

Udskriftsdato: 15. december 2025

AFG nr 10157 af 20/11/2018 (Gældende)

Deludlejning af andelsselskabets areal ikke foreneligt med det kooperative formål

Ministerium: Skatteministeriet

Journalnummer: 18-0865502

Deludlejning af andelsselskabets areal ikke foreneligt med det kooperative formål

Skatterådet kunne ikke bekræfte, at andelsselskabets udlejning af et delareal til et fjernvarmeselskab, var foreneligt med det kooperative formål. Andelsselskabet kunne derfor ikke bevare sin skattemæssige status som et andelsbeskattet selskab efter selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 3. Det pågældende areal skulle anvendes til opførelsen af en pumpestation, der skulle føre overskudsvarmen videre til fjernvarmeselskabet. Der blev lagt vægt på, at udlejningen af arealet ikke havde nogen egentlig tilknytning til andelsselskabets formål og faktiske virke med produktion til sine medlemmer, og at udlejningen ikke var tidsbegrænset.

Skatterådsmøde 20. november 2018 -SKM2018. 604. SR

Spørgsmål:

1. Kan Skatterådet bekræfte, at den nedenfor beskrevne andel af H1's domicilejendom, kan udlejes til H2 uden at dette berører andelsselskabets status som skattepligtig efter selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 3.

Svar:

1. Nej

Beskrivelse af de faktiske forhold

Andelsselskabets virke og produktionsforhold

Andelsselskabet, H1 producerer og distribuerer x-produkt. Selskabet har mindst 10 andelshavere, og 90% af selskabets omsætning sker med andelshaverne. X-produktet anvendes i købernes virksomhed. Selskabet er beskattet efter de særlige kooperationsregler i henhold til selskabsskatteloven § 1, stk. 1, nr. 3.

Selskabet har som led i sin produktion en indfrysning og opbevaring, hvorved der opstår overskudsvarme som biprodukt.

En stor del af selskabets meget energikrævende indfrysning sker i vintermånederne, og hvor selskabets forbrug af færdigvarer er mindst. Forbruget er meget svingende over året.

Generelt kan det siges, at hver gang man producerer 1° kulde, opstår 3° varme, som man skal af med. En ganske lille del af dette biprodukt kan selskabet selv anvende til opvarmning af nogle fedtstoffer, der indgår i selskabets produkter.

Den overvejende del af overskudsvarmen går dog til spilde i dag. Dette sker i dag ved, at der kører en kondensator, som omdanner varmen til varmt vand, der udledes. Denne kondensator koster i dag ca. xxx kr. pr. år i strømforbrug og kemiske hjælpestoffer.

H2's interesse

Den overskudsvarme, der ellers blot ville gå til spilde, har H2 forespurgt om muligheden for at udnytte. Forsyningsselskabet forsyner i dag de nærliggende byer, y og z med fjernvarme. Dette projekt vil bringe muligheden for også at forsyne c med fjernvarme tættere på virkeliggørelse.

For forsyningsselskabet er H1's overskudsvarme særligt interessant, fordi den i høj grad produceres i vintermånederne, hvor også forbruget af fjernvarme er størst.

Gennemførelse af projektet

Der er ikke udarbejdet en specifik projektplan, idet man ønsker først at vide, om det overhovedet er muligt efter Skatterådets opfattelse. Varmen har ikke nogen værdi for selskabet. H2 skal derfor ikke betale for den udnyttede varme.

Men varmeudnyttelsen kræver, at der på selskabets ejendom bygges og opstilles en pumpestation. Dette kræver et mindre areal. Arealet vil i en lang årrække ikke være til disposition for andelsselskabet. H1 og H2 har derfor aftalt, at der skal betales en leje for H2's brug af dette areal. Herudover skal H2 have rådighed over et vist parkeringsareal. Selve pumpestationen skal bekostes af H2.

Der foreligger endnu ikke en aftale om lejens størrelse. Denne skal fastsættes ud fra parternes vurdering af markedsværdien på et møde. Det forventes dog ud fra parternes tilkendegivelser, at der vil blive tale om et beløb i størrelsesordenen kr. xxx pr. år. Selskabet vil ikke have direkte omkostninger forbundet med udlejningen – men blot gennem en længere årrække være forhindret i at disponere over arealet til sit eget brug.

Spørgers opfattelse og begrundelse

Vurdering af projektets forenelighed med det kooperative formål

Det er H1's og H2's vurdering, at projektet kan rummes inden for det kooperative formål.

Varmen har ikke nogen værdi for selskabet, og den går i dag til spilde.

Ved at lade H2 udnytte varmen, bidrager selskabet til at gavne miljøet. Samtidig opnår selskabet en besparelse til drift af kondensatoren på ca. xxx kr. pr. år, hvilket gør selskabet i stand til at producere til medlemmerne til en lavere pris.

Begrundelse for spørgsmålet

Den energiafgiftsmæssige side af projektet vil blive gjort til genstand for en selvstændig ansøgning indsendt af H2.

Dette spørgsmål vedrører derfor udelukkende udlejningens konsekvenser for H1's beskatning efter de særlige kooperationsregler i selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 3.

I SKM2015. 588. SR har Skatterådet afgjort, at udlejning af en mindre del af et kooperationsbeskattet selskabs domicilejendom ikke var en hindring for, at selskabet kunne beskattes efter selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 3.

