



Harald Espeli

Samvirkebeskatningen i Norge

En historisk analyse med hovedvekt på
forbrukerkooperasjonen på 1900-tallet

C + 4B, 325

C + 4B, 26

© ISF 2003
Rapport 2003:9

Institutt for samfunnsforskning
Munthes gate 31
Postboks 3233 Elisenberg
0208 Oslo
www.samfunnsforskning.no

ISBN: 82-7763-184-7
ISSN: 0333-3671

Materialet i denne rapporten er omfattet av åndsverklovens bestemmelser. Det er lagt ut på internett for lesing på skjerm og utskrifter til eget bruk. Uten særskilt avtale med ISF er enhver eksemplarfremstilling og tilgjengeliggjøring utover dette bare tillatt i den utstrekning det er hjemlet i lov.

Utnyttelse i strid med lov eller avtale kan medføre erstatningsansvar, og kan straffes med bøter eller fengsel.

Innhold

Innhold	3
Forord	7
1. Innledning	9
1.1. Metode, spørsmål og problemstillinger	12
1.2. Avgrensninger	13
1.3. Forskningsstatus, litteratur og kilder	14
1.4. Periodisering og fremstillingsform	15
2. Beskatningspraksis før skattelovene av 1911	17
3. Skatteregimets formative fase, 1904-1923	21
3.1. Skattelovkomiteens innstilling	22
3.1.1. Komiteens forslag skaper debatt	23
3.2. Finansminister Gunnar Knudsens syn	26
3.2.1. Budgetkomiteen splittet	29
3.3. Finansdepartementet holder fast på ren regnskapsligning	30
3.3.1. Lobbyinnspill fra begge sider	31
3.3.2. Den reelle lovgiver i 1911: Budgetkomiteen	32
3.3.3. Konklusjon	37
3.4. Rettstilstand og ligningspraksis	38
3.5. 1917: Kooperasjonen fritas for ordinær inntektsskatt	40
3.5.1. Handelsstanden splittet	42
3.5.2. Skattelettelse og skatteskjerpelser	44
3.6. Selskaps- og aksjonærbeskatningen til staten	46
4. Stridens kjerne i mellomkrigstiden: Kooperasjonen	51
4.1. Handelsstandsforbundet og kooperasjonens skattevilkår	52
4.1.1. Kooperasjon = sosialisme og kommunisme	54
4.1.2. Kooperasjonen samfunnsøkonomisk ineffektiv	57
4.2. Thomas Sinding: Fagøkonomisk støttespiller	58

4.2.1. Handelsstandsforbundets svar.....	61
4.2.2. Sindings svar i <i>Kooperatøren</i>	62
4.3. Lykke-regjeringens nølende støtte til Handelsstandsforbundet....	65
4.4. Handelsstandsforbundet gjør et nytt forsøk.....	69
4.5. Skattelovkommisjonen støtter status quo.....	71
4.5.1. Reaksjoner på skattelovkommisjonens innstilling.....	74
4.6. Statsskattevedtaket i 1933.....	77
4.6.1. Kooperasjonens kampanje mot skattevedtaket.....	80
4.6.2. Et engangstilfelle.....	85
4.7. 1931: Samvirkebeskatningen utvides til fiskerisalgssamvirke.....	87
4.8. Lignings- og rettspraksis.....	91
4.8.1. Prosentligningens utforming og grenser.....	92
4.8.2. Staten mot Forbruksforeningen Økonom.....	95
4.8.3. Staten mot Vestlandske Kjøpelag.....	96
4.8.4. Taus og tilfreds?.....	97
4.9. Forklaringer på handelsstandens fiasko.....	98
4.10. Var samvirkebeskatningen konkurransevridende?.....	103
5. 1940-1966: Skatteregimet i smult farvann.....	105
5.1. 1949: Skogeierne salgsamvirke får prosentligning.....	108
5.2. Utredningen om skatleggingen av landbrukssamvirke (1953)....	111
5.2.1. Kaseindommen og dens konsekvenser.....	113
5.2.2. Andre spørsmål.....	116
5.2.3. Konklusjon.....	118
5.3. Handelsstanden resignerer.....	119
5.3.1. Utredningen om forbrukerkooperasjonens beskatning....	121
5.4. Kvantifisering av kooperasjonens skattefordeler.....	123
5.4.1. Omorganisering av kooperasjonens industrivirksomhet?..	128
5.4.2. Konklusjon.....	130
5.5. Lignings- og rettspraksis for øvrig.....	131
5.5.1. Prosentligningssatsen fryses.....	133
6. Forvitring og midlertidig konsolidering, 1966-1988.....	137
6.1. Fra utredning til utredning.....	137
6.1.1. Reaksjonene på Sandberg-utvalgets innstilling.....	140
6.1.2. Borten-regjeringens svar.....	143
6.2. Samvirkebeskatningsutvalget.....	144
6.2.1. Ligningspraksis og skattefordelens omfang.....	145
6.2.2. Samvirkeforetakets egenart og skattesystemet.....	147
6.2.3. Høringsrunden.....	150
6.3. 1983-84: Høyre-regjeringens skatteforslag forkastes av Stortinget.....	151
6.3.1. Et lovforslag etter krav fra statsministeren.....	154

7. Et nytt skatteregime etableres (1989-1991).....	159
7.1. En detalj i skattereformen	160
7.1.1. Resultatet: Regnskapsligning med fondsfradrag	162
7.1.2. Politisk avklaring	164
7.2. Rettslig avklaring	165
7.2.1. Nærbø Handelslag taper i lagmannsretten	166
7.2.2. NKL vinner i Høyesterett	168
8. Sammenfatning og konklusjoner	173
8.1. Aktører og aktørkonstellasjoner	174
8.1.1. Stortingets sentrale rolle i lovutformingene.....	175
8.1.2. Høyres skiftende roller	177
8.1.3. Skatteregimets politiske garantister fra mellomkrigstiden til 1991	179
8.1.4. Skattedebattens hovedmotstandere	180
8.1.5. Domstolene og ligningsmyndighetene.....	184
8.2. Resultater og konsekvenser	188
8.2.1. Fiskesalgslagene: omsetningsmonopol og skattefordeler	191
8.2.2. Forbrukersamvirkets skattefordeler	193
8.2.3. Fra individuell til felleseid egenkapital i landbrukssamvirke.....	194
8.3. Avslutning	196
Vedlegg I: Samvirkebeskatningen i andre land	201
1. Storbritannia: fra skattefordeler til likebehandling (1852-1933)...	203
1.1. Konklusjon	207
2. Sverige	208
2.1. Konklusjon	212
3. Danmark: Flere likheter med Norge.....	213
3.1. Den norske prosentligningen som forbilde?.....	218
4. Komparative konklusjoner	221
Vedlegg II: Forkortelser brukt i tekst og noter	225
Vedlegg III: Kilder	227
Litteratur	229

Forord

Ut fra en historiefaglig synsvinkel beskriver og analyserer rapporten utviklingen av norsk samvirkebeskatning fra slutten av 1800-tallet og frem til en høyesterettsdom i 2001. Skattelovene av 1911 innebar at samvirkeforetak innen jordbrukssektoren og forbruksforeninger (kooperasjonen) ble underlagt et særskilt skatteregime frem til skattereformen i 1992. Skatteregimet ble utvidet til fiskerisamvirke i 1931 og salgssamvirke i skogbruket i 1949. Skatteregimet innebar at samvirkeforetak innenfor disse sektorer ble prosentlignet, ikke regnskapslignet som andre foretak. Prosentligningen innebar at skattbar inntekt ble fastsatt til en viss andel av samvirkeforetakets skattbare formue.

Beskatningsmåten var motivert utfra et politisk ønske om å fremme organisasjonsformen innenfor utvalgte deler av økonomien på begynnelsen av 1900-tallet. Samtidig erkjente politikerne at ordinær regnskapsligning ikke uten videre kunne benytte i skattleggingen av samvirkeforetak på grunn av organisasjonsformens særpreg. Beskatningen av kooperasjonen var den mest omstridte delen av samvirkebeskatningen, men handelsstandens endringsforsøk mislyktes i mellomkrigstiden. Til tross for at forsvarerne av samvirkebeskatningen la stor vekt på organisasjonsformens egenart tilsa særskilte regler, har de aldri foreslått felles skatteregler for samvirkeforetak uavhengig av sektor. Da prosentligningen ble avvirket i 1992, fikk samvirke en skattefri avsetningsordning til felleseid egenkapital i stedet. Det representerte en videreføring av skattefordeler.

Rapporten har ikke hatt som ambisjon å kvantifisere skattefordelene. Mye tyder likevel på at skattefordelene i forhold til aksjeselskap økte fra 1920-tallet og frem til 1970-tallet. Skattefordelene utgjorde likevel neppe noen avgjørende forklaring på samvirkets suksess i primærnæringene og dagligvarehandelen.

Arbeidet med rapporten har vært finansiert fra to kilder. For det første knapt tre månedsverk fra BIs Senter for samvirkeforskning. For det andre omkring fem månedsverk fra prosjektet om forbrukersamvirkets historie ved Institutt for samfunnsforskning, ledet av professor Even Lange. Rapporten er en forkortet og bearbeidet versjon av *Samvirkebeskatningen i Norge på 1900-tallet. En historisk analyse av den politiske debatten, regelverket og ligningspraksis med hovedvekt på landbrukssamvirke og forbrukerkooperasjonen*, Forskningsrapport nr. 2–2003, Handelshøyskolen BI, Sandvika. De som er interessert i meieribeskatningen må konsultere den.

Sandvika, september 2003

Harald Espeli

Innledning

Den særskilte beskatningen av samvirkeforetak¹ innenfor utvalgte deler av økonomien gjennom det meste av 1900 - tallet er denne undersøkelsens tema. Samvirkebeskatningens kjerne var § 52 i landskatteloven av 1911. Den innebar at forbrukersamvirke og salgssamvirke innenfor stadig større deler av primærnæringene ikke som andre foretak eller næringsdrivende skulle inntektsbeskattes på basis av sitt regnskapsmessige overskudd. Samvirkeforetak betalte frem til 1992 i stedet inntektsskatt av en administrativt fastsatt avkastning av sin skattbare formue. En prosentbasert inntektsfastsettelse ble også brukt overfor andre skatteyttere eller skatteobjekter.

Hvorfor er samvirkebeskatningen et interessant og mulig spennende forskningsfelt? Det kan ikke være utfra det skatteproveny den representerte for stat og kommune. Dette var nemlig svært begrenset i forhold til omfanget av den økonomiske virksomheten samvirkeforetakene stod for. Beskatningens mest interessante sider ligger i dens betydning som symbol. Dens politiske intensjon var å virke som en oppmuntring for og støtte til samvirke som organisasjonsform innenfor bestemte områder. Samvirkeforetakenes skattefordeler var begrunnet i organisasjonsformens særtrekk og dens påståtte gunstige virkninger utfra en samfunnsmessig helhetsvurdering.

Både samvirke selv og dets konkurrenter og motstandere betraktet skatte-reglene som svært viktige, politisk og økonomisk. Skatteregimet skapte i lange perioder intens offentlig debatt, og ligningspraksis førte til en rekke prinsipielt viktige rettssaker. Samvirkebeskatningen var en hjertesak for handelsstandsor-

1 Jeg bruker begrepet samvirkeforetak som fellesbetegnelse på ulike typer samvirkeorganisasjoner. Den altoverveiende delen av disse samvirkeforetakene, etterhvert organisert som andelslag, var organisert som selskap eller økonomiske foreninger med begrenset ansvar. Samvirkeforetak er et moderne begrep i samsvar med den ferske samvirkelovinnstillingen, jf. Justisdepartementet 2002. Johnstad 1998 bruker ikke samvirkeforetak som begrep. Innenfor samvirke ble foretaksbegrepet lenge avvist på ideologisk grunnlag fordi man mente samvirkelag eller andelslag ikke drev økonomisk virksomhet i tradisjonell forstand noe foretaksbegrepet ga assosiasjoner om.

ganisasjonene og forbrukersamvirkets topporganisasjon, NKL, gjennom mange tiår. Den utløste omfattende lobbyvirksomhet fra aktørene rettet mot opinion, sentralforvaltning, regjering og storting.

En sentral økonomisk virkning av skattereglene var at de gjorde det vesentlig lettere for samvirkeforetak å bygge opp egenkapitalen gjennom tilbakeholde overskudd. Det gjorde det mulig for i de fleste samvirkeforetak å skaffe seg nødvendig egenkapital uten å gå veien om høye andelsinnskudd eller ansvarlige lån fra eierne. Skattesystemet bidro dermed til at egenkapitalen i samvirkeforetakene ble høyere enn hos konkurrerentene og at samvirkeforetakenes egenkapital ble forskjøvet fra individuelle eierandeler, som skulle og ble forrentet i samvirkets barndom, til en felleseid egenkapital hvor det ikke ble stilt presise krav til minimumsavkastning.

I vår nyliberale tid hevder økonomer at ulike rammevilkår mellom ulike bransjer og organisasjonsformer, herunder også skatt, vil føre til ineffektiv ressursbruk.² En viktig konsekvens av ulike rammevilkår er at økonomiske aktører ville bruke ressurser på å skaffe seg bedre rammevilkår – i dette tilfelle lavere skatt – i stedet for å konsentrere seg om å bli mer effektiv i markedet. Økonomene kaller denne ressursbruken uproduktiv profittøkning eller rent-seeking.³

Denne teoretiske tilnærmingen fanger utvilsomt opp sentrale forhold – så langt den rekker. Det finnes imidlertid sjelden objektive standarder for konkurransevilkår – konkurranseregulering er per definisjon et ansvar som påhviler det politisk administrative system, som i Norge i varierende grad har vært underlagt domstolskontroll.⁴ Samvirkebeskatningen er et godt eksempel på hvor vanskelig likbehandlingsbegrepet er. Samvirkeforetakene konkurrerte både med investoreide selskap med begrenset ansvar som dem selv og med selvstendig næringsdrivende med ubegrenset ansvar. De ble skattet som person og ikke et selskap. Reell skattemessig likebehandling var muligens teoretisk mulig. I praksis var det umulig, ikke minst fordi samvirkeforetakene i norsk rettstradisjon tidlig ble betraktet som det sentrale skattesubjektet, ikke foretakenes eiere.

Norge har, i likhet med Danmark, fortsatt ikke noen samvirkelov eller andre lovregler som regulerer hva organisasjonsformen samvirke er eller omfatter. Aksjeloven har siden 1910 bare presisert forutsetningene for at et samvirkeforetak kan betraktes som et selskap med begrenset ansvar (uansvarlig selskap). Skatteretten ble dermed en viktigere selskapsrettslig reguleringsform. Skatte-

2 Det første virkelig tunge gjennomslaget for denne virkelighetsforståelsen i Norge var Finansdepartementet 1989.

3 Jf. Mueller 1995: 228 ff. Den klassiske referansen er Krueger 1974, men der knyttes rent-seeking i betydelig grad til korrupsjon.

4 Espeli 2002a

lovgivningen ble også tatt i bruk langt tidligere som reguleringsmetode enn sektorlovgivningen for omsetningen av jordbruks- og fiskeriprodukter fra 1930-tallet. Denne lovgivningen knesatte i varierende grad at samvirke var den samfunnsmessig ønskelige omsetningsform for slike produkter. Frem til 1992 var samvirkebeskatningen preget av en påfallende stabilitet i et ellers svært omskiftelig skattesystem. Det kan argumenteres for at denne institusjonelle stivhengigheten⁵, ikke bare går tilbake til skattelovene av 1911, men til lignings- og rettspraksis med basis i skattelovene av 1882.⁶

Skattesystemet synes å være et spesielt godt egnet felt til å kaste nytt lys over statens holdning til samvirke som organisasjonsform på 1900-tallet. Men det er en av de minst utforskede sider av de offentlige rammebetingelsene. Debatten om samvirkebeskatningen kan betraktes som et viktig barometer på den politiske og samfunnsmessige vurderingen av samvirke som organisasjonsform innenfor primærnæringene og i dagligvarehandelen.

Skattelovene av 1911 med modifiseringer i 1917 la grunnlaget for det som kan kalles det norske samvirkebeskatningsregimet basert på prosentligning. Det innebar at skattbar inntekt for samvirkeforetak som oppfylte bestemte kriterier innenfor jordbruk, senere utvidet til fiskeri og deler av skogbruket, og dagligvarehandel skulle fastsette til en prosentandel av skattbar formue uavhengig av regnskapsresultatet. Prosentligningen ble først avvirket ved skattereformen i 1991 etter forslag fra Brundtland-regjeringen (AP). Stortinget aksepterte regnskapsligning som prinsipp. Det etablerte samvirke fikk, etter effektiv lobbyvirksomhet, likevel støtte for at samvirkeforetak, innenfor de samme sektorer som tidligere, fikk avsette 15 prosent av sitt overskudd, til felleseid egenkapital. Dermed ble samvirkeforetak for første gang i hovedsak underlagt de samme skatteregler som aksjeselskap. Samvirkebeskatningen, har derfor forsvunnet som politisk stridsspørsmål.

5 Begrepet stivhengighet path dependency var opprinnelig knyttet til teknologisk utvikling, jf. David 1985, David 1986. Her brukes begrepet på mer generelt grunnlag om institusjonell stivhengighet, i betydningen sterk lovmessig og rettslig stabilitet fra et ofte noe tilfeldig utgangspunkt, jf. Pierson 2000.

6 Likevel har forskningen om samvirkebeskatningen var praktisk talt fraværende sammenlignet med sektorreguleringene av salgssamvirke i fiskeriene og jordbruket med utgangspunkt i Råfiskloven av 1938, og dens forløpere, og Omsetningsloven av 1930. Denne sektorreguleringen, som ble en del av den generelle reguleringspolitikken under og etter 2. verdenskrig, har fått betydelig forskningsmessig oppmerksomhet. I denne reguleringspolitikken ble samvirkeorganisasjonene i mye større grad betraktet som halvoffentlige forvaltningsorganer enn som økonomiske foretak organisert etter demokratiske styringsprinsipper. Skatteregimet understøttet forvaltningsrollen, men det har likevel aldri blitt behandlet i analyser av samvirkets rolle som markedsregulator

1.1. Metode, spørsmål og problemstillinger

Analysen vil i hovedsak være basert på tradisjonell historisk metode. De sentrale spørsmål vil være tre: Hvorfor ble samvirkeforetak i bestemte sektorer underlagt et særskilt skatteregimet fra 1911/1917, mens samvirkeforetak i mange andre sektorer ble beskattet som aksjeselskap? Dernest; hvorfor ble dette skatteregimet - til tross for svært aktive kritikere - bevart og utvidet helt frem til 1992? For det tredje; hvorfor har ikke videreføringen av enkelte særregler for denne type samvirkeforetak siden skattereformen i 1991-92 vakt debatt?

Den offentlige og politiske diskusjonen om utformingen av samvirkebeskatningen, vil primært bli analysert som interessekamp og interessepolitikk. Hvilke argumenter har tilhengere og motstanderne av samvirkebeskatningen brukt i forhold til skattelovens hovedprinsipp om likebehandling? I hvilken grad har argumentasjonen stivnet eller blitt fornyet i samsvar med endrede omstendigheter?

Når det gjaldt tilhengerne av samvirkebeskatningen, er det ingen tvil om at skattereglene bevisst ble utformet for å fremme utviklingen av samvirke som organisasjonsform innenfor bestemte sektorer. Samtidig understreket skatteregimets tilhengere at organisasjonsformen hadde særtrekk som tilsa ja krevde skatterettslige tilpasninger eller unntak. Understrekningen av at organisasjonsformens egenart var et sentralt argument for særregler stod imidlertid i en påfallende kontrast til fraværet av skattemessige likebehandling av alle samvirkeforetak. Denne kontrasten ble aldri klart tematisert i debatten. Hvordan skal det forklares? En mulig forklaring, som rekker et stykke på vei, er at de særlige beskatningsreglene for samvirkeforetak omfattet de fleste samvirkeforetak av betydning i økonomien. Det gjør det imidlertid vanskelig å forklare de sektorvise utvidelsene i 1931 og 1949.

Hvorfor hadde samvirkeforetak som særskilt organisasjonsform bare krav på skattemessig særbehandling innenfor de utvalgte sektorer? Hvorfor var samvirkeforetak spesielt egnet til å realisere mer overordnede samfunnsmessige mål innenfor disse sektorene av økonomien? Fungerte konkurransen lite effektivt innenfor disse sektorene.⁷ Var samvirke spesielt egnet til å skape markedsmessig motmakt – eller maktbalanse i disse markedene?

Når det gjaldt samvirkebeskatningens kritikere, vil deres valg av kriterier for likebehandling stå sentralt. I hvilken grad anerkjente at de organisasjonsformens særpreg kunne tilsi avvikende regler? Var de primært opptatt av reell eller formell likebehandling?

⁷ Eller «virksom konkurranse» for å bruke det norske og nordiske begrepet innenfor konkurransepolitikken, jf. Hope 1995: 99-120.

Debatten om skattleggingen av forbrukersamvirke var helt fra starten av og frem til 1991-92 påfallende mye mer politisert og omstridt enn resten av samvirkebeskatningen. Representantene for den private handelsstanden, tidvis med støtte fra andre næringslivsorganisasjoner, førte en kontinuerlig og innbitt, men lite suksessrik kamp mot det man betraktet som kooperasjonens skatteprivilegier. Landbrukssamvirket slapp derimot stort sett unna kritikk på dette punkt. Handelsstandens kritikk av jordbrukssamvirket var konsentrert om markedsreguleringen og samvirkets privilegerte status i Omsetningsloven.⁸ Skyldtes handelsstandens manglende kritikk av jordbrukssamvirkets skatteforhold politisk taktiske vurderinger eller hadde beskatningen av jordbrukssamvirke et annet skatterettslig fundament?

I et vedlegg vil den norske samvirkebeskatningen bli sammenlignet med andre land, fortrinnsvis Storbritannia, Sverige og Danmark. Er det grunn til å snakke om et særskilt norsk skatteregime? Hva bestod et særskilte i så fall i? Særlig før 1935 var innholdet og og varigheten av det norske skatteregimet i all hovedsak bestemt av innlandske forhold. Slik synes det også ha vært i andre land.

1.2. Avgrensninger

Beskatningen av borettslag, som er en viktig form for samvirke i Norge, er ekskludert fra denne fremstillingen. Det samme er tilfelle for gjensidige skadeforsikringsselskap, brannkasser o.l. samt kredittforeninger eller låntakereide kredittforetak. Sistnevnte var helt fritatt for beskatning mellom 1911 og 1986,⁹ mens gjensidige brannkasser fortsatt har fritak.¹⁰ Salgssamvirke innenfor fiskerierne er behandlet overfladisk og hovedsakelig i forbindelse med lovendringen i 1931. Det samme gjelder den minst omstridte delen av samvirkebeskatningen, de «rene innkjøpsforeninger», det vil si samvirkeforetak som bare fordelte «forutbestilte varer mellom foreningens medlemmer»¹¹.

Fremstillingens hovedfokus er rettet mot forbrukersamvirke, eller kooperasjonen. Men også deler av landbrukssamvirket behandles. Det omfatter alt fra innkjøp av innsatsfaktorer i landbruksproduksjonen til salg og foredling av

8 Jf. Espeli 1983a kap. 4 og Lie 1980.

9 Greni og Norge 1998: 182.

10 Mer presist gjensidige brann- og husdyrforsikringsselskap, sjøtrygdslag m.fl. jf. skatte-loven for landet § 26 ff og skattelovens § 2-30, jf. f.eks. Greni og Norge 1998: 177. Skattemyndighetenes ferske forsøk på å angripe dette fritaket har blitt avvist av rettsapparatet med Høyesterett i spissen, jf. Finansavisen 4.4.2001.

11 Jf. lsk § 52.

jordbruksprodukter, samt førstehåndsomsetningen av tømmer.¹² Meieribeskatningen som representerte en helt særskilt form for samvirkebeskatning behandles imidlertid ikke her.¹³

1.3. Forskningsstatus, litteratur og kilder

Det norske skattesystemet utforming, utvikling og virkninger, politisk, økonomisk og rettslig er en tilnærmet hvit flekk på kartet. Fra 1990-tallet har økonomenes interesse for skattespørsmål resultert i en relativt omfattende forskning og mange utredninger knyttet til ressursallokering og fordelings effekter.¹⁴

Selv om forskningen om samvirkebeskatningen er svært begrenset, har dette skatteregimet har blitt streift i andre sammenhenger. Kommentartutgavene til skattelovene gir relativt fylldigere presentasjoner av lignings- og rettspraksis på feltet.¹⁵

I den ikke ubetydelige litteraturen om norske samvirkeorganisasjoner innenfor dagligvarehandel, fiskeri og landbruk er beskatningen meget sjelden omtalt. I den grad beskatningen nevnes, skjer det på en overfladisk måte. Skattereglenes mulige betydning for samvirkeforetakenes konkurransesituasjon, markedsmessige og organisatoriske tilpasning og deres evne til å generere egenkapital drøftes ikke. I forskningsbaserte arbeider er fraværet av skattespørsmål nesten like karakteristisk. Et viktig unntak er Gunnar Magne Roaldkvams hovedoppgave i historie, *Forbrukersamvirke i Stavanger 1866-1940* (1981).¹⁶

Debattpøker og utredninger finansiert av Libertas på 1950-tallet må nevnes særskilt.¹⁷ Det samme gjelder et par andre økonomifaglige utredninger fra samme tid.¹⁸ Enkelte av universitetsøkonomens Thomas Sindings arbeider på 1920-tallet bør også eksplisitt nevnes.¹⁹

Fremstillingen er basert på en gjennomgang av stortingsforhandlingene, aktuelle offentlige utredninger, Rettstidende og utvalgte tidsskrifter og medlemsblader. Prosjektets ressursrammer har ikke gjort det mulig å foreta regn-

12 Men ikke samvirke i primærproduksjonen, for eksempel fellesfjøs og maskinstasjoner, som aldri har vært omfattet av samvirkevirkebeskatningens fordeler.

13 Interesserte henvises til Espeli 2003

14 F.eks. Amundsen, Andersen og Sannarnes 1990, Amundsen, Andersen og Sannarnes 1991.

15 Sml. Thomle 1933: 191 ff. og Greni og Norge 1998: 911 ff.

16 Roalkvam 1981: 207-233 som også for en del ligger til grunn for Maurseth 1987: 509-515 og Roalkvam 2000a: 144 ff.

17 Magnus 1953, Børset og Sætre 1959.

18 Finnøy 1960, Kjærvik 1949.

19 Særlig Sinding 1926.

skapsstudier på foretaksnivå eller arkivstudier av betydning. Savnet av sistnevnte er følbart for forståelsen av forbrukersamvirke før 1935 og for Finansdepartementet mellom 1945 og 1991.

1.4. Periodisering og fremstillingsform

Fremstillingen vil i hovedsak følge et kronologisk mønster fordelt på seks perioder. Den første perioden omhandler beskatningen frem til særskilt lovgivning ble etablert med skattelovene av 1911. Den andre fasen omfatter debatten om revisjonen for kooperasjonens del i 1917, samt behandlingen av samvirkeforetak i loven om selskapsskatt til staten i 1921, endret i 1923. Dette var både politisk og juridisk en formativ fase i samvirkebeskatningens historie med virkning frem til 1992. I den tredje perioden, begynnelsen av 1920-tallet og frem til okkupasjonen, skjedde det bare mindre lovendringer til tross for en omfattende og til tider opphetet offentlig debatt.

Tiden fra 1940 og frem til i dag er det naturlig å dele i tre. De mindre utvidelsene og justeringene av skatteregimet i 1949 og 1965 var preget av stor politisk ro. Fra slutten av 1960-tallet inntrådte en ny fase. Da ble debatten om samvirkebeskatningens innhold og begrunnelse gjenopptatt under økonomiske og samfunnsmessige forhold som var radikalt forskjellige fra mellomkrigstiden. Debatten resulterte i få og små endringer av lovverk og rettsstatus før skattereforen i 1991. Den skapte det nåværende skatteregime for utvalgte samvirkeforetak. Denne sjettede fasen siden 1991 har vært preget av stor politisk ro.

Innenfor de enkelt periodene er debatten om beskatningen av kooperasjonen søkt skilt ut fordi den var den mest omstridte. Ligningspraksis slik den manifesterte seg på høyeste nivå i rettsapparatet er også behandlet for seg i den enkelte periode hvis kildegrunnlaget har gitt grunnlag for det. Rettssakene har vært mange og domstolenes og forvaltningens fortolkninger har vært viktige i den reelle utformingen av et skatteregime hvor lovgiverne har latt viktige spørsmål stå åpne.

Beskatningspraksis før skattelovene av 1911

De første nasjonale skattelovene av 1882²⁰ inneholdt ingen klare bestemmelser om beskatningen av samvirkeforetak. I skattekommisjonens utredning fra 1871, som var utgangspunktet for skattelovene, er derimot samvirkeforetak omtalt. Interessen konsentrerte seg om gjensidige forsikringsselskap. Kommisjonen lanserte et med våre tids øyne oppsiktsvekkende forslag: De premiereduksjoner de gjensidige foreningene oppnådde i forhold til investoreide forsikringsselskap skulle beskattes på de gjensidige selskapenes hånd. Bakgrunnen var at de gjensidige selskapene skrev ut premie etter skadeomfang/erstatningsbehov, mens andre forsikringsselskap bygde opp fond for å dekke fremtidige erstatninger.

Dette beskatningsprinsippet skulle legges til grunn for «de saakaldte forbrugsforeninger». Det innebar at prisreduksjonen foreningen oppnådde i forhold til et gjengs prisnivå i området skulle betraktes som skattbar inntekt. Sett på bakgrunn av at dette var i liberalismens epoke i vårt land var det oppsiktsvekkende at det ble foreslått å skattlegge selskap og organisasjonsformer som konkurrerte på pris. Skattekommisjonen uttalte riktignok at forbruksforeningene «sikkerlig» fortjente «al opmuntring. Men den mente det var indlysende, «at dersom associationen alene ved at antage denne form skulde kunne nyde fritagelse for skattepligt, vilde næringsvirksomhed i vidt omfang skydes ind derunder til skade for de næringsdrivende, som maatte stå staa udenfor.»²¹

De norske spare- og forbruksforeninger diskuterte beskatningen på sitt annet felles årsmøte i 1871, men synes ikke å ha kjent til rekkevidden av skattekommisjonens forslag. På den annen side synes det å ha vært vanlig ligningspraksis i både by og land frem til da at foreningene ble skattlagt etter sin formue og inntekt.²² 12 av foreningene som møtte stemte for at de fortsatt skulle

20 Hovland 1974: 501.

21 Finansdepartementet 1904: 195-196 som siterer fra Dok. 40 1876.

22 Kildene er uklare om inntektsbegrepet inkluderte kjøpebonus eller ei, men det førstnevnte synes mest sannsynlig. På den annen side kan opplysninger i Forbrukeren 1952:

være skattepliktige institusjoner, mens fire stemte mot. Hovedsynspunktet synes å ha vært skattemessig likebehandling. Det var også rimelig eller «billigt ligeovenfor de private Handelsmænd».²³

Skattekommisjonens fortolkning av likebehandlingsprinsipp og andre typer foretak fikk hard medfart i flere høringsuttalelser. De folkevalgte i hovedstaden mente at den logiske konsekvens av forslaget var at alle som gjorde innkjøp til engros-pris for eget bruk måtte betale skatt av differansen. Det var et håpløst beskatningsprinsipp. De folkevalgte slo fast at forbruksforeningene måtte beskattes på ordinær måte av inntekten fra salg til ikke-medlemmer.

Kritikken førte til at regjeringen droppet skattekommisjonens forslag i sitt skattelovforslag i 1878. Stortinget støttet det, men dets skattekomite uttalte: «Det er uden tvil baade naturligere og hensigtsmessigere, at den fordel, som tilflyder medlemmene af foreninger som de nævnte i form af billigere indkjøb, lavere forsikringspræmier o.s.v. tages i betragtning ved ansættelsen af hvert medlems indtægter...». Selv om skattelovkomiteen på denne måten åpnet for deltakerligning av den fordel eierne av samvirkeforetak kunne oppnå gjennom lavere priser, ble det ikke vedtatt noen særskilte lovbestemmelser om dette.²⁴

Skattelovene av 1882 betraktet samvirkeforetak som «skattepliktige personer» som skulle betale skatt av sin formue og inntektsgivende virksomhet på samme måte som aksjeselskap.²⁵ Inntektsbegrepet i skattelovene av 1882 var svært omfattende.²⁶ For samvirkeforetak var det likevel uklart hva inntekten eller skattegrunnlaget skulle være. Spørsmålet ble avklart gjennom administrativ fortolkning og domstolsbehandling av enkeltsaker. Beskatningen av to forbruksforeninger stod sentralt.

I 1896 uttalte Finansdepartementet at overskuddet av salg av brød til egne medlemmer i Solheimsvigens Brødforening i Aarstad, organisert som et aksjeselskap, ikke skulle beskattes som inntekt på foreningens hånd. Departementet begrunnet dette med at foreningens overskudd etter vedtektene skulle deles ut til eierne i forhold til deres kjøp etter at årsresultatet var klart. På denne bakgrunn var det «rette» å anse overskuddet som «en for vedkommende Medlemmer

136 om skatleggingen av Drammens Husholdningsforening i 1868 tyde på at foreningen ble lempeligere behandlet enn kjøpmennene.

