



Finansdepartementet

Skatte- och tullavdelningen

Enheten för företagsbeskattning, S1

Linda Haggren

Telefon 08-405 13 77

Telefax 08-405 14 66

E-post linda.haggren@finance.ministry.se

Beskattning av europakooperativ

Promemorians huvudsakliga innehåll

I promemorian lämnas förslag till hur den nya associationsformen europakooperativ skall behandlas vid inkomstbeskattningen. Europakooperativ föreslås med hänsyn till kooperativets karaktär likställas med ekonomiska föreningar. Inkomstskattelagens (1999:1229) bestämmelser som gäller ekonomiska föreningar skall därför tillämpas på europakooperativ.

Lagändringarna föreslås träda i kraft den 18 augusti 2006.

Innehållsförteckning

1	Förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229).....	3
2	Beskattningen av europakooperativ	8
2.1	Bakgrund.....	8
2.2	Tillämpliga svenska regler.....	9
2.3	SCE-förordningens innehåll.....	9
2.4	Den inkomstskattemässiga behandlingen av europakooperativ och dess medlemmar	11
3	Konsekvenser för de offentliga finanserna m.m.....	15
4	Konsekvenser för mindre företag	16
5	Författningskommentarer	16

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

Härigenom föreskrivs i fråga om inkomstskattelagen (1999:1229)

dels att 2 kap. 1 §, 3 kap. 19 §, 37 kap. 23 och 26 §§, 39 kap. 23 och 24 a §§ samt 42 kap. 15 a, 21 och 21 a §§ skall ha följande lydelse,

dels att det i lagen skall införas en ny paragraf, 2 kap. 4 b §, samt närmast före 2 kap. 4 b § en ny rubrik av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

2 kap.

1 §¹

I detta kapitel finns definitioner av vissa begrepp samt förklaringar till hur vissa termer och uttryck används i denna lag. Det finns definitioner och förklaringar också i andra kapitel.

Bestämmelser om betydelsen av följande begrepp, termer och uttryck samt förklaringar till hur vissa termer och uttryck används finns i nedan angivna paragrafer:

-----	-----
egenavgifter i 26 §	egenavgifter i 26 § <i>ekonomisk förening i 4 b §</i>
europiska ekonomiska intressegrupperingar (EEIG) i 5 kap. 2 §	europiska ekonomiska intressegrupperingar (EEIG) i 5 kap. 2 §
-----	-----

Ekonomisk förening

4 b §

*Europakooperativ räknas som
ekonomisk förening.*

*Lydelse enligt proposition Föreslagen lydelse
2005/06:39*

3 kap.

19 §

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

¹ Senaste lydelse 2004:985.

inkomstslaget näringsverksamhet.

Skattskyldigheten enligt första stycket omfattar

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

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

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

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

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

Tredje stycket gäller på motsvarande sätt en utländsk ekonomisk förening som tidigare varit svensk.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

37 kap.

23 §

Bestämmelserna i 21 § gäller inte vid fusion enligt 12 kap. 1 och 3 §§ lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar, 7 kap. 1 och 2 §§ sparbankslagen (1987:619) eller 10 kap. 1 och 2 §§ lagen (1995:1570) om medlemsbanker.

Bestämmelserna i 21 § gäller inte vid fusion enligt 12 kap. 1 och 3 §§ lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar, 7 kap. 1 och 2 §§ sparbankslagen (1987:619), 10 kap. 1 och 2 §§ lagen (1995:1570) om medlemsbanker eller fusion enligt rådets förordning (EG) nr 1435/2003 av den 22 juli 2003 om stadga för europeiska kooperativa föreningar (SCE-föreningar)², om det inte utgår något fusionsvederlag.

26 §

Bestämmelsen i 24 § gäller inte vid fusion mellan kooperativa föreningar enligt 12 kap. 1 och 3 §§ lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar.

Bestämmelsen i 24 § gäller inte vid fusion mellan kooperativa föreningar enligt 12 kap. 1 och 3 §§ lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar eller fusion enligt rådets förordning (EG) nr 1435/2003 av den 22 juli 2003 om stadga för europeiska kooperativa föreningar (SCE-föreningar).

² EUT L 207, 18.8.2003, s. 1 (Celex 32003R1435).

39 kap.

23 §³

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 insatser.

Utdelning som en kooperativ förening lämnar i förhållande till insatser enligt lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar, *lagen (1995:1570) om medlemsbanker eller enligt rådets förordning (EG) nr 1435/2003 av den 22 juli 2003 om stadga för europeiska kooperativa föreningar (SCE-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 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 §⁴

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

En kooperativ ekonomisk förening skall dra av en medlemsinsats som tillgodoförts genom insatsmission enligt lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar, *enligt lagen (1995:1570) om medlemsbanker eller genom fondemission enligt rådets förordning (EG) nr 1435/2003 av den 22 juli 2003 om stadga för europeiska kooperativa föreningar (SCE-föreningar)* det beskattningsår då medlemsinsatsen betalas ut till en medlem som avgår.

