



JURIDISKA FAKULTETEN  
vid Lunds universitet

Jonas Widgren

# Enkelbeskattade fåmansföretag?

*En beskattningsrättslig analys av ekonomiska föreningars avdragsrätt för utdelning i kombination med 3:12-reglerna*

LAGF03 Rättsvetenskaplig uppsats

Kandidatuppsats på juristprogrammet  
15 högskolepoäng

Handledare: Mats Tjernberg

Termin: VT20

# Innehållsförteckning

<b>SUMMARY</b> .....	<b>1</b>
<b>1 INLEDNING</b> .....	<b>3</b>
1.1 BAKGRUND .....	3
1.2 SYFTE.....	5
1.3 METOD OCH MATERIAL .....	5
1.4 AVGRÄSNING.....	6
1.5 DISPOSITION .....	7
1.6 FORSKNINGSLÄGE.....	8
<b>2 GÄLLANDE RÄTT</b> .....	<b>9</b>
2.1 INLEDNING .....	9
2.2 HISTORISK UTVECKLING .....	9
2.2.1 <i>Senaste decenniernas reformer</i> .....	10
2.3 CIVILRÄTTSLIG REGLERING.....	11
2.3.1 <i>Bildandet av en ekonomisk förening</i> .....	11
2.3.2 <i>Medlemskap</i> .....	12
2.3.3 <i>Öppenhet</i> .....	12
2.3.4 <i>Lika rösträtt</i> .....	13
2.4 BESKATTNINGSRÄTTSLIG REGLERING .....	14
2.4.1 <i>Dubbelbeskattning</i> .....	14
2.4.2 <i>Avdragsgill utdelning</i> .....	14
2.4.3 <i>Vad som skatterättslig utgör en kooperativ förening</i> .....	14
2.4.4 <i>Avdragsrätt för dotterbolagets vinst</i> .....	15
2.4.5 <i>Arbetskooperativ</i> .....	17
2.4.6 <i>Beskattning av andelsägaren i fåmansföretag</i> .....	18
2.4.7 <i>Ersättning för arbetsprestation</i> .....	20
2.5 RÄTTSPRINCIPER .....	21
<b>3 ANALYS</b> .....	<b>23</b>
3.1 INLEDNING .....	23
3.2 ÖPPEHETSKRAVET.....	24
3.2.1 <i>Möjligt kringgående av öppenhetskravet</i> .....	25
3.3 BESKATTNINGSRÄTTSLIG SKILLNAD .....	25
3.4 OMKLASSIFICERING AV UTDELNING .....	26
3.5 NEUTRALITET.....	28
<b>4 SLUTSATS</b> .....	<b>30</b>
<b>KÄLL- OCH LITTERATURFÖRTECKNING</b> .....	<b>32</b>
<b>RÄTTSFALLSFÖRTECKNING</b> .....	<b>34</b>



# Summary

The current legal position insinuate that the deduction right made available to economical associations, concerning dividends, can under certain circumstances be used in an improper way. The purpose of this thesis is with the legal dogmatic method to investigate the prerequisites necessary for a close company and its shareholders to acquire a taxation benefits by incorporating an economical association. Furthermore, is the complex of problems in compliant with the principle of taxation neutrality, thus is a righteous cause to be distinguished or is it possible to reclassify dividends to salary and thereby achieve neutrality.

Economical associations have existed in Sweden since the 19<sup>th</sup> century and just like a limited company it's an independent subject of law. This form of company is to be seen as "open" and practice equal voting rights. The deduction right for dividends upheld in the 39 chapter of the Swedish income tax law requires the association to be cooperative, if so, the company is practically single taxed. Dividends from cooperative associations has historically been made in relation to sales and purchases and thus a subject for local business taxation. Therefore, earned dividends was not seen as income from capital, hence the deduction right could be considered justified from a neutrality standpoint. The development of the law has however broadened the deduction right to also include income from capital. Simultaneously the supreme court has ruled the 57<sup>th</sup> chapter of the Swedish tax income law applicable to economical associations. The combination of these ought to be possible with the current legal position and cause an indecorous taxation benefit. The requirement of openness appears to be the crucial stipulation to acquire deduction right for dividends, but it appears comparatively easy to bypass. The supreme court has indeed under certain circumstances reclassified dividends to salary, but the possibility doesn't appear very satisfying. All in all, an unjustifiable taxation advantage seems to be overlooked by the legislator.

# Sammanfattning

Rådande rättsläge ger antydningar om att den avdragsrätt ekonomiska föreningar erhåller för lämnad utdelning under vissa omständigheter kan brukas på ett otillbörligt sätt. Syftet med denna framställning är att genom den rättsdogmatiska metoden försöka utreda vilka förutsättningar som måste föreligga för att ett fåmansföretag och dess ägare vid utdelning, ska kunna åtnjuta skattemässiga fördelar vid inkorporering av en ekonomisk förening. Frågeställningarna berör huruvida presenterad problematik är förenlig med neutralitetsprincipen, om det går att urskilja rättfärdigande grunder, samt möjligheten att uppnå neutralitet genom omklassificering av utdelning.

Ekonomiska föreningar har funnits i Sverige sedan 1800-talet och är likt aktiebolaget ett eget rättssubjekt. Företagsformen anses i princip vara öppen och tillämpa lika rösträtt. Avdragsrätten för utdelning i 39 kap IL kräver att föreningen är kooperativ, om så är fallet är associationsformen i praktiken enkelbeskattad. Utdelning från kooperativa föreningar har historiskt sätt gjorts i förhållande till gjorda köp eller försäljningar, och då inte sällan tagits upp i inkomstslaget näringsverksamhet. Erhållen utdelning föll således inte under inkomstslaget kapital varav avdragsrätten kunde anses rättfärdigad utifrån neutralitetsprincipen. Rättsutvecklingen har emellertid utvidgat avdragsrätten till att i nuläget även omfatta rena kapitalvinster, samtidigt som det i praxis konstaterats att ekonomiska föreningar kan omfattas av 57 kap IL. Kombinationen av dessa torde enligt rådande rättsläge vara möjlig och föranleda en otillbörlig skatteförmån. Öppenhetskravet framstår som det avgörande villkoret för avdragsgill utdelning, men synes i analyserande delar vara förhållandevis enkelt att kringgå. Visserligen har HD under vissa förutsättningar omklassificerat utdelning till lön, men möjligheten framstår inte tillfredställande. Sammantaget verkar en otillbörlig skattefördel förbisedd av lagstiftaren.

# 1 Inledning

## 1.1 Bakgrund

Det torde gå att påstå att samtliga av samhällets aktörer egentligen vill uppnå samma sak – optimal beskattning. Däremot lär optimal beskattning för den ene inte nödvändigtvis vara det för den andre. En rimlig utgångspunkt, oavsett synsätt, lär vara att optimal beskattning ska vara ”rättvis”. Förutsatt att gemene människa anser att ”rättvisa” korrelerar med en fundamental likabehandling torde lika skatt för alla därmed bli rättvist. En helt jämlik beskattning, där alla betalar exakt samma skatt, lär i praktiken inte vara möjlig och behöver inte nödvändigtvis leda till kulmen av neutralitet. Däremot bör en fullgod skattelagstiftning förbli neutral i de fall en skatteskyldig står inför ett vägskalet av två ekonomiskt lika handlingsalternativ. Med andra ord bör skatteuttaget inte påverka den skatteskyldiges beteende.<sup>1</sup>

Vad det ankommer fåmansföretag uppträder vägskalet oftast i form av handlingsalternativen löneuttag respektive utdelning, där den senare vanligtvis beskattas lägre. I huvudregel härrör viss del av vinstmedlen i ett fåmansföretag från andelsägarens arbetsinsatser och utan de särskilda 3:12-reglerna<sup>2</sup> hade utdelning över lön i många fall varit det givna valet. Särregleringen åsyftar sålunda att neutralisera en möjlig beskattningsfördel vilken annars uppstått för en andelsägare som själv kan bestämma om arbetsinkomster ska erhållas som lön eller utdelning.

Upprätthållandet av neutralitet bör vid en fullgod skattelagstiftning även bestå i valet av företagsform. I vissa hänseenden blir olika associationsformer föremål för olika beskattningsregler där exempelvis ekonomiska föreningar erhåller avdragsrätt för utdelning. Förvisso grundar sig avdragsrätten i

---

<sup>1</sup> Se bland annat Lodin s. 42–48.

