

# Lagrådsremiss

## Vissa kupongskattefrågor, m.m.

---

Regeringen överlämnar denna remiss till Lagrådet.

Stockholm den 24 februari 2005

*Pär Nuder*

*Hases Per Sjöblom*  
(Finansdepartementet)

## Lagrådsremissens huvudsakliga innehåll

Lagrådsremissen innehåller förslag till vissa ändringar i kupongskattelagen (1970:624).

Det föreslås att det i lagen införs en bestämmelse som ger aktieägare som mottagit utbetalning på grund av inlösen av aktier eller på grund av aktiebolags förvärv av egna aktier genom ett riktat förvärvserbjudande, rätt till återbetalning av innehållen kupongskatt till den del skatten belöper på aktieägarens anskaffningskostnad för aktierna.

Vidare föreslås att bestämmelserna i kupongskattelagen om innehållande, redovisning och betalning av kupongskatt i samband med utdelning på andelar i investeringsfonder ändras på så sätt att fondbolaget i stället för förvaringsinstitutet skall vara ansvarigt för uppgifterna. Om andelarna är förvaltarregistrerade föreslås att förvaltaren skall vara ansvarig.

Bestämmelserna föreslås träda i kraft den 1 juli 2005 och tillämpas på utdelning som lämnas efter ikraftträdandet. Bestämmelserna om återbetalning av kupongskatt föreslås dock tillämpas i fråga om utbetalningar som sker den 1 januari 2005 eller senare.

I lagrådsremissen föreslås även vissa justeringar i bestämmelserna om beskattning av sjömän i inkomstskattelagen (1999:1229). Förslaget innebär att reglerna om klassificering av fartyg justeras så att de ansluter till de kvantifierande begrepp som används i inkomstskattelagen.

# Innehållsförteckning

1	Beslut.....	3
2	Lagtext.....	4
2.1	Förslag till lag om ändring i kupongskattelagen (1970:624).....	4
2.2	Förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229).....	7
3	Ärendet och dess beredning.....	9
4	Inlösen och återköp av aktier.....	9
4.1	Bakgrund.....	9
4.2	Rätt till återbetalning av anskaffningskostnaden vid inlösen och riktade återköp av aktier.....	12
5	Ansvar vid utdelning på andel i en investeringsfond .....	16
5.1	Bakgrund.....	16
5.2	Ansvar flyttas från förvaringsinstitutet till fondbolaget respektive förvaltaren.....	17
6	Vissa justeringar i bestämmelserna om beskattning av sjömän .....	20
7	Ekonomiska konsekvenser .....	21
8	Författningskommentar .....	22
8.1	Förslaget till lag om ändring i kupongskattelagen (1970:624).....	22
8.2	Förslaget till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229).....	23
Bilaga 1	Lagförslaget i promemorian Vissa kupongskattefrågor (Fi2004/6209).....	25
Bilaga 2	Förteckning över remissinstanser som yttrat sig över promemorian Vissa kupongskattefrågor (Fi2004/6209) .....	28

# 1 Beslut

Regeringen har beslutat att inhämta Lagrådets yttrande över förslag till

1. lag om ändring i kupongskattelagen (1970:624),
2. lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229).

## 2 Lagtext

Regeringen har följande förslag till lagtext.

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

Härigenom föreskrivs att 12, 20 och 27 §§ kupongskattelagen (1970:624)<sup>1</sup> skall ha följande lydelse.

*Nuvarande lydelse*

*Föreslagen lydelse*

#### 12 §<sup>2</sup>

Vid förvaltarregistrering enligt 3 kap. 10 § andra stycket *första meningen* aktiebolagslagen (1975:1385) eller 3 kap. 10 § andra stycket *första meningen* 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. *Är fråga om utdelning på andel i en investeringsfond gäller bestämmelserna i 7 §, 8 § första och andra styckena, 9–11, 20 samt 22 §§ denna lag om central värdepappersförvarare i stället förvaringsinstitutet.* 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 *förvaringsinstitutet* begär det, av den som registreringen avser enligt lagen (2004:46) om investeringsfonder. *Fondbolaget är skyldigt att omedelbart lämna förvaringsinstitutet upplysning om förhållande som är av betydelse för frågan om innehållande av kupongskatt.* Om utdelning på andel i en investeringsfond inte betalats ut på grund

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 be-*

<sup>1</sup> Senaste lydelse av lagens rubrik 1974:996.

<sup>2</sup> Senaste lydelse 2004:50.

av att andelsägaren inte registrerats skall skatt inte innehållas före utbetalning av utdelning.

gär 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 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 *första meningen* aktiebolagslagen eller 3 kap. 10 § andra stycket *första meningen* försäkringsrörelselagen.

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

#### 20 §<sup>3</sup>

Om det behövs med hänsyn till redovisningens omfattning eller andra särskilda förhållanden, får Skatteverket medge *värdepapperscentralen* eller aktiebolag anstånd med fullgörande av skyldighet enligt 8 eller 15 §.

Om det behövs med hänsyn till redovisningens omfattning eller andra särskilda förhållanden, får Skatteverket medge *central värdepappersförvarare* eller aktiebolag anstånd med fullgörande av skyldighet enligt 8 eller 15 §.

#### 27 §<sup>4</sup>

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 till-

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 av-

<sup>3</sup> Senaste lydelse 2003:647.

<sup>4</sup> Senaste lydelse 2003:647.

gänglig för lyftning. Underlaget för kupongskatt skall i *sådant* fall 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.

ses i 2 § andra stycket blivit tillgänglig för lyftning,

*– vid utbetalning till aktieägare i samband med nedsättning 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.*

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.

---

1. Denna lag träder i kraft den 1 juli 2005. Om inte annat följer av punkten 2 gäller äldre bestämmelser i fråga om utdelning som har skett före ikraftträdandet.

2. De nya bestämmelserna i 27 § skall tillämpas i fråga om utbetalningar som sker den 1 januari 2005 eller senare.

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

Härigenom föreskrivs att 64 kap. 2, 3 och 6 §§ samt 65 kap. 11 § inkomstskattelagen (1999:1229) skall ha följande lydelse.

*Nuvarande lydelse*

*Föreslagen lydelse*

### **64 kap.**

#### **2 §**

Skattskyldiga som har sjöinkomst under hela beskattningsåret har rätt till sjöinkomstavdrag med

– 36 000 kronor vid anställning på fartyg som <i>huvudsakligen</i> går i fjärrfart, och	– 36 000 kronor vid anställning på fartyg som <i>till övervägande del</i> går i fjärrfart, och
– 35 000 kronor vid anställning på annat fartyg.	

Skattskyldiga som har sjöinkomst bara under en del av beskattningsåret har rätt till sjöinkomstavdrag för varje dag som de haft sjöinkomst med en tredjedel av beloppen enligt första stycket.

Avdraget skall avrundas nedåt till helt hundratal kronor.

#### **3 §**

Med sjöinkomst avses lön, förmåner, drickspengar och annan ersättning till den som enligt sjömanslagen (1973:282) anses som sjöman och som är anställd i redarens tjänst på ett svenskt handelsfartyg. Med anställning hos redare likställs anställning hos en annan arbetsgivare som redaren anlitar som entreprenör.

Med sjöinkomst avses också inkomster som uppbärs av

1. den som för redarens räkning tjänstgör som kontrollant när ett fartyg byggs eller biträder när fartyget utrustas och som senare skall tillträda en befattning på fartyget, och

2. den som före leveransen av ett fartyg som är under byggnad och innan han börjar tjänstgöra ombord, inställer sig på fartyget för att lära känna det och dess tekniska utrustning m.m.