³ Senaste lydelse 2003:1075.

⁴ Senaste lydelse 2003:1075.

42 kap.

15 a §

Utdelning och kapitalvinst på följande aktier och andelar tas upp till fem sjättedelar:

- aktier i svenska aktiebolag,
- andelar i svenska ekonomiska föreningar som inte är kooperativa, och
- andelar i utländska juridiska personer, om inkomstbeskattningen av den utländska juridiska personen är jämförlig med inkomstbeskattningen enligt denna lag av ett svenskt företag med motsvarande inkomster.

Första stycket tillämpas inte om

- andelarna är kvalificerade,
- företaget är marknadsnoterat,
- företaget under det räkenskapsår som beslutet om utdelning avser eller under något av de fyra föregående räkenskapsåren, direkt eller genom dotterföretag, har ägt aktier med en röst- eller kapitalandel på tio procent eller mer i ett svenskt marknadsnoterat aktiebolag eller en marknadsnoterad utländsk juridisk person, eller
- företaget är ett privatbostadsföretag.

Ett företag anses marknadsnoterat om någon andel i företaget är marknadsnoterad.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

21 §

Vid sådana fusioner som avses i 12 kap. 1 och 3 §§ lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar och i 10 kap. 1 och 2 §§ lagen (1995:1570) om medlemsbanker skall andelar i den övertagande föreningen som skiftas ut till medlemmen inte behandlas som utdelning.

Vid sådana fusioner som avses i 12 kap. 1 och 3 §§ lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar, 10 kap. 1 och 2 §§ lagen (1995:1570) om medlemsbanker och vid sådana fusioner som avses enligt rådets förordning (EG) nr 1435/2003 av den 22 juli 2003 om stadga för europeiska kooperativa föreningar (SCE-föreningar) skall andelar i den övertagande föreningen som skiftas ut till medlemmen inte behandlas som utdelning.

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

I 48 kap. 10 § finns bestämmelser om anskaffningsutgift för de utskiftade andelarna.

21 a §⁵

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

Belopp som förs över till medlemsinsatser vid insatsemission enligt lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar, *enligt lagen (1995:1570) om medlemsbanker eller vid fondemission enligt rådets förordning (EG) nr 1435/2003 av den 22 juli 2003 om stadga för europeiska kooperativa föreningar (SCE-föreningar)* skall inte behandlas som utdelning.

Denna lag träder i kraft den 18 augusti 2006. Bestämmelsen i 42 kap. 15 a § tillämpas dock först på beskattningsår som påbörjas efter ikraftträdandet.

⁵ Senaste lydelse 2003:1075.

2 Beskattningen av europakooperativ

2.1 Bakgrund

Den 18 augusti 2006 träder förordningen (EG) nr 1435/2003 om stadga för europeiska kooperativa föreningar (SCE-föreningar)⁶ – SCE-förordningen – i kraft. Inom EU har sedan mitten av 80-talet bedrivits ett arbete med att skapa särskilda europeiska associationsformer. Genom förordningen (2137/85/EEG) om europeiska ekonomiska intressegrupperingar (EEIG)⁷ sjösattes i mitten av 1980-talet den första av dessa former. År 2001 antogs förordningen (EG) nr 2157/2001 om stadga för europabolag⁸. Härigenom har en möjlighet öppnats för gränsöverskridande samverkan i aktiebolagsform. Genom antagandet av SCE-förordningen har ytterligare ett steg tagits så att samverkan över nationsgränserna kan ske också i form av vad som kan liknas vid en ekonomisk förening. Förordningen om europabolag respektive SCE-förordningen är i många avseenden avsedda att vara parallella.

Precis som var fallet när det gäller europabolag (prop. 2003/04:112, bet. 2003/04:LU26, rskr. 2003/04:225, SFS 2005:575) var kommissionens ursprungliga tanke att SCE-föreningar skulle falla under gemensamma EG-regler. På motsvarande sätt som för europabolag, har resultatet även för SCE-föreningar blivit att många frågor har överlåtits till den nationella lagstiftaren. SCE-förordningen innehåller därför en rad hänvisningar till den nationella lagstiftning som gäller för kooperativa föreningar i den medlemsstat där SCE-föreningen har sitt säte (se t.ex. artiklarna 17 och 20). I några fall hänvisas till nationell lagstiftning för publika aktiebolag (se t.ex. artiklarna 4.6 och 5.3). I andra frågor anges att den nationella lagstiftaren får eller, i vissa fall, skall utfärda kompletterande föreskrifter som skall tillämpas på SCE-föreningar hemmahörande i den medlemsstaten (se t.ex. artiklarna 2.2, 6 och 28.2). I de delar där varken SCE-förordningen eller annan EG-lagstiftning innehåller någon särskild reglering för SCE-föreningar skall dessa enligt en särskild bestämmelse i förordningen (artikel 8) falla under samma regler som en nationell kooperativ förening i den stat där SCE-förordningen har sitt säte. Därtill kommer att många frågor helt har lämnats utanför förordningens reglering. Så är fallet när det gäller t.ex. beskattning av SCE-föreningar (se punkt 16 i ingressen). Denna fråga måste därför hanteras separat.