23 Mohn 1871: 21-22.

24 Finansdepartementet 1904: 197-198 som siterer fra indst. O I 1879.

25 Finansdepartementet 1932: 1, Magnus 1953: 14.

26 Jf. landskattelovens § 42, «Til Indtægt regnes saaledes Renter af Formue, Livrente, Føderaad og Pension, samt enhver Fordel som er vunden af Eiendom eller ved Arbeide eller Virksomhed, hvad enten det vundne maate bestaa i Underhold, Klæder, Husly eller i andet, som er anvendt til egen eller Families Nytte eller Behagelighed eller til Udvidelse af Næring eller Drift eller til Formuesforøgelse.» Her sitert etter Torgersen 1996: 25.

opsparet Kapital og ikke som en av foreningen erhvervet gevinst. Foreningen antages saaledes ikke at kunne beskattes af anden indtækt end afkastningen af den indbetalte aktiekapital samt den del av Overskuddet, der maatte hidrøre fra Salg af Brød til ikkemedlemmer.»²⁷

Finansdepartementets fortolkning representerte en innsnevrende fortolkning av inntektsbegrepet i skattelovene av 1882. Økonomen og juristen, professor T. H. Aschehoug, ga fortolkningen sin fulle støtte i en skatterettslig artikkel i 1898.²⁸ Kooperasjonens tilhengere unnlot ikke å påberope seg støtten fra denne faglige autoriteten i debatten frem mot 1911.²⁹

I 1901 falt den første høyesterettsdommen om beskatning av forbruksforeninger. Foreningen i Laxevaag hevdet prinsipalt at den ikke hadde «ervert til formaal» og derfor var skattefri. Høyesterett avviste dette, men sluttet seg ellers til Finansdepartementets omtalte «Betraktningsmaade». Høyesterett ser imidlertid ut til å ha utvidet skattegrunnlaget noe i forhold til departementets fortolkning. Det måtte svares formuesskatt ikke bare av aksjekapitalen, men også av «mulig oplagte Reservefond og anden Formue, som Foreningen maatte eie.»³⁰

I den grad forbruksforeninger gikk til sak mot lokale ligningsmyndigheter som la en annen fortolkning til grunn tapte ligningsmyndighetene i rettsapparatet. Det var tilfelle i blant annet Moss og Hønefoss.³¹ I Stavanger hvor ligningen av forbruksforeningen Økonom var omstridt fra 1903 ble resultatet det samme etter klagebehandling. Overligningsnemnda presiserte i 1908 at resultatet hadde blitt et annet uten Høyesterettsdommen av 1901. Handelsstanden krevde i sin klage at medlemmenes individuelle hjelpefond, som nærmest hadde

27 RA, Finansdepartementets 2. oppbørselskontor til Søndre Bergenhus amt 23.5.1896, også delvis sitert i Finansdepartementet 1904: 198. Det fremgår ikke av brevet om brødforeningen bare handlet med egne medlemmer eller ei. FTDs brev var interessant nok underskrevet av Birger Kildal, frittstående venstremann i Georg F. Hagerups koalisjonsregjering 1895-98. Kildal ble senere formann i Handelsstandsforbundet, jf. Hodne 1989: bla. 32-36.

28 Aschehoug 1898: 257-258.

29 F.eks. Tillægg 2 til dokument nr.18 1909: 8. Jf. begrep som antatt inntekt og formue, netto skattbar inntekt. Fortolkningen bygger på Zimmer 1997: sitat 55. Aschehougs standpunkt må først og fremst forstås som et ledd i hans argumentasjon for svært smalt inntektsbegrep hvor «bare presumtivt tilbakebakevendende inntekt» burde beskattes. Et slikt inntektsbegrep fikk aldri gjennomslag i norsk rett. Den tok utgangspunkt i borgerne eller de juridiske personenes selskapenes skatteevne.

30 Retstidende 1901: 297-298. En viktig langsiktig konsekvens av høyesterettsdommen var at det ble rettslig aksept for at forbrukersamvirke kunne drive produksjonsvirksomhet og ikke bare handel, jf. UTV 1961: 181-182.

31 Roalkvam 1981: 211.

karakter av tvungne låneinnskudd av tilbakeholdte overskudd, også skulle inngå i forbruksforeningenes skattbare formue.³²

I 1909 falt den siste høyesterettsdommen som fastla rettstilstanden før skattelovene av 1911. Dommen gjaldt Malvik kommunes ligning av Hommelvik Aktie-Handelsforening. Rettsapparatet slo på ny fast at selv om en forening i formen var organisert som et aksjeselskap, måtte den skattemessig sett betraktes som et en forbruksforening. Det innebar etter Høyesteretts syn at foreningens overskudd etter fradrag for tilbakebetalt bonus til medlemmene måtte inntektsbeskattes på vanlig måte. Ved beregningen av formuesskatten måtte alle foreningens fond inkluderes før fradrag for gjeld. Dette representerte en utvidelse av skattegrunnet i forhold til høyesterettsdommen i 1901.³³

Den fremste initiativtaker til etableringen av NKL i 1906 og NKLs første formann frem til 1919, advokat Ole Dehli, førte høyesterettssaken for Hommelvik Aktie-Handelsforening. For Dehli og forbrukersamvirke var Hommelvik-dommen et klart tilbakeslag i forhold til Finansdepartementet fortolkning av 1896 og høyesterettsdommen i 1901. Tilbakeslaget var ikke noe isolert fenomen, men del av større prosess hvor kooperasjonens motstandere var på offensiven. Det kom ikke minst til syne i skattelovkomiteens innstilling til nye skattelover i 1904.

32 Roalkvam 1981: 209-214, 334-336, Dokument nr.18 1909:14-17, særlig 14.

33 Retstidende 1909: 705-710, 719-720.

Skatteregimets formative fase, 1904-1923

Krumtappen i samvirkebeskatningen frem til 1992 var § 52 i landskatteloven av 1911. § 52 innebar at samvirkeforetakene ikke skulle inntektsbeskattes av sin ordinære virksomhet, men i stedet prosentlignes av avkastningen av sin skattbare formue.

§ 52 ble snekret sammen av Stortingets budjetkomite etter å ha vært utsatt for betydelig lobbyvirksomhet fra berørte interesser. Behandlingen av forbrukersamvirke var ikke bare det store stridsspørsmålet i utformingen av skattereglene for samvirkeforetak, men også et av de mest omstridte spørsmål i skattelovene av 1911.³⁴ Selv om Stortingets reelle rolle som lovgiver langt fra var unik hverken i denne eller andre saker i 1911, gikk parlamentarikerne utvilsomt lenger enn det som var vanlig. Stortinget trosset klare råd fra to finansministere, og den regjeringsoppnevnte skattelovkommisjonen, som ønsket å beskatte enhver økonomisk fordel samvirkeforetak kunne tenkes å gi sine medlemmer.

Stortingets sentrale rolle reflekterte den betydelig politiske støtte samvirke hadde innenfor dagligvarehandelen og jordbruket. Innenfor disse områdene mente stortingsflertallet at samvirke som organisasjonsform burde oppmuntres gjennom økonomiske incentiver i skattesystemet. Det skjedde i en tid da prinsippet om likebehandling av skattytere stod ideologisk sterkt. Skattefordelene ble ikke gitt til organisasjonsformen på generell basis. De gjensidige livsforsikringsselskapene var ikke inkludert. Finansdepartementets advarsler om mulighetene for skattetilpasning i andre deler av økonomien ble ansett som reell. Muligheten for at skattefundamentet kunne bli undergravd gjennom etablering av proforma samvirkeforetak hadde sammenheng med at Norge ikke hadde noen samvirkelov.

Høyre hadde rent flertall i 1911. Forbrukersamvirket ble derfor unntatt fra prosentligningen av sin skattbare formue. Siktemålet var at forbruksforeningen

³⁴ Jf. Ot.prp.nr. 25 1917: 121. De 45 byene som uttalte seg om skattelovene var dypt splittet på dette punkt, jf. Tillæg 2 til dokument nr.18 1909: 9-10.

i størst mulig grad skulle likebehandles med sine konkurrenter. Først i 1917 ble forbrukersamvirket prosentlignet etter forslag fra Venstre-regjeringen og deres allierte, Arbeiderdemokratene.

3.1. Skattelovkomiteens innstilling

Skattelovkomiteen av 1899 ønsket å rydde opp i tvilen om beskatningen av samvirkeforetak. Komiteen vendte i sitt lovforslag tilbake til prinsippene i skattekomisjonens innstilling fra 1871. Komiteen forutsatte at samvirkeforetak drev mer effektivt enn andre foretak i den forstand at de tok lavere priser. Det var delte meninger om fordelene medlemmene fikk av lavere priser var en «besparelse» som var skattepliktig. Komiteens begrunnelse for å foreslå at prisreduksjonen skulle skattlegges var at «enhver fordel, som er vunden ved arbeide eller virksomhet, skal regnes som indtægt».³⁵

Hvorvidt denne fordelene burde beskattes hos medlemmene gjennom deltakerligning, eller hos samvirkeforetaket, var et praktisk spørsmål. I praksis ville det være umulig å påvise denne inntekten hos det enkelte medlem. Samvirkeforetaket eller forbruksforeningen måtte derfor være skattesubjektet.

Skattelovkomiteens forslag viser at den tok utgangspunkt i et meget vidt inntektsbegrep. Skattelovene av 1911 kom i praksis til å reflektere et mye snevrere inntektsbegrep.³⁶ Komiteens vurdering av forbruksforeningenes bør ses i lys av at handelsstandsforbundet var representert i komiteen.³⁷ NKL var ikke etablert, og kooperasjonen var ikke involvert i utredningsarbeidet. De lokale ligningsmyndigheter skulle fastsette den nevnte inntektsmessige fordelene, «gjennom en sammenligning mellom foreningens virksomhet og andre næringsdrivende af samme fag». At dette kunne åpne for vilkårlig lokalt skjønn og tallrike tvister og rettssaker, ble ikke diskutert.³⁸

35 Dette prinsippet er jo fortsatt en sentral del av vår skatterett og manifesterer seg blant annet gjennom beskatningen av den fordel det representerer at man for eksempel får lån av arbeidsgiver under en normert markedsrente.

36 Finansdepartementet 1904: 91, Zimmer 1982: 30-32.

37 Skattelovkomiteen ble oppnevnt i 1899, men supplert med representanter for industrien og handelsstanden i 1901, sistnevnte ved grosserer Alf R. Bjercke som var formann i Handelsstaandens Fællesforening 1895-1898 og 1903-1916, jf. Finansdepartementet 1904: 1 og Hodne 1989: 34-35.

38 Finansdepartementet 1904: 198-199.

3.1.1. Komiteens forslag skaper debatt

Komiteens forslag vakte sterke reaksjoner på NKLS stiftelsesmøte i 1906. Der var beskatningen en av de viktigste sakene. Den var sannsynligvis også en av årsakene til etableringen av organisasjonen.³⁹ Økonomen Thorvald Aarum innledet til diskusjon om saken.⁴⁰ Stiftelsesmøtet påla NKLS styre å treffe effektive tiltak mot skattelovforslaget.

I en henstilling til Finansdepartementet gikk NKL nøye inn på hva som var galt med forslaget og hvilke premisser som måtte legges til grunn for skattleggingen. Henstillingen var i hovedsak forfattet av Aarum.⁴¹

Det grunnleggende var at forbruksforeninger «som saadan» ikke hadde til hensikt å skape fortjeneste eller «intægt i egentlig forstand». Siktemålet var å skaffe medlemmene billigst mulig varer. Samvirkets kontantprinsipp medførte at kravet til driftskapital var ubetydelig. Det åpne medlemsskapet innebar at alle hadde mulighet til å utnytte organisasjonsformens fordeler.

NKL nøyde seg ikke med det, men hevdet at forbruksforeningene ikke var reelle juridiske personer - til tross for at de fleste foreninger var registrert som selskap med begrenset økonomisk ansvar. Man hevdet derfor at det ikke var foreningen, men «de enkelte medlemmer i fællesskab, der eier varene allerede fra engros-indkjøpet av, og der er intet *salg* fra foreningen til medlemmerne, men kun en utdeling til disse av de varer, de allerede i forveien eier. At denne utdeling i det ytre har formen av en butikhandel gjør naturligvis intet til saken.» Dette var meget spesiell og ut fra de fleste kriterier uholdbar juss. En avgjørende innvendig var at svært få forbruksforeninger drev sin virksomhet utelukkende basert på forhåndsbestillinger fra medlemmene. Mange forbruksforeninger hadde tvert imot et til dels omfattende salg til ikke-medlemmer.

Disse tvilsomme resonnementene lå til grunn for en hovedpåstand om at enhver beskatning av forbruksforeninger ville representere «*en forbrugsskat under indtægtsskats forklædning*». Det ville bli en skatt på den gode kooperatør som hadde klart å innrette «sit forbrug paa en rationel og nationaløkonomisk heldig maate». Her siktet man særlig til enigheten blant «alle nutidens statsøkonomer» om den «ulykke» det var at det fantes «langt

39 Jf. *Kooperatøren* 1906/1:1. Utfra NKLS stiftelsesprot. var skatt den tredje saken på stiftelsesmøtets første dag. NKLS kopibok 1906-07 synes imidlertid utfra en gjennomgang ikke å inneholde noe om skatt.

40 Et utdrag er trykt i *Kooperatøren* 1906 nr.8: 49-51.

41 Henstillingen fra NKL til Finansdepartementet ble tatt inn i sin helhet i Ot.prp.nr.5 1909: 113-117. Ytterligere henvisninger gis ikke. Når det gjelder Aarums rolle, se særlig NKLS styreprot. 15.9.1906 sak 10, jf. også Aarum og Det Kgl. selskap for Norges vel . Samvirkeutvalget 1911: 84-85.

flere detaljhandlere, end det er brug for». Den «statsøkonomiske vitenskap» var også helt samstemt om at kooperasjonen var det meste botemiddel mot et ineffektiv handelsledd som sysselsatte unødvendig mange. NKL spilte på en utbredt forestilling om at handelsvirksomhet representerte et uproduktivt «mellommandsvæsen».

NKL hadde betydelig belegg for sin fortolkning. Flere ledende norske statsøkonomer så på samvirke som en svært hensiktsmessig organisasjonsform. T.H.Aschehoug var utvilsomt den mest kjente og autoritative, sammen med Thorvald Aarum.

I T.H.Aschehougs flerbindsverk *Socialøkonomik* viet han kooperasjonen et eget kapittel. Kooperasjonen, som særskilt økonomisk organisasjonsform representerte en modifisert form for sosialisme som var fremtidsrettet på flere sektorer. Aschehoug viste til en rekke internasjonalt kjente økonomer. - deriblant nyklassikeren Alfred Marshall, som skulle være av samme oppfatning. Ja Aschehoug sluttet seg til en uttalt forhåpning om «at Menneskehedens Haab om lykkeligere økonomiske Tilstande hviler på Kooperationen». Kooperasjonens vekst måtte imidlertid ikke baseres «paa Lovtvangen». ⁴² Skattlegging ble ikke berørt til tross for at den var et omstridt spørsmål både i Storbritannia og Tyskland.

Aarum publiserte i 1903 boken *Det økonomiske samvirke som led i Det sociale Reformarbeide*. Boken gjennomgikk kooperasjonens fremvekst i andre land. I tilleggskapittelet, «Det kooperative stræv og dets fremtidsudsigter i Norge» ble forbrukersamvirkets manglende suksess i Norge tilskrevet forbruksforeningenes manglende evne til å samarbeide og handelslovens filialforbud. Skattesystemets eventuelle betydning for organisasjonsformens fremtid ble ikke nevnt. ⁴³ I 1911 skrev Aarum den første samlede fremstillingen om samvirkebevegelsens fremvekst i Norge på vegne av Norges Vels samvirkeutvalg. ⁴⁴ Men Aarums begeistring for kooperasjonen avtok. Han synes ikke å ha interessert seg for organisasjonsformen etter at han ble professor i økonomi i 1917. ⁴⁵

Størst innflytelse hadde NKLS henvendelse trolig gjennom å latterliggjøre skattelovkomiteens forslag om skjønnsmessig å beskatte fordelen som forbruksforeningene skaffet seg gjennom billige innkjøp. De praktiske og logiske konsekvensene av et slikt prinsipp, bygget på vilkårlig lokalt skjønn, var uholdbare. Politikerne lyttet til argumentet om at den foreslåtte beskatning av forbruksforeningene ville virke usosialt og undergrave «et av de viktigste

42 Aschehoug 1903: 515-549, sitat 549.

43 Aarum 1903: særlig 130-144.

44 Aarum og Det Kgl. selskap for Norges vel . Samvirkeutvalget 1911, Aarum 1903

45 *Kooperatøren* 1926: 94.

midlene til opnaaelse av selvhjulpenhet for arbeidere og andre folk i smaa kaar».

NKLs hovedambisjon synes å ha vært full skattefrihet for forbruksforeningene, sekundært en formalisering av rettstilstanden. Den innebar en vesentlig gunstigere beskatning enn skattelovkomiteens forslag både før og etter høyesterettsdommen av 1909. NKL tok ikke opp de mange foreningers til dels omfattende salg til ikke-medlemmer. Det gjorde dets ønske om skattefrihet vanskelig å forsvare. I den grad slikt salg foregikk fra foreninger som hadde flere filialer i samme kommune var det også et brudd med unntaket fra filialforbudet i handelsloven av 1907. Det ble vedtatt etter benkeforslag.⁴⁶

NKL stod ikke alene i sin kritikk av skattelovkomiteen. Landbruksdepartementet mente at beskatningen av samvirkeforetak burde begrenses til den oppsparte formue og inntekten fra salg til ikke-medlemmer. Handelens Fællesforening og kjøpmannsforeningen i hovedstaden ga derimot skattelovkomiteen «sin varmeste tilslutning». Kjøpmannsforeningen fant det «særlig støtende» at forbruksforeninger» i byen med omsetning på opptil 300.000 kroner per år og med en årlig inntekt på 10.-20.000 kroner «næsten ingen skat betaler». Dette var urimelig og virket konkurransevridende. Forbruksforeningene «driver en meget skarp konkurranse med omegnens handlende ogsaa til ikke-medlemmer». En sannsynlig konsekvens av den skattemessige forskjellsbehandlingen var at forbrukersamvirke ville vinne markedsandeler og forandre «beskattet kjøbmandsindtækt til ubeskattet indtækt av forbruksforeninger».

Kjøpmannsforeningen var også bekymret for fremveksten av bøndenes innkjøps- og salgssamvirke som skjøt fart på denne tid. Foreningen var positive til dem under bestemte forutsetninger: Hvis innkjøpssamvirke nøyde seg med å «fordele mellom medlemmerne et allerede forut betinget varekvantum, hvorpaa foreningen ingen fortjeneste beregner sig, eller virksomheten gaar ut paa fellessalg av landmandsprodukter eller andre varer frembragt av foreningens medlemmer» anbefalte kjøpmannsforeningen at «produktionsforeninger» av denne type «ikke skatlægges». Hvis derimot produksjonsforeningene opprettet fast utsalgssted, «leiet hjelp», hadde «kontor i byen» eller beregnet seg fortjeneste med sikte på fondsoppbygging, måtte de beskattes som andre foretak.⁴⁷

Kjøpmennene synes altså å ha gått inn for et skattemessig skille mellom produsentforeninger som drev kommisjonsforretning til selvkost og de som drev

46 Aarum og Det Kgl. selskap for Norges vel . Samvirkeutvalget 1911: 85, jf. Hodne 1989: 54.

47 Ot.prp.nr.5 1909:112-113.

forretningsvirksomhet på mer ordinær måte. Hvorvidt den førstnevnte organisasjonsformen kunne latt seg realisere innenfor samvirkeforetak med begrenset ansvar er tvilsomt. Det ville ha vært selskap med begrensede vekst- og finansieringsmuligheter.

3.2. Finansminister Gunnar Knudsens syn.

Finansdepartementet fant i 1909 «det retttest» å velge en «en middelvei» mellom de konfliktfylte interessene i saken. Kompromissløsningen var enkel: «Ved beskatning av indkjøbs-, forbrugs- og produktionsforeninger (meierier o.l.) regnes overskuddet som indtægt, hvad enten det uddeles til medlemmerne eller anvendes på anden måte.» Venstre-regjeringens hovedmål synes å ha vært formell skattemessig likebehandling av regnskapsmessige overskudd og formue uavhengig av foretakenes organisasjonsform og deres disponeringen av overskuddet.⁴⁸

Forslaget ville etter departementets oppfatning primært ramme den type samvirkeforetak «som ikke bare sælger til medlemmer, men ogsaa til fremmede, idet det formentlig netop er av hensyn til handelen med disse sidste, at priserne sættes høiere end strengt nødvendig».⁴⁹ Departementet viste liten forståelse for at prissettingen primært skyldtes usikkerhet knyttet til driftsresultatet kombinert med lav egenkapital. I forbrukersamvirke hverken kunne eller burde tilstrekkelig egenkapital skaffes gjennom kontante andelsinnskudd alene. Oppbygging av finansielle reserver skulle for en stor del skje gjennom tilbakeholdte overskudd.

Knudsen-regjeringens forslag ble ikke oppfattet som et kompromiss av forbrukersamvirke eller Stortinget. Beskatningen av forbruksforeningene forble et av de mest omstridte spørsmål i skattelovene av 1911. I hovedstaden og Trondheim førte de kommunale uttalelsene om skattelovens utforming på dette punkt til dyp politisk splittelse. Arbeiderpartiet støttet kooperasjonen, mens flertallet støttet regjeringen.⁵⁰ Få om noe enkeltspørsmål førte til så mange skriftlige henvendelser til Stortingets budjetkomite som behandlet skattelovene.⁵¹

48 Ot.prp.nr.5 1909:117-118, 201. Ønsket om enkle og felles regler kom også frem i forhold til beskatningen av aksje- og gjensidige forsikringsselskaper som bare fikk trekke fra avsetninger til kontraktsmessige forpliktelser overfor forsikringstakerne fra overskuddet på driftsregnskapet. Avsetninger til andre typer fond ville bli beskattet.

49 Ot.prp.nr.5 1909:117.

50 Tillæg 3 til dokument nr.18 1909: 1-34.

51 Et annet enkeltspørsmål som også skapte mange lobbyinnspill var kraftverksbeskatningen, jf.Espeli 2001: 256.

Både lokale og nasjonale representanter for kooperasjonen og handelsstanden kastet seg inn i kampen for å påvirke parlamentarikerne. Innspillene fra NKL og de lokale forbruksforeningene tok først og fremst sikte på å forhindre at regjeringens forslag ble vedtatt og oppnå at den etablerte rettstilstanden ble videreført. Lobbyvirksomheten var dominert av forbruksforeningene i de tre største byene, samt Kristiansand. NKL lanserte aldri noe konkret lovforslag om hvordan beskatningen av forbruksforeningene burde utformes.

De nye argumentene knyttet seg til forbruksforeningenes egenart og konkurransesituasjonen. Forbruksforeningene i Bergen mente å kunne dokumentere at lokale og nasjonale grossister og kjøpmenn var i ferd med å etablere effektive priskarteller. «Den naturlige Modvægt mot disse Sammenslutninger er Kooperationen, idet denne represænterer Forbrukerne. At knække de kooperative Foreninger med urimelige Skattepaalæg, medens Handelsstandens Sammenslutninger faar Lov til at være uantastet, vil visselig være uheldig.»⁵²

På den annen side ble det understreket at kooperasjonens rolle som markedsmessig motvekt og konkurrent til kjøpmenn og grossister i liten grad burde skje på pris. NKL understreket i 1909 at priskonkurranse fra kooperasjonens side ville bli betraktet som «illojal konkurranse» av kjøpmennene og ytterligere «forbitre» det dårlige forholdet til handelsstanden. Det var NKL ikke interessert i på en tid der en grossistboycott av forbruksforeningene var i ferd med å gripe om seg.⁵³ Regjeringens skatteforslag oppmuntret derimot til priskonkurranse fordi det regnskapsmessige overskuddet ville bli skattlagt fullt ut.

Hovedgrunnen til at kooperasjonen avsto fra priskonkurranse og ikke sjelden satte høyest pris lokalt skyldes det forhold at en av kooperasjonens hovedoppgaver var å fungere som spareinstitusjon, «som paa en maate tvinger medlemmerne til at spare under sit forbruk og lægge sig op en spareskilling, der opbevares i foreningen, til de onde dage kommer». De fire forbruksforeningene i Stavanger hadde i 1908 for eksempel utlevert varer for 20.000 kroner «til medlemmer, som paa uforskyldt maade maatte tage av sine hjelpefond». De representert sannsynligvis et slags vedtektsfestet låneinnskudd av kjøpebonus fordelt på det enkelte medlem som bare kunne benyttes av det enkelte medlem i

52 Tillæg 2 til dokument nr.18 1909: 9.

53 Petersen og Lyche 1933: 44.

krisetilfelle. I denne byen fungerte forbruksforeningene i stor grad som syke- og arbeidsledighetskasser for sine medlemmer.⁵⁴

I Bergen og Stavanger ser det derfor ut til at forbruksforeningene i stor grad fungerte som sparekasser hvor hele eller store deler av overskuddet ble fordelt til det enkelte medlem i forhold til deres kjøp og forble deres eiendom.⁵⁵ Disse innskuddene fungerte som låneinnskudd eller ansvarlige lån sett fra samvirkeforetakets synsvinkel. Utfra henvendelsene til Stortinget i 1909 ser det ut til at de tilbakeholdte overskuddene i mange forbruksforeninger ikke ble overført til felleseid egenkapital, men forble medlemmenes individuelle eiendom. Denne institusjonelle løsningen var til gjensidig fordel for medlem og forening. Medlemmene fikk sannsynligvis høyere rente enn de ville gjort i bank samtidig som sparepengene var mer likvide, mens foreningen fikk lånt penger til lavere rente enn i bankene. Forutsetningen for denne finansielle løsningen var at foreningen hadde god likviditet og at ikke for mange medlemmer av ytre omstendigheter, for eksempel streik, ble tvunget til å ta ut sitt tilgodehavende. Hvis foreningen gikk konkurs, var konsekvensene for medlemmene katastrofal før 1920-tallet. Da etablerte NKL en kollektiv garantiordning for medlemslånene hos medlemsforeningene.

En del av forklaringen på at kooperasjonen gikk mot bruken av pris konkurranse var at det gjorde forbruksforeningene svært sårbare. Etter århundreskiftet gikk et betydelig antall forbruksforeninger konkurs.⁵⁶ Foreningenes hovedlinje hadde ellers fra starten vært å selge til «dagens pris» for så å dele ut overskuddet som kjøpeutbytte til medlemmene

Argumentet fra 1906 om at kontantprinsippet gjorde kapitaloppbygging i forbruksforeningene overflødig var forstummet i 1909. At tilbakeholdte overskudd og låneinnskudd fungerte som egenkapital for foreningene ble ikke nevnt. Det må ses i lys av etableringen av NKL i 1906. Dens engrosforretning, fra 1907, krevde en ikke ubetydelig egenkapital som bare kunne komme fra foreningene.⁵⁷

Handelsstandens Fællesforening forholdt seg rolig ved stortingsbehandlingen i 1909. Det indikerer at man fant regjeringens forslag tilfredsstillende. Det gjorde ikke Norges Detaljkjøpmænds Landsforening, etablert i 1908, som

54 NKL til Stortinget 18.5.1909, Tillæg 3 til dokument nr.18 1909: 36-37. Skattesaken synes å ha vært den viktigste saken på NKLS generalforsamling 18-19.5.1909 hvor Thorvald Aarum igjen innledet debatten, jf. *Kooperatøren* 1909/4: 1.

55 I Bergen solgte den største forbruksforeningen, som holdt høyere priser enn andre handlende i området, utelukkende til medlemmer som derigjennom drev en form for tvungen sparing.

56 Jf. OT 1911: 1105-6 P.Pedersen

57 Debes 1936: 130 ff.

hadde bekjempelsen av kooperasjonen som sin hovedsak.⁵⁸ Foreningen polemiserer mot NKLs påstand om at den økonomiske ekspertise støttet kooperativ organisering. Landsforeningen påpekte at det bare var tilfelle under bestemte forutsetninger. Uansett ville økonomiske autoriteter ikke støttet skattemessig forskjellsbehandling, hevdet kjøpmennene.⁵⁹

3.2.1. Budgetkomiteen splittet

Stortinget, ved budgetkomiteen, var i 1909 som ved de fleste senere lovbehandlinger vennligere stemt overfor samvirke enn regjeringen. Budgetkomiteen var delt på midten når det gjaldt den type samvirkeforetak som står i fokus her. En fraksjon, dominert av representanter fra Høyre og Venstres innflytelsesrike komiteleder Wollert Konow, støttet regjeringens forslag.⁶⁰ Den andre fraksjonen ledet av Venstres radikale parlamentariker Aasulv Bryggesaa, lanserte følgende forslag:

«Indkjøps- og forbrugsforeninger, som bare sælger til foreningens medlemmer, samt produksjonsforeninger, som forhandler varer udelukkende for foreningens medlemmer, ilignes ikke indtægtsskat. Er disse foreningers virksomhet ikke saaledes begrenset, beskattes som indtægt det overskud, som ikke uddeles til medlemmerne i forhold til deres kjøb og salg.»⁶¹

Dette innebar en gunstigere og enklere inntektsbeskatning enn foreskrevet i i gjeldende rett. Forslaget innebar at inntekt fra salg til ikke-medlemmer, som var betydelig hos mange forbrugsforeninger, skulle beskattes på vanlig måte. Her åpnet komitefraksjonen for at denne inntekten kunne unntas beskatning hvis dette overskuddet ble overført foretakets eiere som kjøpsbonus. Det var tvilsomt juss.⁶² For alle samvirkeforetak som utelukkende drev økonomiske transaksjoner med medlemmene på innkjøps- eller salgssiden innebar forslaget skattefrihet. Det mest sentrale punktet i forslaget var likevel presiseringen av at den

58 Hodne 1989: 40.

59 Dokument nr.18 1909: 12-14.

60 Mer presist var det en fraksjon på tre fra Høyre som prinsipalt støtte skattekomiteens forslag. Disse støttet subsidiært regjeringens forslag. Et annet mindretall, komiteens formann og ordfører Wollert Konow gårdbruker/godseier, Venstre, Hedmark som stod Landmandsforbundet nært, jf. Rovde 1995: 134-136 Odd Klingenberg H og Anders Johansen Grindland V og redaktør av Fedrelandsvennen støttet i utgangspunktet regjeringens forslag.

61 Indst.O. VI 1909: 178-179. Foruten Bryggesaa bestod denne fraksjonen av Alfred Eriksen AP, Andersen Grimsø V, Ivar Tveiten V samt Løken og Wold. Splittelsen i Venstres ble ikke tatt opp i stortingsgruppen, jf. Danielsen 1975. Samvirkebeskatningen ble heller ikke drøftet i Venstres gruppe ved andre anledninger da den ble behandlet av Stortinget før i 1933, jf. Danielsen 1976.

62 Jf. Ot.prp.nr. 43 1910: 23.

delen av overskuddet som ble utdelt som kjøpebonus ikke skulle betraktes som inntekt hverken hos samvirkeforetaket eller medlemmene. Komitefraksjonen foreslo ikke spesielle regler for formuesbeskatningen. Det representerte en skattekjerpelse.

Den første delen av Bryggesaas forslag ble støttet av komiteens trettende medlem, Gjert M. M. Holsen (V) . Han mente imidlertid at samvirkeforetak som handlet med ikke-medlemmer måtte beskattes som andre selskap slik regjeringen gikk inn for. Det ble derfor også komiteens standpunkt.⁶³ NKL's organ *Kooperatøren* var godt fornøyd med innstillingen.⁶⁴

Stortinget rakk ikke å behandle skattelovene før stortingsvalget i 1909. Valget ga Høyre og Frisinnede Venstre et klart flertall på Stortinget under behandlingen av skattelovene i 1911. Det fikk stor betydning for beskatningen av kooperasjonen frem til lovendringen i 1917. Det betydde imidlertid ikke at regjeringens forslag ble vedtatt.

3.3. Finansdepartementet holder fast på ren regnskapsligning

Abraham Berge var finansminister (1910-1912) under sluttbehandlingen av skattelovene. Han holdt fast ved Knudsen-regjeringens forslag fra 1909. Finansdepartementet advarte sterkt mot budgetkomiteens forslag fra 1909. Det kunne åpne for utilsiktet skattetilpasning og undergrave skattefundamentet. Bestemmelsen om skattefrihet for produksjonsforeninger ville kunne gjøre det mulig ikke bare for «smaakaarsfolk», men også for andre å «tilvende seg skattefrihet ved at benytte kooperasjonens ydre form». Storprodusenter i industri og andre næringer kunne lett etablere salgforeninger og påberope seg skattefrihet for sin omsetningsvirksomhet.

Den logiske konsekvensen av forslaget om skattefrihet for kjøpsavhengig utbytte til medlemmene, var at også all bonus som gjensidige forsikringsselskaper utbetalte til medlemmene måtte fritas for skatt. Ingen synes imidlertid å ha gått inn for det i 1909, men i 1911 ble gjensidige brannforsikringsselskap skattefrie institusjoner.

63 Indst.O. VI 1909: 179, 244.

64 *Kooperatøren* 1909 nr. 8: 1.

3.3.1. Lobbyinnspill fra begge sider

Finansdepartementet lot seg knapt påvirke av henvendelsene fra Handelsstandens Fællesforening og ulike samvirkeaktører. Sistnevnte var klart mest aktiv. Henvendelsen fra Selskapet for Norges Vels Samvirkeutvalg er den mest interessante.⁶⁵ Mye tyder på at iallfall den utløsende årsaken til etableringen av Samvirkeutvalget i begynnelsen av 1910 var skattespørsmålet. Det var iallfall temaet for en av dets første uttalelser.⁶⁶

Samvirkeutvalget ble konstituert med godseier og mangeårig sentral tillitsvalgt i Venstre, Kai Møller, som formann. Han er først og fremst kjent som initiativtaker og styreformann 1898-1920 i det vi kjenner som Felleskjøpet Østlandet (etablert 1896). Medlemmer var Georg Strøm, disponenten i nevnte felleskjøp, NKLs styreformann Ole Dehli og riksarkivar, rettshistoriker og professor Ebbe Hertzberg.⁶⁷

Samvirkeutvalget mente at samvirkebevegelsen i Norge ikke hadde «nydt synderlig støtte fra statsmagterne, men de har dog hittil ikke været blitt motarbeidet» slik forslaget fra skattelovkomiteen innebar. I en rekke andre land stilte det offentlige seg langt mer positivt til samvirke også i skattemessig sammenheng. Samvirkeutvalget understreket at samvirkeforetak ikke drev med sikte på økonomisk vinning og derfor prinsipielt sett burde være skattefrie institusjoner. Utvalget advarte mot Bryggesaas forslag som åpnet for at beskatning av foreningers fortjeneste ved salg til ikke-medlemmer kunne unngås ved enkel tilpasning. Å åpne for en slik skattetilpasning var hverken rimelig eller ønskelig. Utfra samvirkeprinsippene måtte det forhindres at skattereglene førte til «at en forening svigter sit egentlige formaal at være et samvirkeforetagende». For å unngå slike fristelser burde det utformes regler som åpnet for full «skattepligt. hvis der utdeles mere end hvad der av overskuddet falder på medlemmerne kjøp og salg, efterat avskrivninger har fundet sted og en bestemt rente (høist 5 pct) er betalt på indskuddene».⁶⁸

Budgetkomiteens behandling av skattelovene i 1911 resulterte i en håndfull nye lobbyhenvendelser. Denne gangen var handelsstandens organisasjoner mest aktive.⁶⁹ NKL reagerte ikke på et angrep fra Detaljkjøpmennenes landsforening. Landsforeningen hevdet at «det kooperative spørsmål delvis er kommet i et andet spor, idet et enkelt politisk parti har optat kooperationen som parti-

65 De to andre henvendelsen kom fra Landhusholdningsselskapernes fælleskjøp og Den norske meieriforening, jf. Ot.prp.nr.43 1910: 21.

