) till ett annat företag (det köpande företaget).

2. Ersättningen skall vara marknadsmässig och lämnas i form av andelar i det köpande företaget (mottagna andelar). Ersättningen får till en del lämnas i pengar, *dock högst med tio procent av de mottagna andelarnas nominella värde. Om det saknas nominellt värde på de mottagna andelarna, skall den högsta ersättningen i pengar i stället beräknas på den del av det inbetalda kapitalet som belöper sig på andelarna.*

2. Ersättningen skall vara marknadsmässig och lämnas i form av andelar i det köpande företaget (mottagna andelar). Ersättningen får till en del lämnas i pengar.

3. Om den avyttrade andelen var en kapitaltillgång, skall säljaren vara en juridisk person eller ett svenskt handelsbolag.

14 §¹⁹

Om den avyttrade andelen var en kapitaltillgång hos säljaren, skall så stor del av kapitalvinsten som motsvarar ersättningen i pengar tas upp som intäkt det beskattningsår då det uppskovsgrundande andelsbytet sker.

Om den avyttrade andelen var en kapitaltillgång hos säljaren *och ersättning lämnas i pengar, skall kapitalvinsten på kontantdelen beräknas enligt 44 kap. 13 § och tas upp som intäkt det beskattningsår då det uppskovsgrundande andelsbytet sker. Som anskaffningsutgift anses så stor del av omkostnadsbeloppet för de avyttrade andelarna som ersättningen i pengar motsvarar av den totala ersättningen.*

Återstående del av kapitalvinsten skall fördelas på de mottagna andelarna. Det belopp som fördelas på en andel benämns uppskovsbelopp.

57 kap.

2 §²⁰

Utdelning och kapitalvinst på kvalificerade andelar skall hos fysiska personer i den omfattning som anges i 7 och 12 §§ tas upp i

Utdelning och kapitalvinst på kvalificerade andelar skall hos fysiska personer i den omfattning som anges i 7 och 12 §§ tas upp i

¹⁸ Senaste lydelse 2002:1143.

¹⁹ Senaste lydelse 2002:1143.

²⁰ Senaste lydelse 2000:78.

inkomstslaget tjänst i stället för i inkomstslaget kapital. Som utdelning behandlas även vinst vid *ned-sättning* av aktiekapital genom inlösen av aktier och vinst vid överlåtelse till ett aktiebolag av dess egna aktier.

Vid tillämpning av detta kapitel likställs med andelar andra delägar-
rätter som getts ut av företaget och med utdelning ränta på sådana delägar-
rätter.

inkomstslaget tjänst i stället för i inkomstslaget kapital. Som utdelning behandlas även vinst vid *minskning* av aktiekapital genom inlösen av aktier och vinst vid överlåtelse till ett aktiebolag av dess egna aktier.

11 a §²¹

Om kvalificerade andelar avyt-
tras genom ett andelsbyte, skall
sparat utdelningsutrymme fördelas
på de mottagna andelarna.

Om kvalificerade andelar avyt-
tras genom ett andelsbyte, skall
sparat utdelningsutrymme fördelas
*mellan kontantdelen och de mot-
tagna andelarna. Till kontantdelen
hänför sig så stor del av det spa-
rade utdelningsutrymmet som kon-
tantdelen utgör av hela ersättning-
en. Den del som hänför sig till de
mottagna andelarna skall fördelas
på dessa.*

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2006 och tillämpas första gången vid 2007 års taxering.

2. I fråga om andelsbyten som skett före den 1 januari 2006 tillämpas bestämmelserna i 48 a kap. 9 och 10 §§ samt 49 kap. 14 § i deras lydelse före ikraftträdandet.

²¹ Senaste lydelse 2004:1040.

1.3 Förslag till lag om ändring i lagen (1999:1230) om ikraftträdande av inkomstskattelagen (1999:1229)

Härigenom föreskrivs att 5 kap. 1, 4 och 6 §§ lagen (1999:1230) om ikraftträdande av inkomstskattelagen (1999:1229) skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

5 kap.

1 §²²

Vid tillämpningen av punkt 1 a av anvisningarna till 22 § i den upphävda kommunalskattelagen (1928:370) skall uttagsbeskattning inte ske om ett aktiebolag som avses 7 kap. 3 § första stycket aktiebolagslagen (1975:1385) eller 6 a kap. 3 § första stycket försäkringsrörelselagen (1982:713) avyttrar egna aktier. Detsamma skall gälla då bolaget överlåter optioner, terminer eller liknande instrument vars underliggande tillgångar består av sådana aktier.

Vid tillämpningen av punkt 1 a av anvisningarna till 22 § i den upphävda kommunalskattelagen (1928:370) skall uttagsbeskattning inte ske om ett aktiebolag som avses 19 kap. 13 § aktiebolagslagen (2005:000) eller 6 a kap. 3 § första stycket försäkringsrörelselagen (1982:713) avyttrar egna aktier. Detsamma skall gälla då bolaget överlåter optioner, terminer eller liknande instrument vars underliggande tillgångar består av sådana aktier

4 §²³

Vid tillämpningen av 24 § 2 mom. i den upphävda lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt skall avyttring inte anses föreligga när ett aktiebolag som avses i 7 kap. 3 § första stycket aktiebolagslagen (1975:1385) eller 6 a kap. 3 § första stycket försäkringsrörelselagen (1982:713) överlåter egna aktier. Detsamma gäller då bolaget överlåter optioner, terminer eller liknande instrument vars underliggande tillgångar består av sådana aktier.

Vid tillämpningen av 24 § 2 mom. i den upphävda lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt skall avyttring inte anses föreligga när ett aktiebolag som avses i 19 kap. 13 § aktiebolagslagen (2005:000) eller 6 a kap. 3 § första stycket försäkringsrörelselagen (1982:713) överlåter egna aktier. Detsamma gäller då bolaget överlåter optioner, terminer eller liknande instrument vars underliggande tillgångar består av sådana aktier.

6 §²⁴

Om ett aktiebolag som avses i 7 kap. 3 § första stycket aktiebolagslagen (1975:1385) eller

Om ett aktiebolag som avses i 19 kap. 13 § aktiebolagslagen (2005:000) eller 6 a kap. 3 § första

²² Senaste lydelse 2000:79.

²³ Senaste lydelse 2000:79.

²⁴ Senaste lydelse 2000:79.

6 a kap. 3 § första stycket försäkringsrörelselagen (1982:713) avyttrar egna aktier, skall den upphävda lagen (1998:1600) om beskattningen vid överlåtelser till underpris inte anses tillämplig på överlåtelser. Detsamma skall gälla då bolaget överlåter optioner, terminer eller liknande instrument vars underliggande tillgångar består av sådana aktier.

stycket försäkringsrörelselagen (1982:713) avyttrar egna aktier, skall den upphävda lagen (1998:1600) om beskattningen vid överlåtelser till underpris inte anses tillämplig på överlåtelser. Detsamma skall gälla då bolaget överlåter optioner, terminer eller liknande instrument vars underliggande tillgångar består av sådana aktier.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2006 och tillämpas första gången vid 2007 års taxering.

2 Följdändringar med anledning av ny aktiebolagslag

2.1 Inledning

Den 10 mars 2005 beslutade regeringen proposition 2004/05:85 Ny aktiebolagslag. I propositionen lämnas förslag till en ny aktiebolagslag som ersätter den nuvarande lagen från 1975. Propositionen innehåller också förslag till vissa följdändringar i andra lagar. Inom Justitiedepartementet bereds för närvarande en proposition med förslag till ytterligare följdändringar med anledning av den nya aktiebolagslagen. Propositionen kommer bl.a. att innehålla förslag till ändringar i vissa skattelagar som enbart innebär en anpassning till paragrafindelningen i den nya aktiebolagslagen.

I föreliggande promemoria lämnas förslag till följdändringar i inkomstskattelagen (1999:1229) och kupongskattelagen (1970:624). I de båda lagarna finns hänvisningar till aktiebolagslagen som behöver ändras. Det behöver också göras vissa terminologiska ändringar med anledning av att det förekommer ny terminologi i den nya aktiebolagslagen. Det gäller t.ex. uttrycket ”nedsättning av aktiekapitalet” som har ersatts med ”minskning av aktiekapitalet” och uttrycket ”konvertibelt skuldebrev” som har ersatts med ”konvertibel”. Därutöver har det skett vissa materiella ändringar i den nya aktiebolagslagen som får konsekvenser på skatteområdet. Det gäller t.ex. att nominellt värde för aktier slopas, att aktiebolag ges möjlighet att ta upp kapitalandelslån, att det införs ett delningsförfarande för aktiebolag och att överkursfonden i fortsättningen skall utgöra fritt eget kapital.

I promemorian föreslås också, delvis som en följd av att aktier med nominellt värde avskaffas, att den kontantgräns som gäller vid vissa andelsbyten slopas.