Justitiedepartementet har tidigare remitterat promemorian Europa-kooperativ (Ds 2005:45) med förslag till kompletterande bestämmelser till förordningen. I promemorian lämnas förslag till bestämmelser på de

⁶ EUT L 207, 18.8.2003, s. 1 (Celex 32003R1435).

⁷ EGT L 199, 31.7.1985, s. 1 (Celex 31985R2137).

⁸ EGT L 294, 10.11.2001, s. 1 (Celex 32001R2157).

områden där medlemsstaterna har normgivningsrätt enligt förordningen eller där det annars bedömts lämpligt att införa regler vid sidan av förordningen. I lagtexten till förslagen anges att en europeisk kooperativ förening benämns ett europakooperativ (se t.ex. 1 kap. 1 § förslaget till lag om europakooperativ). Promemorians förslag behandlar inte beskattningsfrågorna.

I förevarande promemoria tas frågan upp om hur europakooperativ och dess medlemmar skall behandlas vid inkomstbeskattningen. I promemorian används samma terminologi för de europeiska kooperativa föreningarna som i Justitiedepartementets promemoria, nämligen europakooperativ. Förslagen i skattelagstiftningen bör träda i kraft senast den 18 augusti 2006.

2.2 Tillämpliga svenska regler

Såsom har konstaterats i det föregående avsnittet kommer ett europakooperativ med säte i Sverige i många avseenden att falla under de svenska civilrättsliga bestämmelser som tillämpas på svenska kooperativ, dvs. svenska ekonomiska föreningar. Det innebär att många av bestämmelserna i lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar kommer att vara tillämpliga på europakooperativ hemmahörande i Sverige. Även när det gäller t.ex. skatterätt, insolvensrätt och immaterialrätt kommer svenska regler att gälla för europakooperativ som är registrerade här (jfr punkt 16 i SCE-förordningens ingress).

Enligt artikel 8.2 i SCE-förordningen skall, om det finns särskilda bestämmelser i nationell lagstiftning för den typ av verksamhet som ett europakooperativ bedriver, dessa bestämmelser gälla fullt ut för europakooperativet. I punkt 19 i ingressen påpekas särskilt att verksamhet i fråga om finansiella tjänster, särskilt vad beträffar kreditinstitut och försäkringsföretag, har varit föremål för lagstiftningsåtgärder genom särskilda direktiv. Nationella bestämmelser för genomförande av dessa direktiv och andra nationella regler för denna verksamhet gäller således fullt ut för europakooperativ. Förordningen förutsätter alltså att de särskilda regler som gäller för bl.a. medlemsbanker tillämpas även på europakooperativ. Det innebär bl.a. att bestämmelserna i lagen (2004:297) om bank- och finansieringsrörelse kommer att vara tillämpliga på europakooperativ som bedriver finansiell verksamhet som omfattas av den lagen.

2.3 SCE-förordningens innehåll

Ett europakooperativ skall kunna bildas var som helst inom EU. Medlemmarnas ansvar för föreningens förpliktelser får men behöver inte vara begränsat (artikel 1.2). Ett europakooperativ skall ha ett kooperativt syfte, dvs. det huvudsakliga ändamålet med föreningens verksamhet skall vara att tillgodose medlemmarnas behov och/eller att främja deras ekonomiska och sociala verksamhet (artikel 1.3).

Europakooperativet skall vara en juridisk person och ha ett kapital uppdelat på andelar (artikel 1.2 och 1.5). Kapitalet skall vara uttryckt i

den nationella valutan eller i euro och uppgå till minst 30 000 euro (artikel 3.1 och 3.2).

Ett europakooperativ skall ha sitt säte i en stat inom EU. Säte och huvudkontor skall finnas i en och samma medlemsstat (artikel 6). Sätet skall kunna flyttas från en medlemsstat till en annan utan att europakooperativet behöver avvecklas i det första landet och bildas på nytt i det andra (artikel 7.1). Europakooperativet skall kännetecknas av att firman föregås eller följs av förkortningen "SCE" (artikel 10).