Fortsat beskatning efter reglerne i selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 3, er af overordentlig stor betydning for H1's drift, og det ligger selskabet meget på sinde at agere inden for rammerne af kravene i denne bestemmelse. Derfor ønsker selskabet Skatterådets stillingtagen til det ovennævnte spørgsmål, inden man beslutter, om den nævnte udlejning skal finde sted.

Skattestyrelsens indstilling og begrundelse

Spørgsmål 1

Det ønskes bekræftet, at den beskrevne andel af H1's, kan udlejes til H2 uden at dette berører andelsselskabets status som skattepligtig efter selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 3.

Begrundelse

H1 er et andelsselskab, der er beskattet efter selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 3. Andelsselskabets formål er efter sine vedtægter at indkøbe og forarbejde råvarer og producere til medlemmernes virksomhed.

Andelsselskabet kan desuden ifølge sine vedtægter til realisering af sine formål tegne, erhverve, eje andele og aktier/anpartar i selskaber, der kan fremme selskabets formål.

Andelsselskabet ønsker nu at udleje en mindre del af virksomhedens areal til H2, da varmeudnyttelsen kræver, at der opstilles en pumpestation på andelsselskabets ejendom. Det fremgår af ordlyden af selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 3, at andelsforeninger skal opfylde tre betingelser for at blive underlagt den særlige kooperationsbeskatning.

- For det første skal andelsforeningen udøve kooperativ virksomhed, hvilket vil sige, at foreningens formål skal være at fremme mindst 10 medlemmers fælles erhvervsmæssige interesser gennem deres deltagelse i foreningens virksomhed som aftagere, leverandører eller på anden lignende måde.
- For det andet må andelsforeningens omsætning med ikke-medlemmer ikke væsentligt eller længerevarende overskride 25 pct. af den samlede omsætning.
- For det tredje skal andelsforeningen anvende den stedfundne omsætning med medlemmerne som grundlag for udlodning til medlemmerne, idet der dog tillades normal forrentning af en indbetalt medlemskapital.

Skattestyrelsen vil foretage en konkret bedømmelse af sagen, og hvor Skattestyrelsen efter en samlet vurdering vil tage stilling til om andelsselskabet fortsat kan kooperationsbeskattes efter selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 3, 1. pkt.

Det er muligt for et andelsselskab at have artsfremmed virksomhed uden at miste sin status som kooperationsbeskattet andelsselskab, hvis den artsfremmed virksomhed er placeret i et datterselskab efter selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 3, 2. pkt. og SKM2010. 609. SR.

Spørger har oplyst, at andelsselskabet har mere end 10 medlemmer. Der foreligger ikke for Skattestyrelsen oplysninger om, at andelsselskabets omsætning med ikke medlemmer væsentligt eller længerevarende overskrider 25 pct. af den samlede omsætning i andelsselskabet. Skattestyrelsen forudsætter umiddelbart, at medlems- og omsætningskravet er opfyldt.

Den stedfundne omsætning med medlemmerne anvendes som grundlag for udlodning til medlemmerne, idet andelsselskabets overskud fordeles i forhold til værdien af medlemmernes køb hos andelsselskabet, sådan som det er foreskrevet i andelsselskabets vedtægter. Udlodningskravet er derfor tilsvarende opfyldt.

For at besvare anmodningen om bindende svar må det derfor vurderes, om den påtænkte aktivitet med udlejning af det pågældende areal kan siges at udgøre kooperativ virksomhed, dvs. om denne aktivitet kan rummes indenfor det kooperative formål for andelsselskabet.

For andelsforeninger, der driver virksomhed som indkøbsforening, er det kooperative virke præciseret i selskabsskattelovens § 15, stk. 1, hvorefter indkøbsforeningen skal have til formål at indkøbe, fremskaffe eller fremstille varer eller at levere tjenesteydelser til medlemmernes forbrug.

Det følger heraf, at et kooperationsbeskattet selskab skal have et kooperativt formål, der er baseret på omsætning med medlemmerne. Kravene indebærer, at der reelt skal være tale om samhandel med medlemmerne.

At virke for medlemmernes interesser eller fremme salget af medlemmernes produkter er ikke tilstrækkeligt til at kunne anses som et kooperativt formål, sådan som det er kommet til udtryk i Betænkning nr. 1244 fra Udvalget til undersøgelse af eventuelle misbrugsmuligheder ved andelsbeskatningen, Skatteministeriet, december 1992, side 22 (den såkaldte Arne Larsen udvalgsrapport).

Det kooperative formål defineres ud fra generelle formål, hvilket vil sige at fremme medlemmernes erhvervsmæssige interesser gennem deres deltagelse i andelsselskabets virksomhed, jf. bemærkningerne til den nuværende affattelse af selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 3 (Lov nr. 374 af 18. maj 1994 - L 46 1993-94).

Det fremgår også af disse bemærkninger, at et andelsselskab vil falde uden for bestemmelsens område, hvis virksomheden ikke er i nøje overensstemmelse med det formål, der er nævnt i bestemmelsen.

Med hensyn til hvilken form for virksomhed, der kan være tale om, fortolkes bestemmelserne i princippet strengt efter ordlyden, jf. betænkning 1244/92 fra december 1992, s. 22 samt Højesteretsdommen om Merløse og Omegns Foderstofforening, der er gengivet i TfS 1997, 100 HD.