2.2 Den nya aktiebolagslagen

Den nya aktiebolagslagen innebär i förhållande till 1975 års lag en språklig och systematisk modernisering av den svenska aktiebolagsrätten. Den nya lagen innehåller även sakliga förändringar som har betydelse för skattelagstiftningen. I det följande ges en kortfattad beskrivning av vad dessa sakliga förändringar innebär.

Aktier utan nominellt belopp

Aktier skall inte längre ha nominella värden utan i stället representera en viss andel i bolaget. Systemet med nominella belopp slopas för samtliga aktiebolag och ersätts med ett kvotaktiesystem. En akties kvotvärde utgörs av aktiens andel i aktiekapitalet. Övergången till ett kvotaktiesystem har betydelse för bl.a. bestämmelserna om förbud mot utgivning av aktier till underkurs och minskning av aktiekapitalet.

Kapitalandelslån

Enligt den nuvarande aktiebolagslagen får ett aktiebolag ta upp lån på villkor att lånet skall betalas tillbaka med ett nominellt belopp eller med ett belopp som bestäms med hänsyn till penningvärdet. Bestämmelsen innebär ett förbud mot bl.a. kapitalandelslån, dvs. lån där det kapitalbelopp som skall återbetalas är beroende av utdelningen till aktieägarna i bolaget, bolagets vinst eller dess finansiella ställning. Däremot är det tillåtet att ta upp lån där räntan är helt eller delvis beroende av sådana faktorer (vinstandelslån). Genom den nya aktiebolagslagen tillåts även kapitalandelslån. I lagtexten definieras ett kapitalandelslån som ett lån där det belopp med vilket återbetalning skall ske helt eller delvis är beroende av utdelningen till aktieägarna, kursutvecklingen på bolagets aktier, bolagets resultat eller bolagets finansiella ställning. Ett vinstandelslån definieras som ett lån där räntan är beroende av någon av dessa faktorer.

Minskning av aktiekapitalet

Det nuvarande uttrycket ”nedsättning av aktiekapitalet” ersätts med ”minskning av aktiekapitalet”. Aktiekapitalet skall på samma sätt som tidigare kunna minskas för täckning av förlust, avsättning till fritt eget kapital och återbetalning till aktieägarna. Vidare skall minskning av aktiekapitalet kunna ske enligt förbehåll i bolagsordningen. Några särskilda regler om minskning av aktiekapitalet för avsättning till reservfonden finns inte i den nya lagen. Minskning skall kunna genomföras med eller utan indragning av aktier. Eftersom systemet med nominella värden på aktier avskaffas finns ingen bestämmelse om minskning av aktiekapitalet genom minskning av aktiernas nominella belopp.

Delning

Ett nytt förfarande för omstruktureringar förs in i den nya lagen. Förfarandet kallas delning och innebär att ett aktiebolag delas genom att bolagets tillgångar och skulder övertas av ett eller flera andra aktiebolag mot vederlag till aktieägarna i det överlåtande bolaget. Delning skall kunna ske på två sätt. I det ena fallet övertas ett bolags samtliga tillgångar och skulder av två eller flera andra bolag, varvid det överlåtande bolaget upplöses utan likvidation. Det andra fallet innebär att en del av ett bolags tillgångar och skulder övertas av ett eller flera bolag utan att det överlåtande bolaget upplöses. I båda fallen skall ersättning lämnas till aktieägarna i det överlåtande bolaget. Ersättningen (delningsvederlaget) skall utgå i form av aktier i de övertagande bolagen eller som kontant ersättning. Nya bolag skall kunna bildas genom delningsförfarandet.

2.3 Följdändringar i inkomstskattelagen

2.3.1 Aktier utan nominellt belopp

Förslag: Termen ”kvotvärde” ersätter ”nominellt värde” i inkomstskattelagen.

Enligt 1 kap. 3 § första stycket i den nuvarande aktiebolagslagen skall ett aktiebolag ha ett aktiekapital. Om aktiekapitalet är fördelat på flera aktier, skall dessa lyda på lika belopp (det nominella beloppet). Bolagets aktiekapital utgörs av summan av de nominella beloppen av tecknade och tilldelade aktier. En akties nominella belopp skall anges i bolagsordningen och vara bestämt i samma valuta som aktiekapitalet. Det finns inte någon gräns för hur lågt det nominella beloppet får vara.

Enligt den nya aktiebolagslagen skall aktier i fortsättningen inte ha nominella värden utan i stället representera en viss andel i bolaget. Om aktiekapitalet är fördelat på flera aktier, representerar varje aktie en lika stor andel av aktiekapitalet. Aktiens andel i aktiekapitalet utgör aktiens kvotvärde.

För att underlätta övergången till det nya systemet kommer bolagen att få avvakta med att göra de ändringar i bolagsordningen som reformen föranleder till dess att bolagsordningen ändras för första gången efter den nya lagens ikraftträdande.

Uttrycket ”nominellt värde” förekommer i inkomstskattelagen dels i bestämmelserna om bolagisering av ekonomiska föreningar, 42 kap. 20 §, dels i bestämmelserna om vissa andelsbyten, 48 a kap. 2 § och 49 kap. 2 §. I den förstnämnda bestämmelsen finns ett krav på att vad som utskiftas till medlemmarna utöver aktier, inte får överstiga fem procent av aktiernas nominella belopp för att medlemmarna inte skall bli beskattade som för utdelning. Eftersom systemet med aktiers nominella värde försvinner, föreslås det att uttrycket ”nominellt värde” ersätts med ”kvotvärde” i den aktuella paragrafen.

När det gäller bestämmelserna om andelsbyten uppkommer frågan om motsvarande ändringar bör göras där eller om den s.k. kontantgränsen bör slopas helt. Denna fråga behandlas i följande avsnitt.

2.3.2 Kontantgränsen vid andelsbyten

Förslag: Den s.k. kontantgränsen som gäller vid vissa andelsbyten slopas.
--

Bestämmelserna om andelsbyten gäller när ett företag köper andelar i ett annat företag mot ersättning i form av andelar i det köpande företaget. Reglerna har tillkommit för att strukturaffärer i näringslivet inte skall hindras av den beskattning som normalt skall ske när aktier och andra andelar byter ägare. När en fysisk person är säljare gäller regler om framskjuten beskattning vid andelsbyten (48 a kap. inkomstskattelagen). Om en juridisk person är säljare eller de avyttrade andelarna är lagerandelar, gäller i stället regler om uppskovsgrundande andelsbyten (49 kap. inkomstskattelagen). Bland villkoren för att få tillämpa reglerna finns en kontantgräns, dvs. en regel om att bara en mindre andel av ersättningen vid andelsbytet får vara kontanter. Enligt 48 a kap. 2 § respektive 49 kap. 2 § inkomstskattelagen får ersättningen i pengar vara högst tio procent av de mottagna andelarnas nominella värde. Om det saknas nominellt värde på de mottagna andelarna, skall den högsta ersättningen i pengar i stället

beräknas på den del av det inbetalda kapitalet som belöper på andelarna. Överskrids kontantgränsen sker beskattning på vanligt sätt.

När nu systemet med aktiers nominella värde avskaffas måste reglerna om kontantgränsen vid andelsbyten ändras. Det finns anledning att överväga om reglerna överhuvudtaget bör finnas kvar. Kontantbegränsningen kan nämligen numera undvikas genom att det skrivs två avtal, jfr. RÅ 2002 ref. 27. Några tillräckligt starka skäl för att mot denna bakgrund för framtiden behålla kontantgränsen synes inte finnas. Det föreslås därför att kontantgränsen som gäller vid andelsbyten slopas.

I dag tas hela den kontanta ersättningen upp som kapitalvinst utan avdrag för den del av anskaffningsutgiften på de avyttrade andelarna som belöper på denna del av ersättningen. Omkostnadsbeloppet för de mottagna andelarna blir i motsvarande mån högre. Detta innebär en tidigareläggning av beskattningen. När kontantgränsen slopas och således en stor del av ersättningen vid ett andelsbyte kan utgå i kontanter, bör en sådan effekt undvikas. Anskaffningsutgiften bör därför fördelas på ersättningen i pengar och mottagna andelar.

Vid små kontantbelopp kan det emellertid framstå som omotiverat att fördela anskaffningsutgiften. Ett alternativ är därför att införa en särskild regel för dessa fall. Detta skulle emellertid komplicera regelsystemet, varför något sådant förslag inte läggs fram i denna promemoria.

Förslaget föranleder ändringar i 48 a kap. 2, 9 och 10 §§, 49 kap. 2 och 14 §§ samt 57 kap. 11 a § inkomstskattelagen som behandlar kontantgränsen och vinstberäkning vid ersättning i pengar. Något behov av att ändra reglerna om vinstberäkning när den avyttrade andelen är en lagertillgång bedöms inte föreligga.