<sup>2</sup> De speciella fåmansföretagsreglerna brukar kallas 3:12-reglerna och avser att dela upp inkomst mellan inkomstslagen tjänst och kapital, varav mer om nedan.

faktumen att företagsformen i princip är ”öppen” varav en beskattningsskillnad kan anses neutraliserad eller i alla fall rättfärdigad. Spörsmål kring neutralitet uppstår emellertid då ekonomiska föreningar numera tillåts bedriva sin verksamhet i ett underliggande aktiebolag, samt i praxis bekräftats kunna omfattas av 3:12-reglerna. Inget verkar därmed hindra att de i mångas ögon redan gynnsamma 3:12-reglerna kombineras med avdragsreglerna för ekonomiska föreningar. Om så är fallet kan en avsevärd skattefördel uppnås, vilket illustreras nedanför, där två lika handlingsalternativ (valet av företagsform) inte leder till ett likvärdigt skatteutfall.

#### **Aktiebolag**

Överskott	15,9 mkr
Skatt (21,4 %)	-3,4 mkr
Utdelning	12,5 mkr
Skatt – ägare (20 %)	-2,5 mkr
<b>KVAR</b>	<b>10 mkr</b>

#### **Ekonomisk förening**

Överskott	12,5 mkr
Avdrag utdelning	-12,5 mkr
Skatt (21,4%)	0 kr
Utdelning	12,5 mkr
Skatt – ägare (20%)	2,5 m kr
<b>KVAR</b>	<b>10 mkr</b>

## 1.2 Syfte

Förutsatt att det kan vara skattemässigt gynnsamt att bedriva företagsverksamhet genom en ekonomisk förening formuleras syftet till följande. Framställningen syftar till att utreda vilka förutsättningar som måste föreligga för att ett fåmansföretag och dess ägare, vid utdelning, ska åtnjuta skattemässiga fördelar vid inkorporering av en ekonomisk förening i verksamhetens bolagsstruktur.

- Är de beskattningsrättsligt gynnsamma avdragsreglerna vid utdelning för ekonomiska föreningar, i kombination med 57 kapitlet IL, förenliga med skatterättens neutralitetsprincip?
- Går det att utröna ett bakomliggande syfte, från lagstiftarens sida, till rådande heterogena beskattningskonsekvenser mellan fåmansföretag vilka inkluderar respektive inte inkluderar en ekonomisk förening i bolagsstrukturen?
- Går det vid beaktande av HFD:s praxis omklassificera utdelning från en ekonomisk förening, vilka utgör fåmansföretag, till lön, utöver vad som följer av 3:12-reglerna och därmed neutralisera en möjlig avdragsrätt för utdelning?

## 1.3 Metod och Material

För att kunna angripa valda frågeställningar på ett juridiskt korrekt sätt bör metodvalet tydligt utrönas. För en konsekvent bedömning av olika rättsliga arguments hållbarhet förefaller den rättsdogmatiska metoden och dess tillhörande rättskällehierarki bäst lämpad. Sålunda kommer framställningen identifiera, analysera och uttömma relevanta rättskällor för att därmed tolka, beskriva och fastställa gällande rätt.<sup>3</sup> Enligt vald metod ska ledning först och främst tas utifrån lagtextens ordalydelse. När lagtexten inte är entydigt får

---

<sup>3</sup> För vidare läsning se Jareborg, Nils: Rättsdogmatik som vetenskap, SvJT 2004 s. 1–10.



ledning tas av lagens förarbeten och praxis. Vad det ankommer doktrin är den underordnad övriga rättskällor, men kan vid utrymme brukas för olika perspektiv och underlag för diskussion. I och med skatterättens föreskriftskrav enligt Regeringsformen, blir motivering av denna hierarkiska ordning desto tydligare.

Framställningens problematik låter sig inte besvaras utifrån lagtext ensam, då den exempelvis enbart talar om ekonomiska föreningars ”öppenhet” eller att ”kooperativ utdelning är avdragsgill”. Därav har ledning hämtats från relevanta lagrums flertaliga förarbeten.<sup>4</sup> Förutom HFD:s praxis angående omklassificering av utdelning är avgöranden angående rådande problematik i all väsentlighet frånvarande. I stor mån är så även fallet för den juridiska litteraturen, där mer fördjupande framställningar av ekonomiska föreningar härrör från mitten av 1900-talet och således innan flertalet lagreformer.<sup>5</sup> Praxis och doktrin har därmed presenterats när möjlighet och lämplighet uppenbarats sig.

## 1.4 Avgräsning

På grund av uppsatsens relativt begränsade omfång är ett antal avgränsningar nödvändiga att stipulera. Inledningsvis är den civilrättsliga och skatterättsliga regleringen av ekonomiska föreningar till stor del sammankopplad, sålunda bör bägge regleringar belysas för att kunna återge en nyanserad bild av associationsformen.<sup>6</sup> Framställningen begränsas till att enbart beröra ekonomiska föreningar såsom arbetskooperativ, eller annorlunda uttryckt, där medlemmarnas arbetsinsatser är det centrala i verksamheten. Vad det ankommer särregleringen av fåmansföretag har ansenliga begränsningar vidtagits. Uppsatsen berör i å grundaste mån vad som krävs för att ett företag ska omfattas av regelverket. Det kommer i framställningens analyserande

---

<sup>4</sup> Se i synnerhet, prop. 1983/84:166, prop. 1996/97:163 och prop. 2015/16 s. 109.

<sup>5</sup> För beskattningsrättsliga aspekter av ekonomiska föreningar se bl.a. Sandström, K.G.A., *Beskatning vid aktieutdelning samt utdelning från ekonomisk förening*, 1962.

<sup>6</sup> Jfr. bland annat författningskommentaren till 39 kap 21 § IL om beskrivning av visst begrepp lämnas i den civilrättsliga regleringen, prop. 1999/2000:2 s. 455.

delar istället förutsättas att ett företag omfattas av 3:12-reglerna och därmed möjliggöra utrymme att beröra vilka effekter detta kan tänkas få om verksamheten samtidigt är en registrerad ekonomisk förening.

## 1.5 Disposition

Förutom det inledande kapitlet kommer uppsatsen delas in två avsnitt, ett redogörande och ett analyserande. Det redogörande kapitlet kommer inledningsvis ge en historisk och social bakgrund till ekonomiska föreningar, för att sedan först beröra den civilrättsliga regleringen och i efterföljande den skatterättsliga regleringen av associationsformen. Den senare kommer bland annat beröra dubbelbeskattning samt de allmänna beskattningsreglerna för ekonomiska föreningar, men i synnerhet den säregna avdragsrätt för utdelning associationsformen uppbär.

Då avdragsrätten är begränsad till ekonomiska föreningar vilka anses vara kooperativa, vilket innebär *öppna* föreningar som tillämpar *lika rösträtt* kommer dessa aspekter beröras mer ingående. Det andra avsnittets senare delar kommer bland annat beröra beskattning i det andra ledet, det vill säga beskattning av andelsägaren i den ekonomiska föreningen. För att belysa 3:12-reglernas effekt för beskattningen av andelsägarens erhållna utdelning kommer fördelningsregler såsom *gränsbelopp* och *lönebaserat utrymme* att presenteras. Avsnitt två avslutas med en redogörelse för vissa, inom beskattningsrätten, styrande rättsprinciper samt dess inverkan på regelverkets utformning. Här åsyftas i synnerhet neutralitetsprincipen och likformighetsprincipen. Dessa är tilltänka att ligga till grund för kommande analys av rådande regelverks möjliga asymmetri och bland annat huruvida dessa principer ger för handen att rådande ordning är rättfärdigad. Vidare ska de omständigheter vilka faktiskt möjliggör redogjord bolagsstruktur analyseras närmare samt utredas huruvida en omklassificering av utdelning torde vara möjlig och därmed stävja presenterad problematik. Framställningen ebbat ut i en slutsats där ovanvarande frågeställningar försöker besvaras.

## 1.6 Forskningsläge

Framställningens presenterade problematik är i största mån obehandlad på forskningsnivå. Ekonomiska föreningar är i övrigt sällan avhandlat, i synnerhet beskattningsrättsligt. De arbeten som finns är med åren komna och berör därmed inte de senaste decenniernas omfattande förändringar beträffande ekonomiska föreningar.

