

# Regeringens proposition

## 2003/04:22

Avdrag för utdelning på insatsemissioner

Prop.  
2003/04:22

---

Regeringen överlämnar denna proposition till riksdagen.

Stockholm den 9 oktober 2003

*Göran Persson*

*Bosse Ringholm*  
(Finansdepartementet)

### Propositionens huvudsakliga innehåll

Regeringens förslag innebär att kooperativa ekonomiska föreningar skall dra av utdelning som lämnas i förhållande till insatser som tillgodoförts genom insatsemission. Avdrag skall även göras för den del av det emitterade kapitalet som betalas till medlemmen vid dennes utträde ur föreningen. Vid emissionstillfället skall en insatsemission inte anses utgöra utdelning till medlemmen.

De nya reglerna föreslås träda i kraft den 1 januari 2004 och tillämpas första gången vid 2004 års taxering.

1	Förslag till riksdagsbeslut.....	3
2	Förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229).....	4
3	Ärendet och dess beredning.....	6
4	Bakgrund .....	6
4.1	Allmänt om beskattningen av ekonomiska föreningar .....	6
4.2	Närmare om avdrag för utdelning på insatskapital .....	7
4.3	Insatsemissionens behandling i rättspraxis .....	8
4.3.1	Föreningen .....	8
4.3.2	Medlemmen .....	9
5	Överväganden och förslag .....	10
5.1	Insatsemissioner .....	10
5.2	Ikraftträdande .....	11
6	Offentligfinansiella effekter, m.m. ....	11
7	Författningskommentar till förslaget om lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229) .....	12
Bilaga 1	Promemorians förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229).....	14
Bilaga 2	Förteckning över remissinstanser.....	16
Bilaga 3	Lagrådsremissens förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229) .....	17
Bilaga 4	Lagrådets yttrande .....	19
	Utdrag ur protokoll vid regeringssammanträde den 9 oktober 2003 ....	20

# 1 Förslag till riksdagsbeslut

Prop. 2003/04:22

Regeringen föreslår att riksdagen antar regeringens förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229).

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

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 två nya paragrafer, 39 kap. 24 a § och 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 §,
- utdelning av andelar i dotterbolag i 42 kap. 16 §,
- utbetalningar vid nedsättning av aktiekapital eller reservfond och liknande förfaranden i 42 kap. 17 §,
- utskiftning från ideella föreningar i 42 kap. 18 §,
- utskiftning från ekonomiska föreningar i 42 kap. 19–21 §§,
  - *insatsemission i ekonomiska föreningar i 42 kap. 21 a §,*
- utdelning från delägarbeskattade utländska juridiska personer i 42 kap. 22 §,
- utdelning och utskiftning från dödsbon efter personer som var begränsat skattskyldiga vid dödsfallet i 42 kap. 23 §,
- skattetillgodohavanden i 42 kap. 24 §, och
- lotterier i 42 kap. 25 §.

### **39 kap.**

#### **23 §<sup>1</sup>**

<p>Utdelning som en kooperativ förening lämnar i förhållande till <i>inbetalda</i> 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</p>	<p>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</p>
--	---

<sup>1</sup> Senaste lydelse 2003:224.

hela utdelningen dras av. En 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. 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 insatser.

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

#### 24 a §

*En kooperativ ekonomisk förening skall dra av en medlemsinsats som tillgodoförts genom insatsemission enligt lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar det beskattningsår då medlemsinsatsen betalas ut till en medlem som avgår.*

### 42 kap.

#### Insatsemission i ekonomiska föreningar

#### 21 a §

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

---

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2004 och tillämpas första gången vid 2004 års taxering.

### 3 Ärendet och dess beredning

Kooperativa ekonomiska föreningar får enligt rättspraxis inte avdrag för utdelning som lämnas i förhållande till s.k. insatsemitterat kapital. Den skattemässiga behandlingen av insatsemissioner har mot denna bakgrund setts över. Såsom förutsatts av skatteutskottet (bet. 2001/02:SkU15) har regeringen därvid även uppmärksammat frågan vid vilken tidpunkt föreningsmedlemmen skall beskattas för det insatsemitterade kapitalet.

Till grund för propositionen ligger en promemoria som har upprättats i Finansdepartementet. Promemorians lagförslag finns i *bilaga 1*. Promemorian har remitterats och en förteckning över remissinstanserna finns i *bilaga 2*. Promemorian och en sammanställning över remissinstansernas yttranden finns tillgängliga i lagstiftningsärendet (Fi2000/2274).

Merparten av de remissinstanser som har yttrat sig har påpekat att promemorian inte har behandlat det insatsemitterade kapitalet som sådant. Förslaget har därefter beretts ytterligare och synpunkter har under hand inhämtats från Riksskatteverket.

