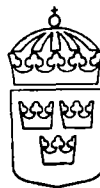


# Regeringens proposition

1985/86: 157

om stämpelskatten på aktier



Prop.  
1985/86: 157

---

Regeringen föreslår riksdagen att anta de förslag som har tagits upp i bifogade utdrag ur regeringsprotokollet den 13 mars 1986.

På regeringens vägnar

*Ingvar Carlsson*

*Kjell-Olof Feldt*

## Propositionens huvudsakliga innehåll

I propositionen föreslås att deklarationsskyldigheten slopas när det gäller uttag av stämpelskatt vid nybildning av aktiebolag. Beskattningen av överkurser vid nybildningar föreslås också slopad.

Vidare föreslås bestämmelser om beskattningsunderlaget vid utbyte av konvertibla skuldebrev mot aktier samt vissa förtydliganden när det gäller tidpunkten för skattskyldighetens inträde.

Ändringarna föreslås träda i kraft den 1 juli 1986.

# 1 Förslag till Lag om ändring i lagen (1984: 405) om stämpelskatt på aktier

Härigenom föreskrivs att 2, 4, och 5 §§ lagen (1984: 405) om stämpelskatt på aktier skall ha följande lydelse.

## Nuvarande lydelse

Skatten är två procent av aktiernas nominella belopp eller, om ett högre belopp skall betalas för aktierna, av det högre beloppet.

Sker betalning för vissa aktier genom tillförande av apportegendom, skall samma skatt betalas för aktierna som för de aktier som betalas med pengar. Betalas samtliga aktier genom apportegendom utgår skatten efter aktiernas nominella belopp.

Skattskyldigheten inträder när registrering av det nybildade bolaget sker eller, vid ökning av aktiekapitalet, när beslutet om ökningen registreras.

Deklaration skall ha kommit in till beskattningsmyndigheten senast två månader efter den dag då skattskyldigheten inträtt.

## Föreslagen lydelse

### 2 §<sup>1</sup>

Skatten är två procent av aktiernas nominella belopp. Vid ökning av aktiekapital skall, om ett högre belopp har betalats för aktierna än det nominella beloppet, skatten dock beräknas på det belopp som har betalats för aktierna. Vid utbyte av skuldebrev mot aktier skall skatten beräknas på aktiernas nominella belopp eller, om detta är högre, på det belopp som ursprungligen har betalats för skuldebreven.

Om betalning för vissa aktier har skett genom tillförande av apportegendom, skall samma skatt betalas för aktierna som för de aktier som har betalats med pengar. Om samtliga aktier helt eller delvis har betalats genom apportegendom utgår skatten på aktiernas nominella belopp eller, om detta är högre, på det belopp som har betalats för aktierna utöver apportegendomen.

### 4 §

Skattskyldigheten inträder när registrering av det nybildade bolaget sker eller, vid ökning av aktiekapitalet, när registrering sker som innebär att aktiekapitalet ökas.

### 5 §

Vid bildande av aktiebolag föreligger inte redovisningsskyldighet utan skatt påförs genom automatisk databehandling på grundval av uppgifter i aktiebolagsregistret utan att beslut meddelas av beskattningsmyndigheten. Skatten anses fastställd till det påförda beloppet. Beslut om skatten får meddelas enligt 4 kap. 3 och 5 §§ lagen (1984:151) om punktskatter och prisregleringsavgifter.

<sup>1</sup> Senaste lydelse 1985: 615.

*Skatten enligt första stycket skall betalas senast två månader efter den dag då skattskyldigheten inträtt. Restavgift enligt 5 kap. 8-11 §§ lagen (1984: 151) om punktskatter och prisregleringsavgifter skall tas ut om skatten inte betalas inom denna tid.*

*Vid ökning av aktiekapital skall bolaget lämna deklaration till beskattningsmyndigheten. Deklaration skall ha kommit in till beskattningsmyndigheten senast två månader efter den dag då skattskyldigheten inträtt.*

---

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1986. Äldre bestämmelser gäller fortfarande om skattskyldigheten enligt dessa bestämmelser inträtt före ikraftträdandet.

## 2 Förslag till

### Lag om ändring i lagen (1984: 151) om punktskatter och prisregleringsavgifter

Häri genom föreskrivs att 2 kap. 1 § lagen (1984: 151) om punktskatter och prisregleringsavgifter skall ha följande lydelse.

#### *Nuvarande lydelse*

Den som är skattskyldig skall redovisa skatten till beskattningsmyndigheten genom att lämna deklARATION.

Om deklarationsskyldighet i visst fall för den som är registrerad som skattskyldig föreskrivs i 6 § första stycket.

#### *Föreslagen lydelse*

#### 2 kap.

#### 1 §

Den som är skattskyldig skall redovisa skatten till beskattningsmyndigheten genom att lämna deklARATION. *Särskilda bestämmelser gäller i fråga om skatt enligt lagen (1984: 405) om stämpelskatt på aktier.*

---

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1986.

Utdrag ur protokoll vid regeringssammanträde den 13 mars 1986

Närvarande: statsministern Carlsson, ordförande, och statsråden Lundkvist, Feldt, Sigurdson, Gustafsson, Leijon, Hjelm-Wallén, Peterson, Andersson, Bodström, Göransson, Gradin, Dahl, R. Carlsson, Holmberg, Hellström, Wickbom, Johansson, Hultström, Lindqvist

Fördragande: statsrådet Feldt

## Proposition om stämpelskatten på aktier

### 1 Inledning

Enligt lagen (1984:405) om stämpelskatt på aktier (LSA) utgår stämpelskatt vid bildande av aktiebolag och vid ökning av aktiekapital. Riksskatteverket (RSV) är beskattningsmyndighet.