## 2 Gällande rätt

### 2.1 Inledning

En ekonomisk förening är en av flera associationsformer i Sverige, vilken åsyftar att främja medlemmarnas ekonomiska intressen genom ekonomisk verksamhet. Sålunda är tanken att föreningens ändamål ska uppnås genom medlemmarnas aktiva deltagande i föreningens verksamhet.<sup>7</sup> Den kooperativa företagsformen utgör enligt lagstiftaren ett viktigt inslag i det svenska näringslivet och fyller där viktiga ekonomiska, sociala och demokratiska funktioner. Ekonomiska föreningar förekommer i vitt skilda branscher, från jordbruk och skogsbruk till dagligvaruhandel och social omsorg.<sup>8</sup>

Till skillnad från den sedvanliga aktiebolagsformen krävs inte att medlemmarna i en ekonomisk förening tillskjuter kapital av viss storlek, vilket kan sägas vara en av associationsformens stora fördelar. Därmed torde ekonomiska föreningar utgöra en flexibel företagsform vilken främjar människor som vill samarbeta och aktivt delta i föreningens verksamhet. Företagsformen ska dock inte uppfattas som mindre lämplig för stora företag, utan kan även vara gynnsam för företag verksamma på en internationell marknad.<sup>9</sup>

### 2.2 Historisk utveckling

Ekonomiska föreningar har funnits i Sverige sedan mitten av 1800-talet och den första föreningslagen infördes 1895. Det var emellertid inte förrän 1951 som det nu centralt kännetecknade kooperativa inslaget fördes in i lagtext. Ekonomiska föreningar gavs då en definition vilken tydligare urskiljer företagsformen mot alternativen. Genom lagreformen krävdes för första gången deltagande i föreningens verksamhet. Det uttalades vidare i lagens

---

<sup>7</sup> 1 kap. 4 § EFL.

<sup>8</sup> Prop. 2017/18:185 s. 204.

<sup>9</sup> Ibid.

förarbeten att kravet innebar att medlemmarna på ett positivt sätt skulle vara engagerade i verksamheten. Deltagande kunde uppfyllas såsom konsument, producent eller arbetstagare.<sup>10</sup> En ytterligare viktig definierad skiljelinje var medlemmarnas ekonomiska intresse, vilket skulle främjas genom föreningens verksamhet.<sup>11</sup> Med anledning av de två kraven, medlemmarnas deltagande och föreningens medlemsfrämjande verksamhet, anses ekonomiska föreningar utgöra en kooperativ företagsform.<sup>12</sup>

## 2.2.1 Senaste decenniernas reformer

Under 1980-talet började den tidigare utpräglade självfinansieringsprincipen uppluckras för att främja ekonomiska föreningars kapitalanskaffning. Tidigare fick en förening enbart förhålla sig till internt kapital, eller med andra ord indirekta tillskott från medlemmar, vilket i förarbeten framhölls vara en eventuell svaghet för associationsformen.<sup>13</sup> För att ytterligare stimulera riskkapitaltillförsel utvidgades ekonomiska föreningars avdragsrätt för utdelning. Tidigare hade enbart avdragsrätt förelegat för utdelning i förhållande till gjorda köp eller försäljningar, men medgavs nu i förhållande till varje medlems insatsstorlek. Ett ökat incitament att investera mer kapital i föreningar förväntades därmed uppstå. Insatsutdelningen var emellertid begränsad att högst motsvara fem procent av inbetalda insatser, allt för att avgränsa den kooperativa företagsformen från rena kapitalsammanslutningar.<sup>14</sup>

Begränsningen slopades däremot under 90-talet, då flertalet regelförändringar vidtogs avseende den kooperativa företagsformen. Reformerna var en effekt av att föreningar under flertalet år gjort gällande att den kooperativa företagsformen var missgynnad, i synnerhet i förhållande till aktiebolaget. Ett av de lagstiftningsområden vilket särskilt pekades ut som missgynnad var skattelagstiftningen. Lagstiftningsreformen utmynnade i möjligheten att föra

---

<sup>10</sup> Prop. 1951:34 s. 78 f.

<sup>11</sup> Prop. 1951:34 s. 73.

<sup>12</sup> Jfr. prop. 2017/18:185 s. 207.

<sup>13</sup> Prop. 1983/84:84 s. 39.

<sup>14</sup> Prop. 1983/84:84 s. 167 ff.

över utdelningsbara vinstmedel till medlemsinsatserna, så kallad insatsemission. Huvudpunkten var dock den nya möjligheten att bedriva hela den kooperativa verksamheten i ett underliggande dotterbolag och fortfarande upprätthålla status som en ekonomisk förening.<sup>15</sup>

Nästa stora reform på området kom 2016 och innebar utvidgade möjligheter att bedriva verksamheten i ett nu delägt företag, men även en ny möjlighet att anta så kallade investerande medlemmar, vilka enbart bidrar med kapital. Reglerna om föreningsstämman och styrelse moderniserades och kapitalskyddet förstärktes genom nya regler om värdeöverföringar, motsvarande aktiebolagslagen. Vissa förändringar kan därmed anses ha medfört att den kooperativa företagsformen tog ett steg i riktning mot aktiebolagsformen.<sup>16</sup>

Slutligen tillkom under 2018 den nu gällande *lag om ekonomiska föreningar*, EFL.<sup>17</sup> Den nya lagen speglar i stora delar den hittills rådande materiella rätten, men uttrycks i förarbetena som mer överskådlig och lättare att tillämpa. Små och stora kooperativa företag ska genom lagändringarna få förbättrade förutsättningar genom förenklade regler som hittills ansetts vålla onödig administration och kostnader. Den nya lagen präglas därmed enligt förarbetsuttalande av enkelhet, flexibilitet och tydlighet.<sup>18</sup>

## 2.3 Civilrättsligt reglering

### 2.3.1 Bildandet av en ekonomisk förening

En registrerad ekonomisk förening är ett självständigt rättssubjekt och ansvarar självt för sina tillgångar och förpliktelser.<sup>19</sup> Hur en ekonomisk förening bildas regleras i 2 kapitlet EFL. Däri stadgas att skapandet av en

---

<sup>15</sup> Se prop. 1996/97:163 s. 16 ff.

<sup>16</sup> Se prop. 2015/16:4.

<sup>17</sup> SFS 2018:672 fortsättningsvis EFL.

<sup>18</sup> Se prop. 2017/18:185 s. 204 f.

<sup>19</sup> Jfr. 1 kap. 9 § EFL.

ekonomisk förening kräver att minst tre personer, fysiska eller juridiska, antar stadgar och väljer en styrelse samt revisor.<sup>20</sup> Vissa uppgifter är i stadgarna obligatoriska, såsom styrelsens säte, föreningens ändamål samt hur vinstmedel ska fördelas. Härutöver kan det i stadgarna antas kompletterande bestämmelser, vilka vid dispositiva lagbestämmelser ger föreningen möjlighet att själv avgöra huruvida den vill ha en från lagen avvikande reglering. Därmed fungerar antagna stadgar, utöver EFL, som det huvudsakliga normunderlaget vilken föreningen har att förhålla sig till. Föreningen ska inom sex månader efter beslut om upprättandet anmälas för registrering.<sup>21</sup> Uppfylls anförda krav anses föreningen utgöra en juridisk person, vilken kan förvärva rättigheter och ådra sig skyldigheter. Bildandet av en ekonomisk förening är därmed inte lika formbundet som skapandet av ett aktiebolag.

### 2.3.2 Medlemskap

För att kunna erhålla medlemskap i en ekonomisk förening krävs att en person gör en formell ansökan. En inträdesansökan kan enligt lagen vara både skriftlig och muntlig om stadgarna inte föreskriver annat. Medlemskap kan även vinnas via konkludent handlande.<sup>22</sup> Om ansökan godkänns ska en insats av visst belopp betalas in. Denna insats är obligatorisk och sålunda ofrånkomlig.<sup>23</sup> Efter fullgörandet av insatsskyldigheten erhåller medlemmen en andelsrätt i föreningen, vilken ger ett ekonomiskt anspråk gentemot föreningen.<sup>24</sup>

### 2.3.3 Öppenhet

En ekonomisk förening ska som huvudregel vara öppen för nya medlemmar.<sup>25</sup> Det har däremot på grund av föreningars olika förhållanden ansetts nödvändigt att begränsa denna öppenhetsprincip. En förening får därmed vägra nya medlemmar inträde om det finns objektivt godtagbara skäl.

---

<sup>20</sup> 1 kap. 4 § EFL.

<sup>21</sup> 2 kap 2 § EFL.

<sup>22</sup> Se NJA 1939 s. 92.