Ett europakooperativ skall kunna bildas var som helst inom EU på något av fem olika sätt (artikel 2). Sålunda kan ett europakooperativ bildas

1. av minst fem fysiska personer bosatta i minst två medlemsstater,
2. av minst fem fysiska personer och juridiska personer under förutsättning att dessa har hemvist i eller omfattas av lagstiftningen i minst två olika medlemsstater,
3. av minst två juridiska personer under förutsättning att dessa omfattas av lagstiftningen i minst två olika medlemsstater,
4. genom fusion mellan kooperativa föreningar hemmahörande i minst två olika medlemsstater, eller
5. genom ombildning av en nationell kooperativ förening under förutsättning att föreningen sedan minst två år har en driftsenhet eller ett dotterföretag som omfattas av lagstiftningen i en annan medlemsstat.

Förordningen innehåller närmare bestämmelser om några av de olika förfarandena för bildandet av europakooperativ. När det gäller bildande genom fusion kan det ske antingen genom förvärv eller genom att en ny juridisk person bildas (artikel 19). Förordningen innehåller bestämmelser om bl.a. det fusionsförslag som skall upprättas inför fusionen och den myndighetskontroll som skall utövas i samband med fusionen. Vidare finns bestämmelser om fusionens rättsverkningar.

När ett europakooperativ har bildats, skall det enligt artikel 11.1 registreras i den medlemsstat där det har sitt säte. Detta skall ske i enlighet med i det landet tillämpliga bestämmelser för publika aktiebolag.

I artikel 14 finns bestämmelser om vilka krav som får eller skall uppställas för medlemskap i ett europakooperativ. Såväl fysiska personer som juridiska personer får vara medlemmar. Förordningen innehåller vidare bestämmelser om i vilka fall ett medlemskap kan upphöra och om förfarandet vid uteslutning (artikel 15) samt om medlemmars ekonomiska rättigheter vid utträde eller uteslutning (artikel 16).

SCE-förordningen innehåller inte några detaljerade regler om hur redovisningen i ett europakooperativ skall se ut. Enligt artikel 68 skall upprättande och offentliggörande av årsredovisning och, i förekommande fall, koncernredovisning i princip följa bestämmelserna i den medlemsstat där europakooperativet har sitt säte. Ett europakooperativ skall dock alltid ha rätt att upprätta sin årsredovisning i euro.

När det gäller europakooperativ som är kredit- eller finansinstitut eller försäkringsföretag anges i artikel 69 att dessa skall falla under de nationella redovisningsbestämmelser som har införts i enlighet med de särskilda direktiv som gäller för sådana företag.

Revision av ett europakooperativs årsredovisning och, i förekommande fall, koncernredovisning skall ske i den medlemsstat där europakooperativet har sitt säte och följa den medlemsstatens lagstiftning (artikel 70). I den mån nationell lagstiftning förskriver att kooperativa föreningar skall vara underkastade ett särskilt revisionssystem, skall sådana bestämmelser tillämpas även på europakooperativ med säte i den medlemsstaten (artikel 71).

2.4 Den inkomstskattemässiga behandlingen av europakooperativ och dess medlemmar

Förslag: Ett europakooperativ skall vid inkomstbeskattningen likställas med en ekonomisk förening. Medlemmar i europakooperativ skall vid beskattningen behandlas på samma sätt som medlemmar i nationella ekonomiska föreningar.

Inledning

Beskattningen av europakooperativ regleras inte i SCE-förordningen. EG-lagstiftning på skatteområdet som även omfattar europakooperativ finns endast i begränsad utsträckning i form av direktiv. I december 2003 antog rådet ändringar (2003/123/EG) i direktiv 90/435/EG om ett gemensamt beskattningssystem för moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater, vilket trädde i kraft den 1 januari 2005. Europakooperativ finns efter ändringen med i den förteckning över sådana subjekt som omfattas av direktivet.

I februari 2005 antog rådet ändringar (2005/19/EG) i direktiv 90/434/EEG om ett gemensamt beskattningssystem för fusion, fission, överföring av tillgångar och utbyte av aktier eller andelar som berör bolag i olika medlemsstater (fusionsdirektivet). SCE-föreningar finns efter ändringen med i förteckningen över subjekt som omfattas av direktivet. Särskilda bestämmelser om flyttning av en SCE-förenings säte har likaså tagits in i direktivet. I mars 2005 lämnade 2002 års företagsskatteutredning (Fi 2002:03) delbetänkandet Beskattningen vid omstruktureringar enligt fusionsdirektivet (SOU 2005:19) med förslag över hur ändringarna i fusionsdirektivet skall införlivas i svensk rätt. De förslagna ändringarna bereds inom Regeringskansliet parallellt med detta ärende.

