

Målnummer:	5203-95	Avdelning:	2
Avgörandedatum:	1999-03-16		
Rubrik:	Enligt 2 § 8 mom. första stycket lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt har en kooperativ förening under vissa förutsättningar rätt till avdrag för utdelning som föreningen genom rabatt eller pristillägg har lämnat av vinsten av kooperativ verksamhet. Fråga, vid tillämpning av denna bestämmelse, om avgränsningen av begreppet kooperativ verksamhet och om betydelsen av att föreningens vinst till väsentlig del härrört från verksamhet som bedrivits av föreningens dotterföretag. Inkomsttaxering 1988 och 1989.		
Lagrum:	2 § 8 mom. första stycket lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt i lydelse vid 1988 och 1989 års taxeringar		
Rättsfall:	<ul style="list-style-type: none">• RÅ 1947 Fi 292• RÅ 1977 ref. 29• RÅ 1980 1:21• RÅ 1988 ref. 115		

REFERAT

Rätten till avdrag för s.k. kooperativ utdelning regleras i 2 § 8 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt (SIL). Enligt första stycket, i dess vid 1988 och 1989 års taxeringar gällande lydelse, medgavs en kooperativ förening avdrag för utdelning om föreningen "av vinsten av sin kooperativa verksamhet lämnat rabatt eller pristillägg i förhållande till gjorda köp eller försäljningar". Enligt 10 kap. 1 § lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar, FL, kan rabatt/pristillägg (eller med FL:s ord återbäring/efterlikvid) utgå antingen som gottgörelse och belasta det redovisade resultatet eller som vinstutdelning.

Den återgivna bestämmelsen i SIL fanns före år 1985 i kommunalskattelagen (1928:370), KL, och har sitt ursprung i lagstiftning som tillkom redan år 1920. Genom lagstiftning hösten 1997 (SFS 1997:856) fick 2 § 8 mom. första stycket SIL en ny lydelse som skall tillämpas på utdelning som lämnas efter utgången av år 1997. Ändringen innebar bl.a. att uttrycket "sin kooperativa verksamhet" ändrades till "den kooperativa verksamheten".

Svenska Lantmännen, riksförbund ek. för. (SLR) är en riksorganisation inom lantbrukskooperationen. Medlemmar är regionala Lantmännenföreningar (och ytterligare en förening). SLR bedriver en omfattande verksamhet i egen regi och är dessutom moderföretag i en koncern som omfattar bl.a. de helägda dotterföretagen Lantmännens Maskin AB och AB Cerealia. Sistnämnda bolag är i sin tur moderföretag i en koncern (Cerealiakoncernen) som omfattar de helägda dotterföretagen Kungsörnen AB, AB Nord Mills, AB Skogaholms Bröd och KåKå AB.

Frågan om avdrag enligt 2 § 8 mom. första stycket SIL aktualiserades för SLR vid såväl 1988 som 1989 års taxering.

1988 års taxering

För räkenskapsåret 1987 redovisade SLR ett rörelseresultat före avskrivningar om drygt 4,9 milj. (4 951 000) kr och ett resultat efter finansiella intäkter och kostnader om drygt 33,7 milj. kr. Bland de finansiella intäkterna ingick mottagna koncernbidrag om 31 milj. kr, varav 1 milj. kr från Lantmännens

Maskin AB och 30 milj. kr från AB Cerealia. Efter kostnadsförd reservering för återbäring till medlemsföreningarna (riktad och generell återbäring) med 20,1 milj. kr och lämnat koncernbidrag om 9,1 milj. kr (redovisat som extraordinär kostnad) återstod ett resultat före bokslutsdispositioner och skatt om drygt 4,5 milj. kr. Den redovisade vinsten var drygt 0,7 milj. kr.

För samma räkenskapsår redovisade Cerealiakoncernen utdelning från AB Aritmos med ca 6,6 milj. kr, vinst vid försäljning av aktier i AB Aritmos om ca 76,4 milj. kr och vinster vid försäljning av andra aktier och en fastighet om sammanlagt ca 2,7 milj. kr. Koncernens resultat före bokslutsdispositioner och skatt uppgick till drygt 222 milj. kr och vinsten efter dessa poster till drygt 73,7 milj. kr.

I deklarationen yrkade SLR avdrag för beloppet 20,1 milj. kr.

Taxeringsnämnden medgav avdraget.

I överklagande yrkade skattemyndigheten att avdraget skulle vägras. Till stöd för sin talan anförde myndigheten bl.a. följande. Den beslutade återbäringen fördelades på respektive medlem, Lantmännenförening, i förhållande till varje förenings köp och försäljning under räkenskapsåret. Fördelningen skedde dels i form av riktad återbäring, dels som generell återbäring. Storleken på återbäringen var helt beroende av SLR:s resultat och grunderna hade inte bestämts från början. Skattemyndigheten ansåg därför att återbäringen inte kunde hänföras till sådana rabatter och pristillägg som var generellt avdragsgilla. Rättsfallet RÅ 1988 ref. 115 åberopades till stöd. - SLR kunde medges avdrag för återbäringen om den kunde hänföras till kooperativ utdelning enligt 2 § 8 mom. första stycket SIL. Av förarbetena till lagstiftningen framgick enligt myndigheten att begreppet vinsten av den kooperativa verksamheten skulle tolkas restriktivt. I rättsfallet RÅ 1977 ref. 29 ansågs vinst vid försäljning av anläggningstillgångar inte ha uppkommit genom föreningens kooperativa verksamhet. SLR redovisade en vinst före skatt på 6 341 000 kr i vilken ingick koncernbidrag från dotterbolagen AB Cerealia med 30 milj. kr och Lantmännens Maskin AB med 1 milj. kr. Den vinst som möjliggjorde återbäringen härrörde därför inte från SLR:s kooperativa verksamhet utan från vinsten i aktiebolag i SLR-koncernen. Om avdrag skulle medges innebar detta ett kringgående av dubbelbeskattningsbestämmelserna för vinsten i aktiebolag. - Av vinsten för Cerealia-koncernen 1987 om cirka 108 milj. kr härrörde cirka 84,5 milj. kr från vinst vid försäljning av aktier i AB Aritmos, utdelning på aktier i samma bolag samt vinst vid försäljning av fastighet. Dessa inkomster skulle inte ha kunnat hänföras till den kooperativa verksamheten om aktiebolagens verksamhet i stället bedrivits av SLR. Det var även tveksamt om vinst från övrig verksamhet inom Cerealia-koncernen (industriell förädlingsverksamhet och grossiströrelse) skulle ha kunnat hänföras till kooperativ verksamhet. På grund härav hävdade myndigheten i andra hand att vinsten i bolagssektorn av SLR inte ens huvudsakligen härrörde från verksamhet som skulle ha kunnat bedömas som kooperativ om den istället bedrivits av SLR.

SLR motsatte sig ändring av taxeringsnämndens beslut.

Länsrätten i Stockholms län (1992-11-13, ordförande Engström) biföll skattemyndighetens yrkande med följande motivering: I målet gäller i första hand att bestämma om återbäringen till någon del utgör en vid taxeringen omedelbart avdragsgill driftkostnad i enlighet med de allmänna stadgandena i 20 respektive 41 §§ KL. Av praxis, bl.a. RÅ 1988 ref. 115, kan därvid utläsas att avdrag medges i de fall återbäringen utgår efter på i förhand överenskomna villkor och att storleken på densamma inte är beroende av vinsten hos återbäringslämnande företag. - Av revisionspromemorian framgår att återbäringen beslutas, tillsammans med övriga bokslutsdispositioner, av SLR:s styrelse i februari året efter räkenskapsåret och fastställs formellt av föreningsstämman i maj månad. Respektive förening får genom ett brev från SLR formellt besked om återbärings storlek efter beslutet på föreningsstämman i SLR, varefter reglering av beloppet sker. Intäktsföring hos

mottagande förening sker enligt promemorian under utbetalningsåret. - Av SLR:s egna uppgifter i målet framgår att återbäring utbetalas om SLR:s faktiska kostnader för verksamheten understiger vad som faktiskt erhållits genom påslag och provisioner för täckande av kostnaderna. Vidare sker viljeyttringen att utbetala återbäring först efter räkenskapsårets utgång. Återbäringen kan därför inte till någon del anses bestämd i förväg och oberoende av resultatet på ett sådant sätt att rätt till avdrag såsom löpande driftkostnad föreligger. - Härefter gäller att bestämma om SLR har rätt till avdrag för återbäring i form av s.k. kooperativ utdelning enligt bestämmelsen i 2 § 8 mom. SIL, vilken i relevanta stycken har följande lydelse;

(st. 1) "Har en kooperativ förening av vinsten av sin kooperativa verksamhet lämnat rabatt eller pristillägg i förhållande till gjorda köp eller försäljningar, medges avdrag för denna utdelning"