<sup>23</sup> Jfr 3 kap 1 § 4 p. EFL.

<sup>24</sup> Juno internet, föreningslagen (1987:667) 2 kap. 2 § not 38, 2020-04-19.

<sup>25</sup> 4 kap 1 § EFL.

Detta kan anses vara fallet om den tilltänka medlemmen inte förväntas delta i den kooperativa verksamheten eller på annan grund inte uppfyller de krav som enligt stadgarna ställs på en eventuell medlem.<sup>26</sup> Om krav ställs på ansökande medlemmar bör kraven i sig vara i linje med arten eller omfattningen av föreningens verksamhet.<sup>27</sup>

Lagen ger alltså vissa möjligheter att inskränka den annars allmänna öppenhet en förening ska praktisera. Exempelvis kan en förening begränsa sin verksamhet att endast avse en viss yrkesgrupp eller personer vilka innehar en viss form av anställning.<sup>28</sup> Det ska dock framhållas att den som vägras inträde till en förening alltid kan få saken prövad i allmän domstol, vilken i sig i inte är bunden av möjliga inträdesvillkor vid sin prövning.<sup>29</sup> Samtidigt måste också hänsyn tas till de kooperativa företagens konkurrensmässighet så öppenhetsprincipen bör inte heller föranleda svårigheter att driva näringsverksamhet i kooperativ företagsform.<sup>30</sup>

### **2.3.4 Lika rösträtt**

Förutom kravet på öppenhet är huvudregeln för ekonomiska föreningar att varje medlem har en röst. ”En medlem – en röst” brukar sägas ge uttryck för en av de kooperativa principerna. Däremot är principen dispositiv varav andra röstregler, såsom differentierad rösträtt eller villkor för att erhålla rösträtt, kan skrivas in i stadgarna.<sup>31</sup> Ett fullkomligt berövande av rösträtt torde däremot kräva rimliga grunder, såsom bristande insatsbetalning eller uppsägning av medlemskap.<sup>32</sup> Sammanfattningsvis framstår den ekonomiska föreningen vid beaktandet av de två kooperativa principerna - lika rösträtt och öppenhet, som den mer demokratiska av associationsformer.

---

<sup>26</sup> 4 kap 2 § EFL.

<sup>27</sup> Se prop. 1951:34 s. 102.

<sup>28</sup> Se prop. 1986/87:7 s. 87.

<sup>29</sup> Se prop. 1951:34 s. 103 f.

<sup>30</sup> Se prop. 2017/18:185 s. 218.

<sup>31</sup> 6 kap. 3 § EFL.

<sup>32</sup> Se Johansson s. 149 f.



## **2.4 Beskattningsrättslig reglering**

### **2.4.1 Dubbelbeskattning**

Med ekonomisk dubbelbeskattning åsyftas det dubbla uttag av skatt på förvärvsinkomster för olika associationsformer. För en ekonomisk förenings vidkommande innebär detta i teorin att föreningen först betalar statlig inkomstskatt för sitt överskott, därefter beskattas andelsägarna för den vinstutdelning var och en erhåller från föreningen. Eftersom det i princip inte föreligger någon avdragsrätt vid utdelning för företag uppkommer sålunda en dubbelbeskattning.

### **2.4.2 Avdragsgill utdelning**

Sedan länge skiljer sig dock beskattningen av ekonomiska föreningar i vissa hänseende från beskattningen av t.ex. den vanligaste associationsformen – aktiebolaget. Den kanske mest utmärkande skillnaden är den avdragsrätt kooperativa föreningar åtnjuter vid utdelning av eventuellt överskott. Detta åstadkoms genom att föreningen erhåller avdragsrätt för dels kooperativ utdelning, det vill säga återbäring på medlemmarnas köp eller försäljningar, dels avdragsrätt för insatsutdelning, det vill säga utdelning i proportion till insatsen.<sup>33</sup> Av den anledningen kan eventuellt överskott, vilket vanligtvis tas upp som inkomst, kvittas mot lämnad utdelning. Lättnaderna i beskattningshänseende är så långtgående att det i praktiken går att tala om ekonomiska föreningars enkelbeskattning.<sup>34</sup>

### **2.4.3 Vad som skatterättslig utgör en kooperativ förening**

Som ovan antytt föreligger det för ekonomiska föreningar speciella bestämmelser beträffande utdelningsbeskattning. Själva avdragsrätten för utdelning medges enbart de föreningar vilka beskattningsrättsligt går att anse vara kooperativa. I 39 kap 21§ IL stadgas att en ekonomisk förening måste

---

<sup>33</sup> 39 kap. 21–23 §§ IL.

<sup>34</sup> Se prop. 1996/97:163 s. 35.

vara öppen på det sätt som föreskrivs i 4 kap. 1–2 §§ EFL samt tillämpa lika rösträtt för att erhålla kooperativ status i beskattningsrättsligt hänseende. Således är en civilrättsligt kooperativ förening inte nödvändigtvis alltid kooperativ ur en skatterättslig synvinkel.

Det kooperativa kravets närmare innebörd ter sig förklaras genom premissen att en förening måste vara beredd på möjligheten att anta alla som är bosatta inom dess verksamhetsområde eller tillhör dess verksamhetskrets och förbinder sig att följa föreningens stadgar och beslut.<sup>35</sup> En ekonomisk förening måste sålunda i sina stadgar anta dess villighet att närsomhelst acceptera nya medlemmar för att anses som kooperativ. I förarbetena uttalas emellertid att öppenhetsrekvisitet inte enbart kräver ett formellt antagande i föreningens stadgar, utan också att föreningen faktiskt är villig att anta nya medlemmar.<sup>36</sup>

Sammantaget får sålunda en ekonomisk förening, vilken åsyftar uppnå kooperativ status, inte vägra någon inträde. Detta kan dock frångås om det inte finns särskilda skäl för vägran med hänsyn till arten eller omfattningen av föreningens verksamhet, syfte eller annan orsak. Det ska dock framhållas att styrelsen eller annat föreningsorgan äger rätt att pröva inkommande medlemsansökningar och avvisa sådana vilka inte besitter de i stadgarna uppställda kvalifikationer. Sådana avslag förtar inte föreningens egenskap såsom öppen.<sup>37</sup>

#### **2.4.4 Avdragsrätt för dotterbolagets vinst**

En kooperativ förening vars verksamhet genererar vinst kan alltså lämna avdragsgill utdelning och därmed neutralisera sin annars beskattningspliktiga inkomst. Själva vinsten behöver däremot inte i strikt mening härröra från den ekonomiska föreningen. En ekonomisk förening kan exempelvis erhålla koncernbidrag från ett underliggande dotterföretag vilket sedan kan räknas in

---

<sup>35</sup> Se prop. 1983/84: 166.

<sup>36</sup> Se prop. 1951:34 s. 101 f.

<sup>37</sup> Se prop. 1996/97 s. 53.

i den kooperativa vinsten. Detta är en effekt av möjligheten att placera den kooperativa verksamheten i ett underliggande dotterbolag.<sup>38</sup> Avdragsrätten utgår enligt lagtext ifrån *vinsten av den kooperativa verksamheten*, vilken sålunda inte nödvändigtvis behöver ligga i den ekonomiska föreningen.<sup>39</sup> Avdragsrätten för utdelning av vinstmedel skapade genom koncernbidrag är emellertid inte undantagslös. En förutsättning för detta är att dotterbolaget bedriver verksamhet vilken överensstämmer med föreningens verksamhet. Med andra ord ska den ekonomiska föreningen rent hypotetiskt kunna bedriva dotterbolagets verksamhet i egen regi.<sup>40</sup>

Inte heller utgör artfrämmande verksamhet inom dotterbolaget nödvändigtvis ett hinder för avdragsrätten, så länge den kooperativa verksamheten är dotterbolagets huvudsakliga verksamhet. I praxis har en sådan förhållningslinje applicerats på större bolagsstrukturer. Däri konstaterades att ett dotterbolag vilket i sin tur har ett eller flera helägda dotterföretag och något av dessa bolag lämnar koncernbidrag till den ekonomiska föreningen, bör verksamhetskravet tillämpas på hela bolagsstrukturen.<sup>41</sup>

Denna flexibilitet vad det gäller möjligheten att förlägga verksamheten, och därmed vinstskapandet utanför själva föreningen, anses rättfärdigad så länge den ekonomiska föreningens kooperativa karaktär bibehålls. Så anses vara fallet om den ekonomiska föreningen har inflytande över verksamheten även när den bedrivs i en annan juridisk person.<sup>42</sup> Vad som närmare bestämt avses med inflytande uttalas i förarbeten föreligga om den ekonomiska föreningen innehar mer än hälften av rösterna i företaget eller rätten att utse majoriteten av styrelseledamöterna.<sup>43</sup>

---

<sup>38</sup> 1 kap. 7 § EFL.

