



JURIDISKA FAKULTETEN
vid Lunds universitet

Simon Månsson

Utdelning från kooperativa ekonomiska föreningar

*En undersökning av de föreningsrättsliga regelverken och
rätten att göra avdrag för lämnad utdelning*

JURM02 Examensarbete
Examensarbete på juristprogrammet
30 högskolepoäng

Handledare: Peter Nilsson

Termin för examen: Period 1 HT2020

Innehåll

SUMMARY	1
SAMMANFATTNING	3
FÖRKORTNINGAR	5
1 INLEDNING	6
1.1 Bakgrund	6
1.2 Syfte och frågeställningar	8
1.3 Metod och material	9
1.4 Avgränsningar	11
1.5 Forskningsläge	12
1.6 Disposition	13
2 CIVILRÄTTSLIG REGLERING	15
2.1 Inledning	15
2.2 Föreningslagen i en historisk kontext	18
2.3 Bildande av ekonomisk förening	20
2.4 Kravet på deltagande – samhandel med medlemmar	21
2.5 Kooperativ ekonomisk förening	22
2.5.1 Öppenhet	23
2.5.1.1 Öppenhet i praxis: RÅ 1957 ref. 6	24
2.5.1.2 Målet i första instans	25
2.5.1.3 Kammarrättens argumentation	26
2.5.1.4 HFD:s argumentation	28
2.5.2 Lika rösträtt	29

3	SKATTERÄTTSLIG REGLERING	33
3.1	Inledning	33
3.2	Ekonomisk dubbelbeskattning	34
3.3	Avdragsrätten för utdelning i 39 kap. 22 § IL	35
3.3.1	Bakgrund	35
3.3.2	Juridisk person som mottagare av kooperativ utdelning	36
3.4	Avdragsrätt för enskild i 42 kap. 14 § IL	37
3.5	Undantag från avdragsrätt i 39 kap. 22 § 2 st.	38
3.6	Ekonomiska föreningar som fåmansföretag – 56 och 57 kap. IL	39
3.6.1	Ekonomisk förening som fåmansföretag och kvalificerade andelar	43
3.6.1.1	Skatterättsnämndens beslut	43
3.6.1.2	Överklagan till HFD	44
3.6.1.3	HFD:s beslut	45
3.6.2	Sammanfattande kommentarer	46
4	UTDELNING	47
4.1	Inledning	47
4.2	Värdeöverföringar från ekonomiska föreningar	48
4.3	Överskottsutdelning	49
4.3.1	Vinstutdelning	50
4.3.2	Gottgörelse	51
4.3.3	Redovisning av överskottsutdelning	53
4.4	Minskning av reservfonden för återbetalning till medlemmarna	53
4.5	Gåva	55
4.6	Utdelning i förhållande till inbetalda insatser	56
4.7	Underlag för utdelning, vilket kapital får delas ut?	57
5	ANALYS	59
5.1	När är utdelning avdragsgill?	59

5.2	När är en förening kooperativ?	60
5.2.1	Öppenhet	60
5.2.2	Lika rösträtt	61
5.2.3	Samhandelskravet	62
5.3	Olika utdelningstyper och konsekvenserna av dem	63
5.3.1	Utdelning i förhållande till insatser	63
5.3.2	Kooperativ utdelning från fåmansföretag	64
5.3.3	Överskottsutdelning	67
6	AVSLUTANDE KOMMENTARER	69
6.1	Vilka skattefördelar kan uppnås med olika former av utdelning från en kooperativ förening?	69
	KÄLL- OCH LITTERATURFÖRTECKNING	75
	RÄTTSFALLSFÖRTECKNING	77

Summary

The principle of economical double taxation (not to be confused with international double taxation) is a centerpiece to the Swedish fiscal legislative system. Paid dividends are according to this principle subjected to taxation twice before they are received by a shareholder. Initially, the income of a company will be subjected to corporate taxation. Thereafter, when it leaves the company as paid dividends, the income will be subject to taxation for the receiver of such dividends as income from capital. Cooperative associations which fulfill the necessary conditions to be considered cooperative according to the Swedish Income Tax Act may be excepted from the principle of double taxation as they are allowed to make deductions for paid dividends.

The right to make deductions for paid dividends requires the dividends to be of a cooperative nature. *Cooperative dividends* are such dividends that are paid in the form of a rebate or price surcharge, as a retroactive adjustment of purchases and sales to members of the association, purposed to increase the value of the members' participation in the business. The dividends must also be based on the members' degree of participation in the business operations of the association. Cooperative dividends are maybe most preferably paid through *compensation*, a unique way for a cooperative association to compensate its' members. Compensation is a way for the association to retroactively decide on paying dividends by adding it to the balance sheets as a liability. The same liability is then to be transferred to the members as a retroactive adjustment of the price of which the member has bought or sold goods to the association. The difference between prior rebates and price surcharges and the final price after retroactive adjustments are to be considered compensation. Compensation aims to fulfill the very purpose of cooperative associations by moving the surplus from the association to its' members.

The ability for cooperative associations to make deductions for paid dividends are motivated by the cooperative purpose, which is stated to satisfy the members' economic interests through participation in the business operations, in the role of consumer or producer, or similar relations. An additional exception from the principle of economic double taxation may also give the receiving member of such cooperative dividends the right to exempt it from taxation. This exemption requires the dividends to lower the costs of living for the receiver. If that case, an additional rule of exemption is once again activated which rules the dividends to then be subject to taxation for the association, as income under no circumstance should be entirely exempt from taxation. If a paid dividend is deductible for the receiver, the dividends should then instead not be deducted by the cooperative association.

Depending on whether the dividends are of a cooperative nature, as well as whether the dividends lower the costs of living for the receivers, the tax rate varies heavily. With normal economic double taxation the tax rate would be 44,98 %; if it does not lower the costs of living the rate is 30 %; and if it does lower the costs of living it goes as low as 21,4 %. The tax rate can get even lower, in some cases when the association is to be considered a close company, and the shares are considered as *qualified*, it can reach 20 %.

Sammanfattning

Principen om ekonomisk dubbelbeskattning gäller som huvudregel i svensk rätt. Detta innebär att inkomster i företag som lämnas som utdelning till företagets ägare ska beskattas två gånger. Först en gång i företaget som skatt på inkomsten, och sedan ytterligare en gång när den lämnar företaget och beskattas hos mottagaren som inkomst av kapital. För ekonomiska föreningar som är att anse som kooperativa, det vill säga att de uppfyller kraven i 4 kap. 1 § EFL om öppenhet och lika rösträtt, finns en möjlighet att kringgå principen om ekonomisk dubbelbeskattning genom att göra avdrag för den lämnade utdelningen med stöd av 39 kap. 22 § IL.

Avdragsrätt för lämnad utdelning föreligger om utdelningen har kooperativ karaktär, det vill säga sådan utdelning som lämnas i form av rabatt eller pristillägg i förhållande till medlemmens delaktighet i föreningens verksamhet. Sådan kooperativ utdelning lämnas enklast som *gottgörelse*, en typ av värdeöverföring som endast existerar inom föreningsrätten. Det innebär något förenklat att utdelningen bestäms retroaktivt och tas upp som skuld till mottagaren i balansräkningen. Skulden tillförs sedan medlemmarna i slutet av räkenskapsåret närmast i form av en prisjustering, där de rabatter eller pristillägg som givits under året ökas i förhållande till föreningens resultat. Förfarandet har för avsikt att uppfylla det kooperativa syftet och förflytta överskottet från föreningen till dess medlemmar. Även utdelning som lämnas i förhållande till medlemmarnas inestående insatser i föreningen är skattefria enligt 39 kap. 23 §.

Möjligheten att göra avdrag för lämnad utdelning i ekonomiska föreningar motiveras med det kooperativa syftet, att genom samverkan med medlemmarna främja medlemmarnas ekonomiska intressen. I 42 kap. 14 § stadgas dessutom ytterligare ett undantag från principen om ekonomisk dubbelbeskattning som innebär avdragsrätt även hos mottagaren i det fall utdelningen innebär en minskning av mottagarens levnadskostnader. Denna

bestämmelse kan emellertid också undantas i viss mån eftersom avdragsbestämmelsen i 39 kap. 22 § 2 st. stadgar att en sådan utdelning som är skattefri hos mottagaren, istället inte får dras av i föreningen. Beroende på huruvida utdelningen är av kooperativ karaktär, samt huruvida den minskar mottagarens levnadskostnader kan beskattningen av inkomsten skifta mellan 44,98 % vid normal dubbelbeskattning, 30 % om levnadskostnaderna inte minskar, och 21,4 % om levnadskostnaderna minskar. Denna kvot kan bli så låg som 20 % om föreningen är att betrakta som ett fåmansföretag och mottagarens andelar i föreningen är kvalificerade.

Förkortningar

ABL	Aktiebolagslag (2005:551)
AvtL	Lag (1915:218) om avtal och andra rättshandlingar på förmögenhetsrättens område (även kallad <i>avtalslagen</i>)
BFL	Bokföringslagen (1999:1078)
EFL	Lag (2018:672) om ekonomiska föreningar (benämns också <i>föreningslagen</i>)
EFL 1895	Lagen om registrerade föreningar för ekonomisk verksamhet den 28 juni 1895
EFL 1911	Lagen om ekonomiska föreningar den 28 juni 1911
EFL 1951	Lagen (1951:308) om ekonomiska föreningar
EFL 1987	Lagen (1987:673) om ekonomiska föreningar
HFD	Högsta förvaltningsdomstolen
IL	Inkomstskattelag (1999:1229)
KSkL	Kommunalskattelag (1928:370)
NJA	Nytt juridiskt arkiv
Prop.	Proposition
RegR	Regeringsrätten (från och med 2011 Högsta förvaltningsdomstolen)
RÅ	Regeringsrättens årsbok
SIL	Lag (1947:576) om statlig inkomstskatt
SFS	Svensk författningssamling
SvJT	Svensk Juristtidning
ÅRL	Årsredovisningslag (1995:1554)

1 Inledning

1.1 Bakgrund

Näringsverksamhet kan bedrivas på flera olika sätt, med aktiebolag och enskild firma som de absolut vanligaste associationsformerna. I Sverige står aktiebolag och enskilda firmor tillsammans för 80 % av alla registrerade bolag, medan bara 1,1 % är ekonomiska föreningar. Ekonomiska föreningar står alltså i kraftigt numerärt underläge i relation till dessa andra associationsformer, och får inte heller samma uppmärksamhet inom vare sig akademi eller näringsliv.¹

För dessa företagsformer är regelverket tydligt gällande värdeöverföringar från bolaget till ägare genom utdelning. Särskilda regler finns om såväl hur, när och vad som får delas ut, respektive när de ska uttagsbeskattas. Utdelning från ekonomiska föreningar till föreningens medlemmar är däremot mer komplexa. Reglerna om ekonomiska föreningar är nämligen inte lika omfattande som motsvarande regler för aktiebolag. I samband med att moderniseringsarbetet påbörjades år 2015 till att den nya föreningslagen infördes år 2018 har mycket förändring skett på området ekonomiska föreningar. Föreningsrättens område är inte lika utforskat som aktiebolagsrätten, och skulle främjas av fler undersökningar och analyser av gällande rätt.

Aktiebolag och ekonomiska föreningar är i många hänseenden lika och regleringen på områdena överlappar ofta. Inte minst sedan införandet av 2018 års föreningslag som förändrade lagens disposition till att närmare spegla ABL. Trots många likheter är olikheterna fortfarande betydande, varav vissa är intressanta att undersöka särskilt ur ett skatterättsligt perspektiv. En sådan

¹ Bolagsverkets webbsida, statistik om företag och föreningar, 6 januari 2021.

skillnad stadgas i 39 kap. 22 § IL och ger ekonomiska föreningar rätt att åsidosätta principen om ekonomisk dubbelbeskattning, genom avdrag för utdelning som lämnas i form av rabatt eller pristillägg i förhållande till medlemmens gjorda köp eller försäljningar.

Bestämmelsen i sig är tydlig. Utdelning av vinsten från den kooperativa verksamheten som lämnas i form av rabatt eller pristillägg i förhållande till gjorda köp eller försäljningar ska dras av. Däremot är det inte lika självklart vad som civilrättsligt är att klassa som utdelning från en ekonomisk förening, var gränserna går och vilka krav som ställs på både föreningen och mottagaren för att utdelningen i fråga ska vara avdragsgill. Dessutom är det av intresse att undersöka varför sådan utdelning överhuvudtaget är avdragsgill, och huruvida en sådan reglering är godtagbar med hänsyn till gällande skatterättsliga principer om neutralitet och ekonomisk dubbelbeskattning.

I svensk rätt råder en allmän princip om neutralitet mellan de olika inkomstslagen. För att åstadkomma detta har det införts en princip om ekonomisk dubbelbeskattning, vilket innebär att all utdelning i praktiken beskattas två gånger. Det första beskattningstillfället uppkommer i samband med årsredovisningen, där företaget först räknar ut hur mycket skatt som ska betalas baserat på årets eventuella överskott. Denna summa beskattas enligt bestämmelserna om inkomstslaget näringsverksamhet.²

När företaget eller föreningen sedan lämnar utdelning baserad på årets resultat, är den redan beskattad en gång. Därefter beskattas den återigen, denna gången av mottagaren i inkomstslaget kapital. Dubbelbeskattning tjänar till att jämna ut eventuella skillnader mellan olika typer av inkomster, och förhindra möjligheter att vinna otillbörliga skattemässiga fördelar genom att motta ersättning i ett visst inkomstslag. I arbetet kommer besvaras varför

² Se 13 kap. 1 § IL.

principen om ekonomisk dubbelbeskattning inte tillämpas för kooperativa ekonomiska föreningar som uppfyller kraven i 39 kap. 22 § IL.³

I arbetet undersöks och analyseras förutsättningarna för ekonomiska föreningar att lämna utdelning, och göra skattemässigt avdrag för den. I härpå följande avsnitt presenteras ett antal noga framarbetade frågeställningar. Dessa utgör en god grund för läsaren att bilda sig en uppfattning om ekonomiska föreningar och dess funktion i förhållande till aktiebolag. Genom att undersöka såväl de civilrättsliga och skatterättsliga regelverken, som allmänrättsliga principer och särskilda regler om bland annat ekonomisk dubbelbeskattning och fåmansföretag, konstateras ett antal tillvägagångssätt för att uppnå skattemässiga fördelar, både för företaget och den enskilde.

1.2 Syfte och frågeställningar

Arbetets syfte är att klargöra regelverken och bestämmelserna på området ekonomiska föreningar ur ett skatterättsligt perspektiv. Frågeställningarna syftar i första hand till att undersöka hur och när utdelning från kooperativa föreningar är avdragsgilla enligt 39 kap. 22 § IL.

Genom att undersöka beskattningskonsekvenserna för att motta utdelning från ekonomiska föreningar hoppas jag kunna bredda läsarens associations- och skatterättsliga kunskaper på ämnet. Med säkerhet kan sägas att det skulle vara möjligt att skriva åtskilliga böcker och avhandlingar på området ekonomiska föreningar, något som tyvärr saknas men som med överväldigande sannolikhet hade uppskattats av alla verksamma på området.

Genom arbetet löper en historisk röd tråd som ämnar presentera och undersöka hur gällande rätt förändrats historiskt, samt vilken påverkan de senaste decenniernas reformer haft på både skatterättens och föreningsrättens område.

³ Se 41 kap. 1 § IL.

I arbetet analyseras under vilka förutsättningar utdelning kan dras av i inkomstbeskattningen för ekonomiska föreningar. För att uppfylla detta är det nödvändigt att bland annat undersöka gränsdragningar för när en ekonomisk förening uppfyller kriterierna för ett kooperativ. Dessutom kommer arbetet undersöka vad som avses med utdelning, hur begreppet används i olika rättsliga kontext, samt om innebörden av begreppet skiljer sig mellan civilrättsliga och skatterättsliga hänseenden.

För att uppfylla arbetets syfte har följande frågeställningar ställts att besvara:

- När har en ekonomisk förening rätt att göra avdrag för lämnad utdelning?
- När har mottagaren av utdelning från en ekonomisk förening rätt att undanta utdelningen från kapitalbeskattningen?
- När är en ekonomisk förening kooperativ?
 - o Vad innebär öppenhet i ekonomiska föreningar?
 - o Vad innebär lika rösträtt i ekonomiska föreningar?
- Hur kan olika typer av utdelning skilja sig åt i ekonomiska föreningar, och vad har de för konsekvenser för möjligheten att göra avdrag?
 - o Hur påverkar reglerna om fåmansföretag rätten att göra avdrag för utdelning?

1.3 Metod och material

Arbetet tillämpar rättdogmatisk metod. Rättdogmatisk metodlära kan sammanfattas som ett sätt att analysera, systematisera och tolka traditionella rättskällor och därigenom dra slutsatser om gällande rätt. Den rättdogmatiska metoden innehåller vissa normativa inslag, eftersom den utvecklar ståndpunkter som rättfärdigar och kritiserar gällande rätt. Metoden lämpar sig

väl för en analys på ämnesområdet då syftet är att analysera och klargöra regeltillämpningen gällande utdelning från ekonomiska föreningar.⁴

De rättsliga regleringarna som omger området ekonomiska föreningar är förhållandevis outforskade, vilket försvårar inhämtande av information från både akademiska källor och praxis, eftersom de helt enkelt inte existerar i lika stor mån som för motsvarande frågeställningar i andra företagsformer som exempelvis aktiebolag. Bristen på akademiska källor innebär att materialet som använts i arbetet i huvudsak hämtats från relevanta lagars förarbeten, det vill säga regeringens propositioner och de utredningar dessa baserats på.

I första hand bör nämnas att arbetet utgår från ett skatterättsligt perspektiv, och arbetets huvudsakliga karaktär är skatterättslig. Ändå spelar civilrättslig reglering stor roll i arbetet, eftersom flera av de centrala bestämmelserna för arbetet är utformade med tydliga kopplingar mellan skatterättsliga och civilrättsliga bestämmelser, och ofta hänvisas det direkt mellan de olika lagrummen i särskilda bestämmelser.⁵ Både civilrättsliga och skatterättsliga perspektiv kommer att beaktas i analysen, emellertid med särskild vikt vid de skatterättsliga konsekvenserna.