Inkomstbeskattning av europakooperativ

Som framgått är europakooperativen europeiska ekonomiska föreningar som bildas av fysiska eller juridiska personer hemmahörande i olika medlemsstater. Om det saknas särskilda regler i förordningen gäller associationsrättsligt i allt väsentligt de nationella reglerna för kooperativa föreningar. I vissa fall hänvisar förordningen till nationell lagstiftning för publika aktiebolag. Med hänsyn till europakooperativens karaktär är det naturligt att vid beskattningen jämställa dem med ekonomiska före-

ningar. Ett alternativ är att nämna europakooperativen på alla ställen i inkomstskattelagen (1999:1229, IL), där termen företag definieras och där det framstår som nödvändigt för att undvika diskriminering. Ett enklare sätt är dock att – i likhet med vad som skedde vid beskattningen av europabolag (se prop. 2003/04:134, bet. 2003/04:SkU34, rskr. 2003/04:264, SFS 2004:494) – generellt i inkomstskattelagen likställa europakooperativ med ekonomiska föreningar. Därigenom kommer lagens bestämmelser som avser ekonomiska föreningar att bli tillämpliga på såväl europakooperativ med säte i Sverige som europakooperativ med säte i en annan stat. Bestämmelser som uttryckligen bara avser svenska ekonomiska föreningar blir däremot bara tillämpliga på europakooperativ med säte i Sverige.

Förslaget om den inkomstskattemässiga behandlingen av europakooperativ föranleder en ny paragraf, 2 kap. 4 b § IL, samt ett tillägg i 2 kap. 1 § IL. Det skall dock noteras att även bostadsrättsföreningar och medlemsbanker räknas som ekonomiska föreningar. Att sådana föreningar och banker omfattas av termen ekonomiska föreningar framgår redan av 1 kap. 1 § bostadsrättslagen (1991:614) och 1 kap. 2 § lagen (1995:1570) om medlemsbanker. Med anledning härav ansågs det inte ansetts nödvändigt att föra in någon definition av dessa i inkomstskattelagen (se prop. 1999/2000:2, Del 2, s. 20).

I 37 kap. IL finns bestämmelser om fusioner och fissioner. Enligt 37 kap. 21 § IL skall beloppsspärren i 40 kap. 15–17 §§ IL tillämpas om det kvarstår underskott hos det överlåtande företaget från beskattningsår före det sista beskattningsåret. I 37 kap. 23 § IL finns en undantagsbestämmelse som innebär att 37 kap. 21 § IL inte gäller vid fusion enligt 12 kap. 1 och 3 §§ lagen om ekonomiska föreningar. För att beskattningen av europakooperativen skall bli neutral och icke-diskriminerande bör även fusioner enligt SCE-förordningen omfattas av undantagsbestämmelserna. Undantagsbestämmelsen i 37 kap. 23 § infördes genom lagstiftning 1994 (prop. 1993/94:234, SFS 1993:1539). Orsaken härtill var att beloppsspärren inte är tillämplig vid fusioner mellan ekonomiska föreningar eftersom det inte utgår något fusionsvederlag vid sådana fusioner. Paragrafen bör på motsvarande sätt vara tillämplig vid fusion enligt SCE-förordningen. Paragrafen förslås därför justeras så att den även omfattar sådana fusioner. En förutsättning är dock att det inte har utgått något fusionsvederlag.

I 37 kap. 26 § IL ges undantag från 37 kap. 24 § för fusioner mellan kooperativa föreningar. Enligt 37 kap. 24 § IL skall det övertagande företaget först det sjätte beskattningsåret efter det beskattningsår då fusionen eller fissionen genomfördes dra av vissa underskott. Undantaget motiverades med att en kooperativ förening inte torde fusioneras med en annan sådan förening i syfte att kunna kvitta bort gamla underskott. Vidare ansågs det underlätta den pågående utvecklingen med sammanslagningar av konsument- och producentföreningar till större enheter (prop. 1993/94:234 s. 106). Även detta undantag bör omfatta fusioner enligt SCE-förordningen. Kravet att de fusionerande föreningarna skall vara kooperativa enligt 39 kap. IL gäller dock även vid dessa fusioner.

Av 39 kap. 21–24 a §§ IL framgår vad som krävs för att en ekonomisk förening skattemässigt skall betraktas som en kooperativ förening. Enligt

39 kap. 21 § IL avses med kooperativ förening en ekonomisk förening som är öppen på det sätt som anges i 3 kap. 1 § lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar och som tillämpar lika rösträtt. Vidare framgår det att om en ekonomisk förening bedriver försäljning till personer som inte uppfyller kraven för inträde i föreningen, skall föreningen för att anses som öppen ge dem samma rätt till återbäring på köpta varor som medlemmarna får. Av paragrafens andra stycke framgår det bl.a. att kooperativa föreningars centralorganisationer anses som öppna även om de beviljar inträde bara för sådana lokala föreningar som uppfyller centralorganisationens krav på stadgar, skötsel och soliditet och även om bara ett enda företag inom varje område antas som medlem.

Ett europakooperativ skall enligt förslaget betraktas som en ekonomisk förening i inkomstskattelagen. För att ett europakooperativ skattemässigt skall betraktas som en kooperativ förening krävs det – på samma sätt som för andra ekonomiska föreningar – att förutsättningarna i 39 kap. 21 § IL är uppfyllda. En prövning av förutsättningarna måste göras i varje enskilt fall.