66 Grande 1961: 128-29, som gir en nærmere presentasjon av Kai Møller som samvirkeentreprenør.

67 Debes 1936: 155.

68 Ot.prp.nr.43 1910: 22-23.

69 Foruten henvendelsen omtalt nedenfor kom det to korte fra Handelsstandens Fællesforening, jf. Tillæg 4 til dokument 1 1911: 2-3.

sak». Man viste her til en resolusjon vedtatt på den sosialistiske internasjonale i København. Der ble det understreket at selv om kooperasjonen aldri alene kunne «medføre arbeidernes befrielse» kunne den likevel være et «et virksomt middel i klassekampen». Kongressen oppfordret innstendig alle sosialistinternasjonale partimedlemmer og fagorganiserte til å bli aktive medlemmer av kooperasjonen slik at dens positive rolle i klassekampen kunne opprettholdes.⁷⁰

Detalj kjøpmennene synes ikke å ha registrert at Arbeiderpartiets landsmøte i 1909 vedtok å henstille til partiets medlemmer å «yde forbrukerkooperationen solidarisk støtte». Samtidig ble det vedtatt en egen post i partiprogrammet om at «Staten bør støtte og ved lov fremelske kooperative foretagender og kommunale handels- og haandværksbedrifter». Frem til 1909 hadde partiets holdning vært at handelsvirksomhet skulle være en kommunal oppgave.⁷¹

Detalj kjøpmennene advarte mot forslagene om skille mellom inntekter fra salg mellom medlemmer og ikke-medlemmer. Grensedragningen ville bli vanskelig. Foreningen videreførte sitt skille mellom konsument- og produksjonskooperasjonen. Sistnevnte knyttet til jordbruket og ulike binæringer var «til det hele samfunds fordel». Begrunnelsen var at denne type produksjonssamarbeid ville fremme kvalitet og effektivitet. Kjøpmennene synes heller ikke å ha vesentlige innvendinger mot at forbrukere gikk til felles innkjøp på grunnlag av forhåndsbestillinger. Når virksomheten ikke ble drevet på dette grunnlag, var det derimot snakk om ordinær handelsvirksomhet. Kooperasjonen drev slikt sett sin virksomhet «fuldstendig som en privat forretning eller et aktieselskap». De måtte derfor også beskattes som sådan.

3.3.2. Den reelle lovgiver i 1911: Budgetkomiteen

Budgetkomiteens innstilling om samvirkebeskatningen ble vedtatt med relativt knapt flertall av Odelstinget (50 mot 39 stemmer) og Lagtinget (17 mot 14 stemmer) i 1911. Vedtaket var en rettslig innovasjon i forhold til de øvrige lovforarbeidene.

Selv om praktisk talt alle parlamentarikere uttalte seg positivt om samvirke som organisasjonsform i 1911, ble skattefordelene i hovedsak forbeholdt samvirkeforetak innenfor to relativt klart definerte områder, dagligvarehandel og bøndernes kjøp og salg. Dette skilte seg klart fra situasjonen i Storbritannia, kooperasjonens vugge. Fra 1852 fantes det der et omfattende fritak fra inntektsskatt for alle samvirkeforetak som oppfylte basale samvirkeprinsipper. I praksis omfattet fritaket stort sett forbrukerkooperasjonen.⁷²

70 Jf. brev av 9.1.1911 i Dokument 1 1911: 26-28.

71 Debes 1936: 153.

72 HMSO 1905: 51.

Beskatningsreglene for rene innkjøpsforeninger og jordbrukets innkjøps- og salgssamvirke skapte liten debatt. En forklaring var at lovverket innebar en videreføring og presisering av rettstilstanden. Denne type samvirkeforetak skulle bare beskattes av inntekten av foretakets formue. Stortinget ga imidlertid hverken her eller ved senere anledningen noen signaler om hvordan denne inntekten skulle beregnes.⁷³

«Samvirkebeskatningsparagrafen», Landskattelovens § 52⁷⁴ vedtatt i 1911 hadde følgende ordlyd:

«Ved beskatning av forbruksforeninger med fast utsalgssted, som sælger til foreningens medlemmer, blir nettoavkastningen av foreningens virksomhet under hensyn til dennes art og de stedlige forhold at ansatte til en viss prosent av omsætningen. Procenten skal motsvare halvdelen av den procent, som nettoavkastningen av handelsvirksomhet paa stedet av samme art drevet av almindelige handlende antages sedvanlig at ville utgjøre av omsætningen. Til den saaledes fundne indtægt lægges renter og anden indtægt av formue, hvorimot renter av gjæld fratrækkes.

Sælger forbruksforeningen tillike til andre end foreningens medlemmer, blir den at beskatte av den virkelig havte indtægt av dette salg. Kan omsætningen til andre end foreningens medlemmer ikke særskilt opgives, blir den hele ved foreningens virksomhet vundne fordel for medlemmerne skjønsmæssig at ansatte og at beskatte som indtægt.

Innkjøpsforeninger, som fordeler forutbestilte varer mellom foreningens medlemmer, samt foreninger, der utelukkende eller hovedsagelig har til formaal for sine medlemmer at besørge indkjøpt raaemner eller driftsmidler i jordbrukets tjeneste, kan ilignes skat av den indtægt, som vindes av foreningens formue, men skatlægges ikke for den drevne virksomhet. Efter samme regler beskattes foreninger, som bare tilvirker og forhandler produkter av medlemmernes gaardsbruk, idet indtægten av virksomheten i dette tilfælde kommer til beskatning hos medlemmerne som avkastning av gaardsbruket. Andelsmeierier beskattes etter samme regler som aktiemeierier, se § 20».

Forbruksforeningene skulle underlegges en form for omsetningsskatt på salg til sine medlemmer. Den skattbare inntekten skulle utgjøre en fastsatt prosent av omsetningen som tilsvarte halvparten av nettoavkastningen som ikke-kooperative handelsforetak oppnådde i distriktet, pluss netto formuesavkastning. Begrunnelsen for at bare halvparten av nettoavkastningen i konkurrerende foretak skulle beskattes var blant annet at bestyrerne av forbruksforeningene ble beskattet for seg, mens bestyrerlønningene var en del av kjøpmennenes net-

73 Jf. f.eks. Espeli 2001.

74 Identisk med byskattelovens § 42.

toinntekt.⁷⁵ Intensjonen var at forbruksforeningene skulle beskattes vesentlig hardere enn rettstilstanden fra 1896 tilsa. Hvorvidt det representerte en skattemessig merbelastning eller ei i forhold til regjeringens forslag var helt avhengig av samvirkelagets prispolitikk.

I den grad forbruksforeningene solgte varer til ikke-medlemmer skulle den faktiske nettoinntekten av denne handelen legges til grunn for beskatningen. Det representerte en videreføring av rettstilstanden siden 1901.

Lovbestemmelsene for forbrukerkooperasjonen var ikke utpreget klar. Skattereglene, som forutsatte vidtgående bruk av skjønn, fikk kort levetid. De ble endret i 1917 av det da Venstre-dominerte Stortinget.

Budgetkomiteen var, i 1911 som i 1909, delt på midten. Flertallet, med budgetkomiteens formann, Wollert Konow (V, Hedmark), og Edvard Hagerup Bull, høyesterettsdommer og Høyres formann 1912-1918, i spissen, gikk bare indirekte inn på hvorfor forbruksforeningene måtte behandles forskjellig fra innkjøpsforeninger og jordbrukets innkjøps-, salgs- og foredlingssamvirke. Innkjøpsforeninger som baserte sin virksomhet på forhåndsbestillinger drev ikke egentlig handelsvirksomhet utfra handelslovens kriterium om fast utsalgssted. Når det gjaldt forskjellsbehandlingen med bøndernes tre ulike former for samvirke, synes hovedbegrunnelsen å ha vært at de økonomiske fordeler bønderne fikk gjennom disse samvirkeformene ville bli reflektert i bøndernes inntekter og derfor bli beskattet på deres hånd. Hvis bøndernes samvirkeforetak ble beskattet etter regnskap, var faren for dobbeltbeskatning overhengende.

Forbrukersamvirke hadde større muligheter til å foreta skattetilpasning og undergrave skattefundamentet. To typer skattetilpasning ble nevnt. For det første kunne forbruksforeningen tilpasse sin drift slik at man ikke fikk noe regnskapsmessig overskudd av betydning. Skatt etter regnskap ble derfor forkastet for handelen med medlemmene, men ikke for med salget til andre. For det andre måtte det unngås at vanlige kjøpmenn omorganiserte sin virksomhet til samvirkelignende foretak med høy gasje til daglig leder, mens det øvrige overskuddet ble utdelt til kundene.⁷⁶

En del av flertallets begrunnelse for at forbruksforeningenes skattbare inntekt skulle være halvparten «av den sedvanlige» var deres «samfundsgavnlige virksomhet» til fordel for «smaakårsfolk»; blant annet gjennom «indkjøp av varer til nogenlunde billige priser».⁷⁷ Arkitekten bak flertallsforslaget, Wollert Konow, understreket at en gunstigere skattemessig behandling av kooperasjonen ville gjøre «mer skade end gavn», også sett fra kooperasjonens synsvinkel.

75 Komiteen så mao bort fra at handelsvirksomhet kunne være organisert som et aksjeselskap og ikke som er personlig eid foretak.

76 Indst.O VI 1911: 57-58.

77 Indst.O VI 1911: 57-58.

Det ville oppmuntre til etablering av «usunde foreninger» og skattetilpasning i handelsstanden.⁷⁸ Andre mente reglene sikret konkurransenøytralitet. Det var også til kooperasjonens beste: «Paa de fleste felt vil en sund bevægelse trives best i fuld frihet, men uten kunstig opflasking.»⁷⁹

Også finansminister Berge, som lanserte de i utgangspunktet hardeste beskatningsreglene av samvirkeforetak, betraktet «den kooperative bevægelse som en av vor tids mere betydelige rørelser paa det økonomiske livsomraade». Bevegelsen fortjente «i høi grad» «støtte og paaskjønnelse». Det skulle imidlertid ikke skje gjennom skattesystemet. Det måtte være basert på likebehandling. Han mislikte sterkt at bevegelsen «saa forfærdelig gjerne (vil) være fri for skat».⁸⁰

Sympatien og støtten til samvirke var såpass sterk i det Høyre-dominerte Stortinget i 1911. Forslag som gikk vesentlig lenger enn det vedtatte forslaget i retning av å imøtekomme handelsstandens krav fikk liten oppslutning.⁸¹ Et forslag om å skjønnsligne alle former for samvirkeforetak etter samme inntekt som i konkurrerende foretak falt mot 18 stemmer.⁸² Den politiske «velvilje» overfor bøndene førte til at de gunstige skattereglene til de tre nevnte former for jordbrukssamvirke sammenlignet med kooperasjonen ikke vakte noen debatt eller krevde ytterligere begrunnelse.⁸³

Flertallet var villig til å gi rene innkjøpsforeninger og jordbrukssamvirke skattemessige fordeler, men i liten grad kooperasjonen. I forhold til kooperasjonen måtte likebehandlingsprinsippet veie tungt. Skattereglene kunne ikke utformes slik at kooperativene fikk konkurransemessige fortrinn eller undergravde kommunenes skattefundament. Hensynet til Høyres kjernetropper i handelsstanden må også ha veid tungt – selv om partiets representanter på det mest bestemte avviste det.⁸⁴

Det største mindretallet i budjetkomiteen lanserte en revidert versjon av Bryggesaas forslag fra 1909. Forslaget innebar at *mange typer samvirkeforetak ville slippe inntektsskatt knyttet til salg eller forhandling av varer for foreningens medlemmer*. Det er usikkert hvor stor rekkevidde forslaget hadde. Forslaget åpnet neppe for skattefrihet for NKLS fabrikkdrift som begynte på

78 OT 1911: 1107.

79 LT 1911: 479 Irgens.

80 OT 1911:1104, LT 1911:481.

81 Johan Throne Holst Fr.V var en de som gikk lengst i den retning, jf. Indst.O VI 1911: 58-59, LT 1911: 474-488. Det nevnes hverken i Holst 1941, Rudeng 1989 eller Ibsen 1996 eller drøftes i de to sistnevntes behandling av Throne Holsts paternalistiske holdning til sine arbeidere og andre lavere stilte.

82 OT 1911: 1122.

83 LT 1911: 495 Johan Throne Holst Fr.V.

84 F.eks. OT 1911: 1106 Lothe og Meinich og 1110 Rolfsen.

denne tid. Forslaget ekskluderte etter alt å dømme de fleste former for tjeneste-produksjon utenom varehandel – og iallfall forsikringstjenester organisert i gjensidige selskap. De mange telefonforeningene som fantes på denne tid ville neppe heller nyte godt av av skattefordelene.

Overskuddet av omsetningen med ikke-medlemmer skulle etter forslaget inntektsbeskattes på vanlig måte.⁸⁵ Dette innebar en skattelette i forhold til rettstilstanden fordi samvirkeforetakene ikke lenger skulle betale inntektsskatt av avkastningen av formuen.

Heller ikke samvirkets beste venner gikk inn for ubegrensede skattefordeler. I den grad samvirkeforetakene handlet med ikke-medlemmer, konkurrerte man direkte med andre typer foretak. Da skulle de også likebehandles skattemessig. En slik logikk kan også ha bygget på forestillingen om at medlemmer av et samvirkeforetak gjorde alle sine relevante økonomiske transaksjoner med sin forening. Ikke-medlemmer foretok derimot den til enhver tid gunstigste handel. Dette var lite realistiske forutsetninger.⁸⁶

Mindretallets uttalte begrunnelse for forslaget var at samvirke var andre organisasjonsformer overlegen utfra en helhetsvurdering. Venstres Ivar Tveiten, med bakgrunn som forretningsfører i forbruksforeninger i Fyresdal og Veum i 30 år, slo fast at «samarbeidstanken, Kooperationen, .. er tidens løsen». Han la særlig vekt på at kooperasjonen ga grunnlag for den mest effektive form for handel slik at flest mulig kunne sysselsettes i «det produktive arbeid». Han viste til de danske bøndernes suksessrike samvirkebevegelse som ofte ble fremhevet som et eksempel til etterfølgelse. I så fall burde skattesystemet brukes for å fremme en slik utvikling.⁸⁷

85 «Indkjøps- og forbruksforeninger, som bare sælger til foreningens medlemmer, samt produksjonsforeninger meierier o.l., som forhandler varer udelukkende for foreningens medlemmer, ilignes ikke indtægtsskat.

Er disse foreningers virksomhed ikke begrænset som anført, rægnes som indtægt det overskud, som vindes ved omsetning med andre end foreningens medlemmer. Andelsmeierier beskattes etter samme regler som aktiemeierier.» Indst.O VI 1911: 59.

86 Denne forklaringen gis i Finansdepartementet 1978: 166-167 som bygger på Indst. O VI 1909: 179 og Indst. O VI: 59. Forklaringen er likevel noe tvilsom fordi de to innstillingenes forslag er så ulike. En annen begrunnelse for forslaget kan ha vært en like tvilsom forestilling om at overskuddet fra salg til ikke-medlemmer i gjennomsnitt var identisk med et samvirkeforetaks regnskapsmessige overskudd etter at bonus/etterbetaling til medlemmene var foretatt. Dette overskuddet var i så fall identisk med fondsavsetninger før skatt.

87 OT 1911: 1108, Haffner 1949: 733. Dette mindretallets forslag ble ikke satt under votering i Odelstinget, flertallsinnstilling ble vedtatt med 50 mot 39 stammer, jf OT 1911: 1123. I Lagtinget falt dette mindretallets forslag med 17 mot 14 stemmer.

3.3.3. Konklusjon

Den vedtatte lovbestemmelsen begrenset skattefordelene til de fleste viktigste former for etablert samvirke, eksklusiv forsikring, i 1911. Reglene brøt med ett av skattelovenes hovedprinsipper, regnskapsligning. Den skjønnsmessige omsetningsskatten for forbruksforeninger og prosentligningen av avkastningen av formuen i andre typer samvirkeforetak tok ikke utgangspunkt i den faktiske fordel eller inntekt som var vunnet. Kontantprinsippet ble også brutt.⁸⁸

Flertallets talsmenn innrømmet at bestemmelsene for produksjonsforeninger og langt på vei også jordbrukets samvirkeforetak, brøt med et av de mest sentrale prinsippene i det norske skattesystemet siden 1882. Prinsippet om stedegeen beskatning innebar at inntekten fra en virksomhet skulle skattlegges i den eller de kommuner hvor virksomheten ble drevet og ikke i kommunen hvor foretaket var registrert. Dette beskatningsprinsippet var en sentral finansiell forutsetning for det kommunale selvstyre. Flertallet påpekte imidlertid at man i 1911 også vedtok en rekke andre unntak fra skattesystemets hovedregler.⁸⁹

Unntaksbestemmelsene for de utvalgte typer samvirkeforetak reflekterte primært ønsket om å støtte opp under den begynnende utviklingen av samvirke blant forbrukere og bønder utfra samfunnsmessige helhetsvurderinger. I denne sammenheng spilte det inn at samvirkebevegelsen var i sterk vekst og representerte potensielt betydelige velgergrupper i stadig flere valgkretser.⁹⁰ Høyre og Frisinnede Venstres brakseier ved stortingsvalget i 1909 gjorde det mulig for handelsstanden, gjennom sin rolle som pressgruppe, å begrense kooperasjonens skattefordeler til et minimum. Høyres rolle og ambisjoner som bondeparti bidro til at skattereglene for jordbrukssamvirke ble gunstigere enn tidligere totalt sett.

Lovbehandlingen i 1911 må på sentrale punkter forstås som en kodifisering og videreføring av rettstilstanden. Dette er sterkt undervurdert i de tidligere gjennomgangene og forklaringene av samvirkebeskatningen.⁹¹ Videreføringen av rettstilstanden reflekterte en erkjennelse av at regnskapsresultatet var et vanskelig kriterium å legge til grunn for beskatningen av samvirkeforetak. De kunne langt på vei selv bestemme sitt resultat gjennom sin prispolitikk. Regn-

88 OT 1911: 1104, 1119-1120. Jf. Zimmer 1995: 58 om kontantprinsippet.

89 Indst.O VI 1911:58, OT 1911: 1117-1121. Om beskatningen av kraftverk og jordbruket se Espeli 2001 og Espeli 1990: 253 ff. Bestemmelsene om prosentligning av offentlig eide kraftverk, som bygde på lignende vilkårlige sjablonger, er et eksempel. Et annet var den skjønnsbaserte prosentligningen av jordbruk og skogbruk bygget på gjennomsnittsbetraktninger uavhengig av kontantprinsippet.

90 Valgordningen i perioden 1906 til og med 1918 var basert på flertallsvalg i enmannskretser med opp til to valgoganger. Det ga godt organiserte pressgrupper betydelig innflytelse. Utfra den tilgjengelige litteraturen er det imidlertid få tegn på at kooperasjonen engasjerte seg, jf. særlig Mjeldheim 1978 og Kaartvedt 1984.

91 Særlig Finansdepartementet 1978: 166-167.

skapet reflekterte derfor ikke nødvendigvis den fordel som ble vunnet av virksomheten utfra et skatteteoretisk utgangspunkt. De andre og før nevnte unntakene fra beskatningsprinsippene i skattelovene av 1911 gjorde det også lettere å innføre enda et lovmessig unntak. Unntaket hadde dessuten den fordel at det – motsetning til en del andre unntak - i begrenset grad brøt med rettspraksis på området.

3.4. Rettstilstand og ligningspraksis

Med unntak av kooperasjonen, hvor eksisterende rett ble vesentlig endret, ble rettssituasjonen klarere da skattelovene trådte i funksjon i 1913 med virkning fra og med inntektsåret 1912. Budgetkomiteens lovgiverrolle førte likevel til at ligningsforvaltningen og domstolene bare hadde meget knappe forarbeider å forholde seg til. De omfattende debattene i Odelsting og Lagting var mer knyttet til den politiske profileringen og drakampen mellom alternativene enn å klargjøre skatterettslige detaljer.⁹²

En av de klareste svakhetene ved loven var at den ga liten om noen veiledning om hvilke kriterier et andelslag innenfor utvalgte områder/sectorer måtte oppfylle for å kunne bli lignet som et samvirkeforetak. Det hadde til dels en lovformal forklaring. Skattelovene var ikke stedet for gi presise definisjoner av et samvirkeforetak. Den viktigste lovrettslige avklaringen av hva et samvirkeforetak er fantes i aksjeloven av 1910. Den viktigste presiseringen i aksjeloven gjaldt imidlertid hvilke kriterier et samvirkeforetak måtte oppfylle for falle inn under de selskapsrettslige reglene om begrenset ansvar. Den sentrale forutsetningen var prinsippet om åpent medlemskap.⁹³

Stortingsbehandlingen la for eksempel ingen føringer på fortolkningen av hvor omfattende økonomisk virksomhet jordbruket salgs-, innkjøps- eller foredlingsamvirke kunne ha med ikke-medlemmer eller hvor langt produksjonssamvirkets foretak kunne gå i foredlingsgrad før de ikke lenger kunne beskattes som et samvirkeforetak i skatterettslig forstand. Dette var det opp til skatteforvaltningen og rettsapparatet å avgjøre.

Budgetkomiteen gjorde det klart at særreglene for produksjonssamvirke bare gjaldt driftsmidler til eller produkter «fra gaardsbruk». Selv om det ikke ble sagt eksplisitt, var det fra 1911 klart at de spesielle skattereglene bare gjaldt samvirke knytte til gårdsbrukenes jordbruksdrift - ikke skogbruket. Andre typer produksjonssamvirke i for eksempel industri eller fiskerisektoren kunne ikke

92 Tendenser i den retning fantes imidlertid, jf. LT 1911: 489-499.

93 Disse forutsetningene falt bort med aksjeloven av 1976, jf. Skåre 1976: 387, Greni, Trosvik og Syversen 1991: 915.

påberope seg samvirkebeskatningens regler.⁹⁴ Dette gjorde det også umulig å organisere industrielle priskarteller som samvirkeforetak for å oppnå skattefordeler.

Kooperasjonens omsetningsskatt, en variant av prosentligningssystemet, utgjorde den mest uklare delen av lovverket. Den *måtte* bygge på lokalt skjønn. Under stortingsbehandlingen ble denne delen av samvirkebeskatningen utsatt for sterk kritikk – også fra finansminister Berge.⁹⁵ NKL og Adam Egede Nissen (AP) gikk lengst. De mente lovreglene ville «bli en rik kilde til vilkaarlighet fra ligningskommisjonens side og til processer!», dvs rettstvister. NKL fryktet at samvirkelagene ville bli tatt spesielt hardt i byene.⁹⁶

Denne frykten synes ikke å ha vært begrunnet. Bare én tvist om beskatningen av kooperasjonen som gikk til Høyesterett. Saken dreide seg interessant nok ikke om fastsettelsen av samvirkelagets skattbare inntekt fra salg til medlemmene, men hvordan inntekten fra salg til ikke-medlemmer skulle fastsettes. Her la Høyesterett klare føringer på ligningsnevndenes handlingsrom for skjønnsutøvelse.⁹⁷

Ligningspraksis for forbruksforeningene tok ofte utgangspunkt i man antok at kjøpmennenes nettofortjeneste utgjorde seks prosent av omsetningen. Dermed ble forbruksforeningenes inntekt fra salg til medlemmene fastsatt til tre prosent.⁹⁸ NKL ba om å bli underrettet om den ligningspraksis medlemsforeningene ble underlagt. Svarene som er bevart tyder på at samvirkelagene ble meget lempelig behandlet i forhold til lovens bestemmelser. NKL fant ikke grunn til å klage.⁹⁹ Det er derfor neppe tvil om at kooperasjonen som regel hadde skattefordeler i forhold til sine konkurrenter. Fordelen ble større med økningen av skattesatsene under første verdenskrig.

Stortingsbehandlingen i 1911 skapte også uklarhet om NKL skulle beskattes som en ren innkjøpsforening, en forbruksforening eller som et aksjeselskap.¹⁰⁰ Christiania byrett mente likevel det var åpenbart at politikernes intensjon hadde vært å gi kooperasjonen en lempeligere beskatning enn konkurrentene. Det måtte også omfatte NKL.¹⁰¹

94 Indst.O.VI 1911: 58.

95 OT 1911: 1104.

96 LT 1911: 481.

97 *Retstidende* 1917: 1036-1040.

98 Roalkvam 1981: 224 som henviser til Nilssen 1976: 2.

99 Jf. svar fra 1913 til 1916 i NKL-skolens arkiv.

100 Forslaget om at en organisasjon som NKL skulle beskattes som en forbruksforening falt, jf. LT 1911: 488.

101 Dom av 28.2.1918 omtalt i UTV 1961: 181.

3.5. 1917: Kooperasjonen fritas for ordinær inntektsskatt

I 1917 ble skattereglene endret slik at forbrukersamvirke ikke skulle betale ordinær inntektsskatt av sitt salg til medlemmene, men bare av inntekten fra salg til ikke-medlemmer. I tillegg skulle det betales inntektsskatt av en sjablongmessig fastsatt avkastning på samvirkeforetakets formue.¹⁰² Hvordan avkastningen av formuen skulle fastsettes ble heller ikke nå drøftet av lovgiverne. Lovendringen representerte en tilnærmet likebehandling av kooperasjonen med rene innkjøpsforeninger og jordbrukets innkjøps- og salgssamvirke.

Landskattelovens § 52 etter endringene i 1917:

Forbruksforeninger med fast utsalgssted, som sælger til foreningens medlemmer, innkjøpsforeninger, som fordeler forutbestilte varer mellom foreningens medlemmer, samt foreninger, der utelukkende eller hovedsakelig har til formaal for sine medlemmer at besørge innkjøpt raaemner eller driftsmidler i jordbrukets tjeneste, kan ilignes skat av den indtægt, som vindes av foreningens formue, men skatlægges ikke for den drevne virksomhet. Efter samme regler beskattes foreninger, som bare tilvirker og forhandler produkter av medlemmernes gaardsbruk, idet indtægten av virksomheten i dette tilfælde kommer til beskatning hos medlemmerne som avkastning av gaardsbruket. Andelsmeierier beskattes etter samme regler som aktiemeierier, se § 20»

Sælger forbruksforeningen tillike til andre end foreningens medlemmer, blir den at beskatte av den virkelig havde indtægt av dette salg. Kan omsætningen til andre end foreningens medlemmer ikke særskilt opgives, blir den hele ved foreningens virksomhet vundne fordel for medlemmerne skjønsmæssig at ansætte og at beskatte som indtægt.

Lovendringene var sannsynligvis inspirert av NKL, men NKL tok ikke selv noe initiativ vis-à-vis regjering og storting.¹⁰³ Saken ble kjørt frem av parlamentarikere, etter hvert med støtte fra Venstre-regjeringen, under sterke protester fra handelsstanden. De nye argumenter som ble presentert knyttet seg til dagsaktuelle forhold.

102 I både Wilhelmsen 1981: 32 og Sulutvedt et al. 1956: 114 hevdes det feilaktig at lovendringen «knesatte det prinsipp at samvirkeforeningene ikke driver ervervmessig virksomhet. De skal derfor ikke betale skatt av overskuddet, men av formuen og inntekt av formue.»

103 Saken ble ikke tatt opp i NKLs styreprot. i 1916 og 1917 før 16.10.1917. Gjennomgangen av relevant kildemateriale viser at NKL henvendelser til myndighetene mellom skattelovvedtaket i 1911 og midten av 1917 var konsentrert om kravet om en særskilt lov for samvirkeselskap og statlig budsjettstøtte til informasjonsvirksomhet o.l. til opprettelse av samvirkeforetak, utarbeidelse av mønstervedtekter, regnskapsmaler o.l., jf. NKL-skole, NKL til regjeringen 11.10.1911, 15.4.1913, og 29.4.1916.

Lovendringene var langt mindre vidtgående enn det forslaget samvirkets sterkeste tilhengerne på Stortinget hadde støttet i 1911. Arbeiderpartiets stortingsgruppe fremmet et identisk privat lovforslag i 1914. Det ble oversendt regjeringen uten realitetsbehandling og gravlagt.¹⁰⁴ Venstre-regjeringen reagerte derimot raskt og støttet uten forbehold et privat lovforslag fremmet av Arbeiderdemokratene, med Johan Castberg og Thore Myrvang i spissen, i 1916. Forslaget er identisk med den vedtatte lovendringen i 1917.¹⁰⁵ Det skjedde til tross for at Venstre hadde et klart parlamentarisk flertall og dets forhold til Arbeiderdemokratene på denne tid var svært dårlig.¹⁰⁶

Knudsens-regjeringens eneste uttalte begrunnelse for lovendringen var at forbruksforeningene hadde «et likesaa samfundsganglig formaal som indkjøps- og produktionsforeninger». Forbruksforeningene burde derfor nyte godt av de samme skattefordeler.¹⁰⁷ Det mest interessante ved regjeringens lovproposisjon var at den refererte begrunnelsen fra Arbeiderpartiets stortingsgruppe i 1914 uten kommentar eller motforestillinger. Regjeringens forslag var langt mer begrenset.¹⁰⁸

Arbeiderpartiet sluttet seg til kooperasjonens argumentasjon om at forbruksforeningene drev en helt særskilt form for virksomhet hvor det normale skille mellom rettssubjekter og deres økonomiske og skatterettslige ansvar var ugyldig. Begrepene i «det gjængse forretningsprog» som salg, kjøp og utbytte var ikke bare misvisende, men en «fiktio». Det som fremstod som foreningenes regnskapsmessige overskudd var også en «fiktio». I virkeligheten var overskuddet «en *opp*part del av medlemmenes engang beskattede inntekt». Det var etter Arbeiderpartiets oppfatning ingen skattemessig forskjell på den delen av samvirkelagens regnskapsmessige overskudd som ble tilbakeført medlemmene som kjøpsutbytte og det tilbakeholdte overskuddet. Begge deler burde oppmuntres. Det ville gjøre det lettere for befolkningen å spare slik og dermed gjøre det lettere å «befri sig for endel av de overflødige mellommænd».

Arbeiderpartiet lanserte et nytt argument for skattefrihet med basis i den praksis en del kjøpmenn hadde lagt seg på for å møte konkurransen fra kooperasjonen. Kjøpmennene ga sine kunder «rabatmerker» som kunne innløses i kontanter eller varer ved årets utløp. Dette representerte en økonomisk fordel i skattelovens forstand, men i praksis ville den ikke bli beskattet. Ergo burde den samme praksis gjelde for kooperasjonen.

104 Indst.O.nr.32 1914 avsnitt V punkt 5.

105 Tillæg til dokument nr.7 1916, Ot.prp.nr.25 1917: 119 ff, Indst.O. XXXX 1917: 35 ff.

106 Jf. Fuglum 1989: 245-247, 262,

107 Ot.prp.nr.25 1917: 123.

108 Jf. Tillæg til dokument nr.48 1917: 18 og finansminister Omholt i OT 1917:1459-60.

Kommunenes skattetaut forårsaket av kooperasjonens skattefrihet ville etter Arbeiderpartiets mening bli kompensert av at kommunale virksomheter ville få billigere varer samtidig som utgiftene til fattigunderstøttelse ville bli lavere. Skattefrihet for kooperasjonen var i samfunnets interesse så lenge kooperasjonen «væsentlig befatter sig med formidling av de viktigste fornødenhetsartikler og overlater luksusvarerne til de private handlende».¹⁰⁹

3.5.1. Handelsstanden splittet

Handelsstandens Fællesforening og Kjøbmandsforeningen gikk sterkt mot forslaget. De to organisasjonene og deres medlemmer var mer uenige enn noen gang om hvordan utfordringen fra kooperasjonen skulle møtes i 1917.

Kjøpmannsforeningen var blitt stiftet i 1908. Dens forløper var Norges Landhandlerforening stiftet i 1904. Regionale kjøpmannsforeninger forsøkte fra 1908 å inngå avtaler med grossister og større industrileverandører om å gi disse bedre vilkår hvis de forpliktet seg til ikke å selge til nye samvirkelag som ble etablert i betydelig antall på denne tid. Den mest omfattende boikottaksjonen stod «Østenfjeldske kjøpmannsforeningers sentralkomite» for i 1911. Den inngikk avtaler med ni grossistforeninger om boikott av samvirkelag opprettet etter 1909. Boikotten var virkningsfull mange steder, ikke minst i Kristiansand.¹¹⁰ Boikottens viktigste langsiktige effekt var trolig at den satte fart i NKLs industrielle satsing og samvirkelagens interesse av å bruke NKL som grossist. Mange private grossister var lite interessert i å skyve samvirkelagene som kunder fra seg. Boikotten vakte begrenset forståelse i opinionen og blant politikerne.¹¹¹

Grossistene sa opp boikottavtalene i begynnelsen av 1917. Kjøpmannsforeningens medlemmer, som følte konkurransen fra kooperasjonen på kroppen i en helt annen grad enn Fællesforeningens grossister og importører, opplevde situasjonen som så kritisk at man forsøkte å ta «fiendens» virkemidler i bruk. Kjøpmennene etablerte en regional innkjøpsforening på Østlandet som var tenkt å bli etterfulgt av flere. Selv om Kjøbmennenes Engrosforretning A/S, senere kjent som Kefas, var organisert som et aksjeselskap, stilte kjøpmannsforeningen seg åpen for en omorganisering til samvirkeforetak hvis det var nødvendig for å oppnå skattefordeler. Handelsstandens Fællesforening var bekymret over

109 Ot.prp.nr.25 1917: 120-121.

110 Handelsdep.arkiv, Industrikontoret A, I EL 0023 Samvirkeoven, særlig Den faglige samorganisation i Kristiansand til den norske regjering 12.4.1917.

