

**Finansdepartementet**

Skatte- och tullavdelningen

Enheten för företagsbeskattning

Karl-Henrik Bucht

Telefon: (08) 405 20 58

Telefax: (08) 405 14 66

E-post: karl-henrik.bucht@finance.ministry.se

Avdrag för utdelning på insatsemissioner

1 Bakgrund*Allmänt om beskattningen av ekonomiska föreningar*

Ekonomiska föreningar beskattas i huvudsak som aktiebolag. Huvudregeln är att de är skattskyldiga för alla inkomster. De beskattas enbart statligt. Skattesatsen är 28 procent av den beskattningsbara inkomsten. All inkomst hänförs till inkomstslaget näringsverksamhet. Inkomstberäkningen görs enligt de generella reglerna för bolagsbeskattningen. Vinst hos ekonomiska föreningar skall i princip dubbelbeskattas, dvs. först skall föreningen betala skatt för sin vinst och därefter skall andelsägaren betala skatt på den vinstutdelning som föreningen lämnar. För kooperativa ekonomiska föreningar finns dock sådana lättnader i skattelagstiftningen att de i realiteten kan sägas vara enkelbeskattade. Enkelbeskattning åstadkoms genom att föreningen har avdragsrätt dels för s.k. kooperativ utdelning, dvs. återbäring eller efterlikvider på medlemmarnas köp eller försäljningar, dels för insatsutdelning och för utdelning på förlagsinsatser. Det kan tilläggas att kooperativ utdelning, i den mån utdelningen endast innebär inbesparade levnadskostnader, är helt skattefri [42 kap. 14 § inkomstskattelagen (1999:1229, IL)]. För medlemmar i producentkooperationen utgör kooperativ utdelning skattepliktig intäkt i näringsverksamhet. Utskiftning i samband med att föreningen upplöses behandlas skattemässigt som utdelning till den del det utskiftade beloppet överstiger inbetald insats (42 kap. 19 § IL).

Närmare om avdrag för utdelning på insatskapital

Avdrag för utdelning på insatskapital infördes 1984 (prop. 1983/84:84, bet. 1983/4:NU24, SFS 1984:190). Bestämmelserna fanns i 29 § 2 mom. och punkt 13 av anvisningarna till 29 § i den numera upphävda

kommunalskattelagen (1928:370), KL. De flyttades samma år över till 2 § 8 mom. den numera upphävda lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt, SIL, i samband med att den kommunala taxeringen slopades.

Avdragsrätten var i första hand inriktad på att lösa konsumentkooperationens kapitalproblem. Annullavdraget, som infördes år 1982 för att förbilliga aktiebolagens kapitalförsörjning, kunde också motivera en lindring av dubbelbeskattningen inom den kooperativa sektorn. Avdragsrätten antogs underlätta för de kooperativa föreningarna att dra till sig kapital i form av förlagsinsatser. Innehavaren måste, eftersom insatt kapital återbetalas i nominellt belopp, få en marknadsmässig avkastning på det satsade kapitalet.

Avdragsrätten togs bort 1993 i samband med att utdelningen blev skattefri hos mottagaren (prop. 1993/94:50, bet. 1993/94:SkU15, SFS 1993:1543). Avdragsrätten behölls för utdelning på förlagsinsatser som betalats in till föreningen före den 1 januari 1994. Utdelningen blev skattepliktig igen år 1994, men avdragsrätten återinfördes inte för utdelning på insatskapital (prop. 1994/95:25).

Avdragsrätten återinfördes hösten 1995 samtidigt som riskkapitalavdraget infördes (prop. 1995/96:109, bet. 1995/96:SkU20, SFS 1995:1626). Riskkapitalavdraget ansågs inte böra omfatta ekonomiska föreningar. I avvaktan på mer långsiktiga lösningar i beskattningen av ekonomiska föreningar fick de i stället tillbaka avdragsrätten.

Beskattningen av ekonomiska föreningar behandlas också i prop. 1996/97:45 Lättnad i ägarbeskattningen i små och medelstora företag. De föreslagna lättnadsreglerna föreslogs inte gälla för ekonomiska föreningar. Orsaken var att företagskooperativa utredningens betänkande Attityder och lagstiftning i samverkan, där enkelbeskattning av ekonomiska föreningar föreslagits, bereddes inom regeringskansliet. Genom lagändring hösten 1997 (prop. 1996/97:163, bet. 1996/97:LU3, SFS 1997:914) infördes en möjlighet att genom s.k. insatsemission omvandla föreningens fria egna kapital till individuellt insatskapital [10 kap. 2 a § föreningslagen (1987:667, FL)]. Därvid anfördes (a. prop. s .27) att kapital som har tillförts medlemmens insatskapital genom insatsemission skall behandlas som obligatoriska medlemsinsatser. Vidare uttalades att "[m]edlemmen beskattas enligt generella regler först när beloppet i fråga betalas ut". Detta uttalande strider mot vad som ansetts gälla i tidigare praxis. Har insatskontot ökats på annat sätt än genom inbetalda insatser under den ekonomiska föreningens bestånd har medlemmarna beskattats för utdelning vid ökningstillfället (se t.ex. RÅ 1954 Fi 1162, prop. 1983/84:84 s. 168 och prop. 1992/93:131 s. 34).