RSV har i en skrivelse till regeringen den 9 oktober 1985 föreslagit vissa ändringar i LSA. Till protokollet i detta ärende bör fogas en kopia av RSV:s skrivelse som *bilaga 1*.

Skrivelsen har remissbehandlats. En förteckning över remissinstanserna och en sammanfattning av remissyttrandena bör fogas till protokollet i detta ärende som *bilaga 2*.

Jag avser nu att ta upp de förslag till ändrad lagstiftning som RSV lämnat.

### 2 Redovisningsskyldigheten

**Mitt förslag:** Skyldigheten att i särskild deklARATION redovisa stämpelskatt på aktier slopas när det gäller nybildning av aktiebolag, men behålls i övrigt. Beskattningen av överkurser slopas vid nybildning av aktiebolag.

**RSV:s förslag:** Samma som mitt förslag.

**Remissinstanserna:** Har tillstyrkt förslagen.

**Skälen för mitt förslag:** Stämpelskatten på aktier utgår med två procent av aktiernas nominella belopp eller, om ett högre belopp skall betalas för aktierna, av det högre beloppet, 2 § LSA. Det är aktiebolaget som är skattskyldigt, 3 § LSA, och skattskyldigheten inträder när registrering av ett nybildat bolag sker eller, när aktiekapitalet ökas i ett befintligt bolag, när beslutet om ökningen av aktiekapitalet registreras, 4 § LSA.

När det gäller förfarandet vid uttag av stämpelskatten på aktier gäller de allmänna förfarandereglerna i lagen (1984:151) om punktskatter och pris-

regleringsavgifter, LPP. Det innebär bl. a. att de skattskyldiga skall redovisa skatten i särskilda deklarationer till beskattningsmyndigheten RSV, och att skatten skall betalas in till RSV inom den tid som föreskrivs för avlämnande av deklarationen. När det gäller stämpelskatten på aktier är deklarations- och betalningstiden längre än vad som generellt föreskrivs i LPP. I 5 § LSA föreskrivs nämligen att deklarationen skall ha kommit in till RSV senast två månader efter den dag då skattskyldigheten inträtt. Den längre deklarationstiden sammanhänger med de särskilda rutiner som tillämpas av RSV i samband med deklarationerna.

Uppgifter om nybildade aktiebolag och om ny- och fondemissioner i aktiebolag registreras hos patent- och registreringsverket, PRV, enligt bestämmelserna i aktiebolagsförordningen (1975: 1387). De grundläggande bestämmelserna om aktiebolagens skyldighet att göra olika anmälningar för registrering återfinns dock i aktiebolagslagen (1975: 1385), ABL.

RSV erhåller via magnetband kontinuerligt uppgifter från PRV ur aktiebolagsregistret. Uppgifter lämnas om nybildning av bolag eller ökning av aktiekapital i befintliga bolag, dagen för registreringen samt bolagets aktiekapital eller ökningen av aktiekapitalet. Med ledning av uppgifterna sänder RSV deklarationsblanketter till de skattskyldiga, som sedan har att redovisa och betala in skatten till RSV.

Antalet nybildningar av aktiebolag är f. n. ca 15 000 per år. I de flesta fall är det fråga om s. k. lagerbolag med ett aktiekapital om 50 000 kr. Överkurser på aktierna är ytterst ovanliga. Stämpelskatt påförs därför vanligen endast på aktiekapitalets nominella belopp. Det innebär att RSV redan genom de uppgifter som erhålls från PRV normalt har tillräckligt underlag för att påföra skatten. Deklarationsförfarandet kan därför framstå som onödigt. Det ger upphov till ett omfattande arbete för RSV. För de skattskyldiga ter sig ordningen som svårförståelig. Försummelse att i rätt tid lämna deklarationen är vanliga. Detta innebär att RSV får fatta särskilda beslut om påföring av skatten och om förseningsavgifter. Om inte heller betalning av skatten sker i rätt tid påförs den skattskyldige också restavgift.

Enligt min mening bör deklarationsförfarandet vid nybildning av aktiebolag kunna slopas. I stället bör RSV kunna påföra skatten direkt med ledning av de uppgifter som erhålls från PRV. Debiteringen kan göras genom automatisk databehandling hos RSV. RSV får sedan sända ut inbetalningskort på skatten till de skattskyldiga.

PRV lämnar inte uppgifter till RSV om överkurser vid nybildningar av aktiebolag eller vid ökning av aktiekapitalet i befintliga aktiebolag. Uppgifter om överkurser förs heller inte in i aktiebolagsregistret. PRV:s uppgiftslämnande kan därför inte utan särskilda åtgärder utvidgas till att avse även förekommande överkurser. Med hänsyn till att beskattningen av överkurser också är mer komplicerad än beskattningen av nominella aktiebelopp bör deklarationsförfarandet behållas i den mån överkurserna skall beskattas.

Som jag tidigare nämnt är det ytterst ovanligt att överkurser förekommer vid nybildning av aktiebolag. Enligt min mening bör beskattningen av sådana överkurser helt kunna slopas, utan att detta får några negativa

statsfinansiella konsekvenser. Detta innebär att deklarationsskyldigheten helt kan tas bort vid nybildning av aktiebolag.

Vid ökning av aktiekapital i samband med nyemissioner, eller vid konvertering av skuldebrev mot aktier, är det däremot mycket vanligt att överkurser förekommer. Överkurserna uppgår ofta till stora belopp. Intäkterna från beskattningen av överkurserna är betydande. Jag är därför inte beredd att föreslå att beskattningen av dessa överkurser slopas. Det innebär att även deklarationsskyldigheten generellt bör behållas för andra fall än vid nybildning av aktiebolag.