Når dette sammenholdes med forarbejderne til selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 3, 1. pkt., må der være meget snævre grænser for, hvilke sideaktiviteter, der kan accepteres som kooperativ virksomhed.

Det kan således kun accepteres, at andelsselskaber udøver anden form for virksomhed end den direkte kooperative, hvis denne virksomhed er et tilfældigt biprodukt af den kooperative virksomhed.

Det fremgår af bemærkningerne til lov nr. 313 af 21. maj 2002, at det vil afhænge af en konkret vurdering, hvor meget, der skal til for, at et produkt kan anses som et tilfældigt biprodukt, men at et produkt, der ikke indeholder delelementer fra medlemmerne formentlig ikke vil kunne betegnes som et tilfældigt biprodukt, og dermed ikke vil falde inden for det kooperative formål.

Det er Skattestyrelsens umiddelbare opfattelse, at den påtænkte aktivitet med udlejning af en mindre andel af andelsselskabets areal ikke kan anses som resultatet af et tilfældigt biprodukt, idet der ikke er tale om noget produkt.

Det er ligeledes Skattestyrelsens opfattelse, at den overskudsvarme, der vil opstå i forbindelse med andelsselskabets indfrysning af råvarer, ikke kan anses som et biprodukt. Skattestyrelsen lægger vægt på, at overskudsvarmen ikke direkte indeholder nogle delelementer fra produkter, der vedrører medlemmerne.

Skattestyrelsen kan henvise til Skatterådets praksis med SKM2014. 119. SR, hvor SKAT udtalte, i sin indstilling til Skatterådet, at efter en samlet vurdering af forarbejder og praksis, var det SKATs opfattelse, at udlejning af facadeskilte m.m. til medlemmerne går videre end udlån af penge til nye medlemmer og udlån af penge i forbindelse med den konkrete påtænkte omstrukturering. Den påtænkte udlejning kunne ikke anses som et tilfældigt biprodukt, da den ikke indeholdte delelementer fra medlemmerne.

Der er snævre rammer for hvilken aktivitet, der kan rummes indenfor det kooperative formål, men det er dog anerkendt i praksis, at der kan ske omsætning af et "tilfældigt" biprodukt fra den pågældende virksomhed.

Skattestyrelsen bemærker, at uanset denne vurdering af, om der i den konkrete sag er tale om et biprodukt, spørges der om deludlejning af et areal til en uafhængig tredjemand er foreneligt med andelsselskabets nuværende skattemæssige status efter selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 3.

Der er således ikke tale om, at andelsselskabet bringer overskudsvarmen i omsætning, da fjernvarmeselskabet ikke skal betale for overskudsvarmen, men alene betale for en leje af det pågældende areal.

I en lignende sag om udnyttelsen af varme fra et køleanlæg kom Skatterådet frem til, at denne aktivitet var forenelig med det kooperative formål jf. SKM2018. 258. SR.

I det bindende svar SKM2018. 258. SR accepterede Skatterådet, at en andelsbeskattet forening kunne påbegynde salg af spildvarme til et fjernvarmeselskab fra et nyt køleanlæg, der skulle anvendes til nedkøling af lagerrum til opbevaring af medlemmernes produkter. Der blev i denne sag særligt lagt vægt på, at køleanlægget ville udgøre et nødvendigt og integreret del af foreningens virke som en kooperativt beskattet forening.

I den konkrete anmodning om bindende svar er der ikke tale om salg af spildvarme, men der er tale om en udlejningssituation. Sagen skal derfor vurderes efter den praksis, der finder anvendelse for denne aktivitet.

Skattestyrelse kan henvise til følgende sager: SKM2016. 216. SR, SKM2015. 588. SR, SKM2014. 119. SR og SKM2001. 197. LR.

I sagen SKM2001. 197. LR fandt Ligningsrådet, at et andelsselskab som udgangspunkt kunne opretholde andelsbeskatningen, selvom selskabets tjenestebolig blev midlertidigt udlejet til anden side i perioder, hvor selskabets ledende medarbejder ikke ønskede at benytte boligen. Ligningsrådet fandt dog samtidig, at spørgsmålet måtte afhænge af en konkret vurdering af de pågældende forhold, herunder navnlig udlejningsperiodens længde. I det konkrete tilfælde kunne en udlejningsperiode på 3 år accepteres som værende midlertidig.

I en anden sag SKM2016. 216. SR kunne Skatterådet ikke bekræfte, at andelsforeningen kunne foretage udlejning, da der i det konkrete tilfælde var tale om egentlig udlejningsvirksomhed, da lejeforholdet ved lejeaftalens ophør havde bestået i ikke under 15 år. Lejers brug af den faste ejendom havde endvidere ikke begrænset karakter medens der pågik afviklingsbestræbelser. Endvidere lagde SKAT vægt på, at der er tale om en fast ejendom, som A ikke i fremtiden planlagde at benytte til det kooperative formål.

Spørger har i sin begrundelse for, at andelsselskabet kan opretholde sin skattemæssige status henvist til SKM2015. 588. SR, hvor Skatterådet har afgjort, at udlejning af en mindre del af et kooperationsbeskattet selskabs domicilejendom ikke var en hindring for, at selskabet kunne beskattes efter selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 3.