<sup>39</sup> 39 kap. 22 § IL.

<sup>40</sup> Se bland annat prop. 1996/97:163 s. 21 ff. och prop. 2015/16:4 s. 109 ff.

<sup>41</sup> Se RÅ 1999 ref. 29.

<sup>42</sup> Se bland annat prop. 2005/06:84 s. 9 f. och prop. 2015/16:4 s. 110

<sup>43</sup> Se SOU 2010:90 s. 391 och prop. 2015/16:4 s. 110.

## 2.4.5 Arbetskooperativ

I så kallade arbetskooperativ består vinstgenereringen huvudsakligen av medlemmarnas arbetsinsatser. Om en sådan förening lämnar återbäring eller gottgörelse grundat på medlemmarnas arbete torde det ses som lön till medlemmarna vilket således upptas som förvärvsinkomst i inkomstslaget tjänst.<sup>44</sup> Föreningen erhåller då avdragsrätt grundat på lönekostnader och ska även betala arbetsgivaravgifter. Om arbetskooperativets utdelning istället baseras på sedvanliga vinstmedel beskattas utdelningen normalt i inkomstslaget kapital för respektive medlem.<sup>45</sup> Avdragsrätt föreligger även i detta fall för arbetskooperativet men då enligt 39 kap. 23 § IL. Vad som här är värt att uppmärksamma är att arbetskooperativ inte sällan omfattas av reglerna om fåmansföretag och dess tillhörande särreglering av utdelning och kapitalvinst i 57 kap IL.<sup>46</sup>

Som tidigare anförts var avdragsrätten för utdelning fram till mitten av 80-talet begränsad till enbart kooperativ utdelning, alltså i förhållande till gjorda köp eller försäljningar. Sådan utdelning utgör för medlemmarna sedvanligt en intäkt i en förvärvskälla, varav den ursprungligen var tilltänkt att upptas i inkomstslaget näringsverksamhet.<sup>47</sup> Sålunda var avdragsrätten i begynnelsen inte ämnad att träffa kapitalbeskattade inkomster. I förarbeten framhålls det vidare att införandet av avdragsrätt för insatsutdelningen i första hand var inriktad på att lösa konsumentkooperationens kapitalproblem.<sup>48</sup> Lunds universitet ansåg i sitt remissyttrande att kooperationen skulle bli otillbörligt gynnad i skattehänseende i förhållande till aktiebolagen.<sup>49</sup>

---

<sup>44</sup> Jfr. 13 kap. 1 § IL.

<sup>45</sup> 42 kap. 1 § IL.

<sup>46</sup> Se RÅ 2010 ref. 102.

<sup>47</sup> Jfr. prop. 1983/84:166 s. 167 f.

<sup>48</sup> Se prop. 1983/84:166 s. 169.

<sup>49</sup> Se prop. 1983/84:84 s. 96.

## 2.4.6 Beskattning av andelsägaren i fåmansföretag

Utdelning beskattas som huvudregel i inkomstslaget kapital.<sup>50</sup> Härrör utdelningen emellertid från andelar vilka för ägaren anses vara kvalificerade så ska särreglerna om utdelning och kapitalvinst för fåmansföretag i 57 kap. IL tillämpas. Avgörande är sålunda begreppet *kvalificerade andelar* då själva regleringen står och faller på huruvida andelarna anses kvalificerade eller ej. Ytterst förenklat torde det gå att säga att ett företags andelar blir kvalificerade för ägaren om denne eller någon närstående är, eller har varit, direkt eller indirekt, verksam inom bolaget. Lagtexten ger enbart föga ledning med vad som närmare avses med kvalificerade andelar. Det har därmed krävts flertalet prejudikat från HFD för att i närmare mån utröna begreppet kvalificerade andelar och däri inbegripet *verksam i betydande omfattning* och *samma eller likartad verksamhet*.<sup>51</sup> Kvalificering av en delägars andelar kan ske oavsett om själva andelarna härrör från ett aktiebolag eller en ekonomisk förening.<sup>52</sup> Därmed blir även utdelning från en ekonomisk förening föremål för fördelningsreglerna i 57 kapitlet IL.

De speciella fördelningsreglerna för utdelning och kapitalvinst från fåmansföretag åsyftar i största mån att förhindra att högre beskattade arbetsinkomster omvandlas till lägre beskattade kapitalinkomster. I dessa fall sker en beskattningsrättslig uppdelning av själva utdelningen, där viss del beskattas i inkomstslaget kapital och viss del i inkomstslaget tjänst. Utgångspunkten är att man beräknar ett belopp som får anses utgöra skälig avkastning på investerat kapital. Sålunda ska *normal kapitalavkastning* beskattas i inkomstslaget kapital. Överstiger däremot utdelningen vad som får anses utgöra sedvanlig kapitalavkastning ska den istället beskattas i inkomstslaget tjänst. Eftersom det är svårt att avgöra vad som är egentlig kapitalinkomst och arbetsinkomst för en delägare som arbetar i ett

---

<sup>50</sup> 42 kap 1 § IL.

<sup>51</sup> 57 kap. 3-7c § IL reglerar vad som gör andelar kvalificerade. För en genomgång av praxis om regelningens närmare innebörd se bland annat; *Tjernberg, Fåmansföretag & Beskattning, 2019, s. 54–69.*

<sup>52</sup> Se RÅ 2010 ref. 102.

fämansföretag denne själv kontrollerar, är fördelningen mellan de två inkomstlagen schablonmässigt bestämd.<sup>53</sup> Beloppet benämns i lagtext såsom *gränsbelopp* och är huvudregeln för själva fördelningen. Gränsbeloppet beräknas vid årets ingång och tillgodoräknas den som då äger andelen.<sup>54</sup> Annorlunda uttryckt är normal kapitalavkastning enligt särregleringen att anse som ekvivalent med gränsbeloppets storlek.

Det finns två tillvägagångsätt att beräkna årets gränsbelopp, antingen genom förenklingregeln eller huvudregeln. Den tidigare motsvarar 2,75 inkomstbasbelopp, medan den senare föranleder betydligt mer krävande uträkningar.<sup>55</sup> Den mest markanta skillnaden är möjligheten att genom huvudregeln kunna tillgodoräkna 50 procent av företagets löneunderlag.<sup>56</sup> För att kunna utnyttja löneunderlaget måste andelsägaren emellertid äga minst vad som motsvarar fyra procent av företagets kapital och erhålla lön av viss storlek, dock aldrig mer än 9,6 inkomstbasbelopp.<sup>57</sup> Utdelning på kvalificerade andelar, upp till det beräknade gränsbeloppet, tas upp till 2/3 i inkomstlaget kapital, vilket i praktiken resulterar i en skattesats på 20 procent.<sup>58</sup> Överstiger däremot utdelningen gränsbeloppet tas överskjutande del upp i inkomstlaget tjänst, upp till takbeloppet 90 inkomstbasbelopp och beskattas då enligt en progressiv skattesats upp till cirka 50 procent.<sup>59</sup>

Sammanfattningsvis kan sålunda fämansföretag med flertalet anställda samt ett betydande löneunderlag erhålla förhållningsvis stora gränsbelopp. Utdelningen motsvarande gränsbeloppet beskattas sedan till 20 procent och torde inte sällan kunna överstiga verksamhetens faktiska vinst.

---

<sup>53</sup> Jfr. prop. 1989/90:110 s. 467 ff.

<sup>54</sup> 57 kap. 10 § IL.

<sup>55</sup> 57 kap. 11 § IL.

<sup>56</sup> 57 kap. 16 §IL, Löneunderlaget beräknas enligt 57 kap 17–18 §§ IL.

<sup>57</sup> 57 kap. 19 § IL.

<sup>58</sup> 57 kap. 20 § IL.

<sup>59</sup> 65 kap. 3, 5 §§ IL.