2.3.3 Kapitalandelslån

Förslag: Termerna kapitalandelslån och kapitalandelsbevis förs in i inkomstskattelagen. Avyttringar av kapitalandelsbevis skall beskattas enligt reglerna för delägarätter. Det företag som tagit upp ett kapitalandelslån skall inte ta upp en kapitalvinst respektive dra av en kapitalförlust i samband med att lånet löses in.

I den nuvarande aktiebolagslagen skiljs mellan kapitalandelslån och vinstandelsbevis. Det förra, som inte är tillåtet, är ett lån där kapitalförpliktelsen knyts till bolagets utdelning eller vinst, medan det senare, som är tillåtet, är ett lån där räntan är relaterad till utdelningen eller vinsten. Kapitalandelslån kallas även delägardebentures medan vinstandelsbevis, eller vinstandelslån, kallas lånedebentures. Genom den nya aktiebolagslagen upphävs det nu gällande förbudet mot upptagande av kapitalandelslån. En annan förändring är att det i lagtexten talas om vinstandelslån i stället för vinstandelsbevis. Definitionerna av de båda lånetyperna har också kommit till klarare uttryck i lagtexten. Ett vinstandelslån definieras som ett lån där räntan helt eller delvis är beroende av utdelningen till aktieägare i bolaget, kursutvecklingen på bolagets aktier, bolagets resultat eller finansiella ställning. Ett kapitalandelslån är ett lån där det kapitalbelopp som skall återbetalas är knutet till någon av dessa faktorer (se prop. 2004/05:85 s. 664).

I inkomstskattelagen finns bestämmelser om den skattemässiga behandlingen av vinstandelslån och vinstandelsbevis. Med vinstandelslån avses ett lån där räntans storlek helt eller delvis är beroende av det låntagande företagens utdelning eller vinst. Termen vinstandelslån i inkomstskattelagen omfattar således inte sådana lån som i den nya aktiebolagslagen benämns kapitalandelslån. Det finns därför ett behov av att föra in särskilda bestämmelser om kapitalandelslån i inkomstskattelagen. När det gäller terminologin är det lämpligast att följa den som finns i aktiebolagslagen. Lånen i fråga bör således kallas för kapitalandelslån även i inkomstskattelagen. I inkomstskattelagen förekommer även termen vinstandelsbevis. Härmed torde avses det värdepapper som utfärdas och som ger rätt till en andel i vinstandelslånet. En motsvarande term bör införas beträffande kapitalandelslån. Följaktligen bör en sådan rätt benämnas kapitalandelsbevis.

Ett vinstandelsbevis anses inte vara en delägar rätt men bestämmelserna om avyttring av delägar rätter (aktievinstreglerna) skall tillämpas på vinstandelsbevis som avser lån i svenska kronor. Detta hänger samman med att räntan på ett vinstandelslån är relaterad till det låntagande bolagets vinst. En utgångspunkt bör vara att värdepapper vars avkastning är knuten till storleken på bolagets vinst eller utdelning, eller som i övrigt är utformat så att värdeutvecklingen liknar den för aktier, bör hänföras till delägar rätter i skattehänseende. Kapitalandelslån företer många likheter med aktier. Återbetalningen av lånet sker inte med ett nominellt belopp utan är beroende av bolagets resultat och finansiella ställning. Bortsett från att en innehavare av ett kapitalandelsbevis inte kan utöva de rättigheter som följer med ett aktieinnehav, intar han eller hon en ställning som ligger nära aktieägarens. Kapitalvinstbeskattningen av kapitalandelslån bör därför, i likhet med vad som gäller för vinstandelslån, ske med tillämpning av bestämmelserna om delägar rätter.

Även i övrigt bör de skattebestämmelser som gäller för vinstandelslån gälla för kapitalandelslån. Det gäller t.ex. bestämmelserna om förlängd skattskyldighet, anställdas förvärv av aktier m.m. samt utnyttjande av rätt att förvärva tillgångar. I likhet med vad som gäller för vinstandelslån bör det även finnas bestämmelser om företrädesrätt till teckning av kapitalandelslån och om konvertibla kapitalandelsbevis.

När det gäller beskattningen av det företag som tagit upp ett kapitalandelslån bör följande uppmärksammas. Om det inte finns en spärr mot att dra av en kapitalförlust på ett kapitalandelsbevis för det företag som ställt ut beviset och tagit upp lånet, skulle det kunna medföra att det öppnas en möjlighet för företaget att göra avdrag för vad som i praktiken skulle kunna anses utgöra utdelning till en kreditgivare som i detta läge mer kommer att inta ställning som investerare i företaget.

En möjlig lösning är att ha regler liknande dem för vinstandelslån som finns i 24 kap. 5–10 §§ inkomstskattelagen och som reglerar under vilka omständigheter ränta som betalas på ett vinstandelslån får dras av hos låntagaren. En sådan lösning skulle i princip innebära att kapitalförlusten får dras av om det är fråga om en emission på den allmänna marknaden eller om låntagaren vid riktade emissioner inte är delägare i företaget. Särskilda regler skulle även behövas för det fall att det är ett fåmansföretag. Med utgångspunkten att kapitalandelslånet, trots sin form av förpliktelse, till sin karaktär i flera avgörande avseenden liknar en aktie utan

rösträtt finns det dock skäl att i stället – och i likhet med vad som gäller för återköp av egna aktier – tillämpa en ordning som innebär att det låntagande företaget inte skall ta upp en kapitalvinst respektive dra av en kapitalförlust på lånet. Ett avdragsförbud för kapitalförluster bör kompletteras med en regel som motverkar kringgåenden genom användningen av olika derivatstrategier.

2.3.4 Minskning av aktiekapitalet m.m.

Förslag: Bestämmelserna i inkomstskattelagen om utbetalningar till aktieägarna i samband med minskning av aktiekapitalet anpassas sakligt och terminologiskt till den nya aktiebolagslagen.

Vissa utbetalningar från ett aktiebolag till aktieägarna, som inte är att anse som vinstutdelning, skall inkomstskatterättsligt behandlas som utdelning. I 42 kap. 17 § inkomstskattelagen anges att som utdelning behandlas utbetalningar till aktieägarna i samband med nedsättning av aktiekapitalet genom minskning av aktiernas nominella belopp eller i samband med nedsättning av reservfonden eller överkursfonden.

I den nya aktiebolagslagen avskaffas systemet med aktier med nominellt värde och ersätts med ett kvotvärde som anger aktiens andel av aktiekapitalet. Som en följd härav förlorar metoden för minskning av aktiekapitalet genom minskning av aktiernas nominella belopp sin betydelse. I stället anges att en minskning av aktiekapitalet skall kunna genomföras med eller utan indragning av aktier. Den senare metoden innebär att en minskning av aktiekapitalet kommer att resultera i en minskning av aktiernas kvotvärde. En annan nyhet är att överkursfonden, som i dag utgör bundet eget kapital, i fortsättningen skall utgöra fritt eget kapital.

Som en följd av de angivna förändringarna bör vissa anpassningar göras i 42 kap. 17 § inkomstskattelagen. För det första måste uttrycket ”minskning av aktiernas nominella belopp” ersättas med något annat. Detta är en följd av att systemet med aktier med nominellt värde avskaffas i den nya aktiebolagslagen. Det kan ligga nära till hands att ersätta ”nominellt värde” med ”kvotvärde”. Ett problem med en sådan lösning är dock att en minskning av aktiernas kvotvärde inte kan anses vara en metod för minskning av aktiekapitalet utan snarare en följd av att aktiekapitalet minskas. Dessutom kan det tänkas att aktiernas kvotvärde kan minska i samband med andra typer av utbetalningar än de som är aktuella här. Risken är därför att lagrummet får ett för vitt tillämpningsområde om ”nominellt värde” byts ut mot ”kvotvärde”. Det framstår därför som en bättre lösning att byta ut ”minskning av nominellt värde” mot ”utan indragning av aktier”. Enligt den nya aktiebolagslagen skall en minskning nämligen kunna genomföras med eller utan indragning av aktier. Om aktiekapitalet minskas för återbetalning till aktieägarna och det genomförs utan indragning av aktier, innebär det att aktiernas kvotvärde förändras. I sak motsvarar det en återbetalning till aktieägarna genom minskning av aktiernas nominella belopp. Det föreslås därför att utbetalningar till aktieägarna i samband med att ett aktiebolag minskar aktiekapitalet utan indragning av aktier skall behandlas som utdelning enligt inkomstskattelagen.

Som en ytterligare följd av förändringarna i den nya aktiebolagslagen föreslås att bestämmelsen i 42 kap. 17 § inkomstskattelagen om nedsättning av överkursfonden tas bort. En sådan bestämmelse behövs inte längre eftersom överkursfonden i fortsättningen skall utgöra fritt eget kapital. Det innebär att sådana utbetalningar i stället kommer att omfattas av bestämmelserna om skattskyldighet för vinstutdelning.

Slutligen föreslås att uttrycket ”nedsättning av aktiekapitalet eller reservfonden” ersätts med ”minskning av aktiekapitalet eller reservfonden” på de ställen de förekommer i inkomstskattelagen.