#### *Lagrådet*

Regeringen beslutade den 2 oktober 2003 att inhämta Lagrådets yttrande över de lagförslag som finns i *bilaga 3*. Lagrådets yttrande finns i *bilaga 4*. Lagrådet har lämnat förslaget utan erinran.

## 4 Bakgrund

### 4.1 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).

## 4.2 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. i 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 få en marknadsmässig avkastning på det satsade kapitalet eftersom insatt kapital återbetalas i nominellt belopp.

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 det s.k. 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 berördes också i prop. 1996/97:45 Lättnad i ägarbeskattningen i små och medelstora företag. De föreslagna lättnadsreglerna omfattade inte kooperativa ekonomiska föreningar. Orsaken var bl.a. 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 ”Medlemmen 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

## 4.3 Insatsemissionens behandling i rättspraxis

### 4.3.1 Föreningen

Södra Skogsägarna ekonomisk förening har i ett av Regeringsrätten fastställt förhandsbesked (RÅ 2000 not. 75) vägrats avdrag för utdelning som lämnats i förhållande till insatsemitterat kapital.

Skatterättsnämnden pekade i sin motivering på att uttrycken ”inbetalda och/eller genom insatsemission tillgodoförda medlemsinsatser” infördes i föreningslagen i samband med att möjligheten att omvandla fritt eget 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 uttalade vidare att det kan ifrågasättas om medlemmen skall beskattas först när det genom insatsemissionen tillgodoförda beloppet betalas ut och hänvisar i den delen till doktrin (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 ge 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 därför inte omfattas 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.

Förhandsbeskedet har mött kritik och regeringen har fått framställningar om ändring av reglerna. Det anføres bl.a. att en förening, i och med att den inte får avdrag för utdelningen, kommer att bli föremål för s.k. trippelbeskattning eftersom föreningen i avsaknad av avdragsrätt måste dela ut beskattade vinstmedel varefter utdelningen beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet hos den näringsidkare som mottar den och då blir föremål för såväl inkomstbeskattning som egenavgifter.



I rättsfallet RÅ 1954 Fi 1162 ansågs den skattskyldige, som var delägare i en bostadsförening, ha fått 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 i doktrinen (K.G.A. Sandström, a. arbete s. 335 f). Åsikten har framförts att man genom att fingera en verkställd och uppuren utdelning samt en till beloppet exakt motsvarande inbetalning från delägaren till föreningen har kommit så långt bort från det verkliga sakförhållandet som 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 denna uppfattning 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 beskattas vid utträde ur föreningen eller vid föreningens upplösning för det han erhåller utöver den faktiskt inbetalda insatsen.

Företagskooperativa utredningen gav 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.).

Insatsemmission 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 insatsemmission. 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 det insatsemmitterade beloppet skattepliktig intäkt för medlemmen. Vidare uttalas att det värde som tillförs medlemmen genom insatsemmissionen 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 ”Medlemmen beskattas enligt generella regler först när beloppet i fråga betalas ut”.

Även skatteförvaltningen framför åsikten att beskattning hos medlemmen när det gäller insatsemmitterat kapital bör ske först när det

emitterade kapitalet betalas ut. (jfr Riksskatteverkets Handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet m.m. vid 2003 års taxering, del 3, s. 49)

Skatteutskottet har (bet. 2001/02:SkU15) anförts 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 anförts att det utgår från att regeringen uppmärksammar frågan om lagstiftningen bör förtydligas på denna punkt.

## 5 Överväganden och förslag

### 5.1 Insatsemissioner

**Regeringens förslag:** Kooperativa ekonomiska föreningar skall dra av utdelning som lämnas i förhållande till insatser som tillgodoförts genom insatsemission. Avdrag skall även göras för det emitterade kapital som återbetalas till medlemmen vid dennes utträde ur föreningen. Vid emissionstillfället skall en insatsemission inte anses utgöra utdelning till medlemmen.

**Promemorians förslag:** Överensstämmet med regeringens utom såtillvida att promemorian inte har behandlat frågan om avdragsrätt för det insatsemitterade beloppet.

**Remissinstanserna:** Samtliga remissinstanser som har yttrat sig tillstyrker förslaget eller lämnar det utan erinran. Flera remissinstanser framför åsikten att föreningen även bör ha rätt till avdrag när insatsemitterat kapital återbetalas till medlemmen i samband med att denne avgår ur föreningen.

**Skälen för regeringens förslag:** 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. Tanken var att beloppet skulle 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 till medlemmen och således inte beskattas vid emissionstillfället, *dels* att föreningen får dra av utdelning som lämnas i förhållande till insatsemitterat kapital. Som *Kooperativa Förbundet* har anförts bör avdragsrätten även tillkomma sådana medlemsfrämjande föreningar som avses i 39 kap. 23 § första stycket sista meningen inkomstskattelagen (1999:1229, IL). Förslaget i denna del föranleder ändringar i 24 kap. 2 § och 39 kap. 23 § IL samt en ny paragraf, 42 kap. 21 a § i nämnda lag.