(st. 4) "Avdrag för utdelning får göras endast i en förvärvskälla och skall avse det räkenskapsår utdelningen hänförs till" (st. 5) "Avdrag medges endast om föreningen visar att förutsättningar för avdrag föreligger. Yrkande om avdrag skall göras på särskild blankett enligt formulär som Riksskatteverket bestämmer." - I målet sätts ifråga betydelsen av samt vad som kan innefattas i begreppet "vinsten av sin kooperativa verksamhet", vilket i princip gällt oförändrat sedan 1920. En jämförelse mellan förarbetena till nu gällande bestämmelse (prop. 1919:222 och 1920:191) och dess föregångare i 1910 års förordningar om inkomst- och förmögenhetsskatt, respektive bevillning (prop. 1908:88) - ger vid handen en restriktiv tolkning av citerad ordalydelse, innebärande att det skall vara fråga om vinster från sådan verksamhet i vilken medlemmarna deltagit som avnämare eller leverantörer. Av praxis och uttalanden i senare lagstiftningsarbeten, av vilka vissa lett till lagstiftning, framgår att det skall vara fråga om beskattningsårets vinst uppkommen vid den löpande verksamheten. Vidare anges i SOU 1926:18 att vinster härrörande från inkomst av kapital, realisationsvinster och vinst på handel med utomstående vilka ej erhållit rabatt, inte medför avdragsrätt för utdelning. - Fråga uppkommer härnäst om överskott i en förenings dotterbolag - vilka genom öppna koncernbidrag överförts till föreningen - överhuvudtaget kan innefattas i begreppet "sin kooperativa verksamhet". - I revisionspromemorian anges att SLR erhållit koncernbidrag, dels med 1 000 000 kr från Lantmännens Maskin AB vilket importerar och marknadsför lantbruksmaskiner för vidareförsäljning till Lantmännenföreningarna eller deras maskinbolag, dels med 30 000 000 kr från AB Cerealia vilket är koncernledande moderbolag för en underkoncern till SLR med verksamheter inom kvarn-, konsumentvaru-, storhushåll-, bageri-, restaurang- och konditoribranschen. Frånräknat erhållna koncernbidrag och återbäringen-/utdelningen om 20 100 000 kr uppvisar SLR:s rörelse en bokföringsmässig förlust om 4 558 705 kr. Någon utdelningsbar vinst av kooperativ verksamhet kan vid sådant förhållande inte anses ha uppkommit i den verksamhet som exklusivt bedrivits av den juridiska personen SLR. - Länsrätten finner att vad skattemyndigheten anfört om förvärvskällans omfattning och koncernbidragsreglerna i viss mån talar för att avdrag ej bör medges. Regelns karaktär av undantag från huvudregeln om dubbelbeskattning, samt den tidigare omnämnda restriktiva tolkningen av begreppet talar också härför. Med hänsyn emellertid till att regelns skatterättsliga karaktär är oklar, samt till vad SLR anfört, finner länsrätten att vinster vilka genererats inom aktiebolagssektorn i SLR-koncernen inte generellt kan utslutas såsom avdragsgrundande vinst när överföring skett genom koncernbidrag. Länsrätten avslår därför skattemyndighetens förstahandsyrkande. - Skattemyndighetens andrahandsyrkande kan sägas innebära att SLR skall vägras avdrag för kooperativ utdelning då det är säkert att vissa vinster i aktiebolagssektorn inte kan hänföras till kooperativ verksamhet. Vidare kan ifrågasättas om vinster i övrigt med hänsyn till hur verksamheten bedrivits och organiserats i koncernen och dess bolag skulle kunna utgöra vinst av kooperativ verksamhet om den bedrivits direkt av SLR. - Länsrätten gör härvid följande bedömning. Av praxis och uttalanden i förarbeten och doktrin angående gällande rätt framgår att inkomster av tillfällig

karaktär samt övrigt som inte kan innefattas i begreppet kooperativ verksamhet, inte medför avdragsrätt. Avgränsningen mot annan art av verksamhet kan göras med ledning av förvärvskällebestämmelserna, dock med följande undantag. Vinster härrörande från inkomst av kapital, realisationsvinster och vinst på handel med utomstående vilka ej erhållit rabatt samt sidoverksamhet medför inte avdragsrätt för utdelningen. Således är avdragsrätten begränsad till vinst uppkommen vid den löpande kooperativa verksamheten i förvärvskällan och där medlemmarna deltagit som avnämare eller leverantörer. - SLR har i processen gjort gällande att i princip all verksamhet i koncernen, förutom reavinster och aktieutdelning, utgör ett led i föreningens kooperativa verksamhet. Länsrätten finner att förvärvskällereglerna och SLR:s stadgar i någon mån talar för sådan bedömning. Med hänsyn emellertid tagen till ovan nämnd restriktiv tolkning av begreppet samt vad utredningen innehåller om SLR-koncernens organisation och vittomfattande verksamhet, där den gemensamma nämnanen i vissa men inte alla verksamheter inskränker sig till viss eller vissa råvaror, finner länsrätten i målet inte visat att avdragsgrundande vinst av kooperativ verksamhet föreligger i den i detta avseende för koncernen gemensamma och begränsade förvärvskällan "kooperativ verksamhet". - Till detta kan läggas att de mottagande föreningar vilka uppfyller kraven enligt 7 § 8 mom. SIL frikallas från skattskyldighet på utdelningen.

Ordföranden var skiljaktig i fråga om motiveringen och anförde: Jag är ense med majoriteten om utgången i målet. Jag anser emellertid att skattemyndighetens talan kan bifallas på myndighetens i första hand anförda grund. Jag anser därför att det stycke som börjar "Länsrätten finner ..." fram till och med det stycke som slutar "... från skattskyldighet på utdelning" skall utgå och ersättas med följande: Länsrätten finner med hänsyn till bestämmelsens karaktär av undantag från huvudregeln om dubbelbeskattning, jfr här RÅ 1967 ref. 55, den tidigare omnämnda restriktiva tolkningen av begreppet "sin kooperativa verksamhet" och då uttalandena i förarbetena till koncernbidragsreglerna inte kommit till uttryck i gällande rätt för här aktuell fråga, att vinster vilka genererats i SLR:s dotterbolag inte kan innefattas i begreppet "sin kooperativ verksamhet". Vid sådant förhållande har SLR inte rätt till avdrag för kooperativ utdelning. Vad SLR anför medför ingen annan bedömning. - Till detta kan läggas att de mottagande föreningar vilka uppfyller kraven enligt 7 § 8 mom. lagen om statlig inkomstskatt frikallas från skattskyldighet på utdelningen. - Med hänsyn till ovan angiven bedömning saknas skäl att pröva vad skattemyndigheten i andra hand anför i denna fråga.

SLR överklagade länsrättens dom med yrkande att avdraget skulle medges.

Kammarrätten i Stockholm (1995-06-30, Sundelin, Svensson, Jonson, referent) avtog överklagandet med följande motivering: SLR är en centralorganisation för ett antal lantmännenföreningar. SLR är vidare moderföretag i en koncern med ett antal hel- resp. delägda dotterbolag. Från två av sina helägda dotterbolag, AB Cerealia och Lantmännen Maskin AB (LMB) har SLR under räkenskapsåret 1987 mottagit koncernbidrag med 30 000 000 kr respektive 1 000 000 kr. I 1987 års bokslut har SLR reserverat 20 100 000 kr för kommande återbäring till lantmännenföreningarna. - Länsrätten har till beskattning återfört reserveringen för återbäring, 20 100 000 kr. - Av handlingarna framgår bl.a. följande. - Koncernen består av moderbolaget AB Cerealia samt dotterbolagen Kungsörnen AB, AB Nord Mills, AB Skogaholms Bröd, KåKå AB och några mindre bolag. AB Cerealia har endast haft koncernledande funktioner. Nordmills är Sveriges största kvarnindustri och svarar för cirka 50 procent av förmalningen av brödspannmål i Sverige. Företaget utvecklar, tillverkar och marknadsför mjöl och bagerimixer till bagerier, konditorier och livsmedelsindustrier samt tillverkar hushållsmjöl till Kungsörnen. Kungsörnen utvecklar, tillverkar och marknadsför produkter baserade på svensk spannmål för konsumenter och storhushåll. Mjölet köps från Nordmills. Tillverkning av pastaprodukter, mix och gryn sker i fabriksanläggning i Järna. Skogholm driver 17 bagerier i Sverige, ett i