2.3.5 Lån till aktieägare

Förslag: I inkomstskattelagens bestämmelser om förbjudna lån hänvisas till den nya aktiebolagslagens bestämmelser om lån från bolaget till aktieägare m.fl.

I 11, 13 och 15 kap. inkomstskattelagen finns bestämmelser om s.k. förbjudna lån, dvs. penninglån i strid med 12 kap. 7 § aktiebolagslagen (1975:1385). Sådana lån skall tas upp i inkomstslaget tjänst eller – såvitt gäller juridiska personer – i inkomstslaget näringsverksamhet. I förslaget till ny aktiebolagslag finns bestämmelserna om förbjudna lån i huvudsak oförändrade i 21 kap.

Bestämmelsen i nuvarande aktiebolagslagen är uppdelad i åtta stycken. Motsvarande reglering återfinns nu till sitt innehåll i huvudsak oförändrad i 21 kap. 1–7 §§ i den nya aktiebolagslagen. Dessa paragrafer har följande innehåll.

Det generella förbudet mot penninglån och definitionen av den förbjudna kretsen, dvs. de personer till vilka lån inte får lämnas, finns i 21 kap. 1 §, som motsvarar nuvarande 12 kap. 7 § första och sjunde styckena.

I 21 kap. 2 § (nuvarande 12 kap. 7 § andra stycket) finns bestämmelser om undantag för fem grupper av lån, nämligen kommunlån, koncernlån, kommersiella lån, lån hos Riksgäldskontoret och s.k. småaktieägarlån. I detta sammanhang är bara undantagen för kommersiella lån och småaktieägarlån av intresse. I fråga om småaktieägarlån görs den ändringen att innehav i annat koncernföretag inte skall beaktas. Inte heller skall antalet aktier längre tillmätas någon betydelse (tidigare krävdes bestämmande inflytande eller innehav av mer än 500 aktier i bolaget).

I 21 kap. 3 § (motsvarande 12 kap. 7 § sjätte stycket) sägs att bestämmelserna om penninglån tillämpas även i fråga om ställande av säkerhet.

Det särskilda förbudet mot förvärvslån, dvs. lån i syfte att förvärva aktier i bolaget eller annat bolag i samma koncern, finns i 21 kap. 5 § (tidigare 12 kap. 7 § tredje stycket). Uttrycket ”lämna penninglån” ersätts nu av uttrycken ”ge förskott” och ”lämna lån”. I praktiken blir bestämmelsen därmed att förstå på det sättet att bolaget inte på något sätt får ställa medel till förfogande för förvärv av det åsyftade slaget.

Bestämmelsen i 21 kap. 6 § motsvarar nuvarande 12 kap. 7 § fjärde och femte styckena och gäller anställdas möjligheter till lån i bolaget. Lånebeloppet får inte överstiga två basbelopp och erbjudandet skall rikta sig till minst hälften av de anställda.

Av bestämmelserna i 21 kap. 4 och 7 §§ (motsvarar nuvarande 12 kap. 7 § åttonde stycket) framgår att den som innehar en andel i investeringsfond inte anses som aktieägare vid tillämpning av 1 respektive 5 §.

Eftersom bestämmelserna om lån till aktieägare förs över i huvudsak oförändrade till den nya aktiebolagslagen, föreslås inga andra förändringar i inkomstskattelagens bestämmelser om förbjudna lån än att hänvisningen till aktiebolagslagens regler ändras.

2.3.6 Delning

Som redogjorts för ovan införs ett nytt förfarande för omstruktureringar, delning, i den nya aktiebolagslagen. Delning skall kunna ske på två sätt. I det ena fallet övertas ett bolags samtliga tillgångar och skulder av två eller flera andra bolag, varvid det överlåtande bolaget upplöses utan likvidation. Det andra fallet innebär att en del av ett bolags tillgångar och skulder övertas av ett eller flera andra bolag utan att det överlåtande bolaget upplöses. I den fortsatta framställningen används uttrycket ”fullständig delning” för att beskriva det förra förfarandet och ”partiell delning” för det senare.

I inkomstskattelagen finns bestämmelser om beskattningen i samband med fissioner. Med fission avses i inkomstskattelagen en ombildning som innebär att samtliga tillgångar och skulder och andra förpliktelser hos ett företag tas över av två eller flera andra företag varvid det överlåtande företaget upplöses utan likvidation. Förfarandet är inte begränsat till svenska aktiebolag men överensstämmer i övrigt med fullständig delning i den nya aktiebolagslagen. För partiell delning finns däremot ingen motsvarighet i inkomstskattelagen. 2002 års företagsskatteutredning har i delbetänkandet Beskattningen vid omstruktureringar enligt fusionsdirektivet (SOU 2005:19) föreslagit att bestämmelser om partiella fissioner skall införas i inkomstskattelagen från den 1 januari 2007. Förslaget utgör en anpassning till ändringar i det s.k. fusionsdirektivet.²⁵ En partiell fission har många likheter med en partiell delning men skiljer sig också från denna på flera punkter. Vid partiella fissioner finns ett krav på att minst en verksamhetsgren skall finnas kvar i det överlåtande bolaget. Något sådant krav finns inte vid en partiell delning. Vidare finns vid partiella fissioner till skillnad från partiella delningar en begränsning i hur stor del av vederlaget som kan utgöra kontanter. Slutligen gäller partiella delningar endast svenska aktiebolag medan det inte finns någon sådan begränsning för partiella fissioner.

Företagsskatteutredningens betänkande är för närvarande ute på remiss. Remisstiden löper ut under sommaren 2005. Det lämnas inte något förslag i denna promemoria om behandlingen av partiella delningar i inkomstskattelagen. Regeringen återkommer till frågan i samband med beredningen av företagsskatteutredningens betänkande. Fram till dess gäller generella regler om överföring av tillgångar.

²⁵ Rådets direktiv 90/434/EEG av den 23 juli 1990 om ett gemensamt beskattningssystem för fusion, fission, överföringar av tillgångar och utbyte av aktier eller andelar som berör bolag i olika medlemsstater.

2.3.7 Övrigt

Förslag: Hänvisningar och viss terminologi i inkomstskattelagen anpassas till den nya aktiebolagslagen.

Hänvisningar till aktiebolagslagen förekommer i ett flertal lagrum i inkomstskattelagen. Dessa hänvisningar behöver anpassas till paragrafin delningen i den nya aktiebolagslagen.

Det finns också skäl att göra vissa ändringar i inkomstskattelagens terminologi så att den överensstämmer med den nya terminologin i den nya aktiebolagslagen. Ovan har nämnts att uttrycket ”nedsättning av aktiekapitalet” föreslås bytas ut mot ”minskning av aktiekapitalet”. Andra termer som bör ändras är ”konvertibelt skuldebrev” som föreslås ersättas med ”konvertibel” och ”delrätt” som föreslås ersättas med ”fondaktierätt”.

2.4 Följdändringar i kupongskattelagen

2.4.1 Delningsvederlag

Förslag: I avvaktan på regeringens beredning av företagsskatteutredningens delbetänkande skall kupongskatt tas ut på utbetalningar av delningsvederlag. I fråga om utbetalningar i samband med sådan delning som sker genom att det överlåtande bolagets samtliga tillgångar och skulder övertas av två eller flera andra bolag, varvid det överlåtande bolaget upplöses utan likvidation, skall dock kupongskatt tas ut endast på den del av vederlaget som utgörs av annat än aktier i de övertagande bolagen.

Kupongskatt tas ut på utdelning på aktier i svenska aktiebolag i de fall utdelningen betalas till personer som inte är bosatta eller hemmahörande i Sverige. Enligt 2 § kupongskattelagen (1970:624) avses med utdelning även utbetalning av fusionsvederlag vid fusioner mellan fristående aktiebolag till den del vederlaget utgörs av annat än aktier i det övertagande bolaget. På sådana utbetalningar skall därför kupongskatt tas ut.

Som redogjorts för ovan införs ett nytt förfarande för omstruktureringar, delning, i den nya aktiebolagslagen. Några särskilda regler för beskattningen i samband med delning finns för närvarande inte i kupongskattelagen. Det beror på att kupongskatt tas ut på utdelning på aktier i svenska aktiebolag och att det hittills inte har funnits några associationsrättsliga bestämmelser om delning för svenska bolag.

När det gäller inkomstskattelagen lämnas inte något förslag i promemorian med anledning av det föreslagna delningsförfarandet. Regeringen avser att återkomma till frågan i samband med beredningen av företagsskatteutredningens delbetänkande. Beträffande kupongskattelagen har företagsskatteutredningen föreslagit att kupongskatt inte skall tas ut på utdelning i form av andelar i övertagande företag vid en partiell fission. Något motsvarande förslag lämnas inte i föreliggande promemoria. I likhet med vad som sagts i fråga om inkomstskattelagen avvaktas i stället regeringens beredning av företagsskatteutredningens delbetänkande.