Första och andra styckena gäller bara om fartyget har en brutto-dräktighet på minst 100 och *huvudsakligen* används i fjärrfart eller närfart.

Första och andra styckena gäller bara om fartyget har en brutto-dräktighet på minst 100 och *till övervägande del* används i fjärrfart eller närfart.

#### **6 §**

Med fjärrfart avses annan fart än inre fart och närfart.

Med inre fart avses fart inom landet *huvudsakligen* i hamnar eller på floder, kanaler, insjöar, inomskärs vid kusterna eller i Kalmarsund.

Med inre fart avses fart inom landet *till övervägande del* i hamnar eller på floder, kanaler, insjöar, inomskärs vid kusterna eller i Kalmarsund.

Med närfart avses

- linjefart mellan svenska hamnar utanför öppen kust eller utomskärs vid kusterna, och
- linjefart mellan svensk och utländsk hamn eller mellan utländska hamnar, dock inte linjefart bortom linjen Hanstholm-Lindesnäs eller bortom Cuxhaven.

## **65 kap.**

### **11 §**

För skattskyldiga som har sjöinkomst under hela beskattningsåret, skall skattereduktion göras med 14 000 kronor vid anställning på fartyg som *huvudsakligen* går i fjärrfart och med 9 000 kronor vid anställning på annat fartyg. För skattskyldiga som har sjöinkomst bara under en del av beskattningsåret är skattereduktionen för varje dag som sjöinkomsten uppbärs en trehundra- och sextiofemtedel av dessa belopp. Vad som avses med närfart och fjärrfart framgår av 64 kap. 6 §.

För skattskyldiga som har sjöinkomst under hela beskattningsåret, skall skattereduktion göras med 14 000 kronor vid anställning på fartyg som *till övervägande del* går i fjärrfart och med 9 000 kronor vid anställning på annat fartyg. För skattskyldiga som har sjöinkomst bara under en del av beskattningsåret är skattereduktionen för varje dag som sjöinkomsten uppbärs en trehundra- och sextiofemtedel av dessa belopp. Vad som avses med närfart och fjärrfart framgår av 64 kap. 6 §.

---

Denna lag träder i kraft den 1 juli 2005.



### 3 Ärendet och dess beredning

I lagrådsremissen behandlas frågan om uttag av kupongskatt i samband med inlösen och återköp av aktier. Kritik har riktats mot det förhållandet att aktieägare som är skyldiga att betala kupongskatt i samband med inlösen och riktade återköp av aktier kan hamna i en skattemässigt sämre situation än övriga aktieägare. För närvarande pågår ett mål om förhandsavgörande i EG-domstolen där den nationella domstolen har frågat om de svenska bestämmelserna om uttag av kupongskatt i samband med inlösen av aktier är förenliga med EG-fördraget. Regeringen har i ett yttrande till domstolen förklarat att den anser att den i målet aktuella regleringen inte är förenlig med gemenskapsrätten samt att regeringen överväger en förändring av bestämmelserna som skulle innebära att en begränsad skattskyldig aktieägare medges rätt att från inlösenlikviden dra av anskaffningskostnaden för aktierna.

I lagrådsremissen behandlas även frågan om vem som skall innehålla, redovisa och betala in kupongskatt i samband med utdelning på andel i en investeringsfond. Enligt nuvarande ordning är förvaringsinstitutet ansvarigt för dessa uppgifter. Fondbolagens Förening har i en framställning till Finansdepartementet påpekat att den gällande ordningen medför praktiska svårigheter i de fall då andelarna är förvaltarregistrerade och har hemställt att ansvaret i dessa fall flyttas över till förvaltaren.

De båda frågorna har utretts inom Regeringskansliet och en promemoria med förslag till ändringar i kupongskattelagen har utarbetats. Promemorians lagförslag finns i *bilaga 1*. Promemorian har remissbehandlats. En förteckning över remissinstanserna finns i *bilaga 2*. Remissyttrandena finns tillgängliga i Finansdepartementet (Fi 2004/6209).

I det följande lägger regeringen fram förslag till ändringar i kupongskattelagen. Förslaget motsvarar i huvudsak det remitterade förslaget.

I lagrådsremissen behandlas dessutom en framställning från dåvarande Riksskatteverket (dnr Fi2003/4346) med förslag till vissa justeringar i bestämmelserna om beskattning av sjömän i inkomstskattelagen (1999:1229). Förslagen innebär att reglerna om klassificering av fartyg justeras så att de ansluter till de kvantifierande begrepp som används i inkomstskattelagen. Synpunkter på förslagets närmare utformning har inhämtats under hand från Skatteverket och Rederinämnden. Lämnade synpunkter har beaktats.

## 4 Inlösen och återköp av aktier

### 4.1 Bakgrund

#### *Gällande bestämmelser*

Enligt kupongskattelagen (1970:624) tas kupongskatt ut även på andra utbetalningar från aktiebolag än utdelning. I kupongskattelagen likställs med utdelning utbetalningar till aktieägare i samband med

- nedsättning av aktiekapitalet, överkursfonden eller reservfonden,

- bolagets likvidation,
- bolagets förvärv av egna aktier genom ett förvärvserbjudande som har riktat sig till samtliga aktieägare eller samtliga ägare av aktier av ett visst slag, samt
- utbetalning av fusionsvederlag till aktieägare till den del vederlaget utgörs av annat än aktier i det övertagande bolaget.

En nedsättning av aktiekapitalet kan ske genom att bolaget inlöser aktier mot återbetalning till aktieägarna. I fråga om obegränsat skattskyldiga aktieägare anses inlösen av aktier vara en avyttring där aktierna avyttrats för utskiftat belopp. En kapitalvinst är i detta fall skattepliktig på vanligt sätt vilket innebär att anskaffningsutgiften får dras av vid vinstberäkningen. För begränsat skattskyldiga aktieägare gäller dock att en utbetalning från bolaget i samband med inlösen av aktier likställs med utdelning. Det innebär att kupongskatt utgår på hela inlösenbeloppet med eventuell nedsättning av skatten enligt tillämpligt skatteavtal. Någon möjlighet till avdrag för aktiernas anskaffningskostnad finns inte. I förhållande till stater med vilka Sverige har skatteavtal medger Skatteverket däremot, med hänvisning till kommentaren till OECD:s modell för skatteavtal, att avdrag görs för aktiernas nominella belopp.

I fråga om aktiebolags förvärv av egna aktier genom ett förvärvserbjudande som har riktat sig till samtliga aktieägare eller samtliga ägare av aktier av ett visst slag, s.k. riktade återköp, gäller motsvarande som vid inlösen av aktier. Det innebär att en utbetalning i samband med ett riktat återköp ses som ersättning för avyttring hos en obegränsat skattskyldig aktieägare medan det hos en aktieägare som är begränsat skattskyldig, ses som utdelning. I det förra fallet medges sålunda avdrag för anskaffningsutgiften medan hela det utbetalda beloppet blir beskattat i det senare fallet.

#### *Bakgrunden till gällande bestämmelser*

Före 1990 års skattereform träffades utbetalningar från aktiebolag i samband med inlösen av aktier, i likhet med andra utbetalningar som inte var att anse som utdelning, av en utskiftningskatt. Skatten togs ut hos bolaget med 40 procent av det utskiftade beloppet oavsett var aktieägaren var bosatt.