2 Ärendet

Södra Skogsägarna ekonomisk förening har i ett av Regeringsrätten fastställt förhandsbesked vägrats avdrag för utdelning som lämnas i förhållande till **emitterade** insatser.

Skatterättsnämnden pekar i sin motivering på att uttrycken ”inbetalda och/eller genom insatsemission tillgodoförda medlemsinsatser” infördes i föreningslagen i samband med att möjligheten att omvandla fritt kapital till medlemsinsatser infördes. Motsvarande ändring gjordes inte i lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt, SIL. Avdragsrätten för utdelning gäller enligt ordalydelsen (2 § 8 mom. andra stycket SIL) endast i förhållande till **inbetalda** insatser. Nu finns bestämmelsen i 39 kap. 23 § första stycket inkomstskattelagen.

Skatterättsnämnden uttalar vidare att det kan ifrågasättas om medlemmen skall beskattas först när det genom insatsemissionen tillgodoförda beloppet betalas ut och hänvisar i den delen till K.G.A. Sandström (Beskattningen vid aktieutdelning m.m., 1962, s. 333 – 336). Enligt Skatterättsnämndens uppfattning kan den slutsatsen emellertid ha medfört att lagtexten i SIL inte ändrades, eftersom det skulle kunna anses strida mot systematiken i näraliggande lagstiftning att medge avdrag för utdelning på hos ägaren/medlemmen obeskattat kapital.

Föredraganden i skatterättsnämnden var skiljaktig och anförde bl. a. att frågan om medlemmarna skall beskattas redan i samband med att de tillgodoförs medel genom insatsemission eller vid ett senare tillfälle inte har ställts i ärendet och omfattas därför inte av nämndens prövning. Om emellertid medlemmarna anses skola beskattas såsom för vinstutdelning för vad som av sökandeföreningens vinstmedel genom insatsemission tillgodoförts deras medlemsinsatser bör vid bedömningen av sökandeföreningens avdragsrätt enligt 2 § 8 mom. andra stycket första meningen SIL emitterade insatser anses omfattas av lokutionen ”inbetalda insatser”. Om insatsemission inte skall anses medföra att medlemmarna omedelbart beskattas (jfr prop. 1996/97:163 s. 27 och SOU 1996:31 s. 217-218) bör emitterade insatser inte anses utgöra inbetalda insatser enligt nämnda bestämmelse.

Regeringsrätten fastställde förhandsbeskedet.

Lantbrukarnas Riksförbund, Södra Skogsägarna och NUTEK hemställer om ändring av reglerna. Det anförts bl.a. att en förening, i och med att den inte får avdrag för utdelningen, kommer att bli föremål för s.k. trippelbeskattning. I avsaknad av avdragsrätt måste föreningen dela ut beskattade vinstmedel. För den näringsidkare som mottar utdelning utgör utdelningen inkomst i inkomstslaget näringsverksamhet (13 kap. 7 § IL jämförd med 15 kap. 1 § IL).

Skatteutskottet har (i bet. 2001/02:SkU15) anført att det inte av lagmotiven uttryckligen framgår hur det är tänkt att utdelning på insatsemitterat kapital bör behandlas skattemässigt, men att utgångspunkten i lagstiftningsärendet dock har varit att medlemmen inte beskattas samtidigt med att insatsemissionen sker. Utskottet har anført att det utgår från att regeringen uppmärksammar frågan om Regeringsrättens avgörande bör föranleda ett förtydligande i lagstiftningen.

3 Bedömning

I rättsfallet RÅ 1954 Fi 1162 ansågs den skattskyldige, som var delägare i en bostadsförening, ha åtnjutit utdelning från föreningen med belopp som i föreningens räkenskaper hade överförts från reservfonden till delägarnas insatskonto. Regeringsrätten uttalade att genom överföringen från reservfonden till delägarnas insatskonto måste **dels** en utdelning till delägarna anses ha ägt rum, **dels** en motsvarande inbetalning från delägarna vilket ökat deras insatser.