Danmark och tre i Norge. Kåå är Sveriges ledande grossist och serviceföretag för bageri- och konditoribranschen. Företaget har dessutom egen tillverkning av mandelbaserade produkter samt legotillverkar djupfrysta degämnen och övriga halvfabrikat för bagerimarknaden. Företaget bearbetar även restaurangmarknaden. - SLR har till stöd för sin talan i kammarrätten anfört bl.a. Även koncernbidrag från aktiebolag bör få beaktas vid beräkning av vinsten av en förenings kooperativa verksamhet. Inga reavinster har finansierat koncernbidraget från Cerealia till SLR. Cerealias resultat efter finansiella intäkter och kostnader men före extraordinära intäkter och kostnader och före bokslutsdispositioner och skatt uppgick vid 1988 års taxering till 102 415 000 kr. Utdelningen från Aritmos om 6 596 000 kr skall räknas med. Även om denna inte medräknas uppgår vinsten till cirka 95 800 000 kr. Vidare har Cerealia erhållit koncernbidrag, dels från Skogaholm med 11 600 000 kr, dels från Kåå med 7 800 000 kr. I Skogaholms vinst ingår en realisationsvinst om 1 300 000 kr. Dras denna reavinst av från Cerealias vinst blir vinsten i bolaget 94 500 000 kr, vilket innebär att den täcker koncernbidraget om 30 000 000 kr till SLR. Anledningen till att den fakturerade försäljningen i Cerealia under 1987 är så hög är att Nord Mills och Kungsörnen sålde åt Cerealia i kommission. Lantbrukarna som är medlemmar i lantmännenföreningarna levererar spannmål till föreningarna. Lantmännenföreningarna levererar därefter brödspannmål till Cerealiakoncernen och foderspannmål till foderindustrin. De restprodukter som erhålls i Cerealiakoncernen säljs vidare till foderindustrin. Såväl inom Cerealiakoncernen som foderindustrin inhandlas de kompletterande varor som behövs i produktionen utifrån. Från foderindustrin levereras det färdiga fodret till lantbrukarna. LMB gör gemensamma inköp av maskiner. Hela bolagets försäljning går till lantmännenföreningarna. Dessa säljer sedan maskinerna vidare till såväl medlemmar som icke medlemmar. Nordmills köper 90 procent av sitt spannmål från lantmännenföreningarna. Därutöver importerar fem procent, främst durumkvaliteter, som inte kan produceras i Sverige. Återstående fem procent köps in från svenska konkurrenter. Av sin produktion säljer Nord Mills 34 procent till Kungsörnen, 19 procent till Skogaholm, 4 procent till Kåå, 24 procent till övriga brödproducenter samt 19 procent till foderindustrin, Kungsörnen. Skogaholm och Kåå köper hela sitt behov av cerealier från Nordmills. Det råder således ett fullständigt integrations samband. Durumvete användes vid tillverkning av pasta. Vissa flingor innehåller t.ex. dadlar, majs eller russin, vilket måste köpas utifrån. Kåå tillkom för att komma ut på småbolagens och konditoriernas marknad. Bland bolagets produkter ingår bl.a. mandelmassa och nötter. Dessa produkter köps in utifrån och säljs sedan vidare. Detta sortiment måste finnas för att Kåå skall kunna leva kvar på marknaden. Vad gäller produktionen i bolaget så finns det inga produkter i verksamheten som inte innehåller svenskt spannmål. Nordmills inköp av råvaror från andra än lantmännenföreningarna sker bl.a. för att kunna göra prisjämförelser. Det inträffar även att man gör vissa inköp, då det i övrigt är fördelaktigt. Alla varor som säljs av Skogaholm är producerade av bolaget. Vid bedömningen av om dotterbolagens verksamheter är sådana att de kan hänföras till kooperativ verksamhet, även om de bedrivits direkt av SLR, hänvisas till reglerna om förvärvskällegemenskap i anvisningarna till 18 § KL i deras lydelse före 1991 års skattereform. Föreningen åberopar vidare ett av Skatterättsnämnden den 7 december 1993 meddelat förhandsbesked rörande frågan om koncernbidrag kan beaktas vid beräkning av vinst från kooperativ verksamhet. - Skattemyndigheten vidhåller vad myndigheten anfört i länsrätten samt tillägger bl.a. Cerealiakoncernens vinst uppgick 1987 till cirka 108 100 000 kr före skatt. Efter avdrag för vinst vid försäljning av aktier i Aritmos, vinst vid fastighetsförsäljning samt för aktieutdelning i Aritmos med totalt 84 500 000 kr blir vinsten för 1987 cirka 53 000 000 kr. Myndigheten vitsordar att det finns utrymme för att lämna 30 000 000 kr i koncernbidrag. Vid en helhetsbedömning anser myndigheten att koncernbidraget från Cerealia till stor del består av extraordinära vinster som inte kan hänföras till kooperativ verksamhet. - Kammarrätten gör följande bedömning. - SLR har i kammarrätten gjort gällande att i princip all verksamhet i koncernen, förutom realisationsvinster, utgör led i föreningens kooperativa verksamhet och att koncernbidragen därmed skall räknas som intäkt i denna verksamhet. -

Kammarrätten finner att koncernbidrag under vissa förutsättningar kan beaktas vid beräkning av sådan vinst av föreningens kooperativa verksamhet som avses i 2 § 8 mom. första stycket SIL. Med hänsyn till att begreppet vinst av kooperativ verksamhet skall tolkas restriktivt måste emellertid enligt kammarrättens mening en förutsättning vara att verksamheten är av sådant slag att den skulle ha ansetts som kooperativ om den bedrivits direkt av SLR. Bestämmelserna i anvisningarna till 18 § KL har inte någon betydelse i detta sammanhang. - Av utredningen framgår bl.a. att Nordmills köper cirka 10 procent av sitt spannmål från annat håll, d.v.s. inte från de egna lantmännenföreningarna, att Kungsörnen under nu förevarande år haft agenturen för Kelloggs majsflingor och att Kååkå köper in och vidareförsäljer varor som inte levereras av lantmännenföreningarna. Vidare framgår att i Cerealiakoncernens vinst ingår vinster från försäljning av kapitalplacersaktier, utdelningar på sådana aktier och reavinst vid försäljning av fastighet. Inom Cerealiakoncernen har således i en inte helt obetydlig omfattning, förutom kooperativ verksamhet, också bedrivits verksamhet som inte är av rent kooperativ karaktär. Det förhållandet att den vinst i dotterbolagen som härrör från rent kooperativ verksamhet må täcka lämnade koncernbidrag föranleder inte annan bedömning. - Mot bakgrund av det anförda finner kammarrätten att de av SLR från Cerealiakoncernen uppburna koncernbidragen inte kan beaktas vid beräkning av föreningens vinst av kooperativ verksamhet. Vid sådant förhållande äger SLR ej rätt till avdrag för utdelning till lantmännenföreningarna.

1989 års taxering

För räkenskapsåret 1988 redovisade SLR ett resultat efterfinansiella intäkter och kostnader om drygt 25,9 milj. kr. Bland de finansiella intäkterna ingick koncernbidrag om 40 milj. kr, varav 32 720 000 kr från AB Cerealia och 7 280 000 kr från AB Skogaholms Bröd. Efter återbäring till medlemsföreningarna (riktad och generell återbäring) med 19 milj. kr återstod ett resultat före bokslutsdispositioner om drygt 6,9 milj. kr. Den redovisade vinsten var drygt 1,3 milj. kr.

För samma räkenskapsår redovisade Cerealiakoncernen utdelning från AB Aritmos med ca 7,2 milj. kr och andel i vinsten i Fastighetsbolaget Saltsjöqvarn HB med ca 1,7 milj. kr samt vinst vid en fastighetsförsäljning om ca 55,7 milj. kr. Koncernens resultat före bokslutsdispositioner och skatt uppgick till drygt 242 milj. kr och vinsten efter dessa poster till drygt 40 milj. kr.

I deklARATIONEN yrkade SLR avdrag för beloppet 19 milj. kr.

Taxeringsnämnden medgav avdraget.

I överklagande yrkade skattemyndigheten att avdraget skulle vägras.

Länsrätten i Stockholms län (1992-11-13, ordförande Engström) biföll skattemyndighetens yrkande med följande motivering: Länsrätten har i dom i mål rörande taxeringen 1988, meddelad samma dag som denna dom, prövat enahanda fråga och därvid funnit att SLR vare sig har rätt till avdrag för rabatter/pristillägg såsom löpande driftkostnad eller för kooperativ utdelning. - Av utredningen i målet framgår att SLR under 1988 erhållit koncernbidrag om 32 720 000 kr från dotterbolaget AB Cerealia och 7 280 000 kr från dotterdotterbolaget AB Skogaholms Bröd. Frånräknat erhållna koncernbidrag och återbäringen/utdelningen om 19 000 000 kr uppvisar SLR:s rörelse en bokföringsmässig förlust om cirka 14 190 000 kr. Någon utdelningsbar vinst av kooperativ verksamhet kan vid sådant förhållande inte anses ha uppkommit i den verksamhet som exklusivt bedrivits av den juridiska personen SLR. - Såvitt framgår av utredningen i målet har verksamheten under beskattningsåret 1988 inte organiserats eller bedrivits på annat sätt än under nästföregående beskattningsår. Skäl saknas därför för annan skatterättslig bedömning än den som gjordes för detta år. - Länsrätten finner på grund härav att SLR inte har rätt till ifrågavarande avdrag om 19 000 000 kr, vare sig som löpande

driftkostnad i egenskap av rabatt/pristillägg eller som kooperativ utdelning.