## 2.4.7 Ersättning för arbetsprestation

Ett fåmansföretag och dess ägare är som bekant två skilda rättssubjekt. Av den anledningen kan ett bolag och dess ägare ingå civilrättsligt bindande avtal med varandra. Å ena sidan föreligger ett formellt partsförhållande mellan respektive subjekt, där de eventuella avtalskontrahenterna som utgångspunkt vill tillvarata sina egna intressen i största mån. Å andra sidan torde ett sådant förhållande enbart illusoriskt existera mellan ett fåmansföretag och dess ägare. Ingenting hindrar delägaren från beslut om att vinstmedel ska betalas ut som utdelning, trots att vinsten huvudsakligen består av delägarrens arbetsinsatser. Av denna anledning finns som tidigare nämnts 3:12-reglerna, vilka åsyftar att just förhindra att arbetsinkomster tas ut till lägre beskattade kapitalinkomster. Frågan blir emellertid om lämnad utdelning kan – utöver vad som följer av angivna regelverk - komma att beskattas i inkomstlaget tjänst.

I praxis har det i allmänhet ansetts sakna anledning att behandla belopp, vilket från ett bolag betalas ut till andelsägarna, som annat än utdelning utöver vad som redan följer av 3:12-reglerna. Om det finns en direkt koppling mellan andelsägarens arbetsprestation och den nu erhållna utdelningen kan det dock bli aktuellt att betrakta utdelningen som ersättning för arbetsprestation.<sup>60</sup>

Om utdelning på en andelsrätt är kopplad till varje delägarrens lönsamhet inom respektive verksamhetsgren har utdelning överstigande den lägsta utdelningen på någon aktie ansetts utgöra ersättning för en arbetsprestation. Skillnadsbeloppet blir sålunda hänförligt till inkomstlaget tjänst.<sup>61</sup> Så ansågs inte vara fallet där varje verksamhetsgren i ett fåmansföretag hade flertalet anställda. Andelsägarens utdelning var i sig beroende av verksamhetsgrenens resultat, men Högsta förvaltningsdomstolen<sup>62</sup> ansåg inte att erhållna medel hade en direkt koppling till andelsägarens personliga arbetsinsats.<sup>63</sup> I ett nyligen avgjort rättsfall har HFD även ansett att identisk utdelning på ett

---

<sup>60</sup> Se RÅ 2000 ref. 56.

<sup>61</sup> Ibid.

<sup>62</sup> Fortsättningsvis HFD.

<sup>63</sup> Se HFD 2017 ref. 8.

företags andelar ändå kan leda till tjänstebeskattning, om rätten att förvärva aktier är kopplade till den anställdes arbetsinsats.<sup>64</sup> Sålunda är alltså inte skillnaden i utdelning på respektive andel avgörande, utan istället kopplingen till den individuella andelsägares arbetsprestation.

## 2.5 Rättsprinciper

Det torde inom rättsvetenskapen rimligen vara odiskutabelt att beskattningsrätten vilar på ett antal grundläggande rättsprinciper. En vital princip för denna framställning är den så kallade neutralitetsprincipen och dess inverkan på utformningen av skattelagstiftningen. Begreppet neutralitet blir under luppen lätt svårdefinierat och ter sig relativt i förhållande till olika situationer.

Oavsett om neutralitet som begrepp ger stora tolkningsmöjligheter anses det i mångt och mycket som nödvändigt för en fullgod skattelagstiftning.<sup>65</sup> Neutralitet i beskattningsrätten torde uppkomma när individers val mellan likvärdiga handlingsalternativ inte påverkas av skattelagstiftningens utformning. Därmed bör en lagstiftningsåtgärd vilken upprätthåller neutralitet inte påverka människors val av exempelvis företagsform, anställningsform eller bosättningsort.<sup>66</sup> Av denna anledning kan neutralitetsprincipen antas ha en ekonomisk grundtanke om varje människas ekonomiska rationalitet som vid en hög grad av valfrihet främjar en effektiv samhällsekonomi.<sup>67</sup>

Först om villkoren är likvärdiga uppstår möjligheten för en företagare att jämföra olika företagsformers förtjänster respektive nackdelar på objektiva grunder. En diskrepans mellan associationsformers likvärdighet kan böttna i bristande kunskap och information om en företagsform från företagarens sida, men det kan även bero på effekterna av lagstiftningen för att bedriva en viss

---

<sup>64</sup> Se HFD 2019 ref. 52.

<sup>65</sup> Jfr. Lodin s. 44 f.

<sup>66</sup> Se Lodin s. 42 f.

<sup>67</sup> Jfr. Pahlsson s. 61 f.



företagsform helt enkelt är sämre. Bördan av att upprätthålla en frånvaro av det senare resonemanget kan anses mantlas av lagstiftaren, vilken uttryckt ”att det är helt oacceptabelt om statsmakterna genom utformning av regelsystem som missgynnar den kooperativa företagsformen åstadkommer en styrning bort från denna företagsform.<sup>68</sup>

Principen torde även gå att förklaras utifrån en vilja att skapa ett rättvist system genom att upprätthålla likformighet. Likformighet bygger på tanken att lika fall ska behandlas lika och olika fall behandlas olika, vilket skatterättsligt bör leda till att all inkomst behandlas lika oberoende av dess härkomst.<sup>69</sup> Detta gäller dock under förutsättning att lagstiftaren inte intervenerar gentemot ett speciellt beteende i samhället, utan att ett annars godtagat handlingsmönster ger olika resultat beroende på tillvägagångsätt.

Avslutningsvis kan det konstatera att neutralitetsprincipen inte uttryckligen återfinns i lagtext men kan ändå anses genomsyra den. Annorlunda formulerat torde den skatterättsliga neutralitetsprincipen utgöra en målsättning för lagstiftningens utformning och tillämpning. Både lagstiftare och rättstillämpare motiverar sina uttalanden och tolkningar mot bakgrund av berörda princip. Det har emellertid i litteraturen uttryckts att fullständig neutralitet är en utopisk tanke, vilken enbart kan uppnås då all skatteplanering upphör.<sup>70</sup>

---

<sup>68</sup> Se prop. 1996/97:163 s. 54.

<sup>69</sup> Se SOU 1923:69 s. 69.

<sup>70</sup> Se Pahlsson s. 61.

# 3 Analys

## 3.1 Inledning

Inledningsvis går det konstatera att den ytterst säregna avdragsrätt vilken ekonomiska föreningar har till sitt förfogande, rent lagtekniskt, är begränsad till de föreningar vilka skatterettsligt är att anse som kooperativa. Det är alltså öppenhetskravet och den demokratisk inspirerade tanken om en medlem en röst, som är styrande. En första skillnad mellan det kooperativa kravet civilrättsligt respektive skatterettsligt är förhållningssättet till den kooperativa principen om lika rösträtt. Beskattningsrättsligt får denna princip inte frångås för att föreningen ska anses som kooperativa medan den civilrättsligt är dispositiv så länge en differentierad rösträtt är ”rimlig”. Kravet om lika rösträtt blir relativt självförklarande mot bakgrund av den personassociation kooperativa föreningar anses utgöra. Det är trots allt medlemmarna och deras ekonomiska intresse som är fundamentalt för ekonomiska föreningar och inte något vinstsyfte på investerat kapital, såsom för aktiebolaget.

Ovanvarande förhållningssätt kan möjligen bringa visst ljus beträffande varför så skild avdragsrätt föreligger mellan ekonomiska föreningar i förhållande till aktiebolag. Ekonomiska föreningar har under det senaste decenniet dock flutit allt närmare aktiebolaget vad det gäller lagreglering, men en avsevärd skillnad i avdragsrätt består fortfarande. För egen del framstår kravet om öppenhet i all väsentlig mån som den mest vitala faktor vilken ska särskilja ekonomiska föreningar från aktiebolaget. Sålunda står och faller den beskattningsrättsliga skillnaden mellan de två associationsformerna i mångt och mycket på kravet om öppenhet. Skulle en ekonomisk förening egentligen inte vara öppen torde ekonomiska föreningar i det stora ha förvandlats till en association snarlik aktiebolaget fast med en markant skillnad – avdragsrätt för utdelning.

## 3.2 Öppenhetskravet

Som tidigare redogjorts, kan en ansökande vägras inträde i en kooperativ förening. Detta är rättfärdigat om den sökande exempelvis inte uppfyller de krav som med hänsyn till arten och omfattningen av föreningens verksamhet bör ställas på medlemmarna, eller att det annars finns särskilda skäl för vägran. Krav på att tillhöra viss yrkesgrupp är inget anmärkningsvärt, inte heller torde en mer snäv avgränsning, i form av krav om viss anställningstyp inom ett företag, stå i strid mot öppenhetskravet.