111 Petersen og Lyche 1933: 44-47, Debes 1936: 133-134,174-175. Kjøpmennene vant likevel høyesterettssaken om boikottens lovligheit i 1916.

at kjøpmennene selv «betræder... kooperasjonens vei».¹¹² I motsetning til en del av de andre regionale innkjøpsforretning overlevde Kefas den prekære varemangelen som preget Norge i 1917/18, men overgang til andelslag ble ikke gjennomført.¹¹³ Når det meste av importen ble kontrollert av Fællesforeningens medlemsforeninger, med regjeringens velsignelse, ble nyetableringer ekstremt vanskelige.¹¹⁴

Handelsstandens Fællesforenings argumentasjon mot regjeringens proposisjon var konsentrert om det man oppfattet som uholdbare premisser for skattefrihet. At noen kjøpmenn ga kundene rabatter i forhold til omfanget av deres kjøp, ble karakterisert som «rene undtagelsestilfeller». De kunne derfor ikke tillegges betydning. Dessuten var det en form for illojal konkurranse som burde forbys ved lov.

En mer tungtveiende innvending var lovforslagets skille mellom inntekter fra salg medlemmer og ikke-medlemmer. Det ville bli umulig å håndheve. Resultatet ville derfor lett kunne bli full skattefrihet og en indirekte subsidiering av foreningens medlemmer «paa bekostning av samtlige skatteborgere». Til sist pekte man på faren for at kooperasjonen i økende grad ville bli tatt i bruk i «et bestemt partis tjeneste» og viste til Belgia hvor kooperasjonen hadde finansiert sosialistpartiets virksomhet.

I et Norge preget av økende politiske motsetninger og en stadig mer radikaliseret arbeiderbevegelse appellerte Handelsstandens Fællesforening til Stortingets ikke-sosialistiske flertall og samfunnsbevarende krefter. I et slikt perspektiv var «handelsstandens virksomhet ikke alene .. likesaa berettiget» som kooperasjonen, «men også til større gagn for samfunnet».¹¹⁵

NKL repliserte at man ikke trodde Handelsstandens Fællesforening ville tjene på å «gaa i en del mindre handelsmænds fotspor og skræmme med sosialismen». Dertil hadde altfor mange bønder sluttet seg til «samvirkebevegelsen», forbrukersamvirket inkludert.¹¹⁶

Kjøpmannsforeningen sendte en protest til Stortinget. Foreningen tok skarp avstand fra at kooperasjonen representerte en helt spesiell form for virksomhet hvor kooperatører hevdet at varene var medlemmenes når var bestilt. De koo-

112 Handelsstandsforbundets månedsskrift 1917: 43 sitat , Petersen og Lyche 1933: 44, Tillæg til dokument nr.48 1917: 20.

113 Strand 1958: 204-209, Handelsdepartementet 1955a: 125 ff.

114 Om reguleringen av importen, se Hodne 1989: 119-122.

115 NHF til Stortinget 21.4.1917 i Dokument nr.48 1917 og *Handelsstandens Maanedsskrift* 1917: 51-55.

116 NKL til budgetkomiteen 20.10.1917, Tillæg til dokument nr.48 1917: 17. NKL ba ellers om at det ble presisert at NKL og tilsvarende engrosforeninger ville bli omfattet av skattelettelsen. Jf. også NKLS styreprot. 16.10.1917.

perative forretningene «drives selvfølgelig som enhver anden forretning, de sælger til alle, som vil kjøpe».

For det andre bidro kooperasjonen ikke lenger til å skjerpe konkurransen i varehandelen, men til å holde prisnivået oppe. Begrunnelsen var at foreningene skulle betale medlemmene kjøpeutbytte i etterkant. Kjøpmannsforeningen holdt fast ved at innkjøps- og produksjonsforeninger kunne gis skattefrihet fordi deres medlemmer var næringsdrivende som ellers ville bli dobbeltbeskattet. Endelig fant foreningen det påfallende at regjeringen på denne tiden ville gi «avkald på gode skatteobjekter» og viste til den raske suksess kooperasjonen i Danmark hadde hatt under skattefrihet.¹¹⁷

3.5.2. Skattelettelse og skatteskjerpelser

Stortingsflertallet, mesteparten av Venstre og Arbeiderpartiet, lot seg ikke påvirke av handelsstandens protester. «Den kooperative virksomhet maa betegnes som sund og samfundsgavnlig og bør derfor støttes og fremmes.» Standpunktet var blitt styrket av at kooperasjonen var «i sterk fremgang» og «var kommet inn i et sundt spor. De svakheter, som tidligere i visse tilfælde har heftet ved forbruksforeningerne, er nu overvunnet, og de maa nu siges at gjøre betydelig nytte, særlig ved at fremme sparesansen. Disse foreninger har delvis endog været istand til at yde bidrag til almennyttige formaal, samtidig med, at de har lagt sig op fonds av betydelige beløp.»¹¹⁸

Støtteerklæringen må ses i lys av spekulasjonsfeberen som preget store deler av økonomien på denne tiden. For de fleste i Venstre og Arbeiderpartiet var kooperasjonens skattebegunstigelse begrunnet i dens generelle samfunnsnytte.¹¹⁹ Tidsbestemte forhold synes å ha vært viktigere for finansminister Anton Omholts (V). Han mente kooperasjonen burde forberedes på og gjøres best mulig i stand til å overta den handelen som stat og kommuner hadde overtatt under krigen for å ivareta forbrukernes og næringslivets forsyningsbehov. Han trodde ikke på offentlig handelsvirksomhet i like stort omfang «naar krigen er over», men det var en politisk oppgave å organisere varehandelen slik at den ble «til størst gagn for den forbrukende almenhet».¹²⁰

117 Norges Kjøbmandsforening til budgetkomiteen 4.10.1917, Tillæg til dokument nr.48 1917: 18-21.

118 Indst.O XXXX 1917: 38. Flertallet presiserte at også NKL ville bli omfattet av skattefriheten.

119 Jf. særlig Ivar Tveiten i OT 1917: 1458.

120 OT 1917: 1459. Om kommunenes mislykkede handelsvirksomhet under krigen, se Næss og Hovland 1987: 147.

De parlamentariske mindretallet, dominert av Høyre og mennene bak skatte-reglene fra 1911, tok sterkt avstand fra lovendringens «skattefrikhetsprivilegium» til kooperasjonen. Det var i strid med prinsippet om skattemessig likebehandling av ulike foretaksformer som var søkt ivaretatt i 1911-reglene. Edvard Hagerup Bull (H) understreket at statlig støtte til kooperasjonen ikke måtte skje gjennom et skattesystem som bygget på skattesubjektenes *skatteevne*. I den grad kooperasjonens samfunnsnytte ga grunnlag for statlig støtte måtte det bli tale om «direkte understøttelse», det vil si subsidier.¹²¹

Stortingsbehandlingen av skattelettelsen for kooperasjonen druknet i en serie andre skattelovforslag fra regjeringen som tok sikte på til dels vesentlig skatte-skjerpelser på andre områder.¹²² Bare 22 stemte mot skattelettelse til kooperasjonen.¹²³

Dermed var kjernen i samvirkebeskatningen etablert. Skatteregimet fikk en lang levetid - helt frem til skattereformen i 1991-92. Selv om skatteregimet ble presisert og utvidet av Stortinget i 1931 og 1949 var det ikke snakk om grunnleggende endringer. Samvirkeforetak innenfor jordbruk, forbruksforeninger og rene innkjøpsforeninger skulle ikke – som andre foretak eller næringsdrivende - lignedes med utgangspunkt i sitt regnskapsmessig overskudd, men etter avkastningen av sin formue. Det var i praksis snakk om prosentligning.

Skattegrunnlaget fremkom gjennom en administrativt fastsatt prosentsats av samvirkeforetakets skattbare formue. For kooperasjonen var den vanligvis på fem prosent på 1920-tallet.¹²⁴ På 1930-tallet anbefalte de sentrale ligningsmyndigheter at prosentsatsen «i almindelighet ansettes til 4,5 %».¹²⁵ Det er grunn til å understreke at satsen aldri ble diskutert av Stortinget eller i dokumenter fra regjeringen til Stortinget. Sett i forhold til legalitetsprinsippet var dette uhyre

121 Indst.O XXXX 1917: 39-40, OT 1917: 1457-1462, sitat 1460. Se også *Statsøkonomisk Tidsskrift* 1918-19: 113 og 117. Hovedarkitekten bak 1911-lovens § 52, Wollert Konow, var fortsatt budgetkomiteens formann, og avviste lovendring. Konow ble valgt for Venstre i 1915, men gled deretter ut av partiet, jf. Fuglum 1989: 228. og stilte for og ble valgt på Landmandsforbundets liste i 1918. Også en annen representant for Venstre, Jens Marcussen gikk mot, jf. Indst.O XXXX 1917: 39.

122 Det kan forklare at de parlamentariske initiativtakerne fra Arbeiderpartiet og Arbeiderdemokratene var nesten fraværende i debattene, jf. OT 1917: 1421-1465, særlig 1457-1462, LT 1917: 406-434.

123 Fortolkningen av lovendingens foretaksøkonomiske betydning i Finansdepartementet 1978: 121 er ulogisk og har lite om noe belegg i det materiale jeg har gjennomgått.

124 Roalkvam 1981: 5.

125 «.. av middeltallet mellom nettoformuen ved årets begynnelse og årets slutt», jf. Riksskattestyret: 1938: 95. Formelt sett omfattet prosentsatsen bare forbruksforeninger, men reelt sett ble den lagt til grunn for alle samvirkeforetak som skulle skatlegges av sin formuesavkastning.

tvilsom praksis. Skattesatsene ble jo vedtatt ned til minste detalj av Stortinget hvert år i forbindelse med statsbudsjettet.

Det siste lovmessige elementet i beskatningen av samvirkeforetak var den nye selskaps- og aksjonærbeskatningen som ble vedtatt i 1921 og revidert i 1923. Dette elementet i skatteregimet fikk meget liten oppmerksomhet både i samtiden og senere.

3.6. Selskaps- og aksjonærbeskatningen til staten

I 1921 ble beskatningen av aksjeselskap og deres eiere og andre selskap med begrenset ansvar, som samvirkeforetak, endret. Aksjeselskapsskatteloven ga hjemmele for de årlige statskattevedtakene for denne type selskap.¹²⁶ Loven er viktig fordi den etter en endring i 1923 etablerte et skatterettslig skille mellom aksjeselskap og forbruksforeninger og innkjøpsforeninger som fikk store konsekvenser. Endringen medførte at de sistnevnte frem til omkring 1950 betalte vesentlig mindre statskatt enn aksjeselskap av samme skattbare inntekt. Lovendringen i 1923 påvirket derimot – med unntak av statskattevedtaket i 1933 – ikke skattegrunnlaget. Det ble fastsatt med basis i landskattelovens § 52. Med unntak av budsjettåret 1921/22, da kooperasjonen var skattefri, åpnet aksjeselskapsskatteloven derimot ikke for vesentlig forskjellsbehandling mellom de to organisasjonsformene i forhold til formuesskatten.¹²⁷

126 Den formelle tittel var «Lov av 13de juli 1921 innholdende midlertidige bestemmelser om utligning av skatt til staten på inntekt og formue».

127 Om sats og hovedprinsipper se Magnus 1951: 29-30, 36-39. Mellom 1891 og 1920 hadde aksjonærer vært fritatt for skatt av inntekt på sine aksjer og deres antatte formue. Aksjeselskapet hadde vært det eneste skattesubjektet for de inntekter og den formue selskapet genererte. I 1921 ble det vedtatt at både aksjeselskapet og dets eiere skulle skattlegges, såkalt dobbeltbeskatning. Siktemålet var likevel at mesteparten av beskatningen skulle skje på eiernes hender for å sikre at grunnlaget for den progressive inntekts- og formuesbeskatningen – evneprinsippet - ble realisert. Prinsippet om at mesteparten av beskatningen skulle skje på eiernes hånd ble modifisert i mellomkrigstiden. Under og etter 2.verdenskrig ble prinsippet reverskjert. Mesteparten av beskatningen ble flyttet til selskapet. Denne utviklingen kulminerte med økningen av selskapsskattesatsen i 1950 til 50 prosent. Den lå fast frem til skattereformen i 1991-92. Systemendringen i 1921 innebar innføring av en generell selskapsskatt til staten av overskuddet - med enkelte modifikasjoner som vi ikke kan gå inn på. Skattesatsen ble i første omgang ble lovfestet til seks prosent. Dernest ble det etablert en ny skatteart, populært kalt fondsskatten. Fondsskatten var forenklet sagt beskatning av det tilbakeholdte overskuddet i aksjeselskapet som ikke ble betalt ut til aksjonærene. Fondsskatten varierte mellom syv og ti prosent i mellomkrigstiden. Aksjeselskapene skulle i utgangspunktet ikke betale formuesskatt, men aksjonærene. Det ble endret i 1923. Aksjeselskapenes formuesskatt til staten lå på to promille i resten av mellomkrigstiden

I den grunnleggende omleggingen av selskaps- og aksjonærbeskatningen i 1921-23 var samvirkeforetak et marginalt punkt. I den offentlige utredningen om saken fra 1920 var de ikke eksplisitt omtalt. Unntaket var meieriene som ble deltakerlignet.¹²⁸ Det samme synes å være tilfelle i Knutsen-regjeringens (V) lovutkast.¹²⁹ Etter regjeringsskiftet i 1920 bestemte finanskomiteen og Finansdepartementet seg for å samle lovbestemmelsene for den statlige beskatningen av aksjeselskapene i en særskilt lov. I departementets lovutkast fremgikk det at samvirkeforetak og andre selskap med begrenset ansvar i utgangspunktet skulle behandles likt.¹³⁰

Beskatningen av samvirkeforetak ble ikke nevnt i odelstingsdebatten. Det innebar at de i utgangspunktet skulle skattlegges som aksjeselskap og ikke som sparebanker. Samvirkeforetak fikk også plikt til å orientere ligningsmyndighetene om andelskapitalens størrelse og levere en fortegnelse over andelseiere og deres eventuelle andelsutbytte hvert år.¹³¹

Utfra lovens knappe forarbeider var det uklart om kjøpeutbytte kunne utløse statlig inntektsbeskatning på mottakers hånd. Hvorvidt det skjedde i praksis er ikke undersøkt. Det ble tidvis hevdet at lokale ligningsmyndigheter ikke sjelden beskattet kjøpsutbytte.¹³²

NKL var ikke klar over lovens potensielle betydning og engasjerte seg ikke før man ble oppmerksom på lovens virkninger gjennom ligningspraksis i Nord-Trøndelag og Sogn og Fjordane. Der påla fylkesskattefogden de kommunale ligningnevndene å endre ligningen slik at forbruksforeningene ble beskattet som aksjeselskap. NKL kontaktet alle medlemsforeningene og brakte i erfaring at minst 25 foreninger ble beskattet som aksjeselskap. Samtidig varslet man Finansdepartementet om at man ville gå til rettssak hvis praksis ikke ble endret.¹³³

128 Jf. Ot.prp.nr.38 1920: særlig 20. Under finanskomiteens behandling ble det tilføyd at sparebankene skulle beskattes etter særskilte bestemmelser i de årlige skattebeslutninger. Under stortingsbehandlingen, som foregikk under en ny Venstre-regjering Blehr, ble loven enstemmig vedtatt til tross for at det var stor politisk strid om den. Høyre, i likhet med sentrale skatteeksperter, stilte seg uhyre kritisk til lovens prinsipper og gjennomførbart. Enstemmigheten skyldtes at flertallet, Arbeiderpartiet og Venstre, gikk til det uvanlig skritt å aksepterte å lovfeste selskapsskatten til før nevnte seks prosent.

129 Ot.prp.nr.38 1920: 46-105, se dog 53. Regjeringen tenkte seg endringen realisert innenfor rammene av skattelovene av 1911.

130 «Likestillet med aktieselskaper er efter nærværende lov selskaper og andre innretninger av ethvert slags med delt eller på annen måte begrenset ansvar, som nogen eier formuesandele i eller mottar inntektsandele av.» jf. Dokument nr.8 1921: 13-14.

131 Innst.O. VII 1921, OT 1921: 966-1011, LT 1921: 232.

132 F.eks.Sinding 1926: 49.

133 NKL-skole, NKL til FTD 6.11.1922, NKLs rundskriv til medlemsforeningene 7.11.1922 samt oppsummeringen av svarene per 15.12.1922.

Finansdepartementet fastholdt at forbruksforeningene skulle behandles på samme måte som aksjeselskap. Det vil si en selskapsskatt på seks prosent av den antatte skattbare inntekten samt ordinær fondsskatt «av den del av den lignende inntekt, som overstiger hvad der utdeles til parthaverne som renter eller utbytte».¹³⁴ I og med at forbruksforeningene hadde to skattegrunnlag - inntekten fra salg til ikke-medlemmer samt prosentavkastningen av formuen - ga departementets fortolkning ingen avklaring de lokale ligningsmyndighetene kunne holde seg til.

NKL brukte disse og andre juridiske gråsoner til å opprettholde sitt varsel om rettssak, som også var begrunnet i at «endel ligningsnævnder» syntes «å ha gaat endog langt videre end den ramme som departementet har trukket op». NKL ville likevel vente med å gå til domstolene i håp om at departementet ville revurdere sin holdning. NKL ba om at forbruksforeningene ble beskattet som «enkeltpersoner». Begrunnelsen var interessant nok at forbruksforeningene skattemessig måtte likebehandles med sine konkurrenter, dagligvarekjøpmennene, som i hovedsak var personlig næringsdrivende.

NKLs forslag tok sikte på å sikre konkurransevilkårene for små og middels-tore forbruksforeninger på landsbygda. De hadde en gjennomsnittlig bruttoomsetning fra 50.000 kroner med en fortjenestemargin på tre til fire prosent. For overskuddet av den delen av omsetningen som knyttet seg til ikke-medlemmer – den kunne «anslaes til 1/3» – ville foreningene betale en statsskatt på 16 prosent (6 % selskapsskatt + 10 % fondsskatt), mens deres konkurrenter, kjøpmennene «i almindelighet» ville betale to prosent eller «8 gange» mindre. Dette var «aapenbart ... uriktig, og vi kan ikke tro det har været Stortingets mening».¹³⁵

NKLs resonnement bygde på flere uuttalte forutsetninger. En av de viktigste var at de fleste dagligvarekjøpmenn drev i vesentlig mindre skala enn forbruksforeningene, men ofte med bedre fortjenestemargin.¹³⁶ Dernest forsørget de fleste kjøpmenn en familie. Da fikk de flere klassefradrag. Det ville føre til at mange kjøpmenn «i beste fall» skulle skattlegges etter den laveste statsskattesatsen på to prosent.

Dette var et utpreget pragmatisk argument som på mange måter var stikk i strid med den argumentasjonen NKL førte både før etter 1922. Et av hovedpoengene i denne argumentasjonen var at kooperasjonen var en så spesiell organisasjonsform at den måtte ha helt spesielle skatteregler. Forbruksforeningene kunne absolutt ikke skattlegges etter regnskap. Samvirkebestyrerne jo ble skatt-

134 Lovtidende 2.avdeling 1922: 51, jf. Ot.prp.nr.3 1923: 5.

135 NKL til FTD 23.11.1923 i Ot.prp.nr.3 1923: 6.

136 Kjøpmennene ville få høyere skattbar inntekt enn forbruksforeningene med samme prosentvise bruttofortjeneste fordi sistnevnte måtte betale bestyrerlønn/godtgjørelse.

lagt som lønsmottakere, mens kjøpmennenes inntekt kombinerte bestyrernes arbeids- og lederinntekt og kjøpmannens kapitalinntekt.

Det mest oppsiktsvekkende var imidlertid at NKLs forslag under ellers like vilkår ville kunne bety vesentlig økt beskatningen for samvirkelag med betydelig formue. Det gjaldt ikke minst for NKL selv. Sett i lys av den betydelig progresjonen i den personlige inntektsbeskatningen som fantes på dette tidspunkt, må forslaget karakteriseres som et skattepolitisk selvmål av dimensjoner. På lengre sikt representerte det en potensiell skattefelle for store deler av kooperasjonen med NKL i spissen. NKLs forslag ville skape en betydelig skattebarriere mot sammenslutning av samvirkelag. Dessuten var det rettslig sett meningsløst å beskatte juridiske subjekter som NKL og de store samvirkelegene som personer.

NKLs slående argument om at forbruksforeningene ville måtte betale åtte ganger så mye skatt som sine konkurrenter, var ikke holdbart.¹³⁷ NKL hevdet egentlig heller ikke det, men det krevde en svært oppmerksom lesning av henvendelsen.¹³⁸

Finansdepartementet, ledet av statsminister Otto Blehr (V), «kapitulerte»¹³⁹ overfor NKLs varsel om rettssak. Man medga at beskatningsreglene for aksjeselskap «passer dårlig for forbruksforeninger og innkjøpsforeninger». NKL ble reddet fra sitt forslag om beskatning som personlig næringsdrivende. Finansdepartementet mente det «riktigste» ville være å skattlegge disse foreningene på samme måte som sparebanker. Det kunne også være «spørsmål om å anvende en fast lavere sats». Det ville imidlertid bli bestemt i de årlige skattevedtakene og ikke fastsatt i loven.¹⁴⁰

Denne for kooperasjonen uhyre viktige lovendringen ble, etter mindre innvendinger fra Høyre, enstemmig vedtatt. Det skyldtes trolig at hele den politiske og offentlige oppmerksomheten var knyttet til andre endringer av aksjeselskapsskatteloven.¹⁴¹

Den praktiske betydningen av lovendringen ble bestemt gjennom Stortingets årlige skattevedtak. Den lovmessige særbehandlingen fra 1923 ga likevel klare budsjettmessige føringer. Lovendringene var en ny og viktig indikasjon på at forbrukersamvirke kunne mobilisere bred politisk støtte under helt andre omstendigheter enn i 1917. NKLs suksess var trolig likevel først og fremst et utslag av at lovgiverne og Finansdepartementet i spissen ikke hadde tatt høyde

137 Jf. Magnus 1953: 32-35.

138 Ot.prp.nr.3 1923: 23 hvor mesteparten av NKL til FTD 23.11.1922 er gjengitt. Hele brevet finnes i NKL-skole.

139 Magnus 1953: 33. Se også NKLs beretning 1922: 20.

140 Ot.prp.nr.3 1923: 23.

141 Innst. O. V 1923: særlig 7, OT 1923: 209-233, særlig 228-229, LT 1923: 66-82, særlig 80.

for at aksjeselskapskatteloven måtte spesialtilpasses forbruksforeningene. De hadde et annet og mer komplisert skattegrunnlag enn aksjeselskapene.

Endringene i den statlige selskapsbeskatningen i 1923 skyldtes en politisk lynmanøver fra NKL. Handelsstanden synes ikke å ha registrert NKLs aksjon før den stod overfor et fait-a-compli.¹⁴² Sett fra kooperasjonens synsvinkel var utfallet det best tenkelige. Finansdepartementet forhindret at NKLs lobbyvirksomhet ikke resulterte i et skattepolitisk selvmål av store dimensjoner.

Til tross for den omfattende striden om beskatningen av kooperasjonen som ble initiert av Handelsstandsforbundet i 1924 forble statsskattereglene og de årlige statsskattevedtakene nærmest frikoplet fra debatten om hovedreglene i landskattelovens § 52 frem til i 1933. Da grep finansminister Per Lund (V) tak i et politisk og rettslig handlingsrom som finansministrene i Høyre-regjeringene på 1920-tallet aldri hadde forsøkt å utnytte. Lunds statsskatteforslag for samvirkelag representerte kulminasjonen av en omfattende og opphetet strid om samvirkebeskatningen i mer enn ti år. Denne striden er hovedtemaet for neste kapittel.

142 NHF og Industriforbundet omtalte ikke beskatningen av forbruksforeningene i sin fellesuttalelse til proposisjonen, jf. Bilag til Indst.O.V 1923. Kjøpmannsforeningen synes ikke å ha uttalt seg om saken.

Stridens kjerne i mellomkrigstiden: Kooperasjonen

Behandlingen av lovendringene i 1917 og 1923 fikk liten offentlig oppmerksomhet. Lovendringen i 1917 ble likevel den mest kontroversielle i samvirkebeskatningens historie. Den ble utgangspunktet for en kontinuerlig og omfattende offentlig strid om kooperasjonens skattevilkår fra 1924 og ti år fremover. Utfallet av stortingsvalget høsten 1933, som ga Arbeiderpartiet og Bondepartiet parlamentarisk flertall, la saken lagt politisk død. Kriseforliket og Nygaardsvold-regjeringen (AP) i 1935 sementerte samvirkebeskatningsregimet for lang tid.

Den sentrale problemstillingen i mellomkrigstiden er hvorfor handelsstandens profilerte og langvarige kampanje mot kooperasjonens skattevilkår, med nevnte unntak, ble en fiasko?

Hovedaktørene i striden var handelsstanden og kooperasjonen. Finansdepartementet var den tredje viktige aktøren. Dets embedsverk og statsråder måtte stadig ta stilling til henvendelser fra handelsstandens organisasjoner om lovendringer. Lykke-regjering vaklet under det massive presset fra sine kjerne-tropper i handelsstanden i 1927, men Høyre manglet evne og mot til å få aksept for endringer fra et motvillig Storting. Det var det bare finansminister Per Lund (V) som klarte i kjølvannet av regjeringsskiftet tidlig i 1933. Det skjedde gjennom et politisk og rettslig kunstgrep som ingen forsøkte å gjenta.

Også enkelte av landets fremste økonomer og jurister deltok tidvis i debatten. I 1922, to år for striden startet for alvor, sluttet en av landets fremste jurister, den konservative høyesterettsadvokaten Per Rygh, seg til T. H. Aschehougs oppfatning om at forbruksforeningenes kjøpeutbytte til medlemmene ikke var skattbar inntekt. Det skjedde i en omfattende skatterettslige avhandling om inntekts- og formuebegrepet.¹⁴³

143 Rygh 1923: 237-238.

De første årene etter 1917 var det bare kjøpmannsforeningen og Kristiania Handelskammer som protesterte mot lovendringen i form av henvendelser til Finansdepartementet. Høsten 1919 krevde de en lovendring, prinsipielt at samvirkelagens overskudd ble beskattet som aksjeselskap, subsidiært at lovbestemmelsene fra 1911 ble gjeninnført. Finansdepartementet, fortsatt ledet av Anton Omholt (V), avviste umiddelbart kravet. Det var for tidlig å sende saken tilbake til Stortinget etter bare to år.¹⁴⁴

4.1. Handelsstandsforbundet og kooperasjonens skattevilkår

Saken lå i dvale frem til Handelsstandsforbundet iherdige direktør Paul Frank lanserte kooperasjonens skattevilkår som en av forbundets kampsaker på årsmøtet i 1924.¹⁴⁵ Handelsstandsforbundet hadde vist begrenset interesse for beskatningen av kooperasjonen før forbundet ble reorganisert i 1919-20. Da overtok Frank. Han var en av de mest prinsipielt og liberalistisk orienterte organisasjonslederne i næringslivet i sin tid og brukte mye energi på saken. Det skyldtes ikke bare hans liberalistiske prinsipper.¹⁴⁶

For det første var kooperasjonen, NKL spesielt, i ferd med å bli vesentlig mer plagsomme konkurrenter for Handelsstandsforbundets medlemmer enn tidligere. For det andre var profileringen et ledd i organisasjonskampen innen handelsstanden om hvem som skulle organisere kolonialkjøpmennene. Fra 1924 overtok Handelsstandsforbundet målbevisst Kjøpmannsforeningens rolle som kooperasjonens fremste offentlige kritiker. Det skjedde etter at ambisjonene om å slå sammen de to organisasjonene på begynnelsen av 1920-tallet strandet, angivelig på grunn av motstand fra kjøpmennene.¹⁴⁷

For det tredje medførte den stadig mer systematiske offentlige sparepolitikken i kjølvannet av konjunkturskiftet høsten 1920 at de *politiske* konjunkturer til fordel for kravet økt skattlegging av kooperasjonen bedret seg. Kjøpmann G.C.Rieber uttrykte seg slik i 1924: Det var grunn til å håpe at «Regjering og Storting, som jo alltid har et aapent øie for skattesubjekter, *ret snart*» ville revi-

144 Ot.prp.nr.70 1925: 48-49.

145 Frank 1924.

146 Paul Frank 1879-1956 var advokat og administrerende direktør i NHF 1920-1941, 1945-1951. Fra 1933 var han medlem av Frisinnede Folkepartis – tidligere Frisinnede Venstre - hovedstyre og formann i lokalpartiet i Oslo fra 1931, jf. Steenstrup 1934: 148, <http://www.nsd.uib.no/data/polsys/parti/dokumenter.html>.

147 Om NHF Hodne 1989: særlig 123-134. Norges Detailkjøbmænds Landsforening skiftet navn til Norges Kjøpmannsforbund i 1917. Det skiftet senere navn til Norges Kolonial- og Landhandlerforbund.

dere beskatningen av kooperasjonen, som representerte et ikke utnyttet skattegrunnlag.¹⁴⁸ Blant næringslivsorganisasjonene var Handelsstandsforbundet en av de fremste forkjempere for sparepolitikken. Den innebar en nedbygging av offentlig sektors finansielle omfang og nedbetaling av den store statsgjelden som ble skapt under og rett etter første verdenskrig. Handelsstandsforbundet gikk ellers konsekvent inn for reduksjoner av skatter og avgifter slik at næringslivet kunne overleve under paripolitikken som forbundet ukritisk stilte seg bak.¹⁴⁹

Tidlig i 1925 presenterte Paul Frank strategien for å få gjennomslag for kravet om å oppheve kooperasjonens skattefordeler. Utgangspunktet var kooperasjonens langvarige og systematiske agitasjonsarbeid. I følge Frank hadde det «bibragt store dele av publikum nogen uklare forestillinger om, at denne kooperation er noget andet og bedre end almindelig handel og at den baade av den grund og paa grund av sine angivelige samfundsmeæssige fordele bør være skattebegunstiget». Frank ba medlemsforeningene og deres medlemsbedrifter om systematisk å bruke pressen til å skape en ny virkelighetsoppfatning. Hvis ikke opinionen ble overbevist om riktigheten av skattemessig likebehandling ville det «bli vanskelig at faa statsmagtene til at gaa med paa forandringen, selvom de aldrig saa vel indser at den er rimelig retfærdig og paakrævet».¹⁵⁰

Dette var en riktig analyse. Handelsstanden maktet ikke å overbevise opinionen og et klart flertall i det politiske miljø. Det førte til at kooperasjonen med få unntak beholdt sine skattevilkår fra 1917 og 1923 frem til regjeringsskiftet i 1935. Deretter ble kampen for lovendringer som skjerpet skattleggingen av kooperasjonen lagt død fordi Handelsstandsforbundet og næringslivet da ble tvunget til å bruke mesteparten av sin politiske og organisatoriske energi til å bekjempe radikale reguleringsforslag fra Nygaardsvold-regjeringen.

Handelsstandens manglende suksess i overbevise Stortinget fra 1924-25 er ikke uten videre lett å forstå. Den skyldtes heller ikke manglende energi fra Paul Franks side. Han ga saken topp prioritet i omkring ti år. Høsten 1924 fulgte Frank opp med en foredragsserie i handelsstandsforeningene i ti av landets større byer. Kjøpmennene var også innbudt til disse møtene som for en del var åpne for alle og hvor borgerlig innstilte aviser ga fyldige referater.¹⁵¹

148 Handelstandens Maanedsskrift 1924: 262 uthevelse i kilden.

149 Jf. Hodne 1989: 135-174 om NHFs næringspolitiske profil på 1920-tallet.

150 *Handelsstandens Maanedsskrift* 1925: 8 hvor også sitatene finnes.

151 *Handelsstandens Maanedsskrift* 1924: 324-325.

4.1.1. Kooperasjon = sosialisme og kommunisme

Et sentralt element i handelsstandens argumentasjon fra midt på 1920-tallet og frem til midt på 1930-tallet var at kooperasjonen var en integrert del av arbeiderbevegelsen. Kjøpmannsforeningens medlemsblad slo ved flere anledninger fast at «Kooperation og kommunisme er som bekjent det samme».¹⁵² Kjøpmannsforeningen forsøkte i mye mindre grad enn Handelsstandsforbundet å dokumentere sine påstander.

Kooperasjonens gunstige skattevilkår representerte en indirekte økonomisk subsidiering av og støtte til det borgerlige samfunns fiender. Skattereglene bidro «at underminere den samfundsordning, som vi nu lever under og som et stort flertal inden vort folk holder paa» skrev Handelsstandsforbundet til Finansdepartementet i 1926.¹⁵³

Påstanden om at kooperasjonen var arbeiderbevegelsens tredje arm var en sentral del av Handelsstandsforbundets kampanje fra 1924. Dokumentasjonen for påstandene bygde nesten utelukkende på materiale fra LO og Arbeiderpartiet.¹⁵⁴ Det var et faktum at flere av kooperasjonens toppledere kom fra Arbeiderpartiet eller fagbevegelsen. NKLs formann 1919-1948, Andreas Juell, hadde tidligere vært forbundsformann i LO. Styresekretær og redaktør i *Kooperatøren*, Randolph Arnesen, var sentral Arbeiderparti-politiker i Oslo.¹⁵⁵

Det er heller ingen tvil om at sentrale kretser både i fagbevegelsen og Arbeiderpartiet betraktet kooperasjonen som den tredje pillar i arbeiderbevegelsen. Det gjaldt både pragmatiske sosialdemokrater og representanter for den radikale og revolusjonært orienterte fagopposisjonen som vant makten i Arbeiderpartiet i 1918. De mannlige ledernes ideologiske analyser og ønsker hadde imidlertid begrenset virkning på arbeiderfamilienes handlepraksis. Den ble i stor grad bestemt av kvinnene. Midt på 1920-tallet ble det antatt at bare 10 til 30 prosent av de fagorganiserte i Oslo og Trondheim var kooperatører.