SLR överklagade länsrättens dom och yrkade att avdraget skulle medges.

Kammarrätten i Stockholm (1995-06-30, Sundelin, Svensson, Jonson, referent) fann inte skäl till annan bedömning än i det mål som gällde SLR:s taxering 1988 och avslog därför överklagandet.

Båda taxeringarna

I Regeringsrätten yrkade SLR att avdrag för kooperativ utdelning skulle medges vid 1988 års taxering med 20 100 000 eller i andra hand med belopp motsvarande föreningens rörelseresultat före avskrivningar eller 4 951 000 kr samt vid 1989 års taxering med 19 000 000 kr. Beträffande 1989 års taxering yrkades också att avdrag skulle medges för det underskott som uppkom vid 1988 års taxering vid bifall till föreningens förstahandsyrkande beträffande den taxeringen. Vidare yrkade föreningen att Regeringsrätten skulle hålla muntlig förhandling i målen.

Till stöd för sin talan åberopade föreningen bl.a. utlåtanden av A.M. och P.N..

A.M. anförde bl.a.: 1- -4 Kooperativ verksamhet - - - De ekonomiska föreningarna var på 1920-talet, då ifrågavarande skatteregler tillkom, i regel mycket enkla och verksamheten i hög grad begränsad till den direkta hanteringen av medlemmarnas produkter eller förnödenheter till medlemmarna. Dotterbolag förekom knappast och inga koncernregler fanns. Sedan dess har föreningsväsendet liksom näringslivet i övrigt utvecklats mycket starkt och blivit alltmer komplext och mångfacetterat, både vad gäller organisation och verksamhet. Ekonomiska föreningar inom bl.a. lantbrukskooperationen bedriver numera affärsverksamhet med miljardomsättning, ofta i stora dotterbolag. Innehållet i begreppet "kooperativ verksamhet" måste bedömas med hänsyn till denna utveckling. - Som nämnts är kooperation partiell vertikal integration. Denna kan naturligen gå olika långt i olika företag. Den ekonomiska föreningen är emellertid ett affärsföretag på en eller flera marknader. De krav som ställs måste företaget möta positivt för att långsiktigt kunna vara kvar och betjäna medlemmarna på bästa sätt. På basis av medlemmarnas produkter utvecklas förädlings- och annan verksamhet som ger ett mervärde till ägarna/medlemmarna, allt i syfte att uppfylla föreningens ändamål. Denna verksamhet leder till att främmande produkter måste inköpas för att ingå i förädlade produkter baserade på medlemsprodukter. Kunderna efterfrågar sådana produkter men även rena kompletteringsprodukter. Sortimentkrav ställs från kunderna. Produktutveckling är ett överlevnadskrav. Olika system i företaget blir alltmer integrerade. Föreningen måste ha anläggningar, maskiner, transportmedel och personal m.m. Emballage behövs. Kravet att främja medlemmarnas ekonomiska intressen leder också till att en effektiv finansförvaltning måste upprätthållas. Köp och försäljning av anläggningstillgångar utgör normala inslag i bedrivandet av näringsverksamhet. - På basis av beskrivningen ovan kan den ekonomiska föreningens verksamhet i huvudsak indelas enligt följande. - 1. Själva basverksamheten, d.v.s. medlemmarnas leveranser av produkter till föreningen och dennas förädling/vidareförsäljning i anslutning härtill, är självfallet kooperativ verksamhet. Detsamma gäller föreningens verksamhet som avser tillhandahållande av förnödenheter och tjänster för medlemmarnas produktion; i lantmännenföreningarna och SLR är detta naturligen basverksamhet. Men även inköp av produkter och tjänster från ickemedlemmar, som är nödvändiga för/ingår i utveckling, produktion och försäljning av produkter baserade på medlemmarnas produkter, är att anse som kooperativ verksamhet. Det förutsätts dock att medlemmarnas produkter utgör en kvalitativt sett väsentlig del av de produkter som säljs. Det som behövs för genomförandet av vad i detta stycke sägs ingår också i den kooperativa verksamheten. - Strukturutvecklingsinsatser i kooperativ verksamhet ingår i den kooperativa verksamheten. - 2. Vid sidan av den verksamhet som behandlas under 1. Ovan måste den ekonomiska föreningen som affärsföretag söka nya områden för

användningen av medlemmarnas produkter. Det blir då nödvändigt för föreningen att engagera sig i långsiktig utvecklingsverksamhet för att nå nya marknader. Detta medför engagemang av kapital, produkter och personal m.m. Resultatet kan bli nya produkter. Också denna verksamhet får anses kooperativ. Detsamma får anses gälla verksamhet som innebär samordning, t.ex. logistiskt/produktionsmässigt/marknadsmässigt, av basverksamheten och en eller flera sidoverksamheter. Sådant minskar kostnaderna, ger bättre resursutnyttjande och ökat ekonomiskt utbyte för medlemmarna. Verksamheter som avses i detta stycke får ej ta överhanden över basverksamheten. Det som behövs för genomförandet av vad i detta stycke sägs ingår också i den kooperativa verksamheten. - 3. Sådan verksamhet i en ekonomisk förening som inte baseras på samhandeln med medlemmarna eller har ett affärsmässigt samband enligt p. 1-2 ovan får anses vara ickekooperativ. - Det finns från föreningsrättsliga synpunkter inte anledning att ha en restriktiv tolkning av omfattningen av begreppet kooperativ verksamhet. - En kooperativ ekonomisk förening kan bedriva både kooperativ och ickekooperativ verksamhet, se p. 7 nedan. - 5. Dotterbolag till ekonomisk förening. - - - Skulle den ekonomiska föreningen inte ha möjlighet att på grund av föreningsrättsliga, skattemässiga eller andra skäl bilda omfattande och från olika synpunkter ändamålsenliga koncerner med föreningen som moderföretag - inte minst utifrån ett nödvändigt internationellt perspektiv - skulle företagsformen ekonomisk förening uppfattas som mindre användbar och leda till en begränsad användning. Företagsgrupperna inom Kooperationen skulle i ett sådant läge få ompröva hela organisationen av sin verksamhet. Detta skulle leda till oöverskådliga negativa ekonomiska och andra konsekvenser och verka diskriminerande för företagsformen ekonomisk förening gentemot främst aktiebolaget. Ingenting i föreningslagstiftningens förarbeten tyder på att en sådan begränsning varit lagstiftarens avsikt. Förarbetena till koncernreglerna i FL 1951 och FL anger inga begränsningar. - En ekonomisk förening kan också ha dotterföreningar och vara delägare i handelsbolag. - En ekonomisk förening får emellertid inte gå så långt i sin bolagisering att föreningen själv inte bedriver någon kooperativ verksamhet, d.v.s. ekonomisk verksamhet i vilken medlemmarna deltar på något i 1 kap. 1 § FL angivet eller annat liknande sätt. Föreningen får inte enbart förvalta aktier/andelar i dotterföretag, d.v.s. bli "holdingförening" motsvarande "holdingbolag". Var gränsen går synes inte möjligt att generellt fastställa. Lagstiftaren har i det principiella och härområdet aktuella fallet Landshypotek gått synnerligen långt i acceptans av bolagisering. Det skedde, som framgår av lagstiftningens förarbeten, i starkt medvetande om frågeställningen, se nedan. - - - 6. Kooperativ verksamhet i dotterbolag. - - - Man har att skilja mellan helägda och delägda dotterbolag. Det helägda dotterbolaget ligger helt under föreningens kontroll genom dess styrelse, som representerar föreningen som aktieägare. Medlemmarna i föreningen styr indirekt genom föreningsstyrelsen. Detta innebär att de kooperativa principerna kan tillämpas i dotterbolagets verksamhet utan hänsynstagande till andra aktieägare. Samhörigheten med ägaren förstärks också av de särskilda regler som finns i FL om inlösen av aktier i dotteraktiebolag vid mer än 90 procent ägande och röstetal. Det förhållandet att ett helägt dotteraktiebolag kan fusionera med moderföreningen visar också på enhetsbegreppet och de alternativa möjligheterna att driva verksamhet i föreningen eller i dotterbolag; jfr förutsättningarna för koncernbidrag. Kooperativ verksamhet får därför anses kunna förekomma i helägda dotterbolag. - Vad gäller delägda dotterbolag kan förekomsten av investörägda delägare leda till att andra överenskomna övergripande mål än de kooperativa principerna styr dotterbolaget, t.ex. största möjliga kapitalavkastning. Detta medför i sådant fall en begränsning av möjligheterna att bedriva kooperativ verksamhet i bolaget. - Ägs ett aktiebolag gemensamt av två eller flera ekonomiska föreningar under kooperativa principer och medlemmarnas leveranser utgör basen för bolagets verksamhet får anses att även denna verksamhet är kooperativ. - - - 7. Relationen kooperativ verksamhet - ickekooperativ verksamhet - - - Konsekvenserna av kammarrättens uppfattning, som jag uppfattar den, är att en kooperativ ekonomisk förening inte kan i sin egen verksamhet och inte heller i dotterbolag ha mer än helt obetydlig ickekooperativ verksamhet, i varje fall inte om