I samband med skattereformen avskaffades utskiftningskatten och de ifrågavarande utbetalningarna kom i stället att likställas med utdelning. Det innebar att utbetalningar i samband med inlösen av aktier kom att beskattas som utdelning hos såväl obegränsat som begränsat skattskyldiga aktieägare. I det förra fallet beskattades utbetalningen som inkomst av kapital och i det senare genom uttag av kupongskatt. I båda fallen var skattesatsen 30 procent och något avdrag för aktiernas anskaffningskostnad medgavs inte. I inkomstskattefallet ansågs dock aktien avyttrad för noll kronor vilket normalt innebar att en reaförlust uppkom motsvarande aktiens anskaffningsvärde.

År 1994 avskaffades den ekonomiska dubbelbeskattningen och mottagen utdelning på aktier i svenska aktiebolag undantogs från beskattning. För obegränsat skattskyldiga aktieägare innebar det att andra utbetalningar från aktiebolag än utdelning kom att hanteras inom kapitalvinstsy-

stemet. Någon motsvarande ändring gjordes inte beträffande kupongskatten där sådana utbetalningar även fortsättningsvis likställdes med utdelning.

Efter ett regeringsskifte påföljande år återinfördes den ekonomiska dubbelbeskattningen. Ingen ändring gjordes dock beträffande utskiftade medel. Sådana beskattades således även fortsättningsvis inom ramen för kapitalvinstsystemet såvitt gäller obegränsat skattskyldiga aktieägare och genom uttag av kupongskatt beträffande begränsat skattskyldiga.

År 2000 infördes bestämmelser som innebar att vissa svenska aktiebolag medgavs rätt att förvärva och överlåta egna aktier. I lagstiftningsärendet avseende de skattemässiga konsekvenserna av sådana förvärv behandlades, utöver frågan om kupongskatt skall tas ut vid återköp, även den om huruvida skyldigheten för obegränsat skattskyldiga att erlägga kupongskatt på mottagna utbetalningar i samband med inlösen av aktier borde slopas. I den promemoria som låg till grund för propositionen föreslogs att kupongskatt inte skulle utgå vid förvärv av egna aktier, vare sig det var fråga om riktade återköp eller återköp på börs. Vidare föreslogs att kupongskattskyldigheten vid nedsättning av aktiekapitalet genom inlösen av aktier skulle avskaffas. När det gäller återköpen motiverades förslaget med att det beträffande återköp på börs inte skulle vara praktiskt möjligt att behandla utbetalningen som utdelning eftersom säljaren inte har någon vetskap om vem som köper aktierna. Vid riktade återköp vet säljaren visserligen vem som köper, men det skulle enligt promemorian inte vara en acceptabel lösning att ha olika regler beroende på hur återköpen i praktiken går till. I promemorian föreslogs därför att utbetalningar i samband med återköp skulle undantas helt från uttag av kupongskatt. I fråga om nedsättning av aktiekapitalet genom inlösen av aktier hänvisades bl.a. till den kritik som riktats mot det förhållandet att inlösen jämföras med utdelning i kupongskattehänseende samtidigt som förfarandet inkomstskatterättsligt behandlas som en avyttring. Detta har ansetts vara diskriminerande mot begränsat skattskyldiga aktieägare eftersom kupongskattelagen i dessa fall inte medger någon rätt till återbetalning av den skatt som belöper på anskaffningskostnaden för aktierna. Vidare angavs i promemorian att systematiska skäl talade för ett slopande av kupongskatt vid inlösen, särskilt med beaktande av de likheter som föreligger mellan inlösen och återköp av egna aktier.

Efter viss remisskritik av promemorians förslag att helt undanta återköpen från kupongskatt föreslog regeringen i prop. 1999/2000:38 att kupongskatt skall utgå i de fall det är fråga om riktade återköp. Som skäl angavs att kupongskatt av fiskala skäl bör tas ut i de situationer det är praktiskt möjligt. Samma skäl åberopades som motivering för att inte följa promemorians förslag att avskaffa kupongskatten på utbetalningar i samband med inlösen av aktier. Som ytterligare motivering angavs de möjligheter till skatteplanering och skatteundandraganden som ett slopande av skatten kunde föra med sig i dessa fall.

### *Kritiken mot gällande bestämmelser*

Kritik har riktats mot att obegränsat och begränsat skattskyldiga behandlas olika i samband med inlösen och riktade återköp av aktier. Det har gjorts gällande att den nuvarande ordningen diskriminerar aktieägare i

utlandet och att förfarandet kan stå i strid med EG-fördragets bestämmelser om etableringsrätt och fri rörlighet för kapital.

För närvarande pågår ett mål i EG-domstolen (C-265/04) där en svensk domstol begärt förhandsavgörande om huruvida den svenska ordningen för beskattning av inlösenlikvider är förenlig med EG-fördraget. Den nationella domstolen har frågat om fördraget medger att en medlemsstat beskattar en inlösenlikvid, som utbetalas från ett aktiebolag i medlemsstaten, som utdelning utan rätt till avdrag för anskaffningskostnad för inlöst aktie om den utbetalas till en aktieägare som inte är bosatt eller stadigvarande vistas i medlemsstaten, medan en inlösenlikvid från ett sådant bolag, som utbetalas till en aktieägare som är bosatt eller stadigvarande vistas i medlemsstaten, i stället beskattas som kapitalvinst med rätt till avdrag för anskaffningsutgiften för inlöst aktie. För det fall den första frågan besvaras nekande, har den nationella domstolen begärt förhandsavgörande om huruvida fördraget medger en reglering som den ovan beskrivna när det i dubbelbeskattningsavtal mellan den medlemsstat där aktiebolaget har sitt säte och den medlemsstat där aktieägaren är bosatt, föreskrivs en lägre skattesats än den som tas ut på en inlösenlikvid som utbetalas till en aktieägare i den förstnämnda medlemsstaten och när en aktieägare i den andra medlemsstaten, med hänvisning till kommentaren till OECD:s modell för skatteavtal, dessutom medges avdrag motsvarande de inlösta aktiernas nominella belopp.

Regeringen har i ett yttrande till EG-domstolen i ovan nämnda mål tillkännagett att den ifrågavarande ordningen kan medföra att en begränsat skattskyldig aktieägare i vissa fall beskattas hårdare än den som är obegränsat skattskyldig. Regeringen har därför förklarat att den anser att den i målet aktuella regleringen inte är förenlig med gemenskapsrätten samt att regeringen överväger en förändring av bestämmelserna som skulle innebära att en begränsat skattskyldig aktieägare medges rätt att från inlösenlikviden dra av anskaffningskostnaden för aktierna.

#### 4.2 Rätt till återbetalning av anskaffningskostnaden vid inlösen och riktade återköp av aktier

**Regeringens förslag:** I kupongskattelagen införs en bestämmelse som ger aktieägare som mottagit utbetalning på grund av inlösen av aktier eller på grund av aktiebolags förvärv av egna aktier genom ett riktat förvärvserbjudande rätt till återbetalning av innehållen kupongskatt till den del skatten belöper på anskaffningskostnaden för aktierna.

**Promemorians förslag:** Överensstämmer med regeringens men innehåller inte förslag om viss retroaktiv tillämpning.

**Remissinstanserna:** Några remissinstanser anser att de nya bestämmelserna bör tillämpas från ett tidigare datum än vad som föreslås i promemorian. *Näringslivets Skattedelegation* anser att inlösen och riktade återköp överhuvudtaget inte bör behandlas som utdelning. Samma synpunkt framförs av *TeliaSonera AB* som även menar att det föreslagna återbetalningssystemet kan strida mot EG-fördraget. I övrigt tillstyrks förslaget eller lämnas utan erinran av de remissinstanser som yttrat sig i den här delen.