Det er Skattestyrelsens opfattelse, at SKM2015. 588. SR ikke kan tages til indtægt for, at Skatterådet i den konkrete sag skal acceptere udlejningen. Et andelsselskab spurgte om det kunne opretholde sin kooperationsbeskatning efter etablering af et 100 pct. ejet datterselskab, der skulle stå for salg.

Andelsselskabet skulle i denne forbindelse varetage nogle administrative opgaver for datterselskabet. Der blev til dette formål indgået en administrationsaftale, der tillige indeholdt en aftale om udlejning af lokale til datterselskabet.

I SKM2015. 588. SR hænger oprettelsen af datterselskabet nøje sammen med den påtænkte indgåelse af udlejningen til datterselskabet, således at denne opgave må anses som en naturlig og integreret del af de opgaver, der hører til andelsselskabet som moderselskab i koncernen.

Efter Skattestyrelsens opfattelse kan SKM2015. 588. SR ikke tages til indtægt for en mere generel adgang for, at et andelsselskab kan foretage udlejning af ejendomme eller dele af sine ejendomme. Dette bindende svar vedrører en anden situation end det spørgsmål, som spørger har anmodet om at få bekræftet og kan derfor ikke anvendes i den konkrete sag.

Det er Skattestyrelsens opfattelse, at der ved vurderingen af, om det kan lade sig gøre at foretage udlejning, skal der tages hensyn til under hvilke omstændigheder benyttelsen sker, idet følgende forhold skal tillægges betydning:

- Om ejendommen er indkøbt til at tjene eller har tjent et kooperativt formål,
- længden af lejemålet. Se SKM2001. 197. LR hvor Ligningsrådet efter en konkret vurdering fandt, at lejemålet ikke måtte overstige 3 år, eller
- om der er tale om en ejendom, som det kooperative selskab selv kan eller i fremtiden planlægger at benytte. Se SKM2016. 216. SR.

Andelsselskabet opfylder ingen af de ovennævnte kriterier.

For det første skal udlejningen, hvor pumpestationen skal placeres alene sørge for, at sende overskudsvarmen videre til H2.

For det andet har spørger bekræftet, at udlejningen af en del af andelsselskabets areal ikke vil være tidsbegrænset.

Endeligt er det Skattestyrelsens vurdering, at selve arealet, hvorpå pumpestationen skal placeres ikke har nogen egentlig tilknytning til andelsselskabets formål og faktiske virke med produktion til sine medlemmer.

Efter en samlet konkret vurdering, er det Skattestyrelsens opfattelse, at den model, som spørger har fremlagt til bedømmelse ikke er forenelig med det kooperative formål.

Andelsselskabet kan derfor ikke foretage udlejningen af delarealet til fjernvarmeselskabet uden at miste sin skattemæssige status efter selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 3.

Indstilling

Skattestyrelsen indstiller, at spørgsmål 1 besvares med ”Nej”.

Skatterådets afgørelse og begrundelse

Skatterådet tiltræder Skattestyrelsens indstilling og begrundelse.

Lovgrundlag, forarbejder og praksis

Spørgsmål 1

Lovgrundlag

Selskabsskatteloven

§ 1

Skattepligt i henhold til denne lov påhviler følgende selskaber og foreninger mv., der er hjemmehørende her i landet:

...

3) andelsforeninger, det vil i denne lov sige foreninger, hvis formål er at fremme mindst 10 medlemmers fælles erhvervmæssige interesser gennem deres deltagelse i foreningens virksomhed som aftagere, leverandører eller på anden lignende måde, hvis omsætning med ikkemedlemmer ikke væsentligt eller længerevarende overskrider 25 pct. af den samlede omsætning, og som, bortset fra normal forrentning af en indbetalt medlemskapital, anvender den stedfundne omsætning med medlemmerne som grundlag for

udlodning til disse. Andelsforeninger kan være omfattet af 1. pkt., selv om de ejer aktier eller anparter i selskaber, der ikke opfylder betingelserne i 1. pkt.

§ 15

Andelsforeninger, der driver virksomhed som indkøbsforeninger, således at foreningen har til formål at indkøbe, fremskaffe eller fremstille varer eller at levere tjenesteydelser til medlemmernes forbrug, skal opgøre indkomsten efter reglerne i stk. 2-4.

Forarbejder

Lov nr. 313 af 21. maj 2002 (L99-2 01/02)

Fra bemærkningerne til § 11, der ændrede selskabsskatteloven § 1, stk. 1 nr. 3:

”

(...)

Ændringen skal ses på baggrund af den eksisterende usikkerhed om, hvorvidt andelsselskaber, der er kooperationsbeskattede, kan have artsfremmed virksomhed, som er placeret i datterselskaber, der er selskabsbeskattede/beskattes som registrerede aktieselskaber.

Forslaget indebærer, at kooperationsbeskattede andelsselskaber kan eje aktier/anparter i alle typer selskaber. Dermed vil andelsselskaber også have mulighed for at være medejere af selskaber uden, at der er tale om, at der foreligger et direkte moder/datter forhold. Med forslaget vil der dermed ikke blive skelnet mellem, om de pågældende aktiviteter befinder sig i et datterselskab eller ej, eller om der eventuelt er tale om en mindre aktiepost, som ikke opfylder betingelserne for, at der er tale om et datterselskab.

Med forslaget bliver der ikke ændret på det forhold, at samhandelen mellem andelsselskabet og dets datterselskaber og/eller de selskaber, hvori andelsselskaber har aktier/anparter, skal ske til markedspris.