Utgången har kritiserats av K.G.A. Sandström (a. arbete s. 335 f.). Enligt Sandström har man genom att fingera en verkställd och uppbyggen utdelning samt en till beloppet exakt motsvarande inbetalning från delägaren till föreningen kommit så långt bort från det verkliga sakförhållandet som är möjligt. Medlemmarna har aldrig fått beloppen i fråga och har inte heller haft någon möjlighet att disponera över medlen. Det är dessutom möjligt att de aldrig någonsin kommer att få del av ifrågavarande medel. Det är helt beroende av föreningens ekonomiska status vid den framtida tidpunkt då föreningen upplöses eller då medlemmen utträder. Den riktiga lösningen hade, enligt Sandström, säkerligen varit den som antydde av den skattskyldige, nämligen att bokföringstransaktionen var fullt jämförbar med ett aktiebolags ökning av aktiekapitalet genom s.k. fondemission. Medlemmen borde alltså inte ha beskattats vid överföringen till insatskontot. Medlemmen skall i stället utdelningsbeskattas vid föreningens upplösning för det han erhåller utöver den faktiskt inbetalda insatsen.

Företagskooperativa utredningen ger i betänkande Attityder och lagstiftning i samverkan, SOU 1996:31, uttryck för samma uppfattning. Bl. a. följande sägs om beskattningen av emissionsinsatser (s. 217 f.).

Insatsemission kan jämföras med fondemission i aktiebolag. En fondemission finansieras med i bolaget kvarhållna beskattade vinstmedel. Det föreligger inte skäl att tillämpa en annan princip i fråga om insatsemission. Vad sedan gäller beskattningen hos medlemmarna så kommer tillgodoförda emissionsinsatser som regel att ingå i underlaget för insatsutdelning. Insatsutdelning är skattepliktig i inkomstslaget näringsverksamhet eller kapital beroende på om andelen utgör en tillgång

i näringsverksamhet eller inte. När medlemmen avgår från föreningen kommer medlemmen att, efter samma principer, beskattas för skillnaden mellan den skattemässiga anskaffningskostnaden för andelen och utskiftat belopp. Eftersom medlemmen inte haft någon anskaffningskostnad för emissionsinsatsen blir hela insatsbeloppet skattepliktig intäkt för medlemmen.

Vidare uttalas att det värde som tillförs medlemmen genom insatsemissionen är att jämföra med att en aktieägare får ett värde genom fondemission. Värdet [kapital]vinstbeskattas i sin helhet, eftersom anskaffningsvärdet för den skattskyldige är noll.

Regeringen har intagit samma ståndpunkt i prop.1996/97:163. Där uttalas, som tidigare nämnts, att "[m]edlemmen beskattas enligt generella regler först när beloppet i fråga betalas ut".¹

Möjligheten att till medlemsinsatser föra över belopp (insatsemission) som kan bli föremål för vinstutdelning motiverades med att det skulle förbättra de ekonomiska föreningarnas möjligheter till självfinansiering. Beloppet borde enligt förarbetena (a. prop. s. 26) behandlas som den insats medlemmen enligt stadgarna varit skyldig att delta med i föreningen. Mot bakgrund av det uttalade syftet med att införa bestämmelser om insatsemission och med hänsyn till att jämförelsen med fondemitterat kapital i aktiebolag förefaller rimlig bör gällande bestämmelser korrigeras så att de säkerställer **dels** att den ökning av medlemsinsatsen som sker vid en insatsemission inte betraktas som en utdelning och således inte beskattas vid emissionstillfället **dels** att föreningen får dra av utdelning som lämnas i förhållande till insatsemitterat kapital.

4 Offentligfinansiella effekter

Inledning

Bedömningen av de offentligfinansiella effekterna utgår från att utdelningen från den ekonomiska föreningen utgör inkomst av näringsverksamhet för medlemmen. Som tidigare framgått får föreningen enligt rättspraxis inte avdrag för utdelning som lämnas i förhållande till emitterade insatser. Detta medför att de ekonomiska incitamenten att betala utdelning är låga på grund av den kedjebeskattnings som uppkommer. Istället kan föreningen tänkas använda exempelvis efterlikvider och rabatter för att överföra vinster till medlemmarna.

¹ Jfr. även Riksskatteverkets Handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet m.m. vid 2003 års taxering, del 3, s. 49. Där sägs att någon ändring av den praxis som kommer till uttryck i RÅ 1954 Fi 1162 inte synes ha skett. Riksskatteverket framför emellertid som sin uppfattning att beskattning hos medlemmen bör ske först när det emitterade kapitalet betalas ut.

Ändrad beskattningstidpunkt

Om insatsemissioner inte skall beskattas vid emissionstillfället utan först när medlemmen faktiskt kan disponera medlen medför detta endast en ränteeffekt genom att skattebetalningen sker senare i tiden. Denna effekt får anses vara försumbar beroende på att det är få ekonomiska föreningar som genomför insatsemissioner.²

Avdragsrätt

På grund av nuvarande beskattningskonsekvenser vid utdelning i förhållande till insatsemitterat kapital finns det anledning att anta att sådana utdelningar är obetydliga. Om en avdragsrätt för sådan utdelning införs bör det innebära en högre utdelningsnivå, vilket ur ett offentligfinansiellt perspektiv medför dels en minskad skatt i föreningen (pga. avdragsrätten), dels en ökad skatt hos medlemmen (pga. att utdelning faktisk betalas). Nettoeffekten, som kommer att utgöra en offentligfinansiell intäkt, är inte möjlig att kvantifiera eftersom data inte finns tillgängligt, men är troligtvis obetydlig.

Om vinsterna idag delas ut i form av efterlikvider men i framtiden genom för föreningen avdragsgilla utdelningar får förslaget inga offentligfinansiella konsekvenser eftersom dessa alternativ har samma skattekonsekvenser.

5 Lagförslag

Härigenom föreskrivs i fråga om inkomstskattelagen (1999:1229) dels att 24 kap. 2 § och 39 kap. 23 § skall ha följande lydelse, dels att det i lagen skall införas en ny paragraf, 42 kap. 21 a §, samt närmast före 42 kap. 21 a § en ny rubrik av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

24 kap.

2 §

I inkomstslaget näringsverksamhet tillämpas bestämmelserna i inkomstslaget kapital om

- utnyttjande av företrädesrätt till teckning av vinstandelslån i 42 kap. 15 §,
- utdelningar av andelar i dotterbolag i 42 kap. 16 §,
- utbetalningar vid nedsättning av aktiekapital eller reservfond och liknande förfaranden i 42 kap. 17 §,
- utskiftning från ideella föreningar i 42 kap. 18 §,

² Notera, vilket styrker att effekten är försumbar, att de ekonomiska föreningarna utgör, i skattehänseende, en liten del av företagsverksamheten i Sverige. Enligt Skattestatistisk årsbok för 2002 utgör skatteandelen från ekonomiska föreningar 0,6 procent av total skatt betald av juridiska personer. (Aktiebolagen står för 72,2 procent.)

- utskiftning från ekonomiska föreningar i 42 kap. 19–21 §§,
- utdelning från delägarbeskattade utländska juridiska personer i 42 kap. 22 §,
- utdelning och utskiftning från dödsbon efter personer som var begränsat skattskyldiga vid dödsfallet i 42 kap. 23 §,
- skattetillgodohavanden i 42 kap. 24 §, och
- lotterier i 42 kap. 25 §.

39 kap.

23 §³

Utdelning som en kooperativ förening lämnar i förhållande till *inbetalda* insatser enligt lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar skall dras av. I fråga om andra insatser än förlagsinsatser gäller detta dock inte till den del utdelningen enligt 24 kap. 17 §§ inte skall tas upp av mottagaren. Om den del som inte skall tas upp av mottagaren uppgår till högst tio procent av utdelningen, skall dock hela utdelningen dras av. En medlemsfrämjande förening får bara dra av utdelning om föreningen har ett stort antal medlemmar och bara till den del föreningen för samma beskattningsår själv tagit emot utdelning på inbetalda insatser.

Om en ekonomisk förening är centralorganisation för kooperativa föreningar, skall utdelningen på förlagsinsatser dras av även om centralorganisationen inte är kooperativ enligt 21 §.

Utdelning som en kooperativ förening lämnar i förhållande till insatser enligt lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar skall dras av. I fråga om andra insatser än förlagsinsatser gäller detta dock inte till den del utdelningen enligt 24 kap. 17 §§ inte skall tas upp av mottagaren. Om den del som inte skall tas upp av mottagaren uppgår till högst tio procent av utdelningen, skall dock hela utdelningen dras av. En medlemsfrämjande förening får bara dra av utdelning om föreningen har ett stort antal medlemmar och bara till den del föreningen för samma beskattningsår själv tagit emot utdelning på inbetalda insatser.

42 kap.

21 a §

Insatsemission i ekonomiska föreningar

Belopp som överförs till medlemsinsatserna vid insatsemission enligt lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar skall inte behandlas som

³ Senaste lydelse enligt SFS 2003:224.

utdelning.

Denna lag träder i kraft den ... och tillämpas första gången vid 2005 års taxering.