**Skälen för regeringens förslag:** Kupongskatt bör av fiskala skäl tas ut i de fall det är praktiskt möjligt. Samtidigt bör resultatet av beskattningen i möjligaste mån återspegla vad skattebestämmelsen i fråga har till syfte att uppnå. Kupongskatten är en definitiv källskatt som ersätter såväl inkomstskatt som förmögenhetsskatt. Syftet är således att uttaget av kupongskatt i princip skall motsvara vad en obegränsat skattskyldig aktieägare betalar i skatt i motsvarande situation.

Som nämnts ovan behandlas utbetalningar till begränsat skattskyldiga aktieägare i samband med riktade återköp och inlösen av aktier som utdelning. Det innebär att en sådan aktieägare är skyldig att betala kupongskatt på hela det utbetalda beloppet, dvs. även på den del av utbetalningen som är att anse som en återbetalning av insatt kapital. När det är fråga om inlösen av aktier medger Skatteverket, i förhållande till länder med vilka Sverige har skatteavtal, att den del av inlösenbeloppet som svarar mot aktiernas nominella belopp får undantas från beskattning. Därtill kommer att den faktiska skattesatsen vanligtvis är lägre (normalt 15 procent) i enlighet med tillämpligt skatteavtal. Sker utbetalningen däremot till en i Sverige obegränsat skattskyldig aktieägare behandlas den inom ramen för kapitalvinstsystemet. Skatt utgår då endast på vinsten, dvs. den del av utbetalningen som överstiger anskaffningsutgiften för aktierna.

Det sagda innebär att en begränsat skattskyldig aktieägare i det enskilda fallet – beroende på aktiernas nominella belopp, deras anskaffningskostnad och tillämpligt skatteavtal – ibland kan få betala högre och ibland lägre skatt än vad han hade gjort om han varit obegränsat skattskyldig. Ju högre anskaffningskostnaden är desto större är risken att skatten blir högre för den som är begränsat skattskyldig. Denna olikformiga behandling av obegränsat och begränsat skattskyldiga leder således till att de senare i vissa fall behandlas sämre än de förra. En sådan ordning kan inte anses vara förenlig med EG-fördragets bestämmelser om etableringsrätt och fri rörlighet för kapital. De aktuella bestämmelserna bör därför ändras och utformas på ett sätt som innebär att en begränsat skattskyldig aktieägare inte behöver betala mer i skatt än vad en obegränsat skattskyldig aktieägare skulle göra i motsvarande situation.

Ändringarna i kupongskattelagen bör utformas på ett sätt som innebär att en begränsat skattskyldig aktieägare som mottagit en utbetalning i samband med inlösen eller riktade återköp av aktier inte skall behöva betala kupongskatt på den del av utbetalningen som motsvarar anskaffningskostnaden för aktierna. Kupongskatten är en definitiv källskatt vilket innebär att skatteavdraget för kupongskatten skall göras i samband med utbetalningen av utdelningen. Utdelning i avstämningsbolag betalas ut av den centrala värdepappersförvararen, antingen direkt om den utdelningsberättigade är registrerad där, eller indirekt via en förvaltare om aktierna är förvaltarregistrerade. Utdelning i andra aktiebolag än avstämningsbolag betalas vanligen ut direkt från bolaget eller via en bank. Om skatten till följd av ett skatteavtal skall tas ut med en lägre procentsats än 30 procent sker en nedsättning av kupongskatten. Detta kan antingen ske direkt vid utbetalningstillfället, s.k. direktnedsättning, eller i efterhand efter ansökan om återbetalning. Det bästa vore naturligtvis om det redan i samband med en utbetalning gick att ta hänsyn till anskaffningskostnaden för aktierna och enbart ta ut skatt på den del av utbetalningen som överstiger kostnaden. Detta skulle emellertid förutsätta att den som verk-

ställer utbetalningen och innehåller kupongskatten har uppgifter om vilken anskaffningskostnad varje enskild aktieägare har för sina aktier. De centrala värdepappersförvararna och förvaltarna har emellertid begränsade möjligheter att få in tillförlitliga uppgifter av det slaget. Dessutom kan det ifrågasättas om det är lämpligt att ett sådant förfarande, som närmast är att jämföra med ett skattebeslut, utövas av någon annan än Skatteverket. Att införa ett system där kupongskatten sätts ned med hänsynstagande till anskaffningskostnaden redan vid utbetalningstillfället framstår därför inte som någon framkomlig väg.

Det andra alternativet skulle innebära att full kupongskatt innehålls vid utbetalningen varefter den utdelningsberättigade har möjlighet att ansöka om återbetalning. Vid återbetalningen skulle underlaget för kupongskatten beräknas till ett belopp som svarar mot skillnaden mellan utbetalningen till aktieägaren och dennes verkliga anskaffningskostnad för aktierna. Skillnaden mellan det innehållna beloppet och den sålunda beräknade kupongskatten skulle betalas tillbaka till aktieägaren. Ett sådant förfarande har den fördelen att beskattningen blir likformig mellan obegränsat och begränsat skattskyldiga. Nackdelarna är främst administrativa. Dels måste en begränsat skattskyldig aktieägare göra sig besväret att ansöka om återbetalning, dels innebär förfarandet att Skatteverket får fler ansökningar om återbetalning av kupongskatt att hantera. En ytterligare nackdel är att det många gånger kan vara svårt att få fram uppgifter om aktiernas anskaffningsvärde. Slutligen kan det vara förenat med vissa svårigheter för Skatteverket att avgöra vilken utredning som skall krävas till styrkande av anskaffningskostnaden.

Hur omfattande merarbetet med ett återbetalningsförfarande kommer att bli är svårt att förutse. Med hänsyn till dagens kupongskatteregler samt till möjligheten att återköpa aktier via börs, torde inlösen av aktier och riktade återköp hittills ha varit relativt sällsynta företeelser. Det är tänkbart att återköpen via börs – p.g.a. den snabba och enkla hanteringen – kommer fortsätta att dominera även efter en sådan förändring som nu föreslås. Antalet återbetalningsärenden skulle i så fall kunna stanna på en hanterlig nivå. Beträffande Skatteverkets handläggning bör framhållas att det föreslagna återbetalningsförfarande skulle bli i stort sett identiskt med det som i dag gäller för återbetalning i samband med likvidation. Som nämnts tidigare brukar dessutom Skatteverket i samband med inlösen sätta ned kupongskatten och återbetala den del av skatten som belöper på aktiernas nominella värde. Rutiner för att hantera ett återbetalningsförfarande finns således redan.

Regeringen föreslår därför att det i kupongskattelagen införs ett återbetalningsförfarande i de fall då kupongskatt innehållits p.g.a. inlösen eller riktade återköp av aktier. Själva förfarandet föreslås bli detsamma som det som enligt 27 § kupongskattelagen gäller vid återbetalning i samband med att en aktie förlorat sitt värde till följd av att bolaget upplösts genom likvidation. Det innebär att underlaget för kupongskatten skall beräknas på ett belopp som svarar mot skillnaden mellan utbetalningen till aktieägaren och dennes anskaffningskostnad för aktierna. Har aktierna förvärvats genom fusionsvederlag skall anskaffningskostnaden anses vara den kostnad som aktieägaren hade för aktierna i det övertagna bolaget.

Med hänsyn till svårigheterna att i vissa fall fastställa anskaffningskostnaden för äldre aktieinnehav, föreslår regeringen att det införs en

schablonmetod för beräkningen motsvarande den som finns i inkomstskattelagen. Det innebär att anskaffningskostnaden i fråga om marknadsnoterade aktier får bestämmas till 20 procent av utbetalningen till aktieägaren i stället för den verkliga kostnaden.