Med forslaget bliver der heller ikke ændret på det forhold, at et kooperationsbeskattet andelsselskab, der har ikke-kooperative aktiviteter i selve den kooperationsbeskattede del af selskabet, og hvor disse aktiviteter ikke er rene biprodukter i forhold til de kooperative aktiviteter, ikke vil kunne opretholde sin kooperationsbeskatning. Hvis kooperationsbeskatningen skal opretholdes, må de pågældende ikke-kooperative aktiviteter frasælges eller placeres i et selskabsbeskattet datterselskab.

(...)”

Lov nr. 374 af 18. maj 1994 (L46 93/94), der indsatte selskabsskatteloven §, stk. 1, nr. 3.

Af bemærkningerne fremgår bl.a.:

”(...

Det foreslås for det første i en ny bestemmelse i selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 3, at fastsætte en fælles skattepligtsbestemmelse for alle andelsbeskattede andelsselskaber, dvs. både indkøbsforeninger, produktions- og salgsforeninger og de blandede foreninger, der både har indkøbsforeningsfunktion og produktions- og salgsforeningsfunktion.

I modsætning til de gældende regler defineres andelsformålet ikke i så høj grad ud fra andelsselskabets specifikke funktion, men ud fra det generelle formål - dvs. at fremme medlemmernes fælles erhvervmæssige interesser gennem deres deltagelse i andelsselskabets virksomhed som aftagere, leverandører

el.lign. Denne definition svarer i vidt omfang til definitionen af et andelsselskab i aktieselskabslovens § 1, stk. 4. Det hidtidige krav om, at omsætningen skal anvendes som grundlag for udlodninger, fastholdes.

I overensstemmelse med udvalgets forslag indeholder skattepligtsbestemmelsen herudover et krav om, at der skal være mindst 10 medlemmer, førend foreningen omfattes af den foreslåede bestemmelse i nr. 3 og dermed andelsbeskatningen. Den foreslåede bestemmelse i selskabsskattelovens § 1, stk. 2, indeholder særregler om, hvorledes medlemskredsen opgøres ved koncernforhold o.lign., jf. nedenfor under bemærkningerne til § 1, nr. 5.

Endelig indeholder bestemmelsen til dels en lovfæstelse af den administrative praksis, hvorefter det er en forudsætning for at være undergivet andelsbeskatning, at omsætningen med ikke-medlemmer ikke overstiger en vis procentdel af den samlede omsætning. Udvalgets flertal foreslog en lovfæstelse af den i praksis tilladte omsætning med ikke-medlemmer på 25 pct. Et mindretal i udvalget fandt, at procenten burde være 10-15 pct. I lovforslaget foreslås det, at omsætningen med ikke-medlemmer ikke må overskride 15 pct. Den foreslåede bestemmelse i selskabsskattelovens § 1, stk. 3, indeholder nogle af reglerne for, hvorledes 15 pct.-grænsen beregnes, jf. nedenfor under bemærkningerne til § 1, nr. 5. Herudover kan der henvises til de specielle bemærkninger til lovforslagets § 1, nr. 20, idet reglerne i forbindelse med opgørelsen af den skattepligtige indkomst ligeledes er relevante i forbindelse med opgørelsen af 15 pct.-grænsen.

Det bemærkes, at den i lovteksten anvendte definition af en andelsforening alene er en skattemæssig afgrænsning overfor andre skattesubjekter.

...

De gældende bestemmelser i selskabsskattelovens §§ 14-16 indeholder reglerne for den særlige andelsbeskatning, hvorefter andelsselskabets indkomst opgøres som en procentdel af selskabets formue. Procentsatsen er som udgangspunkt 4, men såfremt andelsselskabet har haft omsætning med ikke-medlemmer, udgør procentsatsen 6 af en så stor del af formuen, som svarer til forholdet mellem omsætningen med ikke-medlemmer og den samlede omsætning.

Det er ikke hensigten ved nærværende lovforslag at ændre i disse grundlæggende regler for opgørelsen af den skattepligtige indkomst. De foreslåede ændringer i bestemmelserne er derfor primært ændringer, der er nødvendige som konsekvens af de ændrede skattepligtsbestemmelser. Herudover er der dog også foretaget nogle ændringer for i højere grad at tage højde for, at andelsselskaber kan have flere funktioner, ligesom der er ændret i systematikken i bestemmelserne.

...

Det foreslås derfor i §§ 15-16 A at fastsætte særskilte opgørelsesregler for henholdsvis indkøbsforeninger, produktions- og salgsforeninger og blandede foreninger.

Da skattepligtsbestemmelsen efter det nye forslag ikke indeholder en definition af henholdsvis indkøbsforeninger og produktions- og salgsforeninger, foreslås dette indføjet i de nye § 15, stk. 1, og § 16, stk. 1. Definitionerne svarer til de tidligere definitioner i selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 3a og 4. Det skal dog bemærkes, at til forskel fra de hidtidige definitioner er det nu yderligere fastsat, at produktions- og salgsforeninger kan sælge tjenesteydelser. Den hidtidige praksis, hvor dette ikke er accepteret, kan således ikke længere fastholdes på grund af den nye mere generelle definition i § 1, stk. 1, nr. 3.

...