Däremot finns det skäl att i fråga om kupongskattelagen överväga dels vad som bör gälla beträffande fullständiga delningar, dels vad som tills vidare bör gälla i fråga om partiella delningar.

En fullständig delning, eller fission, har många gemensamma drag med en fusion. Inkomstskatterättsligt behandlas fissioner och fusioner i allt väsentligt på samma sätt. Det innebär bl.a. att bestämmelserna om andelsbyten tillämpas på båda förfarandena. När det gäller den kupongskatterättsliga behandlingen finns det på motsvarande sätt inga skäl att skilja på de båda förfarandena. Det innebär att vid utbetalning av delningsvederlag i samband med en fullständig delning bör kupongskatt tas ut på den del av ersättningen som utgörs av annat än aktier i det övertagande bolaget.

Beträffande partiell delning finns inte samma likheter med en fusion. Den största skillnaden är att det överlåtande bolaget i samband med en fullständig delning upphör att existera medan det består efter en partiell delning. Det är därför inte självklart att aktieägarna i det överlåtande bolaget skall behandlas på samma sätt vid en partiell delning som vid en fullständig delning. Utan någon särskild reglering torde det värde som aktieägarna i det överlåtande bolaget tillförs vid en partiell delning behandlas som utdelning vid inkomstbeskattningen. Motsvarande bör tills vidare även gälla beträffande kupongskatten. Det skulle innebära att när det gäller partiella delningar bör kupongskatt tas ut på delningsvederlaget både till den del det består av aktier i de övertagande bolagen och till den del det består av kontanter.

Det förslås således att kupongskatt skall tas ut på utbetalningar av delningsvederlag till aktieägare med undantag för utbetalningar i samband med sådana delningar som avses i 24 kap. 1 § andra stycket 1 aktiebolagslagen – dvs. när det överlåtande bolagets samtliga tillgångar och skulder övertas och bolaget upplöses – och vederlaget utgörs av aktier i de övertagande bolagen.

2.4.2 Avstämningsbolag som betalar ut utdelning

<p>Förslag: Om ett avstämningsbolag betalar ut utdelningen självt, utan medverkan av en central värdepappersförvarare, skall bolaget vara ansvarigt för innehållande, redovisning och betalning av kupongskatt.</p>
--

Enligt 3 kap. 8 § tredje stycket aktiebolagslagen (1975:1385) skall en central värdepappersförvarare fullgöra vissa särskilt angivna förvaltningsfunktioner avseende bolagets aktiehantering. Dessa funktioner får i avstämningsbolag inte handhas av någon annan. Enligt punkten 5 i tredje stycket skall den centrala värdepappersförvararen utsända utdelning. Det innebär att bolaget självt inte kan sköta distribueringen av utdelningen. I den nya aktiebolagslagen motsvaras det aktuella lagrummet av 5 kap. 12 § andra stycket. Några av de skyldigheter en central värdepappersförvarare har enligt gällande aktiebolagslag har inte tagits med i den nya lagen. Det gäller bl.a. skyldigheten att sända ut utdelning till aktieägarna. Det har ansetts att det bör stå bolaget fritt att anlita en central värdepappersförvarare eller någon annan för denna uppgift.

I fortsättningen kommer således avstämningsbolaget självt att kunna distribuera utdelningen till aktieägarna. Frågan är vem som i sådana fall skall ansvara för att det görs skatteavdrag på utdelningen. När det gäller skatt på utdelning enligt inkomstskattelagen framgår av 5 kap. 1 § skattebetalningslagen (1997:483) att den som betalar ut utdelningen är skyldig att göra skatteavdrag. Om ett avstämningsbolag betalar ut utdelningen är det således bolaget som är skyldigt att göra avdraget. När det gäller kupongskatten är det däremot alltid den centrala värdepappersförvararen som skall innehålla kupongskatten när det är fråga om utdelning i avstämningsbolag. Detta framgår av 7 § första stycket kupongskattelagen. Om aktierna är förvaltarregistrerade skall förvaltaren innehålla kupongskatten (12 § kupongskattelagen). Någon bestämmelse som reglerar det fallet att ett avstämningsbolag självt betalar ut utdelningen finns inte i lagen. Det innebär att det inte heller finns någon skyldighet att innehålla kupongskatt i sådana situationer. Kupongskattelagen bör kompletteras med en bestämmelse som reglerar situationen i fråga.

Det föreslås därför att det i kupongskattelagen förs in en bestämmelse om att de skyldigheter som en central värdepappersförvarare har i samband med utdelning i avstämningsbolag, skall i stället bolaget ha när bolaget väljer att självt betala ut utdelningen utan medverkan av en central värdepappersförvarare.

2.4.3 Övrigt

Förslag: Hänvisningar, viss terminologi och vissa förfaranden i kupongskattelagen anpassas till den nya aktiebolagslagen.

Det förekommer hänvisningar till aktiebolagslagen i flera av kupongskattelagens paragrafer. Dessa hänvisningar behöver ändras och anpassas till den nya aktiebolagslagen.

Det finns också skäl att göra vissa terminologiska ändringar på grund av den delvis nya terminologin i nya aktiebolagslagen. Det gäller t.ex. uttrycket ”nedsättning av aktiekapitalet eller reservfonden” som ersätts med ”minskning av aktiekapitalet eller reservfonden”.

Slutligen medför det nya förfarandet delning att det i bestämmelsen om återbetalning av skatt i kupongsskattelagen bör föras in en bestämmelse om hur anskaffningskostnaden skall beräknas för aktier som erhållits genom delningsvederlag. Bestämmelsen föreslås bli densamma som den som gäller för aktier har erhållits genom fusionsvederlag. Det innebär att anskaffningskostnaden skall anses vara den som aktieägaren hade för aktierna i det överlåtande bolaget.

2.5 Ikraftträdande

Förslag: Ändringarna skall träda i kraft den 1 januari 2006.

Den nya aktiebolagslagen skall träda i kraft den 1 januari 2006. De ändringar som föreslås i inkomstskattelagen och kupongskattelagen med anledning av den nya lagen bör träda i kraft vid samma tidpunkt.

I fråga om andelsbyten som skett före den 1 januari 2006 skall äldre bestämmelser i 48 a kap. 9 och 10 §§ samt 49 kap. 14 § inkomstskattelagen tillämpas vid kapitalvinstberäkningar som sker efter ikraftträdandet.

3 Inlösenrätter och säljrätter

3.1 Bakgrund

Inlösenrätter

Enligt 6 kap. 1 § aktiebolagslagen (1975:1385) kan ett aktiebolag sätta ned aktiekapitalet för återbetalning till aktieägarna. I den nya aktiebolagslagen finns motsvarande bestämmelse i 20 kap. 1 § där åtgärden kallas för minskning i stället för nedsättning. Förfarandet kan ske genom inlösen av aktier vilket innebär att bolaget drar in aktierna mot återbetalning till aktieägarna. Ett sådant inlösenförfarande kan ske med eller utan användning av inlösenrätter. Nedan kommer endast inlösen med hjälp av inlösenrätter att behandlas. Beskattningen vid ett inlösenförfarande utan användning av inlösenrätter, som bygger på rättsfallet RÅ 1997 ref. 43 I, kommer således inte att omfattas av förslagen i denna promemoria.

Vid inlösen av aktier genom användning av inlösenrätter tilldelas aktieägarna inlösenrätter i förhållande till sina aktieinnehav. Ett visst antal inlösenrätter ger aktieägaren rätt att lösa in en aktie till ett visst bestämt pris. Ofta kan inlösenrätterna avskiljas före inlösen och handlas separat. Det innebär att aktieägaren kan välja mellan att delta i inlösenförfarandet eller avyttra inlösenrätterna. Om aktieägaren väljer att inte göra någotdera förfaller inlösenrätterna.

Frågan om hur en avyttring av en inlösenrätt skall behandlas skattemässigt har avgjorts av Regeringsrätten (RÅ 1997 ref. 43 II). Av domen framgår att en separat avyttring av inlösenrätter skall behandlas enligt kapitalvinstreglerna. Anskaffningsutgiften för inlösenrätterna skall beräknas genom att den sammanlagda anskaffningsutgiften för aktierna fördelas mellan aktierna och inlösenrätterna, med utgångspunkt i marknadsvärdena vid utfärdandet av inlösenrätterna. Hur stor del av anskaffningsutgiften för en aktie som skall anses belöpa på inlösenrätt respektive aktie brukar fastställas av Skatteverket genom allmänna råd.