Ansökan om återbetalning skall göras skriftligen hos Skatteverket senast vid utgången av femte kalenderåret efter utdelningstillfället. Till ansökningshandlingen skall fogas intyg eller annan utredning till styrkande av att kupongskatt innehållits samt att full skattskyldighet inte föreligger för sökanden. Det senare innebär att sökanden skall styrka vilken anskaffningskostnad han eller hon har haft för aktierna.

*TeliaSonera AB* har ifrågasatt om det överhuvudtaget kan anses tillåtet att behandla inlösen eller återköp av aktier som utdelning och därmed ta ut svensk kupongskatt för begränsat skattskyldiga när samma utbetalning behandlas som en avyttring för obegränsat skattskyldiga. Även *Näringslivets Skattedelegation* anser att utbetalningar i samband med inlösen och riktade återköp inte bör behandlas som utdelning. Delegationen har också framhållit att även de administrativa meråtgärder som en ansökan om återbetalning av kupongskatt innebär kan anses strida mot EG-fördragets bestämmelser om den fria rörligheten för kapital.

Som angetts ovan är det regeringens uppfattning att kupongskatt av fiskala skäl bör tas ut i de fall det är praktiskt möjligt. Bakgrunden till detta är, såsom redovisades i prop. 1999/2000:38, att ett slopande av kupongskatten i de aktuella fallen kan föra med sig skatteplanering och skatteundandraganden. Syftet med ändringsförslagen är att det ekonomiska resultatet av inlösen och riktade återköp skall bli detsamma för obegränsat och begränsat skattskyldiga aktieägare. Härigenom undviks att de senare diskrimineras. Enligt regeringens mening kan det inte anses som diskriminerande att formerna för beskattningen skiljer sig åt när det ekonomiska resultatet blir detsamma. För att uppnå detta kan den som är begränsat skattskyldig behöva ansöka om återbetalning av skatten. Det kan möjligen innebära ett visst administrativt merarbete i förhållande till vad som i samband med deklarationen ankommer på den som är obegränsat skattskyldig. Enligt regeringens mening kan ett sådant eventuellt merarbete inte anses vara ett medel för godtycklig diskriminering eller förtäckt begränsning av den fria rörligheten av kapital, utan får anses vara proportionerligt i förhållande till syftet att motverka skatteplanering och skatteundandraganden. Regeringens bedömning är därför att den föreslagna lagstiftningen inte står i strid med EG-fördragets bestämmelser.

### *Lagförslaget*

Förslaget föranleder ändringar i 27 § kupongskattelagen.

### *Övergångsbestämmelserna*

Några remissinstanser menar att de nya bestämmelserna bör tillämpas från ett tidigare datum än vad som förslås i promemorian. *Kammarrätten i Sundsvall* menar att det mot bakgrund av att de nuvarande bestämmelserna kan stå i strid med EG-fördraget finns anledning att ta upp över-

gångsbestämmelserna till ytterligare övervägande. *Näringslivets Skatte-delegation* anser, av samma skäl, att de nya reglerna i princip bör tillämpas fr.o.m. den tidpunkt då Sverige blev medlem i EU. *TeliaSonera AB* menar att eftersom de nuvarande bestämmelserna får anses som diskriminerande, vore det oskäligt om Skatteverket fortsätter att ta ut kupongskatt utan att medge avdrag för utbetalningar som sker från och med nu. Bolaget anger att ett antal stora börsbolag, inklusive *TeliaSonera*, planerar återköps- eller inlösenprogram inför vårens bolagsstämmor. Eftersom lagligheten i de nuvarande bestämmelserna är ifrågasatta hemställer därför bolaget om att den föreslagna lagändringen skall tillämpas retroaktivt från i vart fall den 1 januari 2005.

Regeringen anser att det, oberoende av vilket domslut EG-domstolen kommer att meddela, är angeläget att de nu föreslagna bestämmelserna kan börja tillämpas så snart som möjligt. Regeringen föreslår därför att ändringarna i 27 § kupongskattelagen skall tillämpas från den 1 januari 2005. Det innebär att återbetalning av kupongskatt kan ske även beträffande utbetalningar som skett mellan den 1 januari och den 1 juli 2005.

Skulle det bli aktuellt med ytterligare återbetalning av kupongskatt sedan EG-domstolen meddelat sin dom, kan det finnas anledning att återkomma till frågan om retroaktivitet.

## 5 Ansvar vid utdelning på andel i en investeringsfond

### 5.1 Bakgrund

En investeringsfond är i princip en fond som består av fondpapper och andra finansiella instrument och som bildats genom kapitaltillskott från allmänheten och ägs av dem som skjutit till kapital. Bestämmelser om investeringsfonder finns bl.a. i lagen (2004:46) om investeringsfonder.

Förvaltningen av en investeringsfond och försäljning och inlösen av andelar i fonden, dvs. fondverksamheten, skall skötas av ett fondbolag. Ett fondbolag är ett svenskt aktiebolag som fått tillstånd av Finansinspektionen att driva fondverksamhet. Fondbolaget skall även föra eller låta föra ett register över samtliga innehavare i fonden. När det gäller specialfonder – dvs. investeringsfonder som inte omfattas av den harmoniserade fondlagstiftningen på EU-nivå, det s.k. UCITS-direktivet<sup>5</sup> – kan fondverksamheten även drivas av värdepappersbolag och svenska kreditinstitut som har fått Finansinspektionens tillstånd att driva fondverksamhet som avser specialfonder.

Tillgångarna i en investeringsfond får enligt lagen om investeringsfonder inte förvaras av fondbolaget. I stället måste varje investeringsfond ha ett särskilt förvaringsinstitut som tar hand om förvaringen av fondtillgångarna och sköter in- och utbetalningar avseende fonden. På detta sätt riskerar inte fondandelsägarna att fondtillgångarna blandas samman med fondbolagets egna tillgångar.

<sup>5</sup> Rådets direktiv 85/611/EEG om samordning av lagar och andra författningar som avser företag för kollektiva investeringar i överlåtbara värdepapper (fondföretag).



Utdelning från en investeringsfond är avdragsgill för fonden och skattepliktig för andelsägaren. För en obegränsat skattskyldig andelsägare sker beskattningen i inkomstslaget kapital. För den andelsägare som är begränsat skattskyldig tas i stället kupongskatt ut på utdelningen. Enligt 12 § kupongskattelagen har förvaringsinstitutet i princip samma skyldigheter vid utdelning från en investeringsfond som den centrala värdepappersförvararen har vid utdelning från avstämningsbolag. Det är således förvaringsinstitutet som skall innehålla, redovisa och betala in kupongskatten. Detta gäller även om andelarna är förvaltarregistrerade. För utdelning på aktier som är förvaltarregistrerade gäller skyldigheten att innehålla kupongskatt däremot förvaltaren i stället för den centrala värdepappersförvararen.

Fondbolagens Förening har hemställt att skyldigheten att innehålla, redovisa och betala kupongskatt skall ligga på förvaltaren i stället för förvaringsinstitutet vid utdelning på förvaltarregistrerade andelar. Enligt föreningen är detta en ordning som tillämpas redan i dag eftersom det av praktiska skäl inte är möjligt att göra på något annat sätt. Föreningen har också angett att det även kan övervägas att ändra bestämmelserna i fråga om andelar som inte är förvaltarregistrerade på så sätt att skyldigheten att innehålla, redovisa och betala in kupongskatt flyttas över från förvaringsinstitutet till fondbolaget.