I 1925 vedtok både Arbeiderpartiets landsmøte og LO-kongressen at deres medlemmer var forpliktet til å melde seg inn i et samvirkelag og gjøre kooperasjonen til et aktivt ledd i klassekampen. Historikeren Per Maurseth slår fast at landsmøtevedtaket i 1925 innebar at Arbeiderpartiet valgte «en aktiv erobringsspolitikk overfor samvirkebevegelsen». Da Sosialdemokratene gikk inn i

152 F.eks. *Norges Kjøbmandsblad* 1927: 367.

153 NHF til FTD 25.3.1926 i *Handelsstandens Maanedsskrift* 1926: 107.

154 Jf. bla. *Handelsstandens Maanedsskrift* 1925: 14 hvor det ble henvist til punkt 7 i APs «foreløpige faglige retningslinjer» fra 1924. Der ble det understreket at partimedlemmene måtte være medlem av kooperasjonen med sikte på å gjøre den til et «et vaaben i klassekampen», 1929: 189 ff, 1930: 20-22, 41, 1931: 30-31.

155 I tillegg kan nevnes at LOs kasserer, Peder Aarøe, var nestformann i NKL mellom 1913 og 1927. I 1931 gikk LOs nesteformann Jens Teigen av for å bli leder i kooperasjonen i Oslo, jf. Maurseth 1987: 510.

Arbeiderpartiet i 1927 ble standpunktet myket opp. Det «bør føles som en partiplikt» å bli kooperatør var den offisielle partiparolen frem til 1930.

I 1929 inviterte Arbeiderpartiet og LO i et felles brev NKL til å bli det tredje medlem i samarbeidskomiteen mellom de to. NKL avslo med henvisning til sin politiske nøytralitet. Arbeiderpartiet reagerte med et konfidensielt direktiv til partilagene om å arbeide aktivt for å få valgt partimedlemmer til neste NKL-kongress. Direktivet ble kjent i pressen. Det ga handelsstanden ny ammunisjon i skattesaken. Lekkasjen førte ikke til noen taktisk tilbaketog fra Arbeiderpartiets side. Landsmøte i mars 1930 vedtok påny at medlemskap i kooperasjonen var en ubetinget partiplikt.¹⁵⁶

Arbeiderpartiets erobningsforsøk synes å ha vært den viktigste forklaringen på at NKLS styre i mars 1930 engasjerte en av landets fremste jurister, den radikjale venstremannen professor Ragnar Knoph, til å utrede samvirkelagens politiske nøytralitet på et rettslig grunnlag. Utredningen, som ble ferdig i god tid før NKLS kongress tre måneder senere, ga NKL velkommen argumentasjon mot de gjentatte beskyldningene fra handelsstanden.

Knoph konkluderte med at NKL og samvirkelagens vedtekter og kooperasjonens prinsipper i all hovedsak forhindret at kooperasjonen på en organisasjonsmessig lovlig måte kunne samarbeide med eller støtte et politisk parti, for eksempel gjennom bevilgninger. Han la stor vekt på vedtaket på NKLS kongress i 1923. Der ble det vedtatt med 184 mot 59 stemmer at kooperasjonen *fortsatt* skulle ivareta en streng nøytralitet i religiøse og politiske spørsmål. Det måtte være gjeldende politikk inntil vedtektene eventuelt ble endret. En slik vedtektsendring ville imidlertid forutsette at medlemsforeningene i NKL fikk adgang til å løse ut sine bundne midler i NKL. Det samme ville muligens være tilfelle for medlemmene av samvirkelagene. Selv om Knoph anbefalte at kooperasjonens politiske nøytralitet ble eksplisitt fastslått i vedtektene, var hans utredning også en frikjennelse fra handelsstandens anklager - så langt den rakk.¹⁵⁷

NKLS kongress i juni 1930 vedtok enstemmig å holde fast på kooperasjonens partipolitiske nøytralitet. Samtidig svekket valgene på kongressen fagbevegelsens og Arbeiderpartiets innflytelse. Per Maurseth konklusjon er at kooperasjonen hadde slått tilbake Arbeiderpartiets erobningsforsøk.¹⁵⁸

156 Maurseth 1987: 509-515, sitat 514.

157 Knoph 1930. Knoph fikk oppdraget fra NKL 7.3.1930 og leverte sin utredning 11.4.1930. NKLS valg av Knoph falt neppe i god jord hos NHF og Frank som i *Handelsstandens Maanedsskrift* bla. 1926: 326 hadde advart «næringsdrivende og andre» mot Knophs kommentarutgave til Trustloven, jf. Knoph 1926, utarbeidet på oppdrag fra Industriforbundet. Handelsstandsforbundet synes å ha forbigått utredningen i taushet utfra en gjennomgang av *Maanedsskriftet* i 1930 og 1931.

158 Maurseth 1987: 514.

På denne bakgrunn er det paradoksalt at Handelsstandsforbundets mest intense og systematiske bruk av argumentet om kooperasjonen som en sosialistisk og samfunnsundergravende organisasjonsform ble innledet senhøstes 1930. Offensiven skyldtes sannsynligvis den markante ideologiske radikaliserings som Arbeiderpartiet gjennomgikk på landsmøte i 1930. Den bidro sterkt til partiets valgnerlag samme høst.¹⁵⁹

I slutten av 1930 skrev Paul Frank en artikkelserie om skattesaken som ble trykt i mer enn 30 aviser over hele landet.¹⁶⁰ Den borgerlige pressens store interesse for artiklene skyldtes ikke minst Franks påstand - eller insinuasjon - at kooperasjon, sosialisme og kommunisme i praksis var det samme. Så i en henstilling til Finansdepartementet i 1931 ga Handelsstandsforbundet påstanden om at kooperasjonen fungerte som en samfunnsundergravende organisasjonsform bred plass.¹⁶¹ Skattelovkommisjonens flertall avviste påstandene i 1932: Det organisatoriske samarbeidet som fantes var ikke av en slik art at det «skulde gi rett til å anse den kooperative bevegelse knyttet til Arbeiderpartiet eller dets organisasjoner».¹⁶²

Franks påstander svekket utvilsomt seriøsiteten og gjennomslagskraften av Handelsstandsforbundets kampanje; særlig i Venstre og Bondepartiet, som jo avgjorde sakens utfall. Mange av de to partienes velgere var medlemmer i kooperasjonen. NKL hevdet i 1926 at nær 1/3 av kooperasjonens medlemmer var bønder.¹⁶³ Handelsstandsforbundets skille mellom kooperasjonen og jordbruks-samvirke var en klar, men altså mislykket taktikk for vinne de to partienes støtte.

Franks og Handelsstandsforbundets uttalte mål var begrenset til «forbruksforeninger med fast utsalgssted».¹⁶⁴ Beskatningen av jordbrukssamvirket skulle ikke endres. Standpunktet var ikke selvsagt. Da skattesaken ble debattert på forbundets generalmøte i 1924 mente enkelte talere at også jordbrukets inn-

159 Jf. Maurseth 1987: 533 ff.

160 Jf. *Handelsstandens Maanedsskrift* 1931: 55 og Hodne 1989: 179-180.

161 Jf. NHF til FTD 5.3.1931 i *Handelsstandens Maanedsskrift* 1931: 30-31.

162 Finansdepartementet 1932: 19. Den manglende kommentaren til spørsmålet fra Høyres to medlemmer i kommisjonen viser at heller ikke Høyre mente denne typen argumenter fremmet NHFs sak. Den mest vidtgående organisatoriske avtale mellom NKL og arbeiderbevegelsen i mellomkrigstiden var avtalen mellom NKL og LO tidlig i 1931 om at streik skulle unngås i kooperasjonens foretak, nevnes ikke i Maurseth 1987: 509 ff.

163 Statistikk fra *Kooperatøren* juni 1926 gjengitt *Handelsstandens Maanedsskrift* 1928: 35-35.

164 *Handelsstandens Maanedsskrift* 1925: 8. Jf. også *ibid.* 1926:99-100. I denne sammenheng bør det nevnes at heller ikke beskatningen av rene innkjøpsforeninger ble krevd endret til tross for at det fantes 58 slike foreninger innenfor NKL, jf. Frank 1924: 9-10. Slike innkjøpsforeninger drev ikke ordinær handelsvirksomhet mente han.

kjøpssamvirke (Felleskjøpene) måtte få samme skatteregler som forbruksforeningene på grunn av den konkurranse de representerte.¹⁶⁵

Tre forhold synes å ha avgjort Handelsstandsforbundets valg. For det første det taktiske. Å endre skattereglene for jordbrukssamvirke var politisk sett helt urealistisk. De hadde aldri vært omstridt og likebehandling med aksjeselskap ville møtt motstand langt inn i Høyre. Da enkelte ønsket å inkludere jordbrukets innkjøpssamvirke i 1932 slo formannen grosserer Sigurd Astrup fast det ville være en «ganske halsløs gjerning». «Det vilde være åp renne hodet mot muren,» på grunn av Stortingets sammensetning.¹⁶⁶ For det andre var skattereglene for forbruksforeningene langt ferskere. Dessuten kunne man påberope seg støtte fra sentrale politikere, deriblant Gunnar Knutsen og Abraham Berge, som for en del fortsatt satt i sentrale posisjoner. For det tredje ble utbyttet fra virksomheten i jordbrukssamvirke beskattet på eiernes hånd utfra en skatterettlig betraktning, jf. lskl § 52. Hvorvidt «det alltid *virkelig* sker» var en annen sak som G. C. Rieber uttrykte det.¹⁶⁷ Det var det primært ligningsmyndighetenes oppgave å sørge for. Utvidet regnskapsplikt for gårdsbruk kunne her vært et egnet virkemiddel. Handelsstandsforbundet foreslo ikke det.¹⁶⁸

4.1.2. Kooperasjonen samfunnsøkonomisk ineffektiv

Handelsstandsforbundet ønsket ren regnskapsligning - ikke å gå tilbake til skattereglene fra 1911. Forbundets fiendtlige holdning til kooperasjonen og dens egenart kom blant annet til uttrykk ved at man ikke ville diskutere et eventuelt skattefritak for kjøpeutbytte til medlemmene.

Kjernen i Franks og Handelsstandsforbundets argumentasjon i 1924 var at den skattepolitiske forskjellsbehandlingen ga kooperasjonen klare konkurransefortrinn. De ville føre til mindre effektiv ressursbruk. Hvis likebehandling med aksjeselskap ikke ble innført, «risikerer samfundet tilsidst at bli sittende igjen med en kunstig opflasket mindre økonomisk og mindre effektiv omsætningsform, som desuten ikke gir stat og kommune de nødvendige skatteindtægter».

Kooperasjonen drev ikke billigere eller mer effektivt enn privathandelen, hevdet Frank. Den hadde ikke avskaffet noe mellomledd. Dernest hevdet han - uten noen form for dokumentasjon - at til tross for at kooperasjonen holdt like

165 Jf. Frank 1924: særlig 8-9, *Handelsstandens Maanedsskrift* 1924: 361-365. Jf. *Handelsstandens Maanedsskrift* 1932: 195 ff.

166 *Handelsstandens Maanedsskrift* 1932: 198, jf. også 197 hvor Frank påny understreket at det ikke fantes «det fjerneste saklige grunnlag» for å inkludere jordbrukssamvirke i forbundets krav.

167 *Handelsstandens Maanedsskrift* 1924: 363.

168 Frank 1924: 10.

høye priser som konkurrentene, hadde dens foretak gjennomgående lavere nettofortjeneste. Årsaken til den lave effektiviteten lå i at kooperasjonen ble drevet og styrt «funksjonaristisk», slik som statlig og kommunal handelsvirksomhet.

Frank kunne påvise at det kooperative prinsipp om kontanthandel ikke ble fulgt i praksis. NKLS årsberetninger viste en klar vekst i medlemsforeningenes utestående fordringer, samtidig som de hadde en ikke ubetydelig varegjeld til NKL.

Kooperasjonens evne til å fremme sparesansen ble levnet liten ære, men her var argumentasjonen inkonsistent. Hovedinnvendingen synes å ha vært at medlemmenes låneinnskudd i samvirkelagene ikke var blitt regulert av banklovene fra 1924. Frank hevdet dessuten at kooperasjonen ikke betalte ordinær inntektsskatt av salget til ikke-medlemmer, som utgjorde knapt ti prosent, slik loven tilsa. Endelig avviste Frank en av hovedinnvendingene mot å beskatte samvirkeforetak etter regnskap. Innvendingen var at samvirkelagene ville drive skattetilpasning gjennom å redusere sine priser. Frank hadde ingen tro på det. Skattetilpasning ville sannsynligvis føre foreningene «i grøften» samtidig som faren for skjønnsligning økte.¹⁶⁹

4.2. Thomas Sinding: Fagøkonomisk støttespiller

Et viktig svar på Paul Franks utspill kom fra økonomen Thomas Sinding. Sindings kommentar i *Statsøkonomisk Tidsskrift* i 1925 førte til at han kom i kontakt med NKL og skrev en lengre artikkel om samme tema i *Kooperatøren* i 1926.¹⁷⁰ I 1927 utga Sinding den mest omfattende monografi om forbrukersamvirke fra et økonomifaglig utgangspunkt som utgitt i Norge - hvor skatte-spørsmål bare ble streifet.¹⁷¹ Sinding gikk dermed inn i rekken etter T. H. Aschehoug og Thorvald Aarum blant universitetsøkonomer som både var interessert i samvirke som organisasjonsform og som stilte seg grunnleggende positiv til den.

Vi vil referere Sindings argumentasjon, som var like preget av juridiske som økonomiske betraktningmåter. Han forsøkte i sin artikkel i *Statsøkonomisk Tidsskrift* et «rent logisk resonnement å begrunne riktigheten av de gjeldende bestemmelser».¹⁷² Hvis man forlot den logiske betraktningmåte, måtte «forsvaret av forbruksforeningenes fritagelse for inntektsskatt av overskuddet» bygge på «en subsidiær basis». Den var knyttet til spørsmålet om kooperasjo-

169 Frank 1924: 10-15, sitat 12 og 15.

170 Sinding 1926.

171 Sinding 1927.

172 Sinding i *Kooperatøren* 1926/5: 49.

nen utfra «såkalte socialpolitiske hensyn» burde «gis en oppmuntring». Da ville «i siste instans subjektive sympatier og antipatier .. gjøre utslaget».¹⁷³

Sinding avviste på rettslig grunnlag at det forhold at forbruksforeningene drev handel i handelslovens forstand hadde noen betydning for skattespørsmålet slik Handelsstandsforbundet mente. Spørsmålet var om foreningenes virksomhet skapte fordeler som var skattepliktige utfra skattelovens forståelse av inntekt: I og med at «virksomhet» knyttet seg til produksjon og produsenter ville forbrukernes aktiviteter med sikte på å skaffe seg billige innkjøp falle utenfor. Forbruksforeningenes medlemmer kunne derfor ikke beskattes av sitt kjøpeutbytte.¹⁷⁴

Sindings utgangspunkt var, som kooperasjonens, at forbrukerne ikke skulle betale skatt av sine besparelser, slik skattelovkommisjonen hadde foreslått i 1904. Et annet argument for skattefrihet var at parallellen til en kjøpmanns skattbare inntekt var bestyrerens lønn i et samvirkelag: «Bestyreren betaler skatt av sin faste inntekt, kjøbmannen av sin varierende.» På dette punkt var Sindings logikk tvilsom. Den nærmest parallellen til kjøpmannens inntekt – som var en kombinasjon av arbeids- og kapitalinntekt – var samvirkelagets overskudd etter fradrag for kjøpebonus pluss bestyrerlønn før eventuell forrentning av andelsinnskuddet.¹⁷⁵

Sinding forklarte forbruksforeningenes overskudd med at kooperasjonen la seg på kjøpmennenes prisnivå utfra «forsiktighetshensyn» og for å bli «istand til å oplegge sig fonds til sikring av fremtiden og utvidelse av foreningens virksomhet og den kooperative bevegelse idethele».¹⁷⁶ Dette tilbakeholdte overskuddet, eller «kapitaldannelsen», var skattestridens kjerne.

173 Sinding 1925: 40.

174 Sinding 1925: sitat 44. Sinding la stor vekt på den skattepolitiske utvikling under og rett etter 1.verdenskrig. For det første dreiningen fra selskaps- til personbeskatning manifestert gjennom den stigende progresjonen i statsskatten på personinntekt og skattlegging av aksjeutbytte på mottakers hånd i statsskatteligningen. Dobbeltbeskatningen av aksjeselskapene og deres eiere, jf. kap. 3.6, representerte en viss «kapitalfiendtlig innstilling». På denne basis diskuterte Sinding to sentrale spørsmål: Var den økonomiske fordel forbrukerne vant gjennom sin forening i det hele skattbar? Skulle den eventuelle fordel beskattes på foreningens eller medlemmenes hånd? Han hadde ikke noe klart standpunkt til det siste spørsmålet. Hvis forbruksforeningene skulle beskattes etter regnskap, ville det likevel kunne bety en avgjørende forskjell om ligningen skjedde hos medlemmene eller samvirkeforetaket. Deltakerligning ville føre til at skattebelastningen for kooperasjonen og dens eiere sett under ett ville bli ubetydelig. Medlemmene hadde jo krav på inntektsfradrag på grunn av forsørgelsesbyrde og lignende. Hvis samvirkelaget ble skattesubjektet, ville det - på grunn av progresjonen - representere en skatte- og konkurransemessig ulempe i forhold til handelsstanden i de byer hvor forbruksforeningene hadde slått seg sammen til et eller et fåtal foretak.

175 Sinding 1925: 51.

176 Sinding 1925: 51.

Sinding slo fast at når det gjaldt tilbakeholdt overskudd ga skattesystemet kooperasjonen «en begunstigelse» sammenlignet med kjøpmennene (som personlig næringsdrivende) og handelsvirksomhet organisert i aksjeselskap. Han fant det vanskelig å forsvare forskjellsbehandlingen. Utfra en økonomifaglig synsvinkel og ut fra ønsket om å fremme økonomisk vekst, burde kapitaldannelse fremmes og ikke straffes gjennom skattesystemet. Hvis kooperasjonen ønsket å videreføre skattefrihet på dette punkt, måtte den også innrømmes andre organisasjonsformer.¹⁷⁷

Når det gjaldt den rene kapitalavkastningen, mente Sinding at kooperasjonen prinsipielt sett ble likebehandlet med sine konkurrenter gjennom skjønnsmessig fastsettelse av avkastningen på formuen. I praksis kunne prosentligningen gi både vesentlig lavere og høyere beskatning av samvirkelagene. Sinding mente også at det skattemessige skillet mellom samvirkelagenes inntekt fra medlemmer og ikke-medlemmer var godt begrunnet i kooperasjonens rolle som «driftsherre» overfor de sistnevnte. De store praktiske og teoretiske problemene knyttet til å fastslå inntekten fra salg til ikke-medlemmer ble derimot ikke drøftet.¹⁷⁸

Sinding understreket at det var rimelig at kooperasjonens fordeler ble forbeholdt medlemmene, som «gjennomgående er økonomisk svake». I neste omgang ville denne fordelene komme resten av samfunnet til gode gjennom økt etterspørsel etter varer og tjenester som kooperasjonen ikke var engasjert i. Arbeidsgiverne ville også dra fordeler av billigere nødvendighetsvarer gjennom lavere press på lønningene. En skjerpet beskatning av kooperasjonen alene – ville svekke dens konkurransevne i forhold til kjøpmennene. De ville få mulighet til å øke sine avanser. Det var ikke i samfunnets interesse. Sinding var ikke i tvil om at skatteendringene i 1917 var en «delårsak ved siden av dyrtiden til *opretelsen* av mange kooperative foreninger mot slutten av krigen og etter den».¹⁷⁹

Sinding's artikkel representerte et nytt faglig begrunnet forsvar for kooperasjonens skatteregler siden 1917. Hans argumentasjon var anderledes enn den NKL brukte. Handelsstandsforbundet forsøkte å tilbakevise flere av Sinding's argumenter. Det skjedde i brevet til Finansdepartementet 25.mars 1926. Der krevde Handelsstandsforbundet at kooperasjonen måtte skattlegges etter regnskapsmessig overskudd før tilbakebetaling av kjøpebonus.¹⁸⁰

177 Sinding 1925: 54-56.

178 Sinding 1925: 56-57. Problemene knyttet til bruk av gjennomsnitts- eller marginalkostnader krysssubsidering er stikkord på sistnevnte punkt.

179 Sinding 1925: 63-64.

180 I *Handelsstandens Maanedsskrift* 1926: 99-107.

4.2.1. Handelsstandsforbundets svar

Handelsstandsforbundet justerte sin argumentasjon på flere punkter. For det første presiserte man at en innfrielse av deres krav om skatteskjerpelse for kooperasjonen ikke ville medføre et nytt krav rett mot jordbrukssamvirke. For det andre ble Sindings formelle og teoretisk anlagte forsvar for at samvirkelagens overskudd egentlig var en del av forbrukernes «besparelse», og derfor skattefri avvist på skatte- og selskapsrettslig grunnlag. Handelsstandsforbundets hovedbegrunnelser var at samvirkelagene ikke forhåndsgaranterte det. En kjøpmann som lovet sine kunder kjøpebonus var derimot juridisk forpliktet uavhengig av driftsresultatet. De hadde derfor også en selvfølgelig rett til å utgiftsføre bonusen i skatteregnskapet.

Forbundet påberopte seg andre faglige autoriteter. En svensk kommunal skatteutredning fra 1924 hadde samme konklusjon som forbundet med hensyn til skattegrunnlaget. Man brukte også en formulering fra samvirkelovkomiteens helt ferske innstilling for alt hva den var verdt: «Skal samvirket vinde frem og hævde sig i konkurransen med de private bedrifter, maa det staa helt ut paa egne ben og ikke holdes kunstig oppe gjennom direkte offentlig støtte.»¹⁸¹ Selv om samvirkelovkomiteen, som hadde prisdirektør Wilhelm Thagaard som formann og «to av de mest fanatiske kooperatører som de øvrige medlemmer»¹⁸², neppe tenkte på skattesystemet i denne sammenheng, var argumentet relevant.

Handelsstandsforbundet understreket at selv om kooperasjonen kunne ha trengt en viss samfunnsmessig beskyttelse eller oppfostring «i sin vorden» var den tiden for lengst forbi. Kooperasjonen var «fortrinlig organisert» og stod så økonomisk sterkt at den stadig ekspanderte. Karakteristikken var neppe primært ment som ros.¹⁸³

Forbundets prinsipielle utgangspunkt medførte at man avviste å skille mellom beskatning av bonus/utbytte og tilbakeholdte overskudd. Det kunne det kanskje blitt skapt politisk flertall for i Norge. Forbundet ønsket imidlertid ikke kompromissløsninger som anerkjente organisasjonsformens særtrekk og utnyttet derfor ikke Sindings innrømmelse på dette punkt.

Tidspunktet for Handelsstandsforbundets henvendelse til Finansdepartementet var ikke tilfeldig. Tre uker tidligere hadde Ivar Lykkes Høyre-regjering tiltrådt. Handelsstandsforbundets forventninger til Lykke-regjeringen var store. Lykke hadde vært forbundets nestformann 1919-1924. Handelsminister Charles Robertson var styremedlem i forbundet og ble høsten 1926 valgt til nestformann for perioden 1926-28 - men fungerte ikke mens han var statsråd. Han-

181 Jf. Socialdepartementet 1925: 19.

182 Frank 1924: 11. De to medlemmene var direktøren i NKL, Andreas Juell og samvirke-konsulenten i SFNV, Hans J. Overaae.

183 *Handelsstandens Maanedsskrift* 1926: 105.

delsstandsforbundet ble imidlertid skuffet og frustrert over Lykke-regjeringen politikk. Skuffelsen omfattet som vi skal se også i dette sakskomplekset.¹⁸⁴

Noen uker etter Handelsstandsforbundet, sendte Kjøpmannsforeningen også et krav om økt skatt fra kooperasjonen til Lykke-regjeringen. Foreningen malte frem de dystreste perspektiver. Hvis ikke skattereglene ble endret i løpet av ti år, ville det «muligens .. være for sent at indføre retferdigere regler. Samvirke-lagenes monopoltendenser ville da muligens være fullbyrdet.» Kjøpmannsforeningen fokuserte i høy grad på arbeiderbevegelsens og særlig fagbevegelsens støtte til kooperasjonen. Ved transportstreik representerte denne koblingen en spesiell trussel mot detaljistene som ikke fikk tilkjørt varer mens kooperasjonen var unntatt fra streiken.¹⁸⁵

4.2.2. Sindings svar i *Kooperatøren*

Handelsstandsforbundets brev til Finansdepartementet fikk svar fra Thomas Sinding i *Kooperatøren*.¹⁸⁶ Sindings svar kan på mange måter betraktes som NKLs svar på Handelsstandsforbundets krav. Svaret var en faglig preget utdypning og systematisering av NKLs skattepolitiske hovedargumenter på denne tid – eller for å bruke Sindings ord, hvilke «praktisk-økonomiske hensyn» som skulle tilsi en videreføring av gjeldende skatteregler. Argumentasjonen var konsentrert om forbruksforeningenes «overskudd». Det hadde etter Sindings oppfatning et annet grunnlag enn i et privat foretak grunnet kooperasjonens prinsipper og organisasjonsform var særegne. Den måtte derfor også beskattes etter andre regler enn aksjeselskap.¹⁸⁷

Kooperasjonens kontantprinsipp medførte lave eller ingen rentekostnader. Det alene utgjorde «½ pct av den kjøperabatt som gode samvirkelag tilbakebetaler». Kontantprinsippet forhindret tap på fordringer og en rekke betydelige transaksjonskostnader, eksempelvis advokatutgifter. Kontantprinsippet representerte på den annen side en kostnad eller «et offer» for medlemmene fordi de måtte utsette sitt konsum. Sinding hevdet at skattelettelsen til kooperasjonen var en kompensasjon for det offer det utsatte forbruket representerte. Denne

184 Hodne 1989: 35, 164-171. Lykke regjeringen tiltrådte 05.03.1926.

185 Norges Kjøpmandsforening til FTD 11.6.1926 trykt i *Norges Kjøbmandsblad* 1926: 399-400.

186 NHF til FTD 25.3.1926 ble gjengitt i sin helhet i *Tidens Tegn* 13-15.april 1926. Sinding ønsket spalteplass til et kort svar, men ble avvist, jf. Sinding 1926: 49.

187 Se Sinding 1927: 200 ff for en langt fylligere drøfting av overskuddsbegrepet i kooperasjonen. Her tar han også med en annen faktor, de påståtte innsparingene knyttet til fravær av arbeidskonflikter med de ansatte i kooperasjonen. Dette var imidlertid et lite aktuelt argument i Norge før NKLs avtale med LO i 1931 som innebar fredsplikt.

kreative argumentasjonen var godt begrunnet i forhold til spørsmålet om en eventuell skattlegging av kjøpsutbytte.

Kontantprinsippet var ikke «det eneste uttrykk for den kjøperdisiplin som kooperatørene må underkaste seg». Medlemmene forpliktet seg til å gjøre alle sine innkjøp i foreningen. De kunne ikke alltid handle i den nærmeste forretningen som for mange ville være mest hensiktsmessig. Hvorvidt denne plikten faktisk ble overholdt er vel høyst tvilsomt i mange tilfeller, men ble ikke diskutert. Det ga mulighet for mer effektiv drift for foreningens del, men samtidig ytterligere «småofre» sett fra medlemmenes synsvinkel. Kooperasjonen hadde ikke sjelden lavere service og kostnader enn konkurrentene ved å ha kortere åpningstider og ved ikke å tilby varetransport til kundenes hjem. Den delen av overskuddet som fremkom gjennom slike kostnadsbesparelser ble muliggjort av husmødrenes innsats. Deres belønning var kjøpeutbytte. I og med at hustruers arbeid som husmor var anerkjent som skattefri måtte det også gjelde for slikt innkjøpsarbeid.¹⁸⁸

En annen forklaring på «overskuddet» var at samvirkebestyrernes lønn var lavere enn godtgjørelser en kjøpmann ville beregnet seg for å drive en forretning av tilsvarende omfang. Å beskatte denne solidariske opptredenen fra menn «med betydelige merkantile evner» var urimelig, den burde snarere oppmuntres.

Sinding var ikke i tvil om at det fantes stordriftsfordeler i dagligvarehandelen. Myndighetenes oppgave burde være å oppmuntre til å utnytte disse – slik kooperasjonen gjorde - for å redusere leveomkostningene, ikke straffe dem som gjorde det.

Sinding hevdet også at Handelsstandsforbundets motiv ikke var å skape like konkurransevilkår mellom ulike organisasjonsformer eller øke myndighetenes skatteproveny, men å redusere konkurransen slik at de minst effektive kjøpmennene kunne overleve gjennom «høie varepriser». Handelsstandsforbundets motstand mot konkurransen og dens gunstige virkninger for forbrukerne kom frem i holdningen til filialforbudet, det vil si bestemmelsen om maksimum et utsalgssted per handelsmann i hver kommune. Sinding understreket at kooperasjonen unntak fra dette forbudet i handelsloven fra 1907 representerte ett konkurransemessig fortrinn som man ikke hadde bedt om.¹⁸⁹

I nøkkelspørsmålet om beskatningen av tilbakeholdte overskudd hadde Sinding foretatt en 180 graders snuoperasjon. I *Statsøkonomisk Tidsskrift* hevdet han at denne skattleggingen representerte et utvilsomt konkurransefortrinn for kooperasjonen. I *Kooperatøren* var synet det at den tilbakeholdte delen av overskuddet reflekterte kooperasjonens særlige organisasjonsform. Ergo måtte det tilbakeholdte overskuddet betraktes på samme måte som medlemmenes

188 Sinding 1926: 51.

189 Jf. Hodne 1989: 180-182.

kjøpebonus, og fritas for inntektsskatt. I forhold til Sindings øvrige argumentasjon kunne man kanskje ha trodd at det ville hatt betydning at denne delen av overskuddet ikke ble overført til medlemmene som individuelle andeler eller som tvungne låneinnskudd. Det gjorde det ikke.

Sinding hevdet at en skattlegging av det tilbakeholdte overskuddet var «industrifiendtlig». Det ville vanskeliggjøre kapitaldannelsen i NKL som var en nødvendig forutsetning for dets industrielle satsinger. Hvorfor det skulle være mer industrifiendtlig enn fondsskatten på aksjeselskapene er imidlertid vanskelig å se.

Sinding konkluderte med at kooperasjonen ikke hadde noen skattefordeler samlet sett. Stat og kommune fikk skatt av all arbeidsfortjeneste og kapitalinntekt skapt av kooperasjonen. Det «*spesifikt kooperative* overskudd» – som manifesterte seg i det tilbakeholdte overskuddet – ble derimot ikke beskattet. Det var imidlertid hverken rimelig eller i samsvar med skattelovens inntektsbegrep.¹⁹⁰

Det er vanskelig å vurdere den politiske betydningen av Sindings artikler i 1925 og 1926. De ble lest av enkelte sentrale beslutningstakere.¹⁹¹ Sindings argumentasjon ble fortiet av Handelsstandsforbundet etter hans artikler i *Kooperatøren* våren 1926. Fra da av betraktet Handelsstandsforbundet ikke lenger Sinding som en fagmann man måtte forholde seg til.¹⁹²

Heller ikke NKL synes å ha brukt Sinding aktivt som faglig støttespiller eller alibi i sin argumentasjon de neste årene.¹⁹³ Det kan ha hatt sammenheng med at til tross for Sindings grunnleggende positive holdning til kooperasjonen innebar hans logikk og intellektuelle redelighet også enkelte sårbare flanker som NKL ønsket minst mulig fokus på. På 1920-tallet var det for eksempel klart at en rekke samvirkelag ikke fulgte eller hadde fulgt kontantprinsippet, og beskatningen kunne jo ikke baseres på samvirkeprinsipper som ikke ble etterlevd. Sindings form var dessuten tung. NKL engasjerte i stedet økonomen Kristian Schönheyder til å skrive en populær og mindre analytisk fremstilling som ble kooperasjonens generelle forsvarsskrift.¹⁹⁴ Den viktigste grunnen til at Sindings bidrag ble glemt relativt raskt var likevel at beskatningen av kooperasjonen primært var et politisk spørsmål. Logiske og fagøkonomiske vurderinger

190 Sinding 1926: sitat 67 og 68.

191 Finansdepartementet 1932: 24.

192 Det ser ikke ut til at Sinding 1926 ble kommentert i *Handelsstandens Maanedsskrift* i 1926 eller 1927.

193 Et unntak finnes i NKL til Skattebetalernes Landsforening 7.3.1933, NKLS arkiv, boks 150.

194 Jf. Schönheyder 1931.

var av underordnet betydning.¹⁹⁵ I tillegg synes også Sinding å ha mistet interessen for kooperasjonen og dens beskatning.¹⁹⁶

4.3. Lykke-regjeringens nølende støtte til Handelsstandsforbundet

Handelsstandsforbundets utspill og krav i 1924 ble ikke oversendt til Finansdepartementet eller andre offentlige myndigheter. Kampanjen må likevel ha vært en av forklaringene på at Finansdepartementet tok opp beskatningen av kooperasjonen i en proposisjon sammen med en rekke endringer i skattelovene i 1925. Departementet hadde undersøkt beskatningen av kooperasjonen i andre land. Den viste at kooperasjonen fikk «mere vidtgående skattefrihet» i Norge. Finansdepartementet tok også indirekte selvkritikk på at de finansielle konsekvenser av prosentligningen ikke var blitt utredet nærmere i 1917. Departementet, det vil si Mowinchel-regjeringen (V), konkluderte uforpliktende med at det ville «ha sin oppmerksomhet henvendt på spørsmålet» og «eventuelt» komme nærmere tilbake til spørsmålet om lovendring.¹⁹⁷

Finanskomiteen, hvor sentrale medlemmer utvilsomt var kjent med Handelsstandsforbundets krav våren 1926, fant høsten 1926 ikke grunn til å ta opp saken til behandling før man fikk departementets vurdering.¹⁹⁸ Den forelå først i et lengre brev til finanskomiteen 4. mai 1927.¹⁹⁹

Finanskomiteen fant imidlertid høsten 1926 ut at den hadde tilstrekkelig grunnlag til å foreslå å innføre skatteplikt for økonomisk virksomhet som mer eller mindre ideelle foreninger og interesseorganisasjoner drev. Denne type organisasjoner forble skattefrie fordi de ikke hadde økonomisk «ervert til formål».²⁰⁰ Lovendringen rammet håndverkerforeninger som leide ut egne lokaler. Inntektene ble blant annet brukt til aldershjem for håndverkere eller pensjon til

195 I Finansdepartementet 1978: 12 nevnes bare Sinding 1927.

196 Særlig etter han ble fast ansatt i undervisningsstilling på Universitetet i Oslo, fra 1934 som dosent, fra 1947 som professor, død 1951, jf. Vogt 1951. Se ellers Sinding 1943: 45 hvor beskatningen behandles helt nøytralt.

