

2022-03-18

Att: Michael Erliksson
Chef för rättsavdelningen
Skatteverket
Sundbyberg (Stockholm)
Brev
205 30 MALMÖ

ANG SKATTEVERKETS STÄLLNINGSTAGANDE

“Insatskapital till ekonomiska föreningar som driver olika slags anläggningar, mervärdesskatt”

Områden: Mervärdesskatt

Datum: 2022-02-15

Dnr: 8-1463487

Inledning

Undertecknande organisation företrädande drygt 100 fiberföreningar runt om i Sverige vill på detta sätt uppmärksamma Skatteverket på konsekvenserna av rubricerat ställningstagande. Förslag till vidare utredning samt åtgärder lämnas i slutet av dokumentet.

Skatteverket sammanfattar sitt ställningstagande enligt följande:

En ekonomisk förening ska anses tillhandahålla en tjänst när den ger sina medlemmar möjlighet att få tillgång till en anläggning genom att ansluta medlemmarnas respektive fastighet till denna.

Anslutningen medför en möjlighet att nyttja anläggningen och får därför i sig anses innebära att en tjänst tillhandahålls. Detta gäller oavsett om det är den ekonomiska föreningen själv eller någon utomstående som kommer att stå för leveransen av varor och tillhandahållandet av tjänster via anläggningen till medlemmarna.

När samtliga omständigheter nedan är uppfyllda anser Skatteverket att det kan presumeras att det inte finns ett direkt samband mellan den tjänst som föreningen tillhandahåller och medlemmens betalning av insatskapital.

- Insatskapitalet ska betalas med ett lika stort belopp av alla medlemmar.
- Betalningen ska göras med en engångssumma.
- Det görs sannolikt att insatsen kommer att återbetalas om en medlem utträder ur föreningen.

Det kan inte anses sannolikt att återbetalning kommer att ske om kapitalet i föreningen är bundet i anläggningen.

När det finns ett direkt samband mellan den tjänst som föreningen tillhandahåller och insatskapitalet, ska betalningen av insatskapitalet ses som en ersättning för tjänsten. Alla betalningar som har ett direkt samband med tjänsten ska då ingå i beskattningsunderlaget.

Ekonomiska föreningar som driver anläggningar där de mot ersättning ger sina medlemmar möjlighet att fortlöpande få tillgång till anläggningen genom att ansluta medlemmarnas respektive fastighet till denna bedriver ekonomisk verksamhet. När den ekonomiska föreningen omsätter varor eller tjänster gör de det i egenskap av beskattningsbar person. Den ekonomiska föreningen ska därmed ta ut mervärdesskatt med utgångspunkt i ersättningen.

Detta ställningstagande ersätter ställningstagandet om Bredbandsutbyggnad genom lokala fibernät, mervärdesskatt, daterat den 15 december 2016, dnr 131 472246-16/111. Ställningstagandet innebär en ändrad syn på när insatskapital i en ekonomisk förening som bedriver en bredbandsanläggning ska anses utgöra ersättning för en tjänst som föreningen tillhandahåller till sina medlemmar.

Om medlemmar, medlemsinsatser och andelar i ekonomiska föreningar

En ekonomisk förening är en juridisk person med egen rättskapacitet och som själv svarar för sina skyldigheter med de egna tillgångarna, se 1 kap. 9 § lag (2018:672) om ekonomiska föreningar, EFL. Föreningar brukar kallas personassociationer eftersom rätten att delta i beslutfattandet är knutet till medlemskapet, dvs. till de personer, fysiska och juridiska, som är medlemmar i föreningen. En medlems ekonomiska rättigheter gentemot föreningen, dennes andel i föreningen, grundas på de medlemsinsatser medlemmen tillskjutit, dvs. den obligatoriska insats alla medlemmar är skyldiga att tillskjuta samt eventuella överinsatser respektive emissionsinsatser, se 10 kap. 1 och 2 §§ EFL.