## 5.2 Ansvaret flyttas från förvaringsinstitutet till fondbolaget respektive förvaltaren

**Regeringens förslag:** Fondbolaget skall vara ansvarigt för innehållande, redovisning och betalning av kupongskatt vid utdelning på andel i investeringsfond. Om fondandelarna är förvaltarregistrerade skall i stället förvaltaren vara ansvarig.

**Promemorians förslag:** Överensstämmer med regeringens.

**Remissinstanserna:** De remissinstanser som yttrat sig över förslaget tillstyrker eller har inga invändningar mot det.

**Skälen för regeringens förslag:** Kupongskattelagsutredningen, som hade i uppdrag att bl.a. göra en översyn av bestämmelserna om kupongskatt, föreslår i betänkandet Källskatt på utdelning och royalty till begränsat skattskyldiga (SOU 1999:79) att skyldigheten för innehållande, redovisning och betalning av kupongskatt vid utdelning på andel i investeringsfond flyttas från förvaringsinstitutet till fondbolaget eller, om fondandelarna är förvaltarregistrerade, förvaltaren. I betänkandet anges att uppbörd och redovisning av kupongskatt i praktiken sköts av fondbolaget i stället för förvaringsinstitutet. Orsaken till detta uppges vara att det för vissa fondbolag är förenat med olägenheter att ansvaret ligger på förvaringsinstitutet. För att fullgöra skyldigheten måste instituten nämligen ha tillgång till alla uppgifter i andelsägarregistret. Fondbolaget kan tillhöra en annan företagsgrupp än förvaringsinstitutet och kan därför ha skäl att inte vilja lämna ut uppgifter om sina kunder till institutet. Enligt utredningen framstod det som en bättre ordning att ansvaret i stället ligger på fondbolaget som har tillgång till registret över andelsägarna. Be-

träffande förvaltarregistrerade andelar fann utredningen att ansvaret bör ligga på förvaltaren.

Kupongskattelagsutredningens förslag har ännu inte lett till någon lagstiftning. Det finns dock skäl att i detta sammanhang ta upp utredningens förslag om ansvaret för innehållande, redovisning och betalning av kupongskatt vid utdelning på andelar i investeringsfonder. I praktiken finns det fyra olika aktörer som skulle kunna ansvara för uppbörden av kupongskatt, nämligen fondbolaget, central värdepappersförvarare, förvaltare och, såsom gäller i dag, förvaringsinstitutet. Enligt lagen (2004:46) om investeringsfonder skall fondbolaget föra eller låta föra ett register över samtliga innehavare i fonden. Om ägaren till fondandelarna har lämnat sina andelar till någon som har fått tillstånd till registrering som förvaltare, får förvaltaren anges i registret i stället för andelsägaren. Om lagen (1998:1479) om kontoföring av finansiella instrument (kontoföringslagen) är tillämplig på andelarna i fonden, förs registret i stället av en central värdepappersförvarare. Det senare förekommer endast beträffande ett fåtal fonder och i sådana fall har fondbolaget rätt till insyn i registret. Även när kontoföringslagen är tillämplig kan andelarna lämnas över till förvaltning.

Enligt kupongskattelagen skall andelsägaren lämna förvaringsinstitutet de uppgifter som behövs för att bedöma om den utdelningsberättigade är skattskyldig. Vidare skall fondbolaget lämna förvaringsinstitutet upplysning om förhållande som är av betydelse för frågan om innehållande av kupongskatt. För att kunna fullgöra sin redovisningsskyldighet måste förvaringsinstitutet således ha tillgång till uppgifter i andelsägarregistret. Som redogjorts för ovan kan det finnas skäl för fondbolaget att inte vilja lämna ut sådana uppgifter. För att undvika dessa olägenheter tillämpas ofta ett förfarande som innebär att det är fondbolaget som i praktiken fullgör uppgiftsskyldigheten när det är fråga om direktregistrerade andelar. När det gäller förvaltarregistrerade andelar uppstår motsvarande olägenhet för förvaltaren. I det senare fallet tillämpas i praktiken en ordning som innebär att förvaltaren sköter uppbörden och redovisningen av kupongskatt.

Tydligt förekommer det praktiska problem vid tillämpningen av den i kupongskattelagen föreskrivna ordningen för uppbörd och redovisning vid utdelning från investeringsfonder. Det finns därför skäl att flytta ansvaret från förvaringsinstitutet till andra aktörer, i första hand fondbolaget respektive förvaltaren. En sådan ordning föreslogs av kupongskattelagsutredningen och stämmer bättre överens med det förfarande som tillämpas i praktiken. Beträffande direktregistrerade fondandelar, där alltså ansvaret skulle flyttas till fondbolaget, kan det emellertid finnas en komplikation med en sådan lösning. Fondbolaget får nämligen inte ha hand om den egendom som ingår i fonden och kan därför inte heller ha hand om utdelningen som betalas ut från fonden. Det kan därför framstå som mindre lämpligt om fondbolaget skulle sköta den praktiska hanteringen med skattebetalningen. Emellertid skulle en överflyttning av ansvaret avse det formella ansvaret för uppbörden. Detta skulle inte hindra att någon annan, i det här fallet förvaringsinstitutet, rent faktiskt betalar in skatten. En sådan lösning framstår också som den mest naturliga eftersom det är förvaringsinstitutet som på uppdrag av fondbolaget utför alla utbetalningar av medel från en investeringsfond. Fondbolaget anvisar

förvaringsinstitutet om vilka andelsägare som skall tillgodoräknas utdelning och hur mycket skatt som skall betalas. I enlighet med 3 kap. 2 § lagen om investeringsfonder skall förvaringsinstitutet, innan det verkställer fondbolagets beslut om utdelning, kontrollera att beslutet inte strider mot bestämmelserna i den lagen eller mot fondbestämmelserna. I samband med att förvaringsinstitutet betalar ut utdelning till andelsägarna eller, vilket är vanligast förekommande, återinvesterar den, innehåller institutet skatten och betalar därefter in den. Enbart redovisningen av skatten skulle således skötas av fondbolaget. Något hinder mot att ansvaret flyttas från förvaringsinstitutet till fondbolaget när det gäller direktregistrerade andelar bör därför inte finnas.

När det gäller specialfonder får fondverksamheten även drivas av värdepappersbolag och svenska kreditinstitut. I sådana fall bör ansvaret för uppbörden av kupongskatt ligga på dessa i stället för förvaringsinstitutet.

Beträffande förvaltarregistrerade andelar framstår det som mest ändamålsenligt att förvaltaren svarar för uppbörd och redovisningen av kupongskatten. En överflyttning av ansvaret skulle innebära en anpassning till vad som gäller i fråga om utdelning på förvaltarregistrerade fondandelar till andelsägare som är hemmahörande i Sverige. I sådana fall är det nämligen förvaltaren som är skyldig att göra skatteavdrag och lämna kontrolluppgift.

I de fall andelarna är kontoförda enligt kontoföringslagen skulle det kunna tänkas att ansvaret åvilade den centrala värdepappersförvararen eftersom det är den som för registret i dessa fall. Mot bakgrund av att det endast finns ett fåtal fonder som kontoföringslagens bestämmelser är tillämpliga på samt att fondbolaget har rätt till insyn i dessa register, framstår det som mest ändamålsenligt att fondbolaget svarar för uppbörden av kupongskatten även i dessa fall. När det gäller förvaltarregistrerade andelar bör ansvaret för uppbörden av kupongskatt däremot ligga på förvaltaren.