Säljrätter

Vissa publika aktiebolag får sedan ett antal år förvärva och överlåta egna aktier. Förvärvet kan ske på börs eller genom ett förvärvserbjudande till samtliga aktieägare i bolaget. Det senare kallas för ett riktat återköp. Vid ett riktat återköp erbjuder bolaget aktieägarna att till bolaget avyttra en del av sina aktier till ett fastställt pris. Aktieägarna erhåller säljrätter i förhållande till sina aktieinnehav. Ibland används termerna återköpsrätter eller specialrätter i stället för säljrätter. Ett visst antal säljrätter ger innehavaren rätt att avyttra en aktie till bolaget till ett visst återköpspris. I likhet med vad som gäller för inlösenrätter kan säljrätterna avskiljas och handlas separat. Aktieägaren kan således välja att sälja sina aktier i en-

lighet med återköpserbjudandet eller att avyttra säljrätterna. Om aktieägaren väljer att inte göra någotdera förfaller säljrätterna.

Enligt ett avgörande i Regeringsrätten (RÅ 2000 not. 209) skall vad som gäller för inlösenrätter även gälla för säljrätter. Det innebär att om en säljrätt avyttras skall beskattning ske enligt kapitalvinstreglerna. Om säljrätten har erhållits på grundval av aktieinnehav skall anskaffningsutgiften beräknas i enlighet med den fördelningsmetod som gäller för inlösenrätter. Även beträffande säljrätter brukar Skatteverket ange i allmänna råd hur anskaffningsutgiften skall fördelas mellan aktie och säljrätt.

Inlösen- och återköpsprogram

Under våren 2005 har ett antal stora aktiebolag beslutat om inlösen eller återköp av aktier. Exempelvis har TeliaSonera, med ca 820 000 aktieägare, beslutat om ett återköpsprogram. Det kan förväntas att många aktieägare kommer att välja att behålla sina aktier och i stället sälja sina inlösenrätter och säljrätter. Det innebär att vid taxeringen år 2006 kommer ett mycket stort antal aktieägare att behöva deklarerat sina försäljningar av inlösenrätter och säljrätter och i samband därmed beräkna den skattepliktiga vinsten eller förlusten. Som redogjorts för ovan är metoden för beräkning av anskaffningsutgiften på inlösenrätter och säljrätter relativt krånglig. Det kan antas att många deklareranter kommer att få problem med att redovisa sina försäljningar på ett korrekt sätt. Den stora mängden försäljningar kommer också att föra med sig ett omfattande arbete för Skatteverket, inte minst på grund av att anskaffningsutgiften inte kan förtryckas på deklarationsblanketten. Vid ett antagande om att utvecklingen mot allt fler inlösen- och återköpsprogram kommer att fortsätta framöver, finns det anledning att överväga om det bör införas bestämmelser som förenklar beräkningen av vinst och förlust vid försäljning av inlösenrätter och säljrätter.

3.2 Anskaffningsutgiften för vissa inlösenrätter och säljrätter skall vara noll

Förslag: För inlösenrätter och säljrätter, som erhållits på grundval av aktieinnehav, skall anskaffningsutgiften vara noll.
--

Den gällande metoden för beräkning av anskaffningsutgiften vid avyttring av inlösenrätter och säljrätter hade tidigare en motsvarighet vid avyttring av teckningsrätter och delrätter. Vid beräkningen av anskaffningsutgiften för sådana rätter skulle anskaffningsutgiften på moderaktien proportioneras mellan moderaktien och rätten med utgångspunkt i förhållandet mellan marknadsvärdet på aktien och rätten före avskiljandet av rätten. I samband med 1990 års skattereform ändrades bestämmelserna på så vis att teckningsrätter och delrätter som grundades på aktieinnehav skulle anses anskaffade utan kostnad. I lagstiftningsärendet framhöll departementschefen att den gällande proportioneringsmetoden innebar en enhetlig och ekonomiskt sett riktigare tillämpning av genomsnittsmetoden än alternativet att ha noll kronor som anskaffningsutgift.

Han fann dock att övervägande skäl talade för att bestämma anskaffningsutgiften till noll eftersom det skulle leda till att det blev enklare att beräkna den skattepliktiga vinsten vid försäljningar av teckningsrätter och delrätter. Bestämmelsen om anskaffningsutgiften för teckningsrätter och delrätter finns numera i 48 kap. 13 § inkomstskattelagen (1999:1229).

Det resonemang som fördes om teckningsrätter och delrätter i skattereformen kan återopas även i fråga om inlösenrätter och säljrätter. Ekonomiskt sett innebär den gällande fördelningsmetoden att beskattningen blir mer korrekt. Däremot är det krångligt att beräkna anskaffningsutgiften vilket medför svårigheter för den som skall deklarerat en avyttring. För Skatteverket innebär det att resurser måste avsättas till granskning av en stor mängd deklarationer vilket medför betydande kostnader. Förenklingskäl talar därför starkt för att anskaffningsutgiften vid avyttring av inlösenrätter och säljrätter bör bestämmas till noll.

Om anskaffningsutgiften för inlösenrätter och säljrätter bestäms till noll innebär det att beskattningen vid en avyttring av rätten blir något högre än enligt gällande rätt. Det beror på att hela ersättningen för inlösenrätten eller säljrätten kommer att tas upp till beskattning i stället för som i dag då en del av aktiens anskaffningsutgift får dras av mot ersättningen. Å andra sidan kommer en efterföljande avyttring av aktien att beskattas lägre i motsvarande mån eftersom aktien får behålla hela sin anskaffningsutgift. Sammantaget kommer beskattningen därför att vara oförändrad. Skillnaden är att en del av beskattningen kommer att tidigareläggas. Emellertid handlar det vanligtvis om mycket små belopp och den eventuella nackdel det kan innebära får anses uppvägas av förenklingsvinsterna.

Det föreslås därför att vid avyttring av inlösenrätter och säljrätter, som erhållits på grundval av aktieinnehav, skall anskaffningsutgiften vara noll. Det föreslås vidare att schablonmetoden för beräkning av omkostnadsbeloppet i 48 kap. 15 § inkomstskattelagen inte skall få användas för inlösenrätter och säljrätter som erhållits på grundval av aktieinnehav. Schablonmetoden innebär att omkostnadsbeloppet får bestämmas till 20 procent av ersättningen vid avyttring av marknadsnoterade delägaraktier.

Förslaget kan illustreras med följande exempel. Antag att en aktie har förvärvats för 100 kronor och att innehavaren tilldelas en säljrätt som han avyttrar för fem kronor. Vid vinstberäkningen skall t.ex. två kronor av aktiens anskaffningsutgift anses belöpa på säljrätten. Enligt nuvarande regler blir vinsten på säljrätten tre kronor (5-2 kr). För aktien skall anskaffningsutgiften justeras i motsvarande mån och ny anskaffningsutgift blir 98 kronor (100-2). Förslaget innebär att säljrättens anskaffningsutgift i stället skall anses vara noll och vinsten vid en avyttring blir därmed fem kronor (5-0). För aktien innebär förslaget att den behåller sin anskaffningsutgift på 100 kronor.

Förslaget om ändrade regler för anskaffningsutgiften för inlösenrätter och säljrätter gäller endast när rätten har erhållits på grund av aktieinnehav i det bolag som har utfärdat rätten. Om inlösenrätter eller säljrätter förvärvats på marknaden skall anskaffningsutgiften vara vad innehavaren betalt för rätten.

I 44 kap. 19 § inkomstskattelagen finns en bestämmelse som säger att om en tillgång har avyttrats genom utnyttjande av en säljoption, skall det

som betalats för optionen läggs till anskaffningsutgiften för tillgången. I praxis har bestämmelsen tillämpats även i fråga om inlösenrätter och säljrätter. Det innebär att om en aktie har avyttrats genom utnyttjande av inlösenrätter eller säljrätter får vad som eventuellt betalats för rätterna läggas till anskaffningsutgiften för aktien. Genom förslaget om anskaffningsutgiften för inlösenrätter och säljrätter kommer de båda termerna inlösenrätt och säljrätt att föras in i inkomstskattelagen. För att det inte skall råda någon tvekan om vilka värdepapper som omfattas av bestämmelsen i 44 kap. 19 § inkomstskattelagen, bör det uttryckligen stadgas att inlösenrätter och säljrätter omfattas av bestämmelsen. Det föreslås därför att det som i 44 kap. 19 § inkomstskattelagen sägs om säljoptioner även skall gälla för inlösenrätter och säljrätter.

3.3 Ikraftträdande

Förslag: Bestämmelserna skall träda i kraft den 1 januari 2006 och tillämpas första gången vid 2007 års taxering.
--

Förslaget om anskaffningsutgiften för inlösenrätter och säljrätter innebär till viss del en tidigareläggning av beskattningen. Det måste anses vara till nackdel för den skattskyldige. De föreslagna förändringarna kan därför inte börja tillämpas under innevarande beskattningsår. Bestämmelserna föreslås i stället träda i kraft den 1 januari 2006 och tillämpas första gången vid 2007 års taxering.

4 Ekonomiska konsekvenser

Följdändringar med anledning av ny aktiebolagslag

I propositionen 2004/05:85 Ny aktiebolagslag finns en analys av vilka ekonomiska konsekvenser den nya lagstiftningen förväntas medföra. Det konstateras att den nya lagen under en övergångsperiod kan föranleda vissa merkostnader för företagen avseende information, utbildning och experthjälp. Däremot förväntas lagen inte medföra några kostnadsökningar för det allmänna.