En andel i en ekonomisk förening, men inte medlemskapet, kan förvärfvas av annan. Vad gäller de ekonomiska rättigheterna är ett andelsförvärv i allt väsentligt jämförbart med förvärv av en aktie i ett aktiebolag. Men till skillnad mot vad som gäller ett aktieförvärv följer förvaltningsbefogenheterna inte med andelen. För att få delta i föreningens beslutfattande måste förvärvaren, om denne inte redan är medlem i föreningen, ansöka om och beviljas medlemskap. I förekommande fall brukar det uttryckas så att förvärvaren träder in som medlem i den förre andelsinnehavarens ställe, eftersom den sistnämndes medlemskap upphör automatiskt när den förstnämnde blir medlem. Medlemskap efter bodelning, arv och testamente respektive efter överlåtelse av andel regleras i 4 kap. 4 och 5 §§ EFL.

Observera att den normala ordningen när en fastighet som är ansluten till ett bredbandsnät som ägs av en ekonomisk förening säljs är att säljarens andel i föreningen överläts till köparen. Denna ordning är enkel och smidig till skillnad mot alternativet att säljaren säger upp sitt medlemskap och att köparen ansöker om medlemskap som ny medlem.

Eftersom Skatteverkets i sitt aktuella ställningstagande ifrågasätter medlemsinsatsernas funktion finns det anledning understryka att andelskapitalet i en ekonomisk förening har exakt samma funktion som aktiekapitalet i ett aktiebolag, dvs. som finansieringskälla för löpande kostnader under uppstarten av en ekonomisk verksamhet och för investeringar.

Eftersom en strikt tillämpning av det aktuella ställningstagandet, särskilt vad gäller Skatteverkets uppfattning om vad som anses sannolikt i fråga om återbetalning av insats, kommer att leda till en betydande fördyring för fastighetsägare som tillsammans genom en ekonomisk förening anlägger fibernät i sitt område, blir den naturliga inledande frågan till Skatteverket följande:

- *Ska motsvarande presumtion och sannolikhetslära även gälla när fastighetsägarna i fråga på grund av fördyringen väljer att anlägga fiber genom att, i stället för att använda sig av en ekonomisk förening, använda sig av ett aktiebolag?*

Bakgrund om medlemsinsatser

Redan i Kunglig Majestäts proposition inför införandet av vår första *lag om registrerade föreningar för ekonomisk verksamhet* (N:o 6, 1895), framfördes vikten av att tydliggöra skillnaden på medlemmarnas insatser, som var avsedda att ingå i föreningens kapitalfond, mot övriga avgifter som var till för att täcka föreningens kostnader och löpande utgifter. Dvs. göra skillnad på medlemmars tillskott av kapital (medlemsinsats) till föreningen och medlemmars avgifter till föreningen (omsättning).

Medlemsinsatserna har allt sedan dess används av medlemmarna som en grundläggande finansiering för föreningarna att anskaffa tillgångar/anläggningar i syfte om att bedriva en ekonomisk verksamhet.

Medlemsinsatsernas storlek varierar efter behov, dels mellan föreningar, men också mellan medlemmarna i föreningarna. Mellan 1911 och 1951 bildades ett stort antal folkparksföreningar, folketshusföreningar och bygdegårdsföreningar. För att finansiera dessa anläggningar, tillförde medlemmarna varierande medlemsinsatser, ofta i relation till sin egen ekonomiska förmåga. Under samma period byggde vi ut elnätet på landsbygden. Ett stort antal ekonomiska el-föreningar bildades i detta syfte. Insatskravet, dvs. den obligatoriska insatsen bestämdes normalt i stadgarna i förhållande till hur mycket el medlemmen förväntades förbruka. Man ville alltså att kapital skulle tillskjutas rättvist i förhållande till medlemsnyttan. Vanligt förekommande var stadgeskrivningar som innebar att medlem skulle tillskjuta en insats om x kr per glödlampa och x kronor om medlem hade elspis samt x kronor om medlem hade en elmotor.