För kooperativa föreningar gäller enligt bestämmelserna vissa specialregler. Enligt 39 kap. 23 § första stycket IL skall utdelningar som en kooperativ förening lämnar i förhållande till insatser enligt lagen om ekonomiska föreningar dras av. Även utdelningar som ett europakooperativ lämnar i förhållande till insatser enligt SCE-förordningen skall kunna dras av. För att det skall vara möjligt måste ett tillägg göras i 39 kap. 23 § IL. Vidare skall en kooperativ förening enligt 39 kap. 24 a § IL dra av en medlemsinsats som tillgodoförts genom insatsemission det beskattningsår då medlemsinsatsen betalas ut till en medlem som avgår. Även här måste en justering göras för att bestämmelsen skall omfatta en medlemsinsats som tillgodoförts genom fondemission enligt SCE-förordningen (se artikel 4.8 andra stycket). Fondemission enligt SCE-förordningen innebär att det tecknade kapitalet höjs, varför det torde motsvara insatsemission enligt lagen om ekonomiska föreningar.

Som nämnts skall vid beskattningen reglerna för ekonomiska föreningar och – i fråga om europakooperativ med säte i Sverige – regler som avser svenska ekonomiska föreningar tillämpas på europakooperativ. Härigenom kommer europakooperativen att beskattas på ett i förhållande till svenska ekonomiska föreningar och deras utländska motsvarigheter likformigt, neutralt och icke-diskriminerande sätt. Samma regelverk som gäller för ekonomiska föreningar – med de beskattningskonsekvenser som dessa regler för med sig – kommer alltså att tillämpas beträffande europakooperativen.

Ett europakooperativ med säte i Sverige kommer att vara obegränsat skattskyldigt. Därav följer att ett sådant europakooperativ kommer att – på samma sätt som gäller för svenska ekonomiska föreningar – vara skattskyldigt i Sverige för sina inkomster oavsett i vilken stat de har uppkommit inklusive inkomster som är hänförliga till eventuella fasta driftställen i andra länder.

Ett europakooperativ kan flytta sitt säte från Sverige till en annan stat utan att behöva upplösas och nybildas i den andra staten. Europakooperativet kommer genom flytten av säte att bli en utländsk juridisk person i inkomstskattelagens mening och därigenom att vara begränsat skattskyldigt i Sverige. Verksamheten kan dock komma att fortsätta i Sverige.

Den svenska verksamheten kommer därmed att utgöra ett fast driftställe, en filial, i Sverige. Inkomster som genereras i eller är hänförliga till det fasta driftstället eller inkomster som kan anses kopplade till det fasta driftstället kommer att beskattas i Sverige. Detsamma gäller när det finns ett fast driftställe i Sverige efter det att ett europakooperativ har bildats genom fusion och sätet har förlagts till en annan stat.

Ett europakooperativ med säte i en annan stat är en utländsk juridisk person som är begränsat skattskyldig. En utländsk juridisk person bör t.ex. som regel vara skattskyldig för utdelning och kapitalvinst på en andel som kan anses knuten till ett fast driftställe här i landet (jfr 6 kap. 7 och 11 §§ IL).

Skattskyldighet bör normalt, på samma sätt som anses gälla för europabolag, föreligga för utdelning om innehavet betingas av den näringsverksamhet som bedrivs vid det fasta driftstället (jfr prop. 2003/04:134 s. 18). Den situationen kan också uppstå att en utländsk juridisk person även har ett fast driftställe i en annan stat vars verksamhet är anknuten till eller styrd från det fasta driftstället i Sverige. Också i detta fall bör intäkter som är hänförliga till det förstnämnda driftstället kunna beskattas i Sverige.

Europakooperativ med säte i en annan stat kommer att omfattas av bestämmelserna i lagen (1992:160) om utländska filialer m.m. om bl.a. bokföring och registrering om europakooperativet driver eller avser att driva verksamhet i Sverige (se Ds 2005:45 s. 219f). När det gäller utländska företag som bedriver verksamhet i Sverige genom filial finns ett krav på att bokföring för den verksamhet som bedrivs i Sverige skall hållas avskild från övrig bokföring (11 § lagen om utländska filialer m.m.). Detta kommer även att gälla ett europakooperativ med säte i en annan stat om det bedriver verksamhet i Sverige genom filial.

När tillgångar och skulder förs in i svensk beskattningsjurisdiktion genom att ett europakooperativ bildas genom en gränsöverskridande fusion och sätet förläggs till Sverige eller att ett befintligt europakooperativ flyttar sitt säte till Sverige kommer dessa att få anskaffningsvärden respektive anskaffningsutgifter bestämda enligt reglerna om beskattningsinträde i 20 a kap. IL (jfr 20 a kap. 1 § IL). Bestämmelsen ändrades vid införandet av beskattningsreglerna för europabolag (se prop. 2003/04:134 s. 20).