Deklarationsskyldigheten bör således slopas endast vid nybildning av aktiebolag. Det debiteringsförfarande som därvid får tillämpas bör så långt det är möjligt anpassas till förfarandet enligt LPP. Enligt de allmänna reglerna i LPP anses skatten fastställd till deklarerat belopp om inte RSV dessförinnan har fattat ett omprövningsbart eller slutligt beslut, 4 kap. 2 §. När RSV skall påföra skatt i samband med att ett aktiebolag bildas bör debiteringen anses innebära att skatten fastställts till det debiterade beloppet. Debiteringen blir därmed omprövningsbar enligt de generella reglerna i 4 kap. 3 och 5 §§ LPP. Det innebär bl. a. att den skattskyldige kan begära att RSV meddelar beslut om fastställande av skatten, antingen i form av ett omprövningsbart beslut eller i form av ett slutligt beslut som kan överklagas. Reglerna om inbetalning av skatt m. m. kommer också på detta sätt att överensstämma med vad som nu gäller. De särbestämmelser som erfordras för påförande av stämpelskatt vid nybildning av aktiebolag bör tas in i 5 § LSA. Även 2 kap. 1 § LPP bör ändras så att därav framgår att särbestämmelser i vissa fall gäller enligt LSA.

### 3 Beskattningsvärde vid konvertering av skuldebrev mot aktier

**Mitt förslag:** När skuldebrev konverteras mot aktier skall beskattningsunderlaget utgöras av det belopp som vid utgivningen har betalats för skuldebreven.

**RSV:s förslag:** Samma som mitt förslag.

**Remissinstanserna:** Har i huvudsak godtagit förslaget. Ett par remissinstanser anser dock att eventuella skillnader mellan vad som betalats för de konverterade skuldebreven och dessas nominella belopp inte bör ingå i beskattningsunderlaget.

**Skäl för mitt förslag:** Enligt 2 § andra stycket LSA skall, om betalning för aktier sker genom tillförande av apportegendom, skatten beräknas efter aktiernas nominella belopp. Överkurser beskattas således inte. Om endast vissa aktier betalas genom tillförande av apportegendom, skall dock skatten för samtliga aktier beräknas till samma belopp som skatten för de aktier som betalats med pengar.

I praxis har det varit tveksamt hur dessa bestämmelser skall tillämpas i samband med att skuldebrev konverteras till aktier. I avsaknad av uttryck-

liga bestämmelser om beräkningen av skatten har konverteringen kommit att betraktas som en form av betalning genom tillförande av apportegendom. Beskattning har därför skett endast av aktiernas nominella belopp.

Något skäl att i stämpelskattesammanhang likställa konvertering av skuldebrev mot aktier med förvärv av aktier som betalas genom apportegendom finns enligt min mening inte. När det gäller apportegendom kan det föreligga svårigheter att exakt ange egendomens värde, och av praktiska skäl får därför beskattningen vanligen inskränkas till att avse endast det nominella beloppet på de utgivna aktierna. Vid konvertering av skuldebrev mot aktier föreligger emellertid inga svårigheter att fastställa vad som betalats för skuldebrevet, och därigenom i förlängningen också för aktierna. I detta fall saknas skäl att inskränka beskattningsunderlaget till aktiernas nominella belopp. Överkurs bör således beskattas. Enligt min mening finns det därvid inte anledning att inte beskatta hela det vederlag som lämnats för de konverterade skuldebreven. Även s.k. ursprunglig överkurs på skuldebreven bör således beskattas. Det är givetvis det belopp som betalats i samband med utgivningen av skuldebreven som skall beskattas, inte belopp som senare kan ha erlagts vid en överlåtelse av skuldebreven före konverteringen.

Om betalning för skuldebrev som skall konverteras har erlagts genom tillförande av apportegendom, får betalningen anses motvara skuldebrevens nominella belopp. Detta belopp bör ligga till grund för beskattningen när konvertering sedan sker. Har endast vissa av skuldebreven betalats genom apportegendom, bör beskattningen även av dessa aktier dock ske på samma sätt som för de aktier där skuldebreven betalats kontant.

En uttrycklig bestämmelse om beskattningsvärdet vid konvertering av skuldebrev mot aktier bör införas i 2§ första stycket LSA. 2§ andra stycket LSA bör kompletteras så att därav framgår att om vid en aktieemission samtliga aktier betalats dels genom tillskjutande av apportegendom, dels kontant, bör beskattningen grundas på aktiernas nominella belopp eller, om detta är högre, på det belopp som betalats kontant.

## 4 Skattskyldighetens inträde

**Mitt förslag:** Skattskyldigheten vid ökning av aktiekapital skall inträda när registrering sker som innebär att aktiekapitalet ökas.

**RSV:s förslag:** Samma som mitt förslag.

**Remissinstanserna** har tillstyrkt förslaget.

**Skäl för mitt förslag:** Enligt 4§ LSA gäller att skattskyldigheten inträder när registrering av ett nybildat bolag sker eller, vid ökning av aktiekapital, när beslutet om ökningen registreras.