Vid en första anblick kan sådana möjligheter till inskränkning av föreningens öppenhet framstå som märkliga. I synnerhet vid beaktandet av vad som framstår vara en lagregel, vilken ska ta fasta på ekonomiska föreningarnas natur av öppna associationer. När man senare beaktar föreningars skiftande karaktär blir det tydligare varför öppenhetskravet måste förenas med vissa undantag. Föreningars möjliga medlemskrav framstår därmed som nödvändiga eller åtminstone berättigade i förhållande till verksamhetens art. Att en ekonomisk förening, vilken bedriver exempelvis advokatverksamhet, uppställer ett krav om erforderlig utbildning för medlemskap blir sålunda inte överraskande. En kooperativ verksamhet kan emellertid avgränsa medlemskapsmöjligheterna ytterligare genom att i stadgarna kräva en viss befattning, såsom partnerskap. Vid beaktande av företagsekonomiska skäl såsom att knyta personer med viktig kompetens till företaget framstår sådana krav kanske inte helt orimliga. Någon vidare mån av öppenhet torde det dock inte gå att tala om. Däremot är det tveksamt om associationsformen över huvud taget skulle brukas i någon större omfattning om kooperativa föreningar inte gavs erforderliga instrument att reglera sin medlemskapskrets.

Öppenhetskravet gör sålunda en förening icke sluten i den mening att en blivande medlem inte ska nekas inträde om den uppfyller de krav som kan förväntas vid beaktandet av verksamhetens dignitet. Vad som utgör eller inte utgör rimliga krav verkar lagstiftaren lämnat till varje enskild förening att avgöra, då detta inte berörs i något förarbete. Möjligtvis bottnar det hela i

spörsmålets kanske irrelevanta företeelse, i alla fall för den absoluta majoriteten av kooperativa föreningar. För vissa scenarion reser sig emellertid förundran över öppenhetskravets kanske illusoriska effekt på en ansökandes medlemskapsmöjligheter, vilket ska konkretiseras nedan.

### **3.2.1 Möjligt kringående av öppenhetskravet**

Som tidigare anförts finns numera inget hinder för ekonomiska föreningar att driva hela sin kooperativa verksamhet i ett underliggande dotterbolag. Bolaget kan idag både vara helägt och delägt av föreningen. I exemplet nedan antar vi att dotterbolaget bedriver någon form av konsultverksamhet. Föreningen är i all väsentlighet att betrakta som ett arbetskooperativ där varje medlem sålunda bidrar till föreningen genom sin arbetsinsats. Själva arbetsinsatsen utförs i dotterbolaget, då föreningen i sig enbart bedriver sin verksamhet indirekt. I föreningens stadgar har det antagits att samtliga medlemmar, både befintliga som nya, ska ha anställning såsom partner i det underliggande verksamhetsbolaget. Vem som i sin tur väljs in som partner bestäms i det underliggande bolaget. Därmed är inträde i föreningen troligtvis omöjligt innan partnerskap erhålls. Enligt rådande rättsläge torde föreningen fortfarande vara att anse som öppen, trots att ett av kraven för medlemskap endast går att uppnå genom dotterbolagets beslut. Avgörande blir om uppställda krav är rimliga i förhållande till verksamhetens art, därmed torde det gå argumentera för att sådan expertis enbart besitts av personer utgörande partners. Upplägget behöver inte nödvändigtvis vara klandervärt, men för egen del framstår det som tvivelaktigt i förhållande till associationsformens bakomliggande grundtanke.

## **3.3 Beskattningsrättslig skillnad**

Då HFD klargjort att även kooperativa föreningar kan omfattas av fåmansföretagsreglerna påverkar det i sin tur beskattning av andelsägars erhållna utdelning. Detta föranleder att fördelningen mellan inkomstlagen blir schablonmässigt bestämd och den faktiska skattesatsen på utdelningen blir 20 procent. Visserligen kommer utdelning överstigande gränsbeloppet

beskattas i inkomstslaget tjänst, men föreningar med flertaliga anställda kan erhålla ett löneunderlag vilket vida överstiger den vinst verksamheten genererar. I det första beskattningsledet, alltså för den kooperativa föreningen, blir den faktiska beskattningsbara inkomsten noll. I teorin betalar självfallet ekonomiska föreningar, precis som aktiebolag, bolagsskatt men eftersom uppkomna vinster kan kvittas mot lämnad utdelning korrigeras resultatet lätt ner till noll.

Sålunda framstår det, vid beaktande av vad som ovan anförts, vara väsentligt mer fördelaktigt att bedriva ett fåmansföretag genom en ekonomisk förening i förhållande till ett aktiebolag. Verksamheten i sig kan fortfarande bedrivas i egenskap av aktiebolag, men genom att placera en ekonomisk förening i toppen av bolagshierarkin kan en väsentlig beskattningsförmån uppnås. Ägarkretsen i en ekonomisk förening framstår även kunna hållas jämbördigt slutet i förhållande till ett aktiebolag, varav den kanske viktigaste distinktionen av associationsformerna faller.

### **3.4 Omklassificering av utdelning**

Ovanvarande ordning kan inte varit avsedd från lagstiftarens sida. Frågan blir således om presenterade förhållanden kanske löses om utdelning är att se som lön. Så skulle kunna tänkas blir fallet då varje medlems arbetsinsats är avgörande för föreningens möjligheter att lämna utdelning. Är utdelningen beskattningsrättsligt att se som förvärvsinkomst blir det ingen egentlig skillnad i förhållande till vanligt löneuttag, då arbetsgivaravgifter ska betalas och löneutbetalningar är avdragsgilla för föreningen.

Vid beaktande av HFD:s praxis torde så emellertid enbart bli fallet om det går att utröna en direkt koppling mellan erhållen utdelning och andelsägarens arbetsprestation. Visserligen är arbetsinsatsen det vitala och något varje medlem bidrar med i ett arbetskooperativ, varav det framstår naturligt att härleda eventuell vinst till inkomstslaget tjänst. Spörsmål framkommer emellertid hur man bör se på vinst i kooperativ verksamhet där enbart ett fåtal

av samtliga anställda i dotterbolaget är medlemmar i den ekonomiska föreningen. I sådana fall är det inte lika självklart att vinsten är en produkt av varje enskild medlems arbetsinsats. Är den totala arbetsinsatsen inom varje verksamhetsgren hänförlig till betydligt fler än enbart andelsägaren, torde utdelningen inte vara avhängig av dennes individuella arbetsprestation. Precis som högsta instans uttalade i HFD 2017 ref. 8 kan beloppet istället vara att se som avkastning på det kapital och den risk som är kopplad till anställning av personal. Vinstgenereringen torde därmed i all väsentlighet inte anses bygga på andelsägarens personliga arbetsinsatser. Rättsfallet i sig berör visserligen ett aktiebolag men då det är konstaterat att båda associationsformer kan omfattas av 3:12-reglerna torde utfallet bli detsamma.

Även om en ekonomisk förening kan lämna utdelning i förhållande till varje medlems arbetsprestation enligt 39 kap. 22 § IL, finns det inget som kräver att vinsten distribueras på sådant vis. Föreningen kan själva genom bestämmelse i stadgarna avgöra hur vinsten ska fördelas. Förutsatt att samtliga medlemmar betalat samma insats till föreningen och därmed erhåller likvärdig utdelning, torde det bli svårare att finna en direkt koppling mellan lämnad utdelning och andelsägarens arbetsprestation. Detta får anses ha stöd i HFD:s uttalande i RÅ 2000 ref. 56, där enbart skillnadsbeloppet vid differentierad utdelning ansågs föranleda inkomst i inkomstslaget tjänst.

Sammanfattningsvis verkar det finnas antydningar om svårigheter att omklassificera utdelning från en kooperativ förening till lön. I alla fall om den kooperativa verksamheten tillämpar andelsproportionerlig utdelning samt har flertalet anställda som inte utgör medlemmar i föreningen.

### 3.5 Neutralitet

Huruvida kooperativa verksamheters möjliga beskattningsfördelar faktiskt brukas i praktiken blir svårt att uttala sig om. Oavsett förtas inte den möjliga beskattningsasymmetrin. Rådande förhållande behöver dock inte nödvändigtvis stå i strid mot allmängiltiga beskattningsprinciper. tidigare nämnts bör en välfungerande skattelagstiftning utgå ifrån likformighet och neutralitet. Med andra ord bör två ekonomiskt likvärdiga handlingsalternativ innan skatt även förbli så efter skatt. Den fundamentala frågan blir då om bedrivande av en verksamhet i en ekonomisk förening är ett likvärdigt alternativ till aktiebolaget.