Som tidigare nämnts har flera remissinstanser, däribland *Föreningen Auktoriserade Revisorer FAR*, *Företagarnas Riksorganisation*, *Juridiska institutionen vid Stockholms universitet*, *Kooperativa Förbundet*, *Lantbrukarnas Riksförbund*, *Föreningen Svenskt Näringsliv* och *Södra skogsägarna Ekonomisk förening*, påpekat att promemorian inte behandlar det insatsemitterade kapitalet som sådant. Även i situationen då medlemsinsatsen, inklusive emitterad insats, betalas till medlemmen i samband med att denne avgår ur föreningen uppstår en trippelbeskattning som bör undanröjas. *Södra skogsägarna* anser att avdraget av administrativa skäl bör ske i samband med emissionen och inte först när medlen återbetalas.

En avgående medlem anses ha avyttrat sin andel (44 kap. 5 § IL) och den eventuella kapitalvinst som därvid uppstår beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet (13 kap. 7 § IL jämförd med 15 kap. 1 § IL). Regeringen finner i likhet med de remissinstanser som har framfört synpunkter i denna del att det saknas sakliga skäl för att behandla denna situation på ett sätt som avviker från vad som har föreslagits beträffande utdelningar från den ekonomiska föreningen. Således bör föreningen få göra avdrag även för denna typ av utbetalningar. Det bör dock inte komma i fråga att tillåta avdrag redan vid emissionstillfället eftersom medlemmen enligt den föreslagna regleringen inte kommer att beskattas vid detta tillfälle. Förslaget i denna del föranleder en ny paragraf, 39 kap. 24 a § IL.

## 5.2 Ikraftträdande

**Regeringens förslag:** Ändringarna skall träda i kraft den 1 januari 2004 och tillämpas första gången vid 2004 års taxering.

**Promemorians förslag:** I promemorian föreslogs att ändringarna skulle tillämpas första gången vid 2005 års taxering.

**Remissinstanserna:** *FAR* och *Södra Skogsägarna* anser att de föreslagna ändringarna skall tillämpas redan från 2004 års taxering. *FAR* anser vidare att lagstiftningen i den del den avser förtydliga gällande rätt, dvs. att insatsemission inte skall beskattas som utdelning, kan tillämpas retroaktivt från det att insatsemissioner blev möjliga. De remissinstanser i övrigt som har yttrat sig har inte haft några synpunkter.

**Skälen för regeringens förslag:** De föreslagna ändringarna är till fördel för berörda skattesubjekt och bör tillämpas snarast möjligt. En tillämpning fr.o.m. 2004 års taxering kan inte förväntas vålla några praktiska problem.

## 6 Offentligfinansiella effekter, m.m.

Bedömningen av de offentligfinansiella effekterna utgår från att utdelningen från den ekonomiska föreningen utgör inkomst i inkomstslagen näringsverksamhet eller kapital 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.

Om insatsemissioner inte skall beskattas vid emissionstillfället utan först när medlemmen faktiskt kan disponera medlen medför detta endast en ränteeffekt genom att skatteinbetalningen sker senare i tiden. Denna effekt får anses vara försumbar beroende på att det är få ekonomiska föreningar som genomför insatsemissioner, särskilt som den skatt som ekonomiska föreningar betalar utgör mindre än en procent av den totala skatt som juridiska personer betalar.

På grund av nuvarande beskattningseksekvenser 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 i dag 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.

Förslaget bedöms inte leda till några merkostnader för berörda myndigheter. Inte heller bör de föreslagna ändringarna medföra något administrativt merarbete för de kooperativa ekonomiska föreningarna samtidigt som det ökar deras möjligheter till självfinansiering, något som kan vara särskilt betydelsefullt för föreningar som bedriver kapitalkrävande verksamhet samt för mindre föreningar som annars kan ha svårt att dra till sig externt kapital.

## 7 Författningskommentar till förslaget om lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229)

### 24 kap.

#### 2 §

I lagrummet införs en hänvisning till den nya 42 kap. 21 a §.

### 39 kap.

#### 23 §

Paragrafen ändras så att det framgår att kooperativa och medlemsfrämjande föreningar inte bara får göra avdrag för utdelning i förhållande till inbetalda insatser utan även för utdelning i förhållande till insatser som tillgodoförts genom insatsemission. Däremot skall obetalda

insatser inte heller fortsättningsvis ligga till grund för avdragsberäkningen (jfr prop. 1983/84:84 s. 175). Prop. 2003/04:22

*24 a §*

Paragrafen är ny och innebär att avdragsrätten även gäller vad som återbetalas av insatsemitterat belopp i samband med medlemmens avgång. Av lagrummet framgår vidare att avdraget skall göras först när beloppet återbetalas och således inte redan vid emissionstillfället.