När ett aktiebolag utger konvertibla skuldebrev, eller skuldebrev förenade med optionsrätt till nyteckning, skall i beslutet om emissionen anges bl. a. skuldebrevens nominella belopp och emissionskurs, tid för betalning av skuldebreven och tid och villkor för utbyte eller nyteckning samt det



belopp varmed aktiekapitalet skall kunna ökas genom utbyte eller nyteckning. 5 kap. 4 § ABL. När teckningen av skuldebrev avslutats, skall detta anmälas för registrering, 5 kap. 7 § ABL. Vid detta tillfälle kan det dock vara oklart i vad mån konverteringsmöjligheten eller optionsrätten kommer att utnyttjas, och aktiekapitalet därigenom komma att ökas. Först sedan tiden för utbyte eller nyteckning gått ut har bolaget, enligt 5 kap. 14 § ABL, att anmäla för registrering hur många aktier som utgetts i utbyte mot skuldebrev eller som nytecknats. Genom den registrering som då görs anses aktiekapitalet ökat med sammanlagda beloppet av de anmälda aktierna.

Stämpelskatt skall naturligtvis bara tas ut för de aktier som slutligen utges. Skattskyldigheten bör därför inte inträda redan när registrering sker av beslutet om emissionen, utan först när registrering enligt 5 kap. 14 § ABL sker. 4 § LSA bör förtydligas på denna punkt. Det görs lämpligen så att det generellt föreskrivs att skattskyldigheten vid ökning av aktiekapital inträder först när registrering sker som innebär att aktiekapitalet ökas.

Därigenom kommer också tiden för skattskyldighetens inträde vid nyemission i bankaktiebolag att anpassas till vad som gäller för övriga aktiebolag. Enligt bestämmelserna i lagen (1955:183) om bankrörelse gäller nämligen att bolagsstämmans beslut om aktiekapitalets ökning ofördörligen skall anmälas för registrering, 34 §. Betalning för aktierna skall således inte avvaktas. Aktiekapitalet anses ökat först när bankaktiebolaget anmält hur många aktier som till fullo betalats, 42 § 3 mom. Betalning för aktierna behöver i normalfallet erläggas först inom ett år från bolagsstämmans beslut om aktiekapitalets ökning, 41 §, och anmälan för registrering av betalda aktier får göras inom sex månader efter utgången av betalningstiden, 42 § 1 mom. Det får anses olämpligt att skattskyldigheten enligt LSA inträder redan när det första beslutet om nyemissionen registreras, eftersom det då ännu är oklart i vilken utsträckning aktiekapitalet kan komma att höjas. Den av mig föreslagna ändringen av 4 § LSA innebär att skattskyldigheten i dessa fall inträder först när registrering sker av inbetalt aktiekapital.

Det kan tilläggas att banklagsutredningen i betänkandet (SOU 1984:27) Ny Banklagstiftning, Del 2, Bankaktiebolagslag, föreslagit att 1955 års lag om bankrörelse ersätts med bl. a. en ny bankaktiebolagslag. De föreslagna reglerna i den nya bankaktiebolagslagen om förfarandet vid bl. a. ökning av aktiekapital överensstämmer i huvudsak med vad som nu gäller för andra aktiebolag enligt ABL. Det innebär att registrering av beslut om ökning av aktiekapital vanligen skall ske först när aktierna har betalats.

## 5 Lagrådets hörande

Med hänsyn till lagstiftningsfrågans enkla beskaffenhet anser jag att något yttrande från lagrådet inte behöver inhämtas.

## 6 Hemställan

Med hänvisning till vad jag nu har anfört hemställer jag att regeringen föreslår riksdagen att anta inom finansdepartementet upprättade förslag till

1. lag om ändring i lagen (1984: 405) om stämpelskatt på aktier,
2. lag om ändring i lagen (1984: 151) om punktskatter och prisregleringsavgifter.

## 7 Beslut

Regeringen ansluter sig till föredragandens överväganden och beslutar att genom proposition föreslå riksdagen att anta de förslag som föredraganden har lagt fram.

## Riksskatteverkets förslag om ändringar i lagen om stämpelskatt på aktier

### Skattskyldighetens inträde

Enligt 4 § lagen (1984:405) om stämpelskatt på aktier (LSA) inträder skattskyldigheten när registrering av det nybildade bolaget sker eller, vid ökning av aktiekapitalet, när beslutet om ökningen registreras.

I prop. 1983/84:194 berör departementschefen ett fall då skattskyldigheten inträder innan full betalning har skett för aktierna och innan det är klarlagt hur stor ökningen av aktiekapitalet faktiskt blir, nämligen då nyemitterade aktier i bolag med bundet eget kapital om minst en miljon kr. blir ogiltiga enligt 4 kap. 13 § aktiebolagslagen (1975:1385, ABL). Skulle sådana fall uppkomma menar departementschefen att frågan om återbetalning kan prövas enligt de regler om dispens som finns i lagen (1984:151) om punktskatter och prisregleringsavgifter (LPP). Utöver vad departementschefen har redovisat finns det emellertid ytterligare likartade fall.

Försäkringsrörelselagen (1982:713) innehåller bestämmelser om nyemission i försäkringsaktiebolag (4 kap. 15 och 16 §§) som motsvarar ABLs reglering av nyemission i bolag med bundet eget kapital om minst en miljon kr. Enligt RSVs mening bör den av departementschefen anvisade dispensmöjligheten även komma i fråga när det gäller försäkringsaktiebolag.

