

Målnummer:	8208-09	Avdelning:	1
Avgörandedatum:	2010-06-29		
Rubrik:	En kooperativ vindkraftsförening producerar el och säljer denna till sina medlemmar. En försäljning av elen till pris under marknadsvärdet har ansetts föranleda uttagsbeskattning. Förhandsbesked angående inkomstskatt.		
Lagrum:	22 kap. 3 § och 7 § samt 61 kap. 2 § inkomstskattelagen (1999:1229)		
Rättsfall:	<ul style="list-style-type: none">• RÅ 2008 ref. 57• RÅ 2004 ref. 94		

REFERAT

I en ansökan hos Skatterättsnämnden om förhandsbesked anförde Dala Vindkraft Ekonomisk förening (föreningen) bl.a. följande. Föreningen är en kooperativ förening med både privatpersoner och företag som medlemmar. Föreningens syfte är att främja medlemmarnas ekonomiska intresse och deras miljöintresse genom att sälja dem el som producerats i egna vindkraftverk. Föreningen är öppen för alla elkunder som vill främja föreningens syfte. För att bli medlem krävs en insats om ca 6 500 kr. Någon försäljning av el till andra än medlemmar förekommer inte. Föreningens elpris sätts på en sådan nivå att föreningen ska kunna bygga upp ett kapital som säkrar drift, underhåll och demontering av vindkraftverken samt återbetalning av medlemmarnas insatser. Enligt föreningen understiger detta elpris normalt - dock inte alltid - det pris som tas ut av elhandelsföretag som köper el via elbörsen. - Föreningen ställde följande fråga till nämnden. Innebär inkomstskattelagens bestämmelser att uttagsbeskattning ska ske om ett företag med låga kostnader och begränsat vinstsyfte tillhandahåller varor och tjänster till alla sina kunder till ett lägre pris än vad kommersiella aktörer med högre kostnader och med syfte att erhålla hög vinst har möjlighet att ta ut för motsvarande varor och tjänster?

Skatterättsnämnden (2009-12-04, André, ordförande, Svanberg, Dahlberg, Gäverth, Pålsson, Sjökvist, Werkell) yttrade: Förhandsbesked - Dala Vindkraft Ekonomisk förening ska uttagsbeskattas. - Motivering - Dala Vindkraft Ekonomisk förening är en kooperativ förening med både privatpersoner och företag som medlemmar. Föreningens syfte är enligt stadgarna att främja medlemmarnas ekonomiska intresse, samt deras miljöintresse, genom att till medlemmarna tillhandahålla el producerad i egna vindkraftverk. Vid inträde i föreningen ska medlemmen betala en insats. Det är tillåtet att delta med mer än en enda insats men inte med fler än vad som motsvarar medlemmens förväntade elförbrukning för kommande år. Som förutsättning för förhandsbeskedet gäller att den el som produceras av föreningen inte överstiger medlemmarnas samlade elförbrukning. - Elpriset fastställs av föreningens styrelse. Det grundas på föreningens kostnader för drift och förvaltning av vindkraftverken samt för förvaltning av föreningen. - Priset sätts på en sådan nivå att föreningen ska kunna bygga upp ett kapital som säkrar drift, underhåll och demontering av föreningens vindkraftverk samt återbetalning av insatserna till medlemmarna, i fortsättningen benämnt självkostnadspris. Leveranser av el sker till lika pris till alla medlemmar. Föreningens försäljningspris understiger normalt men inte alltid det pris som tas ut av elhandelsföretag som köper el via elbörsen, Nordpool. - Skatteverket har i ett ställningstagande den 19 juni 2008 "Kooperativa föreningars rabatter till medlemmar" slagit fast att kooperativa föreningars överlåtelser av varor och