Inom konsumentkooperationen var det historiskt vanligt att medlemmarna betalade sina insatser genom att låta den återbäring (utdelning i förhållande till handeln med föreningen) de hade rätt till överföras till deras insatskonton.

Även hos dagens lantbrukskooperation förekommer differentierad medlemsinsats. I förekommande fall i förhållande till hur mycket medlemmen faktiskt levererar till föreningen. Och i bostadskooperativ är det inte ovanligt att insatserna beräknas i förhållande till boyta. I kooperativa vindkraftverk är det vanligt att medlemmarna ges rätt att köpa el i förhållande till vilka insatsbelopp de deltagit med. I bredbandsföreningar är det naturligt att medlemmarna betalar en obligatorisk insats per fastighet medlem avser ansluta till föreningens nät. Det är alltså inte ovanligt att det finns medlemmar i bredbandsföreningar som har flera fastigheter och det får nog anses vara en rimligt och rättvist att använda antalet fastigheter som en grund för insatsskyldigheten. Detsamma får anses gälla när en medlem endast har en fastighet ansluten, men med två eller flera anslutningar. Exempelvis när det finns flera bostäder eller lokaler på fastigheten.

Ända sedan 1800-talet har det alltså varit vanligt att insatsskyldigheten sätts i förhållande till omfattningen av medlemmarnas nyttjande av föreningen eller något annan motiverad och saklig

grund. Att medlemsinsats betalas i förhållande till medlems nyttjande av föreningen innebär inte ett utbyte av prestationer. Prestationen är ensidig.

Lagstiftaren har medvetet låtit bli att sätta upp detaljerade regler kring medlemsinsatsernas belopp eller hur de fullgörs. Lagstiftarens åsikt har varit att varje förening själva ska ges möjligheten att besluta i detta avseende och anpassa sina egna regler gällande hur insatser får vara differentierade eller hur och när de ska betalas.

Vad lagstiftaren endast valt att tydliggöra är att det utöver den obligatoriska insatsen kan förekomma frivilliga överinsatser och emissionsinsatser och att bestämmelserna angående de olika insatserna i någon mån skiljer sig åt, se bl. a. 10 kap. 16 och 20 §§ EFL.

Som nämnts utgör en medlems samlade insatser av dessa slag dennes medlemsinsats och att denna är grunden för medlemmens andel i föreningen. Att andelen kan förvärfvas av annan har också nämnts.

Kommentarer

För att godkänna en kapitalinsats som en kapitalinsats ska enligt Skatteverket i fortsättning följande vara uppfyllt:

1. lika stort belopp för alla medlemmar,
2. betalas som engångssumma,
3. det kan göras sannolikt att insatsen kan återbetalas.

Och som en kommentar till tredje punkten skriver skatteverket: ”Det kan inte anses sannolikt att återbetalning kommer att ske om kapitalet i föreningen är bundet i anläggningen”.

Att medlemmar i ekonomiska föreningar deltar med olika stora insatsbelopp är inte ovanligt, vilket framgår av ovan. Det är inte heller ovanligt att insatsen betalas efterhand, exempelvis i takt med att föreningen behöver kapital för investeringar.

I bredbandsföreningar är det normala att insatsskyldigheten enligt stadgarna (se länk nedan) anges inom ett intervall, till exempel från 500 kronor till 30 000 kronor, och att det lägsta beloppet ska betalas i anslutning till att medlemskapet beviljas och resten i den takt som behövs för att finansiera kostnaderna för bredbandsanläggningen. Varför Skatteverket anser att det har betydelse när insatsen betalas är för oss en gåta. Något egentligt motiv för ställningstagandet när det gäller detta anges inte heller.

Vad gäller den tredje punkten vill vi börja med att hänvisa till den inledningsvis lämnade upplysningen att en fastighetsägare som säljer en bredbandsansluten fastighet i praktiken alltid även säljer andelen i föreningen till köparen. Man skulle kunna säga att det är det normala samt enkla och snabba sättet för den medlem som säljer att återföra sin medlemsinsats. Det är därför inte ovanligt att stadgar i bredbandsföreningar och andra föreningar där medlemskapet i en ekonomisk förening har kopplingar till ägandet av en fastighet (som exempel kan nämnas en garageförening i ett radhusområde) föreskriver att medlemsinsatsen inte återbetalas.