Omsætningen med medlemmer er defineret i de foreslåede bestemmelser i § 15, stk. 3, og § 16, stk. 3. Den del af omsætningen, der herefter ikke er omsætning med medlemmer, er som udgangspunkt omsætning med ikke-medlemmer, jf. dog de foreslåede bestemmelser i § 15, stk. 4, og § 16, stk. 4.

For indkøbsforeninger er der tale om salget til medlemmer til anvendelse ved udøvelsen af medlemmets bedrift.

(...)”

L 99, Skatteudvalget (2. samling) bilag 75, Kommentarer til henvendelse fra Danske Andelsselskaber

”(…)

Det kooperative formål må, efter fast retspraksis, vurderes snævert. Hvis et andelsselskab aftager produkter fra et medlem, må det kooperative formål omfatte alt, der indebærer køb/salg, forædling og behandling af det pågældende produkt. Hvis de pågældende opgaver bliver udført for ikke-medlemmer, der selv producerer eller distribuerer de samme produkter som medlemmerne, vil dette falde ind under 25 pct. grænsen. De servicefunktioner, som i et andelsselskab naturligt knytter sig til køb/salg, behandling og forædling af medlemmernes produkter, vil ikke medføre, at andelsselskabet ikke længere vil kunne være omfattet af det kooperative formål, heller ikke selvom disse funktioner betjener ikke-medlemmers produkter, der falder ind under 25 pct. grænsen.

Som et eksempel på hvor snævert bestemmelsen skal opfattes, kan nævnes TfS 1997.100 (højesteretsdommen om Merløse Brugsforening). I denne sag fastslog Højesteret, at selskabsskatteloven må forstås således, at det er en betingelse for den særlige - lempelige - beskatning som indkøbsforening efter lovens § 1, stk. 1, nr. 3, at vedkommende forenings varesortiment kun omfatter varer, for hvilke der gælder en formodning om, at foreningens medlemmer udelukkende benytter dem til udøvelse af deres bedrift. Ydermere fastslog Højesteret, at de er enige i, at det ikke berettiger foreningen til beskatning som indkøbsforening, at de pågældende varer kun udgjorde en ringe del af foreningens omsætning.

Selvom den pågældende dom vedrørte en indkøbsforening er Højesterets præmisser entydige vedrørende kooperationsbeskatningens væsen, og hvilke aktiviteter, der kan findes i en sådan forening, og finder dermed også anvendelse over for andre typer af kooperationsbeskattede virksomheder.

Foruden de aktiviteter i et kooperationsbeskattet andelsselskab, som direkte vedrører medlemmernes produkter eller ikke-medlemmers tilsvarende produkter, kan et kooperationsbeskattet selskab, som det fremgår af Arne Larsen udvalgets rapport, have aktiviteter, som ikke er kooperative, hvis disse aktiviteter, er at regne som tilfældige biprodukter i forhold til det kooperative formål. (Et tilfældigt biprodukt kunne f.eks. være et affaldsprodukt, som opstår i forbindelse med den kooperative produktion).

Det er en konkret vurdering, hvor meget der skal til for, at et produkt kan anses som et tilfældigt biprodukt, men et produkt, der ikke indeholder delelementer fra medlemmerne, vil formentlig ikke kunne betegnes som et tilfældigt biprodukt, og dermed ikke falde inden for det kooperative formål. En omsætning med et sådant produkt vil derfor kunne medføre, at et selskab ikke kan fortsætte med at være kooperationsbeskattet. Det kan imidlertid ikke udelukkes, at der vil kunne findes produkter, som kan betegnes som tilfældige biprodukter, selvom der ikke indgår elementer i dem, som stammer fra medlemmerne. Dette må afhænge af en konkret ligningsmæssig vurdering.

Hvis selskaber er i tvivl om, hvorvidt et produkt er et tilfældigt biprodukt, har de muligheden for at få en bindende forhåndsbesked fra Ligningsrådet. Ønsker man at undgå usikkerhed kan produktionen af det pågældende produkt placeres i et datterselskab. Denne mulighed er hele formålet med lovforslag L 99.

Et selskab, der ejer aktier i selskaber, der beskæftiger sig med ikke-kooperative formål, vil kunne have behov for, at der i det kooperationsbeskattede moderselskab sker en administration af aktieporteføljen. Dette forhold vil ikke være til hinder for, at et sådant selskab kan vedblive med at være kooperationsbeskattet.

Bortset fra denne nødvendige administration, må det også i visse tilfælde kunne accepteres, at der mellem selskaberne opstår økonomiske forbindelser, der ligger ud over det forhold, at moderselskabet ejer aktiekapitalen eller del heraf i datterselskabet.

Da det imidlertid er usikkert og må afhænge af en konkret vurdering, hvilke økonomiske forbindelser, der er tilladte, vil det for et kooperationsbeskattet selskab være hensigtsmæssigt i videst mulige omfang at have vandtætte skotter mellem en kooperationsbeskattet moder og (ikke kooperative) datterselskaber. I modsat fald vil moderselskabet ellers kunne risikere at falde uden for det kooperative formål.

(...)

Hvis et kooperationsbeskattet selskab vil undgå, at det som moderselskab falder uden for det kooperative formål, bør det vælge at placere de pågældende aktiviteter i datterselskabet, således som der foreslås hjemmel til med L 99. Moderselskabet kan derefter vælge at købe serviceydelser, der vedrører det kooperative formål hos datterselskabet, under forudsætning af, at denne handel foregår på armslængdevilkår.