⁴ Olsen (SvJT 2004), s. 111, Peczenik (SvJT 2005), s. 249 f. och Kleineman (2018), s. 21. Peczenik benämner ett av rättdogmatismens mål som att ”framställa rättsordningen som ett koherent nätverk av huvudregler och undantag”.

⁵ Se till exempel 39 kap. 21 § IL (skatterättslig lagstiftning) som direkt i bestämmelsens ordalydelse hänvisar till innebörden av begreppet *öppenhet* i 4 kap. 1 § EFL (civilrättslig lagstiftning).

1.4 Avgränsningar

För att på bästa sätt uppfylla arbetets syfte har vissa avgränsningar varit nödvändiga.

Arbetet kommer endast i begränsad mån avhandla innebörden av fåmansföretag och särskilda regler om beskattning av sådana.⁶ Eftersom fördjupad kunskap om fåmansbeskattning inte är nödvändig för förståelse av avsnittet ges endast en kortare introduktion till begreppet fåmansföretag, för att sedan djupare analysera gällande rätt.

Ekonomiska föreningar finns i många former. Både bostadsrättsföreningar och sambruksföreningar är exempel på ekonomiska föreningar av olika karaktär. Dessa särskilda former av ekonomiska föreningar kommer inte behandlas individuellt, utan arbetet avser snarare frågeställningar avseende ekonomiska föreningar som samlingsbegrepp, och så länge inte någon föreningsform avviker markant från övriga former kommer de inte behandlas enskilt.

De allmänna strukturerna i och runt ekonomiska föreningar kommer inte behandlas ingående, till exempel angående kooperativa centralorganisationer och liknande. Anledningen till detta är att det dels inte finns någon civilrättslig grund i föreningslagen för utredande av förhållande om centralorganisationer, dels att det inte är av intresse för frågeställningarna som snarare avser alla kooperativa föreningar.

⁶ Med fåmansföretag avses aktiebolag eller ekonomiska föreningar som uppfyller kraven i 56 kap. IL för att omfattas av de särskilda beskattningsreglerna för utdelning i 57 kap. IL.

1.5 Forskningsläge

Den mest framstående doktrinen på området utdelning från ekonomiska föreningar kan med säkerhet sägas vara K.G.A Sandströms verk *Utdelning från aktiebolag och ekonomiska föreningar[...]*. Innehållet reflekterar väl över gällande rätt, med den betydande nackdelen att den publicerades 1962, och därför är föråldrad gentemot nu gällande rätt. Med detta i åtanke har det varit nödvändigt att även undersöka stödlitteratur och finna sätt att fylla i de luckor som med tiden uppkommit däri. Även Andersson och Karlssons verk *Handbok för ekonomiska föreningar* är framstående, dock inte specifikt inriktat på utdelningsförfarandet. Verket utgör snarare rakt igenom civilrättslig vägledning. På motsvarande sätt för skatterättslig vägledning har Lodin m.fl. utformat *Inkomstskatt: en lärobok i skatterätt*, som ger läsaren grundläggande skatterättslig kunskap i beskattning av bland annat utdelning från ekonomiska föreningar.

I konjunktion med ovan nämnda litteratur kan vägledning även hämtas från lagkommentarer, dels till föreningslagen av Mallmén m.fl., *Lagen om ekonomiska föreningar: en kommentar*, dels till inkomstskattelagen av Dahlberg m.fl., *Inkomstskattelagen: en kommentar*.

Forskningsunderlaget på området ekonomiska föreningar, särskilt ur ett skatterättsligt perspektiv, är därmed begränsat och det rättsliga underlaget på området är knappt. En stor del av den forskning som finns att tillgå på området ekonomiska föreningar är gammal och i liten mån anpassad till senare års reformer och moderniseringar av lagstiftningen. Därför är det nödvändigt att genom nya undersökningar och analyser ge läsaren en tydligare bild av gällande rättsläge, och förståelse för eventuella problem som uppkommit.

Detta arbete bidrar till forskningsfältet genom en undersökning av avdragsrätten för utdelning från ekonomiska föreningar. Dessutom sammanställs en koncis beskrivning av rekvisiten öppenhet och lika rösträtt.

Arbetet utgår från 2018 års föreningslag och är därmed ett av de första akademiska arbeten som utgår från frågeställningar om utdelning enligt den nya lagen.

1.6 Disposition

I arbetets första kapitel presenteras bakgrunden till ämnet och valda frågeställningar för att uppnå arbetets syfte. Därutöver presenteras vald metod, nödvändiga avgränsningar samt forskningsläget på området.

I arbetets andra kapitel redogörs närmare för ekonomiska föreningar som associationsform. Kapitlet utgår från civilrättslig lagstiftning. I kapitlet presenteras bland annat det kooperativa syftet med ekonomiska föreningar, samt hur dessa regler kan påverka avdragsrätten för lämnad utdelning enligt de skatterättsliga bestämmelser som presenterats i föregående kapitel. Dessutom presenteras också lagstiftningen i en historisk kontext där föreningslagens tidigare upplagor undersöks och jämförs. I kapitlet presenteras även rättsfall där HFD tar ställning till och tolkar innebörden av rekvisitet *öppenhet*.

Arbetets tredje kapitel behandlar skatterättsliga källor för att konstatera gällande rätt. Syftet med denna presentation är att ge läsaren så god förståelse som möjligt av de skatterättsliga regelverk som omger ekonomiska föreningar, och särskilt de bestämmelser som stadgar avdragsrätten för lämnad utdelning. Kapitlet behandlar också innebörden av principen om ekonomisk dubbelbeskattning, samt ekonomiska föreningar som fåmansföretag.

Det fjärde kapitlet behandlar utdelning. Det första avsnittet behandlar särskilt utdelning som begrepp, och syftar till att besvara frågeställningar om utdelningsbegreppets innebörd ur ett föreningsrättsligt perspektiv. Kapitlet ger läsaren ökad förståelse om utdelningsbegreppet och hur olika former av

utdelning kan ge olika konsekvenser för beskattningen, samt om reglerna för fåmansföretag och hur de påverkar beskattningen.

Arbetets femte kapitel består av en sammanfattande analys där arbetets frågeställningar besvaras. Frågeställningarna behandlas individuellt i kapitlets olika avsnitt, och besvaras var för sig.

I arbetets sjätte och sista kapitel ger jag ett antal avslutande kommentarer om vilka möjligheter som finns för att uppnå skattefördelar genom olika former av utdelning.

2 Civilrättslig reglering

2.1 Inledning

Kooperativt företagande har länge använts som ett sätt att få tillgång till nödvändiga varor eller ersättning för prestationer. Genom att organisera sig kooperativt har människor länge kunnat hjälpas åt att uppfylla olika behov och skapa bättre förutsättningar för försäljning och produktion av både varor och tjänster. Majoriteten av kooperativ i Sverige är bostadskooperativ, oftast i form av bostadsföreningar eller bostadsrättsföreningar som har för syfte att tillgodose sina medlemmar med boende, utan något krav på att generera vinst.⁷

Ekonomiska föreningar fyller flera funktioner för sina medlemmar. Exempelvis bidrar bolagsformen till att fullgöra medlemmarnas både ekonomiska och demokratiska intressen. I den dagliga verksamheten där syftet är att skapa ekonomiskt värde för medlemmarna har medlemmarna dessutom möjlighet att påverka bolaget demokratiskt genom att nyttja sin röst vid föreningsstämman. Något som ytterligare skiljer ekonomiska föreningar från andra bolagsformer är att varje medlem har en röst, oberoende av hur mycket kapital som investerats i föreningen, detta kallas även för föreningsdemokrati.⁸

Lodin m.fl. beskriver skillnaderna mellan aktiebolag och ekonomiska föreningar som både små och få, och ”huvudsakligen gäller samma skatteregler för ekonomiska föreningar som för aktiebolag”. De likheter som finns mellan företagsformerna omfattar framförallt de mer övergripande bestämmelserna, till exempel vilken skattesats som ska tillämpas på

⁷ Andersson och Karlsson (2019), s. 21.

⁸ Prop. 2017/18:185, s. 204.

verksamhetens resultat, och övergripande regler för bokföring och redovisning.⁹

Precis som för aktiebolag är ekonomiska föreningar befriade från skattskyldighet på mottagen utdelning, från så kallade näringsbetingade andelar. Näringsbetingade andelar är sådana delägarätter som avses i 24 kap. 14 § IL och ägs av vissa svenska juridiska personer, bland annat ekonomiska föreningar. I bestämmelsen ställs kraven att andelen ska vara en kapitaltillgång och får inte vara marknadsnoterad.¹⁰

De skillnader som framförallt lyfts vid jämförelser mellan aktiebolag och ekonomiska föreningar utgår från de grundläggande skillnaderna i bolagsformernas syften, målsättningar och grundläggande värderingar. Aktiebolag syftar till att skapa ekonomisk vinning för ägarna genom att ge avkastning på delägarnas investerade kapital. Ekonomiska föreningars syfte å andra sidan baseras också framförallt på att skapa ekonomisk vinning för medlemmarna, men snarare än att ge avkastning på investerat kapital ger Lodin m.fl. exempel på att medlemmarna istället premieras med billiga inköp, billiga bostäder och bättre priser på sina produkter.¹¹

Nedan beskrivs ytterligare en av skillnaderna mellan ekonomiska föreningar och aktiebolag, nämligen andelskapitalet och hur det är uppbyggt. Andersson och Karlsson gör en enkel illustration i form av staplar respektive en cirkel (se figur nedan), där staplarna representerar en ekonomisk förening och cirkeln representerar ett aktiebolag. I en ekonomisk förening erlägger varje föreningsmedlem en insats vid inträde i föreningen, och återfår den när hen lämnar. Ju fler medlemmar en ekonomisk förening har, desto fler staplar läggs på högen, och dessa staplar utgör andelar av föreningens kapital. När en medlem lämnar föreningen återfås insatsen och tar därmed med sig sin andel.

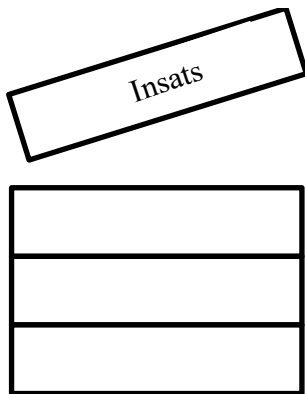
⁹ Lodin m.fl (2019), s. 390.

¹⁰ Prop. 2017/18:185, s. 251.

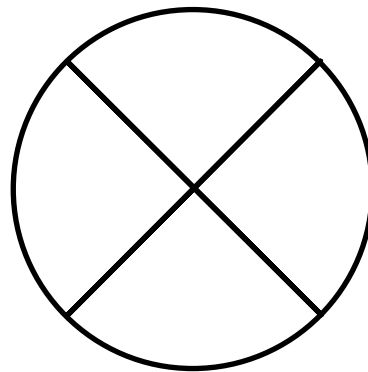
¹¹ Lodin m.fl (2019), s. 390.

I aktiebolaget är hela ”tårtan” i princip alltid lika stor, eftersom antalet andelar är förutbestämt i bolagets stadgar. Istället skiftar bara storleken på de olika tårtbitarna när andelar skiftar ägare. Det ligger i aktiebolags grundläggande karaktär att en aktieägare bara kan lämna företaget om hen hittar någon som vill överta aktierna (med undantag för regler om inlösen och liknande). Det är även detta som avses med att en ekonomisk förening kan sägas vara en ”öppen” associationsform, medan aktiebolaget snarare utgör en sluten associationsform.¹²

Ekonomisk förening



Aktiebolag



¹² Andersson och Karlsson (2019), s. 25.

2.2 Föreningslagen i en historisk kontext

Sverige fick sin första föreningslag 1895 genom införandet av *lagen* (1895:66 s. 1) *om registrerade föreningar för ekonomisk verksamhet* (1895 års föreningslag). Därifrån framgick att den kooperativa föreningsformen skulle bedriva sådan verksamhet som var accessorisk till föreningens medlemmars egna ekonomi. Det var alltså inte möjligt för föreningen att främja medlemmarnas ekonomi genom att bedriva försäljning till andra än medlemmarna själva, all handel med utomstående var förbjuden. Enligt samma lag var det möjligt att bedriva verksamhet antingen helt utan personligt ansvar för föreningens medlemmar (upa), eller med begränsat personligt ansvar (mbpa).¹³

1911 trädde en ny föreningslag i kraft, *lag* (1911:55) *om ekonomiska föreningar* (1911 års föreningslag). I denna upplaga av föreningslagen fick ekonomiska föreningar ett väsentligt mycket friare regelverk, och lagen innehöll inga begränsningar av huruvida en ekonomisk förening fick lov att utöva vinstdrivande eller ideell verksamhet. Dessutom fanns det inte heller något krav på att medlemmarna aktivt skulle delta i verksamheten, något som i den nu gällande regleringen från och med 2018 är helt nödvändigt för att föreningen överhuvudtaget ska anses vara en ekonomisk förening.¹⁴ I allt väsentligt var ekonomiska föreningar i princip att likställas civilrättsligt med aktiebolag under perioden 1911 till 1951.¹⁵

Därefter infördes en ny föreningslag år 1951, *lag* (1951:308) *om ekonomiska föreningar* (1951 års föreningslag), som på ett tydligare sätt skilde ekonomiska föreningar från aktiebolag och ideella föreningar genom att för första gången införa en bestämmelse om att medlemmarna skulle delta i

¹³ Andersson och Karlsson (2019), s. 22.

¹⁴ Jfr. 1 kap. 4 § 2018 års EFL

¹⁵ Andersson och Karlsson (2019), s. 22.

verksamheten. Detta kunde ske på flera olika sätt, exempelvis som konsumenter, producenter eller uppdragstagare. 1951 års föreningslag ställde också fast att ekonomiska föreningars syfte ska vara att tillgodose medlemmarnas ekonomiska intresse.¹⁶

Föreningslagen har moderniserats ytterligare två gånger i sin helhet sedan 1951, en av dessa var genom införandet av *lag (1987:667) om ekonomiska föreningar* (1987 års föreningslag), som under tiden den utgjorde gällande rätt på området genomgick många förändringar. De viktigaste ändringarna var införandet av möjligheten att överföra vinst till medlemsinsatserna genom insatsemission, att taket för utdelning på medlemsinsatserna togs bort, möjliggörandet av att registrera medlemsfrämjande och sekundärföreningar som ekonomiska föreningar, samt betydande förändringar vad gäller reglerna om fusion.¹⁷

I januari 2016 antogs regeringens prop. 2015/16:4 *Modernisering av lagen om ekonomiska föreningar*, som skulle innebära omfattande förändringar av 1987 års föreningslag. Syftet med moderniseringen var att förbättra möjligheterna för kooperativt företagande, och bättre utgöra ett verkligt alternativ till aktiebolag. Genom moderniseringen förändrades lagen också för att på ett bättre sätt anpassas till motsvarande regler i aktiebolagslagen. Genom moderniseringen infördes nya regler som bland annat möjliggjorde att föreningens verksamhet skulle kunna bedrivas i ett delägt företag, ändring av reglerna om föreningens stadgar som förenklade ändring av stadgarna och besluta om likvidation eller fusion.¹⁸ Dessutom infördes det för första gången

¹⁶ Andersson och Karlsson (2019), s. 22.

¹⁷ Andersson och Karlsson (2019), s. 23.

¹⁸ Andersson och Karlsson (2019), s. 23.

i föreningslagen en bestämmelse som möjliggjorde intagandet av investerande medlemmar i föreningen.¹⁹

2.3 Bildande av ekonomisk förening

Precis som för aktiebolag är det nödvändigt att en ekonomisk förening registreras för att få rättskapacitet och därigenom kunna verka i praktiken som en ekonomisk förening. Kravet på registrering finns i 1 kap. 2 § EFL.²⁰ Bildandet av en ekonomisk förening regleras i 2 kap. EFL. Inledningsvis krävs det för bildandet av en ekonomisk förening att tre eller fler personer, antingen fysiska eller juridiska, blir medlemmar i föreningen, upprättar och antar stadgar, samt väljer en styrelse och en revisor. I rekvisitetet om de grundande personernas medlemskap ingår ett krav på att medlemskapet inte är som investerande medlem. Detta innebär att grundarna måste vara sådana medlemmar av föreningen som avses i 4 § 1 st. EFL där medlemmarna medverkar till att föreningens syfte uppnås.²¹

Möjligheten att ta in investerande medlemmar i föreningen uppkom första gången i samband med en större reform som syftade till att modernisera föreningslagen.²² I och med införandet av investerande medlemmar öppnade lagstiftaren för att även ekonomiska föreningar i praktiken ska kunna ta in externt kapital utan motkravet om att den investerande medlemmen direkt ska bidra till föreningens värdeskapande. En investerande medlem betalar således endast medlemsinsats och får därmed rösträtt. Möjligheten att inta

¹⁹ Se Prop. 2015/16:4, s. 1 f. Investerande medlemmar är medlemmar som endast bidrar till föreningen med kapital, och omfattas inte av bestämmelserna om att medlemmar måste vara aktiva i föreningens verksamhet. Möjligheten att ta in investerande medlemmar regleras i föreningens stadgar. Jfr. 1 kap. 8 § EFL.

²⁰ Lodin m.fl (2019), s. 390.