Vid bestämmandet av tidpunkten för skattskyldighetens inträde vid konvertering av skuldebrev mot aktier och vid nyemission på grund av optionsrätt, får lydelsen av 4 § LSA ställas emot ABLs bestämmelser om förfarandet vid sådana ökning av aktiekapitalet. Härvid kan först konstateras att ökningen av aktiekapitalet inte blir slutligt bestämd förrän tiden för konvertering respektive nyteckning har löpt ut. Denna tid kan utsträckas över flera år. Ökningen av aktiekapitalet är bl. a. beroende av skuldebrevsinnehavarens/optionsrättsinnehavarens bedömning av bolagets ekonomiska ställning. Går bolaget dåligt kan denne välja att inte begära konvertering respektive nyteckning. Det ligger alltså utanför bolagets rådighet att fatta ett bestämmande beslut om den kommande faktiska ökningen av aktiekapitalet till följd av de emitterade skuldebreven. Bolaget kan endast besluta om det högsta belopp varmed aktiekapitalet skall kunna ökas genom konverteringen respektive nyteckningen. Uppgift om detta belopp skall enligt 5 kap. 4 § punkten 5 ABL anges i beslutet om skuldebrevsemissionen. Beslutet om maximikapitalet till följd av skuldebrevsemissionen är det enda beslut varmed bolaget berör frågan om ökningen av aktiekapitalet. Vid tidpunkten för registreringen av emissionsbeslutet är det oklart om några aktier över huvud taget kommer att ges ut till följd av skuldebrevsemissionen. Det får därför betraktas som uteslutet att det har varit lagstiftarens avsikt att skattskyldigheten enligt LSA skall inträda vid denna tidpunkt. RSV föreslår att lagstiftningen ändras på denna punkt så

att det klart framgår att skattskyldigheten vid konvertering av skuldebrev mot aktier och nyemission på grund av optionsrätt inträder när aktiekapitalet ökas genom registrering av anmälan enligt 5 kap. 14 § ABL.

Lagen (1955:183) om bankrörelse innehåller bestämmelser om förfarandet vid nyemission som i väsentliga delar skiljer sig från ABLs. Bolagsstämans beslut om nyemission skall av bankaktiebolaget ofördröjligen anmälas för registrering hos bankinspektionen. Betalningen för de nyemitterade aktierna skall därefter i normalfallet erläggas senast ett år från emissionsbeslutet. Aktiekapitalet anses ökat först när bankaktiebolaget har anmält antalet av de till fullo betalda aktierna hos bankinspektionen. Aktiekapitalets ökning fastställs till det sammanlagda nominella beloppet av dessa aktier. Bankaktiebolagets anmälan av betalda aktier skall göras senast sex månader efter utgången av den för inbetalning av aktierna bestämda tiden (34, 41 och 42 §§ lagen om bankrörelse). Enligt LSA inträder skattskyldigheten när bankaktiebolagets beslut om nyemission registreras hos bankinspektionen. Härav följer att bankaktiebolaget har att betala stämpelskatten innan bolaget fått betalning för de nya aktierna och innan aktiekapitalet har ökat. Skattskyldigheten kan komma att inträda ett och ett halvt år innan aktiekapitalet anses ökat enligt 42 § 3 mom. lagen om bankrörelse. Enligt RSVs mening är en sådan ordning, mot bakgrund av att en beskattning bör vara likformig och rättvis, mindre tillfredsställande. RSV föreslår därför att lagstiftningen ändras på denna punkt så att skattskyldigheten vid nyemission i bankaktiebolag inträder när aktiekapitalet ökas genom registrering av anmälan som avses i 42 § 1 och 2 mom. lagen om bankrörelse.

## Redovisningskyldigheten vid bildande av aktiebolag

Stämpelskatten utgår med två procent av aktiernas nominella belopp eller, om ett högre belopp skall betalas för aktierna, av det högre beloppet. Skattskyldigt aktiebolag skall redovisa skatten till RSV genom att avlämna deklaration. Deklarationen skall ha kommit in till RSV senast två månader efter den dag då skattskyldigheten inträtt (2 § första stycket och 5 § LSA).

I god tid före deklarationstidens utgång skickar RSV deklarationsblanketter till de skattskyldiga bolagen. RSV får uppgifter om de skattskyldiga bolagen ur aktiebolagsregistret via magnetband från patent- och registreringsverket. Uppgifterna består av bolagets firma och adress, organisationsnummer, dagen för registrering av det nybildade bolaget/dagen för aktiekapitalets ökning och aktiekapitalet/aktiekapitalets ökning.

Stämpelskatteutredningen (SOU 1983: 8 s. 54–55) övervägde att föreslå att stämpelskatten alltid skulle beräknas på aktiernas nominella belopp. Vid en genomgång av vissa nyemissioner i börsbolag under åren 1979–1981 fann utredningen att överkurser förekom regelmässigt och avsåg betydande belopp. Utredningen gjorde därför den bedömningen att ett slopande av beskattningen av överkurser skulle innebära ett inte obetydligt skattebortfall. Med hänsyn härtill var utredningen, trots att man i så fall kunde avskaffa deklarationsförfarandet, inte beredd att föreslå en beskattning grundad enbart på aktiernas nominella belopp. Departementschefen delade utredningens bedömning.

Antalet nybildningar av aktiebolag kan beräknas till 15 000 st. årligen. Härav svarar de s. k. lagerbolagen för uppskattningsvis två tredjedelar. Det absoluta flertalet – kanske 95 procent – av nybildningarna är aktiebolag med ett aktiekapital om 50 000 kr. Beträffande dessa aktiebolag är det ytterst ovanligt att överkurser redovisas vid stämpelbeskattningen. Även när det gäller aktiebolag med ett större aktiekapital är det mycket ovanligt att överkurser redovisas i samband med nybildningen. I vilken mån bolagen underlåter att redovisa överkurser har RSV ingen säker vetskap om. Som angivits tidigare omfattar inte det material som RSV får ur aktiebologsregistret uppgift om överkurs. En kontroll av de nybildade bolagen förutsätter därför att RSV begär in bolagets stiftelseurkund eller låter inhämta uppgifter från patent- och registreringsverket. Den arbetsbörda som åvilar personalen på RSVs punktskattesektioner möjliggör inte, förutom i rena undantagsfall, en sådan kontrollverksamhet. RSV har dock inte någon anledning att förutsätta att de nybildade bolagen underlåter att redovisa överkurser i någon större eller nämnvärd omfattning. Man kan således anta att aktiernas nominella belopp utgör det korrekta beskattningsvärdet i så gott som alla fall av nybildningar. Innehållet i de nybildade bolagens deklARATIONER är därför nästan alltid redan känt av RSV.