tjänster till medlemmarna för pris som understiger marknadspriset ska uttagsbeskattas enligt 22 kap. inkomstskattelagen (1999:1229), IL. Verket exemplifierar en sådan rabatt med kooperativa vindkraftföretag som tillhandahåller el till medlemmar till självkostnadspris. - Mot den bakgrunden vill föreningen att frågan om uttagsbeskattning för föreningen vid försäljning av el till medlemmarna på de villkor som anges i ansökan prövas genom ett förhandsbesked. - För ekonomiska föreningar gäller i huvudsak samma skatteregler som för aktiebolag. Sedan länge har emellertid ekonomiska föreningar som uppfyller kraven på att vara kooperativa föreningar enligt 39 kap. 21 § IL haft lättnader i beskattningen. Dessa är utformade som rätt till avdrag för utdelning på s.k. kooperativ utdelning, förlagsinsatser och medlemsinsatser (39 kap. 22, 23 och 24 a §§). Denna skillnad har sin grund i den kooperativa företagsformens speciella villkor såvitt avser dess finansiella uppbyggnad och sätt att fördela överskottet (se prop. 1996/97:163 s. 35). - Enligt 39 kap. 22 § IL ska en utdelning som en kooperativ förening lämnar av vinsten av den kooperativa verksamheten i form av rabatt eller pristillägg i förhållande till gjorda köp eller försäljningar dras av. I paragrafens andra stycke finns en begränsning i avdragsrätten som tillkom år 1997 (se prop. 1996/97:163 s. 39-40). Begränsningen gäller, med ett visst undantag, för utdelning till sådana medlemmar som enligt 42 kap. 14 § inte ska ta upp utdelningen till beskattning (utdelning i förhållanden till inköp eller försäljningar eller efter liknande grunder till den del den innebär att den skattskyldiges levnadskostnader minskar). Sådan utdelning får dras av med högst ett belopp som motsvarar 80 procent av statslåneräntan vid en viss tidpunkt multiplicerat med summan av medlemmarnas omsättning med föreningen. - Kooperativa föreningar omfattas av de allmänna bestämmelserna om uttag ur näringsverksamhet i 22 kap. IL. I ärendet aktualiseras en tillämpning av kapitlets 3 § eftersom föreningens tillhandahållande av el får anses avse en tillgång. I bestämmelsen avses med uttag att den skattskyldige överlåter en tillgång utan ersättning eller mot ersättning som understiger marknadsvärdet utan att detta är affärsmässigt motiverat. - Föreningen framhåller sammanfattningsvis att den är öppen för alla som vill bli medlemmar och att erbjudandet att sälja den el som föreningen producerar därmed är riktat till den allmänna marknaden. Mot den bakgrunden hävdar föreningen att det är affärsmässigt motiverat att i enlighet med sina stadgar sälja el till sina medlemmar till självkostnadspris. Förutsättningarna för att uttagsbeskatta föreningen är därför inte uppfyllda. - Skatteverket anser att föreningen ska uttagsbeskattas. Verket hänvisar till att regleringen av beskattning av kooperativ utdelning talar för att lagstiftaren förutsatt att uttagsbeskattning ska ske i ett fall som det förevarande. Vidare anför verket, med hänvisning till förarbeten och praxis, att föreningens prissättning inte är affärsmässigt motiverad utan en följd av den intressegemenskap som gäller mellan parterna. - Skatterättsnämnden gör följande bedömning. - En utgångspunkt för ansökan är att den ersättning som föreningen får vid försäljningen av den el som produceras i egna vindkraftverk i den omfrågade situationen understiger priset på den allmänna elmarknaden och därmed marknadsvärdet i den mening som uttrycket har i 61 kap. 2 § IL. - Frågan om uttag enligt 22 kap. 3 § IL ska anses föreligga begränsas därför till om det kan anses affärsmässigt motiverat att föreningen säljer elen till sina medlemmar till underpris motsvarande föreningens självkostnad. Uttrycket preciseras inte närmare i lagtexten. - Möjligheten att åberopa att en överlåtelse till underpris är affärsmässigt motiverad är utformad som ett undantag från vad som normalt förekommer. Vad som sägs i förarbetena ger uttryck för att undantaget ska tillämpas snävt. När motsvarigheten till 22 kap. 3 § IL infördes år 1998 anförde regeringen att det i vissa fall kunde framstå som långsiktigt fördelaktigt för ett företag att vid en viss affärstransaktion ta ut ett lägre pris än vad som skulle ha kunnat erhållas om tillgången utbjöds på marknaden. Som exempel nämndes att företaget önskade arbeta upp en affärsrelation till viss köpare. I ett sådant fall när ett pris som avvek från marknadsvärdet var affärsmässigt motiverat saknades enligt regeringen anledning till uttagsbeskattning (se prop. 1998/99:15 s. 166 samt prop. 1999/2000:2 del 2 s. 298). - Praxis har också intagit en restriktiv hållning vid tolkning av uttrycket (RÅ 2004 ref. 94, RÅ 2008

ref. 57 samt RÅ 1999 not. 208 såvitt avser 2000 års taxering). - Den prissättning som föreningen tillämpar, med försäljning till självkostnadspris, gäller generellt i förhållande till alla kunder, dvs. medlemmarna i föreningen. Någon försäljning till andra än medlemmar förekommer inte. Med hänsyn härtill och mot bakgrund av det anförda finner Skatterättsnämnden att försäljningen av el till underpris inte kan anses som affärsmässigt motiverat i bestämmelsens mening. - Genom införandet av de uttagsbeskattningsregler som nu finns i 22 kap. IL kom uttagsbegreppet enligt 1990 års skattereform att preciseras (jfr 22 kap. 2-6 §§ och prop. 1998/99:15 s. 36-39, 164-166 och 292-294). Den nu aktuella regleringen har enligt Skatterättsnämndens mening ändrat rättsläget. Den praxis från tiden före lagändringen som åberopats i ärendet kan därmed inte anses ge uttryck för gällande rätt (jfr överväganden i liknande situationer i RÅ 2004 ref. 1 och 42 samt i RÅ 2007 ref. 50). - Sammanfattningsvis utgör elförsäljningen till underpris ett uttag enligt 22 kap. 3 § IL. Under förutsättning att något annat skäl för att underlåta uttagsbeskattning inte föreligger ska föreningen uttagsbeskattas enligt kapitlets 7 § för försäljningen av el till medlemmarna.