²¹ Prop. 2017/18:185, s. 204

²² Prop. 2015/16:4, s. 110

investerande medlemmar i föreningen måste beslutas i och framgå ur föreningens stadgar.²³

Investerande medlemmar har i allt väsentligt samma ekonomiska rättigheter i den ekonomiska föreningen som en ”vanlig” medlem, till exempel har även en investerande medlem samma rätt till vinstutdelning och samma rätt att närvara och rösta vid föreningsstämma som en vanlig medlem. Se avsnitt 2.5.2 för begränsningar av investerande medlemmars rösträtt.²⁴

2.4 Kravet på deltagande – samhandel med medlemmar

I 1 kap. 4 § EFL framgår kravet på föreningens medlemmars deltagande i verksamheten. Ur bestämmelsen framgår att deltagande kan ske på något av följande sätt:

1. som konsumenter eller andra förbrukare,
2. som leverantörer,
3. med egen arbetsinsats,
4. genom att använda föreningens tjänster, eller
5. på något annat liknande sätt.

Det räcker inte att medlemmarna betalar insats till föreningen för att uppfylla sina skyldigheter, utan medlemmen måste också ha en slags affärsrelation till föreningen. Den faktiska innebörden av affärsrelation ska dock tolkas i vid mening, och det är till exempel inte nödvändigt att en viss andel av inköpen kommer från en viss medlem, men det är nödvändigt att någon slags transaktion eller prestation sker mellan föreningen och dess medlemmar. Från detta finns det vissa undantag, för till exempel konsumentföreningar eller

²³ Prop. 2015/16:4, s. 110

²⁴ Prop. 2015/16:4, s. 110

producentföreningar där medlemmarna förutsätt vara delaktiga som just konsumenter alternativt producenter eller leverantörer.²⁵

Föreningens syfte ska som bekant vara samhandel med sina medlemmar, och därigenom tillgodose medlemmarnas ekonomiska intressen. Detta krav innebär dock inte att det är omöjligt att även ha affärsrelationer med andra än medlemmarna. Som praktiskt exempel på detta kan nämnas dagligvaruhandelsbutiker som drivs som konsumentkooperativa ekonomiska föreningar. Som konsumentkooperativ kan butikerna erbjuda sina kundmedlemmar förmåner i form av rabatter och återbäring för att de handlar i butikerna, och medlemmarna uppfyller därigenom sina skyldigheter som konsumerande medlemmar. Butikerna bedriver även försäljning till andra än föreningens medlemmar, vilket är möjligt så länge det inte strider mot huvudsaklighetsprincipen. Huvudsaklighetsprincipen innebär att majoriteten av de som deltar i föreningens verksamhet ska vara medlemmar. Exempelvis ska flertalet av konsumenterna i en konsumentförening, föräldrarna i en föräldrakooperativ förskola eller leverantörer till producentföreningen vara medlemmar i föreningen.²⁶

2.5 Kooperativ ekonomisk förening

För olika former av ekonomiska föreningar gäller särskilda skattemässiga regler. Följande avsnitt behandlar särskilda bestämmelser för kooperativa ekonomiska föreningar. För att en ekonomisk förening ska omfattas av de särskilda bestämmelserna om kooperativa föreningar måste förutsättningarna i 39 kap. 21 § IL vara uppfyllda. Föreningen måste vara *öppen* och tillämpa *lika rösträtt*.²⁷

²⁵ Andersson och Karlsson (2019), s. 28 f.

²⁶ Andersson och Karlsson (2019), s. 31.

²⁷ Lodin m.fl. (2019), s. 390 f. Se även 39 kap. 21 § IL.

2.5.1 Öppenhet

Kravet på öppenhet hänvisar till 4 kap. 1 och 2 §§ EFL. Paragrafen i sig själver knapphändig vägledning för att avgöra vad som krävs för att en ekonomisk förening ska anses vara öppen. Istället får vägledning hämtas ur förarbeten där bestämmelserna motiverats.²⁸

När de skatterättsliga bestämmelserna om kooperativa föreningar tillkom i KSkL fanns det inget civilrättsligt krav på ekonomiska föreningars öppenhet. Första gången ett sådant krav ställdes var i samband med införandet av 1951 års föreningslag, och bestämmelsen överfördes till både 1987 års föreningslag, och även därefter till den nu gällande 2018 års föreningslag. Skatterättsligt fick bestämmelsen innebörden att kooperativa föreningar skulle vara öppna, men någon motivering eller förklaring om öppenhetens innebörd gavs inte direkt. Istället hänvisas i bestämmelsen direkt till de civilrättsliga bestämmelserna i 4 kap. EFL. I 39 kap. 21 § IL hänvisas alltså direkt till den civilrättsliga innebörden av öppenhet i 4 kap. 1 och 2 § EFL.²⁹

I 2018 års föreningslag har bestämmelsen delats upp i 4 kap. 1 och 2 §§, där 1 § stadgar att en ekonomisk förening ska vara öppen, om inte något av skälen att vägra medlemskap i 2 § uppfylls. För att föreningen ska vara att anse som kooperativ är det dock inte nödvändigt att föreningen endast bedriver sin verksamhet riktad mot medlemmar, istället är det under vissa omständigheter möjligt att involvera även utomstående. I 39 kap. 21 § 1 st. framgår det att en ekonomisk förening som bedriver försäljning till andra än medlemmar som dessutom inte uppfyller kraven på medlemskap i föreningen, måste föreningen ge dessa personer samma återbäring på gjorda köp som för medlemmar för att betraktas som öppen.³⁰

²⁸ Prop. 2017/18:185, s. 217.

²⁹ Prop. 1999/00:2, s. 455.

³⁰ Prop. 1999/00:2, s. 455

Begreppet öppenhet diskuterades dock kortfattat även ur ett skatterättsligt perspektiv i *den kooperativa företagsformen* som framlades 1997 med syftet att stärka de kooperativa föreningarnas ställning i förhållande till andra företag. För att en ekonomisk förening skulle betraktas som öppen räcker det inte att stadgarna möjliggör att ta in nya medlemmar. Föreningen ska dessutom visa sig villig att inta nya medlemmar som i övrigt uppfyller de krav som ställs på medlemskap, och kan förväntas bidra till verksamhetens syfte. Samtidigt konstaterades att föreningen genom att bruka sin rätt att avvisa medlemsansökningar inte förlorar sin status som öppen.³¹

Därtill slås också fast att för det fall föreningen bedriver verksamhet riktad till utomstående (det vill säga genom försäljning, inköp eller liknande av icke-medlemmar) ska den för att bibehålla sin öppenhet alltid ge möjlighet för sådan utomstående att bli medlem i föreningen. Detta innebär i praktiken att en person, fysisk eller juridisk, som är delaktig i föreningens verksamhet ska ha rätt till medlemskap i föreningen, åtminstone på materiella grunder.³² Undantag från detta kan dock göras med hänsyn till personliga förhållanden. För föreningar där det inte är möjligt att hålla isär och inskränka försäljningen till utomstående måste istället föreningen för att anses som öppen ge även den utomstående samma rätt till återbäring som en medlem skulle ha.³³

2.5.1.1 Öppenhet i praxis: RÅ 1957 ref. 6

Öppenhetsprincipen är central för ekonomiska föreningar, och har varit det sedan principens införande i 1951 års föreningslag. I fallet RÅ 1957 ref. 6 behandlade HFD för första gången frågan om huruvida en ekonomisk förening varit att betrakta som kooperativ ur beskattningshänseende, dock före 1951 års föreningslag blev gällande rätt. Vid avgörandet lades stor vikt vid just öppenheten och vad som skulle anses betydande vid en sådan bedömning.³⁴

³¹ Prop. 1996/97:163, s. 52 f.

³² Mallmén m.fl., Föreningslag (2018:672) 4 kap. 1 §, Juno 2021-01-06.

³³ Dahlberg m.fl., Inkomstskattelag (1999:1229) 39 kap. 21 §, Juno 2021-01-06.

³⁴ RÅ 1957 ref. 6.

2.5.1.2 Målet i första instans

I den aktuella föreningen stadgar framgick att föreningen hade som ändamål att främja medlemmarnas ekonomiska intressen genom att införskaffa och tillhandahålla nödvändiga bruksvaror för biltrafik, framförallt drivmedel. I stadgarna ställdes som krav att medlemskap endast kunde förvärfvas av droskbilägare³⁵ i Halmstad med omnejd. Föreningens medlemmar drev föreningen parallellt med sina egna respektive verksamheter för att tillsammans dra nytta av de prismässiga fördelar som kunde vinnas genom till exempel mängdrabatter och liknande stordriftsfördelar. Varje medlem i föreningen hade en röst.³⁶

Enligt stadgarna får föreningen också sälja bruksvaror även till utomstående, i den mån det kunde anses ligga i föreningens intresse. Eftersom föreningens målsättning var att skapa ekonomisk vinning för dess medlemmar borde således all försäljning till utomstående till ett högre pris än självkostnadspris vara förenligt med stadgarna.³⁷

Frågeställningen om föreningens öppenhet aktualiserades i samband med föreningens självdeklaration, där man gjort avdrag vid beskattningen för lämnad vinstutdelning. Föreningen deklarerade en inkomst av bensinstationsrörelse om 2 296 kr, efter att ha gjort avdrag för utdelning om 12 735 kr. Utdelningen fördelades mellan medlemmarna i förhållande till deras inköp. Medlemmen som gjort störst inköp premierades alltså med högst utdelning. I deklarationen framgick också att verksamhetens totala omsättning under perioden uppgick till 276 008 kr, varav 61 245 kr utgjordes av medlemmarnas inköp.³⁸

³⁵ Droskbilstjänst kan jämföras och likställas med nutida taxitjänst.

³⁶ RÅ 1957 ref. 6.

³⁷ RÅ 1957 ref. 6.

³⁸ RÅ 1957 ref. 6.

Prövningsnämnden för Hallands län underkände föreningens beräkning av skatt och bestämde istället den beskattningsbara inkomsten till totalt 14 670 kr. Nämnden ansåg därmed inte att föreningen hade uppfyllt kraven för att anses som kooperativ, och därmed få rätt att dra av utdelning till medlemmar. Nämnden menade att föreningen inte var öppen med tanke på de förhållandevis snäva krav som ställdes för beviljande av medlemskap.

2.5.1.3 Kammarrättens argumentation

Föreningen överklagade beslutet till kammarrätten och anförde där å sin sida att föreningen endast utgjorde ett komplement till medlemmarnas övriga verksamhet och att kravet på att varje medlem skulle vara droskbilsägare för medlemskap var naturligt i sammanhanget. Dessutom hade föreningen intagit fyra nya medlemmar sedan föreningens bildande, något som vidare talade för föreningens öppenhet. Endast en ansökan hade under samma period avslagits, vilket var en ansökan av ett dödsbo som avslogs med motivering att det svårligen skulle gå att fastställa vem som skulle vinna den avlidnes tillstånd att bedriva droskbilstrafik. Personen som i fallet med dödsboet sedermera vunnit trafikstillståndet hade efter avslaget sökt på nytt och vunnit medlemskap i föreningen. Med detta i åtanke måste föreningen vara att anse som öppen.³⁹

Vad gäller återbäringen, eller utdelningen, har den utgått endast till föreningens medlemmar, proportionerligt till varje medlems inköp. Ingen återbäring har utgått till någon icke-medlem, vilket bör anses helt naturligt eftersom den huvudsakliga försäljning till utomstående skett till ett annat bensinbolags kunder. Detta andra bensinbolag ägde den maskinella utrustning som föreningen använde vid sin försäljning, och svarade själv för de rabatter de gav sina egna kunder. Föreningens förtjänst från denna typ av försäljning

³⁹ RÅ 1957 ref. 6.

kunde inte anses utgöra försäljning i vanlig mening, istället skulle den ses som provision från det andra bolaget.⁴⁰

Slutligen anförde föreningen att en övervägande del av den utbetalade återbäringen skulle anses som ersättning för utfört arbete i föreningen eftersom alla medlemmar haft uppdrag i verksamheten mot små arvoden. Därför skulle enligt föreningen återbäringen vara avdragsgill som gottgörelse för utfört arbete i föreningen.

Föreningen menade därmed att det var bevisat att den var både öppen och tillämpade lika rösträtt mellan medlemmarna, och därför skulle anses som kooperativ och beviljas avdragsrätt för den till medlemmarna lämnade återbäringen.

Taxeringsintendenten⁴¹ i målet anförde att kammarrätten skulle avslå föreningens besvär med motiveringen att den återbäring som lämnats till medlemmarna varit baserad på föreningens hela vinst, det vill säga även den vinst som var hänförlig till utomstående kunder, och inte bara den kooperativa vinsten. Om medlemmarna endast skulle mottagit återbäring i proportion till sina egna inköp skulle den riktiga återbäringen bara uppgå till 2 826 kr, istället för de 12 735 kr som anförts av föreningen.⁴²

Föreningens argumentation i kammarrätten grundades på syftet med föreningens bildande, nämligen att göra medlemmarnas inköp av förbrukningsvaror billigare, samt att man inte vid något tillfälle räknat med

⁴⁰ RÅ 1957 ref. 6.

⁴¹ Taxeringsintendenten förde det allmännas talan i målet som motpart till föreningen.

⁴² Summan motsvarar proportionaliteten mellan föreningens försäljning till utomstående respektive till sina egna medlemmar. Den totala försäljningen i föreningen uppgick till 276 008 kr, varav 61 245 kr till egna medlemmar. Av de 12 735 kr som begärts avdrag för gör kammarrätten alltså en justering till att endast tillåta avdrag för den återbäring som är hänförlig till medlemmarnas egna inköp. 61 245 kr motsvarar ca 22,1 % av den totala försäljningen, varpå bara 22,1 % av vinsten ska vara avdragsgill, motsvarande 2 826 kr.

någon betydande omsättning utöver medlemmarnas inköp. Föreningen hävdade vidare att det vore uppseendeväckande om hela föreningens karaktär skulle förändras från öppen till sluten endast med hänsyn till att försäljning skett till utomstående.⁴³

Kammarrätten beslutade utan någon vidare motivering att godkänna föreningens argumentationslinje, och ansåg att föreningen skulle vara berättigad till avdrag för hela återbäringen. Dessutom justerade kammarrätten även de övriga taxeringarna och satte ned föreningens både kommunala och statliga inkomstskatt till ett lägre belopp.⁴⁴

Efter överklagan beviljades målet prövningstillstånd i HFD.

2.5.1.4 HFD:s argumentation

HFD slog fast att omständigheterna i målet talade för att öppenhet inte ska anses föreligga och fastställde istället prövningsnämndens beslut om beskattningsåtgärder. HFD motiverade sitt beslut med att föreningen inte enligt den vid tiden gällande 29 § 2 mom. KSkL (motsvarande nu gällande 39 kap. 21 § IL) kunde anses uppfylla kravet på öppenhet, varpå den inte heller kunde ses som kooperativ. Med hänsyn till detta hade föreningen alltså inte haft rätt att göra avdrag för den lämnade utdelningen.

Eftersom HFD inte motiverade sitt utslag mer än så, och inte heller lämnade några konkreta exempel på vad som ska vägas in vid bedömningen av en förenings öppenhet, får istället prövningsnämndens resonemang i fallet som HFD fastställde anses vara vägledande.

Med hänsyn till att föreningens syfte primärt är att tillgodose medlemmarnas ekonomiska intresse genom att tillhandahålla förbrukningsmaterial till dessa är det bekymmersamt att endast knappt en fjärdedel av försäljningsvolymen

⁴³ RÅ 1957 ref. 6.

⁴⁴ RÅ 1957 ref. 6.

är hänförlig till medlemmarnas köp. Föreningen godtar dessutom endast droskbilsförare i Halmstad med omnejd som medlemmar. Denna begränsning är antagligen inte verkligt nödvändig för att uppfylla föreningens syfte. Dessutom är föreningens möjligheter att växa mycket små med de snäva kriterier de har för medlemskap. Därtill kommer föreningen sannolikt ha svårt att argumentera för att huvudsaklighetsprincipen ska anses uppfylld om de inte nära på dubblar köpen från medlemmar alternativt halverar försäljning till utomstående. Föreningens möjligheter att uppfylla sitt syfte hade sannolikt inte påverkats negativt om man hade inkluderat även andra bilägare, eller åtminstone andra yrkesmässiga bilförare, som inte var särskilt många i början av 1950-talet.⁴⁵

Med hänsyn till detta ansåg inte HFD att föreningen uppfyllt sina förpliktelser för att kunna anses som öppen, i och med att man inte gav någon möjlighet till återbäring till föreningens utomstående kunder som inte hade möjligheten att bli medlemmar. Föreningen uppfyllde därför inte heller kraven för att anses utgöra ett kooperativ. På grund av bristande öppenhet fick föreningen inte göra avdrag för lämnad utdelning. Medlemskretsen ansågs alltför begränsad i förhållande till kundkretsen.⁴⁶

2.5.2 Lika rösträtt

Liksom öppenhetsprincipen är principen om lika rösträtt central för den kooperativa associationsformen. Den stadgas i 6 kap. 3 § EFL och innebär att varje medlem i föreningen har en röst, om inte annat framgår av stadgarna. Bestämmelsen är delvis dispositiv och vissa skillnader i röstvärde mellan medlemmar tolereras i viss mån, men några uttryckliga bestämmelser om hur mycket som får skilja finns inte. Vilka grunder sådana skillnader kan

⁴⁵ I början av 1950-talet fanns cirka 250 000 bilar registrerade i Sverige, varav cirka 10 000 ingick i yrkesmässig trafik. Att jämföra med nästan 5 000 000 registrerade bilar 2019. Jfr. SCB:s diagram över personbilar i trafik 1923-2019, tidsserie.