Hantering av de nybildade bolagen medför ett betydande arbete för RSV genom bristande skatteredovisning. I många fall betalar visserligen bolagen skatten men underlåter att avge deklARATION. Detta innebär att RSV i normalfallet får meddela beslut om fastställande av skatten samt påföra förseningsavgift. Orsaken till att bolagen försummar att deklarerera och betala i tid får bl. a. sökas i det förhållandet att bolagsstiftarna ofta är oerfarna i dessa sammanhang och i det att någon verksamhet ännu inte påbörjats i många bolag. De påföljder som försummelseerna medför uppfattas mycket negativt av de skattskyldiga, särskilt som fråga är om den första kontakten med skattemyndigheterna. RSV vill också peka på den hjälp som ges till nystartade företag i andra sammanhang.

Mot bakgrund av vad nu anförts menar RSV att det är en angelägen uppgift att försöka förenkla skatteadministrationen och hanteringen för de nybildade aktiebolagen. RSV föreslår därför att deklARATIONSSKYLDIGHETEN avskaffas för nybildade aktiebolag. Ett sådant förslag förutsätter – på grund av att aktiebologsförordningen inte föreskriver att uppgift om överkurs skall införas i aktiebologsregistret – att stämpelskatten grundas enbart på aktiernas nominella belopp. DeklARATIONSFÖRFARANDET bör kunna ersättas med ett förfarande där RSV direkt debiterar det nybildade aktiebologet den skatt som belöper på aktiernas nominella belopp.

En sådan debitering av skatt kan ske genom automatisk databehandling hos RSV. Debiteringen bör inte föregås av ett RSVs beslut i ärendet. En sådan ordning omöjliggörs av det stora antalet nybildade aktiebolag och skulle direkt motverka en förenkling av administrationen.

Debiteringsförfarandet bör så långt som möjligt inlemmas i beskattningsförfarandet enligt LPP. LPP bör alltså med vissa nödvändiga undantag vara tillämplig på skatt som debiteras nybildade aktiebolag. Undantagen måste direkt komma till uttryck i LSA.

Enligt LPP är särskilda rättsverkningar knutna till deklarationen. Genom att deklaration kommer in till beskattningsmyndigheten anses skatten fastställd till det deklarerade beloppet om inte beskattningsmyndigheten dessförinnan har fattat ett omprövningsbart eller slutligt beslut. Avlämnas inte deklaration anses skatten fastställd till noll kr. För att knyta debiteringsförfarandet till denna ordning bör skatten anses fastställd till det belopp som RSV debiterat genom den automatiska databehandlingen. Debiteringen kan härigenom – på det nybildade bolagets eller RSVs initiativ – följas av att RSV granskar ärendet och fattar beslut om skatten enligt 4 kap. 3 eller 5 §§ LPP. Genom denna lagtekniska lösning undviker man att skapa en omprövningsrätt som skiljer sig från vad som gäller för andra punktskatter.

Skatten bör – i likhet med vad som nu gäller – betalas senast två månader efter den dag då skattskyldigheten inträtt. Restavgift bör utgå om skatten inte betalas inom rätt tid.

I övrigt bör LPP ges motsvarande tillämpning på skatt som debiterats nybildade aktiebolag.

Inkomstbortfallet för staten till följd av utebliven skatt på aktiernas överkurser kan – sett mot bakgrund av dagens system – anses försumbart. Om förslaget genomförs kan dock ett nytt förfarande som ökar inkomstbortfallet komma att tillämpas. Sålunda kan rutinen att först inköpa ett lagerbolag med ett aktiekapital på 50 000 kr. och därefter i samband med ombildningen höja aktiekapitalet med överkurs på aktierna komma att ersättas med en nybildning där det önskade högre aktiekapitalet fastställs direkt. Vidare kan ett genomförande av förslaget komma att medföra ett visst mindre inkomstbortfall för staten på grund av att förseningsavgiften försvinner. Inkomstbortfallet bör dock, i vart fall till viss del, uppvägas av att RSVs administrationskostnader minskar. Administrationskostnaderna kan beräknas minska med ca 100 000 kr. per år.

Avslutningsvis vill RSV erinra om att ändringar i aktiebolagsförordningens bestämmelser om vad som skall införas i aktiebolagsregistret kan möjliggöra att redovisningsskyldigheten och därigenom deklarationsskyldigheten avskaffas även vid ökning av aktiekapital, utan att staten går miste om skatt på aktiernas överkurser.

## Beskattningsvärde vid konvertering av skuldebrev mot aktier

Enligt 2 § andra stycket LSA beskattas inte överkurser om samtliga aktier betalas genom tillskott av apportegendom.

I RSV/FB 1p 1977:1 fann rättsnämnden att aktier, som ges ut i samband med utbyte av konvertibla skuldebrev, betalas genom tillskott av annan egendom än pengar (apportegendom). Av förhandsbeskedet följer att överkurser på dessa aktier inte skall beskattas. RSV har följt förhandsbeskedet vid beskattningen.

Frågan om beskattning av överkurserna vid utbyte av konvertibla skuldebrev har varit uppe till diskussion. Ett sakkunnigutlåtande i denna fråga har därför inhämtats. Utlåtandet biläggs.