**42 kap.**

*21 a §*

Paragrafen är ny och klargör att föreningsmedlemmen inte skall beskattas såsom för utdelning vid emissionstillfället, vilket innebär att medlemmen beskattas först när medlen kan disponeras

# Promemorians förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229)

Prop. 2003/04:22  
Bilaga 1

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 §,
- 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 §<sup>1</sup>

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

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

<sup>1</sup> Senaste lydelse enligt SFS 2003:224.

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 §.

medlemmar och bara till den del  
föreningen för samma  
beskattningsår själv tagit emot  
utdelning på inbetalda insatser.

Prop. 2003/04:22  
Bilaga 1

**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 utdelning.*

---

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

## Förteckning över remissinstanser

Efter remiss har yttranden över promemorian kommit in från Riksskatteverket, Kammarrätten i Sundsvall, Länsrätten i Jönköping, Länsrätten i Mariestad, Verket för näringslivsutveckling (NUTEK), Föreningen Auktoriserade Revisorer (FAR), Företagarnas Riksorganisation, Juridiska Fakulteten vid Stockholms universitet, Konkurrensverket, Kooperativa Förbundet (KF), Lantbrukarnas Riksförbund (LRF), Svenskt Näringsliv, Sveriges Advokatsamfund, Sveriges Lantbruksuniversitet, Sveriges Redovisningskonsulters Förbund (SRF), Södra och Skogsägarna Ekonomisk förening.

Sveriges Akademikers Centralorganisation SACO, Landsorganisationen i Sverige LO, Svenska kommunförbundet, och Tjänstemännens Centralorganisation TCO har avstått från att yttra sig

Riksrevisionen (f.d. Riksrevisionsverket), Företagsekonomiska institutionen vid Stockholms universitet, Föreningen Kooperativ Utveckling i Sverige, Kooperativa Institutet Koopi, Näringslivets nämnd för regelgranskning, Skogsägarnas Riksförbund, Svenska Revisorsamfundet SRS och Sveriges Bokförings- och revisionsbyåers Förbund har inte inkommit med yttranden.



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 två nya paragrafer, 39 kap. 24 a § och  
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 §,
- utskiftning från ekonomiska föreningar i 42 kap. 19–21 §§,  
*– insatsemission i ekonomiska  
föreningar i 42 kap. 21 a §,*
- utdelning från delägarbeskattade utländska juridiska personer i 42  
kap. 22 §,
- utdelning och utskiftning från dödsbon efter personer som var  
begränsat skattskyldiga vid dödsfallet i 42 kap. 23 §,  
– skattetillgodohavanden i 42 kap. 24 §, och
- lotterier i 42 kap. 25 §.

**39 kap.**

23 §<sup>2</sup>

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

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

<sup>2</sup> Senaste lydelse 2003:224.

föreningen har ett stort antal medlemmar och bara till den del föreningen för samma beskattningsår själv tagit emot utdelning på *inbetalda* insatser. föreningen har ett stort antal medlemmar och bara till den del föreningen för samma beskattningsår själv tagit emot utdelning på insatser.

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

*24 a §*

*En kooperativ ekonomisk förening skall dra av medlemsinsats som tillgodoförts genom insatsemission enligt lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar det beskattningsår då medlemsinsatsen betalas ut till en medlem som avgår.*

**42 kap.**

*Insatsemission i ekonomiska föreningar*

*21 a §*

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

---

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2004 och tillämpas första gången vid 2004 års taxering.

# LAGRÅDET

Utdrag ur protokoll vid sammanträde 2003-10-06

Närvarande: f.d. regeringsrådet Karl-Ingvar Rundqvist, justitierådet Nina Pripp och regeringsrådet Göran Schäder.

Enligt en lagrådsremiss den 2 oktober 2003 (Finansdepartementet) har regeringen beslutat inhämta Lagrådets yttrande över förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229).

Förslaget har inför Lagrådet föredragits av kammarrättsassessorn Karl-Henrik Bucht.

Lagrådet lämnar förslaget utan erinran.

Utdrag ur protokoll vid regeringssammanträde den 9 oktober 2003

Närvarande: statsministern Persson, ordförande, och statsråden Winberg, Ulvskog, Sahlin, Pagrotsky, Östros, Messing, Lövdén, Ringholm, Bodström, Karlsson J. O., Sommestad, Karlsson H., Nykvist, Lund, Andnor, Johansson, Hallengren, Björklund

Föredragande: statsrådet Ringholm

---

Regeringen beslutar proposition 2003/04:22 Avdrag för insatsemissioner