När tillgångar i en verksamhet i stället förs ut från svensk beskattningsjurisdiktion, t.ex. genom att ett europakooperativ bildas genom fusion eller flyttar sitt säte, kommer uttagsbeskattning att aktualiseras enligt de gällande bestämmelserna i 22 kap. 5 § IL.

Inkomstbeskattning av medlemmar i europakooperativ

Europakooperativen föreslås likställas med en svensk ekonomisk förening vid inkomstbeskattningen. Det finns inte heller skäl att behandla en medlem i ett europakooperativ på annat sätt vid beskattningen än en medlem i en svensk ekonomisk förening. Av det följer att medlem i ett europakooperativ omfattas t.ex. av det nya regelverket om skattefria kapitalvinster på näringsbetingade andelar enligt 25 a kap. IL, under förutsättning att villkoren i övrigt är uppfyllda.

Skattskyldighetsbestämmelsen för fysiska personer i 3 kap. 19 § IL behöver dock ändras, i likhet med vad som skedde vid införandet av bestämmelser för beskattning av europabolag (prop. 2003/04:134 s. 20 f). Ändringen är nödvändig för att även kapitalvinster på andelar i europakooperativ som flyttat sätet från Sverige skall omfattas av den s.k. tio-årsregeln i 3 kap. 19 § IL under förutsättning att europakooperativet har ett fast driftställe i Sverige under någon tidpunkt under denna tid. Saknas fast driftställe under fem år i följd under tioårsperioden bör skattskyldigheten begränsas till fem år efter det år då europakooperativet upphörde att vara svenskt.

I propositionen 2005/06:40 om reformerade beskattningsregler för ägare i fåmansföretag föreslås en ny paragraf i inkomstskattelagen, 42 kap. 15 a § IL. Genom paragrafen sänks skattesatsen för onoterade andelar som inte är kvalificerade från 30 till 25 procent. Den lägre skattesatsen gäller aktier i svenska aktiebolag, andelar i svenska ekonomiska föreningar som inte är kooperativa samt andelar i utländska juridiska personer, om inkomstbeskattningen av den utländska juridiska personen är jämförlig med inkomstbeskattningen av ett svenskt företag med motsvarande inkomster. Så som paragrafen är formulerad innebär det dock att andelar i utländska ekonomiska föreningar vars inkomstbeskattning är jämförlig med den beskattning som sker av svenska ekonomiska föreningar som är kooperativa (dvs. enkel beskattning) omfattas av den lägre skattesatsen medan andelar i inhemska sådana föreningar inte omfattas. Problemet får en ökad aktualitet genom europakooperativens möjlighet att byta säte. Utdelning från ett europakooperativ som har säte i Sverige och som uppfyller de skatterättsliga kraven på att vara en kooperativ förening, omfattas inte av bestämmelsen. Paragrafen bör ändras så att utdelning från europakooperativ inte behandlas olika beroende på var europakooperativet har sitt säte.

Slutligen behöver även bestämmelsen i 42 kap. 21 a § IL kompletteras. Enligt nuvarande bestämmelse skall belopp som överförs till medlemsinsatserna vid insatsemission enligt lagen om ekonomiska föreningar inte behandlas som utdelning. Belopp som europakooperativ, enligt SCE-förordningens bestämmelser om fondemission (se artikel 8.4 andra stycket i SCE-förordningen), för över till medlemsinsatserna bör inte heller behandlas som utdelning. Förslaget innebär att bestämmelsen justeras i enlighet härmed.

3 Konsekvenser för de offentliga finanserna m.m.

Förslaget om hur europakooperativ skall beskattas innebär att den nya associationsformen fogas in på ett neutralt och likformigt sätt i förhållande till vad som gäller för ekonomiska föreningar. Förslaget bör därför inte ge upphov till någon offentligfinansiell effekt.

Förslaget bör inte heller ge upphov till någon budgetmässig effekt eller ökad arbetsbörda för Skatteverket eller för de allmänna förvaltningsdomstolarna.

4 Konsekvenser för mindre företag

Förslaget om den skattemässiga behandlingen av europakooperativ har inte några särskilda konsekvenser för mindre företag

5 Författningskommentarer

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

2 kap.

1 §

Katalogen med definitioner och förklaringar samt hänvisningar till var dessa finns utökas med termen ekonomiska föreningar och en hänvisning till 4 b § i kapitlet, som en följd av införandet av denna nya paragraf.