avdragsrätt för vinst på kooperativ verksamhet skall medges. Därmed begränsas i högsta grad möjligheterna för en kooperativ ekonomisk förening att över huvud taget bedriva ickekooperativ verksamhet. Ett sådant synsätt saknar stöd i FL och dess förarbeten. En kooperativ ekonomisk förening och/eller dess dotterbolag kan mycket väl ha en betydande ickekooperativ verksamhet utan att förlora sin kooperativa karaktär. Var gränsen går är en fråga om hur föreningen framstår föreningsrättsligt. - En ekonomisk förening kan om den så vill köpa "medlemsprodukter" även från ickemedlemmar. Detta är vanligt. Handel med kompletterande produkter från ickemedlemmar förekommer också i alla kooperativa företag och är nödvändig från affärssynpunkt, se ovan vad som är att anse som kooperativ verksamhet. Någon bestämd gräns för i vilken utsträckning detta kan ske uppställs inte i FL eller dess förarbeten. Frågan behandlades ej heller i tidigare föreningslagar. Det är närmast en fråga om föreningen är kooperativ. - Enligt förarbetena till såväl FL 1951 som till FL kan en förening, vars verksamhet eller syfte endast till viss del är av den natur som anges i 1 kap. 1 § första stycket FL, vara en kooperativ ekonomisk förening. Departementschefen framhöll angående FL 1951 att för att en förening skulle behandlas som en (kooperativ) ekonomisk förening "bör krävas" att föreningen skall "i huvudsak" framträda som en förening i vilken medlemmarna deltar på sätt som anges i FL 1951. Samma inställning ligger bakom FL (Mallmén, Anders: lagen om ekonomiska föreningar 1995 s. 45). - Genom "huvudsaklighetskriteriet" lämnas ett betydande utrymme för ickekooperativ verksamhet. Den kooperativa verksamheten måste dock överväga. - Föreningsrättsligt finns ingen anledning att uppställa ett krav på som mest "helt obetydlig" omfattning av ickekooperativ verksamhet. Något skäl till att uppställa ett sådant krav skatterättsligt anges inte. I princip gäller enligt svensk rätt att civilrättsliga regler normalt tas som utgångspunkt för innebörden av samma uttryck i skatterätten. FL:s innebörd bör därför, då inget talar däremot, gälla även för de skatterättsliga möjligheterna att bedriva ickekooperativ verksamhet i en föreningskoncern. - Kammarrättens ståndpunkt innebär genom den ekonomiska sanktionen "icke avdrag" en styrning av vilken verksamhet som ekonomiskt kan bedrivas i ekonomiska föreningar och deras dotterbolag. FL:s och FL:s 1951 potential vad gäller bedrivande av ickekooperativ verksamhet som komplement till den kooperativa kan ej utnyttjas med kammarrättens synsätt. Det innebär dramatiska negativa effekter för hela Kooperationen, vars idé och verksamhet ju bygger på att med avdragsrätt kunna lämna kooperativ utdelning till medlemmarna. - Kammarrätten anför vidare att det inte spelar någon roll att vinsten i dotterbolagen från rent kooperativ verksamhet täcker lämnade koncernbidrag. Jag kan inte instämma häri. Som SLR påpekat sker i koncernen ingen "öronmärkning" av vinstmedlens härkomst i dotterbolagen. Finns både kooperativ och ickekooperativ verksamhet, det sistnämnda i mer än helt obetydlig omfattning (detta är vanligt i andra kooperativa företag) innebär kammarrättens ståndpunkt ett förnekande av SLR:s lagliga rätt till avdrag av vinst på den kooperativa verksamheten, som ju varken i lagtexten eller dess förarbeten har någon koppling till ickekooperativ verksamhet. Det bör istället presumeras att vinsten kommer från kooperativ verksamhet då vinstbeloppet därifrån räcker till återbäringen från koncernbidraget. Kammarrättens synsätt har inte någon grund i de föreningsrättsliga förutsättningarna, ej heller redovisas någon skatterättslig grund.

P.N. anförde bl.a.: - - 2. Kooperativ kärnverksamhet - Den kooperativa verksamheten bygger på samhandeln mellan medlemmar och förening. För de producentkooperativa företagen utgör medlemmarnas insatsvaror basen för den affärsmässiga verksamheten. Uppdraget från medlemmarna är därför att finna den ekonomiskt mest intressanta användningen av dessa insatsvaror. I mycket stor utsträckning har producentkooperativa företag såväl i Sverige som utomlands kommit att engagera sig i industriell verksamhet. I Sverige utvecklades under främst 1930-, 40-, 50-, samt 60-talen en betydande industriell verksamhet såväl inom de producentkooperativa som de konsumentkooperativa företagen (SOU 1981). Inom ramen för en producentkooperativ industriell affärsrörelse är det nödvändigt för företagen att

även inköpa varor och tjänster från andra håll än från medlemmarna. Det förhållandet att flera olika råvaror omvandlas till mer förädlade produkter utgör ett logiskt förhållande i all industriell affärsverksamhet. Det är därför naturligt att även producentkooperativa företag inköper administrativa tjänster, maskinell utrustning samt kompletterande råvaror etc. för att kunna utveckla och tillverka produkter som kan säljas på marknaden. Det är även naturligt att kooperativa företag, inom ramen för kärnverksamheten, hanterar finansiella flöden utifrån krav på hög effektivitet. Sammantaget är kärnverksamhet, som den beskrivits ovan, entydigt att betrakta som kooperativ. - Avgörande för att verksamheten ifråga skall betraktas som kooperativ är att medlemmarnas insatsvaror utgör en i kvalitativ mening väsentlig input i de saluförda produkterna. Kärnverksamheten i ett kooperativt företag kan således entydigt betraktas som kooperativ även om andra insatsprodukter används i affärsverksamheten. - - - 3. Relaterade sidoverksamheter - Frågan om eventuella sidoverksamheter är att beteckna som kooperativ verksamhet är främst avhängig två faktorer, (1) långsiktig affärsutveckling med avsikt att utveckla nya marknader för medlemmarnas insatsvaror samt (2) synergieffekter mellan den kooperativa kärnverksamheten och den lokala sidoverksamheten. - I en marknadsekonomi sker förändringar i köparens krav och konsumenters preferenser. Även producentkooperativa företag måste möta dessa förändringar på marknaden. Eftersom huvuduppdraget från ägarna är att finna en ekonomisk intressant avsättning för deras insatsvaror så är det väsentligt att affärsutvecklingen inriktas på att finna nya användningsområden för dessa insatsvaror. Det ställs således krav på att det kooperativa företaget kontinuerligt skall arbeta med en långsiktig och nyskapande affärsutveckling för medlemmarnas bästa (Normark 1994). Som ett led i detta långsiktiga utvecklingsarbete kan det vara nödvändigt att företaget engagerar sig i relaterade sidoverksamheter. Sådana relaterade sidoverksamheter, som på medellång eller lång sikt bidrar till att utveckla nya marknader för medlemmarnas insatsvaror, kan därför entydigt betecknas som en del av den kooperativa verksamheten. - Olika former av synergieffekter kan vara möjliga att uppnå vid samordning av näraliggande verksamheter (Williamson 1985, Spender 1989). Även kooperativa företag kan beroende på den aktuella branschlogiken komma att engagera sig i viss relaterad sidoverksamhet. Här handlar det om att det kooperativa företaget, precis som det kan gälla för t.ex. det investerareägda företaget, identifierat möjligheter att genomföra en effektivisering av affärsförhållandena i branschen. En reduktion av transaktionskostnader mellan två affärsenheter är exempel på en sådan effektivisering av affärsförhållandena. Transaktionskostnader kan uppstå dels i produktion och distribution, dels i informationsutbytet mellan köparföretag och säljarföretag. Vissa typer av transaktionskostnader kan komma att reduceras vid sammanförandet av affärsenheter som drivs i olika företag. Exempel på detta är transportkostnader, ställkostnader i industriell produktion, kontrollkostnader beroende på att företag använder olika kvalitetsäkringssystem, kostnader sammanhängande med inoptimal tidsanpassning av produktion av specifika komponenter, kostnader för försäljning via olika marknadsorganisationer samt kostnader för information och förändringar i efterfrågan. Härutöver föreligger möjligheter att anpassa fasta resurser i produktion och distribution med avseende på förändringar i efterfrågan. - Det faktum att det kooperativa företaget samordnat de aktuella verksamheterna bidrar således till att resurser, investerade i den på medlemmarnas insatsprodukter baserade kärnverksamheten, kan utnyttjas mer effektivt. Det föreligger därför ett tydligt produktions- och/eller marknadssamband mellan de två verksamheterna. Under förutsättning att den relaterade sidoverksamheten är av mindre omfattning än den huvudsakliga kooperativa kärnverksamheten, vilken har sin bas i samhandeln mellan medlemmar och förening, kan därför även dessa relaterade sidoverksamheter entydigt betecknas som kooperativa. - 4. Artfrämmande affärsverksamhet - Det förekommer även att producentkooperativa företag engagerar sig i affärsverksamhet vilken varken bygger på samhandeln med medlemmarna eller är affärsmässigt relaterad till denna verksamhet. I detta fall kan sambandet till den grundläggande samhandeln med medlemmen anses uppluckrad. Denna