Regeringen föreslår således att fondbolaget skall vara ansvarigt för innehållande, redovisning och betalning av kupongskatt vid utdelning på andelar i svenska investeringsfonder. Är andelarna förvaltarregistrerade skall förvaltaren ansvara för uppbörden. I fråga om andelar i specialfonder där fondverksamheten utövas av värdepappersbolag eller svenska kreditinstitut skall dessa ha ansvaret.

### *Lagförslaget*

Förslaget föranleder ändringar i 12 § kupongskattelagen.

## 6 Vissa justeringar i bestämmelserna om beskattning av sjömän

**Regeringens förslag:** Reglerna om klassificering av fartyg i inkomstskattelagen (1999:1229) justeras så att de ansluter till de kvantifierande begrepp som används i inkomstskattelagen. Justeringarna innebär att de materiella reglerna om när ett fartyg anses gå i fjärrfart eller närfart blir desamma som enligt den nu upphävda kommunalskattelagen (1928:370), KL.

**Skälen för regeringens förslag:** Före 1998 var inkomster enligt den då gällande lagen (1958:295) om sjömansskatt skattefria enligt KL. I stället betalade sjömännen sjömansskatt, som var en källskatt. Efter det att sjömansskattelagen upphörde att gälla vid utgången av 1997 beskattades sjömännen enligt bestämmelser i KL och lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt.

Ett och samma fartyg kan under ett år gå i olika s.k. fartområden: fjärrfart, närfart och inre fart. I sjömansskattelagen fanns regler om nämnda fartområden. Fartområdena har betydelse för klassificeringen av fartyg och därmed för om en inkomst överhuvudtaget skall betraktas som sjöinkomst och i så fall vilket sjöinkomstavdrag och vilken skattereduktion som blir tillämpliga för den aktuella sjömannen. Definitionerna av fartområdena var väl inarbetade och fördes över till KL (prop. 1995/96:227, bet. 1996/97:SkU3, rskr. 1996/97:66). I samband med upphävandet av sjömansskattelagen överfördes Sjömansskattenämndens uppgift att klassificera fartyg till dåvarande Riksskatteverket

Vid klassificeringen användes enligt sjömansskattelagen ett huvudsaklighetskriterium. För att sjömansskatt skulle betalas för inkomst av anställning ombord på fartyg, skulle fartyget huvudsakligast gå i fjärrfart eller närfart. I Sjömansskattenämndens praxis definierades huvudsakligast som minst 50 procent.

Upphävandet av sjömansskattelagen innebar att en stor del av bestämmelserna fördes över till KL med sakligt oförändrat innehåll. En grundtanke var att reglerna om klassificering av fartyg och om fartområden skulle ha samma betydelse för tillämpningen av bestämmelserna i KL som de hade för sjömansskatten enligt sjömansskattelagens bestämmelser. Efter överföringen av reglerna till KL har vissa ändringar skett i förtydligande syfte (prop. 1996/97:116, bet. 1996/97:SkU19, rskr. 1996/97:251). Därvid föreskrevs bl.a. att ett fartyg skall anses gå i fjärrfart, om det *huvudsakligen* går i sådan fart.

Bestämmelserna har därefter flyttats över till 64 och 65 kap. inkomstskattelagen och innebär bl.a. följande. Personer med sjöinkomst har rätt till ett sjöinkomstavdrag med 36 000 kronor och en skattereduktion med 14 000 kronor om de arbetar på ett handelsfartyg som huvudsakligen går i fjärrfart. Om fartyget går i närfart uppgår sjöinkomstavdraget till 35 000 kronor och skattereduktionen till 9 000 kronor.

I inkomstskattelagen avses med huvudsakligen minst 75 procent (prop. 1999/2000:2 del 1 s. 504 och även del 2 s. 676). Nuvarande reglering innebär alltså att om ett fartyg t.ex. till 60 procent går i fjärrfart och till

40 procent i närfart skall det anses gå i närfart, eftersom det då inte huvudsakligen går i fjärrfart.

Som nämnts ovan var det dock ursprungligen minst 50 procent som avsågs med begreppet huvudsakligen. Dagens regler står alltså inte i överensstämmelse med det materiella innehållet i de gamla reglerna. Eftersom införandet av inkomstskattelagen inte avsåg att innebära några materiella förändringar i detta avseende, föreslår regeringen att de kvantifierande uttrycken i reglerna justeras så att de ansluter till de begrepp som används i inkomstskattelagen.

Förslaget föranleder ändringar i 64 kap. 2 § första stycket, 3 § tredje stycket och 6 § andra stycket samt i 65 kap. 11 § inkomstskattelagen.

## 7 Ekonomiska konsekvenser

### *Inlösen och återköp av aktier*

Förslaget om att införa en rätt till återbetalning av kupongskatten i samband med inlösen och riktade återköp av aktier förväntas leda till ett visst skattebortfall. Hur stort skattebortfallet blir beror på i vilken omfattning aktiebolagen väljer att i framtiden lösa in aktier eller genomföra riktade återköp. Av avsnitt 4.1 framgår att det är regeringens uppfattning att de nationella bestämmelserna står i strid med EG-fördraget. En nationell regel som strider mot gemenskapsrätten skall inte tillämpas. Det förväntade skattebortfallet kan därför inte anses medföra några offentligfinansiella konsekvenser.

För Skatteverket medför förslaget att verket skall hantera en ny typ av återbetalningsärenden. Det innebär naturligtvis en ökad administrativ börda. Det handlar i huvudsak om kostnader för handläggningen av ärendena. I dag handlägger Skatteverket årligen ca 4 000 återbetalningsärenden avseende kupongskatt. Det är svårt att beräkna hur många ärenden som tillkommer på grund av den föreslagna lagstiftningen. Vid ett antagande om att 1 000–2 000 nya ärenden tillkommer beräknas handläggningen kräva ytterligare mellan en halv och en årsarbetskraft. Denna kostnad får finansieras inom ramen för befintliga anslag.

### *Ansvar vid utdelning på andel i en investeringsfond*

Förslaget om ansvaret för uppbörd vid utdelning på andelar i investeringsfonder beräknas inte få några ekonomiska konsekvenser. Det innebär varken en kostnad eller en inkomstförstärkning för det allmänna. Förslaget bör inte medföra några ökade kostnader för Skatteverket. Eftersom den föreslagna ordningen i stort sett redan tillämpas i praktiken torde det inte heller medföra några ökade kostnader för dem som är skyldiga att innehålla, redovisa och betala in skatten.

Förslaget att justera reglerna om klassificering av fartyg så att de ansluter till de kvantifierande begrepp som används i inkomstskattelagen, beräknas inte få någon offentligfinansiell effekt.

## 8 Författningskommentar

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

#### 12 §

I *första stycket* regleras bl.a. förfarandet vid utdelning på andelar i investeringsfonder. Ändringen innebär att ansvaret för innehållande, redovisning och betalning av kupongskatt flyttas från förvaringsinstitutet till fondbolaget. Detta skall gälla när andelarna är direktregistrerade hos fondbolaget eller, i förekommande fall, hos en central värdepappersförvarare. Ändringen innebär vidare att när andelarna är förvaltarregistrerade skall ansvaret i stället ligga hos förvaltaren.

I första stycket görs även en ändring som innebär att fondbolagens skyldighet att enligt kupongskattelagen lämna upplysningar till förvaringsinstitutet försvinner. Eftersom det föreslås att fondbolaget i stället för förvaringsinstitutet skall ansvara för uppbörden behövs ingen sådan skyldighet längre.