197 Ved finansminister Arnold Holmboe, jf. Ot.prp.nr.70 1925: 48-49.

198 Innst.O.I 1927: 61 avgitt 29.10.1926

199 Trykt i Finansdepartementet 1932: 22 ff. henvisninger gis til denne.

200 Jf. Innst.O. I 1927: 52-53 og OT 1927: 859-860. Bakgrunnen for denne lovendringen var en høyesterettsdom som slo fast at Ålesunds arbeiderforening ikke kunne beskattes av sin næringsvirksomhet kafé-drift. I denne byen ble mesteparten av kafé- og serveringsvirksomheten drevet av foreninger. Finanskomiteens innstilling i saken skjedde på bakgrunn av et brev fra FTD og ikke en odelstingsproposisjon. Beslutningsgrunnlaget og saken var åpenbart dårligere belyst enn kooperasjonens skattevilkår sett fra Stortingets og offentlighetens synsvinkel.

deres enker. Håndverkerforbundet reagerte kraftig. Det fant det helt urimelig at medlemsforeningenes «allmenntilgitt virksomhet» skulle beskattes hardere enn kooperasjonen. Håndverkerforbundet støttet derfor for første gang handelsstandens krav om beskatning av kooperasjonen.²⁰¹

Hvorfor brukte Finansdepartementet og Høyre-regjeringen ett år på ta stilling til forslagene fra Handelsstandsforbundet og Kjøpmannsforbundet? Brevet fra Finansdepartementet til finanskomiteen var ikke av en slik karakter at det skulle tilsi lang behandlingstid.²⁰² Utfra et bestemt politisk perspektiv fremstår sendrettheten fra Høyre-regjeringen som uklok. Høsten 1926 hudflettet direktør Frank i offentlige foredrag Lykke-regjeringen for politisk udugelighet og unnfallenhet i saker som næringslivet var særlig opptatt av. Under trontaledebatten i februar 1927 repliserte statsminister Ivar Lykke at direktør Franks foredrag nok var holdt «i den beste mening», men de var «i sine resultater *temmelig forfeilet*».²⁰³

Lykkes partifelle, Thorolf Mowinckel, formann i Bergen Handelsforening, tok Frank i forsvar i forbundets medlemsblad i mars 1927. Mowinckel og hans kollegers misnøye skyldtes at Høyre-regjeringen var så «lite lydhor .. for handelsstandens krav». Minimumskravet som ble stilt var at «at den private handel stilles på like fot med den kooperative». Lykke-regjeringens forslag til ny handelslov, hvor kooperasjonens unntak fra filialforbudet ble foreslått videreført, var det ene av to konkrete forhold som ble nevnt. Men «skuffelsen» over regjeringen skyldtes også at den heller ikke i 1927 hadde tatt med endringer av kooperasjonens beskatning i sin proposisjon om endringer i skattelovene. «I disse vanskelige tider, hvor der trawles efter skatteobjekter paa alle kanter» var det helt uforståelig. Høyre skulle riktignok ikke «representere bestemte næringsinteresser», men man forventet at det ble tatt hensyn til «den private handels samfundsmæssig berettigede interesser».²⁰⁴

Det er i en situasjon preget av åpen politisk strid innenfor Høyre og i forhold til dets tradisjonelle støttespillere i handelsstanden og næringslivet vi må se Finansdepartementets brev om samvirkebeskatningen i mai 1927.²⁰⁵ Finans-

201 Jf. *Norges Kjøbmandsblad* 1927: 356.

202 Det neste nye offentlige materiale som sannsynligvis forelå var en utredning fra departementets byråsjef W.Kent om beskatningen av samvirkelag i en rekke europeiske land, jf. Finansdepartementet 1932: 28-41 som ikke ble brukt i brevet av 4.5.1927. Kents utredning ble også trykt *Handelsstandens Maanedsskrift* sommeren 1927.

203 Her sitert etter *Handelsstandens Maanedsskrift* 1927: 38.

204 *Handelsstandens Maanedsskrift* 1927: 39-40, jf. også Hodne 1989: 168-170 som ikke nevner skattespørsmålet i denne sammenheng. Thorolf Mowinckel var stortingsrepresentant 1934-1936.

205 Om den ikke-offentlige presset mot Høyre fra kretsen rundt *Vort land*, se Danielsen 1984: 171-180.

departementet gikk der meget langt i sin støtte til handelsstandens forslag og argumentasjon.

For Finansdepartementet ble hensynet til skatteprovenyet på kort og lang sikt det overordnede argument for at kooperasjonen burde skattlegges etter regnskapsmessig overskudd, før tilbakebetaling av kjøpebonus. Argumentene for skatteendringene i 1917 om kooperasjonens spesielt samfunnsgavnlige karakter var ikke lenger gyldige. Man viste her til finansminister Omholts argumentasjon (jf. kap. 3.5.) og svikten i statens og kommunenes skatteinntekter. Skattereglene fra 1917 ble vanskeligere å forsvare jo større kooperasjonen ble. Kooperasjonens sterke vekst siden 1920 var utvilsomt «i høy grad begunstiget» av «den bestående skattefrihet». Dette representerte en dynamisk undergraving av skattefundamentet som måtte reverseres - også av hensyn til privathandelens konkurransevilkår. Dette poenget skulle tilsi at alle særregler for samvirkeforetak ble avvirket. Regjeringen foreslo imidlertid bare regelendringer for kooperasjonen.

Finansdepartementet bagatelliserte betydningen av skattleggingen av avkastningen av kooperasjonens formue gjennom prosentligningen. Begrunnelsen var at «foreningene neppe i almindelighet legger sig op nogen større formue». Påstanden ble ikke dokumentert. Det ble heller ikke diskutert om en endring av prosentligningen av kooperasjonen, det vil si en økning av den sjablongfastsatte formuesavkastningen, kunne løse provenyproblemet. Det ble imidlertid hevdet at skattefundamentet som kooperasjonen representerte ville bli «illusorisk» hvis samvirkeforetakene kunne få trekke fra kjøpeutbyttet fra overskuddet. Departementet avviste at kooperasjonen representerte en særskilt organisasjonsform som krevde spesielle regler. Forskjellene var teoretiske og oppkonstruerte og «står sig ikke for nærmere kritikk».

Et underordnet argument for lovendring var at kooperasjonen burde likestilles med foreninger som drev økonomisk virksomhet, men som ikke hadde økonomisk «erverv til formål». Her hadde departementet åpenbart tatt protestene fra Håndverkerforbundet til følge.²⁰⁶

Finansdepartementet valgte ikke å fremme noe endringsforslag i odelstingsproposisjon - til tross for at et utkast til en slik var utarbeidet.²⁰⁷ Det ville vel vært det riktige formelt og politisk. Det var jo ikke snakk om å foreslå tekniske lovendringer, men substansielle og omstridte forslag. En odelstingsproposisjon ville gjort det mulig å likestille kooperasjonen med aksjeselskap i forhold til statsskatteligningen – et forhold som ikke ble nevnt. Forslagsmåten kan ha hatt betydning for sakens videre skjebne. «Det går altså ikke bare med et brev i posten,» skrev *Kooperatøren* sarkastisk etter at saken ble lagt til side av fi-

206 Finansdepartementet 1932: sitat 24, 25, 26, 27.

207 Jf. Finansdepartementet 1932: 23.

nanskomiteen.²⁰⁸ Handelsstandsforbundets var av samme oppfatning. Paul Frank betraktet brevet «som et noksaa ufarlig offer til den med regjeringen ikke overforstående handelsstand».²⁰⁹

Til tross for at finanskomiteen avga en fyldig tilleggsinnstilling om andre endringer av skattelovene 9.juni 1927 fant den ikke «anledning til å opta dette store og viktige spørsmål til behandling». Det skjedde til tross for at Høyre hadde kontroll med komiteehandlingen.²¹⁰ Tidsknapphet eller formell forslagsmåte har ellers sjelden vært til hinder for at Stortinget har tatt stilling til forslag av denne karakter.²¹¹ Hovedårsaken til ikke-behandlingen var åpenbart at det ikke fantes noe flertall for regjeringens forslag hverken i finanskomiteen eller på Stortinget.²¹²

Det er usikkert hvilken betydning NKLs lobbykampanje rettet mot stortingsrepresentantene hadde for utfallet. Noen avgjørende rolle spilte den neppe. NKL ba i et rundskriv lagene «skrive til distriktets stortingsmenn uansett parti. Samvirkefolket er jo ikke nogen liten flokk, og når alle foreninger legger sitt lodd i vektskålen, vil vår innflytelse ikke være så liten.» Vi vet ikke i hvilken grad samvirkelegene fulgte oppfordringen fra NKL.²¹³

Mye av luften gikk ut av Kjøpmannsforbundets kampanje etter nederlaget på Stortinget våren 1927 og valget høsten 1927.²¹⁴ Arbeiderpartiets sterke fremgang ved valget i 1927 gjorde handelsstandens politiske påvirkningsarbeid vesentlig vanskeligere. Høyres valgnederlag og Lykke-regjeringens avgang

208 *Kooperatøren* 1927: 68, jf. også *Sulutvedt et al.* 1956: 94.

209 *Handelsstandens Maanedsskrift* 1927: 211.

210 Tillegg til innst.O.I 1927: sitat 29. Komiteens formann Johan H. Christiansen H var saksordfører.

211 Det er ikke vanskelig å finne eksempler på dette, jf. note 71 i dette kapitlet og Espeli 1995a : 35. Norske forfatningsjurister synes overraskende nok ikke å ha diskutert spørsmålet, jf. Andenæs 1990, Haffner 1926, Helset og Stordrange 1998, Stordrange 1988 og Stavang 1994. Andre typer parlamentsforskning synes heller ikke å ha analysert dette.

212 Arbeiderpartiet var i finanskomiteen representert med Svend A. Løge, som bla var ordfører i NKLs representantskap fra 1924 og styreformann i NKLs mølle Nordkronen. Stavanger, fra 1923, Christopher Hornsrud og Sverre Krogh Venstre var representert ved landbrukskolestyrer Hans J. Aarstad og Haakon Five, sistnevnte bla. landbruksminister 1921-23, 1924-26. De var begge etter alt å dømme positive til samvirke. Det samme var Høyres Anders Venger, bonde og bla. styremedlem i Felleskjøpet Oslo. Bondepartiet var representert ved Gabriel Moseid og Peder Kolstad. Begge hadde eller hadde hatt sentrale tillitsverv i større samvirkeforetak i jordbruket.

213 *Norges Kjøbmandsblad* 1927: 478 gir under tittelen «Kooperationen bestiller massehenvendelser til stortingsmænd ...» inntrykk av å sitere direkte fra rundskrivet.

214 Jf. gjennomgangen av *Norges Kjøbmandsblad* og *Handelsstandens Maanedsskrift* i 1928 og 1929.

innebar at saken påny kom inn et politisk dødvann.²¹⁵ Paul Frank og Handelsstandsforbundet resignerte ikke. Fokuset i argumentasjonen ble i hovedsak rettet mot ligningspraksis og et lovverk som man mente åpnet for både lovlig og ulovlig skattetilpasning fra kooperasjonens side.²¹⁶

4.4. Handelsstandsforbundet gjør et nytt forsøk

I den borgerlige massemobilisering mot sosialismen og Arbeiderpartiet foran stortingsvalget i 1930 stod Fedrelandslaget sentralt.²¹⁷ I Fedrelandslagets agitasjonsarbeid var kampen mot kooperasjonen et underordnet, men integrert ledd. Kooperasjonen ble definert som en del av arbeiderbevegelsen, men omtalen av kooperasjonens påståtte sosialistiske karakter var mer moderat enn hos Handelsstandsforbundet og *Kjøpmandsbladet*. I Fedrelandslagets studiehåndbok ble det påpekt at en rekke samvirkelag hadde vedtatt at de skulle arbeide «på *klassekampens grunn*» (uthevet i kilden) og være «et ledd i den revolusjonære reisning, understøtte streikende og drive politisk agitasjon». Beskatningsspørsmålet ble ikke nevnt.²¹⁸

Det sentrale i vår sammenheng er at Handelsstandsforbundet holdt en påfallende lav profil i forhold til kooperasjonen frem til valget i 1930.²¹⁹ Valplassen ble overlatt til Fedrelandslaget. Det gjaldt derimot ikke *Kjøbmannsbladet* som brukte betydelig spalteplass på å dokumentere kooperasjonens sosialistiske karakter før valget.²²⁰

Arbeiderpartiets valgnederlag i 1930 ga handelsstanden nytt håp. Rett før regjeringsskiftet våren 1931 sendte Handelsstandsforbundet en ny henstilling til Finansdepartementet med det samme kravet som i 1926.²²¹ Begrunnelsen var presisert og skjerpet, også til dels endret i forhold til tidligere. Det ble fortsatt ikke gjort noe forsøk på å tallfeste hva de ulike skattereglene kunne representere i konkurransefortrinn eller skatteproveny.

I forhold til spørsmålet om skattelovens hovedprinsipper kunne fravikes på grunn av kooperasjonenes eventuelle samfunnsmessige fordeler gikk Handels-

215 *Handelsstandens Maanedsskrift* 1927: 211.

216 Jf. gjennomgang av *Handelsstandens Maanedsskrift* 1927-1929. Noen av eksemplene kommer vi tilbake til.

217 Norland 1973.

218 Halle 1928: 62-63. Innledningsvis ble det medgitt at NKLs «hovedkongresser og centralledelse har inntatt det mest moderate standpunkt innen arbeiderbevegelsen».

219 I *Handelsstandens Maanedsskrift* 1930 fantes det bare to oppslag om kooperasjonen s. 20 og 41, begge om dens manglende politiske nøytralitet.

220 Jf. gjennomgang av *Norges Kjøbmannsblad* for 1930.

221 NHF til FTD 5.3.1931 Trykt i Finansdepartementet 1932: 41-47.

standsforbundet lenger enn noen gang. Man fastslo kort og godt at organisasjonsformen på grunn av sin incentivstruktur var ineffektiv. Dette ble bekreftet av kooperasjonens prispolitikk og «forretningsmessige resultater».²²² Forbundet utelukket altså at ideologiske holdninger og idealistiske motiver kunne være effektive incentiver for kooperasjonen og dens ansatte.

Beskatningen av kooperasjonen var ikke bare et urettferdig konkurransefortrinn i forhold til privathandelen. Det var «også i høi grad en urettferdighet mot alle ikke-kooperative skatteborgere i stat og kommune». I siste instans førte skattereglene til samfunnsmessig ineffektiv ressursbruk.

Handelsstandsforbundet hevdet at kooperasjonen «i meget stor utstrekning» drev med en «eklatant omgåelse av skattelovene». Det gjaldt særlig i forhold til det uklare medlemskriteriet. Salget til ikke-medlemmer var reelt mye høyere enn oppgitt. Derneft gjaldt det transaksjoner mellom NKL og dets datterselskaper.²²³

Handelsstandsforbundet avsluttet sin kraftsalve med å fastslå som et «ubestridelig faktum» at kooperasjonen – «i sterk motsetning» til jordbrukssamvirke – «for den alt overveiende dels vedkommende, rekrutteres fra de kretser som sogner til sosialismen». Man henviste til de ferskeste eksempler på det organisatoriske samarbeidet mellom NKL, Arbeiderpartiet og LO. På denne bakgrunn var det «all grunn for vårt borgerlige samfund til hurtigst mulig å opphøre med den nuværende skattebegunstigelse av forbrukerkooperasjonen, som i realiteten er ensbetydende med direkte økonomisk støtte til en organisasjon som har til formaal å undergrave den nuværende borgerlige samfundsordning».²²⁴

Handelsstandsforbundet begrunnet også i større grad enn før hvorfor kooperasjonen måtte behandles forskjellig fra jordbrukssamvirket. Sett i lys av Omsetningsloven av 1930 var dette enda viktigere i 1931²²⁵ enn på 1920-tallet. Bondepartiet ble fra 1930 av erobret av «melkepragmatikerne» og «fjordreformistene», rundt politikere som Jon Sundby, Gabriel Moseid og Peder Kolstad. De var sterke samvirketilhengere og viste gjennom handling at de erkjente at salgssamvirkets fortsatte vekst – iallfall som effektive markedsregulerende organer - innenfor jordbruk og fiskeri var helt avhengig av statens lovmessige støtte. Bondepartiet dannet regjering kort tid etter at Handelsstandsforbundets fornyede krav var sendt.

222 Finansdepartementet 1932: 44.

223 Finansdepartementet 1932: 45.

224 Finansdepartementet 1932: 46 og 47.

225 Jf. Frank 1932: 18-20 hvor aspektet riktignok er tonet noe ned.

4.5. Skattelovkommisjonen støtter status quo

Finansdepartementet sendte Handelsstandsforbundets henvendelse, sammen med et likelydende krav fra Kjøpmannsforeningen, til den hurtigarbeidende skattelovkommisjonen for vurdering.²²⁶ Dens konklusjon forelå i januar 1932.

Skattelovkommisjonens innstilling om beskatning av samvirkelag var den første offentlige utredning om samvirkebeskatning i Norge og den eneste før 1950-tallet. Kommisjonens sammensetning innebærer at innstillingen må tillegges stor politisk utsagnskraft. Skattelovkommisjonen av 1929 var reelt sett en parlamentarisk utredningskomite med betydelig faglig tyngde. Formannen, høyesterettsadvokat Johan H. Christensen, ble oppnevnt av regjeringen, mens medlemmene ble oppnevnt av Stortinget.²²⁷ Christensen hadde nylig vært en av Høyres fremste parlamentarikere og formann i finanskomiteen 1922-1927. Øvrige medlemmer var Sverre Sivertsen (AP), Finn Blakstad (H), Nils Hjelmtveit (AP), Gabriel Moseid (BP) og Johan Martin J. Strand (V).²²⁸

Kommisjonens oppgave var ikke å utrede en helhetlig revisjon av skattelovene, men i lys av domstolspraksis og innspill fra berørte interesser og Finansdepartementet vurdere omstridte sider av skattesystemet med sikte på konkrete endringer. Kommisjonen avga til sammen 12 innstillinger om ulike spørsmål.²²⁹ Innstillingen om samvirkelag var den åttende.

Kommisjonens flertall, Sivertsen, Hjelmtveit, Moseid og Strand, fastslo at det ikke var «inntruffet nye omstendigheter som gjør det nødvendig og berettiget å omgjøre Stortingets beslutning fra 1917 om fritakelse for skatt på den del av samvirkelagets fortjeneste som skyldtes salg til egne medlemmer». Flertallet tilbakeviste for det første Handelsstandsforbundets argumenter punkt for punkt. Det var ingen vesensforskjell mellom rene innkjøpsforeninger, som bare gjorde innkjøp etter forhåndsbestilling fra sine medlemmer, og samvirkelag. Begge tok sikte på å tilby sine medlemmer varer til lavest mulig priser. Over-skuddet skulle «fordeles på medlemmene i forhold til deres kjøp».

226 Finansdepartementet 1932: 14-15, *Norges Kjøbmandsblad* 1931: 218-219. Kjøpmannforeningens brev til FTD var datert to dager senere enn NHFs, dvs. 7.3.1931. Kjøpmannsforeningens argumentasjon skilte seg ikke avgjørende fra NHFs.

227 Jf. Haffner 1936: 114.

228 Blakstad var st.rep. 1906-15, 1931-33, Hjelmtveit var st.rep. 1928-33, samt kirke- og undervisningsminister 1935-45, han var dessuten formann i Eydehamn samvirkelag, jf. ST 1933:1832, og medlem av riksskattestyret, Moseid var bonde og hadde vært styreformann i Samslakteriet i Kristiansand 1917-1919, st.rep. 1922-49, Strand var gårdbruker, bankkasserer, disponent i et havfiskeselskap og st.rep. 1925-35. Sivertsen var disponent i Arbeiderbladet 1921-1929, da overtok han som regnskapsdirektør i Oslo kommune.

229 Haffner 1936: 114-116, jf. også Espeli 2001: 259-260.

For det andre avviste man at kooperasjonen skulle behandles annerledes enn jordbrukets innkjøpssamvirke fordi også det drev «en utstrakt formidling også av husholdningsvarer som f.eks. kaffe, sukker, mel, margarin».²³⁰

For det tredje sluttet flertallet seg til kooperasjonens hovedargument om at samvirke representerte en særskilt og samfunnsmessig ønskelig organisasjonsform hvor det ikke fantes noe egentlig rettslig skille mellom foreningen som juridisk person og medlemmene: «Forutsetningen for medlemsskapet og for innkjøpene er nettopp den at der ikke skal regnes handelsfortjeneste på varen i almindelig forstand.» «I virkeligheten er derfor alle et medlems innkjøp gjort til en foreløpig beregnet pris som det er forutsetningen skal korrigeres ved årsopgjøret. Dette er en almindelig forutsetning – forbehold – som hver eneste handel er underlagt. Kjøperabatten ved årets slutt er således den endelige oppfyllelse av hver enkelt inngått handel. Da finner den endelige avregning for innkjøpene sted.» Denne kjøperabatten måtte etter flertallets oppfatning «begrepsmessig stå i ganske samme stilling» som den faste prosentrabatten en kjøpmann ga sine kunder løpende eller garanterte dem ved årets slutt.²³¹ For flertallet hadde det ingen betydning om kjøpebonusen var forhåndsgarantert eller ei.

For det fjerde ble det understreket at samvirket betalte ordinær inntektsskatt av salg til ikke-medlemmer. Innvendingene fra Handelsstandsforbundet om at medlemskriteriene var uklare og åpnet for skattetilpasning ble avvist som grunnløse. Det ble også understreket at prosentligningen innebar at samvirkeforetak betalte inntektsskatt av avkastningen av sin formue selv om driften viste underskudd.

For det femte avviste flertallet at ordinær inntektsbeskatning av kooperasjonen ville representere noe skatteproveny av betydning for stat eller kommune. Begrunnelsen var todelt. På den ene side førte kooperasjonens oppdeling i mange samvirkelag til at den statlige progresjonsskatten ville få liten effekt. På den annen side var det «overveiende sannsynlig at de aller fleste samvirkelag» ville redusere sine priser hvis skattereglene ble endret. En slik skattetilpasning var lite ønskelig. Det ville redusere omfanget av «den *sunde* kapitalopplegning som nu i ly av skattefriheten finner sted ved forbrukersamvirket».

For flertallet var den viktigste grunnen til å holde fast ved status quo nemlig sakens «sociale side». Hovedårsaken til at kooperasjonen både i Norge og en rekke andre land hadde vunnet «ubetinget sympati» og fått gunstige skattevilkår var at «det store forbrukende publikum bør kunne få sine nødvendighetsartikler på den billigst mulige måte». Kooperasjonen bidro dermed både til «å heve levestandarden og til skape rummeligere kår».

230 Finansdepartementet 1932: 16 og 21.

231 Finansdepartementet 1932: 17.

Sparingen var også viktig. Den foregikk ved at det «såkalte kjøpeutbytte .. som regel» ble stående som «medlemmenes *innskudd* i forretningene». Flertallet siktet her til tvungne eller frivillige individuelle låneinnskudd fra ikke tilbakebetalt kjøpeutbytte. For samvirkelag tilsluttet NKL utgjorde dette 12, 4 millioner kroner. I tillegg hadde NKLS tilsluttede samvirkelag opplagte «fonds», mesteparten felleseid egenkapital på 11,4 millioner kroner, eller totalt 40 millioner kroner.²³²

Flertallet hevdet at endring av skattereglene ville føre til at oppsparingen ville «ophøre, og en sikker og fremsynt ledelse av samvirkelegene vilde svekkes alvorlig». Ordinær inntektsbeskatning av kooperasjonen ville føre til reduserte priser. Den økte priskonkurransen ville glede forbrukerne på kort sikt. På lengre sikt ville imidlertid skjerpet priskonkurranse føre til samfunnsmessige tap og økte kostnader gjennom flere konkurser.

Den manglende troen på konkurransen må ses i lys av at innstillingen ble skrevet midt under den verste depresjonen på 1900-tallet. Troen på markedet og konkurransen som styrings- og reguleringsmekanisme var sterkt svekket. Det mest overraskende ved flertallets argumentasjon var imidlertid at deres mer eller mindre direkte påstander om at kooperasjonens fremtid var avhengig av at den hadde gunstigere skattevilkår enn sine konkurrenter. Hovedforklaringen på kooperasjonens sterke vekst på 1920-tallet var neppe skattesystemet, selv om blant annet Handelsstandsforbundets Paul Frank stadig hevdet det.²³³ Komiteflertallet hadde tilsynelatende ingen tro på at organisasjonsformen hadde innebygde konkurransefortrinn slik kooperasjonens ideologer aldri unnlot å påpeke.²³⁴

I forhold til det prinsipielle kjernespørsmålet, inntektsbeskatning av tilbakeholdt overskudd, tok flertallet karakteristisk nok ikke stilling til om dette skulle regnes som skattbar inntekt på samvirkeforetaket hånd eller om «disse fond strengt tatt kun er en del av medlemmenes tilgodehavende *som disse har gitt avkall på* for å styrke foreningens økonomi». I sistnevnte fortolkning ble fondsavsetningene basert på tilbakeholdte overskudd nærmest definert som en gave fra medlemmene til samvirkeforetak. Gaver var jo ikke underlagt inntektsbeskatning, men arveavgift. Hovedargumentet for status quo på dette punkt synes

232 Det er vanskelig å finne gode sammenlignbare tall for privathandelen.

233 Kanskje klarest i Skattebetaleren 1925/2: 39.

234 F.eks. Schønheyder 1931. Komiteflertallets sterke tro på skattesystemets regulatoriske betydning ga argumentasjonen flere inkonsistente trekk. Det var problematisk å hevde at kooperasjonen medførte store og overbevisende sosiale og samfunnsmessige velferdsgvinster samtidig som det ble påstått at en skjerpet beskatning av kooperasjonen kunne få nærmest katastrofale konsekvenser for organisasjonsformen. Det var også problematisk å hevde at kooperasjonen ikke representerte noen skatteproveny av betydning samtidig som man la så stor vekt på dens evne til å generere kapital.

å ha vært at denne type fondssparing var spesielt «sund» og fortjente en særskilt oppmuntring.²³⁵

Skattelovkommisjonens mindretall, Høyres representanter, sluttet seg i en kort fraksjonsmerknad til Handelsstandsforbundets argumenter og gjentok Finansdepartementets forslag fra 1927. De var mest opptatt kooperasjonens rolle som skattefundament for kommunene og betydningen av likebehandling av skattesubjekter. Skattesystemets betydning for konkurranseforholdene i dagligvarehandelen ble ikke nevnt.²³⁶

4.5.1. Reaksjoner på skattelovkommisjonens innstilling

Handelsstanden var dypt skuffet over innstillingen.²³⁷ Handelsstandsforbundet mente det var «utenkelig at en ansvarsbevisst regjering og et ansvarsbevisst storting» også ville støtte status quo. Paul Frank skrev i juni 1932 derfor tre artikler som ble «inntatt i en lang rekke aviser landet over». I løpet av høsten ble artikkelene i en lett revidert versjon trykket i en brosjyre med et opplag på 50.000, og sendt til alle stortingsrepresentanter, og deres vararepresentanter, samt 200 aviser.²³⁸ Etter alt å dømme var dette den mest omfattende og bredest anlagte påvirkningskampanje i Handelsstandsforbundets historie før 2.verdenskrig.

Handelsstandsforbundets brosjyre var en relativt lettfattlig versjon av Franks logisk baserte argumentasjon. Det viktigste nye argumentet var at skattegrunnlaget kooperasjonen representerte ble søkt tallfestet. Frank hevdet at kooperasjonens skattefordeler utgjorde mer enn «tilbakebetalingene» til medlemmene. Sett i lys av de prekære statlige og kommunale inntektsbehov kunne de ikke fortsette å overse skattefrie inntekter på «8-10 millioner kroner» per år.²³⁹ Dette var argumenter forbundet håpet ville gjøre inntrykk på den sparebevisste finansministeren, Jon Sundby (BP), meierisamvirkets fremste organisator og sterke mann fra 1930.²⁴⁰

Kjøpmannsforeningen la opp sitt påvirkningsarbeid på en annen måte. Den sendte raskt brev til Finansdepartementet for å tilbakevise kommisjonens vur-

235 Finansdepartementet 1932: 18-19.

236 I tillegg ble det presisert at beskatningen av jordbrukssamvirke var riktig, jf. Finansdepartementet 1932: 19-21.

237 Innstillingens konklusjoner ble gjengitt i sin helhet i *Handelsstandens Maanedsskrift* 1932: 43-48 og i utdrag i *Norges Kjøbmansblad* 1932: 282-283.

238 *Handelsstandens Maanedsskrift* 1932: 185. Artikkelserien gjengitt ibid. 85-91. Brosjyren er Frank 1932 Mesteparten av opplaget ble distribuert til 3000 landhandlere med ti eksemplarer til hver.

239 Frank 1932: bla. 17.

240 NHF til FTD 6.12.1932 i *Handelsstandens Maanedsskrift* 1932: 217-218.

deringer. Foreningen anslo for første gang det sannsynlige skatteproveny kommunene gikk glipp av til en million kroner per år. Det var et like høyt beløp som de samlede statlige overføringene til «nødlidende kommuner».²⁴¹ Foreningen holdt deretter saken varm i medlemsbladet fulgt av en ny henvendelse til departementet i januar 1933.²⁴²

Handelsstandens omfattende påvirkningsarbeid førte til at Samvirkeutvalget i Selskapet for Norges Vel engasjerte seg gjennom et brev til Stortinget for første gang siden det ble etablert i 1910.²⁴³ Det skjedde sannsynligvis etter initiativ fra NKLS direktør Andreas Juell som var medlem av utvalget.²⁴⁴ Samvirkeutvalget støttet status quo og understreket at handelsstandens krav var «et ledd i disse organisasjonenes kamp mot enhver form for samvirke». Man avviste Handelsstandsforbundets skille mellom kooperasjon og jordbrukssamvirke. Begge former «bygger på samme prinsipp og har samme formål». De burde derfor i skattemessig henseende behandles likt. Det var jo ikke tilfelle i 1933, noe deltakerligningen av samvirkemeieriene var det fremste eksempel på, men utvalget så bort fra det.

Utvalget sluttet seg til kooperasjonens tradisjonelle argumentasjon: En forbruksforening var «ikke stiftet for å tjene penger, dens formål er alene å opnå besparelser, og disse besparelser bør ikke kunne beskattes, likeså litt som man kan beskatte den økonomiske fordel som man kan opnå ved f.eks. selv å halv-såle sine støvler, veve tøy, sy, strikke til eget bruk, bo i eget hus o.l.».²⁴⁵

Samvirkeutvalget bragte ett nytt viktig argument til torgs. Det hevdet at det i praksis ofte ikke fantes noe skille mellom forbruksforeninger og bøndenes innkjøpssamvirke/innkjøpslag slik handelsstanden påsto. En stor del av forbruksforeningene kombinerte disse rollene: Det vil si «foruten innkjøp av forbruksvarer til sine medlemmer også foretar innkjøp av driftsmidler, først og fremst kraftfôr og kunstgjødsel, samt tar imot og selger medlemmenes gårdsprodukter. *Det er ingen sjeldenhet at omsetningen av forbruksvarer ikke ut-*

241 Norges Kjøpmandsforening til FTD 23.4.1932 i *Norges Kjøbmandsblad* 1932: 350-352.

242 Norges Kjøpmandsforening til FTD 9.1.1933 i *Norges Kjøbmandsblad* 1933: 26.

243 Av 11.3.1933, gjengitt i *Handelsstandens Maanedsskrift* 1933: 50-52. Ytterligere henvisninger gis ikke. Jf. ellers Sulutvedt et al. 1956: 115-117 og Hodne 1989: 180 for vurderinger av brevet betydning. Hodne tidfester feilaktig brevet til 1932. Brevet ble for øvrig sendt tre uker før St.prp.nr. 40 1933 om statsskatten ble presentert

244 Jf. NKLS brev til Samvirkeutvalget 16.2.1933 med utkast til brev til Stortinget. De øvrige medlemmene var formannen, Kai Møller, og H. Otto Christoffersen, direktør Felleskjøpet i Oslo. Det kan også nevnes at Kai Møller tok offentlig til motmæle mot Franks artikkelserie høsten 1932, jf. *Kooperatøren* 1932: 283.

245 Jf. Torgersen 1996. På dette punkt gikk man lenger enn Thomas Sinding hadde gjort, jf. kap.4.2.. Skattlegging av den økonomiske fordel av å bo i eget hus hadde på den annen side vært gjeldende rett i Norge siden 1882 og var lite politisk omstridt frem til 1960-tallet.

gjør mere enn halvdel og helt ned i en tredjedel av forbrukerforeningens samlede omsetning.» Dette argumentet var ikke med i NKLs utkast til brev og ble sannsynligvis lagt inn av utvalgets sekretær Hans Overåe.²⁴⁶

I klar motsetning til Skattelovkommisjonens flertall understreket Samvirkeutvalget at Samvirket «aldri (har) bedt om nogen skattebegunstigelse og den behøver det heller ikke.» Samvirke hadde imidlertid «krav på at beskatningen ordnes etter våre prinsipper og ikke etter den ervervsmessige drevne forretningsvirksomhets prinsipper». Her siktet man primært til kjøpebonusen til medlemmene. I forhold til det tilbakeholdte overskuddet mente man det ble beskattet gjennom prosentligning av formuen.