(...)

Spørgsmål 1: DA ønsker at vide, om et kooperationsbeskattet moderselskabs varetagelse af visse koncernfunktioner, som fælles juridisk afdeling, fælles it-afdeling m.m., vil være til hinder for, at moderselskabet fortsat kan være kooperationsbeskattet.

Svar: Det kan ikke konkluderes generelt, at en kooperationsbeskattet moder kan varetage koncernfunktioner for ikke-kooperative døtre og samtidig opretholde kooperationsbeskatningen. Der kan være situationer, hvor en sådan varetagelse vil få moderselskabet til at falde uden for det kooperative formål. Der kan imidlertid være visse funktioner, som f.eks. andelsselskabet naturligt vil varetage i sin egenskab af ejer af aktier, og som ikke vil få andelsselskabet til at miste sin status som kooperationsbeskattet andelsselskab. Det vil bero på en konkret ligningsmæssig vurdering, hvilke funktioner moderselskabet kan varetage uden at miste muligheden for at forblive kooperationsbeskattet

(...)

Spørgsmål 7: Efter DA's opfattelse er det ikke i strid med opretholdelsen af kooperationsbeskatningen for moderselskabet, såfremt der deles ressourcer dels mellem moderselskabet og datterselskabet og/eller eventuelt uafhængige parter og de relevante omkostninger deles mellem parterne efter et omkostningsfordelingsprincip.

Svar: Der vil kunne være tilfælde, hvor omkostninger vil kunne deles mellem en kooperationsbeskattet moder og et datterselskab/uafhængig part, uden at det vil være i konflikt med moderens kooperationsbeskatning. Hvis der sker en ressourcedeling, er det imidlertid nødvendigt, at der sker en konkret vurdering af forholdet. En sådan vurdering kan bl.a. omfatte, om det er naturligt, at der sker en deling af ressourcerne, sker delingen under armslængde lignende vilkår, hvis ressourcen er ejet af moderselskabet er den så anskaffet primært for at tjene det kooperative formål, m.m.

Spørgsmål 8. -9: Det er DA's holdning, at en delvis eller en tidsmæssig begrænset benyttelse af faciliteter, der tilhører et kooperationsbeskattet andelsselskab, ikke er til hinder for, at andelsselskabet kan bevare sin status som kooperationsbeskattet enhed.

Svar: Der vil givet være tilfælde, hvor et kooperationsbeskattet andelsselskab kan leje/bortforpagte faciliteter ud til andre, uden at denne begrænsede anvendelse, vil være til hinder for, at andelsselskabet bevarer sin status som kooperationsbeskattet enhed.

I vurderingen af hvorvidt en sådan begrænset benyttelse vil stride imod det kooperative formål, må der tages hensyn til under hvilke forhold den begrænsede benyttelse er sket. I denne vurdering kan der bl.a. tages hensyn til, om faciliteten er indkøbt til/har tjent et kooperativt formål, længden af et evt. lejemål, karakteren af den begrænsede brug, om det er en facilitet som det kooperative selskab selv kan benytte, om brugen har begrænset karakter medens der pågår afviklingsbestræbelser m.m.

Under hensyntagen til alle de relevante elementer, må det derefter afhænge af en konkret ligningsmæssig vurdering om en begrænset anvendelse fra tredjemands side af et kooperationsbeskattet selskabs faciliteter, vil stride imod det kooperative formål.

(...)"

Betænkning nr. 1244, Rapport fra Udvalget til undersøgelse af eventuelle misbrugsmuligheder ved andelsbeskatningen (Arne Larsen udvalgets rapport), side 22

"(...)

Med hensyn til hvilken form for virksomhed, der kan være tale om, fortolkes bestemmelserne i princippet streng efter ordlyden. (...)

Det accepteres i et vist omfang, at andelsselskabet udøver anden form for virksomhed end den direkte kooperative virksomhed, såfremt denne virksomhed er et "tilfældigt" biprodukt af virksomheden. Det er dog afvist, at en indkøbsforening kan optage en aktivitet, der udelukkende tager sigte på handel med ikke-medlemmer. (...)"

Praksis

Den juridiske vejledning 2018-2, afsnit C. D. 1.1.8.1.2

"(...)

Foreningens formål

Bedømmelsen af foreningens kooperative formål sker med udgangspunkt i vedtægternes bestemmelse herom. Se eksempelvis TfS 1995, 503, hvor der ikke kunne andelsbeskattes, idet foreningen reelt var etableret for at tjene stifternes personlige interesse.

Angivelsen af formålet i vedtægterne har ikke selvstændig betydning, idet det først og fremmest er den måde, hvorpå virksomheden faktisk drives, der er afgørende for, efter hvilke regler foreningen skal beskattes.

Ved nystiftede selskaber/foreninger må skattepligten dog bedømmes ud fra vedtægterne.

Et kooperationsbeskattet andelsselskab kan opretholde sin kooperationsbeskatning, hvor sådanne aktiviteter er rene biprodukter i forhold til de kooperative aktiviteter.

(...)"