⁴⁶ Se RegR:ns yttrande i RÅ 1957 ref. 6.

motiveras med anges inte heller. Till exempel kan medlemmarnas omsättning med föreningen vara en giltig grund att differentiera röstvärdet.⁴⁷ Kriterierna måste emellertid vara objektivt förankrade, och får inte innebära otillbörlig fördel för vissa medlemmar på andras bekostnad.⁴⁸ Det bör dessutom nämnas att bestämmelsen endast reglerar röstvärdet för stämman, och har ingen påverkan på tidigare beslutanded, exempelvis på distriktsmöten och liknande. Sådana distriktsmöten tillämpar snarare direkt lika rösträtt, det vill säga en medlem, en röst.⁴⁹

Trots den tydliga karaktären hos kooperativa föreningar som en demokratisk associationsform där lika rösträtt tillämpas, är det dock ändå möjligt att i stadgarna införa bestämmelser om begränsningar och villkorande av medlemmarnas rösträtt. Bestämmelsen utgår från 6 kap. 3 § 2 st. EFL, där det framgår rösträtten i vissa fall får villkoras i föreningens stadgar. Bestämmelsen innebär inte i praktiken en sådan omfattande inskränkning av medlemmarnas jämställdhet som kan antas vid en första anblick. Avsikten med bestämmelsen är nämligen inte att under längre perioder frånta särskilda medlemmar deras rösträtt. Den innebär snarare att medlemmar som ännu inte erlagt sin medlemsinsats eller liknande inte har rösträtt förrän insatsen inbetalats, eller till exempel att endast medlemmar som varit inskrivna som medlemmar en viss dag i anslutning till stämman får rösta.⁵⁰ Därtill har det också genom tidigare förarbeten visat sig möjligt att begränsa rösträtten genom att kräva medlemskap under en viss minimitid innan medlemmen vinner rösträtt.⁵¹

⁴⁷ Mallmén m.fl., Föreningslag (2018:672) 6 kap. 3 § mom. 1, Juno 2021-01-06.

⁴⁸ Prop. 2015/16:4, s. 231.

⁴⁹ SOU 1983/84, s. 186 f.

⁵⁰ Mallmén m.fl., Föreningslag (2018:672) 6 kap. 3 § mom. 2, Juno 2021-01-06. Se även prop. 2015/16:4 s. 231 f.

⁵¹ Jfr. SOU 1947:17, s. 134, 187 och 189.

Vad som är att anse som rimliga begränsningar av rösträtten är närmast att avgöra i varje individuellt fall, och eventuella begränsningar kan i princip alltid angripas med hjälp av 36 § AvtL eller 38 § EFL.⁵² Dessutom bör nämnas att rätten att begränsa medlemmars rösträtt inte begränsar medlemmens rätt att närvara på stämman och yttra sig ändå, trots avsaknad av rösträtt.⁵³

Vissa legitima inskränkningar av medlemmarnas lika rösträtt återfinns även i 6 kap. 3 § 3 st. där det stadgas en begränsning av hur stor del av rösterna vid stämman som får tillhöra investerande medlemmar. Bestämmelsen innebär att investerande medlemmars röster som mest får motsvara en tredjedel av rösterna. Detta innebär att för det fall investerande medlemmar kontrollerar mer än en tredjedel av rösterna ska dessa justeras till att som högst motsvara hälften av resterande röster. Samma princip gäller även för omröstningar som kräver en viss andel av rösterna.⁵⁴

I förarbetena exemplifieras omräkningen av de investerande medlemmarnas röster som följande:⁵⁵

1. Vid en stämma med 90 röstande medlemmar är 45 verksamma medlemmar och 45 investerande medlemmar. Eftersom de investerande medlemmarna kontrollerar mer än en tredjedel av de lagda rösterna ska de enligt 6 kap. 3 § 3 st. värderas ned till att istället motsvara hälften av de övriga rösterna, i detta fall 22,5 röster. De investerande medlemmarnas röster blir i detta fall värda motsvarande hälften av en vanlig röst.⁵⁶

⁵² 36 § AvtL innebär en möjlighet att begära jämkning helt eller delvis av oskäligen avtalsvillkor. 6 kap. 38 § EFL innebär att stämman inte får fatta besluta om åtgärder som otillbörligen gynnar eller missgynnar någon medlem i förhållande till andra medlemmar.

⁵³ Mallmén m.fl., Föreningslag (2018:672) 6 kap. 3 § mom. 2, Juno 2021-01-06.

⁵⁴ Mallmén m.fl., Föreningslag (2018:672) 6 kap. 3 § mom. 3, Juno 2021-01-06.

⁵⁵ Prop. 2015/16:4, s. 232.

⁵⁶ Prop. 2015/16:4, s. 232.

2. Förutsättningarna är desamma som i föregående exempel. Vid omröstningen avstår dock 15 investerande medlemmar från att rösta. Därmed står verksamma medlemmar för 45 röster, och investerande medlemmar för 30 röster. Efter omvärdering enligt 6 kap. 3 § 3 st. ska investerande medlemmars röster istället motsvara 22,5 röster. Det totala antalet och andelen röster av investerande medlemmar är detsamma som i exempel 1, med skillnaden att varje investerande medlems röst istället är värd motsvarande tre fjärdedelar av en vanlig röst.⁵⁷

3. Förutsättningarna är desamma som i föregående exempel. Denna gång avstår istället 15 verksamma medlemmar från röstningen. I detta exempel har 30 verksamma medlemmar och 45 investerande medlemmar lagt sina röster. Efter omvärdering ska de investerande medlemmarnas röster räknas ned till 15. Detta innebär att en investerande medlems röst motsvarar en tredjedel av en vanlig röst.⁵⁸

Dessutom anges det i förarbetena ett scenario där det i föreningens stadgar står inskrivet att investerande medlemmars röster ska räknas som två vid omröstning. En sådan klausul förhindrar inte tillämpningen av 6 kap. 3 § 3 st, och rösterna ska alltså ändå räknas ned till att motsvara hälften av de övriga rösterna.⁵⁹

⁵⁷ Prop. 2015/16:4, s. 232.

⁵⁸ Prop. 2015/16:4, s. 232.

⁵⁹ Prop. 2015/16:4, s. 232.

3 Skatterättslig reglering

3.1 Inledning

Inom svensk näringsverksamhet och bolagsrätt finns framförallt fyra bolagsformer som agerar grundpelare för systemet; enskild firma, handelsbolag, aktiebolag och ekonomiska föreningar. Av alla registrerade bolag i Sverige, strax över 1,2 miljoner, drivs ungefär 600 000 som enskilda firmor, och 480 000 som aktiebolag.⁶⁰ Samtidigt fanns det 2019 bara 13 550 registrerade ekonomiska föreningar.⁶¹ Ekonomiska föreningar skiljer sig från de övriga mer konventionella bolagsformerna i det att ändamålet med ekonomiska föreningar är att främja aktivt deltagande i verksamheten. Genom medlemmarnas eget deltagande i föreningen ska deras ekonomiska intresse främjas. I propositionen till den nya föreningslagen som infördes 2018 betonas ekonomiska föreningars flexibilitet och demokratiska inslag som viktiga i det svenska näringslivet. Den ekonomiska föreningen som associationsform är lämplig för både stora och små verksamheter.⁶²

För ekonomiska föreningar finns särskilda civilrättsliga bestämmelser att finna i föreningslagen, som innehåller bland annat regler om bildande, styrelse och upphörande av ekonomiska föreningar. Inkomstskatterättsligt å andra sidan står i princip svaren till alla relevanta frågeställningar att finna i IL, där kapitlen 13-40 reglerar inkomstslaget näringsverksamhet, och kapitlen 41-55 inkomstslaget kapital. Bestämmelserna om inkomstslaget näringsverksamhet är framförallt intressant vad gäller frågor om beskattning av lämnad utdelning i föreningen, och inkomstslaget kapital aktualiseras när mottagaren beskattas för utdelningen.

⁶⁰ SCB:s webbsida, <https://www.scb.se/vara-tjanster/foretagsregistret/>, 2020-10-15

⁶¹ Bolagsverkets webbsida, <https://bolagsverket.se/be/sok/etjanster/statistik/statistik-1.3538>,

⁶² Prop. 2017/18:185, s. 204.

3.2 Ekonomisk dubbelbeskattning

Generellt i svensk skattelagstiftning gäller principen om ekonomisk dubbelbeskattning. Principen innebär kortfattat att den utdelning som en enskild kan emotta från ett bolag beskattas två gånger, eller dubbelt. Första gången som skatt på vinst i bolaget med gällande bolagsskattesats (21,4% år 2021), och andra gången när den enskilde tar emot utdelningen varpå den mottagna utdelningen beskattas som inkomst av kapital med 30% av den mottagna summan. Syftet med reglerna är primärt att skapa neutralitet mellan de olika inkomstslagen, för att motverka att det till exempel skulle vara mer lönsamt att motta utdelning snarare än lön.⁶³

Dubbelbeskattad utdelning	Exempel 1	Enkelbeskattad utdelning	Exempel 2
Rörelseresultat	10 mkr	Rörelseresultat	10 mkr
Skatt (21,4%)	-2.140 mkr	Utdelning (avdragsgill)	-10 mkr
Utdelning	-7.860 mkr	Skatt (21,4%)	-0 kr
Skatt för mottagare (30%)	2.358 mkr	Skatt för mottagare	3 mkr
Återstående för mottagare	5.502 mkr	Återstående för mottagare	7 mkr
Total skatt	4.498 mkr (44,98%)	Total skatt	3 mkr (30 %)

Exemplet i ovanstående tabell synliggör den verkliga skillnad som dubbelbeskattningen innebär. Exempel 1 motsvarar hur utdelning beskattas enligt idag gällande regler, medan exempel 2 beskriver hur det istället skulle

⁶³ Lodin m.fl. (2019), s. 367.

se ut om utdelning var avdragsgill, det vill säga att den dras från resultaträkningen innan beräkningen av resultatet. Båda exempel utgår från att hela resultatet efter skatt delas ut till företagets ägare. Exempel 2 ovan visar på en total skattesats om 30 % i inkomstslaget kapital, men kan under särskilda omständigheter bli så låg som 20% när den delas ut från ett fåmansföretag till innehavare av kvalificerade andelar.⁶⁴

3.3 Avdragsrätten för utdelning i 39 kap.

22 § IL

3.3.1 Bakgrund

Bestämmelser om kooperativa föreningar och dess avdragsrätt för lämnad utdelning fanns före införandet av IL i motsvarande 2 § 8 mom. SIL. Denna tidigare bestämmelse överfördes i princip i sin helhet till 39 kap. 22 § IL, och den praktiska innebörden av bestämmelsen har inte förändrats nämnvärt.⁶⁵ Avdragsrätten för lämnad utdelning i form av återbäring eller pristillägg infördes första gången i lag 1920, och har sedan dess genomgått vissa förändringar, både redaktionella och innehållsmässiga, men avdragsrätten har i stort sett förblivit densamma.⁶⁶ Redan 1920 var det nödvändigt att den utdelning som begärdes avdrag för var hänförlig till vinst från föreningens kooperativa verksamhet.⁶⁷

Genom en reform av inkomstbeskattningen 1993 kortades bestämmelsen ned betydligt, eftersom reformen innebar ett slopande av avdragsrätten för annan lämnad utdelning än rabatt och pristillägg, eftersom mottagen utdelning blev skattefri. Året därpå återinfördes dock beskattningen av utdelning, men

⁶⁴ Lodin m.fl. (2019), s. 367.

⁶⁵ Prop. 1999/00:2, s. 455.

⁶⁶ Prop. 1920:191, s. 19 (Kungl. Maj. Ds proposition nr 191).

⁶⁷ Dahlberg m.fl., Inkomstskattelag (1999:1229) 39 kap. 22 §, Juno 2021-01-06.

avdragsrätten för lämnad insatsutdelning återinfördes inte förrän två år senare, i samband med genomförandet av prop. 1995/96:109.⁶⁸

Utdelning från kooperativa ekonomiska föreningar, sådan som avses i bland annat 39 kap. 21 och 22 §§ IL, och som är avdragsgill benämns ibland i förarbetena som *kooperativ utdelning*. Med kooperativ utdelning menas just sådan utdelning som i praktiken snarare har karaktären av en prisjustering än en kontant utbetalning. Exempel på kooperativ utdelning är just sådana rabatter och pristillägg som nämns i 39 kap. 22 § IL. Kooperativ utdelning är dessutom skattefri för mottagaren när den uppfyller kraven i 42 kap. 14 § IL, och endast innebär en minskning av mottagarens levnadskostnader.⁶⁹

3.3.2 Juridisk person som mottagare av kooperativ utdelning

Hittills har arbetet framförallt behandlat utdelning från en kooperativ ekonomisk förening i förhållande till en fysisk person som medlem. Emellertid kan det också vara intressant att åtminstone i viss mån undersöka även hur mottagande av kooperativ utdelning beskattas för juridiska personer som mottagare. Eftersom även juridiska personer kan vara medlemmar i föreningen, och föreningslagen i bestämmelserna om medlemskap inte gör någon betydande skillnad mellan fysiska och juridiska personer, kan även juridiska personer vara aktiva i föreningen genom till exempel inköp eller försäljning.⁷⁰

Huvudregeln för juridiska personer i form av enskilda näringsidkare, som är skattepliktiga i inkomstslaget näringsverksamhet är enligt 13 kap. 7 § IL att delägarrätter, bland annat andelar i ekonomiska föreningar, inte ska räknas som tillgångar. I 13 kap. 9 § framgår dock undantag för andelar i kooperativa

⁶⁸ Prop. 1993/94:50, s. 190.

⁶⁹ Prop. 1999/00:2, s. 456.

⁷⁰ Prop. 1999/00:2, s. 456.

föreningar, och även om andelen inte ska räknas som en tillgång i verksamheten, ska utdelningen tas upp i inkomstslaget näringsverksamhet, och således undantas bestämmelserna om skattefri utdelning från näringsbetingade andelar. Detta grundas i en bedömning att kooperativ utdelning inte ska anses motsvara vinstutdelning från näringsbetingade andelar. De olika formerna av utdelning anses inte likvärdiga, och särskild betoning läggs vid att kooperativ utdelning till enskilda näringsidkare just ska anses vara ett slags prisjustering, och inte en skatterättslig form av utdelning per se. Denna prisjustering ska påverka inkomsten av näringsverksamhet eftersom den grundar sig på köp och försäljningar som skett i verksamheten.⁷¹

3.4 Avdragsrätt för enskild i 42 kap. 14 §

IL

Bestämmelsen i 42 kap. 14 § IL är hämtad från 3 § 7 mom. SIL, och innebär en rätt för en fysisk person att som mottagare av utdelning slippa ta upp denna till kapitalbeskattning.⁷²

I 42 kap. 14 § IL stadgas följande: ”Utdelning från ett aktiebolag eller en ekonomisk förening i förhållande till inköp eller försäljningar eller efter liknande grunder (återbäring) ska inte tas upp till den del den innebär att den skattskyldiges levnadskostnader minskar.” Denna bestämmelse innebär en rätt för mottagaren av utdelning från en ekonomisk förening att göra avdrag för utdelningen, det vill säga att helt enkelt inte beskattas för den mottagna utdelningen, under förutsättning att den innebär minskade levnadskostnader.

⁷³

⁷¹ Jfr. 13 kap. 7 och 9 §§. Se även Linders, Inkomstskattelag (1999:1229) 13 kap. 9 §, Juno 2021-01-06.

⁷² Lodin m.fl. (2019), s. 391.

⁷³ Se 42 kap. 14 § IL.

Som förbehåll för att slippa ta upp utdelningen till beskattning, ska utdelningen dels stå i förhållande till gjorda inköp eller försäljningar hos föreningen, dels ska den skattskyldiges levnadskostnader minska. Bestämmelsen gäller oavsett om föreningen är kooperativ eller inte, och ger mottagaren en möjlighet att undanta den mottagna utdelningen från kapitalbeskattning. Om 42 kap. 14 § IL uppfylls och utdelningen inte ska tas upp som inkomst hos mottagaren, ska den istället beskattas i föreningen enligt 39 kap. 22 § 2 st.⁷⁴

Avdragsrätten i 42 kap. 14 § IL gäller enbart för inkomst av kapital. Om utdelningen istället har formen av en rabatt eller ett pristillägg i förhållande till en juridisk person, eller annan person som är skattskyldig i inkomstslaget näringsverksamhet, ska förmånen beskattas i verksamheten.⁷⁵

3.5 Undantag från avdragsrätt i 39 kap. 22 § 2 st.

39 kap. 22 § 2 st. innebär att skattefriheten för mottagare av utdelning i konsumentkooperativa föreningar i 42 kap. 14 § ska begränsas helt eller delvis. Det är dessutom värt att notera att denna spärregel i 39 kap. 22 § 2 st. inte ska tillämpas om det bara gäller ”enstaka medlemmar”. Enligt förarbetena till IL motiveras och utvecklas begreppet genom att slå fast att en individuell tolkning ska göras i varje enskilt fall. Som exempel ges en ekonomisk förening med flera hundra medlemmar där fem medlemmar uppbär skattefri utdelning. I sådant fall ska dessa anses utgöra endast ”enstaka medlemmar”. Om det å andra sidan rör sig om ett fåmansföretag med fyra ägare där en medlem är berättigad till skattefri utdelning, men inte de andra tre, kan det inte anses röra sig om ”enstaka medlemmar”. Vid bedömningen

⁷⁴ Lodin m.fl. (2019), s. 391 f.

⁷⁵ Dahlberg m.fl., Inkomstskattelag (1999:1229) 42 kap. 14 §, Juno 2021-01-06.

räcker det emellertid inte att endast se till antal. Det är också relevant att se till medlemmarnas omsättning i föreningen och deras inflytande.⁷⁶

3.6 Ekonomiska föreningar som fåmansföretag – 56 och 57 kap. IL

Med fåmansföretag avses sådana aktiebolag eller ekonomiska föreningar där fyra eller färre personer antingen äger mer än hälften av rösterna eller där en fysisk person genom andelsinnehav eller avtal har faktisk beslutanderätt över flera uppdelade verksamheter inom näringsverksamheten. Enligt 56 kap. 2 § ska fyra eller färre personer inneha mer än hälften av rösterna i företaget, dock bör nämnas att det i 56 kap. 5 § framgår en regel om att alla personer i en ägares närståendekrets ska räknas som en person. Exempelvis ett familjeföretag med tio syskon som vardera äger andelar motsvarande 10 % av rösterna, ska alltså trots att det har tio ägare anses som ett fåmansföretag eftersom alla syskon ingår i samma närståendekrets, och därmed ska räknas som samma delägare. Vem som ingår i en persons närståendekrets avgörs med hjälp av 2 kap. 22 § IL.⁷⁷

Motsvarigheterna till de särskilda bestämmelserna om fåmansföretag i 56 och 57 kap. infördes första gången 1976, och togs fram i syfte att förhindra att ägare i fåmansföretag skulle kunna tillgodogöra sig eventuella otillbörliga skattefördelar.⁷⁸ Mellan ett fåmansföretag och dess ägare föreligger inget nämnvärt tvåpartsförhållande, ägarens och företagets intresse skiljer sig sällan åt, och bestämmelsernas syfte är att motverka ägarnas utnyttjande av detta förhållande.⁷⁹

⁷⁶ Prop. 1996/97:163, s. 53.