RSV delar de sakkunnigas mening att konverteringen inte bör ses som ett apporttillskott, utan i stället som en självständig rättsfigur inom aktiebolagsrätten. Enligt denna civilrättsliga syn på konverteringen är förut nämnd undantagsbestämmelse om apportegendom i 2 § andra stycket LSA inte tillämplig vid beskattningen. Följaktligen bör det vara möjligt att beskatta överkurser på de aktier som ges ut vid konvertering. RSV anser att bärande skäl saknas till att dessa överkurser skall undgå stämpelbeskattningen.

Som 2 § första stycket LSA nu är språkligt utformad omfattar den i och för sig en beskattning av överkurserna i fråga. Mot bakgrund av att dessa överkurser tidigare inte har beskattats anser RSV det önskvärt att lagstiftningen ändras så att det klart framgår att överkurser på aktier som ges ut vid konvertering är skattepliktiga.

Enligt RSVs mening bör överkursen bestämmas på följande sätt. Om ett högre belopp betalas in för de konvertibla skuldebrev än det som motsvarar nominella värdet av de aktier som erhålls vid utbytet, utgör skillnaden aktiernas överkurs.

Det är – till skillnad från det sätt på vilket aktiernas överkurs är bestämd enligt 12 kap. 4 § punkten 5 ABL – den faktiska betalningen för skuldebrevet vid utgivningen som bör räknas. Ursprunglig överkurs på skuldebrevet bör alltså i detta sammanhang öka aktiernas överkurs.

Det förhållandet att ett konvertibelt skuldebrev har betalats genom tillskott av apportegendom, bör enligt RSVs mening inte föranleda att undantagsbestämmelsen i 2 § andra stycket LSA blir tillämplig. De praktiska skäl som utgör motivet till denna bestämmelse, talar nämligen inte med samma tyngd när egendom tillförs bolaget som betalning för konvertibla skuldebrev. Som de sakkunniga konstaterat (s. 26) gör bolaget självt en värdering av apportegendomen som kommer till uttryck i vad som skall betalas för skuldebrevet. Genom den utformning av lagtexten som RSV har föreslagit kommer undantagsbestämmelsen inte att bli tillämplig i detta fall.

I detta sammanhang kan konstateras att om betalning för nyutgivna aktier erlagts med andra av det emitterande bolaget utgivna skuldebrev än konvertibla, inte heller detta kan anses som apporttillskott, varför undantagsbestämmelsen i 2 § andra stycket LSA inte blir tillämplig.

Härigenom föreskrivs i fråga om lagen (1984:405) om stämpelskatt på aktier att 2, 4, 5, 6 §§ skall ha nedan angivna lydelse.

*Nuvarande lydelse*

Skatten är två procent av aktiernas nominella belopp *eller, om ett högre belopp skall betalas för aktierna, av det högre beloppet*

*Sker betalning* för vissa aktier genom tillförande av apportegendom, skall samma skatt betalas för aktierna som för de aktier som *betalas* med pengar. *Betalas* samtliga aktier genom apportegendom utgår skatten *efter* aktiernas nominella belopp.

Skattskyldigheten inträder när registrering av det nybildade bolaget sker eller, vid ökning av aktiekapitalet, *när beslutet om ökningen registreras.*

*Deklaration skall ha kommit in till beskattningsmyndigheten senast två månader efter den dag då skattskyldigheten inträtt.*

*Föreslagen lydelse*2 §<sup>1</sup>

Skatten är två procent av aktiernas nominella belopp.

*Vid utbyte av skuldebrev mot aktier utgår skatten också på skillnaden mellan det belopp som betalats för skuldebrev och aktiernas nominella belopp. Vid annan ökning av aktiekapitalet utgår skatten också på skillnaden mellan det belopp som betalats för aktierna och aktiernas nominella belopp.*

*Har betalning skett* för vissa aktier genom tillförande av apportegendom, skall samma skatt betalas för aktierna som för de aktier som *har betalats* med pengar. *Har* samtliga aktier *betalats* genom apportegendom utgår skatten *på* aktiernas nominella belopp.

## 4 §

Skattskyldigheten inträder när registrering av det nybildade bolaget sker eller, vid ökning av aktiekapitalet, *när registrering sker som innebär att aktiekapitalet ökas.*

## 5 §

*Vid bildande av aktiebolag föreligger inte redovisningsskyldighet utan skatt påförs genom automatisk databehandling på grundval av uppgifter i aktiebolagsregistret utan att beslut meddelas av beskattningsmyndigheten. Skatten anses fastställd till det påförda beloppet. Beslut om skatten får meddelas enligt 4 kap. 3 och 5 §§ lagen (1984:151) om punktskatter och prisregleringsavgifter.*

*Skatten enligt första stycket skall betalas senast två månader efter den dag då skattskyldigheten inträtt. Restavgift enligt 5 kap. 8–11 §§ lagen (1984:151) om*

<sup>1</sup> Senaste lydelse 1985: 615.



*punktskatter och prisregleringsavgifter skall tas ut om skatten inte betalas inom denna tid.*

*Vid ökning av aktiekapital skall bolaget lämna deklaration till beskattningsmyndigheten. Deklaration skall ha kommit in till beskattningsmyndigheten senast två månader efter den dag då skattskyldigheten inträtt.*

## 6 §

Regler för förfarandet vid beskattningen finns i lagen (1984:151) om punktskatter och prisregleringsavgifter.