4 b §

I paragrafen, som är ny, anges att europakooperativ – som har bildats i enlighet med rådets förordning (EG) 1435/2003 om stadga för europeiska kooperativa föreningar (SCE-föreningar) och i enlighet med nationell lagstiftning om europakooperativ – vid inkomstbeskattningen skall räknas som ekonomisk förening. Alla bestämmelser i inkomstskattelagen som gäller för nationella ekonomiska föreningar gäller således även för europakooperativen. För vissa verksamheter som bedrivs av ekonomiska föreningar gäller särskilda bestämmelser i inkomstskattelagen, t.ex. för försäkringsföretag och kooperativa föreningar. Om ett europakooperativ bedriver en sådan verksamhet gäller de särskilda bestämmelserna för europakooperativet på motsvarande sätt. I flera bestämmelser i inkomstskattelagen begränsas tillämpningsområdet av olika bestämmelser och regelverk till en svensk ekonomisk förening, se t.ex. 25 a kap. 3 §. Vid tillämpningen av denna kvalifikationsregel på ett europakooperativ innebär begränsningen i detta fall att europakooperativet måste ha sitt säte i Sverige. Något särskilt stadgande om detta behövs därför inte.

3 kap.

19 §

Ett nytt *fjärde stycke* införs som innebär att bestämmelsen i tredje stycket angående utländska aktiebolag som tidigare varit svenska även blir tillämpligt på utländska ekonomiska föreningar som tidigare varit svenska. Innebörden är att kapitalvinster på tillgångar som avses i andra stycket omfattas av skattskyldigheten enligt första stycket även i det fallet att ett europakooperativ flyttar sitt säte utomlands och därför inte längre betraktas som en svensk ekonomisk förening. Om föreningen efter det att den upphörde att vara svensk inte längre har något fast driftställe i Sverige omfattar skattskyldigheten endast fem kalenderår efter året då

föreningen upphörde att vara svensk. Finns det däremot ett fast driftställe i Sverige någon gång under de tio år som följt efter året då föreningen upphörde att vara svensk kan skattskyldigheten utsträckas till som längst tio år efter året då föreningen upphörde att vara svensk. Andra stycket infördes genom prop. 2003/04:134 angående beskattning av europabolag.

37 kap.

23 §

Ändringen i paragrafen innebär att även fusioner enligt SCE-förordningen undantas från tillämpningen av bestämmelserna i 37 kap. 21 §, vilken hänvisar till beloppsspärren i 40 kap. 15–17 §§.

26 §

Ändringen i paragrafen innebär att även fusioner enligt SCE-förordningen undantas från tillämpningen av bestämmelserna i 37 kap. 24 §. Kravet på att de fusionerande föreningarna skall vara kooperativa i enlighet med 39 kap. 21 § för att undantaget skall vara tillämpligt gäller dock även föreningar som fusioneras enligt SCE-förordningen.

39 kap.

23 §

Paragrafens *första stycke* har ändrats för att omfatta även utdelningar enligt SCE-förordningen. Enligt förslaget till lag om europakooperativ kommer det inte att vara möjligt att anta stödmedlemmar i Sverige (Ds 2005:45 s. 208). Enligt artikel 64 i SCE-förordningen kan medlemmar investera i europakooperativet genom förvärv av obligationer eller andra värdepapper. Detta utgör dock inte insatser och omfattas därför inte av bestämmelsen. Tillägg görs även för utdelning enligt lagen (1995:1570) om medlemsbanker.

24 a §

Enligt artikel 4.8 andra stycket SCE-förordningen får det tecknade kapitalet höjas genom fondemission avseende alla eller en del av tillgängliga reserver efter ett beslut av föreningsstämman. Nya andelar skall tilldelas medlemmar i proportion till de andelar av kapitalet de dittills innehade. En sådan fondemission är jämförbar med en insatsemmission enligt lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar. Paragrafen har ändrats för att omfatta även fondemissioner enligt SCE-förordningen. Tillägg görs även för insatsemmissioner enligt lagen (1995:1570) om medlemsbanker.

42 kap.

15 a §

Tillägget i bestämmelsens *första stycke* görs för att utdelning från utländska ekonomiska föreningar som är kooperativa skall beskattas på samma sätt som utdelning från svenska ekonomiska föreningar. Ändringen har behandlats i avsnitt 2.4.

21 §

Ändringen innebär att de andelar som tilldelas medlemmarna i en ekonomisk förening, som deltar i bildandet av ett europakooperativ, inte skall behandlas som utdelning. I delbetänkandet från 2002 års företagsskatteutredning (SOU 2005:19) föreslås att paragrafen upphävs. Ärendena kommer att beredas parallellt inom Regeringskansliet.

21 a §

Genom tillägget i paragrafen skall inte heller fondemissioner enligt SCE-förordningen behandlas som utdelning. Tillägg görs även för insatsemmissioner enligt lagen (1995:1570) om medlemsbanker.

Ikraftträdande

Den tidigare föreslagna lagen om europakooperativ avses träda i kraft samma dag som SCE-förordningen träder i kraft, den 18 augusti 2004. De nu aktuella beskattningsbestämmelserna föreslås också träda i kraft denna dag. Den nya bestämmelsen i 42 kap. 15 a § skall dock bara tillämpas på beskattningsår som påbörjas efter ikraftträdandet.