I slutet av stycket görs ett tillägg av två meningar. Den första meningen avser den situationen att ett värdepappersbolag eller ett kreditinstitut har tillstånd för fondverksamhet som avser specialfonder. Innebörden av tillägget är att det ansvar som enligt stycket skall gälla för fondbolag, även skall gälla i förekommande fall för värdepappersbolag och svenska kreditinstitut. I den andra meningen erinras om att det enligt lagen om investeringsfonder är förvaringsinstitutet som sköter in- och utbetalningarna avseende en investeringsfond. Erinringen görs för att markera att ändringarna i stycket avser en formell överflyttning av ansvaret för uppbörden av kupongskatt från förvaringsinstitutet till fondbolaget. Den faktiska hanteringen av in- och utbetalningar i fonden kommer även fortsättningsvis att skötas av förvaringsinstitutet. Frågan behandlas närmare i avsnitt 5.2.

Slutligen görs en ändring i *första och andra styckena* som innebär att orden ”första meningen” i hänvisningarna till lagrummen i aktiebolagslagen och försäkringsrörelselagen tas bort. Ändringen görs eftersom de aktuella lagrummen numera endast innehåller en mening.

#### 20 §

Ändringen innebär att hänvisningen till ”värdepapperscentralen” ersätts med ”central värdepappersförvarare”. Ändringen skulle ha gjorts i samband med att Värdepapperscentralen VPC AB:s monopol på kontoföring av finansiella instrument avskaffades den 1 januari 1999. Av förbiseende skedde ingen ändring då.

I paragrafen regleras förfarandet vid återbetalning av kupongskatt. Enligt den gällande lydelsen av andra stycket medges rätt till återbetalning av kupongskatt i samband med ett aktiebolags likvidation. I stycket regleras även hur det nya underlaget för kupongskatten skall beräknas. Ändringen innebär att det i *andra stycket* också anges att en aktieägare har rätt till återbetalning vid utbetalning i samband med nedsättning av aktiekapitalet som genomförts genom inlösen av aktier samt vid bolagets förvärv av egna aktier genom ett förvärvserbjudande som har riktats till samtliga aktieägare eller samtliga ägare till aktier av ett visst slag.

Ändringarna medför vidare att bestämmelserna om hur det nya underlaget för kupongskatten skall beräknas skall gälla även i samband med inlösen och riktade återköp. Dessa bestämmelser flyttas till ett nytt *tredje stycke*. I stycket införs även en bestämmelse om att en schablonmetod får användas för att beräkna underlaget för kupongskatten. Metoden innebär att för marknadsnoterade aktier får anskaffningskostnaden bestämmas till 20 procent av utbetalningen till aktieägaren. Bestämmelsen motsvarar den schablonmetod som enligt inkomstskattelagen kan användas vid kapitalvinstberäkningen i samband med avyttring av marknadsnoterade delägarrätter.

Införandet av ett nytt stycke medför att de nuvarande tredje till sjunde styckena ändras till *fjärde till åttonde styckena*.

### *Övergångsbestämmelserna*

De nya bestämmelserna skall träda i kraft den 1 juli 2005 men såvitt gäller 27 § tillämpas på utbetalningar som sker den 1 januari 2005 eller senare. Det innebär att aktieägare har möjlighet att ansöka om återbetalning av kupongskatten redan när det gäller inlösen- eller återköpsprogram som genomförts under perioden den 1 januari till den 1 juli 2005.

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

### **64 kap.**

#### *2, 3 och 6 §§*

*Huvudsakligen har ersatts med till övervägande del.*

För 2 § *första stycket* innebär förändringen att ett fartyg som till hälften eller mer går i fjärrfart berättigar till ett sjöinkomstavdrag med 36 000 kronor.

Tillämpningen av reglerna om sjöinkomst förutsätter enligt 3 § *tredje stycket* att fartyget till hälften eller mer används i fjärrfart eller närfart.

Reglerna om sjöinkomst tillämpas alltså inte om ett fartyg till övervägande del går i inre fart. Enligt 6 § *andra stycket* avses med inre fart fart inom landet till hälften eller mer i hamnar eller på floder, kanaler, insjöar, inomskärs vid kusterna eller i Kalmarsund.

## **65 kap.**

### *11 §*

I paragrafen ersätts *huvudsakligen* med *till övervägande del*. Förändringen innebär att skattereduktionen för skattskyldiga som har sjöinkomst under hela beskattningsåret skall göras med 14 000 kronor vid anställning på fartyg som till hälften eller mer går i fjärrfart.



# Lagförslaget i promemorian Vissa kupongskattefrågor (Fi2004/6209)

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

Härigenom föreskrivs att 12 och 27 §§ kupongskattelagen (1970:624)<sup>6</sup> skall ha följande lydelse.

### *Nuvarande lydelse*

### *Föreslagen lydelse*

#### 12 §<sup>7</sup>

Vid förvaltarregistrering enligt 3 kap. 10 § andra stycket *första meningen* aktiebolagslagen (1975:1385) eller 3 kap. 10 § andra stycket *första meningen* 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. Är fråga om utdelning på andel i en investeringsfond *gäller* bestämmelserna i 7 §, 8 § första och andra styckena, 9–11, 20 samt 22 §§ denna lag om central värdepappersförvarare i stället *förvaringsinstitutet*. 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 *förvaringsinstitutet* begär det, av den som registreringen avser enligt lagen (2004:46) om investeringsfonder. *Fondbolaget är skyldigt att omedelbart lämna förvaringsinstitutet upplysning om förhållande som är av betydelse för frågan om innehållande av kupongskatt*. 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.

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. Är fråga om 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 *ankommer på* 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 andels-

<sup>6</sup> Senaste lydelse av lagens rubrik 1974:996.

<sup>7</sup> Senaste lydelse 2004:50.

ägaren 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 1 kap. 1 § 15 och 3 kap. lagen om investeringsfonder framgår att förvaringsinstitutet 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 *första meningen* aktiebolagslagen eller 3 kap. 10 § andra stycket *första meningen* försäkringsrörelselagen.

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

#### 27 §<sup>8</sup>

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. Underlaget för kupongskatt skall i *sådant* fall 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.

Rätt till återbetalning föreligger även

- om aktie förlorat sitt värde till följd av att bolaget upplösts genom likvidation *och upplösning skett* 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 nedsättning 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*

<sup>8</sup> Senaste lydelse 2003:647.

*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 för vad som sägs i tredje stycket, bestämmas till 20 procent av utbetalningen.*

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.

---

Denna lag träder i kraft den 1 juli 2005. Äldre bestämmelser gäller i fråga om utdelning som har skett före ikraftträdandet.

## Förteckning över remissinstanser som yttrat sig över promemorian Vissa kupongskattefrågor (Fi2004/6209)

Göta Hovrätt, Kammarrätten i Sundsvall, Länsrätten i Dalarnas län, Finansinspektionen, Skatteverket, Stockholmsbörsen AB, Juridiska fakulteten vid Stockholms universitet, Stockholms Handelskammare, Svenska Bankföreningen, Fondbolagens Förening, Svenska Fondhandlareföreningen och Föreningen Svenskt Näringsliv.

Yttrande har också inkommit från TeliaSonera AB.

Stockholms Handelskammare, Föreningen Svenskt Näringsliv, Svenska Bankföreningen, och Svenska Fondhandlareföreningen har åberopat yttrande från Näringslivets Skattedelegation.

Sveriges Riksbank, Statskontoret, Riksrevisionen, Samhällsekonomiska fakulteten vid Uppsala universitet, Handelshögskolan i Stockholm, Invest in Sweden Agency, VPC AB och Företagarna har avstått från att yttra sig.