Regler för förfarandet vid beskattningen finns i lagen (1984:151) om punktskatter och prisregleringsavgifter. *I fråga om skatt enligt 5 § första och andra styckena denna lag gäller lagen (1984:151) om punktskatter och prisregleringsavgifter i tillämpliga delar.*

---

Denna lag träder i kraft den 19 . Äldre bestämmelser gäller fortfarande om skattskyldigheten enligt dessa bestämmelser inträtt före ikraftträdandet.

## Sammanställning av remissyttranden över riksskatteverkets förslag om ändringar i lagen om stämpelskatt på aktier

Yttranden över förslagen har avgetts av bankinspektionen, patentverket, Stockholms fondbörs, Svenska bankföreningen, Svenska fondhandlareföreningen, Svenska revisorsamfundet och Sveriges advokatsamfund.

*Bankinspektionen* tillstyrker samtliga RSV:s förslag. När det gäller beskattningen av överkurser på konvertibla skuldebrev anför:

Bankinspektionen finner att de skäl som RSV anført i promemorian talar för en omprövning av synen på överkurser beträffande konvertibla skuldebrev. Rättsnämndens förhandsmeddelande är från 1977. Under de åtta år som förflutit sedan nämnden tog ställning i frågan har utgivandet av konvertibla skuldebrev blivit ett allt betydelsefullare sätt att inom en viss tidrymd öka aktiekapitalet i bolagen. De överkurser som tillfaller de konvertibla skuldebrev kan i praktiken från skattesynpunkt sägas motsvara gängse beskattningsbara överkurser på nyemitterade aktier i bolagen. Inspektionen anser därför inte att några vägande skäl i princip talar för en åtskillnad i beskattningen mellan dessa bägge former för kapitalanskaffning. Förslaget i denna del bör därför tillstyrkas.

Även *patentverket* tillstyrker förslagen. Patentverket anför bl. a.:

Patentverket ser positivt på riksskatteverkets förslag att avskaffa deklarationsskyldigheten beträffande aktieskatt för nybildade bolag och att stället ta ut skatt på aktiernas nominella belopp. Detta bör medföra en förenkling i skatteadministrationen och enligt verkets uppfattning torde skattebortfallet inte bli av betydelse.

---

Riksskatteverket framhåller i sin promemoria att det föreslagna skattesystemet kan få till följd att bolag i ökad omfattning direktbildas med ett högre aktiekapital för att man därigenom skall slippa skatt på eventuell överkurs. Patentverket kan inte bedöma sannolikheten för att detta skulle leda till ett omfattande skattebortfall. Ur verkets synpunkt är det dock en fördel om antalet lagerbolagsbildningar minskar och man i stället får nybildningar av direkt verksamma bolag. Detta ger en enklare hantering hos bolagsbyrån.

---

Beträffande den civilrättsliga bedömningen av konverteringen delar patentverket riksskatteverkets mening om att konverteringen bör ses som en självständig rättsfigur i aktiebolagsrätten. Enligt verkets uppfattning liknar en konvertering mera en kontant betalning än betalning genom apport. Patentverket har därför inget att erinra mot att konverteringarna i skattehänseende betraktas på det av riksskatteverket föreslagna sättet. Gällande lagstiftning ger i och för sig utrymme för en sådan tolkning, men då praxis gått i en annan riktning kan det vara lämpligt att lagtexten får en annan utformning.

*Stockholms fondbörs* anför att från de synpunkter börsstyrelsen har att beakta saknas anledning till invändningar mot förslagen.

*Svenska bankföreningen* anför att anskaffandet av riskvilligt kapital inte bör belastas med stämpelskatt och att bankföreningen därför är av den principiella uppfattningen att stämpelskatten på aktier bör slopas. Med reservation för detta har bankföreningen ingen erinran mot förslagen.

*Svenska fondhandlareföreningen* har i huvudsak ingen erinran mot förslagen, men anför dock följande:

På en punkt anser vi att förslaget bör justeras. Som förslaget nu är utformat skall stämpelskatt vid utbyte av konvertibelt skuldebrev mot aktier erläggas på belopp som motsvarar eventuell överkurs på skuldebrevet utöver dess nominella belopp. Sådan överkurs utgör hos det emitterande bolaget inte konverteringslån under skuldebrevets löptid och skall vid utbyte av aktier i bolaget inte föras till bolagets eget kapital. Det skulle mot den bakgrunden med hänsyn till stämpelskattens karaktär av skatt på kapitalökning, enligt vår mening, vara fel att uttaga stämpelskatt på överkurs av nu nämnt slag.

Liknande synpunkter anför av *Sveriges advokatsamfund*:

Samfundet har inte några invändningar mot riksskatteverkets förslag i annan mån än att s. k. "ursprunglig överkurs" på konvertibla skuldebrev ej bör bli föremål för stämpelskatt. Med ursprunglig överkurs avses i detta sammanhang – enligt från riksskatteverket inhämtad uppgift – att skuldebrevet utges till kurs som överstiger skuldebrevens nominella belopp, vilket belopp ju i sin tur vid konvertering till aktier fördelas med visst belopp till aktiekapital och visst belopp till reservfond. Då den s. k. ursprungliga överkursen torde redovisas över resultaträkningen, bör överkursen enligt advokatsamfundets mening inte bli föremål för stämpelskatt. Stämpelskatten bör endast träffa belopp som direkt tillförs bolagets eget kapital. Det förtjänar också påpekas att förekomsten av utgivning av konvertibla skuldebrev till s. k. ursprunglig överkurs måste vara ovanlig eller i praktiken inte ens förekommande.

*Svenska revisorsamfundet* har inga erinringar mot förslagen men påpekar att beslutsordningen vid debitering av skatten bör vara sådan att rättelser lätt kan göras.