Handelsstandsforbundet repliserte umiddelbart. Forbundets løsning var at forbruksforeningene som solgte driftsmidler til bøndene måtte foreta «en regnskapsmessig opdeling av disse to sider av virksomheten».²⁴⁷ Dette innebar ikke bare at den todelte beskatningen av forbruksforeningene skulle videreføres med de legio muligheter for skattetilpasning, tvister og mistenkeliggjøring som lå i den. Det innebar også at den type forbruksforeninger i tillegg måtte før regnskap for de driftsmidler til jordbruket som eventuelt ble solgt til ikke-medlemmer. I henhold til gjeldende rett for jordbrukets innkjøpsvirke, kunne de ikke selge noe til ikke-medlemmer hvis de skulle falle innenfor skattereglene. Slike handelsforeninger ville i så fall få fire inntektsskattegrunnlag!

Samvirkeutvalget hadde med andre ord avdekket en alvorlig brist i handelsstandens forslag og argumentasjon. Det var neppe helt uten betydning for at handelsstandens kampanje led et nytt politisk skipbrudd i hovedspørsmålet om endring av skattelovene av 1911.

Skattelovkommisjonens innstilling om samvirkelag ble – i likhet med flere andre av kommisjonens innstillinger²⁴⁸ - aldri behandlet av Stortinget. Det reflekterte at iallfall Bondeparti-regjeringen (1931-33) støttet flertallsinnstilling-

246 I all fall ikke i den grad at saken nådde domstolene. Det ligger utenfor rammen av denne undersøkelsen å avklare hva praksis var på dette punkt. Sannsynligvis var det store lokale og regionale variasjoner med Jæren og det sentrale østlandsområder som sannsynlige motpoler. For Felleskjøpet i Oslo var salget av husholdningsartikler helt ubetydelig i forhold til totalomsetningen etter 1920. Det var ikke nødvendigvis tilfelle i samme grad i Felleskjøpet Stavanger. Hovedforskjellen var imidlertid en annen. Dens medlemsforeninger var for en stor handelslag på Jæren. De var som regel også medlem av NKL, men solgte driftsmidler til jordbruket etter avtale med Felleskjøpet. Hvorvidt disse handelsslagene kunne defineres som forbruksforeninger eller innkjøpsforeninger i skatterettslig forstand kan diskuteres. Det ser imidlertid ikke ut til at de lokale ligningsmyndighetene noen gang satte saken på spissen.

247 NHF til Stortinget 18.3.1933 gjengitt i *Handelsstandens Maanedsskrift* 1933: 52-54, sitat 54.

248 Jf. Haffner 1936: 114-116 og Espeli 2001: 259-260.

en, mens Venstre var dypt splittet.²⁴⁹ Høyres formann og parlamentariske leder Carl J.Hambro og partiets representant i Skattelovkommisjonen, Finn Blakstad, fremmet Blakstads og Finansdepartementets forslag fra 1927 som privat lovforslag i 1933. Forslaget kunne imidlertid ikke behandles før regjeringen hadde tatt formelt stilling til det.²⁵⁰ Det skjedde aldri.

4.6. Statsskattevedtaket i 1933²⁵¹

Regjeringsskiftet 3.mars 1933, etter at Bondeparti-regjeringens hadde falt på sitt budsjett, medførte en ny og overraskende vending i beskatningen av kooperasjonen. Venstre, som hadde ledet an i jakten på Hunseid-regjeringen, dannet ny regjering. Venstre var helt avvisende til forslaget om å innføre omsetnings-skatt for å skaffe staten de nødvendige inntekter. For å saldere budsjettet foreslo derfor den nye finansministeren, Per Lund (V), å øke den statlige inntektsskatten for personer og aksjeselskap. Inntektsskatten skulle dessuten økes spesielt for sparebanker og forbruks- og innkjøpsforeninger.

Forbruks- og innkjøpsforeninger skulle i utgangspunktet få halvparten så stor økning av kriseskatten som sparebankene. Det ble imidlertid mer enn utlignet av at Finansdepartementet foreslo å endre inntektsskattegrunnlaget. I inntektsåret 1933-34 skulle forbruks- og innkjøpsforeninger ikke prosentlignes av formuen, men inntektsbeskattes etter de «almindelige regler». Det innebar at «hvad der av årets fortjeneste utbetales andelshaverne som bonus, rabatt på varekjøp eller lignende anses innbefattet i den skattepliktige inntekt.»

Under ellers like vilkår ville dette som oftest trolig gitt vesentlig høyere skattbar inntekt enn prosentligning. Dermed ville statsskatten, som var progressiv for samvirkeforetak og personer, men ikke for aksjeselskap, øke vesentlig for NKL og for store lønnsomme samvirkelag. For 1933-34 ble det foreslått at statsskatten skulle utgjøre 50 prosent av inntekter over 875.000 kroner.

Finansdepartementet begrunnet forslaget med kritikken som var reist mot beskatningen av kooperasjonen. Selv om departementet ikke ville «ta noget standpunkt til dette beskatnings spørsmålet i sin almindelighet», mente man at «disse foreninger under de nuværende kritiske forhold bør få bære sin del av

249 I 1933 fremmet begge regjeringer forslag om endringer av skattelovene uten å omtale saken, som heller ikke ble tatt opp under lovbehandlingen jf. Ot.prp.nr. 18, 47, 69 og 80 1933, Innst.O.nr. 7, 75 og 107 1933, OT 1933: 168-187, 244-45, 552-53, LT 1933: 32-47, 51, 114.

250 *Norges Kjøbmandsblad* 1933: 123, B.innst.S. nr. 145 1933: 8. Jf. også Sulutvedt et al. 1956: 115.

251 I Maurseth 1987: 515 er plenumsvedtaket feilaktig karakterisert som et lovvedtak. Jf. nesten tilsvarende i Wilhelmsen 1981: 32.

byrden ved den tunge inntektsbeskatning» som ble pålagt alle andre «skattepliktige». Det ble ikke gitt noen begrunnelse for hvorfor dette byrdeprinsippet ikke også skulle omfatte samvirkeforetak innenfor jordbruk og fiskeri underlagt spesielle regler. Å inkludere også disse var sannsynligvis for kontroversielt i Venstre.²⁵²

Det ble understreket at forslaget ikke omfattet kommuneskatten – selv om de kommunale finanser jevnt over neppe var bedre enn de statlige. I og med at skatteendringen var av rent midlertidig karakter mente Finansdepartementet at en lovendring var overflødig.²⁵³ Lovhjemmelen for å fravike gjeldende rett fantes i en unntaksbestemmelse i skattelovene som ga Stortinget blankofullmakt til dette.²⁵⁴

Sett på bakgrunn av Venstres holdninger til beskatningen av kooperasjonen siden 1917 var forslaget høyst overraskende. Finansminister Lunds offentlige begrunnelse om at det var snakk om «en ekstraordinær foranstaltning» var nok riktig, men ikke fyllestgjørende.²⁵⁵ I realiteten satt Venstres støtte til forslaget svært langt inne. Det var ingen tilfeldighet at finansministeren var den eneste som frontet saken fra partiets side under plenumsbehandlingen. Der bagatelliserte han - trolig med rette - virkningene for de mange små forbruksforeningene, samtidig som han understreket at effekten ville bli betydelig for NKL og dens største medlemmer.²⁵⁶

15.mars 1933 fikk Lund fullmakt av sin stortingsgruppe til å detaljutforme et budsjettforslag med skatteøkninger hvor beskatning av kooperasjonen ikke ble nevnt.²⁵⁷

Før finanskomiteen avga sin innstilling ble saken tatt opp i Venstres stortingsgruppe. Saken skapte store motsetninger. Partiets tre medlemmer av finanskomiteen mente at forslaget aldri burde vært fremmet. Johan Martin J. Strand, som hadde representert partiet i skattelovkommisjonen, fant forslaget spesielt vanskelig – også utfra legalitetsbetraktninger. Dessuten oppfattet folk flest forslaget som innledningen til ordinær skattlegging noe den parlamentarisk-

252 Vi kommer tilbake til hvordan innkjøpsforeninger innenfor jordbruket, som fellekjøpene, ble behandlet.

253 St.prp.nr.40 1933: 4-5. Fremmet 31.3.1933.

254 Lskl § 138: «Utligning av skat til staten av indtægt eller av indtægt og formue sker i forbindelse med utligningen av den kommunale formues- og indtægtsskatt i overensstemmelse med forskriftene i nærværende lov, undtagen forsåvidt Stortingets beslutning medfører avvikelse herfra.» Utfra kommentarutgavene til skattelovene ser det ikke ut til at bestemmelsen har vært rettslig omstridt, jf. Greni, Trosvik og Syversen 1991: 1003. FTD omtalte derimot ikke lovhjemmelen som fantes i statsskattelovens § 8 som ble vedtatt i 1923.

255 ST 1933: 1829.

256 ST 1933: 1829-30.

257 Danielsen 1976: 241-242.

ke lederen, gårdbruker Gunnar Eiesland, ikke mente var urimelig. Flere andre synes også å ha vært av den samme oppfatning. Både finansministeren og den parlamentariske lederen oppfordret på sterkeste gruppen til å støtte regjeringen.²⁵⁸ Ivar J. Vaksdal stemte imot på Stortinget. Han var direktør i Margarin-fabrikken Norge A/S i Bergen, eid av NKL.²⁵⁹

Statsskatteforslaget ble vedtatt med knapt flertall, 68 mot 63 stemmer. Venstre ble støttet av Høyre og en utbryter fra Bondepartiet.²⁶⁰ Høyre holdt en påfallende lav profil under behandlingen av saken. Det skyldtes trolig at Høyre ikke ønsket å provosere kooperasjonens tilhengere i Venstre. Høyres sentrale parlamentarikere må trolig ha funnet det noe pinlig at Venstre-regjeringen til dels fikk gjennomført noe Høyre – bare halvhjertet - hadde forsøkt.²⁶¹

Bondepartiet og Arbeiderpartiet stemte mot. Bondepartiets fremste skattepolitiker Gabriel Moseid mente at regjeringens inntektsbegrep var prinsipielt gal fordi det innebar å beskatte kjøpeutbyttet til medlemmene. Det tok for ikke hensyn til kooperasjonens og samvirkeformens egenart. På dette punkt støttet han seg på en utenlandske autoritet, den engelske skattelovkommisjonen fra 1920. Denne slo fast at «en forretning mellom foreningen og et medlem ikke er helt avsluttet før foreningen har bestemt hvilken rabatt den kan tilstå på et medlems samlede kjøp og har betalt ham denne rabatt i form av dividende av kjøpet». Dette prinsippet var også lagt til grunn ved et lovforslag som den konservative regjeringen nylig hadde fremmet. Det innebar at skattegrunnlaget var foreningens tilbakeholdte overskudd etter kjøpeutbytte - samt inntekten fra salg til ikke-medlemmer. Dette skattegrunnlaget var etter Moseids oppfatning «*prinsipielt .. riktig definert*».²⁶² Moseid opprettholdt altså ikke lenger sitt syn fra skattelovkommisjonen ett år tidligere. Ingen fulgte opp Moseid utspill, som representerte et godt faglig fundert kompromiss.

Arbeiderpartiet førte i hovedsak en todelt argumentasjon. På den ene siden hevdet man at forslaget ville gi privathandelen konkurransefordeler fordi kjøpmennene kunne utgiftsføre sine kunderabatter, mens forbrukersamvirke måtte skatte av sine kjøperabatter til medlemmene. På den annen side hevdet man at

258 Danielsen 1976: 255-56.

259 Jf. ST 1934: 1834, Haffner 1949: 744-45. Vaksdal tok ikke ordet i debatten.

260 Det var «backbencheren» Halvor R. Olstad., som interessant nok var styremedlem i Åmli Forbruksforening 1897-1943 og gårdbruker, jf. ST 1933: 1833, Haffner 1949: 564 og Nielsen 1997: særlig 462-463 som ikke nevner ham som nyvalgt representant og ellers ikke omtaler ham.

261 Ingen representanter for Høyre tok ordet under plenumsbehandlingen, jf. ST 1933: 1828-1833 noe som ble gitt en noe annen fortolkning enn min av Andreas Moan AP s.1833. Høyres private lovforslag i saken ble dessuten bare så vidt nevnt i B.Innst.S.nr. 145 1933: 8.

262 ST 1933: 1829. Moseid refererte her reelt til Parliamentary Papers Cmd. 4260 og Hansard 278: 770 ff.

skatteskjerpelsen ikke ville gi merkbart større skatteinntekter. Forbruksforeningene ville foreta skattetilpasninger gjennom å redusere sine priser og overskudd.²⁶³

Handelsstanden gledet seg over forslaget og stortingsvedtaket. Kjøpmannsforeningen synes likevel å ha vært alene om å følge saken tett, både før og etter vedtaket.²⁶⁴ Handelsstandsforbundet mente vedtaket ikke kunne gjentas uten at loven ble endret. Forbundet fryktet ikke at kooperasjonen ville drive skattetilpasning, det vil si å redusere sine priser og inntekter. Da ville kooperasjonen ødelegge det «mest effektive lokkemiddel overfor publikum».²⁶⁵

4.6.1. Kooperasjonens kampanje mot skattevedtaket

Regjeringens forslag vakte stor oppstandelse i kooperasjonen. En delegasjon oppsøkte finansminister Lund får å få ham til å snu.²⁶⁶ Samtidig gikk det en strøm av til dels likelydende lobbyhenvendelser til Stortinget på vegne av 481 foreninger med 125.000 medlemsfamilier.²⁶⁷ NKLS aktivitet mot regjeringens forslag fikk knapt noen betydning for Stortingets behandling og vedtak. Kooperasjonens kampanje mot stortingsvedtaket var langt mer virkningsfull.

Den hadde fem elementer. Den første var en strategi der NKL anfektet lovligheten av Stortingets vedtak. NKLS kongress, som møtte kort tid etter Stortingets behandling av saken, vedtok å prøve lovligheten av vedtaket for domstolene. Kongressen tok likevel forbehold om at NKL måtte innhente en eller flere juridiske betenkninger før man tok ut stevning.²⁶⁸

NKL forela saken for professor Adolf F.Lindvik og advokatbrødrene Vilhelm og Gustav Heiberg. Det prinsipielle spørsmål var om Stortinget gjennom plenumsvedtak kunne sette skattelovenes generelle bestemmelser (§ 52) til side og med tilbakevirkende kraft for inntektsåret 1932. Juristene svar var utvetydige og samstemte om at det ikke var utsikt til å få medhold i en rettssak.²⁶⁹

263 ST 1933: 1830-1833.

264 Norges Kjøbmandsforbund til finanskomiteen 6.5.1933, jf. *Norges Kjøbmandsblad* 1933: 388-89, jf. eller dekning av saken ibid. gjennom hele året..

265 *Handelsstandens Maanedsskrift* 1933: 119-121, sitat 121.

266 Jf. ST 1933: 1829, Danielsen 1976: 255.

267 NKLS arkiv, boks 139, særlig NKL til Norges Storting 4.4.1933. Jf. også *Norges Kjøbmandsblad* 1933: 388, ST 1933: 1831-32.

268 NKLS arkiv, representantskapsmøteprotokollen 25-26.6.1933, boks 152, NKL til medlemsforeningene 20.7.1933. Jf. også Sulutvedt et al. 1956: 119, *Handelsstandens Maanedsskrift* 1933: 120.

269 NKL søkte å dra organisatorisk lærdom av sin rettslige feilvurdering. I 1934 lyste man ut en stilling som overrettssakfører for å stå bedre rustet kompetansemessig. NKLS arkiv, søknadene er bevart i mappe i NKLS safe i arkivet.

I tillegg var NKL opptatt av om dens bonus og rabatt til medlemsforeningene kunne beskattes på begge hender slik departementet hevdet. Brødrene Heiberg mente spørsmålet var tvilsomt, mens Lindvik mente bonusen bare kunne beskattes på NKLS hånd. Samtidig var det også uklart hva slags inntekt eller overskudd som skulle legges til grunn for ligningen. Dernest lurte NKL på hvordan skillet mellom forbruksforeninger og jordbrukets innkjøpssamvirke, som NKL mente ikke var omfattet av stortingsvedtaket, skulle gjennomføres når mange av forbruksforeningene drev salg av driftsmidler til jordbruket. Lindvik tvilte på at NKL ville nå frem i rettsapparatet på dette punkt.²⁷⁰

Dette var likevel ikke til hinder for at kooperasjonen nettopp her kunne innkassere sin første seier. Det skyldtes en henvendelse fra Felleskjøpet i Rogaland som solgte mesteparten av sine driftsmidler til bøndene gjennom handelslag og forbruksforeninger. Felleskjøpet lurte på hvordan foreningenes inntekt fra dette skulle beskattes. Finansdepartementet svarte, i strid med vedtaket ordlyd, at vedtaket «*kun tilsikter å ramme*» forbruksforeninger, ikke innkjøpsforeninger. På denne bakgrunn «samtykket» Finansdepartementet i at fortjenesten fra handel med «driftsmidler i jordbrukets tjeneste» ikke skulle omfattes av vedtaket.²⁷¹

NKLS andre strategi, klageprosessen med skattemyndighetene, ble innledet med at alle medlemsforeningene ble bedt om å påklage ligningen når de fikk sine skattesedler i påvente av en avklaring av rettstilstanden gjennom domstolene.²⁷² Finansdepartementet aksepterte at utfallet av en eventuell rettssak skulle gjøres gjeldende for NKLS foreninger.²⁷³ NKL ønsket imidlertid å få Finansdepartementet til å gjøre retrett uten rettssak. Finansdepartementet ble klart vesentlig mer kompromissvillige etter stortingsvalget 16. oktober 1933.

Mellom 1912 og 1952 ble regnskapspliktig næringsvirksomhet beskattet av gjennomsnittsinntekten de siste tre årene.²⁷⁴ Finansdepartementet gikk i utgangspunktet inn for at statsskattevedtaket ikke bare skulle gi virkning for inntektsåret 1932, men også for inntektsårene 1930 og 1931.²⁷⁵ I så fall ville vedtaket visstnok gi statskassen en inntekt på $\frac{3}{4}$ million i budsjettåret 1933-34 samtidig som vedtaket ville gi skattevirkning i ytterligere to år. Fortolkningen stod svakt både politisk, moralsk og rettslig. 24. oktober 1933 kastet Finansdepartementet og finansminister Lund inn håndkleet og aksepterte at skattevedta-

270 NKLS arkiv, boks 50 og 52, NKL til Lindvik 29.7.1933 med svar 30.9.1933, NKL til Heiberg 1.8.1933 med svar 16. og 22.8.1933.

271 NKLS arkiv, boks 152, FTD til Fylkesmannen i Rogaland 24.7.1933, NKL til medlemsforeningene 15.8.1933, FTDs rundskriv av 24.10.1933.

272 NKLS arkiv, boks 152, NKL til medlemsforeningene 20.7.1933.

273 NKLS arkiv, FTD til NKL 8.8.1933.

274 Greftegreff 1963: 122-123.

275 NKLS arkiv, boks 150, FTD til Larvik ligningskontor 12.7.1933 gjenpart til NKL. Frem til 1957 betalte skattyterne skatt av fjorårets inntekt, jf. Lie 1995: 300-301.

ket bare skulle gjøres gjeldende for skatteåret 1932.²⁷⁶ Det reduserte virkningen. Resultatet skapte irritasjon og skuffelse i handelsstanden.²⁷⁷

Et fortsatt uavklart spørsmål var hvordan dette skulle fortolkes i forhold til gjennomsnittligningen de påfølgende to ligningsårene. Det var nemlig liten tvil om at den årlige inntekten fra prosentligningen av samvirkeforetak i de fleste kommuner ikke inngikk i gjennomsnittligningen, men ble lignet direkte. Finansdepartementet var imidlertid av den oppfatning at gjennomsnittligningen måtte gjennomføres for de påfølgende to ligningsår. I motsatt fall ville jo samvirkelagens skattbare regnskapsbaserte inntekt for inntektsåret 1932 ikke blitt skattlagt med mer enn 1/3. Da Nygaards Handelsforening i Bergen, som bare handlet med medlemmer, ble utsatt for denne gjennomsnittligningen i 1933-34 gikk den sak.

Ligningsmyndighetene og Finansdepartementet tapte på alle punkt i tre rettsinstanser. Finansdepartementet måtte til og med akseptere at Høyesterett ikke korrigerer en lagmannsrettsdom som sluttet seg til kooperasjonens tradisjonelle argument om at samvirkelag som bare handlet med medlemmer ikke drev næringsvirksomhet.²⁷⁸

NKL forfulgte sin suksess og ba om at dobbeltbeskatningen av NKLs utbytte til foreningene også måtte bortfalle. Finansdepartementet fastholdt at dobbeltbeskatningen var «juridisk fullt holdbar». Departementet var likevel villig til å frafalle beskatningen av NKL på dette punkt «under forutsetning av at de forskjellige tvistespørsmål» som NKL hadde «antydnet... anses som bortfalt». NKL aksepterte forliket. Det representerte en ydmykende retrett for finansminister Lund.²⁷⁹ For NKL innebar forliket og klagesaken med ligningsmyndighe-

276 NKLs arkiv, boks 150, FTDs rundskriv av 24.10.1933. FTD beordret samtidig at ligning på basis av den tidligere fortolkningen måtte omgjøres. Retretten ble begrunnet med at departementet «etter fornyet overveielse» fant at ligningsmåten «vanskelig lar sig oprettholde, idet den ikke har fått tydelig uttrykk som bestemmelsen lyder».

277 Jf. *Norges Kjøbmandsblad* 1933: 1007, 1022-23. I Stavanger, hvor skatten for 1932 allerede var ilignet, førte Finansdepartementets retrett til at beskatningen av de to store forbruksforeningene i byen ble redusert med 75 %.

278 *Retstidende* 1937: 777-782. Den rettslige striden om byskattelovens § 40 om gjennomsnittligning eller § 40 tilsvarende landskatteloven § 52 skulle legges til grunn for ligningen. Riksskattestyret: 1938: 96. I den grad ligningsmyndighetene i resten av landet fulgte opp høyesterettsdommen – eller i utgangspunktet bare praktiserte gjennomsnittligning for samvirkelag for inntektsåret 1933 – innebar det at statsskattevedtaket om regnskapsmessig ligningen av samvirkelagene bare fikk virkning for 1/3 av overskuddet. I kjølvannet av høyesterettsdommen ble gjennomsnittligningen bare gjort gjeldende for den beregnede inntekt av salg til ikke-medlemmer.

279 NKLs arkiv, boks 150, NKL til FTD 2.11.1933, FTD til NKL 2.1.1934 sitat, NKL til FTD 22.1.1934.

tene i Oslo at statsskatten ble redusert fra opprinnelig kr. 250.419 til kr. 86.955 eller omkring 2/3.²⁸⁰

NKLs tredje strategi var å oppfordre sine distriktsorganisasjonene om å utfordre stortingskandidatene til å ta stilling til statsskattevedtaket og samvirkebeskatningen generelt i forkant av valgkampen høsten 1933. Resultatene skulle offentliggjøres i pressen.²⁸¹ NKL hevdet offentlig at 2/3 av de valgte representantene hadde uttalt seg mot statsskattevedtaket.²⁸² Det var neppe tilfelle.²⁸³ I Rogaland lovte for eksempel bare Arbeiderpartiets og Bondepartiets kandidater dette.²⁸⁴ Aksjonens betydning bør derfor ikke overdrives.

NKLs fjerde strategi var å forsøke å dokumentere lokalt og sentralt at kooperasjonen betalte relativt mye skatt sammenlignet med sine konkurrenter. Medlemsforeningene ble bedt om å sørge for å «**få utskrift av stedets handelsmenns skatter**» når ligningen ble lagt ut og informere NKL og lokalpressen om resultatet.²⁸⁵ *Kooperatøren* presenterte en rekke eksempler på at samvirkelag og deres ansatte fikk til dels betydelig mer skatt enn sine konkurrenter. I og med at det ikke var kontrollert for forsørgelsesbyrden, som hadde svært stor betydning for personbeskatningen, sier oppslagene noe om hvilket virkelighetsbilde kooperasjonen ønsket å gi.²⁸⁶

Et viktig uttrykk for kooperasjonens debatteknikk var en brosjyre skrevet av distriktsstyreformann Roald i Møre og Romsdal. Roald tok for seg gjennomsnittstallene ved ligningen for gruppen «verkseiere, fabrikkere, handelsmenn, skipsredere o.l.» for landdistriktene i fylket. For 1931-32 hadde denne gruppen en gjennomsnittlig antatt inntekt på kr.1735.²⁸⁷ Etter fradrag knyttet til forsørgelsesbyrde o.l. sank den skattbare inntekten til kr.1277. Hvis denne gruppen ble belastet med samme forrentning av sin samlede skattbare formue som kooperasjonen, 5 prosent, ble den skattbare arbeidsinntekten redusert til gjennomsnittlig kr. 675. Dette ble brukt som belegg for at «skatteavkastningen i den

280 NKLs arkiv, boks 152, NKLs disponent til NKLs styre 21.4.1934.

281 NKLs arkiv, boks 150, NKL til medlemsforeningene 20.7.1933.

282 NKLs årsberetning 1933: 35.

283 Utfra NKLs arkiv, boks 152.

284 Roalkvam 1981: 231 ff.

285 NKLs arkiv, boks 150, NKL til medlemsforeningene 20.7.1933 utheving i kilden. Det er ikke undersøkt i hvilken grad kampanjen nedfelte seg i lokalpressen.

286 *Kooperatøren* 1933: 148, 228, 238. NKL ble for øvrig nektet spalteplass i Aftenposten sommeren 1933 da man brukte den type argumenter. NKLs arkiv, Juells papirer, leserbrev fra NKL og Juell til et ukjent antall aviser 15.8.1933 med svar fra Aftenpostens Nesse 19. og 23.8.1933 med svar fra Juell 21.8.1933.

287 Minimumslønnen for de lavtlønnende, men fast ansatte telefonistinnene i Telegrafverket var til sammenligning 1650 kr per år i 1930, jf. Telegrafstyret 1930b: 5.

alminnelige private handel» ikke var stor, mens kooperasjonen drev større og mer effektivt.²⁸⁸

Den femte strategien var å tilpasse seg skattevedtaket gjennom prisreduksjoner. Det skjedde i Stavanger hvor statsskattevedtakets økonomiske konsekvenser for samvirkelagene var størst og best dokumentert.²⁸⁹ For den største og mest lønnsomme forbruksforeningen i byen, Økonom, førte regjeringens opprinnelige fortolkning av vedtaket og de progressive skattesatsene til at ble illignet like mye statsskatt som nesten alle (256 stk) private handelsforetak i byen (kr. 57.506) for inntektsåret 1932. Den andre store forbruksforeningen i byen, Bikuben, ble i utgangspunktet illignet en statsskatt på 35.700 kroner. Etter at regjeringen forlot sin fortolkning ble Økonoms statsskatt satt ned til 14.000 og Bikubens til 9.000 kroner.

Den høye skatten reflekterte at Økonom og i noe mindre grad Bikuben, holdt forholdsvis høye priser. Driftsoverskuddet før kjøpeutbyttet lå på 10-20 prosent av omsetningen. På den annen side ga de to foreningene medlemmene svært stort kjøpeutbytte. I mellomkrigstiden varierte den vanligvis mellom åtte og ti prosent og var aldri under seks prosent. Det var minst det dobbelte av hva som var vanlig blant NKLs medlemsforeninger.

Prispolitikken reflekterer en lite effektiv privathandel. Kooperasjonens prispolitikk i Stavanger var en suksess selv om mange medlemmer også i betydelig grad handlet hos konkurrenter. Ikke i noen annen av landets større byer stod kooperasjonen sterkere enn i Stavanger. Kjøpmennene hevdet i 1932 at kooperasjonen stod for 60 prosent av dagligvareomsetningen i byen.

Forbruksforeningenes svar på statsskattevedtaket var å redusere prisene på brød, sukker og mel med ti prosent og noe mindre på andre varer for å redusere det skattbare overskuddet hvis vedtaket ble videreført. Det resulterte i en lokal priskrig som varte i flere måneder. For foreninger med høy egenkapital var dette en risikofri og lønnsom skattetilpasning hvis vedtaket ble videreført - for både foretak og medlemmer.

Det samlede resultatet av kooperasjonens kampanje var imponerende. Det viste at NKL hadde en dyktige ledelse og en effektiv organisasjon. De mange eksempler på at kooperasjonen betalte minst like mye skatt som sine konkurrenter var effektiv agitasjon. På disse punkter var handelsstandens organisasjoner helt uforberedt og ble svar skyldig. Det reflekterte at de i hele mellomkrigstiden var mer opptatt av skatterettslige prinsipper enn faktisk skattebyrde. Det endret seg etter 1945.

288 Roald 1933: 7-8. Forfatteren var identisk med en av SFNVs to samvirkekonstulenter.

289 Det følgende er basert på Roalkvam 1981: særlig 228 ff. og *Norges Kjøbmandsblad* 1933: 1022-23.

Spørsmålet er om kooperasjonens fremstilling var i samsvar med de faktiske forhold. Et hovedpoeng er om den tilnærmede likebehandlingen forutsatte at Finansdepartementets fortolkning av skattevedtaket ble lagt til grunn. Det var også hovedresultatet av den bearbeidingen NKL gjorde på basis av innhentet ligningsstatistikk fra 49 forbruksforeninger og 710 kjøpmenn. På den annen side ga denne undersøkelsen også godt grunnlag for å hevde at hvis statsskattevedtaket av 1933 var blitt varig ville kooperasjonen blitt beskattet hardere enn sine konkurrenter. Et slikt utfall er likevel vanskelig å tenke seg.²⁹⁰

En indikasjon på at NKL ikke trodde på sitt politiske budskap på dette punkt var dens årsberetninger. Der ble det fortsatt gitt svært ufullstendig opplysninger - om noen - om skattenes omfang og betydning for NKLS næringsvirksomhet i. Det samme var i enda høyere grad tilfelle for medlemsforeningene som selvsagt visste hvor mye de betalte i skatt av fjorårets inntekt. NKL kunne - om de hadde ønsket det lett dokumentert hvor mye kooperasjonen betalte i kommune- og statsskatt gjennom sitt godt organiserte system for statistikkinn-samling og -bearbeiding.

4.6.2. Et engangstilfelle

Statsskattevedtaket i 1933 ble et engangstilfelle. Utfallet av stortingsvalget høsten 1933 skapte en ny parlamentarisk situasjon. Arbeiderpartiets sterke fremgang etter sin klare tilbakevending til reformismen innebar at tre ikke-sosialistiske partiene måtte stå sammen hvis Arbeiderpartiets politiske innflytelse skulle holdes nede. NKL hadde betydelige forventninger til Stortingets nye sammensetning høsten 1933, også på det skattepolitiske området.²⁹¹

NKL ble ikke skuffet. Finansminister Lund utfordret ikke det parlamentariske flertallet og gjentok ikke sitt forslag i 1934. Offentlig begrunnet han dette med at kooperasjonen hadde bekjempet 1933-vedtaket så effektivt.²⁹² I stedet økte kriseskatten, som kom på toppen av den ordinære statsskatten beregnet etter ordinære regler, fra 10 til 20 prosent for forbruks- og innkjøpsforeninger. Høyre ønsket å gjenta vedtaket fra 1933, men ble stående alene.²⁹³

290 Ligningen for 1933 innebar jo prosentligning i kommuneligningen og regnskapsligning i statsskatteligningen, dvs. kvalitativt ulike skattegrunnlag. Bearbeidingen av statistikken ble foretatt av cand. oecon Arne Knudsen etter særskilt oppdrag, jf. NKLS arkiv, boks 152, særskilt hefte/bok.

291 *Kooperatøren* 1933 nr. 22.

292 Særlig ST 1934: 2078.

293 Jf. St.prp.nr. 1 1934 kap.2001, B.Innst.S. 1934 147, ST 1934: 2074-2084, jf. også Sulutvedt et al. 1956: 119, *Norges Kjøbmandsblad* 1934:498-99, *Kooperatøren* 1934: 157-158. Høyre gjentok sitt forslag i 1936, men ble stående alene, jf. *Norges Kjøbmandsblad* 1936:548

De parlamentariske konstellasjonene ved statskattevedtaket om kooperasjonen i 1933 var et ikke uviktig ledd i den parlamentariske tilnærming mellom Arbeiderpartiet og Bondepartiet i kjølvannet av Bondeparti-regjeringens avgang samme år.²⁹⁴ Det hevdet redaktør Thorvald Aadahl i Bondepartiets hovedorgan *Nationen*. Aadahl ble en sterk offentlig kritiker av Bondepartiets tilnærming til Arbeiderpartiet. Han støttet statskattevedtaket dagen etter det var fattet i en leder som kunne tolkes som om alle former for samvirke burde behandles på samme måte.²⁹⁵

Bondelagets gikk ikke like langt, men i arbeidsprogrammet vedtatt av representantskapet kort tid senere ble det formulert en oppsiktsvekkende post: «Likestilling i beskatningen av all handel med forbruksvarer.» Vedtaket, fattet med 48 mot fire stemmer, viste at Bondelagets ledelse gjorde sitt beste for å motarbeide Bondepartiets sak-til-sak tilnærming til Arbeiderpartiet.²⁹⁶ Denne politiske tilnærmingen kulminerte med kriseforliket i 1935.

Paul Frank og Handelsstandsforbundet resignerte fullstendig. Både skatt og annen agitasjon mot kooperasjonen ble tatt fullstendig av sakskartet etter stortingsvalget høsten 1933 og frem til okkupasjonen.²⁹⁷ Andre saker var både prinsipielt viktigere og mer akutte for medlemmene. De gjaldt blant annet produsentsamvirkets sterke vekst innenfor fiskeri og jordbruk med staten som fødselshjelper og lovmessige støttespiller.

Kjøpmannsforeningen slapp ikke saken like lett, men også der spredte resignasjonen seg. På foreningens generalmøte i 1935 ble ledelsen kritisert av en kjøpmann fra Stavanger for ikke å ha lagt tilstrekkelig vekt på «personlig foretrede i stortinget». Ledelsen avviste kritikken, men realiteten var at organisasjonen manglet en effektiv påvirkningsstrategi. Dagligvarekjøpmennene følte – med betydelig rett – at de ble stående alene. Bitterheten mot mange grossister som ga samvirkelegene bedre rabatter enn kjøpmennene var påtakelig.²⁹⁸

I skyggen av den omfattende og opphetede debatten om kooperasjonens skattevilkår fra 1924 til 1934 ble samvirkebeskatningen utvidet til et nytt viktig

294 Jf. Maurseth 1987: 515, Nielsen 1997: særlig 501 med note 196.

295 Jf. *Norges Kjøbmandsblad* 1933: 511 og 516 hvor lederen er gjengitt. Om Aadahls rolle i Bondepartiet på 1930-tallet, jf. Nielsen 1997, Nielsen 2001.