SKM2018. 258. SR

Skatterådet bekræftede, at foreningen ikke mistede sin skattemæssige status som en andelsbeskattet forening, såfremt foreningen påbegyndte salg af spildvarme til et fjernvarmeselskab fra det nye køleanlæg. Aktiviteten var forenelig med foreningens kooperative formål. Der blev i denne forbindelse lagt særligt vægt på, at køleanlægget ville udgøre et nødvendigt og integreret del af foreningens virke som en kooperativt beskattet forening.

SKM2016. 216. SR–

Skatterådet kan ikke bekræfte, at A kan fastholde sin kooperationsbeskatning med den nuværende selskabskonstruktion, hvor der sker udlejning af fast ejendom til selskabets 100 pct. ejede datterselskab B, og hvor A udfører administrationsopgaver for B.

SKM2015. 588. SR–

Et andelsselskab spurgte om det kunne opretholde sin kooperationsbeskatning efter etablering af et 100 pct. ejet datterselskab, der skulle stå for salg. Andelsselskabet skulle i denne forbindelse varetage nogle administrative opgaver for datterselskabet. SKAT indstillede til, at Skatterådet svarede bekræftende på dette spørgsmål, da det var SKATs opfattelse, at varetagelsen af disse opgaver var forenelige med det kooperative formål både efter andelsselskabets egne vedtægter og selskabsskatteloven. Denne vurdering er foretaget efter en samlet konkret vurdering af de foreliggende oplysninger. Skatterådet tiltrådte SKATs indstilling og begrundelse.

SKM2014. 119. SR–

En overførsel af kapitalkontoen i et AmbA, A, til medlemmernes individuelle driftsfondskonti ville ikke have konsekvenser for opretholdelsen af A's status som skattepligtig efter selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 3. En opskrivning af A's ejendom til markedsværdi med efterfølgende overførsel til medlemmernes individuelle driftsfondskonti ville ikke have skattemæssige konsekvenser for A i forhold til opretholdelsen af A's status som skattepligtig efter selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 3. Dispositionerne ville ikke medføre beskatning for medlemmerne af A som følge af en stigning i indeståendet på deres individuelle driftsfondskonti. For medlemmerne af A og et andet AmbA, B, ville der være tale om skattefri ombytning (succession) til andelsbeviser i et tredje AmbA, C, når fusionen gennemførtes som en skattefri omvendt lodret fusion, og SKAT ville undlade at kræve ny-udstedelse af andelsbeviser. C kunne opretholde status som skattepligtig efter selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 3, hvis overskydende likviditet udlåntes til visse medlemmer til brug for bestemte investeringer. C kunne ikke opretholde skattemæssig status som skattepligtig efter selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 3, hvis overskydende likviditet anvendtes til investeringer i facadeskilte mm m.h.p. udlejning til medlemmerne.

SKM2010. 609. SR–

Med dette bindende svar fastslog Skatterådet, at der med lovændringen i 2002, ikke var nogen begrænsning for hvilken aktivitet et datterselskab kan udøve i relation til moderselskabets mulighed for at bevare kooperationsbeskatningen. Ligeledes accepterede Skatterådet, at et andelsselskab kunne visse varetage koncernfunktioner uden at miste sin andelsbeskatning.

SKM2001. 197. LR–

Ligningsrådet fandt, at et andelsselskab som udgangspunkt kunne opretholde andelsbeskatning efter selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 3, selvom selskabets tjenestebolig blev midlertidigt udlejet til anden side i perioder, hvor selskabets ledende medarbejder ikke ønskede at benytte boligen. Ligningsrådet fandt dog samtidig, at spørgsmålet måtte afhænge af en konkret vurdering af de pågældende forhold, herunder

navnlig udlejningsperiodens længde. I det konkrete tilfælde kunne en udlejningsperiode på 3 år accepteres som værende midlertidig.

UfR 1997.302 HD ("Merløse-sagen")

En andelsforening A, der gennem en lang årrække var blevet beskattet som indkøbsforening efter den dagældende selskabsskattelovs §1, stk. 1, nr. 3 a, fik i 1988 ændret skatteansættelserne med virkning fra skatteåret 1983/84, således at beskatningen kom til at ske efter lovens §1, stk. 1, nr. 3, om brugsforeninger. Da selskabsskatteloven må forstås således, at det er en betingelse for den lempelige beskatning som indkøbsforening, at varesortimentet kun omfatter varer, for hvilke der gælder en formodning om, at medlemmerne udelukkende benytter dem erhvervsmæssigt, og A's varesortiment ikke opfyldte dette krav, var A med rette ikke blevet beskattet som indkøbsforening. A var heller ikke berettiget til beskatning efter lovens §1, stk. 1, nr. 6, om andre foreninger. Skattemyndighederne var ikke afskåret fra at foretage de ændrede ansættelser med virkning fra 1983/84.

Dansk Andelsret, Erik Hørlyck, side 166 - 167:

"(...)

Det første element i betingelsen er de fælles erhvervsmæssige interesser.

Der ligger heri dels en forudsætning om, at medlemmerne skal være erhvervsdrivende og dels en forudsætning om, at andelsselskabet udelukkende må varetage medlemmernes erhvervsmæssige interesser.

...

Såfremt erhvervsbetingelsen er opfyldt, kan andelsselskabet opnå andelsbeskatning, uanset om der leveres varer eller tjenesteydelser. Et andelsselskab, der leverer eksempelvis bogføring og driftsøkonomisk rådgivning til medlemmerne kan for så vidt opnå andelsbeskatning.

(...)"