Kooperativ verksamhet har sedan dess tillkomst använts och reglerats på ett annorlunda sätt än aktiebolaget, där vardera associationsform i större utsträckning tilltalat olika sektorer av samhällsekonomin. Det bakomliggande syftet vid upprättandet av respektive företagsform lär även skilja sig markant. Aktiebolaget har historiskt värnat om dess vinst, medan ekonomiska föreningar värnar om medlemmarnas ekonomiska intresse. Det lär sålunda finnas både administrativa och ändamålsenliga skillnader mellan associationsformerna, varav gällande rätt torde åsyfta att stimulera eller begränsa vissa syften. Av denna anledning framstår det inte orimligt att de i vissa hänseende beskattas på olika sätt.

Som visat har dock ekonomiska föreningar, ifråga om rättslig reglering, i all väsentlighet rört sig närmare aktiebolaget. Ekonomiska föreningar tillåts numera ha medlemmar vilka enbart investerar kapital, precis som ett aktiebolag. Verksamheten kan vidare placeras i ett aktiebolag, som inte längre i fullo behöver ägas av den ekonomiska föreningen. I och med detta torde en del av den skillnad som vanligtvis urskiljer associationsformerna försvinna. Utvecklingen är förvisso kanske nödvändig för att kooperativ verksamhet ska kunna följa rådande samhällsutveckling.

Om ett fåmansföretag däremot i all väsentlighet är tilltänkt att bedrivas genom ett aktiebolag, men på grund av förmånliga beskattningsregler inkorporerar en ekonomisk förening, blir situationen mer problematisk. I sådana fall bör det inte gå att tala om någon egentlig avsikt om att bedriva en ekonomisk förening, utan genom viss bolagsstruktur åtnjuta de särskilda avdragsreglerna. Även om verksamheten oavsett struktur omfattas av 3:12-reglerna berör det enbart beskattningen i mottagarledet. Ett fåmansföretag blir, rent lagtekniskt, att se såsom en kooperativ förening om de krav vilka ovan berörts uppfylls och ska enligt gällande rätt erhålla avdrag för lämnad utdelning. Detta föranleder en diskrepans i det första beskattningsledet för fåmansföretag vilka anammar mer eller mindre kreativa bolagsstrukturer. Sålunda antyder rådande rättsläge att två lika handlingsalternativ innan skatt inte längre ger likvärdiga resultat efter skatt.



## 4 Slutsats

Sammanfattningsvis verkar presenterade omständigheter frambringa möjligheter till oavsedda beskattningsresultat, i alla fall i teorin. Antagligen är omnämnda bolagskonstruktioner just oavsedda från lagstiftarens sida. För en sådan ordning torde inte gå hand i hand med en likformig och neutral beskattningsrätt, vilket annars präglar skattelagstiftningen. Att anta lagstiftarens inställning är även det enda som för tillfället går att göra, då den möjliga problematiken vare sig verkar berörd av lagstiftare eller rättstillämpare. Inte heller är den juridiska litteraturen särskild behjälplig, då mer fördjupande framställningar av ekonomiska föreningar härrör från mitten av 1900-talet. Visserligen är många fundamentala aspekter fortfarande desamma, men vid beaktande av de vida förändringar vilka under de senaste 25 åren skett kanske en närmare granskning återigen är på sin plats.

För egen del framstår presenterad problematik till viss del bottna i det lapptäcke av lagstiftningsåtgärder som de senaste decennierna vidtagits på företagsfronten. De idag mycket gynnsamma 3:12-reglerna existerade till stor del inte när den kooperativa verksamheten fick möjligheten att placeras i ett underliggande aktiebolag. Inte heller var rättsläget detsamma när kooperativa föreningar obegränsat tilläts lämna insatsutdelning, vilket i praktiken mångt och mycket är identisk i jämförelse med aktiebolagets. Utdelning från kooperativ verksamhet ansågs tidigare till huvuddel hänföras till inkomstslaget näringsverksamhet och dess högre skattesats, varför avdragsrätten för utdelning neutraliserades. Lagstiftaren ansåg därmed troligtvis att reformen inte skulle föranleda några avsevärda beskattningskonsekvenser. När de schablonartade 3:12-reglerna förändrades, så stora gränsbelopp till 20 procents beskattning kunde erhållas, berördes dessvärre inte den möjliga inverkan på ekonomiska föreningar. Sålunda föll kombinationen av de olika lagstiftningsåtgärdernas möjliga skattefördel troligtvis mellan stolarna.

Vad det ankommer möjligheten att omklassificera utdelning såsom lön, ger förvisso berörd praxis en möjlig lösning till problematiken. I alla fall om det går härleda en direkt koppling mellan utdelning och arbetsinsats. Däremot framstår kopplingen inte alltid lätt att påvisa, varmed omklassificering får anses som ett mindre effektivt verktyg att stävja en möjligt oavsedd skattefördel. Presenterade rättsfall angående omklassificering har samtliga innefattat aktiebolag, sålunda är frågan om HFD skulle göra samma bedömning om utdelning härstammade från en kooperativ förening. Å ena sidan kan båda associationsformer omfattas av 3:12-reglerna och har idag en snarlik lagreglering, vilket därmed talar för ett liknande utfall. Å andra sidan finns möjligheten att HFD skulle anse att det i en kooperativ förening, i synnerhet ett arbetskooperativ, finns en starkare koppling till arbetsinsatsen än för ett aktiebolag, varav utfallet skulle bli ett annat. Fram tills att problematiken i närmare mån berörs förblir rättsläget därmed föga oklart.

Avslutningsvis ska enbart nämnas att problematiken möjligtvis kan lösas genom att ekonomiska föreningar, vilka omfattas av 3:12-reglerna, inte kan erhålla avdragsrätt för lämnad utdelning enligt 39 kap IL. Avdragsreglerna torde inte vara ursprungligt ämnade för fåmansföretagsverksamhet, varav en beskuren avdragsrätt förefaller rimlig. Skulle en sådan begräsning anses vara för långtgående kanske en begräsning i avdragsrätten istället kan vara för handen. Spörsmålet i sig lär på djupet behöva utredas närmare, vilket härmed nog bäst överlämnas till lagstiftaren och dennes lagstiftningsprocess.

# Käll- och litteraturförteckning

## KÄLLOR

### *Tryckta källor*

#### **Offentligt tryck**

#### Utredningsbetänkande

SOU 1923:69 Betänkande om inkomst- och förmögenhetsskatt.

SOU 2010:90 En ny lag om ekonomiska föreningar.

#### Propositioner och regeringsskrivelser

Prop. 1951:34 med förslag till lag om ekonomiska föreningar m.m.

Prop. 1983/84:84 om kooperationens kapitalförsörjning m.m.

Prop. 1986/87:7 om ekonomiska föreningar.

Prop. 1989/90:110 om reformerad inkomst- och företagsbeskattning.

Prop. 1996/97:163 Den kooperativa företagsformen.

Prop. 1999/2000:2 Inkomstskattelagen.

Prop. 2005/06:84 Kooperativ verksamhet i delägda företag.

Prop. 2015/16:4 Modernisering av lagen om ekonomiska föreningar.

Prop. 2017/18:185 En ny lag om ekonomiska föreningar.

## LITTERATUR

Jareborg, Nils: *Rättsdogmatik som vetenskap*, SvJT 2004 s. 1–10.

Johansson, Svante: *Svensk associationsrätt i huvuddrag*, elfte upplagan, Stockholm, 2014.

Lodin, Sven-Olof m.fl.: *Inkomstskatt, en lärobok i skatterätt, del 1&2*, sjuttonde upplagan, Lund, 2019.

Påhlsson, Robert: *Inledning till Skatterätten*, första upplagan, Uppsala, 1998.

Sandström, K.G.A: *Beskattning vid aktieutdelning samt utdelning från ekonomisk förening*, första upplagan, Stockholm, 1962.

Tjernberg, Mats: *Fåmansföretag & Beskattning*, första upplagan, Uppsala, 2019.

# Rättsfallsförteckning

## Högsta förvaltningsdomstolen, tidigare Regeringsrätten

RÅ 1999 ref. 29

RÅ 2000 ref. 56.

RÅ 2010 ref. 102

HFD 2017 ref. 18.

HFD 2019 ref. 52.

## Högsta domstolen

NJA 1939 s. 92.