artfrämmande affärsverksamhet är ej att betrakta som en del av den kooperativa verksamheten. Följaktligen kan inte heller strukturutveckling inom ramen för artfrämmande affärsverksamhet betecknas som en del av den kooperativa verksamheten. - Det faktum att ett kooperativt företag förutom den kooperativa verksamheten även bedriver artfrämmande affärsverksamhet innebär inte att hela företaget diskvalificeras som kooperativt. Så länge den kooperativa verksamheten, vilken tar sin utgångspunkt i samhandeln med medlemmarna, utgör det övervägande inslaget kvarstår företagets kooperativa status. - 5. Bolag ägda av kooperativa företag - - Vid en analys av den kooperativa statusen hos bolag ägda av kooperativa företag är det väsentligt att göra en åtskillnad mellan helägda respektive delägda bolag. - I de helägda bolagen kan den ekonomiska föreningen, utan att behöva ta hänsyn till andra aktieägare, låta kooperativa målsättningar om att främja samhandeln med medlemmarna utgöra riktlinjer för verksamheten. Medlemmarna kan således indirekt genom den ekonomiska föreningen utöva en styrfunktion även i det helägda dotterbolaget. Den ekonomiska föreningen är ensam ägare och kan därför styra verksamheten så att den kooperativa inriktningen ej åsidosätts. Samma förhållande gäller principiellt även för dotterdotterbolag etc. Den kooperativa karaktären i en verksamhet påverkas således inte av om rörelsen bedrivs i formen av ett helägt dotterbolag (Normark & Swartz 1991, Hybholt 1994). - Vad gäller bolag som är delägda av ekonomiska föreningar kan saken komma i ett annat läge. Här finns det även andra ägarkategorier som ställer krav på företaget. Därmed kan den kooperativa verksamheten komma att uppblandas med affärsverksamhet som drivs utifrån andra överordnade målsättningar än att främja samhandeln mellan medlem och förening. Bolag som ägs gemensamt av ett kooperativt företag och ett investerarägt företag (med målsättning att maximera avkastningen på det investerade riskkapitalet) har således ägare med skilda överordnade målsättningar. Här kan den kooperativa karaktären i det delägda dotterbolaget komma att uppluckras av att andra överordnade målsättningar emanerande ur det investerarägda företaget får inflytande över verksamheten. Verksamheten kan inte längre entydigt definieras som kooperativ. - Däremot kan ett bolag som ägs gemensamt och uteslutande av flera ekonomiska föreningar fortfarande bedrivs under kooperativa målsättningar att främja medlemsnyttan. Här förekommer endast medlemmar som slutliga ägare och det är deras samhandel med de berörda ekonomiska föreningarna som utgör basen för den kooperativa företagsamheten i det föreningsgemensamt ägda bolaget. Även dessa bolag, vilka gemensamt och uteslutande ägs av flera ekonomiska föreningar, utgör således kooperativ verksamhet (Normark & Swartz 1991).

Prövningstillstånd meddelades.

RSV bestred bifall till SLR:s talan.

Regeringsrätten (1999-03-16, Swartling, Rundqvist, Sandström, Eliason)
yttrade: Skälen för Regeringsrättens avgörande.

1. Tillämplig lagregel m.m.

(Under denna rubrik lämnades en redogörelse för bestämmelserna i 2 § 8 mom. första stycket SIL, 10 kap. 1 § FL m.m. av samma innehåll som i de två första styckena i referatet).

2. Sammanfattning av omständigheterna

(Här lämnades de uppgifter om SLR, SLR-koncernen och Cerealiakoncernen samt om SLR:s och Cerealiakoncernens resultat som i referatet har tagits in i de inledande styckena under rubrikerna "1988 års taxering" respektive "1989 års taxering".)

3. Frågor i målen

I båda målen gäller SLR:s talan i första hand rätten till avdrag enligt 2 § 8

mom. första stycket SIL för det belopp - 20,1 milj. kr vid 1988 års taxering och 19 milj. kr vid 1989 års taxering - som föreningen lämnat i återbäring till medlemsföreningarna. Andrahandsyrkandet beträffande 1988 års taxering innebär att avdrag i vart fall skall medges med 4 951 000 kr (rörelseresultat före avskrivningar).

Som framgått av avsnitt 1 ovan gäller som förutsättning för utdelningsavdrag enligt nämnda lagrum, i dess i målen aktuella lydelse, att föreningen lämnat utdelning "av vinsten av sin kooperativa verksamhet" och att utdelningen utgått som "rabatt eller pristillägg i förhållande till gjorda köp eller försäljningar".

Twisten i båda målen gäller det första rekvisitetet, dvs. kravet att utdelningen skall härröra från vinsten av föreningens kooperativa verksamhet. Två huvudfrågor aktualiseras. Den ena gäller avgränsningen av begreppet kooperativ verksamhet: vilka krav ställs på en verksamhets innehåll för att den skall vara kvalificerad som kooperativ? Den andra kan sägas gälla organisationsformen: krävs det att vinsten uppkommit i kooperativ verksamhet som föreningen driver i egen regi eller kan det godtas att vinsten helt eller delvis härrör från verksamhet som av olika skäl har förlagts till föreningens dotterföretag men som skulle vara att anse som kooperativ om den hade bedrivits i direktägd form?

4. Avgränsningen av kooperativ verksamhet

Som kooperativ räknas i första hand verksamhet som är direkt relaterad till medlemmarna på så sätt att dessa deltar som avnämare eller leverantörer av varor eller tjänster enligt beskrivningen i 1 kap. 1 § FL.

Begreppet kooperativ verksamhet brukar dock numera ges en betydligt vidare innebörd än så. I anslutning till den redogörelse för gällande rätt som lämnats i prop. 1996/97:163 Den kooperativa företagsformen (s. 22) samt i överensstämmelse med de utlåtanden som SLR åberopat i målen synes den civilrättsliga bestämningen av begreppet kunna sammanfattas enligt följande (det som här sägs gäller producentkooperativ verksamhet). Till den kooperativa basverksamheten (eller kärnverksamheten) hör inköp, vidareförädling och försäljning av medlemmarnas produkter. Även t.ex. inköp av sådana produkter från utomstående som är nödvändiga för förädling och vidareförsäljning av medlemmarnas insatsvaror brukar räknas till basverksamheten, förutsatt att insatsvarorna utgör en kvalitativt väsentlig del av de produkter som säljs. Som kooperativ kan också räknas verksamhet som bedrivs vid sidan av basverksamheten men har ett klart samband med denna, s.k. relaterad sidoverksamhet. Det kan vara fråga om verksamhet som syftar till att långsiktigt utveckla nya produkter på basis av medlemmarnas insatsvaror och nya marknader för dem. Det kan också vara fråga om verksamhet som bedrivs i syfte att uppnå samordningsvinster och synergieffekter, t.ex. reduktion av transaktionskostnader. En förutsättning för att sidoverksamheter av de nu avsedda slag skall godtas som kooperativa har ansetts vara att den kooperativa basverksamheten dominerar i förhållande till sidoverksamheten.

En förening kan behålla sin status som kooperativ förening även om den bedriver en ickekooperativ (artfrämmande) verksamhet vid sidan av den verksamhet som betraktas som kooperativ. Här tillämpas en huvudsaklighetsprincip, enligt vilken det krävs att föreningens huvudsakliga verksamhet är kooperativ eller, som det uttrycktes i förarbetena till 1951 års föreningslag, att föreningen i huvudsak framträder som en förening i vilken medlemmarna deltar på det sätt som anges i lagen (prop. 1951:34 s. 80).