Föreningen överklagade förhandsbeskedet hos Regeringsrätten och yrkade att uttagsbeskattning inte skulle ske. Därvid anfördes bl.a. följande. Skatterättsnämnden har utgått från priset på den allmänna elmarknaden och inte prövat om föreningens försäljning av el principiellt kan anses ske till marknadsvärdet. Frågan om uttagsbeskattning måste prövas i två led. Först måste avgöras om priset understiger marknadsvärdet. Om så anses vara fallet får ställning tas till om detta är affärsmässigt motiverat. I 61 kap. 2 § tredje stycket IL anges två kriterier för att bestämma marknadsvärdet. Varan eller tjänsten förutsätts ha bjudits ut på marknaden och detta på villkor som är naturliga med hänsyn till den skattskyldiges affärsmässiga situation. Den totala elmarknaden består av en mängd olika aktörer som erbjuder en mängd prisnivåer och avtalsvillkor. Bl.a. gäller olika förutsättningar för grossister och konsumenter, avtal kan tecknas på kort eller lång tid och priset kan vara fast eller rörligt. När en elköpare utvärderar olika alternativ är det naturligt att beakta avtalsvillkoren och den totala kostnaden. Vid köp av el från en vindkraftsförening måste t.ex. medlemsinsatser och andra föreningskostnader beaktas. Föreningens uppfattning är att dess samlade erbjudande är riktat till marknaden eftersom föreningen konkurrerar med andra aktörer på elmarknaden och vem som helst kan bli medlem och förvärva el på de av föreningen angivna villkoren. Prissättningen är affärsmässig och har sin grund i föreningens stadgar och ändamål. - Föreningen åberopar ett utlåtande av docent Thomas P. Tangerås rörande frågan om vindkraftkooperativens elpriser är marknadsmässiga utifrån ett nationalekonomiskt perspektiv.

Skatteverket bestred bifall till överklagandet och anförde bl.a. följande. Det är uppenbart att föreningens prissättning inte har skett utifrån vad man kunnat erhålla om elen bjudits ut på den allmänna marknaden. Den har i stället sin grund i att leverans har skett till enbart medlemmarna i föreningen. Att vem som helst kan bli medlem i föreningen medför ingen annan bedömning. Frågan om uttagsbeskattning påverkas inte heller av att en medlem måste tillskjuta ett insatskapital för att få tillgång till föreningens el. Om det pris som föreningen tar ut understiger marknadsvärdet ska uttagsbeskattning ske, oavsett på vilket sätt föreningen har valt att finansiera sina investeringar. I rättsfallet RÅ 2008 ref. 57 utgjorde den omständigheten att en stiftelse enligt sina stadgar varit förhindrad att ta ut ett marknadsmässigt pris eller bjuda ut sina tjänster till utomstående inte sådana affärsmässiga skäl som medförde att uttagsbeskattning skulle underlåtas, se även RÅ 1999 not. 208.

Regeringsrätten (2010-06-29, Sandström, Eliason, Lundin, Ståhl, Saldén Enérus) yttrade: Skälen för Regeringsrättens avgörande. Föreningen är en kooperativ förening enligt 39 kap. 21 § IL med både privatpersoner och företag som medlemmar. Den har egna vindkraftverk i vilka el produceras som säljs till medlemmarna till pris som grundas på föreningens kostnader. Medlemmarna tillskjuter insatser till föreningen i förhållande till deras förväntade köp av el.

Frågan i målet är om föreningen ska uttagsbeskattas med anledning av elförsäljningen.

Marknadsvärdet för den el som föreningen säljer är enligt 61 kap. 2 § tredje stycket IL det pris som föreningen kan få om elen bjuds ut på marknaden på villkor som med hänsyn till föreningens affärsmässiga situation framstår som naturliga. Enligt Regeringsrättens mening saknas anledning att som marknadsvärde anse något annat pris än det som föreningen kan få om elen bjuds ut på den allmänna elmarknaden.

Den av föreningen tillämpade prissättningen innebär att försäljningen normalt sker till pris under marknadsvärdet. För att uttag ska föreligga och uttagsbeskattning kunna ske krävs att en försäljning till sådant pris inte är affärsmässigt motiverad (22 kap. 3 § IL). Vad gäller den frågan gör Regeringsrätten samma bedömning som Skatterättsnämnden.

Av det anförda följer att Skatterättsnämndens förhandsbesked ska fastställas.

Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked.

Föredraget 2010-05-19, föredragande Hammarström, målnummer 8208-09

Anm. Samma dag avgjordes mål nr 8000-09 där omständigheterna var likartade och utgången densamma.

Sökord: Förhandsbesked, skatter, inkomstskatt; Inkomst av näringsverksamhet

Litteratur:
