

Udskriftsdato: 15. december 2025

AFG nr 9509 af 23/06/2020 (Gældende)

Kautionsstillelse for datterselskab ville ikke påvirke adgang til fortsat kooperationsbeskatning

Ministerium: Skatteministeriet

Journalnummer: 20-0616089

Kautionsstillelse for datterselskab ville ikke påvirke adgang til fortsat kooperationsbeskatning

Spørger, H1, ønskede bekræftet, om en kautionsstillelse for det 100 pct. ejede datterselskab H2's bankengagement i x-bank ikke ville påvirke adgangen til fortsat kooperationsbeskatning for H1. Det var oplyst, at hvis kautionen skulle blive aktuel, ville H1 tilføre datterselskabet midler enten ved konvertering af tilgodehavendet til egenkapital eller alternativt, inden kautionen blev aktuel, tilføre datterselskabet kapital. Kautionspræmien var fastsat på markedsvilkår. Skatterådet kunne efter en konkret vurdering bekræfte, at H1 kunne opretholde sin status som et andelsbeskattet selskab. Skatterådet henviste til praksis på området.

Skatterådsmøde 23. juni 2020 - SKM2020. 273. SR

Offentliggjort i redigeret form.

Spørgsmål

1. Kan Skatterådet bekræfte, at kautionsstillelse for det 100 pct. ejede datterselskab H2's bankengagement i x-bank ikke vil påvirke adgangen til fortsat kooperationsbeskatning for H1, jf. selskabsskatte-lovens § 1, stk. 1, nr. 3?

Svar

1. Ja

Beskrivelse af de faktiske forhold

H1 er kooperationsbeskattet, jf. SEL § 1, stk. 1, nr. 3. H1 driver en traditionel kooperativ virksomhed.

H1 ejer 100 pct. af aktiekapitalen i H2. H2 beskattes efter SEL § 1, stk. 1 nr. 1.

I forbindelse med genforhandling af det samlede bankengagement i x-bank har banken stillet krav om, at H1 i fremtiden stiller kaution for datterselskabets engagement i banken. Vi kan oplyse, at x-bank har truet med at opsige engagementet hvis kravet om kaution ikke efterkommes.

Nærværende anmodning om bindende svar indhentes med henblik på at afdække, hvorvidt en kautionsstillelse vil påvirke H1's adgang til fortsat kooperationsbeskatning, jf. selskabsskatte-lovens § 1, stk. 1, nr. 3.

Spørgers opfattelse og begrundelse

Det følger af selskabsskatte-lovens § 1, stk. 1, nr. 3, at andelsselskaber skal opfylde følgende tre betingelser for at blive underlagt kooperationsbeskatning:

1. Andelsselskabet skal udøve kooperativ virksomhed, hvilket vil sige, at selskabet skal have som formål at fremme mindst 10 medlemmers fælles erhvervsmæssige interesser gennem deres deltagelse i foreningens virksomhed som aftagere, leverandører eller på anden lignende måde.
2. Andelsselskabets omsætning med ikke-medlemmer må ikke væsentligt eller længerevarende overskride 25 pct. af den samlede omsætning.
3. Andelsselskabet skal anvende den stedfundne omsætning med medlemmerne som grundlag for udlodning til disse, idet der dog tillades normal forrentning af en indbetalt medlemskapital.

Efter praksis anses det ikke for at være i strid med det kooperative formål, hvis et andelsselskab driver finansieringsvirksomhed i forhold til medlemmerne, jf. bl.a. SKM2006. 259 SR.

Omvendt vil finansieringsvirksomhed i forhold til et selskabsbeskattet datterselskab normalt falde uden for det kooperative formål.

Det kan ved besvarelsen af det stillede spørgsmål lægges til grund, at hvis kautionen bliver aktuel, vil H1 straks tage initiativ til, at der tilføres datterselskabet kapital, eller at det tilgodehavende, som moderselskabet opnår hos datterselskabet, udlignes snarest ved konvertering til kapital, således at der ikke bliver tale om lånevirkksomhed.

Ved anvendelse af den beskrevne fremgangsmåde vil H1 derfor aldrig havne i en situation, hvor der drives finansieringsvirksomhed i forhold til et selskabsbeskattet datterselskab.

Det er vores opfattelse, at Skattestyrelsen i praksis anser en sikkerhedsstillelse som beskrevet ovenfor som værende i overensstemmelse med det kooperative formål. Til støtte herfor skal vi bl.a. henvise til SKM2017. 605. SR, hvor det af SKATs begrundelse fremgår, at et kooperationsbeskattet selskab kan stille sikkerhed på de nævnte vilkår, uden at betingelserne for fortsat kooperationsbeskatningen bortfalder. Det er derfor vores opfattelse, at Skattestyrelsen skal besvare det stillede spørgsmål med et "JA".

I forbindelse med sagens behandling har spørgerens repræsentant oplyst, at Skattestyrelsen kan lægge til grund, at H2 betaler kautionspræmie på markedsvilkår til H1.

Ligeledes har spørgerens repræsentant bekræftet, at Skattestyrelsen kan lægge til grund, at omsætningskravet med ikke-medlemmer er iagttaget af andelsselskabet, så kravet efter selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 3, er opfyldt.

Rådgiver har supplerende oplyst, at følgende udkast til støtteerklæring vil blive anvendt:

"Støtteerklæring

Undertegnede

H1

erkender herved at understøtte

H2

H1 har kautioneret for H2's engagement i x-bank.

H1 må som kooperationsbeskattet selskab ikke foretage udlån til H2, idet dette kan medføre at selskabets kooperationsbeskatning ikke kan opretholdes.

H1 har indhentet et bindende svar hos Skattestyrelsen [Skatterådet], der godkender, at selskabet uden skattemæssige konsekvenser kautionerer for x-bank arrangement med H2. For at opretholde kooperationsbeskatningen, skal H1 dog opfylde følgende betingelse:

Såfremt kautionen bliver aktuel, skal H1 straks tage initiativ til at det tilgodehavende, som selskabet opnår hos H2, udlignes snarest ved konvertering af tilgodehavendet til egenkapital, således at der ikke bliver tale om lånevirkksomhed. Alternativt skal H1, inden kautionen bliver aktuel, tilføre H2, egenkapital i et sådant omfang, at selskabet bliver i stand til at honorere sine egne forpligtelser i forhold til x-bank.

Ved anvendelse af den beskrevne fremgangsmåde vil H1 derfor aldrig havne i en situation, hvor der drives finansieringsvirksomhed i forhold til datterselskabet."

Skattestyrelsens indstilling og begrundelse

Spørgsmål 1

Det ønskes bekræftet, at en kautionsstillelse for det 100 pct. ejede datterselskab H2's bankengagement i x-bank ikke vil påvirke adgangen til fortsat kooperationsbeskatning for H1, jf. selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 3.

Begrundelse

H1 er omfattet af reglerne om andelsbeskatning efter selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 3, og er således underlagt reglerne i denne bestemmelse, der sætter grænser for, hvilke aktiviteter andelsselskabet kan udøve.

Andelsselskabet driver kooperativvirksomhed med at sælge produkter for både medlemmer og ikke medlemmer. H1 ejer H2 er beskattet efter de almindelige regler for selskaber efter selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1. H2 er ikke medlem af andelsselskabet.

Betingelserne for andelsbeskatning

Det fremgår af ordlyden af selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 3, at andelsforeninger eller andelsselskaber skal opfylde tre betingelser for at være omfattet af den særlige kooperationsbeskatning.

- For det første skal andelsforeningen udøve kooperativ virksomhed. Heri ligger, 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 stedefundne omsætning med medlemmerne som grundlag for udlodning til medlemmerne. Der tillades dog normal forrentning af en indbetalt medlemskapital.

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

Det er Skattestyrelsens opfattelse, at H1 umiddelbart opfylder medlems- og omsætningskravet, sådan som sagen er forelagt for Skattestyrelsen. Den stedefundne omsætning med medlemmerne anvendes som grundlag for udlodning til medlemmerne. Udlodningskravet er derfor tilsvarende opfyldt.

Det skal herefter vurderes, om H1's sikkerhedsstillelse er foreneligt med at være en kooperativ virksomhed, dvs. om aktiviteten kan rummes indenfor det kooperative formål.

Kooperationsbeskattede selskaber skal have et kooperativt formål, der er baseret på omsætning hovedsageligt med medlemmerne. Kravet indebærer, at der reelt skal være tale om samhandel med medlemmerne.

Det er således ikke tilstrækkeligt for at blive omfattet af bestemmelserne, at den pågældende forening har til formål at virke for medlemmernes interesser eller fremme salget af medlemmernes produkter. Se Betænkning nr. 1244 fra Udvalget til undersøgelse af eventuelle misbrugsmuligheder ved andelsbeskatningen, Skatteministeriet, december 1992, side 22.

Andelsformålet defineres ud fra generelle formål. Heri ligger at fremme medlemmernes erhvervsmæssige interesser gennem deres deltagelse i andelsselskabets virksomhed. Se 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 tilsvarende af ovenstående bemærkninger til selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 3, at der ved afgørelsen af andelsselskabers skattepligt lægges vægt på det vedtægtsmæssige formål, men også i høj grad det faktiske virke. Andelsselskabet vil således falde uden for en bestemmelse, hvis virksomheden ikke er i nøje overensstemmelse med det formål, der er nævnt i den enkelte bestemmelse.

Den særlige andelsbeskatning afskiller sig fra beskatning af de øvrige selskaber omfattet af selskabsskattelovens § 1, ved at indkomsten opgøres som en procentdel af andelsselskabets formue. Denne særlige indkomstopgørelse skal ses som et udtryk for, at andelsselskabets virksomhed kan betragtes som en direkte fortsættelse af andelshavernes virksomhed.

Med hensyn til hvilken form for virksomhed, der kan være tale om, fortolkes bestemmelserne i princippet strengt efter ordlyden. Det er dog ikke anset for at stride imod bestemmelserne, at et andelsselskab kan yde lån til sine medlemmer.

Se Betænkning 1244/92 fra december 1992, s. 22 - 23.

Når dette sammenholdes med forarbejderne til selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 3, 1. pkt., må der være meget snævre grænser for, hvilken sideaktivitet, der kan accepteres som kooperativ virksomhed. Se også Højesteretsdommen TfS 1997, 100 om Merløse Brugsforening.

Det klare udgangspunkt er derfor, at andelsselskabets virksomhed skal være baseret på samhandel eller omsætning hovedsageligt med medlemmerne. Det kan alene accepteres, at andelsselskabet udøver anden form for virksomhed end den direkte kooperative, hvis denne virksomhed er et "tilfældigt" biprodukt af den kooperative virksomhed.

Hls vedtægter giver ikke nogen fortolkningsbidrag, der kan anvendes umiddelbart i den konkrete sag.

Andelsselskabers udlån

Skatterådet har i flere bindende svar behandlet andelsselskabers mulighed for udlån og herunder også muligheden for at stille sikkerhed for et datterselskab.

Skatterådet har i det bindende svar SKM2017. 605. SR, der omhandlede en cash pool ordning accepteret, at et andelsselskab kunne indskyde overskydende likviditet i en cash pool uden at miste sin status som et kooperationsbeskattet selskab.

Det fremgår også af indstillingen til Skatterådet, at efter praksis er det muligt for et andelsselskab at yde en kautionsstillelse eller stille en garanti til rådighed i nødvendigt omfang for datterselskabers kreditorer uden at miste sin status som andelsbeskattet selskab efter selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 3.

Det er dog en forudsætning, at såfremt kautionen bliver aktuel, skal der fra moderselskabets side tages initiativ til, at der tilføres datterselskabet kapital, eller at det tilgodehavende, som moderselskabet opnår hos datterselskabet, udlignes snarest ved konvertering til kapital, således at der ikke bliver tale om lånevirksomhed.

I det bindende svar SKM2014. 119. SR accepterede Skatterådet ikke, at investering i fx facadeskilte og hardware med henblik på udlejning til medlemmerne kunne sammenlignes med udlån af penge til medlemmerne.

Det fremgår af indstillingen til Skatterådet, at det var SKATs opfattelse, at udlejning af facadeskilte mm. til medlemmerne gik videre end udlån af penge til nye medlemmer. Den påtænkte udlejning kunne heller ikke anses som et tilfældigt biprodukt, da den ikke indeholdte delelementer fra medlemmerne.

Efter Skattestyrelsens opfattelse, er det ikke umiddelbart foreneligt med det kooperative formål at drive egentlig finansiell virksomhed, da en virksomhed med et sådant formål og virke ikke består i at varetage medlemmernes fælles erhvervsmæssige interesser.

Ligeledes fremgår det af Skatterådets praksis som eksempelvis er nævnt i det bindende svar SKM2010. 609. SR, at et kooperationsbeskattet moderselskab kan stille garanti eller kaution til rådighed i nødvendigt omfang for datterselskabers kreditorer.

Det forudsættes dog, hvis kautionen bliver aktuel, skal der fra moderselskabets side tages initiativ til, at der tilføres datterselskabet kapital, eller at det tilgodehavende, som moderselskabet opnår hos datterselskabet, udlignes snarest ved konvertering til kapital, så der ikke bliver tale om lånevirksomhed.

I det bindende svar SKM2006. 259. SR fremgår det af Skatterådets begrundelse, at det var Skatterådets opfattelse, at den udlånsvirksomhed, der kunne udøves overfor medlemmerne, faldt indenfor det kooperative formål.

I begrundelsen blev det således lagt vægt på, at udlånet alene blev foretaget til medlemmer af indkøbsforeningen. Der blev i begrundelsen henvist til bemærkningerne i betænkning nr. 1244/92 fra udvalget til undersøgelse af eventuelle misbrugsmuligheder ved andelsbeskatningen. Foretog foreningen derimod udlån til andre end medlemmerne kunne kooperationsbeskatningen ikke opretholdes.

Endvidere fremgår det af Skatteministeriets svar på spørgsmål 31 til Skatteudvalget i forbindelse med Folketingets behandling af lovforslag L 99/2002 (bilag 74) om ændring af blandt andet selskabsskatte-lovens regler for andelsselskabers mulighed for at eje aktier eller anparter, at et kooperationsbeskattet moderselskab kan vælge at finansiere sit datterselskab, der driver virksomhed i aktieselskabsform, med forrentet ansvarlig indskudskapital frem for med egenkapital, hvis dette er muligt i henhold til blandt andet andelsselskabets vedtægter.

Skatteministeriet har dog i forbindelse med lovforslag L 99, 2001-02 i svar til Danske Andelsselskaber, bilag 75 udtalt, at styringen af kreditfaciliteter og likviditet, der sker fra moderselskabets side i forhold til datterselskaber, der ikke er kooperationsbeskattet, umiddelbart vil ligge uden for moderselskabets kooperative formål.

Det fremgår tillige af Den juridiske vejledning 2020-1 afsnit C. D. 1.1.8.1.2 om beskrivelse af aktiviteter omfattet af det kooperative formål, at et kooperationsbeskattet moderselskab kan stille garanti eller kaution til rådighed i nødvendigt omfang for datterselskabers kreditorer efter SKM2010. 609. SR.

Desuden fremgår det af afsnittet, at et andelsselskab skal opkræve vederlag for kautionsstillelse, hvis selskabet kautionerer over for et koncernselskabs forpligtelser. Vederlaget skal fastsættes efter armslængde princippet i ligningslovens § 2.

Skattestyrelsen bemærker, at efter praksis er det muligt for et andelsselskab at yde en kautionsstillelse eller stille en garanti til rådighed i nødvendigt omfang for datterselskabers kreditorer uden at miste sin status som andelsbeskattet selskab efter selskabsskatte-lovens § 1, stk. 1, nr. 3.

Det forudsættes dog, at hvis garantien eller kautionen bliver aktuel, skal der fra andelsselskabets side tages initiativ til, at der tilføres datterselskabet kapital, eller at det tilgodehavende, som andelsselskabet

opnår hos datterselskabet, udlignes snarest ved konvertering til kapital, så der ikke bliver tale om lånevirkksomhed. Skattestyrelsen kan henvise til de bindende svar SKM2017. 605. SR og SKM2010. 609. SR.

Konkret vurdering

H1 har fremlagt et udkast til støtteerklæring for H2. Det fremgår af erklæringen, at H1 vil påtage sig en kautionsforpligtigelse. Det er desuden oplyst, at der vil blive fastsat et vederlag efter markedsvilkår for denne kautionsstillelse.

Det fremgår ligeledes af støtteerklæringen, at hvis kautionen bliver aktuel, skal H1 straks tage initiativ til at det tilgodehavende, som selskabet opnår hos H2, udlignes snarest ved konvertering af tilgodehavendet til egenkapital, så der ikke bliver tale om lånevirkksomhed.

Alternativt vil H1, inden kautionen bliver aktuel, tilføre H2, egenkapital i et sådant omfang, at selskabet bliver i stand til at honorere sine egne forpligtelser i forhold til x-bank.

Det er Skattestyrelsens opfattelse, at H1's kautionsstillelse til H2 kan ske uden, at H1 mister sin status som et kooperationsbeskattet andelsselskab efter selskabsskattelovens § stk. 1, nr. 3.

Der er i denne forbindelse lagt vægt på følgende omstændigheder:

- At kautionsstillingen sker på sådanne vilkår, at der på intet tidspunkt vil opstå et låneforhold mellem H1 og datterselskabet H2,
- At dette sikres ved at det tilgodehavende, som andelsselskabet ville opnå, hvis kautionen bliver aktuel, hos H2, udlignes snarest ved konvertering af tilgodehavendet til egenkapital eller,
- At H1, inden kautionen bliver aktuel, tilfører H2, egenkapital i et sådant omfang, at selskabet bliver i stand til at honorere sine egne forpligtelser i forhold til x-bank, og
- At H2 betaler en kautionspræmie på markedsvilkår til H1 fastsat efter ligningslovens § 2,

Det er derfor Skattestyrelsens opfattelse, efter en samlet konkret vurdering af ovennævnte forhold, at H1 kan opretholde sin status som et kooperationsbeskattet andelsselskab efter selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 3, idet den pågældende kautionsstillelse sker på vilkår, der er i overensstemmelse med den praksis, som Skatterådet har fastlagt.

Indstilling

Skattestyrelsen indstiller, at spørgsmål 1 besvares med "Ja".

Skatterådets afgørelse og begrundelse

Skatterådet tiltræder Skattestyrelsens indstilling og begrundelse.

Lovgrundlag, forarbejder og praksis

Spørgsmål 1

Lovgrundlag

Selskabsskatteloven (lovbekendtgørelse nr. 1164 af 20. maj 2016):

§ 1. Skattepligt i henhold til denne lov påhviler følgende selskaber og foreninger m.v., der er hjemmehørende her i landet:

...

3) andelsforeninger, det vil i denne lov sige foreninger, hvis formål er at fremme mindst 10 medlemmers fælles erhvervsmæssige 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.,

§ 16. Andelsforeninger, der driver virksomhed som produktions- og salgsforeninger, således at foreningen har til formål at bearbejde, forædle eller sælge medlemmernes produkter eller tjenesteydelser, skal opgøre indkomsten efter reglerne i stk. 2-4.

Forarbejder

Betænkning nr. 1244/December 1992, (Rapport fra Udvalget til undersøgelse af eventuelle misbrugsmuligheder):

"(...)

(Side 20)

Den særlige kooperationsbeskatning, der er beregnet til at tage højde for andelsselskabernes særlige struktur og virke, er den beskatning, der gælder for selskaber omfattet af selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 3a og 4, dvs. indkøbsforeninger og produktions- og salgsforeninger.

For at kunne beskattes som en indkøbsforening er der to grundlæggende krav, der skal opfyldes. Dels skal foreningen indkøbe, fremskaffe, eller fremstille varer eller levere tjenesteydelser til medlemmerne. Dels skal udlodningen af overskuddet til medlemmerne ske på grundlag af omsætningen med disse. Også et eventuelt likvidationsprovenu skal fordeles i forhold til den stedfundne omsætning med medlemmerne."

...

(Side 22)

Kravene indebærer først og fremmest, at der reelt skal være tale om samhandel med medlemmerne. Det er således ikke tilstrækkeligt for at blive omfattet af bestemmelsen, at den pågældende forening har til formål at virke for medlemmernes interesser eller at fremme salget af medlemmernes produkter. Såfremt der udelukkende er tale herom, vil foreningen i stedet kunne blive omfattet af en af de andre skattepligtsbestemmelser.

Med hensyn til hvilken form for virksomhed, der kan være tale om, fortolkes bestemmelserne i princippet strengt efter ordlyden. Tjenesteydelser er således kun nævnt i nr. 3a vedrørende indkøbsforeninger. Det er derfor ikke muligt at blive beskattet som produktions- og salgsforening, hvis det produkt, som foreningen skal sælge, er tjenesteydelser.

...

(Side 23)

Det er dog ikke anset for at stride imod bestemmelserne, at en indkøbsforening yder lån til medlemmerne.

"(...)"

Bemærkninger til lov nr. 374 af 18. maj 1994 (L46 93/94):

"(...)

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 erhvervs-mæssige 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.

(...)"

Lovforslag nr. 99/2002, bemærkninger til § 11, nr. 2:

"(...)

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.

(...)"

L 99, 2001-02, Skatteudvalget (2. samling) bilag 75, Kommentarer til henvendelse fra Danske Andelsselskaber

"(...)

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.

...

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 2: DA ønsker at vide, om styringen af kreditfaciliteter og likviditet, der sker fra moderselskabets side i forhold til datterselskaberne, vil være til hinder for, at moderselskabet bevarer sin status som kooperationsbeskattet enhed.

Svar: Styringen af kreditfaciliteter og likviditet, der sker fra moderselskabets side i forhold til datterselskaber, der er ikke kooperative, vil umiddelbart ligge uden for moderselskabets kooperative formål. Der kan heller ikke være tale om, at en sådan styring er et tilfældigt biprodukt, da det ikke vedrører medlemmernes produkter. Styringen af kreditfaciliteter og likviditet kan derfor medføre, at moderselskabet ikke kan bevare sin status som kooperationsbeskattet selskab. Det kan imidlertid ikke udelukkes, at der vil være situationer, hvor en sådan styring ikke er til hinder for, at selskabet bevarer sin status som kooperationsbeskattet selskab. Dette vil afhænge af en nærmere vurdering af de konkrete forhold.

...

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 armslængdevilkår, hvis ressourcen er ejet af moderselskabet er den så anskaffet primært for at tjene det kooperative formål, m.m.

(...)"

Praksis

SKM2017. 605. SR

Selskab A ønskede svar på, om selskabet - uden at mistede sin status som kooperationsbeskattet andels-selskab efter selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 3 - kunne indskyde overskydende likviditet og eventuelt trække likviditet fra en cash pool ordning, der var etableret via en aftale mellem datterselskabet A1 og et pengeinstitut. Efter en samlet vurdering fandt Skatterådet, at Selskab A ikke ville miste sin skattemæssige status som kooperationsbeskattet andelsselskab ved at deltage i cash pool ordningen. Skatterådet lagde særlig vægt på, at Selskab A's deltagelse i en cash pool ordning var en helt sædvanlig forretningsmæssig disposition, der alene var forretningsmæssigt begrundet. Skatterådet lagde endvidere vægt på, at Selskabet A ikke ville påbegynde finansiell virksomhed ved deltagelse i cash pool ordning, at deltagelsen ikke ville medføre ændringer i selskabets nuværende aktivitet, at deltagelsen ikke ville have karakter af styring af kreditfaciliteter eller lignende i forhold til datterselskaberne, at deltagelsen ikke ville medføre, at Selskab A hæftede for andre deltagende selskabers gæld, og at der ved deltagelsen ikke ville være tale om en ensidig kapitalstrøm fra Selskab A til de øvrige deltagende datterselskaber. Det blev derfor vurderet, at den påtænkte disposition faldt indenfor rammerne af det kooperative formål.

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

Skatterådet fandt, at X AmbA efter påtænkte strukturændringer fortsat ville opfylde betingelserne for at kunne anses for en andelsforening i henhold til selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 3 og dermed fortsat være underlagt kooperationsbeskatning.

SKM2010. 145. SR

Skatterådet bekræfter, at en kautionstillelse i forhold til det 100 pct. ejede datterselskab; Y S. M. B. A., ikke vil påvirke adgangen til fortsat kooperationsbeskatning i X A. M. B. A., jf. selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 3. Kautionen stilles i forbindelse med at Y S. M. B. A. ønsker at omlægge sin finansiering. Den nye bank ønsker kaution fra moderselskabet X A. M. B. A.

SKM2006. 259. SR

Skatterådet blev anmodet om at svare på, om en forening fortsat var omfattet af kooperationsbeskatningen, hvis 1) foreningen med fremadrettet virkning ydede lån til nye medlemmer til køb af medlemsbeviser, 2) ydede længere kredit til nye medlemmer end til andre medlemmer samt 3) fremover stillede sikkerhed eller garanti for banklån optaget til nye medlemmer til køb af medlemsbeviser. Skatterådet bekræftede, at kooperationsbeskatningen kunne opretholdes i alle tre tilfælde.

SKM2001. 263. LR

En indkøbsforening, der blev beskattet efter selskabsskatteloven § 1, stk. 1, nr. 3, påtænkte at tegne 25 pct. af aktiekapitalen i et finansieringsselskab. Finansieringsselskabets formål skal være at lette generationsskifteproblematikken inden for X-branche. Ligningsrådet fandt, at indkøbsforeningen kunne opretholde beskatningen efter selskabsskatteloven § 1, stk. 1, nr. 3, såfremt der alene foretages udlån til medlemmer af indkøbsforeningen.

TfS 1997, 100 HD

Sagen drejer sig om, hvorvidt appellant, Merløse og Omegns Foderstofforening a.m.b.a. skal beskattes som brugsforening eller som indkøbsforening. En foderstofforening var gennem en årrække blevet beskattet som indkøbsforening efter reglerne i den dagældende selskabsskattelovs § 1, stk. 1, nr. 3 a. Det blev lagt til grund, at foreningen havde en omsætning med en række varer, der ikke udelukkende kunne benyttes af medlemmerne i disses bedrift, men også kunne benyttes privat. Uanset at omsætningen af disse varer kun udgjorde en ringe del af den samlede omsætning, fandt landsretten, at foderstofforeningen ikke opfyldte betingelserne for beskatning efter selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 3 a, som indkøbsfor-

ening, og at skattemyndighederne havde haft den fornødne revisionsbeføjelse til at beskatte foreningen efter samme lovs § 1, stk. 1, nr. 3, som brugsforening. Beskatningen kunne ikke ske efter lovens § 1, stk. 1, nr. 6, og foreningen kunne heller ikke påberåbe sig et forventningsprincip som grundlag for en fortsættelse af den hidtidige beskatning. Højesteret bemærkede, at selskabsskatteloven må forstås således, at det er en betingelse for den særlige - lempelige - beskatning som indkøbsforening frem for beskatning som brugsforening, at varesortimentet kun omfatter varer, for hvilke der gælder en formodning om, at foreningens medlemmer udelukkende benytter dem til udøvelse af deres bedrift. Efter at der var afgivet nye forklaringer til brug for Højesteret, stadfæstedes landsrettens dom, hvorefter appellantens skulle beskattes som brugsforening og ikke som tidligere som indkøbsforening.

Den juridiske vejledning 2020-1, C. D. 1.1.8.1.2 Beskrivelse af aktiviteter omfattet af det kooperative formål

"(...)

Finansielle aktiviteter

Dette afsnit beskriver nogle af de mest almindeligt forekommende finansielle aktiviteter og instrumenter, der kan være relevante for et andelsbeskattet selskab eller en forening.

Et kooperationsbeskattet selskab må ikke drive egentlig finansiell virksomhed, herunder egentlig udlånsvirksomhed. Finansiell virksomhed er ikke foreneligt med det kooperative formål, der består i at varetage medlemmernes fælles erhvervsmæssige interesser.

Det fremgår af SKM2006. 259. SR, at den udlånsvirksomhed, der kunne udøves overfor medlemmerne faldt indenfor det kooperative formål. I begrundelsen blev der lagt vægt, at udlånet alene blev foretaget til medlemmer af indkøbsforeningen. Foretog foreningen derimod udlån til andre end medlemmerne kunne kooperationsbeskatningen ikke opretholdes.

Det fremgår endvidere af SKM2010. 609. SR, at et kooperationsbeskattet moderselskab kan stille garanti eller kaution til rådighed i nødvendigt omfang for datterselskabers kreditorer.

Det forudsattes dog, at såfremt kautionen bliver aktuel, så skal der fra moderselskabets side tages initiativ til, at der tilføres datterselskabet kapital, eller at det tilgodehavende, som moderselskabet opnår hos datterselskabet, udlignes snarest ved konvertering til kapital, således at der ikke bliver tale om egentlig lånevirksomhed.

Et kooperationsbeskattet selskab kan som udgangspunkt også placere sin overskudslikviditet hos tredjemand (eksempelvis i et pengeinstitut) uden, at det vil blive anset som finansiell virksomhed. I SKM2017. 605. SR fandt Skatterådet efter en konkret vurdering, at andelsselskabet ikke ville miste sin skattemæssige status som kooperationsbeskattet andelsselskab ved at deltage i en cash pool ordning, der var ejet og administreret af et datterselskab, der ikke var kooperationsbeskattet.

Skatteministeriet har i forbindelse med vedtagelsen af lov nr. 313 af 21. maj 2002, lovforslag L 99, 2001-02 i et svar til Danske Andelsselskaber, bilag 75 udtalt, at styringen af kreditfaciliteter og likviditet, der sker fra moderselskabets side i forhold til datterselskaber, der er ikke kooperationsbeskattet, umiddelbart vil ligge uden for moderselskabets kooperative formål. Et kooperationsbeskattet moderselskab kan derfor ikke eje og administrere en cash pool der servicerer andre ikke-kooperationsbeskattede selskaber i koncernen.

...

Udlån til medlemmerne

Et kooperationsbeskattet selskab kan foretage udlån til sine medlemmer. Udlånet skal dog have en meget nær tilknytning til det kooperative formål.

Eksempelvis kan nævnes et andelsbeskattet slagteriselskabs udlån til medlemmer til finansiering af indkøb af smågrise, et mejeriselskabs tilsvarende udlån til finansiering af medlemmers gårdkøletanke eller indskudsbeviser i mejeriselskabet.

Det er ikke i strid med det kooperative formål, at en indkøbsforening yder lån til sine medlemmer. Det fremgår af betænkning 1244/92, side 23, fra udvalget til undersøgelse af eventuelle misbrugsmuligheder ved andelsbeskatningen.

I SKM2006. 259. SR accepterede Skatterådet, at der blev ydet lån til medlemmerne i forbindelse med køb af medlemsbeviser. Det kunne derimod ikke accepteres, at der blev ydet udlån til andre end medlemmerne af andelsforeningen.

En andelsforening kan afdække sine finansielle risici via eksempelvis terminskontrakter, swap, hedge mv. Det er dog en forudsætning, afdækningsforretningerne ligger inden for normal sikring af køb og salg af varer og tjenesteydelser samt normal sikring af aktiver og passiver.

Andelsselskabet skal opkræve vederlag for kautionsstillelse, hvis selskabet kautionerer over for et koncernselskabets forpligtelser. Vederlaget skal fastsættes efter armslængde princippet i LL § 2.

(...)"