Det hittills sagda har avsett den civilrättsliga avgränsningen. Frågan är nu vad som gäller i beskattningshänseende. Principiellt bör utgångspunkten vara att ett sådant för föreningarna centralt begrepp som kooperativ verksamhet skall ges samma innebörd i beskattningshänseende som enligt civilrätten. Förarbetena till den förut omnämnda lagstiftningen från år 1920 ger föga

ledning. Där framhölls dock att rätten till utdelningsavdrag skulle gälla endast utdelning av vinst som uppkommit genom "den egentliga kooperativa verksamheten" (prop. 1919:222 s. 48 och prop. 1920:191 s. 323). Denna beskrivning, sammanställd med de uttalanden om realisationsvinster m.m. som gjordes i förarbetena till KL (SOU 1926:18 s. 25, se vidare nedan), tyder på att man utgick från ett relativt snävt begrepp. Denna utgångspunkt var säkerligen naturlig med hänsyn till dåtida förhållanden. Den utveckling som därefter ägt rum, både på skatteområdet och inom den kooperativa företagssektorn, motiverar emellertid att det skatterättsliga begreppet i likhet med det civilrättsliga numera ges en vidare innebörd som är anpassad till den moderna kooperativa företagsformens krav. En sådan uppfattning har också kommit till uttryck i nyssnämnda prop. 1996/97:163. Av de uttalanden som gjordes där kan utläsas att en anpassning ansågs motiverad och också att regeringen hade uppfattningen att en anpassning redan skett vid den praktiska tillämpningen (prop. s. 38). Någon uttrycklig definition av begreppet kooperativ verksamhet föreslogs inte.

Mot denna bakgrund gör Regeringsrätten bedömningen att begreppet kooperativ verksamhet vid inkomsttaxeringen bör ges ett innehåll som i allt väsentligt motsvarar den civilrättsliga avgränsningen och alltså numera bör omfatta inte endast den kooperativa basverksamheten utan i princip också s.k. relaterad sidoverksamhet.

Vid en tillämpning av avdragsregeln i 2 § 8 mom. första stycket SIL är det inte tillräckligt att fastställa om föreningens verksamhet helt eller huvudsakligen är kooperativ. Det är också nödvändigt att avgöra om den av föreningen redovisade vinsten skall anses härröra från den kooperativa verksamheten eller ej. I målen har särskilt diskuterats hur utdelningar och realisationsvinster skall behandlas i detta hänseende. Med nuvarande system för beskattning av juridiska personer är den naturliga utgångspunkten enligt Regeringsrättens mening att all avkastning på kapital som är nedlagt i den kooperativa verksamheten räknas in i vinsten av denna verksamhet. Vad som har föranlett viss tvekan är ett äldre förarbetsuttalande och några avgöranden i praxis.

I förarbetena till KL uttalades att vinst som härrörde "från annat håll" än den kooperativa verksamheten inte skulle vara avdragsgrundande. Som exempel nämndes bl.a. inkomst av kapital och realisationsvinst (SOU 1926:18 s. 25). Ett par avgöranden i praxis har uppfattats som en bekräftelse på denna ståndpunkt. I RÅ 1947 Fi 292 medgavs en förening inte avdrag för utdelning, som delvis härrörde från vinst vid försäljning av byggnader och inventarier i samband med föreningens upplösning och som utgick i förhållande till omsättningen under den senaste tioårsperioden. I RÅ 1977 ref. 29 ansåg Regeringsrätten att den vinst som härrörde "från den inför förestående likvidation skedd försäljningen av föreningens anläggningstillgångar till utomstående företag" inte kunde anses uppkommen genom kooperativ verksamhet i den mening som avsågs i den då gällande avdragsregeln i 29 § 2 mom. KL.

När betydelsen av förarbetsuttalandet och rättsfallen skall bedömas finns det skäl att beakta att uppfattningen om hur företagets kapitalavkastning - inte minst realisationsvinster - skall behandlas var en helt annan när uttalandet gjordes och det äldre rättsfallet tillkom än i dag samt att den i betydelsefulla hänseenden alltså avvek från nutida synsätt vid tiden för det senare rättsfallet. Man bör inte heller bortse från att båda de berörda rättsfallen gällde en speciell situation, nämligen det fallet att den vinst som genererade utdelning uppkommit genom utförsäljning av anläggningstillgångar inför en förestående likvidation, och att utdelningen därför låg nära en inte avdragsgrundande utskiftning.

Med hänsyn till det anförda bör varken förarbetsuttalandet eller nämnda rättsfall stå i vägen för en tillämpning som är anpassad till ett nutida synsätt. I enlighet med det nyss anförda bör således i den avdragsgrundande vinsten av

en kooperativ verksamhet räknas in bl.a. utdelning och realisationsvinster på aktier vilkas innehav är betingat av denna verksamhet och realisationsvinster på fastigheter som använts i verksamheten. Det sagda gäller med särskild styrka efter 1990 års skattereform men bör kunna få genomslag redan vid de i målen aktuella taxeringarna.

Det bör tilläggas att avdragsregeln kan aktualisera också andra tolkningsfrågor. En sådan fråga är om avdragsrätten skall bedömas med hänsyn endast till årets överskott eller om även förekomsten av balanserade vinstmedel skall få betydelse på det ena eller andra sättet. Det som har förekommit i målen har emellertid inte gett Regeringsrätten anledning att gå in på den frågan.

5. Organisationsformen

Vad som skall behandlas i detta avsnitt är om - och i så fall under vilka förutsättningar - en ekonomisk förening kan få avdrag vid inkomsttaxeringen för utdelning av vinst som härrör från föreningens dotterföretag.

Av betydelse för bedömningen är naturligtvis även i denna fråga vad som gäller civilrättsligt. Kan en ekonomisk förening utan att förlora sin status som kooperativ helt eller delvis förlägga den verksamhet som bygger på medlemmarnas deltagande till ett eller flera dotterföretag? Liksom i föregående avsnitt finns det skäl att anknyta till de redogörelser för gällande rätt som lämnats i prop. 1996/97:163 (särskilt s. 22) och i de i målet åberopade utlåtandena (se också SOU 1996:31 s. 183 ff.). Enligt den uppfattning som redovisas där finns det inte något hinder mot att bedriva en betydande del av den kooperativa verksamheten genom ett helägt dotterföretag. Den omständigheten att verksamheten organiserats på ett sådant sätt anses med andra ord inte medföra att företagsgruppen som sådan förlorar sin kooperativa karaktär. Det har dock bedömts som osäkert om hela verksamheten kan förläggas till dotterföretag. I propositionen föreslogs ett tillägg till 1 kap. 1 § FL i syfte att klargöra att en ekonomisk förening skall kunna bedriva hela sin verksamhet i ett av föreningen helägt dotterföretag. Förslaget har lett till lagstiftning (SFS 1997:914). Det får antas att avsikten har varit att det förut berörda huvudsaklighetskravet - kravet att verksamheten till huvudsaklig del skall vara kooperativ - alltså skall upprätthållas men att kravet vid en koncernbildning skall ta sikte på koncernens verksamhet.

När det gäller den aktuella skattefrågan kan konstateras att det i avdragsregeln använda uttrycket "sin kooperativa verksamhet" närmast pekar på att det har förutsatts att föreningen bedriver verksamheten i direktägd form. Lydelsen kan dock inte anses utesluta att regeln tillämpas också när den utdelade vinsten härrör från indirekt bedriven verksamhet. Förarbetena till den ursprungliga avdragsregeln berör inte frågan och inte heller Regeringsrättens hittillsvarande praxis ger någon vägledning. Av intresse är däremot att man i förarbetena till 1965 års lagstiftning om öppna koncernbidrag tycks ha förutsatt att en förening skulle kunna få avdrag för sådan utdelning av vinstmedel som möjliggjorts genom koncernbidrag (SOU 1964:29 s. 98, jfr prop. 1965:126 s. 52). Det bör vidare nämnas att Skatterättsnämnden i ett inte överklagat förhandsbesked funnit att en ekonomisk förening kunde medges avdrag enligt 2 § 8 mom. SIL för utdelning av vinstmedel som härrörde från koncernbidrag från ett helägt dotterföretag (jfr Skattenytt 1994 s. 99). Som tidigare berörts har uttrycket "sin kooperativa verksamhet" numera ändrats till "den kooperativa verksamheten". I prop. 1996/97:163 beskrevs ändringen som rent redaktionell (s. 38).