De följdändringar som föreslås i föreliggande promemoria förväntas inte medföra några kostnadsökningar vare sig för de enskilda eller för det allmänna.

Inlösenrätter och säljrätter

De föreslagna förändringarna innebär att beskattningstidpunkten för en del av ersättningen vid avyttringar av inlösenrätter och säljrätter tidigareläggs. Sammantaget kommer dock skatteintäkterna att vara oförändrade.

Förslaget leder inte till några kostnadsökningar vare sig för de enskilda eller det allmänna. Tvärtom innebär förslaget administrativa förenklingar för Skatteverket samtidigt som det underlättar för de skattskyldiga att deklarerera.

5 Författningskommentar

5.1 Förslaget till lag om ändring i kupongskattelagen (1970:624)

2 §

I *andra stycket* anges vilka utbetalningar till aktieägarna som skall anses som utdelning enligt lagen och på vilka följaktligen kupongskatt skall tas ut. Ändringen innebär att delningsvederlag fogas till uppräknningen av sådana utbetalningar. Undantag görs dock för en typ av utbetalning av delningsvederlag. Det gäller när vederlaget utgörs av aktier i de övertagande bolagen och det är fråga om delning som skett genom att det överlåtande bolagets samtliga tillgångar och skulder övertagits av två eller flera bolag varvid det överlåtande bolaget har upplösts utan likvidation. I övriga fall tas kupongskatt ut. Förslaget behandlas närmare i avsnitt 2.4.1.

Övriga ändringar i paragrafen innebär en anpassning till paragrafindelningen och terminologin i den nya aktiebolagslagen eller är redaktionella.

7 §

Ändringarna innebär en anpassning till paragrafindelningen i den nya aktiebolagslagen samt till vissa ändringar av bestämmelserna om avstämningskonto i lagen (1998:1479) om kontoföring av finansiella instrument.

11 a §

Bestämmelsen är ny och innebär att det införs en skyldighet för det utdelande bolaget att i vissa fall ansvara för uppbörd och redovisning av kupongskatt. När ett avstämningsbolag sänder ut utdelning självt, utan att anlita en central värdepappersförvarare, skall bolaget ansvara för innehållande, redovisning och betalning av kupongskatten. Ansvaret för bolaget följer av att det i bestämmelsen sägs att de uppgifter som en central värdepappersförvarare har enligt kupongskattelagen i samband med utdelning i avstämningsbolag, i stället skall gälla bolaget. Det innebär bl.a. att bolaget skall innehålla kupongskatt enligt 7 § kupongskattelagen samt lämna uppgifter och betala in skatten till Skatteverket enligt 8 § kupongskattelagen.

11 b §

Paragrafen är ny och motsvarar, med undantag för förvaltarregistrerade andelar, vad som i nuvarande 12 § första stycket kupongskattelagen sägs om ansvaret vid utdelning på andel i en investeringsfond.

12 §

I *första stycket* har bestämmelserna om ansvaret vid utdelning på andel i en investeringsfond tagits bort. De finns i stället i den nya paragrafen 11 b. Ändringarna innebär att bestämmelsen endast reglerar vem som ansvarar för uppbörd och redovisning av kupongskatt i samband med förvaltarregistrering. Punkten *a)* avser förvaltarregistrering av aktier i aktiebolag, *b)* förvaltarregistrering av aktier i försäkringsaktiebolag, *c)* förvaltarregistrering av andelar i investeringsfonder där fondbolaget för registret över andelsinnehavarna och *d)* förvaltarregistrering av andelar i investeringsfonder där registret förs av en central värdepappersförvarare. I samtliga fall är förvaltaren ansvarig för uppgifterna.

I *andra stycket* finns en skyldighet för den centrala värdepappersförvararen att lämna uppgift till Skatteverket om förvaltarregistrering. Ändringen innebär att även fondbolag och avstämningsbolag som självt betalar ut utdelning skall ha en sådan uppgiftsskyldighet.

27 §

I *andra stycket* har det gjorts vissa ändringar av terminologin som en anpassning till den nya aktiebolagslagen.

I *tredje stycket* anges hur underlaget för kupongskatten skall beräknas i samband med återbetalning av skatt. Ändringen innebär att om aktierna har förvärvats som delningsvederlag, skall anskaffningskostnaden för aktierna i det övertagande bolaget anses vara den anskaffningskostnad som aktieägaren hade för aktierna i det överlåtande bolaget.

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

3 kap.

19 §

I paragrafen anges under vilka förutsättningar den som är begränsat skattskyldig är skattskyldig för kapitalvinst på vissa tillgångar. Ändringarna i *andra stycket 2* medför att skattskyldigheten även omfattar kapitalandelsbevis. Vidare byts orden ”konvertibelt skuldebrev” ut mot ”konvertibel” i enlighet med terminologin i nya aktiebolagslagen.

10 kap.

3 §

Ändringarna innebär en anpassning till paragrafindelningen i den nya aktiebolagslagen.

11 kap.

15 §

I paragrafen anges under vilka förutsättningar anställdas förvärv av aktier skall tas upp i inkomstslaget tjänst. Ändringarna i *andra stycket* medför att skattskyldigheten även omfattar kapitalandelsbevis. Vidare byts orden ”konvertibelt skuldebrev” ut mot ”konvertibel” i enlighet med terminologin i nya aktiebolagslagen.

45 §

Ändringarna innebär en anpassning till paragrafindelningen i den nya aktiebolagslagen. I den nya lydelsen hänvisas till 21 kap. 1–7 §§ i den nya aktiebolagslagen. Därmed omfattas således inte bara det direkta låneförbudet i 1 § och förbudet mot s.k. förvärvslån i 5 § utan även inskränkningarna och utvidgningarna som följer av 2–4 och 6–7 §§. I huvudsak innebär detta ingen förändring i förhållande till nuvarande regler.

Bestämmelsen är tillämplig på låntagare eller fysiska personer som är delägare i svenska handelsbolag och innebär att dessa skall ta upp lånebeloppet som inkomst av tjänst. Beträffande låntagare som är juridiska personer finns bestämmelser i 13 kap. 3 § och 15 kap. 3 § inkomstskattelagen.

13 kap.

3 §

Ändringarna innebär en anpassning till paragrafindelningen i den nya aktiebolagslagen.

15 kap.

3 §

Ändringarna innebär en anpassning till paragrafindelningen i den nya aktiebolagslagen.

24 kap.

2 §

I paragrafen anges att vissa bestämmelser i inkomstslaget kapital skall tillämpas i inkomstslaget näringsverksamhet. Ändringarna medför att bestämmelserna om utnyttjande av företrädesrätt till teckning av kapitalandelslån skall tillämpas även i inkomstslaget näringsverksamhet. Vidare byts ordet ”nedsättning” ut mot ”minskning” i enlighet med terminologin i nya aktiebolagslagen.

25 a kap.

4 §

I *första stycket* byts ordet ”delrätt” ut mot ”fondaktierätt” i enlighet med terminologin i nya aktiebolagslagen.

40 kap.

5 §

Ändringarna i *första stycket* innebär en anpassning till paragrafindelningen i den nya aktiebolagslagen.

42 kap.

15 §

I paragrafen anges att utnyttjande av en företrädesrätt att teckna ett vinstandelslån inte skall tas upp under vissa förutsättningar. Ändringen medför att motsvarande skall gälla för ett kapitalandelslån.

17 §

I paragrafen anges att vissa utbetalningar från aktiebolag till aktieägarna skall behandlas som utdelning. Ändringarna i *rubriken* och *första stycket* innebär att det sker en anpassning till terminologin i den nya aktiebolagslagen. Sålunda ersätts benämningen ”nedsättning” av aktiekapitalet m.m. med ”minskning”. Som en följd av att systemet med aktier med nominellt värde avskaffas, ersätts vidare ”genom minskning av aktiernas nominella belopp” med ”till den del minskningen genomförs utan indragning av aktier”. Slutligen tas bestämmelsen om utbetalningar i samband med nedsättning av överkursfonden bort. Förändringen är en följd av att överkursfonden i fortsättningen skall utgöra fritt eget kapital. Sådana utbetalningar kommer i fortsättningen att behandlas i enlighet med bestämmelserna om vinstutdelning. Frågorna behandlas närmare i avsnitt 2.3.4.

20 §

Som en följd av att systemet med aktier med nominellt värde avskaffas, ersätts i *andra stycket* orden ”nominella värde” med ”kvotvärde”. Frågan behandlas i avsnitt 2.3.1.

43 kap.

26 §

I *andra stycket* byts ordet ”nedsättning” ut mot ”minskning” i enlighet med terminologin i nya aktiebolagslagen.

44 kap.

10 §

I paragrafen anges att utnyttjandet av vissa derivat m.m. för att förvärva aktier inte skall anses som avyttring. Ändringarna medför att motsvarande skall gälla då ett konvertibelt kapitalandelsbevis utnyttjas. Vidare byts orden ”konvertibelt skuldebrev” ut mot ”konvertibel” och ”delrätt” mot ”fondaktierätt” i enlighet med terminologin i nya aktiebolagslagen.

19 §

Genom ändringarna förs termerna inlösenrätt och säljrätt in i paragrafen. Det innebär att om en aktie har avyttrats genom utnyttjande av inlösenrätter eller säljrätter, får vid en senare avyttring av aktien vad som betalas för rätterna läggas till anskaffningsutgiften för aktien. Principen, som redan i dag tillämpas i praxis, blir därmed lagfäst.

20 §

I paragrafen anges hur anskaffningsutgiften skall beräknas för en tillgång som har förvärvats genom utnyttjande av vissa derivat m.m. Ändringen medför att motsvarande skall gälla då ett konvertibelt kapitalandelsbevis utnyttjas. Vidare byts orden ”konvertibelt skuldebrev” ut mot ”konvertibel” och ”delrätt” mot ”fondaktierätt” i enlighet med terminologin i nya aktiebolagslagen.

48 kap.

2 §

I första stycke anges vilka slags värdepapper som utgör delägarätter och i andra stycket vilka värdepapper som bestämmelserna om delägarätter dessutom skall tillämpas på. Syftet med bestämmelsen är att ange vilka typer av värdepapper som skall kapitalvinstbeskattas enligt aktievinstreglerna. I *första stycket* byts ordet ”delrätt” ut mot ”fondaktierätt” i enlighet med terminologin i nya aktiebolagslagen. Ändringarna i *andra stycket* innebär att bestämmelserna om delägarätter också skall tillämpas på kapitalandelsbevis, inlösenrätter och säljrätter. Vidare byts ordet ”konvertibelt skuldebrev” ut mot ”konvertibel” i enlighet med terminologin i nya aktiebolagslagen.

6 a §

Ändringarna innebär en anpassning till paragrafindelningen i den nya aktiebolagslagen.

6 b §

Bestämmelsen är ny. *Första stycket* reglerar hur en kapitalvinst skall behandlas när ett aktiebolag löser in ett kapitalandelsbevis som utfärdats

när bolaget tagit upp ett kapitalandelslån. Det som sägs i bestämmelsen om kapitalvinst gäller på motsvarande sätt kapitalförlust vilket framgår av 44 kap. 2 § inkomstskattelagen. Om bolaget återbetalar ett lägre belopp till innehavaren av kapitalandelsbeviset när lånet löses jämfört med det belopp som bolaget lånade upp när beviset ställdes ut, uppkommer en kapitalvinst. Denna vinst skall inte tas upp. I den motsatta situationen, dvs. att lösenbeloppet överstiger lånebeloppet när beviset ställdes ut, gäller att den uppkomna kapitalförlusten inte får dras av. För utställaren utgör beviset en förpliktelse. I bestämmelsen i 44 kap. 15 § första stycket inkomstskattelagen regleras vad som utgör ersättning och anskaffningsutgift i fråga om förpliktelser. Vad utställaren erhåller som lånebelopp när beviset utfärdas utgör därvid ersättning och lösenbeloppet när lånet löses utgör anskaffningsutgift.

Andra stycket skall mer allmänt förhindra att bl.a. olika derivatstrategier – som t.ex. kan innehålla både köp- och säljoptioner – används för att kringgå avdragsförbudet för kapitalförluster i första stycket. För att spärren skall vara effektiv är det inte möjligt att närmare definiera vilka typer av finansiella instrument som bör omfattas med tanke på den utvecklingstakt och innovationsförmåga som kännetecknar derivatmarknaden. Eftersom det inte kan anses uteslutet att ett instrument utgör en tillgång eller en förpliktelse i det företag som har ställt ut kapitalandelsbeviset, omfattar avdragsförbudet för bolaget som ställt ut ett kapitalandelsbevis både tillgångar och förpliktelser där den underliggande förpliktelser, direkt eller indirekt, utgörs av ett kapitalandelsbevis.

13 §

Bestämmelserna i *första stycket* skall även gälla för inlösenrätter och säljrätter. Det innebär att vid avyttringar av säljrätter och inlösenrätter som erhållits på grundval av aktieinnehav skall anskaffningsutgiften vara noll. Någon fördelning av anskaffningsutgiften mellan aktie och inlösenrätter eller säljrätter kommer inte att ske. I stället kommer hela ersättningen för rätterna att tas upp till beskattning. Vid en senare försäljning av aktien kommer å andra sidan hela anskaffningsvärdet att kunna dras av.

Ordet ”delrätter” i *rubriken och första och andra styckena* byts ut mot ”fondaktierätter” och orden ”konvertibelt skuldebrev” i *andra stycket* byts ut mot ”konvertibel” i enlighet med terminologin i nya aktiebolagslagen.

15 §

I paragrafen finns en schablonmetod som innebär att vid beräkningen av kapitalvinsten för marknadsnoterade delägarrätter får omkostnadsbeloppet bestämmas till 20 procent av ersättningen. Ändringarna innebär att schablonmetoden inte får användas för inlösenrätter eller säljrätter som erhållits på grundval av aktieinnehav.

Vidare byts ordet ”delrätter” ut mot ”fondaktierätter” i enlighet med terminologin i nya aktiebolagslagen.

48 a kap.

2 §

I paragrafen anges förutsättningarna för framskjuten beskattning vid andelsbyten. I *punkten två* anges att ersättningen vid andelsbytet skall vara marknadsmässig, att den skall lämnas i form av andelar i det köpande företaget och att en del av ersättningen får lämnas i pengar. Ändringarna är en följd av att den s.k. kontantgränsen slopas och innebär att det hittills gällande kravet på att ersättningen i pengar får lämnas med högst tio procent av de mottagna andelarnas nominella värde tas bort. I fortsättningen skall alltså framskjuten beskattning vid andelsbyten kunna medges oberoende av hur hög kontantersättningen är. Förslaget behandlas närmare i avsnitt 2.3.2.

9 §

I paragrafen anges när och i vilket inkomstslag en ersättning i pengar skall tas upp. *Första stycket* ändras som en följd av att kontantgränsen slopas. Ändringarna innebär att kapitalvinsten på den del av ersättningen som utgörs av kontanter skall beräknas enligt huvudregeln för beräkning av kapitalvinst i 44 kap. 13 § inkomstskattelagen. Till skillnad från vad som gäller i dag skall alltså omkostnadsbeloppet få dras av från ersättningen vid beräkningen av kapitalvinsten. Vid beräkningen av anskaffningsutgiften sker en fördelning av de avyttrade andelarnas omkostnadsbelopp i förhållande till hur stor del av den totala ersättningen som utgörs av kontant ersättning.

Ändringarna i *andra stycket* innebär att kapitalvinsten, i stället för ersättningen, skall fördelas mellan inkomstslagen kapital och tjänst.

10 §

I paragrafen anges vilken ersättning de mottagna andelarna skall anses vara anskaffade för. Ändringarna i *första stycket* är en följd av att anskaffningsutgiften skall fördelas mellan mottagna andelar och kontanter. Anskaffningsutgiften för mottagna andelar skall anses motsvara de avyttrade andelarnas omkostnadsbelopp minskat med den anskaffningsutgift som i förekommandefall har beräknats för kontantdelen.

Ändringarna i *andra stycket* innebär att det sparade lättbudsutrymmet skall fördelas mellan mottagna andelar och ersättningen i pengar. Den del som hänför sig till de mottagna andelarna skall fördelas på dessa.

49 kap.

2 §

I paragrafen anges förutsättningarna för uppskovsgrundande andelsbyten. Ändringen i *punkt 2* är en följd av att den s.k. kontantgränsen vid andelsbyten slopas. Se kommentaren till 48 a kap. 2 §.

14 §

Paragrafen har ändrats till följd av att kontantgränsen slopas. Om ersättning lämnas i pengar skall en kapitalvinstberäkning göras på kontantdelen på samma sätt som i 48 a kap. 9 §. Detta är en ändring i förhållande till gällande regler enligt vilka hela den kontanta ersättningen skall tas upp som kapitalvinst.

57 kap.

2 §

I *första stycket* byts ordet ”nedsättning” ut mot ”minskning” i enlighet med terminologin i nya aktiebolagslagen.

11 a §

Ändringarna innebär att det sparade utdelningsutrymmet skall fördelas mellan mottagna andelar och ersättningen i pengar. Den del som hänförs till de mottagna andelarna skall fördelas på dessa.

5.3 Förslaget till lag om ändring i lagen (1999:1230) om ikraftträdande av inkomstskattelagen (1999:1229)

Ändringarna 5 kap. 1, 4 och 6 §§, innebär en anpassning till paragrafin delningen i den nya aktiebolagslagen.