Vad gäller den föreskrivna sannolikhetsbedömningen, att en insats inte kan återbetalas när insatskapitalet använts för att anskaffa en anläggning, får den anses vara i högsta grad anmärkningsvärd.

Det är självklart att medlemsinsatser används till att anskaffa anläggningar. Först efter att en anläggning är anskaffad kan föreningen börja bedriva en ekonomisk verksamhet, exempelvis genom att tillhandahålla medlemmarna tjänster och därigenom få intäkter för att finansiera driften m.m. I bredbandsföreningarna handlar det vanligt vis om intäkter i form av nätavgifter.

En ekonomisk förening har som sådan inget eget vinstintresse. Nätavgifterna fastställs därför i vanliga fall med utgångspunkt från den så kallade självkostnadsprincipen, vilket innebär att den med en viss marginal ska motsvara löpande och periodiserade kostnader. En stor kostnad, som hör till de senare, avskrivningar på anläggningar, dvs. en beräknad årlig värdeminskning på anläggningar. Avskrivningar är ingen utbetalning. Den del av nätavgiften som motsvarar avskrivningen kommer därför att bli likvid hos föreningen.

Vi har noterat att föreningar som varit igång i flera år har mycket god likviditet och inga problem med att återbetala medlemsinsatser i de enstaka fall någon vill lämna föreningen utan att överlåta sin andel. Det är även vanligt förekommande att äldre föreningar på grund av sin överlikviditet beslutar att sänka den obligatoriska insatsnivån och därmed återbetala överskjutande belopp till medlemmarna.

Övrigt

Efter ett antal domar av förvaltningsdomstolarna för ca 10 år sedan och Skatterättsnämndens förhandsbesked 2010-11-12, gjorde Skatteverket sitt numera upphävda ställningstagande från 2012.

Såvitt vi känner till finns det inte från senare tid några avgöranden av domstolar eller Skatterättsnämnden som motiverat det aktuella ställningstagandet och därmed att det tidigare upphävts. Ja, Skatteverket har för övrigt inte heller hänvisat till något sådant. Vi ställer oss därför frågande till vad som föranlett Skatteverket till det aktuella ställningstagandet?

Konsekvenser

Ställningstagandet ser ut att i första hand ta sikte på bredbandsutbyggnad genom fibernät, men ställningstagandet måste anses gälla generellt, dvs. gälla även för andra verksamheter och andra associationer som exempelvis aktiebolag. Det skulle då innebära att tillskott av kapital från medlemmar/ägare, endast kan vara befriade från mervärdesskatt om tillskotten är lika för alla, betalas som en engångssumma och inte används till att finansiera en anläggningstillgång. Detta skulle få oöverskådliga konsekvenser och innebära att tusentals ekonomiska föreningar och aktiebolag har felaktiga redovisningar.

Förslag

Med anledning av föregående anser vi att det är nödvändigt att Skatteverket snarast omprövar det aktuella ställningstagandet och gör en utförlig analys av konsekvenserna av förändringarna i jämförelse med det ställningstagande som undanröjts.

Omrövningen inleds lämpligen med att ställningstagandet om Bredbandsutbyggnad genom lokala fibernät, mervärdesskatt, daterat den 15 december 2016, dnr 131 472246-16/111 ska gälla tills vidare vad gäller bredbandsutbyggnaden.

Med vänliga hälsningar

Byanätsforum ideell förening

Mikael Carlsson Kerstell

Verksamhetsledare

E-post: byanatsforum@helasverige.se

Telefon: 070-757 05 09

Länk till Handbok för fibernätsföreningar:

<https://www.byanatsforum.se/wp-content/uploads/2021/10/Handbok-fo%CC%88r-Fiberna%CC%88tsfo%CC%88reningar-2.3g.pdf>