⁷⁷ Lodin m.fl. (2019), s. 420 f.

⁷⁸ Prop. 1975/76:79, s. 40 f.

⁷⁹ Lodin m.fl. (2019), s. 423 och 444.

Reglerna visade sig emellertid i vissa fall väldigt ogynnsamma för förhållandet mellan ägare och företaget, och kom att betraktas snarare som stoppregler för fåmansföretag. Många av dessa stoppregler kom i samband med 1999 års skattereform, och införandet av IL, att slopas för att istället ersättas med nu gällande 56 och 57 kap. IL. De nuvarande reglerna om fåmansföretag innebär i första hand regleringar av huruvida företagets ägare kan omvandla arbetsinkomster till kapitalinkomster för att därmed njuta fördelaktigare beskattning.⁸⁰

För en ägare i ett fåmansföretag finns ett antal sätt att tillgodogöra sig kapital från företaget, de vanligaste är löneuttag, vinstutdelning och kapitalvinst vid avyttring av andelar. Eftersom en betydande del av kapitalet i ett fåmansföretag kan antas bero på ägarens arbete i bolaget, vore det kanske ologiskt om detta kapital endast beskattades med den lägre skattesatsen i inkomstslaget kapital, istället för att träffas av kommunal respektive statlig inkomstskatt i inkomstslaget tjänst. För att hantera denna uppkomna problematik har de särskilda reglerna i 57 kap. inneburit bland annat att kapitalvinster hänförliga till fåmansföretag ska delas upp i två delar. Dels en del som beskattas som kapitalinkomst, dels en del som beskattas som förvärvsinkomst.⁸¹

Gällande regler om bland annat kapitalinkomst från andelar i fåmansföretag har tillkommit med ovanstående motivering i åtanke, och har som syfte att begränsa den del som en ägare kan motta som kapitalinkomst från företaget, genom att införa gränsbelopp för det kapitalbeskattade utrymmet. Detta gränsbelopp innebär att ägarna endast får beskattas för kapitalinkomst i bolaget upp till ett visst belopp, all utdelning utöver det beloppet ska istället tas upp i inkomstslaget tjänst. Vid beskattning av kapitalinkomster från andelar i fåmansföretag är det centralt att avgöra om andelarna är

⁸⁰ Nilsson, Inkomstskattelag (1999:1229), 57 kap. JUNO 2020-01-06.

⁸¹ Lodin m.fl. (2019), s. 434 f. Se även Nilsson, Inkomstskattelag (1999:1229), 57 kap. JUNO 2020-01-06.

kvalificerade eller inte. Kapitalinkomst på kvalificerade andelar ska nämligen endast tas upp till två tredjedelar i inkomstslaget kapital, vilket i praktiken innebär en skattesats om 20 % på kapitalinkomster från kvalificerade andelar. För att en andel ska vara att anse som kvalificerad krävs att ägaren är verksam i betydande omfattning. Innebörden av begreppet *verksam i betydande omfattning* är inte helt självklart, men kortfattat kan det sammanfattas som att en person vars arbetsinsatser har stor betydelse för företagets vinstgenerering ska anses verksam i betydande omfattning.⁸²

Någon allmängiltig gräns för arbetsinsatsernas omfattning finns inte, istället är det nödvändigt att avgöra betydelsen av ägarens insatser i varje individuellt fall utifrån företagets förutsättningar. Det behöver således inte vara fråga om ett heltidsarbete, utan insatsen måste ses i ljuset av omständigheterna i det givna fallet.⁸³

Kvalificerade andelar i ett fåmansföretag förlorar sin kvalificerade karaktär när ägaren enligt 57 kap. 4 § inte längre varit verksam i betydande omfattning i företaget under något av de föregående fem beskattningsåren. Vid exempelvis generationsskifte fortsätter andelen vara kvalificerad även efter överlåtelsen, och för att undvika att träffas av de ofördelaktiga reglerna om

⁸² Lodin m.fl. (2019), s. 425 ff. Se även prop. 1989/90:110, s. 703.

⁸³ Det finns en lång rad avgöranden om huruvida en delägare i ett fåmansföretag varit att anse som verksam i betydande omfattning. De flesta avser emellertid aktiebolag, men eftersom aktiebolag och ekonomiska föreningar behandlas under samma förutsättningar under begreppet fåmansföretag får de anses vägledande i samma utsträckning även för ekonomiska föreningar. I RÅ 1999 ref. 87 ansågs exempelvis en styrelseledamot inte kvalificerat verksam i företaget eftersom dennes arbete inte varit kontinuerligt, det räcker alltså inte med att ha en för verksamheten viktig position, arbetet måste utföras kontinuerligt. RÅ 2009 not. 68 avsåg ett fåmansföretag som bedrev värdepappersförvaltning. Förvaltningen avsåg stora belopp och innebar vinstgenerering för företaget, men delägarens egna arbetsinsatser i företaget ansågs ändå ringa med motiveringen att den stora värdeökningen kommit från marknadsrörelser, och inte kunnat attribueras till delägaren i fråga. Se även avgörandena HFD 2013 ref. 11, I och II och HFD 2018 ref. 31.

kapitalvinster i 57 kap. och riskera att beskattas i inkomstslaget tjänst, är det vanligt att fåmansföretag överlåts till holdingbolag där andelarna väntar karensperioden på fem år.⁸⁴

Om en innehavare av andelar i en kooperativ förening som i övrigt uppfyller de krav som ställs i 56 och 57 kap. för att betraktas som ett fåmansföretag, ändå inte ska anses ha kvalificerade andelar, ska utdelning på dessa andelar beskattas i inkomstslaget kapital. Beskattningen avser då inkomst på andel i ekonomisk förening, och ska därmed tas upp i inkomstslaget kapital och beskattas med 30 %.⁸⁵

Vad som emellertid krävs för att en andel i en ekonomisk förening ska anses kvalificerad avgörs bland annat i HFD:s förhandsbesked RÅ 2010 ref. 102 avseende huruvida *en ekonomisk förening som bedrev industriell verksamhet där alla delägare var anställda har ansetts utgöra ett fåmansföretag*. Omständigheterna och HFD:s resonemang undersöks i härpå följande avsnitt.⁸⁶

⁸⁴ Dahlberg m.fl., Inkomstskattelag (1999:1229) 54 kap. 7 §, Juno 2021-01-06.

⁸⁵ Se 41 kap. 1 §

⁸⁶ RÅ 2010 ref. 102

3.6.1 Ekonomisk förening som fåmansföretag och kvalificerade andelar

I RÅ 2010 ref. 102 efterfrågades ett förhandsbesked avseende en ekonomisk förening (X) där den verkställande direktören (A) tillsammans med övriga anställda i företaget alla var delägare tillika medlemmar i föreningen.

Frågorna som behandlades var följande:

- (1) Utgör X ett fåmansföretag enligt 56 kap. 2 § IL och 57 kap. 3 §?
- (2) Är A:s andelar att anse som kvalificerade?
- (3) Om fråga 1 besvaras nekande, kan andelarna i fråga 2 ändå anses kvalificerade på någon annan grund?

3.6.1.1 Skatterättsnämndens beslut

Skatterättsnämnden valde att besvara både fråga 1 och 2 jakande, med motiveringen att föreningen är kooperativ enligt 39 kap. 21 §. Enligt föreningens stadgar fick endast fast anställda i föreningen antas till medlemmar, varje medlem deltar med lika stor insats och lika rösträtt, och medlemskapet ska upphöra vid anställningens upphörande. Föreningen bedrev industriell verksamhet och hade för syfte att främja sina medlemmars ekonomiska intressen genom att bereda dem arbete i föreningen. Vid tidpunkten för frågeställningen hade föreningen 60 medlemmar, varav 44 var industriarbetare. Frågeställningarna uppkom mot bakgrund av att A övervägde att lämna vinstutdelning till alla föreningens medlemmar som enligt stadgarna skulle vara lika stor för alla, baserad på medlemsinsatserna.⁸⁷

Skatterättsnämnden slog vidare fast att föreningen inte uppfyllde den grundläggande definitionen i 56 kap. 2 § för att betraktas som ett fåmansföretag, istället var det av intresse att undersöka om föreningen istället kunde anses utgöra ett fåmansföretag enligt den utvidgade definitionen i 57 kap. 3 §. Den innebär att om flera delägare, i detta fall alla föreningens

⁸⁷ RÅ 2010 ref. 102.

medlemmar, varit verksamma i verksamheten i betydande omfattning, ska de anses som en och samma delägare.⁸⁸

Enligt syftena med de gällande bestämmelserna ska företag som drivs gemensamt av ett större antal delägare anses utgöra fåmansföretag. Eftersom föreningen i fråga har karaktären av ett arbetskooperativ där varje medlem genom sin arbetsinsats förväntas vara delaktig i verksamheten ska föreningen anses uppfylla kraven för att betraktas som ett fåmansföretag.⁸⁹

Skatterättsnämnden slog därtill fast att A var att betrakta som verksam i betydande omfattning med hänsyn till dennes roll som verkställande direktör, och att hans andelar enligt 57 kap. 4 § därför skulle anses kvalificerade eftersom hans arbetsinsatser sannolikt innebär en väsentlig betydelse för företagets vinstgenerering.

Mot bakgrund av ovanstående besvarade skatterättsnämnden i första instans att frågorna 1 och 2 båda skulle besvaras jakande. Föreningen är att anse som ett fåmansföretag, och alla medlemmars andelar i föreningen ska anses kvalificerade. Fråga 3 aktualiserades inte med hänsyn till jakande svar på föregående frågor.

3.6.1.2 Överklagan till HFD

A överklagade skatterättsnämndens beslut till HFD och yrkade att båda frågor istället skulle besvaras nekande. Att föreningen ska betraktas som kooperativ står klart, men däremot motsätter sig A att föreningen skulle drivas som ett arbetskooperativ. A anförde bland annat att X inte är att betrakta som ett arbetskooperativ med motiveringen att de medlemmar som inte ingår i föreningens ledning har mycket begränsad möjlighet att påverka den löpande verksamheten, fränsett röstning på stämmor. Dessutom anför A att den praxis

⁸⁸ RÅ 2010 ref. 102.

⁸⁹ Prop. 1989/90:110, s. 704.

som skatterättsnämnden i sitt avgörande hänvisar till snarare ska avse andelsägare i konsult- och kunskapsföretag, där varje ägare har stor inverkan på vinstgenereringen. Dessutom invänder A mot att varje anställd, oavsett befattning är att anse som verksam i betydande omfattning, eftersom sådana anställda utan ledarbefattning endast borde vara möjliga att anse som verksamma i betydande omfattning i undantagsfall enligt förarbetena.⁹⁰

3.6.1.3 HFD:s beslut

HFD gjorde i fallet samma bedömning som skatterättsnämnden och slog fast nämndens förhandsbesked.

Med hänsyn till HFD:s beslut, och dess avsaknad av kommentarer kan ledning istället hämtas från nämndens beslut. Kooperativa ekonomiska föreningar med karaktär av arbetskooperativ (föreningar där syftet är att tillgodose medlemmarna med anställning i föreningen och anställning förutsätts för medlemskap) ska i princip alltid anses som fåmansföretag. Detta förutsätter dock att mer än sju tiondelar av de anställda är medlemmar i föreningen, och utomståenderegeln inte blir tillämplig.⁹¹

Dessutom kan det anses fastslaget i RÅ 2010 ref. 102 att varje medlems andelar i en sådan förening ska anses kvalificerade. Med hänsyn till själva grundsatsen för kooperativa ekonomiska föreningar som stadgar att medlemmarna alltid ska vara delaktiga i verksamheten, kan det dessutom antas att denna bestämmelse inte bara gäller för arbetskooperativ, utan att en liknande bedömning även skulle göras i andra liknande fall rörande kooperativa ekonomiska föreningar.⁹²

⁹⁰ RÅ 2010 ref. 102, samt prop. 1989/90:110, s. 703 f.

⁹¹ RÅ 2010 ref. 102.

⁹² RÅ 2010 ref. 102

3.6.2 Sammanfattande kommentarer

Sammanfattningsvis kan det beroende på omständigheterna i det enskilda fallet vara av intresse att avgöra huruvida andelarna är att anse som kvalificerade. För all utdelning på andelar som *inte* är kvalificerade, ska hela beloppet beskattas i inkomstslaget kapital med en jämn skattesats om 30 %. För utdelning som å andra sidan är kvalificerad ska den tas upp i inkomstslaget kapital till endast två tredjedelar, det vill säga att den beskattas med 20 %. Till den del utdelningen emellertid överstiger det kapitalbeskattade gränsbeloppet i 57 kap. 10 och 11 §§ IL ska den istället tas upp i inkomstslaget tjänst. För det fall det rör sig om större utdelningar, så som exempelvis vid avyttrande av andelar, eller utdelning som överstiger gränsbeloppet, kan det vara mycket betungande för en andelsägare att omfattas av reglerna om fåmansföretag. För att som ägare motverka att kapitalvinstbeskattas i inkomstslaget tjänst, vid till exempel generationsskifte, är det inte ovanligt att kapitalvinsten vid försäljningen istället placeras i ett annat företag. Då innebär karensreglerna i 57 kap. 4 § att kvalificeringen av andelarna upphör fem år efter att andelsägaren senast var verksam i betydande omfattning i företaget.⁹³

I RÅ 2010 ref. 102 gjorde HFD bedömningen att en kooperativ ekonomisk förening där föreningens medlemmar är delaktiga i föreningens verksamhet i princip alltid, oavsett medlemmarnas befattning, ska anses verksamma i betydande omfattning. I målet var det tillräckligt att föreningens industriarbetare var medlemmar i föreningen för att de skulle anses verksamma i betydande omfattning, och något resonemang om deras verkliga bidragande till vinstgenereringen fördes inte.⁹⁴

⁹³ Tjernberg (2019), s. 104 f..

⁹⁴ RÅ 2010 ref. 102.

4 Utdelning

4.1 Inledning

I såväl ekonomiska föreningar som i princip alla andra bolagsformer är en stabil ekonomisk bas nödvändig för företagets fortlevnad och tillväxt. Särskilt påtagligt blir det när det gäller aktiebolag och ekonomiska föreningar där båda bolagsformers uttryckliga syften kan sammanfattas med att skapa ekonomiskt värde för aktieägarna respektive medlemmarna. För att förhindra att den ekonomiska basen i ett bolag urholkas genom värdeöverföringar har det införts bestämmelser om bland annat vilket kapital som överhuvudtaget får lov att lämna företaget i en överföring, vem som får motta en sådan överföring och när det får ske. Vid ikraftträdandet av 2015/16 års modernisering av föreningslagen intog man för första gången i regelverket ett helt nytt kapitel om just värdeöverföringar från föreningen, med inspiration av ABL.⁹⁵

I samband med 2015/16 års reform av EFL konstaterades det att det skydd som fanns för ekonomiska föreningars ekonomiska bas inte alls är lika utvecklade som de skydd som fanns för aktiebolag. Som exempel på skillnader däremellan kan nämnas att det i aktiebolag ställdes krav på ett minsta bundet eget kapital, eller aktiekapital, något som det inte finns någon motsvarighet till i ekonomiska föreningar.⁹⁶

⁹⁵ Prop. 2017/18:185, s. 361

⁹⁶ Prop. 2015/16:4, s. 151.

4.2 Värdeöverföringar från ekonomiska föreningar

I ABL är skyddet för bolagets egna kapital centralt för regleringen, och det finns omfattande bestämmelser om hur bolagets kapital kan öka och minska genom tillskott och utdelningar. Motsvarande skydd för ekonomiska föreningar har länge inte varit lika omfattande. Detta kan förklaras förhållandevis enkelt med att aktiebolagets ställning som kapitalassociation innebär ett syfte att skapa överskott utöver satsat kapital och sedan fördela detta mellan aktieägarna, antingen genom utdelning eller genom att bolaget växer och varje medlems ägarandel därmed ökar i värde. Ekonomiska föreningar å andra sidan utgör en medlemsassociation, där medlemmarnas deltagande istället är centralt. Satsat kapital och förräntning är inte relevant för uppfyllandet av medlemsassociationens syfte. Istället ska föreningens verksamhet bidra med en direkt ekonomisk fördel till medlemmarnas egna verksamheter, genom till exempel samhandel med medlemmarna.⁹⁷

Exempelvis kan sådana direkta ekonomiska fördelar innebära att en producentförening betalar ett högre pris till sina leverantörer än vad som annars skulle vara marknadsenligt i form av pristillägg, eller att en konsumentförening erbjuder sina medlemmar att köpa produkter till ett lägre inköpspris i form av rabatter.⁹⁸

Trots att kapitalskyddet för ekonomiska föreningar inte är lika utvecklat som för aktiebolag, finns det ändå tydliga riktlinjer för hur och när värdeöverföringar får ske, samt vilka medel som får delas ut. I 12 kap. 1 § EFL stadgas fyra förutsättningar under vilka giltiga värdeöverföringar får lov att göras:

⁹⁷ Mallmén m.fl., Föreningslag (2018:672) 1 kap. 4 §, Juno 2021-01-06.

⁹⁸ Andersson och Karlsson (2019), s. 153.

1. vinstutdelning,
2. gottgörelse,
3. minskning av reservfonden för återbetalning till medlemmarna, och
4. gåva till allmännyttigt ändamål.

I detta kapitel utreds förutsättningar och omständigheter för att aktualisera utdelning på någon av de ovan nämna grunderna.⁹⁹

Transaktioner som omfattas av begreppet värdeöverföringar får bara ske under vissa förutsättningar och i vissa former. Vid klassificeringen av en värdeöverföring är det inte bara transaktionens karaktär som ska utredas, utan även dess storlek. En värdeöverföring som i efterhand anses ogiltig får lov att återkrävas enligt regler om återbäringskyldighet och bristtäckningsansvar i 12 kap. 8 § EFL. Reglerna är utformade både som skydd för föreningens medlemmar och föreningens borgenärer genom att förhindra att kapital lämnar föreningen.¹⁰⁰

4.3 Överskottsutdelning

Vid slutet av ett räkenskapsår uppstår oavsett associationsform antingen ett positivt eller negativt resultat, det vill säga i allmänna ordalag huruvida verksamheten gått med vinst eller förlust under året. För det fall verksamheten går med förlust kan det svårligen motiveras vid en stämma att verksamhetens kapital ska delas ut till medlemmar eller andelsägare, både lagligen och affärsmässigt. För såväl aktiebolag som ekonomiska föreningar kan utdelning endast göras av verksamhetens fria egna kapital, kapital som i princip får lov att disponeras fritt. Detta fria egna kapital utgörs av verksamhetens balanserade resultat, med tillägg för årets resultat och eventuella fria fonder. Detta kapital får lov att delas ut till aktieägare respektive föreningsmedlemmar. För ekonomiska föreningar stadgas begränsningar av

⁹⁹ Prop. 2015/16:4, s. 258.

¹⁰⁰ Prop. 2015/16:4, s. 258.

utrymmet för värdeöverföringar i 12 kap. 3 § EFL. Däri framgår också att alla värdeöverföringar med undantag för gottgörelse, endast får göras då det finns full täckning för föreningens bundna egna kapital. Det bundna egna kapitalet är den del av föreningens kapital som utgörs av insatser, uppskrivningsfond, reservfond, kapitalandelsfond och fond för utvecklingsutgifter.¹⁰¹

Beroende på hur föreningen väljer att hantera utdelningen av ett eventuellt överskott kan utdelningen ske på två olika sätt, vinstutdelning eller gottgörelse, där båda alternativ är exempel på överskottsutdelning. Avdragsrätt föreligger oavsett om utdelningen utgår som vinst enligt fastställd balansräkning, se avsnitt 4.3.1, eller som gottgörelse, se avsnitt 4.3.2.¹⁰²

4.3.1 Vinstutdelning

Med vinstutdelning avses en utbetalning eller annan förmögenhetsöverföring som beslutats av stämman enligt 13 kap. 3 § EFL. Vinstutdelningen avser en utbetalning av det överskott som utläses ur balansräkningen, vilket implicit innebär att en vinstutdelning enbart är möjlig efter fastställandet av årets balansräkning.¹⁰³

Vinstutdelning från en ekonomisk förening får enligt 13 kap. 1 § lämnas till

1. medlemmar,
2. innehavare av förlagsandelar, och
3. medlemmar som gått ur föreningen i förhållande till sina inestående medlemsinsatser.

¹⁰¹ Jfr. 3 kap. 10 b § ÅRL.

¹⁰² Mallmén m.fl., Föreningslag (2018:672) avsnitt 9.1 mom. 5, Juno 2021-01-06.

¹⁰³ Prop. 2017/18:185, s. 361 f.

Utdelning får också lämnas till andra än ovan nämnda, under förutsättning att den hänför sig till den grad mottagaren varit delaktig i föreningens verksamhet.¹⁰⁴

Vinstutdelningen kan beräknas på flera olika sätt. Det vanligaste är att beloppsbestämmandet görs mot bakgrund av mottagarens delaktighet i föreningens verksamhet. Därvid görs återbäring eller efterlikvid i förhållande till gjorda köp eller försäljningar. Utdelning kan även beräknas med hänsyn till medlemmarnas innestående insatser i föreningen. Sådan utdelning benämns ofta som insatsränta.¹⁰⁵ Bestämmelsen om möjliga mottagare av vinstutdelning motsvarar i princip de hittillsvarande reglerna enligt 1987 års EFL.¹⁰⁶

Det bör nämnas att det inte i gällande rätt framgår några begränsningar av den tidshorisont som mottagaren ska ha varit delaktig i föreningen. I praktiken är det alltså möjligt att beräkna utdelningen utefter flera års leveranser eller inköp.¹⁰⁷

4.3.2 Gottgörelse

Civilrättsligt avser gottgörelse sådana efterlikvider, återbäring eller liknande som avses i 14 kap. EFL. Begreppet gottgörelse saknar helt motsvarighet utanför föreningsrätten. Institutet grundar sig i föreningsverksamhetens kooperativa syfte och ger föreningen en möjlighet att ge tillbaka till medlemmarna istället för att föreningen i sig tillgodogör sig det uppkomna överskottet. Istället återförs då överskottet till medlemmarna såsom gottgörelse. Utförandet går ut på att medlemmarna genom sin delaktighet ska få bästa möjliga resultat av verksamheten, till exempel genom att sälja till högsta möjliga pris, köpa till lägsta möjliga pris och arbeta för högsta möjliga

¹⁰⁴ Prop. 2015/16:4, s. 272.

¹⁰⁵ Mallmén m.fl., Föreningslag (2018:672) 13 kap. 1 §, Juno 2021-01-06.

¹⁰⁶ Prop. 2015:16:4, s. 259 och 272.

¹⁰⁷ Mallmén m.fl., Föreningslag (2018:672) 13 kap. 1 §, Juno 2021-01-06.

lön. Eftersom beloppet som blir disponibelt för gottgörelse inte är känt förrän årets resultat är fastställt kan priser och löner sättas preliminärt i väntan på det slutliga resultatet.¹⁰⁸

Som förutsättning för att återbäring, efterlikvider och lönetillägg ska utgå krävs att det utbetalade beloppet grundar sig på föreningens resultat. Utbetalning av någon form av gottgörelse som beslutas av stämman eller styrelsen måste vara försvarlig med hänsyn till föreningens ställning. Gottgörelse ska anses utgöra en merprestation från föreningen som möjliggjorts av föreningens resultat.¹⁰⁹

I 39 kap. 22 § IL framgår att sådan utdelning som lämnas i form av rabatter eller pristillägg som inte på förhand bestämts, det vill säga att de är beroende av årets resultat, ska dras av vid beskattningen. Sådana rabatter och pristillägg avser just gottgörelse och innebär en praktisk möjlighet för föreningen att dela ut ett överskott till sina medlemmar i princip helt utan skattemässiga konsekvenser.¹¹⁰

Därtill bör man också se till bestämmelsen 42 kap. 14 § IL som utöver denna skattefrihet för föreningen, även kan innebära en viss skattefrihet även för mottagaren av utdelning. 42 kap. 14 § IL stadgar nämligen att sådan utdelning som lämnas i förhållande till inköp, försäljningar eller liknande inte ska tas upp hos mottagaren i den mån den innebär att den skattskyldiges levnadskostnader minskar.

Sammanfattningsvis är syftet med gottgörelse att minska överskottet i föreningen och istället överföra det till medlemmarna. Vid tidpunkten för fastställande av årets resultat kan föreningen därför redovisa gottgörelsen i

¹⁰⁸ Mallmén m.fl., Föreningslag (2018:672) 14 kap. 1 §, Juno 2021-01-06.

¹⁰⁹ Mallmén m.fl., Föreningslag (2018:672) 14 kap. 1 §, Juno 2021-01-06.

¹¹⁰ Perman Borg, Föreningslag (2018:672) 39 kap. 22 §, JUNO, 2020-12-21.

form av återbäring, efterlikvid eller lönetillägg som en skuld till de som varit delaktiga i föreningens verksamhet.

4.3.3 Redovisning av överskottutdelning

Utdelning av föreningens överskott kan redovisas på två olika sätt i föreningens balansräkning. För det första kan överskottet gottskrivas medlemmarna, det vill säga genom gottgörelse, och beloppet redovisas som en skuld till föreningsmedlemmarna vid räkenskapsårets slut. Med denna metod visas ingen vinst i balansräkningen, alternativt reduceras vinsten i förhållande till överskottet. Metoden är endast tillämpbar på utdelningar som sker i form av återbäring, efterlikvid eller liknande.¹¹¹

För det andra är det möjligt att redovisa överskottet genom att ta upp det som vinst i balansräkningen. Denna vinst ingår sedan i årets balanserade resultatet och kan delas ut enligt bestämmelserna om föreningens fria egna kapital. Denna redovisningsmetod kan användas för i princip alla former av utdelning, vare sig det rör sig om utdelning på kapitalinsatser eller som för den ovanstående metoden återbäring, efterlikvider eller liknande.¹¹²

4.4 Minskning av reservfonden för återbetalning till medlemmarna

Fram till 2016 års ändringar av 1987 års föreningslag var varje ekonomisk förening skyldig att årligen göra avsättning till en reservfond. Avsättningarna skulle motsvara minst fem procent av årets nettovinst, och syftade till att agera som säkerhet för föreningens borgenärer och ska i princip inte minska så länge föreningen består. Eftersom reservfonden delvis utgör föreningens bundna egna kapital får det i princip inte delas ut, förutom under vissa särskilda omständigheter. Dessa särskilda omständigheter regleras i 15 kap.

¹¹¹ Prop. 1986/87:7, s. 195.

¹¹² Prop. 1986/87:7, s. 195 f.

EFL. Fonden får minskas för att täcka verksamhetens balanserade förluster. Om föreningen går med förlust riskerar den att det egna kapitalet förbrukas för att täcka förlusten, vilket kan innebära att det inte längre finns täckning för föreningens bundna egna kapital. I detta fall får reservfonden lov att minskas så att den motsvarar de värden som finns i föreningen, och kan täckas av det egna kapitalet.¹¹³

Sedan ändringen 2016 behöver förlusten inte vara konstaterad i en balansräkning, utan kan även användas för att täcka en förlust under ett löpande räkenskapsår, det vill säga en ännu inte fastslagen förlust.¹¹⁴

I och med 2016 års ändringar infördes en möjlighet att även i vissa fall minska reservfonden för återbetalning till medlemmarna, eller annat ändamål. Sådant annat ändamål kan innebära till exempel avsättande till en fri fond. Bestämmelsen om möjlighet att dela ut reservfondens innehåll till medlemmarna motiveras i förarbetena bland annat med en önskan om att undvika onödigt stora reservfonder till följd av exempelvis verksamhetsförsäljningar.¹¹⁵ En sådan manöver går emot vad som ovan nämnts om reservfonden som ett slags borgenärsskydd, och minskning av fonden skulle riskera skada borgenärernas rätt. Därför är det nödvändigt att föreningen inför en minskning av reservfonden inhämtar godkännande av antingen bolagsverket eller allmän domstol enligt 15 kap. 3-7 §§ EFL.¹¹⁶

Avseende minskning av reservfonden är det endast minskning till förmån för återbetalning till medlemmarna som enligt 12 kap. EFL är att betrakta som en värdeöverföring från föreningen.¹¹⁷ En utdelning som lämnas genom en

¹¹³ Mallmén m.fl., Föreningslag (2018:672) 15 kap. 1 §, Juno 2021-01-06.

¹¹⁴ Prop. 2015/16:4, s. 168.

¹¹⁵ Se prop. 2015/16:4, s. 168.

¹¹⁶ Mallmén m.fl., Föreningslag (2018:672) 15 kap. 1 § mom. 4, Juno 2021-01-06.

¹¹⁷ Mallmén m.fl., Föreningslag (2018:672) 15 kap. 1 § mom. 4, Juno 2021-01-06.

minskning av reservfonden i förhållande till medlemmarnas insatser kan bli avdragsgill enligt 39 kap. 23 §.¹¹⁸

4.5 Gåva

Ekonomiska föreningar kan även genomföra värdeöverföringar i form av gåvor, så som representation eller gåvor till allmännyttiga ändamål. Värdeöverföringar i form av gåva ska inte tas upp till beskattning med hänsyn till gåvors skattefria natur enligt såväl allmänna principer som 8 kap. 2 § IL. Undantagsvis kan vissa gåvor dock, när de inte är affärsmässigt motiverade eller saknar stämmans godkännande, bli föremål för uttagsbeskattning. Mottagaren av en sådan gåva blir då istället skattskyldig i inkomstslaget kapital.¹¹⁹

Att föreningen skulle kunna skänka bort sina pengar kan tänkas strida mot föreningsrättens själva syfte, att främja medlemmarnas ekonomiska intresse. Under vissa särskilda förutsättningar kan dock gåvor vara såväl affärsmässigt motiverade som allmännyttiga. Till exempel kan föreningen i de allra flesta fall använda sina medel för sociala välfärdsordningar som kommer medlemmarna till nytta. Dessutom kan gåvor i vissa fall vara affärsmässigt motiverade, till exempel vid representationsgåvor som sponsring och högtidsgåvor till anställda, medlemmar eller affärsbekanta.¹²⁰

Gåvor som anses allmännyttiga ska typiskt sett ställas till utbildning, sjukvård eller kultur, och kravet på allmännytta ska inte anses uppfyllt om bara en viss gruppns intressen tillgodoses. Gåvan måste vidare även vara skälig i förhållande till både ändamålet och föreningens ekonomiska ställning. För det tredje ska gåvan också omfattas av bestämmelserna i 12 kap. 3 och 4 §§ EFL

¹¹⁸ Se 39 kap. 23 § IL.

¹¹⁹ Mallmén m.fl., Föreningslag (2018:672) 12 kap. 6 §, Juno 2021-01-06. Se även 8 kap. 2 § IL om skattefrihet för gåvor m.m.

¹²⁰ Mallmén m.fl., Föreningslag (2018:672) 12 kap. 6 §, Juno 2021-01-06.

om vad som utgör en tillåten värdeöverföring. Gåvor av detta slag ska beslutas av föreningsstämman, eller av styrelsen om gåvan är av ringa betydelse med hänsyn till föreningens ställning. Som följer av såväl 8 kap. 2 § IL och allmänna principer är förvärv i form av gåvor skattefria.¹²¹

4.6 Utdelning i förhållande till inbetalda insatser

Utdelning som lämnas av en kooperativ förening i förhållande till inbetalda medlems- och förlagsinsatser ska dras av.¹²² Avdraget ska enligt 39 kap. 24 § dras av som kostnad det beskattningsår som utdelningen sker, därmed ska avdraget hänföras till det år den genomförs, inte när den beslutas.¹²³ För de fall det rör sig om andra insatser än förlagsinsatser, och utdelningen omfattas av bestämmelserna i 24 kap. 31-33 och 35 §§ IL om näringsbetingade andelar, ska emellertid utdelningen inte dras av. Detta följer naturligt av att utdelning på näringsbetingade andelar ska dras av hos mottagaren. Om sådan utdelning som ska dras av hos mottagaren totalt uppgår till maximalt en tiondel av den lämnade utdelningen får hela utdelningen dras av i föreningen. Således kan utdelningen bli helt skattefri för mottagaren om högst en tiondel av mottagarna får göra avdrag för den som kapitalvinst på näringsbetingade andelar.¹²⁴

Utdelning i förhållande till inbetalda insatser behöver dessutom inte nödvändigtvis komma från kooperativ verksamhet. Det är tillräckligt att

¹²¹ Mallmén m.fl., Föreningslag (2018:672) 12 kap. 6 § mom. 2, Juno 2021-01-06. Se även 8 kap. 2 § IL om skattefrihet för gåvor m.m.

¹²² Med förlagsinsats avses sådan kapitalinsats som tillförs en ekonomisk förening av icke-medlemmar. Förlagsinsatser kan närmast sägas motsvara föreningens riskkapital, och förlagsandelsinnehavarna har vid föreningens upplösning förtur framför medlemmarna att återfå sina insatser. Borgenärernas fordringar ska dock täckas först.

¹²³ Dahlberg m.fl., Inkomstskattelag (1999:1229) 39 kap. 23 §, Juno 2021-01-06.

¹²⁴ Dahlberg m.fl., Inkomstskattelag (1999:1229) 39 kap. 23 §, Juno 2021-01-06.

föreningen i övrigt uppfyller kraven på öppenhet och lika rösträtt. Inte heller finns det något tak för hur stor utdelning som får lämnas i förhållande till inbetalda eller emitterade insatser i varken IL eller EFL.¹²⁵

För mottagaren av utdelning på inbetalda insatser kan beskattningen ske på ett par olika sätt. För det fall mottagaren är en fysisk person ska beskattningen ske i inkomstslaget kapital och utdelningen ska dras av som kostnad i föreningen. För det fall ett aktiebolag, handelsbolag, eller en annan ekonomisk förening mottar utdelning från en kooperativ förening kan istället reglerna om näringsbetingade andelar aktualiseras, och utdelningen ska därigenom inte tas upp hos mottagaren.¹²⁶

Utdelningen som utgår till fysiska personer och beskattas i inkomstslaget kapital ska dras av som kostnad i föreningen enligt 39 kap. 24 § IL. Om utdelningen istället lämnas till en juridisk person, alternativt en fysisk person som genom en enskild firma är skattskyldig i inkomstslaget näringsverksamhet, ska utdelningen som huvudregel inte göras avdrag för i föreningen om utdelningen inte ska tas upp av mottagarna med hänsyn till bestämmelserna om näringsbetingade andelar.¹²⁷

4.7 Underlag för utdelning, vilket kapital får delas ut?

Vid bestämmandet av en ekonomisk förenings egna kapital ska det precis som i aktiebolag delas upp i posterna fritt respektive bundet eget kapital. Vad som hör till vilken post regleras i 3 kap. 10 b § ÅRL. Under bundet eget kapital ska betalda insatser, uppskrivningsfond, reservfond, kapitalandelsfond och fond för utvecklingsutgifter ingå. Under fritt eget kapital ingår balanserad

¹²⁵ Mallmén m.fl., Föreningslag (2018:672) avsnitt 9.1 mom. 6, Juno 2021-01-06

¹²⁶ Mallmén m.fl., Föreningslag (2018:672) avsnitt 9.1 mom. 6, Juno 2021-01-06

¹²⁷ Mallmén m.fl., Föreningslag (2018:672) avsnitt 9.1 mom. 6, Juno 2021-01-06

vinst eller förlust, fria fonder och nettovinst eller nettoförlust. Det är enligt 12 kap. 3 § EFL endast föreningens fria kapital som kan bli föremål för utdelning, med undantag för gottgörelse. Denna begränsning kallas för ”beloppsspärren”.¹²⁸

Dessutom måste varje värdeöverföring från föreningen i enlighet med ”försiktighetsregeln” i 12 kap. 4 § EFL vara försvarlig med hänsyn till dels det kapital som krävs för verksamheten, dels föreningens konsolideringsbehov, likviditet och ställning i övrigt. Vad som avses med föreningens ställning i övrigt framgår inte tydligt ur varken lagtext eller förarbeten. Den kan emellertid tolkas som att lagstiftaren valt att ge utrymme för en pragmatisk tolkning i varje enskilt fall om värdeöverföringar kan vara försvarbara med hänsyn till även andra faktorer än de som nämns uttryckligen. För att en värdeöverföring ska vara möjlig måste den vara tillåten enligt båda begränsningsregler i 12 kap. 3 och 4 §§. För värdeöverföring i form av gottgörelse är det alltså inte nödvändigt att ta beloppsspärren i 12 kap. 3 § i full beaktning, utan den enda reella begränsningen för gottgörelse finns i 12 kap. 4 § och utgår från värdeöverföringens försvarbarhet. Bestämmelserna är utformade med 17 kap. 3 § ABL som förebild.¹²⁹

I 1987 års föreningslag, som var gällande lag fram till och med införandet av den nya föreningslagen, användes begreppet överskottsutdelning. Överskottsutdelning avsåg både vinstutdelning, det vill säga utdelning från överskottet av årets redovisade resultat, och gottgörelse, som i sin tur innebär efterlikvider eller återbäringar som på grund av rörelsens resultat tillgodogörs medlemmarna utan att räknas till årets resultat.¹³⁰

¹²⁸ Prop. 2017/18:185, s. 362.

¹²⁹ Prop. 2017/18:185, s. 362.

¹³⁰ Prop. 1986/87:7, s. 194 f.

5 Analys

5.1 När är utdelning avdragsgill?

I vissa fall har som bekant ekonomiska föreningar rätt att göra avdrag för lämnad utdelning. Denna utdelning behöver inte nödvändigtvis lämnas till föreningens medlemmar, utan även till utomstående som är delaktiga i föreningens verksamhet. Avdrag för lämnad utdelning ska enligt 39 kap. 21 och 22 §§ göras när utdelningen lämnas i form av rabatt eller prisavdrag i förhållande till mottagarens gjorda köp eller försäljningar. Avdraget ska göras endast i förhållande till inkomst som är hänförlig till kooperativ verksamhet, och får inte överstiga föreningens vinst, med undantag för lämnad gottgörelse.

Innebörden av de gällande skattereglerna avseende kooperativ utdelning är att den i den mån den endast innebär en minskning av levnadskostnaderna för mottagaren, är skattefri hos mottagaren. Utdelning som minskar mottagarens levnadskostnader kan typiskt sätt jämföras med återbäring från konsumentföreningar och liknande. I alla andra fall där utdelningen inte innebär en minskning av levnadskostnader, är utdelningen skattepliktig antingen i första hand i inkomstlagen näringsverksamhet eller kapital. I andra hand kan utdelningen även tas upp i inkomstlaget tjänst, under förutsättning att värdet av utdelningen från ett fåmansföretag överstiger gränsbeloppet enligt 57 kap. IL.

För utdelning som lämnas som insatsränta, det vill säga utdelning baserad på insatser, gäller att utdelningen i princip endast ska dras av när mottagaren är skattskyldig för inkomsten i något av inkomstlagen näringsverksamhet eller kapital. I det fall utdelningen lämnas till föreningsmedlem i form av ett aktiebolag, ska utdelningen endast dras av i föreningen i det fall utdelningen inte omfattas av bestämmelserna om näringsbetingade andelar i 24 kap. IL.

5.2 När är en förening kooperativ?

För att aktualisera möjligheten till avdrag för lämnad utdelning krävs enligt 39 kap. IL att föreningen uppfyller kraven för att anses som kooperativ. Detta innebär att föreningen måste vara öppen och tillämpa lika rösträtt bland medlemmarna.

5.2.1 Öppenhet

I första hand öppenhet har länge varit en del av svensk lagstiftning och behandlades för första gången av HFD i RÅ 1957 ref. 6. Rättsfallet i fråga gjorde gällande en princip som sedermera varit gällande sedan dess, och förutsättningarna för när en förening är öppen har inte förändrats nämnvärt sedan dess. Öppenhet har sedan dess motiverats och definierats både skatterättsligt och civilrättsligt. Ur gällande skatterättsliga bestämmelser kan inte utläsas någon särskild definition av öppenhet, utan istället hänvisas till 4 kap. 1 och 2 §§ EFL för bestämmandet av vad som är att anse som öppenhet. De relevanta förarbetena till införandet av den nya föreningslagen hänvisade i sin tur tillbaka till de tidigare skatterättsliga tolkningarna som gjorts av öppenhet. Det kan alltså konstateras att den civilrättsliga innebörden av föreningars öppenhet ligger i linje med den skatterättsliga innebörden av samma begrepp, och någon diskrepans föreligger inte här mellan civil- och skatterätten.

År 1997 gjorde regeringen i förarbetena till en ändring av inkomstskattelagstiftningen en ansats att vidare motivera innebörden av öppenhet och gjorde i princip samma bedömning som varit gällande tidigare. Vid tiden var SIL fortfarande gällande rätt, men nämnda förarbeten blev återigen relevanta vid införandet av IL två år senare. Att en förening ska vara öppen att anta nya medlemmar framgår direkt ur 4 kap. 1 § EFL och bör anses självklart. Det räcker dock inte att föreningen blott enligt stadgarna har möjlighet att ta in nya medlemmar, utan den måste också faktiskt vara villig att nyttja denna rätt. Detta innebär att föreningen, och styrelsen, inte rätteligen

kan avslå inträdesansökningar om den sökande uppfyller kraven i föreningens stadgar för medlemmar. Sådana krav innefattar ofta att sökanden ska vara bosatt inom en viss krets, och tillhöra föreningens verksamhetskrets, samt att sökanden förbinder sig att vara delaktig i föreningens verksamhet och följa stadgarna. Om föreningen frångår detta, och skulle avslå en ansökan från någon som uppfyller de i stadgarna ställda kraven på medlemskap, förlorar föreningen sin öppenhet, och därigenom också sin kooperativa status och rätten att göra avdrag för lämnad utdelning.

Undantag kan i viss mån göras för föreningar som säljer till utomstående som mot skäl av personliga förhållanden inte kan antas till medlemmar. Undantaget innebär en skyldighet att i sådana fall ge denna utomstående samma rätt till återbäring baserad på gjorda köp eller försäljningar som en medlem skulle ha.

5.2.2 Lika rösträtt

För att en ekonomisk förening ska få klassificeras som kooperativ och därmed ha rätt att göra avdrag för lämnad utdelning, räcker det inte enbart att uppfylla kravet på öppenhet, utan även kravet på lika rösträtt för föreningens medlemmar ska uppfyllas. Detta krav stadgas i 6 kap. 3 § EFL. Lika rösträtt innebär inte nödvändigtvis som begreppet kan antyda, att varje medlem i alla lägen har varsin röst, och att denna alltid är lika mycket värd i förhållande till övriga röster.

I 6 kap. 3 § 2 st. framgår det att föreningen genom sina stadgar får lov att begränsa sina medlemmars rösträtt genom att ställa villkor. Sådana villkor får dock inte vara hur långtgående som helst, utan möjligheten att inskränka rösträtten ska tolkas förhållandevis restriktivt. Som exempel på lämpliga begränsningar av rösträtten nämns bland annat att ett medlemskap måste varit aktivt en viss tid för att få lov att nyttja sin röst, eller att rösträtten inträder först i samband med erläggandet av medlemsavgiften, trots att medlemskapet i övrigt är inlett.

Villkoren för begränsandet av rösträtten måste sammanfattningsvis vara utformade för att på rimlig grund gynna föreningen och dess medlemmar. Ett ogiltigt villkor kan med stöd av antingen 36 § AvtL, eller 6 kap. 38 § EFL angripas och jämkas helt eller delvis. Rekvisitet om föreningens tillämpning av lika rösträtt är således förhållandevis svårt att ställa fasta krav och gränser till. Istället är det lämpligt att utgå från omständigheterna i det enskilda fallet, och tolka villkoren för begränsning av rösträtten i ljuset av de särskilda omständigheter som omger just föreningen i fråga.

5.2.3 Samhandelskravet

Vid bedömningen av om huruvida en förening uppfyller kraven på ändamål, ekonomisk verksamhet och samhandel med medlemmarna, är det av intresse av även undersöka en eventuell primärförenings medlemmar. En primärförening är en förening som i sig är medlem i en annan förening. Ur 2 kap. 1 § EFL framgår att en ekonomisk förenings medlemmar kan vara såväl fysiska som juridiska personer, vilket möjliggör för ekonomiska föreningar att vara medlemmar i andra föreningar. Om föreningen A blir medlem i föreningen B är A att betrakta som primärförening i förhållande till B, och B som sekundärförening, när sekundärföreningens medlemmar är under bedömning.

Vid bedömningen av det kooperativa kravet, det vill säga kravet på föreningens samhandel med medlemmarna, och huruvida huvudsaklighetsprincipen uppfylls eller ej får en sådan bedömning göras på lång sikt. Således kan föreningen, åtminstone teoretiskt, kalla sig kooperativ med bara en tredjedel av de delaktiga i verksamheten som medlemmar, om föreningen kan visa prognoser på att andelen kommer överstiga hälften i framtiden. Om en sådan prognos emellertid inte kan styrkas utgör detta grund för tvångslikvidation enligt 17 kap. 16 § 2 p. EFL.

5.3 Olika utdelningstyper och konsekvenserna av dem

5.3.1 Utdelning i förhållande till insatser

Utdelning som lämnas i förhållande till medlems- och förlagsinsatser samt insatser som tillförts genom emission ska dras av som kostnad för det beskattningsår som utdelningen lämnas. Några krav på att denna utdelning ska komma från en vinst på kooperativ verksamhet finns inte, istället får utdelningen i princip komma även från handel med utomstående för föreningen, och baseras därför inte på hur stor del mottagarna varit delaktiga i föreningen till skillnad från hur bestämmelserna ser ut för kooperativ utdelning såsom gottgörelse.

Utdelning i förhållande till medlems- och förlagsinsatser som utgår till fysiska personer beskattas i regel hos mottagaren i inkomstslaget kapital. Sådan utdelning som beskattas hos mottagaren ska dras av enligt huvudregeln i 39 kap. 23 §. När utdelningen å andra sidan lämnas till en mottagare för vilken utdelningen inte ska tas upp till beskattning enligt reglerna om näringsbetingade andelar, är det dock nödvändigt ur ett fiskalt perspektiv att ett undantag ställs upp för att förhindra helt obeskattade inkomster. Dessa utdelningar som blir skattefria hos mottagaren ska enligt undantaget i 39 kap. 23 § andra och tredje meningarna inte göras avdrag för i föreningen som verkställt utdelningen.

Det bör dock noteras att vad som sagts om undantag inte gäller för utdelning baserad på förlagsinsatser. Istället ska all utdelning som lämnas i förhållande till förlagsinsatser dras av i föreningen. Detta innebär i praktiken att utdelning i förhållande till förlagsandelar som lämnas till ett fåmansföretag, som i sin tur kan tillgodoräkna sig utdelningen som näringsbetingad, kan bli skattebefriad för båda parter. I första ledet ska föreningen göra avdrag för lämnad utdelning, notera att undantaget inte blir gällande eftersom det rör sig

om förlagsandelar. I andra ledet slipper det mottagande företaget ta upp utdelningen till beskattning under förutsättning att rekvisiten för näringsbetingade andelar är uppfyllda. Därutöver kan konstateras att det inte ens i detta fall är möjligt att för en fysisk person helt och hållet undvika skatt på utdelningen, eftersom den fysiska personen antingen uttagsbeskattas eller beskattas i inkomstslaget kapital för att slutligen motta utdelningen.

Sammanfattningsvis är det möjligt att skattefritt, genom utdelning i förhållande till förlagsinsatser, i princip alltid förflytta kapital från en kooperativ förening till ett bolag som kan motta utdelningen som avkastning på näringsbetingade andelar. För utdelning på andra typer av insatser blir undantaget i 39 kap. 23 § gällande, och utdelningen får inte dras av som kostnad när den inte ska tas upp hos mottagaren. Som undantag från undantagsregeln kan sägas att undantaget inte aktualiseras om mindre än en tiondel av den totalt lämnade utdelningen är skattefri hos mottagaren.

5.3.2 Kooperativ utdelning från fåmansföretag

Men hänsyn till vad HFD slog fast i RÅ 2010 ref. 102 kan rättsläget tolkas som att kooperativa ekonomiska föreningar, där föreningens medlemmar per definition är delaktiga i verksamheten och en anställning i princip alltid innebär verksamhet i betydande omfattning, alltid ska anses uppfylla kraven för att räknas som fåmansföretag. Utöver detta krävs en övervägande majoritet av deltagande medlemmar i föreningen om minst sjuttio procent, för att utomståenderegeln i 57 kap. 5 § ska kringgås. Med samma omständigheter i åtanke kan det å andra sidan konstateras att det i princip räcker med ett utomstående ägande om trettio procent, det vill säga för ekonomiska föreningar att minst trettio procent av medlemmarna inte är anställda i föreningen och därmed inte heller verksamma i betydande omfattning. Därigenom aktualiseras utomståenderegeln och förhindrar fåmansreglerna från att träda i kraft.

Med en sådan tydlig presumtion för att kooperativa ekonomiska föreningar ska anses vara fåmansföretag att det räcker att medlemmarna också är anställda i föreningen, är det logiskt att anta att även dessa medlemmars andelar är kvalificerade på samma grunder som anförts i RÅ 2010 ref. 102. Om alla medlemmars, eller åtminstone en övervägande del av medlemmarnas andelar är kvalificerade, aktualiseras fåmansregelverkets uppdelning av beskattningen, där utdelning upp till gränsbeloppet tas upp i inkomstslaget kapital till två tredjedelar, och överskjutande del i inkomstslaget tjänst.

Gränsbeloppet bestämmer som bekant hur stor del av utdelningen som får tas upp till den förmånliga beskattningskvoten 20 %, och hur stor del som ska tas upp i det mycket ofördelaktiga inkomstslaget tjänst. Gränsbeloppet bestäms i 57 kap. 10 och 11 §§ och kan beräknas efter två metoder. Den metod som ger högst gränsbelopp ska användas. Den första, förenklingsregeln, innebär att gränsbeloppet ställs till två och tre fjärdedelars inkomstbasbelopp, vilket för beskattningsåret 2021 innebär att gränsbeloppet enligt förenklingsregeln uppgår till 183 700 kr. Den andra beräkningsmetoden, huvudregeln, utgår från företagets utbetalda löner under året, löneunderlaget. Det finns ett flertal kriterier för att få lov att använda sig av huvudregeln, men om dessa uppfylls får gränsbeloppet bestämmas till hälften av företagets kontanta utbetalda löner under året. För att vara kvalificerad att använda huvudregeln måste företagets ägare, eller dennes närstående enligt 2 kap. 22 § antingen (1) ta ut lön motsvarande sex inkomstbasbelopp, uppräknat med 5 % av företagets utbetalda löner under året, eller (2) ta ut lön motsvarande 9,6 inkomstbasbelopp. För mindre föreningar med bara ett fåtal medlemmar är det naturligt att gränsbeloppet blir mindre, och i större föreningar där det lönebaserade utrymmet är större kan detta innebära förhållandevis betydande möjligheter till utdelning.

Med hänsyn till den kooperativa föreningsformens karaktär är det dock rimligt att anta att utdelning ska lämnas till alla föreningens medlemmar. Dessutom ska den som bekant för att vara avdragsgill lämnas i förhållande till medlemmarnas gjorda inköp eller försäljningar. Sammanfattningsvis

innebär HFD:s praxis i målet RÅ 2010 ref. 102 att kooperativa föreningar där minst sjuttio procent av medlemmarna är anställda i företaget ska anses utgöra fåmansföretag enligt kriterierna i 56 och 57 kap. IL. Under samma omständigheter, det vill säga att medlemmarna arbetar i och är anställda av föreningen, ska de också enligt RÅ 2010 ref. 102 anses äga kvalificerade andelar i föreningen.

Utdelning som lämnas såsom rabatt, pristillägg eller liknande i förhållande till medlemmens gjorda inköp eller försäljningar ska enligt 39 kap. 22 § dras av som kostnad i företaget och undantas från beskattning. Om mottagaren dessutom uppfyller förutsättningarna i styckena ovan om kvalificerade andelar ska den mottagna utdelningen endast tas upp till två tredjedelar upp till gränsbeloppet. För den del som överstiger gränsbeloppet ska utdelningen beskattas i inkomstslaget tjänst hos mottagaren.

Kooperativ utdelning kan i vissa fall även bli helt skattefri hos mottagaren som därmed kan tillgodogöra sig hela värdet av överföringen från föreningen. Detta är emellertid en möjlighet för extrema undantagsfall och kan svårligen systematiseras och nyttjas kontinuerligt. För fall där utdelningen ska dras av i föreningen enligt 39 kap. 22 § IL, samtidigt som den även ska dras av för mottagaren enligt 42 kap. 14 § till följd av sänkta levnadskostnader, kan utdelningen helt och hållet undantas från beskattning om utdelningen är avdragsgill för båda parter på detta sätt endast för enstaka medlemmar i föreningen. Med enstaka medlemmar avses i förarbetena ungefär en på hundra.

Sammanfattningsvis, och slutligen, kan det konstateras att den mest skattemässigt fördelaktiga metod att för en fysisk person ta emot utdelning från kooperativa ekonomiska föreningar, är som utdelning på kvalificerade andelar, under förutsättning att gränsbeloppet i föreningen är högt. Ett högt gränsbelopp kan lättast uppnås genom att nyttja det lönebaserade utrymmet i föreningen. Genom denna struktur är det möjligt för mottagaren att tillgodogöra sig hela 80 % av den ursprungliga föreningsinkomsten .

5.3.3 Överskottsutdelning

I 12 kap. föreningslagen stadgas ett antal exempel på godtagbara värdeöverföringar, det vill säga sådana transaktioner som innebär att ekonomiska medel lämnar föreningen. Ett exempel på sådana tillåtna värdeöverföringar är utdelning av föreningens överskott till medlemmarna. Överskottutdelning avser sådan utdelning som lämnas av föreningen till mottagaren antingen som vinstutdelning eller gottgörelse. De båda alternativen delar till stor del karaktärsdrag, med undantaget att gottgörelse har en särställning avseende beloppsspärren i 12 kap. 3 § som inte behöver beaktas vid utdelning. Därmed är det i princip alltid möjligt att genomföra större utdelningar i form av gottgörelse än vinstutdelning. Emellertid kan större utdelningar naturligtvis ge negativa konsekvenser för föreningen långsiktigt.

Syftet med gottgörelse är att i efterhand justera de priser som betalats vid såväl inköp som försäljningar till föreningens delaktiga medlemmar, genom att retroaktivt sänka medlemmarnas inköspriser och ge dem högre försäljningspriser. Gottgörelse saknar helt motstycke utanför föreningsrätten, och har tillkommit uteslutande för den kooperativa företagsformen. Utdelningsformen innebär för föreningen en möjlighet att minska sitt överskott genom att istället överföra det till medlemmarna. Detta möjliggörs genom att gottgörelsen tas upp som skuld i balansräkningen, och dras således i princip av från årets resultat. Enligt 39 kap. 24 § framgår också att kooperativ utdelning ska dras av som kostnad, och därmed inte tas upp till beskattning. Gottgörelse ska vara grundad på årets resultat, vilket snarast ska tolkas som en distinktion mellan under året lämnade rabatter eller pristillägg och den slutliga prisjustering som sker i slutet av året där de kontinuerliga rabatterna och pristilläggen inte ska räknas som gottgörelse. Eftersom gottgörelse förväntas lämnas i förhållande till gjorda inköp och försäljningar kan den anses uppfylla kraven för sådan avdragsgill utdelning som avses i 39 kap. 22 §. Gottgörelse har i princip alltid karaktären av kooperativ utdelning.

Med vinstutdelning avses sådan förmögenhetsöverföring som stämman beslutat om enligt 13 kap. EFL. Vinstutdelning ska till skillnad från gottgörelse alltid utgå från föreningens fria egna kapital, och kan aldrig ske förrän balansräkningen är fastställd. Vinstutdelning kan beräknas antingen i förhållande till mottagarens samhandel med föreningen, eller som insatsränta i förhållande till mottagarens insatser i föreningen. Vinstutdelning i förhållande till mottagarens samhandel med föreningen kan benämnas som återbäring, efterlikvider eller lönetillägg, beroende på föreningens karaktär. Även vinstutdelning som baseras på mottagarens inestående insatser i föreningen uppfyller alltså kraven för avdragsrätt i 39 kap. 23 §.

Värdeöverföringar som inte omfattas av vad som hittills sagts ska uttagsbeskattas enligt bestämmelser i 22 kap. IL

6 Avslutande kommentarer

6.1 Vilka skattefördelar kan uppnås med olika former av utdelning från en kooperativ förening?

Gottgörelse är värdet på de utbetalningar som görs i slutet av räkenskapsåret för att överföra föreningens positiva resultat direkt till de medlemmar, och utomstående, som varit delaktiga i verksamheten. Även icke-medlemmar i föreningen ska ha samma rätt till återbäring som en medlem har, detta är nödvändigt för att föreningen ska anses som öppen, vilket slogs fast redan i RÅ 1957 ref. 6.

För att kortfattat beskriva skillnaderna mellan vinstutdelning och gottgörelse kan sägas att de olika formerna redovisas, och i vissa fall beskattas, annorlunda. Vinstutdelning behandlas huvudsakligen på samma sätt som kontantutdelning från aktiebolag. Det vill säga att verksamhetens slutliga resultat efter finansiella poster vid utgången av räkenskapsåret ska beskattas enligt relevanta skattemässiga bestämmelser om inkomstslaget näringsverksamhet, och därefter beskattas igen hos mottagaren enligt bestämmelserna för inkomstslaget kapital. Detta innebär att vinstutdelning i princip alltid – med undantag från när den baseras på mottagarens köp eller försäljningar under året, alternativt lämnas i förhållande till insatser, som rabatt eller pristillägg – omfattas av principen om dubbelbeskattning, där den

först beskattas i verksamheten,¹³¹ och därefter hos den enskilde, medan gottgörelse i vissa fall kan undantas från dubbelbeskattningen.¹³²

Se följande tabell för en jämförelse mellan den effektiva skatten för utdelning från å ena sidan aktiebolag, å andra sidan kooperativa föreningar där mottagaren erhåller sådan kooperativ utdelning som avses i 39 kap. 22 § IL.

I tabellens första kolumn visas vinstutdelning från aktiebolag, vilken i huvudregel följer principen om ekonomisk dubbelbeskattning, och utdelningen beskattas i bolaget som vinst, varpå den sedan beskattas igen hos mottagaren i inkomstslaget kapital. I andra kolumnen beskrivs samma förhållande, med skillnaden att mottagaren av utdelningen är andelsägare i ett fåmansföretag och utdelningen uppfyller inte kraven i 39 kap. 22 § IL för att göra avdrag. I tabellens tredje kolumn beskrivs beskattningskonsekvenserna i en kooperativ förening där föreningen med stöd av 39 kap. 22 § IL gör avdrag för den lämnade utdelningen. I tabellens fjärde kolumn visas återigen beskattningskonsekvenserna för lämnad kooperativ utdelning, som föreningen kan göra avdrag för, med skillnaden att föreningen i fråga också uppfyller kraven i 57 kap. IL för att beskattas som ett fåmansföretag. Exemplet förutsätter att mottagare av utdelningen är verksamma i betydande omfattning i föreningen, och därmed kan tillgodogöra sig utdelningen med den fördelaktiga skattesatsen om 20 % till följd av sin kvalificerade andel i föreningen. Det är värt att notera att utdelning på kvalificerade andelar i princip bara är lönsamt för mottagaren upp till gränsbeloppet, eftersom utdelningen därefter ska tas upp i inkomstslaget tjänst.

¹³¹ Skattesatsen för inkomst av näringsverksamhet är 21,4 % för beskattningsåret 2021. Under kommande år kommer skattesatsen successivt sänkas för att så småningom nå 20 %.

¹³² Den generella skattesatsen för intäkter i inkomstslaget kapital är 30 %. För utdelning från ekonomiska föreningar som **inte** är kooperativa tillämpas istället 42 kap. 15 a § IL och skattesatsen är då 25 %. För ekonomiska föreningar som uppfyller kraven för att anses som fåmansföretag ska utdelning upp till gränsbeloppet tas upp till två tredjedelar, det vill säga en effektiv skattesats på 20 %, jfr 57 kap. 20 § IL.

Utdelningsform	Vinstutdelning (Aktiebolag)	Vinstutdelning (kvalificerade andelar i fåmansföretag)	Gottgörelse (Kooperativ förening)	Gottgörelse (kvalificerade andelar i fåmansföretag)
Rörelseresultat	100	100	100	100
Skatt (21,4%)	21,4	21,4	0 ¹³³	0
Utdelning	78,6	78,6	100	100
Skatt för mottagare ¹³⁴	23,58 (30 % skattesats)	15,72 (20 % skattesats)	30 (30 % skattesats)	20 (20 % skattesats)
Återstående för mottagare	55,02	62,88	70	80
Total effektiv skatt ¹³⁵	44,98 %	37,12 % ¹³⁶	30 %	20 %

Dessutom är det relevant att analysera även innebörden av 39 kap. 22 § 2 st. Paragrafens första stycke stadgar som bekant att utdelning som lämnas i form av rabatt, pristilllägg eller liknande ska dras av vid beskattningen. Denna bestämmelse i konjunktion med 42 kap. 14 § IL riskerar innebära att en lämnad utdelning i form av gottgörelse, det vill säga att den blir avdragsgill hos föreningen, kan bli skattefri även hos mottagaren eftersom paragrafen

¹³³ Skatten på gottgörelse beräknas som 0 % eftersom den utdelade summan dras från resultatet före skatt, och skatten beräknas således på årets resultat efter fastställda utdelningar.

¹³⁴ Beskattning av mottagen utdelning i inkomstslaget kapital enligt 41 kap. Med fåmansföretag avses sådan ekonomisk förening som omfattas av bestämmelserna i 56 och 57 kap. IL där mottagaren till utdelning enligt 57 kap. 20 § IL bara är skattskyldig till två tredjedelar i inkomstslaget kapital (20%).

¹³⁵ Hur stor andel av det initiala beloppet (100) som utgått i skatt.

¹³⁶ Notera att skattesatsen om 20 % för fåmansföretag endast gäller till och med gränsvärdet enligt 57 kap. 20 § IL. Därutöver gäller kompletterande bestämmelser om att överskjutande belopp tas upp i inkomstslaget tjänst, vilket kan föranleda en betydligt högre skattesats än alternativa räkneexempel.

stadgar att en sådan utdelning som avses i 39 kap. 22 § inte ska tas upp till den del den innebär att mottagarens levnadskostnader minskar.

Med hänsyn till denna risk att utdelning från en ekonomisk förening skulle bli helt skattefri, både hos föreningen och mottagaren under förutsättningen att dennes levnadskostnader skulle minska, har det varit nödvändigt att inrätta ett hinder i 39 kap. 22 § 2 st.

Hindret innebär att en förening som har medlemmar som mottar utdelning enligt 42 kap. 14 § och inte ska ta upp denna utdelning till beskattning, och det inte är fråga om endast enstaka sådana medlemmar, ska utdelningen endast dras av med ett belopp som motsvarar åttio procent av statslåneräntan (statslåneränta ska beräknas som lägst noll procent) från föregående år, multiplicerat med medlemmarnas totala omsättning vid föreningen under beskattningsåret.

Denna bestämmelse innebär att det kan bli aktuellt att istället för att ta upp utdelningen hos mottagaren, där den är skattefri enligt 42 kap. 14 § IL, tas den upp hos föreningen i inkomstslaget näringsverksamhet och ska där endast dras av med en summa motsvarande åttio procent (0,8) av statslåneräntan (SR) multiplicerat med medlemmarnas totala omsättning (TO). En formel för avdragsutrymmet (A) enligt 39 kap. 22 § 2 st. kan ställas upp som $0,8 * SR * TO = A$.

För utdelning som uppfyller rekvisiten i 42 kap. 14 § om skattefrihet hos mottagaren beskattas alltså utdelningen istället hos föreningen, och kan inte bli helt skattefri.¹³⁷

¹³⁷ Notera dock ett undantag från detta gällande större föreningar med många medlemmar. 39 kap. 22 § 2 st. gäller övergripande på hela föreningen, och om bara några ”enstaka medlemmar” mottar sådan utdelning som är skattefri enligt 42 kap. 14 §, kan hela utdelningsbeloppet vara skattefritt för dessa ”enstaka medlemmar”.

39 kap. 22 § 2 st. ger förvisso en möjlighet att åtminstone delvis göra avdrag för utdelning baserad på statslåneräntan, vilken intressant nog vid tidpunkten för denna slutsats är negativ, alltså finns det ingen möjlighet för beskattningsåret 2021 att överhuvudtaget göra avdrag i föreningen för sådan utdelning som är skattefri hos mottagaren.

I längden innebär dessa bestämmelser tillsammans att det är möjligt att som mottagare av utdelning från en ekonomisk förening i form av gottgörelse ta emot utdelning helt eller delvis skattefritt. För att minimera beskattningen av utdelning måste utdelningen uppfylla alla krav i 39 kap. 22 § IL samt 42 kap. 14 § IL. För fullständig skattefrihet måste det röra sig om enstaka medlemmar i en större förening.

För utdelning som omfattas av 39 kap. 22 § IL, och där föreningen dessutom omfattas av reglerna i 56 och 57 kap. IL och klassas som fåmansföretag, samt att andelsägarens andelar räknas som kvalificerade, blir beskattningen i inkomstslaget kapital endast 20 %, detta eftersom utdelning på kvalificerade andelar i fåmansföretag endast tas upp till två tredjedelar i inkomstslaget kapital. För den del utdelningen omfattas av reglerna i 42 kap. 14 § IL ska den dock istället beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet vilket i fallet med fåmansföretaget innebär en högre total beskattning, 21,4 % istället för motsvarande 20 %.

Om föreningen emellertid skulle vara större än så och inte omfattas av reglerna för fåmansföretag beskattas kooperativ utdelning istället i inkomstslaget kapital med hela skattesatsen om 30 %. För sådan utdelning skulle det, till skillnad från det tidigare exemplet med fåmansföretaget, innebära lägre total skattesats om utdelningen skulle omfattas av 42 kap. 14 §. Eftersom utdelningen i fallet uppfyller kraven i 42 kap. 14 § för skattefrihet hos mottagaren, aktualiseras 39 kap. 22 § 2 st. som innebär att avdragsrätten i inkomstslaget näringsverksamhet i praktiken går förlorad.

Sett till ovanstående exempel kan konstateras att kooperativ utdelning i princip alltid är avdragsgill antingen i inkomstslaget näringsverksamhet eller kapital, beroende på om kravet i 42 kap. 14 § om minskande av mottagarens levnadskostnader uppfylls eller ej. Frågan om vilket som borde väljas för optimal skatteeffekt för mottagaren beror på omständigheterna i det enskilda fallet. Om det likt i det första exemplet ovan rör sig om ett fåmansföretag kan det vara fördelaktigt att beskatta mottagaren i inkomstslaget kapital eftersom skattesatsen däri innebär en lägre total skatt än om den istället skulle beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet.

I det andra exemplet behandlas istället en kooperativ förening som inte omfattas av reglerna för fåmansföretag. Utdelningen är fortfarande enligt huvudregeln avdragsgill i inkomstslaget näringsverksamhet, och till den del den omfattas av 42 kap. 14 § IL ska den vara undantagen från beskattning i inkomstslaget kapital för mottagaren, precis som i det första exemplet ovan. Skillnaden är den skattesats som istället tillämpas i det fall att kriterierna i 42 kap. 14 § IL inte uppfylls. Denna skattesats blir då istället 30 %, det vill säga att utdelningen tas upp till fullo i inkomstslaget kapital när det inte rör sig om utdelning från ett fåmansföretag. I detta fall vore det fördelaktigt för mottagaren om utdelningen istället enbart beskattades hos föreningen i inkomstslaget kapital, och utdelningen skulle i sådant fall träffas av skattesatsen 21,4 % i inkomstslaget näringsverksamhet istället för kapitalbeskattningens 30 %.

Sammanfattningsvis kan det slutligen slås fast att särskilda upplägg för utdelningen från en kooperativ ekonomisk förening kan resultera i en drastisk minskning av betalad skatt, under vissa förutsättningar så låg som tjugo procent. Det kan dessutom bli mer eller mindre fördelaktigt för såväl mottagaren som föreningen om utdelningen helt eller delvis minskar mottagarens levnadskostnader. Genom att nyttja de möjligheter som redogjorts för i uppsatsen kan en ekonomisk förening undvika att bli skattskyldig för sin lämnade utdelning, och istället låta mottagaren beskattas till en förmånligare skattesats.

Käll- och litteraturförteckning

Tryckta källor

Prop. 1920:191

Prop. 1986/87:7

Prop. 1993/94:50

Prop. 1996/97:163

Prop. 1999/00:2

Prop. 2015/16:4

Prop. 2017/18:185

SOU 1983/84

Litteratur

Andersson, Magnus – Karlsson, Yngve: *Handbok för ekonomiska föreningar*:
2 uppl., Norstedts Juridik 2019.

Dahlberg, Mattias – Saldén Enérus, Anita – Tivéus, Ulf – Andersson, Mari:
Inkomstskattelagen : en kommentar: 20 uppl., Norstedts Juridik 2020.

Kleineman, Jan: 'Rättsdogmatisk metod', i: Korling, Fredric & Zamboni,
Mauro (red.), *Juridisk metodlära*, 1 uppl., Studentlitteratur Lund 2019.

Lodin, Sven-Olof – Lindencrona, Gustaf – Melz, Peter – Silfverberg, Christer – Simon-Alemdal, Teresa – Persson Österman, Roger: *Inkomstskatt: En lärobok i skatterätt*. 17 uppl., Lund 2019.

Mallmén, Anders – Andersson, Sten – Thorstorp, Bo: *Lagen om ekonomiska föreningar : en kommentar*. 5 uppl., Norstedts Juridik 2018.

Olsen, Lena: 'Rättsvetenskapliga perspektiv', *SvJT* 2004 s. 105-145.

Peczenik, Aleksander: 'Juridikens allmänna läror', *SvJT* 2015 s. 249-272.

Sandström, K. Gustaf A.: *Beskattningen vid aktieutdelning, samt utdelning från ekonomisk förening: inkomstbeskattning av det utdelande företaget, samt av utdelningsmottagare*. Norstedt 1962.

Tjernberg, Mats: *Fåmansföretag & beskattning*. Iustus, 2019.

Rättsfallsförteckning

HFD 2013 ref. 11, I och II

HFD 2018 ref. 31

RÅ 1957 ref. 6

RÅ 1999 ref. 87

RÅ 2009 not. 68

RÅ 2010 ref. 102