Med hänsyn till det anförda anser Regeringsrätten övervägande skäl tala för den tolkningen av avdragsregeln att den redan i sin äldre lydelse har gett utrymme för att medge avdrag för utdelning av vinstmedel som skapats genom koncernbidrag från dotterföretag. En förutsättning för detta bör dock vara att dotterföretaget bedriver en verksamhet som skulle ha räknats till föreningens kooperativa verksamhet om föreningen hade bedrivit den i egen regi. Att dotterföretaget vid sidan därav bedriver s.k. artfrämmande verksamhet bör inte

hindra avdrag så länge den kooperativa verksamheten är dotterföretagets huvudsakliga verksamhet. Om föreningens dotterföretag i sin tur har ett eller flera helägda dotterföretag och något av företagen inom denna grupp lämnar koncernbidrag till föreningen, bör det nu berörda verksamhetskravet tillämpas på underkoncernen som en enhet.

6. Tillämpningen i det aktuella fallet

Det är ostridigt i målen att den verksamhet som SLR själv bedrivit i sin helhet är att betrakta som kooperativ.

Beträffande verksamheten i AB Cerealias fyra helägda dotterföretag har SLR uppgett bl.a. följande. AB Nord Mills driver kvarnverksamhet och producerar mjöl i grossistledet. Ungefär 90 procent av mottagen spannmål kommer från Lantmännenföreningarna och SLR. - Kungsörnen AB marknadsför AB Nord Mills mjöl och mjölblandningar. Vidare producerar bolaget pasta, gryn, flingor m.m. med AB Nord Mills mjöl som bas. I pastatillverkningen används också importerat durumvete som tillsats. Härutöver har bolaget generalagenturen för Kellogs frukostflingor. - AB Skogaholms Bröd producerar bröd. Basråvaran mjöl kommer från AB Nord Mills. - KåKå AB handlar med tillsatsvaror för konditorinäringen samt med produkter för den småskaliga bageri- och konditorinäringen, såsom frysta degämnen, nötblandningar och krämer. Allt mjöl kommer från AB Nord Mills medan stora delar av det övriga sortimentet importeras.

Av utredningen i målen får anses framgå att verksamheten i de tre förstnämnda dotterföretagen - AB Nord Mills, Kungsörnen AB och AB Skogaholms Bröd - till en betydande del baseras på insatsvaror som levererats från SLR och dess medlemsföreningar samt att verksamheten innefattar sådan förädling och vidareförsäljning av dessa varor som, om den hade bedrivits av SLR i egen regi, i enlighet med det föregående skulle ha räknats till föreningens kooperativa basverksamhet. Från RSV:s sida har ifrågasatts om inte Kungsörnen AB:s försäljning av frukostflingor och bolagets pastatillverkning faller utanför ramen för vad som skulle kunna tillhöra den kooperativa verksamheten. Mot detta har SLR anfört bl.a. att syftet har varit att bygga upp en egen kunskap om produkter och marknad för att i ett senare skede kunna övergå till respektive öka inslaget av inhemsk produktion. Denna utveckling är enligt SLR numera genomförd och stora delar av produktutbudet baseras i dagsläget på medlemsföreningarnas insatsvaror. Mot bakgrund av vad SLR sålunda och i övrigt har anfört i denna fråga finner Regeringsrätten klarlagt att Kungsörnen AB:s berörda verksamhetsgrenar ingår i eller har ett så nära samband med den övriga verksamheten att de, om de hade bedrivits i direktägd form, skulle ha varit att hänföra till sådan relaterad sidoverksamhet som ingått i SLR:s kooperativa verksamhet.

RSV har vidare hävdatt att det kan ifrågasättas om verksamheten i KåKå AB kan hänföras till kooperativ verksamhet. I denna del har SLR uppgett bl.a. att bolagets kunder efterfrågar en gemensam leverantör för samtliga produkter och att bolaget är en marknadskanal för att få ut AB Nord Mills mjöl i den småskaliga produktionen. Utredningen i övrigt bekräftar att det föreligger ett påtagligt samband mellan KåKå AB:s verksamhet och den verksamhet som bedrivs av de tre övriga dotterföretagen. Regeringsrätten anser att det finns grund för bedömningen att också KåKå AB:s verksamhet utgör en sådan relaterad sidoverksamhet som, om den hade bedrivits av SLR i egen regi, skulle ha varit att hänföra till föreningens kooperativa verksamhet.

Slutligen har RSV invänt att Cerealiakoncernens inkomster i form av aktieutdelning, andel av vinsten i Fastighetsbolaget Saltsjöqvarn HB och realisationsvinster inte skall räknas in i vinsten av den kooperativa verksamheten.

Aktieutdelningen - 6,6 milj. kr under år 1987 och 7,2 milj. kr under år 1988 - samt den helt övervägande delen av de realisationsvinster som redovisats för

år 1987 (76,4 av 79,1 milj. kr) hänför sig till aktier i AB Aritmos. För år 1988 har redovisats andel av vinsten i nyssnämnda handelsbolag (1,7 milj. kr) och realisationsvinst vid en fastighetsförsäljning (55,7 milj. kr). SLR har lämnat vissa uppgifter om förhållandena vid tiden för föreningens förvärv av aktierna i AB Aritmos och under en tidigare del av aktieinnehavet. Det som föreningen anfört visar emellertid inte att föreningens innehav av aktierna under de år som målen avser - åren 1987 och 1988 - varit att anse som betingat av den kooperativa verksamheten. De uppgifter som lämnats beträffande andelen i handelsbolaget och den avyttrade fastigheten är alltför knapphändiga för att tillåta någon säker bedömning av hur dessa tillgångar förhållit sig till den kooperativa verksamheten. Den utredning som föreligger i målen beträffande förhållandena i Cerealiakoncernen ger emellertid stöd för bedömningen att aktierna i AB Aritmos, andelen i handelsbolaget och den år 1988 avyttrade fastigheten värdemässigt inte varit så betydande i förhållande till koncernen i övrigt att innehavet av dem - även om innehavet skulle anses hänförligt till artfrämmande verksamhet - kan hindra att koncernens verksamhet betraktas som i varje fall till huvudsaklig del kooperativ.

Det kan därmed konstateras att den grundläggande förutsättningen för att medge att koncernbidrag från företag inom Cerealiakoncernen till SLR räknas in i föreningens vinst av kooperativ verksamhet är uppfylld. Det kan vidare konstateras att den av SLR lämnade återbäringen för båda de aktuella räkenskapsåren täcks av sådan vinst. På grund härav och då det inte har gjorts gällande annat än att den återbäring som SLR lämnat till medlemsföreningarna har utgått i förhållande till gjorda inköp och försäljningar på det sätt som avses i 2 § 8 mom. första stycket SIL skall SLR:s talan bifallas i båda målen.

Vid en sådan utgång saknas skäl att hålla den av SLR begärda muntliga förhandlingen.

Vad beträffar 1988 års taxering uppgår SLR:s sammanräknade nettoinkomst efter avdrag för utdelning till 8 835 324 kr. Länsrätten har medgett föreningen förlustavdrag hänförligt till 1986 års taxering med 9 070 101 kr. Det råder inte någon tvist om förlustavdragets storlek. SLR skall nu tillgodoföras så stor del av avdraget att någon taxerad inkomst inte uppkommer. Kvar att utnyttja blir således (9 070 101 - 8 835 324 =) 234 777 kr.

En konsekvens vid 1989 års taxering är att föreningen skall tillgodoföras - förutom avdrag för utdelning med yrkat belopp - förlustavdrag med nyssnämnda 234 777 kr.

Regeringsrättens avgörande. Med bifall till SLR:s överklagande i båda målen ändrar Regeringsrätten kammarrättens domar på sätt att Regeringsrätten

beträffande 1988 års taxering undanröjer taxeringen till statlig inkomstskatt och bestämmer underlaget för vinstdelningsskatt till 3 567 000 kr,

beträffande 1989 års taxering sätter ned taxeringen till statlig inkomstskatt till 13 571 840 kr, taxerad och beskattningsbar inkomst.

Föredraget 1998-10-28, föredragande Ocklind, målnummer 5203--5204-1995

Sökord: Inkomst av rörelse

Litteratur: prop. 1919:222, s. 4-5, 48; prop. 1920:191, s. 18, 323; SOU 1926:18, s. 24-25; SOU 1964:29, s. 97-99; prop. 1965:126, s. 52, 71 ff; prop. 1983/84:84, s. 164 ff; prop. 1993/94:216, s. 32-33, 100-101; SOU 1996:31, s. 172-175, 177, 183-185; SOU 1997:2, s. 362-364; prop. 1996/97:163, s. 21-23, 37-38; Holmberg, Den skatterättsliga behandlingen av rabatter och pristillägg; SvSkT 1961 s. 107 ff; Malmén, Lagen om ekonomiska föreningar, andra uppl. s. 53-55, 381-382; KGA Sandström,

Beskattning vid aktie