296 Norges Bondelags Beretning 1933: 8. Etter velvillig bistand fra Olav Rovde kan det nevnes at Bondelagets arbeidsutvalgs forslag før stortingsbehandlingen av saken var vesentlig mindre forpliktende: «Spørsmålet om likestilling i beskatningen av all handel med forbruksvarer utredet.» I *Norges Kjøbmandsblad* 1933: 571 ble det hevdet at stemmetallene var 84 mot 4.

297 En gjennomgang av registeret til *Handelsstandens Maanedsskrift* 1934-1939 viser at kooperasjonen bare ble omtalt en håndfull ganger, jf. 1934: 7 og 90, 1937: 231 ff.

298 Jf. gjennomgang av *Norges Kjøbmandsblad* 1934-1939, jf. bla. 1935: 806, 976, 1937: 988

område. Denne politisk ukontroversielle utvidelsen er en ytterligere understreking av at beskatningen av kooperasjonen stod i en politisk særstilling i mellomkrigstiden.

4.7. 1931: Samvirkebeskatningen utvides til fiskerisalgssamvirke

Før skattelovkommisjonen av 1929 avga sin innstilling om beskatningen av samvirkelag ble samvirkebeskatningen utvidet til helt nytt område, fiskerisalgssamvirke, gjennom en politisk lynmanøver våren 1931. Mye tyder på at utvidelsen hadde direkte sammenheng med regjeringsskiftet 12. mai 1931 da Bondepartiet overtok regjeringsmakten. I løpet av noen få uker sørget meierisamvirkets strateg Jon Sundby som landbruksminister for at Stortinget både vedtok den tvungne utjevningsavgiften på melk og lovgrunnlaget for smørinnblanding i margarinen.

Landskattelovens § 52 etter endringene i 1931 med substansendringene i kursiv:

Forbruksforeninger med fast utsalgssted, som selger til foreningens medlemmer, innkjøpsforeninger, som fordeler forutbestilte varer mellom foreningens medlemmer, samt foreninger, der utelukkende eller hovedsakelig har til formål for sine medlemmer å besørge innkjøpt råemner eller driftsmidler i jordbrukets tjeneste, kan ilignes skatt av den inntekt, som vinnes av foreningens formue, men skattlegges ikke for den drevne virksomhet. Efter samme regler beskattes foreninger *og lag*, som bare tilvirker *eller* forhandler produkter av medlemmenes gårdsbruk *eller fiskerivirksomhet*, idet inntekten av virksomheten i dette tilfelde kommer til beskatning hos medlemmene som avkastning av gårdsbruket *eller fiskeriet*. Andelsmeierier beskattes etter samme regler som aktiemeierier, se § 20»

Selger forbruksforeningen tillike til andre enn foreningens medlemmer, blir den at beskatte av den virkelig hadde inntekt av dette salg. Kan omsetningen til andre enn foreningens medlemmer ikke særskilt oppgis, blir den hele ved foreningens virksomhet vunne fordel for medlemmene skjønnsmessig å ansette og beskatte som inntekt.

Det var av avgjørende betydning for at meierisamvirkets nyskapninger, melkesentralene, ikke bare overlevde, men fikk økonomisk og rettslig handlingsrom til fungere som regionale karteller.²⁹⁹ Stats- og finansminister Peder Kolstad

299 Jf. Hovland 1979 og Lie 1980: 84 ff.

handlet også raskt for å understøtte samvirkeorganiseringen innenfor fiskeriene. 5. juni 1931 fremmet han forslag om at produsentsamvirke innenfor fiskeriene bare skulle betale inntektsskatt av avkastningen av sin formue. Forslaget ble drevet gjennom med ekspressfart.

Bakgrunnen var følgende: I desember 1927 ble Storsildlaget etablert i Ålesund for å ta hånd om førstehåndsomsetningen av sild nord for Stadt. Det var den første vellykkede omsetningsorganisasjonen blant fiskerne. Ett år senere ble en tilsvarende organisasjon etablert sør for Stadt, Stor- og Vårsildlaget. I desember 1929 vedtok Mowinckel-regjeringen (V) en provisorisk anordning om eksport av fersk sild. Den innebar at det kun ble gitt eksportlisens for fersk sild som var kjøpt gjennom en fiskerierorganisasjon godkjent av Handelsdepartementet. Ambisjonen var å jevne ut prissvingninger og heve prisene. Anordningen ble omgjort til en midlertidig lov i 1930 som senere ble forlenget frem til okkupasjonen.³⁰⁰ Prinsippet om at førstehåndsomsetningen av fisk måtte gå gjennom en departementsgodkjent fiskerierorganisasjon ble utvidet til flere fiskeslag og gjort gjeldende på almen basis i den midlertidige Råfiskloven av 1938.

I regjeringens kortfattede proposisjon fremgikk det at både Storsildlaget og Stor- og Vårsildlaget hadde bedt Handelsdepartementet om treffe tiltak slik at lagene «under alle omstendigheter sikres skattefrihet». Den første ligningen av Stor- og Vårsildlaget medførte en betydelig skattebelastning. Etter klagebehandling ble skatten riktignok nedsatt med over 90 %. De lokale ligningsmyndighetene viste stor sympati for organisasjonsdannelsen.³⁰¹

Mowinckel-regjeringen ga ikke henvendelsene fra sildesalgslagene sommeren 1930 høy prioritet. Våren 1931 var saken kommet til Finansdepartementet. Etter å ha innhentet opplysninger om fiskesalgslagenes virksomhet og oppslutning sendte Finansdepartementet saken til Skattelovkommisjonen av 1929. Kommisjonen avga raskt en innstilling om saken.³⁰²

I motsetning til kooperasjonen utløste fiskerisamvirket ikke konflikt i kommisjonen. Den fant det «rimelig, at ... salgsforeninger for fiskeriprodukter gis samme stilling i skatterettslig henseende som gårdsbrukets salgslag», men nøy-

300 Lyng 1958: 84-85.

301 Av en antatt skattbar inntekt på kr 42700 og en formue på kr. 54000 kr ble man ilagt en samlet skatt på kr 12077. Etter klage ble den redusert til kr. 1163, jf. Ot.prp.nr.56 1931. Her hevdes det at dette var ligningen for 1930-31!, men det må være en inkurie. I 1930 hadde Stor- og vårsildlaget et regnskapsmessig overskudd på over kr. 300.000, jf. Fasting 1960: 275.

302 Kommisjonen fikk saken fra FTD 23.4.1931 utfra Ot.prp.nr.56 1931: 2. Utfra Haffner 1936: 115 og Innstilling VI fra skattekommisjonen av 1929 ble innstillingen om saken avgitt 29.5.1930 sic! som må være en trykkfeil for 1931. Denne delen av innstillingen som omhandler fiskesalgslagene er gjengitt i sin helhet i Ot.prp.nr.56 1931: 2-3. De to andre lovendringsforslagene i Innstilling VI ble ikke behandlet som hastesaker.

de seg ikke med det. Kommisjonen fant det «overveiende sannsynlig» at fiske-salgslag ville blitt inkludert i 1911-lovene hvis slike foreninger hadde «eksistert på den tid». Med sluttet seg derfor til Stor- og Vårsildlagets forslag om at «foreninger og *selskaper (sammenslutninger)* som tilvirker og/eller forhandler produkter av medlemmenes ... fiskerivirksomhet» bare skulle inntektsbeskattes av avkastningen av foretakets formue.

Kommisjonens innstilling ble avgitt 29. mai. 5. juni fremmet regjeringen saken for Stortinget. Forslaget var endret på et viktig punkt. Formuleringen om «*selskaper (sammenslutninger)*» ble endret til «lag». Begrunnelsen var at samvirkebeskatningsparagrafen (§52/§42) ikke tidligere hadde omfattet selskap, bare foreninger. Reglene om beskatning av selskap, eksempelvis aksjeselskap, var regulert i andre deler av skattelovene. Finansdepartementets presisering innebar en klar kritikk av skattekommisjonen for på en utilsiktet måte å åpne for at andre selskapsformer enn samvirkeforetak skulle kunne dra nytte av gunstige skatteregler.³⁰³

I løpet av 19 dager var regjeringens forslag sanksjonert som lov. Lovkomiteen, som behandlet saken, var svært kritisk til at saken var fremmet så sent at det ikke var tid til «betryggende granskning». Komiteflertallet, representanter fra Arbeiderpartiet og Høyre, var også kritisk til utviklingen i retning av «skattefrihet» som forslaget representerte. De ville likevel ikke motsette seg realitetsbehandling i lys av «den sterke henstilling fra interesserte». Lovendringen ble vedtatt uten noen form for debatt.³⁰⁴

Tausheten reflekterte tidspresset Stortinget ble utsatt for. Det er likevel ingen tvil om at et bredt, ja et praktisk talt samlet politisk miljø fant at samvirkeorganiseringen var ønskelig og nødvendig i lys av mellomkrigstidens pris- og avsetningskriser innenfor fiskeriene. I et slikt perspektiv faller politisk og lovgivningsmessig støtte gjennom beskatningen helt naturlig. De vedtatte skattereglene hadde sannsynligvis ingen betydning for *etableringen* av fiskerisalgs-samvirke. I etableringsfasen var statlige budsjettstøtten til opplysningsarbeid og lovreguleringen og administrativ godkjenning av fiskesalgslag de avgjørende forutsetningene.

Skattereglene hadde imidlertid stor betydning for lagenes konsolidering og ekspansjon. Skattesystemet bidro til å gi fiskesalgslagene og Råfisklaget brukbar økonomi og med langt lavere innskutt medlemskapital enn tilfelle var ved etableringen av jordbrukets salgs- og foredlingssamvirke. Det kan ha hatt betydning for fiskerisalgslagenes suksess fra 1931. Skattereglenes betydning sy-

303 Ot.prp.nr.56 1931: 2-3.

304 Innst.O XXXVI 1931, OT 1931: 843-844, LT 1931: 118.

nes likevel å glimre med sitt fravær i senere fremstillinger og analyser av fiskerisamvirkets fremvekst, konsolidering og vekst.³⁰⁵

Mange av fiskesalgslagene var ikke samvirkeforetak i den betydning at de drev ordinært kjøp, salg eller foredling av varer fra (eller til) medlemmene.³⁰⁶ For de fleste salgslagenes vedkommende var deres inntektsgrunnlag – når vi ser bort fra eventuell statlig støtte og lån i oppstartingsfasen – en avgift eller provisjon på en til to prosent av fiskernes salg til oppkjøper. For enkelte lag skulle både oppkjøper og fisker betale avgift til laget. Slik sett drev mange salgslag en nesten risikofri virksomhet. Fraværet av ordinær inntektsskatt var derfor lettere å forene med de skatterettslige prinsipper som lå til grunn for skattelovene enn for mange andre samvirkeforetak. Dette argumentet var imidlertid ikke fremme i forarbeidene.³⁰⁷

Det var fiskernes salgsorganisasjoner som tok initiativ til å utvide loven. De var ikke opptatt av fiskernes innkjøpssamvirke.³⁰⁸ Nord-Norges Fiskerforbund, etablert i 1915, startet for øvrig et felles innkjøpslag for redskap og forbruksvarer, som ble avvirket på begynnelsen av 1920-tallet.³⁰⁹ Sett på bakgrunn av fiskernes andelslag fikk monopol på store deler av agnforsyningen i Nord-Norge fra 1949 er de manglende skattefordelene spesielt overraskende.³¹⁰ Forholdet ble endret i 1984 da fiskernes innkjøpssamvirke ble inkludert ved lovrevisjonen, jf. kap.7.3.

Det mest interessante med utvidelsen av samvirkebeskatningen til å omfatte fiskerivirksomhet i 1931 var at de skattemessige incentiver til samvirkemessig organisering kom før slik organisering hadde fått noe omfang av betydning nasjonalt. Kontrasten til skattereglene for jordbrukssamvirke fra 1911 og særlig forbrukersamvirke fra 1911/17 er slående. Innenfor begge disse sektorene var det i langt større grad snakk om et organisatorisk gjennombrudd i forkant av de vedtatte skattefordelene.

305 F.eks. Christensen og Hallenstvedt 1990, Hallenstvedt 1982, Fasting 1960.

306 For en oversikt av dette se Finansdepartementet 1978: 108.

307 Jf. gjennomgangen i Tande og Studieselskapet samfunn og n*ringsliv 1957: 155-191.

308 Jf. Christensen og Hallenstvedt 1990: 36-37, Hallenstvedt og Dynna 1976: 126-127, 218-226, Johnstad 1998: 285.

309 Jf. Johansen 2002: 371-72. I og med at den hyperaktive Aldor Ingebrigtsen, som var formann for laget, var stortingsrepresentant AP fra 1922, kunne man kanskje ha ventet at han hadde tatt tak i saken.

310 Handelsdepartementet 1955: 230-231, Finansdepartementet 1978: 116-118.

4.8. Lignings- og rettspraksis

De mange uklare sidene av samvirkebeskatningen ble gjenstand for en rekke ligningsmessige konflikter i mellomkrigstiden. Vi skal se nærmere på sentrale rettslige og administrative fortolkninger med særlig vekt på de avklaringer som skjedde på høyere nivå i rettsapparatet. Utfra en rent rettslig vurdering var mellomkrigstiden på mange måter en formativ fase i detaljutformingen av det skatteregimet politikerne hadde snekret sammen mellom 1909 og 1923.

Under hvilke betingelser og i hvilken grad fikk faktisk samvirkeforetak skattefordeler sammenlignet med sine konkurrenter? Vi vil også diskutere hvordan samvirkeforetak ville ha reagert på en skatteskjerpelse med utgangspunkt i statskattevedtaket i 1933. Hovedvekten legges på kooperasjonen.

Et av de overordnede spørsmål er hvilke kriterier en økonomisk forening måtte oppfylle formelt og reelt for å være et samvirkeforetak i skatterettslig forstand. Dette var et spørsmål politikerne i stor grad overlot til selskapsjuristene³¹¹ og rettsapparatet. De offentlige utredningene om samvirkelov (1925) og lov om samvirkelag (1937) ga en viss veiledning,³¹² men noen lov ble ikke vedtatt, selv om kooperasjonen etterlyste den for sin del.³¹³ Som rettskilder synes utredningene å ha blitt tillagt liten vekt.³¹⁴ Høyesterett hadde allerede i 1901 og 1909 slått fast at aksjeselskapsformen ikke var til hinder for å bli betraktet som et samvirkeforetak i skatterettslig forstand hvis utbyttedeling i forhold til kjøpsomfang ble praktisert, jf. kap. 2.³¹⁵

Et annet viktig spørsmålet var hvor høyt listen for medlemsskap i et samvirkeforetak i skattelovens forstand skulle legges? Handelsstanden mente kooperasjonen i praksis ofte ikke stilte noen krav og opererte med proforma medlemmer for å redusere skatten. NKLs standardvedtekter krevde i utgangspunktet at samvirkelagenes medlemmer skulle skyte inn et minimums ansvars- eller andelsinnskudd på 60 kroner. NKL åpnet imidlertid også for at slike andelsinnskudd kunne skje ved basis i fremtidig kjøpsutbytte. Handelsstanden kunne dokumentere at denne type løse medlemsskap ikke sjelden kunne åpne for tvilssom skattetilpasning.³¹⁶

311 En av mellomkrigstidens fremste, Augdahl 1929: særlig 1025, beklaget sterkt den manglende lovmessige avklaringen. Samtidig harselerte han over den nye forkortelsen S/L samvirkelag som var i ferd med etablere seg i tillegg til stedet A/L andelslag. SL var «formentlig en forkortelse for sølvrevlag!»

312 Socialdepartementet 1925, Socialdepartementet 1937.

313 F.eks. *Kooperatøren* 1936/11.

314 *Retstidende* 1932: 454 henviser til Justisdepartementet 1898.

315 Jf. også UTV I: 911-912, III: 291-293, 622.

316 *Handelsstandens Maanedssblad* 1929: 47-48. Avtalerettslig var det liten tvil om at medlemmene måtte bli gjort kjent med sine forpliktelser som medlem og formelt underskrevet de godtok foreningens vedtekter for å kunne defineres som medlem, jf. *Handelsbesty-*

Samvirkelag som handlet med ikke-medlemmer brøt kooperasjonens unntak fra handelslovens filialforbud hvis laget hadde mer enn ett utsalg i en kommune. Det gjaldt mindre enn en fjerdedel av samvirkelagene.³¹⁷ Ved enkelte anledninger ble handelsstandens mistanker om lovbrudd på dette punkt bestyrket. I 1933 trykket for eksempel *Handelsstandens Maanedsskrift* et brev fra NKLs styreformann, Andreas Juell, til en handelsforening som vurderte medlemskap i NKL, men som var usikker på hvordan man skulle håndtere salg til ikke-medlemmer. NKL svarte at det ikke representerte noe problem. Det ble løst ved et oppslag i butikken hvor det stod: «Her selges kun til medlemmer.» Man kunne ikke forlange at betjeningen kjente alle medlemmene. «Ytterligere ordner man sig slik at man lett kan bli medlem, men også sådan at det blir lett å stryke dem som kun kommer for å handle en tilfeldig gang. Bestemmelsen (om filialforbud H.E.) blir – som De vil forstå – sikkerligen omgått i stor utstrekning, og vi har aldri hørt at disse omgøelser er blitt påtalt av myndighetene.»³¹⁸ Juell uttalte seg mot bedre vitende. Omkring 1930 ble «mange» samvirkelagsbestyrere ilagt bot for å ha brutt filialforbudet på dette grunnlag.³¹⁹

Domstolene stilte relativt strenge krav til samvirkelagene om å dokumentere hvor stor del av omsetningen som falt på medlemmene. I den såkalte Risørdommen ble det i 1928 slått fast at bare kjøpemerker som ble levert tilbake utgjorde tilstrekkelig dokumentasjon. Risør Samvirkelag argumenterte for at handelen med medlemmer var mye større fordi mange medlemmer mistet kjøpemerker i løpet av året. Utgangspunktet for saken var at laget hadde oppgitt høyere medlemssalg til skattemyndighetene enn til NKL for å spare skatt.³²⁰ Mye tyder på at de lokale ligningsmyndigheter – i alle fall etter 1945 – ikke stilte like strenge krav når det gjaldt å beregne salg til ikke-medlemmer.³²¹

4.8.1. Prosentligningens utforming og grenser

Den mest grunnleggende uklarheten i samvirkebeskatningen var hvordan inntekten «som vinnes av foreningens formue», det vil si inntektsskattegrunnlaget,

reren organ for samvirkelagsbestyrere 1931: 27Lundevall 1929: 625-26, Augdahl 1929: 1025-26. Jf. også UTV I: 455.

317 Handelsdepartementet 1949: 21.

318 *Handelsstandens Maanedsskrift* 1933: 23-24, se også 45.

319 Handelsbestyreren organ for samvirkelagsbestyrere 1931: 27. *Norges Kjøbmansblad* 1930: 346-347 gjengir dommen mot formann i Vaksdal kooperative handelslag som ble idømt en bot på kr.200 for å ha brutt handelsloven.

320 *Handelsstandens Maanedsskrift* 1928: 285-288, 1929: 7-9. Om dommens presedensvirkninger, UTV I: 911-912, III: 538-9, sak 1530. Jf. også *Norges Kjøbmansblad* 1925: 1143-44.

321 UTV 1961: 174-175.

skulle beregnes. Stortinget ga hverken i 1911 eller 1917 noen signaler på dette punkt. Riksskattestyret synes relativt tidlig å ha gitt sin «begrunnelse for prosentligningen».³²² Men først i januar 1932 ser det ut til at Riksskattestyret sendte ut de første nasjonale retningslinjer om prosentsatsen. Fra skatteåret 1931 anbefalte man at prosentsatsen «i almindelighet ansettes til 4,5 %». ³²³ Anbefalingen hadde uklar rettsstatus. Loven åpnet ikke for utfyllende bestemmelser eller forskrifter og anbefalingen ble ikke vedtatt i statsråd som kongelige resolusjon.³²⁴ Anbefalingen ble etter alt å dømme lagt til grunn i senere ligningspraksis selv om Høyesterett i 1935 tok sterkt avstand fra selve prinsippet om prosentligning, jf. nedenfor.

Norges Banks diskonto lå i januar 1932 på 6 prosent, men den falt snart til mellom 4 og 3,5 prosent frem til krigsutbruddet høsten 1939. Renten på bankinnskudd på tre til seks måneders oppsigelse lå vanligvis 0,5 - 1 prosent under diskontoen.³²⁵ Det beste uttrykk for nominell langsiktig risikofri avkastning var statsobligasjoner. Forrentningen av disse falt fra 5 prosent i 1931-32 til mellom 3,7 og 4,5 prosent på slutten av 1930-tallet.³²⁶ Diskonto- og rentereduksjonene påvirket ikke Finansdepartementets anbefaling. Anbefalingen på 4,5 prosent lå nær den risikofrie renten på 1930-tallet.

I 1937 uttalte Riksskattestyret i en klagesak at satsen på 4,5 prosent måtte begrunnes i hva samvirkeforetaket måtte betalt i rente hvis det måtte ta opp lån. Her tok Riksskattestyret med andre ord utgangspunkt i *rentebesparelsen*. Da var rentesatsen ikke høy. Dette resonnementet var basert på en form for alternativverdi som ikke hadde noe grunnlag i lovgivernes uttalte intensjoner eller i høyesterettsavgjørelser om samvirkebeskatningen.³²⁷ Etter krigen forlot Riksskattestyret og Skattedirektoratet stilltiende tankegangen om alternativverdi, jf. kap.5.5.

Fraværet av sentrale retningslinjer frem til 1932 innebar at de lokale ligningsmyndigheter fritt kunne fastsette avkastningen av den netto skattbare formuen som for øvrig heller ikke var entydig fastlagt. Det er blitt hevdet at kooperasjonen vanligvis ble beskattet på grunnlag av en skjønnsmessig forrentning på fem prosent på 1920-tallet.³²⁸ I Høyesteretts første mer omfattende befat-

322 Jf. *Retstidende* 1924: 988, men jeg har ikke klart å spore opp dokumentet.

323 «.. av middeltallet mellom nettoformuen ved årets begynnelse og årets slutt», jf. Riksskattestyret: 1938: 95, jf. også Finansdepartementets arkiv, skattekontor L serie B, brev til Riksskattestyret 29.1.1932.

324 Anbefalingen er overraskende nok ikke nevnt i Thomle 1933: 192-194.

325 Espeli 1995b: 16-23

326 Holter 2000:

327 Omtalt i UTV 1961: 170.

328 Roalkvam 1981: 5. Hans henvisning har jeg ikke klart å finne. I kildene finnes det enkelte eks. på 5 %, jf. *Retstidende* 1924: 987, men også lavere ibid. 1935: 84.

ning med spørsmålet i 1924 gikk man meget langt i å gi skattemyndighetene blankofullmakt i sin skjønnsutøvelse: «Ligningsvæsenets ansættelse av formuen og den skatbare indtægt derav beror i saken paa en skjønsmæssig bedømmelse, som er unddraget fra domstolenes prøvelse.» På den annen side ble det indirekte presisert at prosentligningen bortfalt hvis samvirkeforetaket gikk med underskudd. I realiteten fikk ligningskontoret i Oslo medhold i sin skjønnsutøvelse. Den innebar for eksempel at Østbanernes Forbruksforening skattbare inntekt ikke skulle utgjøre mer enn tre prosent forrentning av den gjennomsnittlige skattbare nettoformuen. Høyesterett avviste igjen at formuen måtte ha direkte eller kontant forrentning for å kunne inntektsbeskattes.³²⁹

I 1935 gikk Høyesterett i en detaljert og enstemmig dom meget langt i å sette til ligningsmyndighetenes skjønn til side i en lignende sak:

«.. den efter loven prinsipielt riktige fremgangsmaate maa være at man først trekker formuesinntekten fra aarsoverskuddet og derefter fordeler det mulig rest-overskudd paa salget til medlemmer og ikke-medlemmer. *Før aarsoverskuddet har dekket renter av foreningens egen kapital, kan der ikke være berettiget til at regne med nogen fiktiv inntekt. Loven hjemler ingen prosentligning. Det er den faktiske formuesinntekt som kommer i betraktning naar den kan paavises. Men hvor – som her – formuen i sin helhet har vært anvendt i bedriften, kan den faktiske formuesinntekt overhodet aldri overstige aarsoverskuddet.*»

Høyesterett ga ingen egentlig begrunnelse for hvorfor dette var «den ... prinsipielt riktige fremgangsmaate». Stortinget hadde jo bestemt at visse typer samvirkeforetak ikke skulle regnskapslignes, men inntektsbeskattes etter en skjønsmessig fastsatt avkastning av den skattbare formuen. Stortingets utgangspunkt var at denne type samvirkeforetak bare handlet med medlemmer. I den grad det ikke var tilfelle skulle den «virkelige» inntekt fra salget til ikke-medlemmer beskattes på vanlig måte.

Lovgiverne hadde ikke uttalt seg om hvordan det skulle skje. Høyesteretts løsning var høyst diskutabel fordi den innebar at inntekten av salg til ikke-medlemmer i bestemte tilfeller ikke ville bli beskattet. Man kunne like gjerne lagt marginalbetraktninger til grunn, det vil si at foreningene tjente mest på ikke-medlemmer, blant annet fordi de ikke hadde krav på bonus. Høyesteretts påpekning av at loven ikke hjemlet prosentligning var formelt sett riktig,³³⁰ men

329 *Retstidende* 1924: 986 ff. jf. også 1921: 394. Ligningskontoret brukte 5 % forrentning, men brukte bare 60 % av formuene fordi 40 % av forbruksforeningens salg var knyttet til ikke medlemmer. Høyesterett slo i 1924, motsetning til 1935, ikke ned på denne siden av Ligningskontorets skjønnsutøvelse, som ikke hadde noe grunnlag i lov eller forarbeider og som var relativt lik saken i 1935, jf. *ibid.* 1935: 81 ff.

330 Høyesterett tenkte her muligens på den type prosentligning som ble praktisert overfor bøndene og kraftverkene.

Høyesterett hadde tidligere akseptert prosentligningen uten å gripe inn. Den var derfor etablert som gjeldende rett, noe Finansdepartementet rundskriv fra 1932 var et klart eksempel på. Selv om Stortingets intensjon utvilsomt var å gi denne type samvirkeforetak skattefordeler i forhold til regnskapslignede foretak over tid, var det ikke gitt det måtte gjelde hvert eneste ligningsår slik Høyesterett hevdet. Prosentligningens logikk var jo en annen enn overskuddsligning. Høyesterett ga heller ikke noe eksplisitt eller utvetydig svar på hva «aarsoverskuddet» var i et samvirkeforetak, men det synes å være regnskapsmessige nettooverskuddet før eventuell kjøpebonus. I alle fall la skattemyndighetene denne fortolkningen til grunn.³³¹

Høyesterettsdommen innebar at den prosentfastsatte inntekten aldri kunne overstige årsoverskuddet etter nærmere regler fastsatt av Riksskattestyret.³³²

4.8.2. Staten mot Forbruksforeningen Økonom

Rettsforståelsen varierte i mellomkrigstiden kolosalt mellom Finansdepartementet, lokale ligningsmyndigheter og norske dommere. Et av de klareste eksempler finner vi i ligningen for 1925 av Forbruksforeningen Økonom i Stavanger.

Utgangspunktet for saken var at ligningsmyndighetene i Stavanger bestemte at den delen av medlemmenes utbytte som ikke ble kontant utbetalt, men plassert som individuelle medlemslån, skulle betraktes som en del av foreningens formue. Begrunnelsen var at foreningen i realiteten disponerte disse pengene noe som tilsa gjennomskjæring. Foreningen hevdet at disse midlene representerte en gjeldspost fordi pengene var medlemmenes eiendom. Byretten støttet skattemyndighetene.

Høyesterett satte i 1932 byrettsdommen til side i et nesten enstemmig votum. Høyesterett var ikke i tvil om at medlemmenes lån og hjelpefond var deres individuelle eiendom. Fond og lån ble forrentet med 5 prosent rente per år. Foreningenes vedtekter fastslo at «Under sykdom eller arbeidsledighet kan der utleveres varer for hele innskuddet og hjelpefondet.»³³³ At de lokale ligningsmyndigheter og byretten kunne komme til motsatte resultat, kan forklares med

331 Riksskattestyret: 1938: 93-101 særlig 95 og 101, UTV 1961: 312-313. Se også *ibid.* 173.

332 Riksskattestyret: 1938: 93-101 særlig 95. En av de interessante justeringene var at forbruksforeningen ikke kunne trekke fra «den del av årets kjøpeutbytte som ved forholdsmessig fordeling faller på omsetning til ikke-medlemmer» ved inntektsfastsettelsen.

333 *Retstidende* 1932: 452-457. Byrettsdom gjengitt i *Norges Kjøbmandsblad* 1929: 1024. Konkret dreide saken seg om en omtvistet formue på omkring 354000 kr som med den forslåtte prosentligning på 4,5 % ville utgjøre en økning av den skattbar inntekt på 15930 kr. Høyesteretts dom aksepterte bare en skatt på kr. 1913 på den ikke omtvistede delen av ligningen.

at de fungerte politisk på grunn av svært skarpe motsetninger kooperasjonens suksess i byen hadde skapt. Ligningsnemndene var jo politisk sammensatte.

Høyesterettsdommen fastslo at avsetninger til kjøpebonus i regnskapet måtte betraktes som gjeld – ikke formue – på samvirkeforetakets hånd. For et aksjeselskap var det helt uaktuelt å godkjenne avsetning til utbytte som gjeld.³³⁴

4.8.3. Staten mot Vestlandske Kjøpelag

Kooperasjonen var tilfreds med Høyesteretts praksis. Det var ikke tilfelle for jordbrukssamvirke utenom meieriene. I 1931 sluttet Høyesterett seg til en byrettsdom om at et av de regionale felleskjøpene, Vestlandske Kjøpelag i Bergen, måtte lignedes som et aksjeselskap for ligningsårene 1925-28. Begrunnelsen var at laget solgte varer til ikke-medlemmer i et ikke ubetydelig omfang, seks til ni prosent av omsetningen. I tillegg representerte omkring 20 % av omsetningen rene forbruks- og husholdningsforeninger varer hvor samvirkeforetaket konkurrerte med andre dagligvaregrossister. Totalt omkring 1/3 av lagets omsetning tilfredsstilte dermed ikke lovens krav til jordbrukets innkjøpssamvirke, om «utelukkende eller hovedsagelig» å ha til formål å kjøpe og formidle «råemner og driftsmidler i jordbrukets tjeneste» for sine medlemmer. Høyesterett la også vekt på at ikke-medlemmer som regel fikk 30-dagers kreditt, det vil si at samvirkeprinsippet om kontanthandel var fraveket.³³⁵

I byrettsdommen ble det understreket at man stod overfor en skjønsmessig vurdering, hvor fortolkningen av lovens bestemmelse «hovedsagelig» stod sentralt. Det bør understrekes at hverken byretten eller Høyesterett åpnet for at denne vurderingen var underlagt forvaltningens frie skjønn som domstolene ikke kunne overprøve dette, jf. Høyesterettsdommen fra 1924 omtalt ovenfor.³³⁶ Det avgjørende for byrettsdommen var at Kjøpelaget solgte «aldeles ukontrollert .. til ikke-medlemmer», ja at store deler av virksomheten i økende grad nettopp rettet mot disse.³³⁷

Det er usikkert hvilken virkning dommen fikk for de andre felleskjøpene. Mye tyder på at Vestlandske Kjøpelag og Møre Felleskjøp (Sunnmøre Salgs-lag) stod i en særstilling i mellomkrigstiden. Begge ble regnskapslignet til hen-

334 UTV 1961: 171.

335 Kontantprinsippet ble ellers ikke tillagt vekt i dommer som tok opp spørsmålet om vedkommende samvirkeforetak tilfredsstilte grunnleggende samvirkeprinsipper.

336 Dommeren gikk inn på det forhold at for mange bønder var kosten en del av betalingen til deres ansatte og dagarbeidere. Dagligvarer ble slik sett et driftsmiddel for bonden og falt dermed innenfor lovens krav. Det hadde imidlertid vært et bedre argument på Østlandet og i Trøndelag enn i Vestlandets småbruksstruktur.

337 *Retstidende* 1931: 267-271.

holdsvis 1951 og 1953.³³⁸ De fleste felleskjøpene vedtektsfestet at medlemsforeningene (samvirkelag, innkjøps- og handelslag) skulle ha kjøpeplikt for driftsmidler som kunstgjødsel og kraftfôr.³³⁹ Selv om det varierte hvorvidt bøndene fulgte kjøpeplikten, påvirket det ikke felleskjøpenes eller innkjøpslagenes skattemessige stilling.

Høyesterettsdommen var godt forankret i loven og dens forarbeider. Politikerne hadde utvilsomt lagt strammere rammer for jordbrukssamvirkets virksomhet enn kooperasjonens. Det var ikke satt noen rammer for hvor stor del av forbruksforeningenes virksomhet som kunne være rettet mot ikke-medlemmer. Forbrukersamvirke stod også friere til å etablere produksjonsvirksomhet enn jordbrukssamvirke. Forutsetningen var imidlertid at enten virksomheten var eid av NKL eller at produksjonsvirksomheten ikke leverte varer til andre samvirkelag. Selv om Riksskattestyret mente at bankvirksomhet falt utenfor virkeområdet for kooperasjonens skattefordeler i 1931, grep skattemyndighetene aldri inn mot samvirkeforetakenes innlånsvirksomhet fra medlemmene.³⁴⁰

Skattereglene var heller ikke spesielt godt tilpasset de nye landsomfattende salgssamvirkeorganisasjonene som utviklet seg fra omkring 1930 med basis i Omsetningsloven. På 1930-tallet var det likevel bare Norske Eggsentraler som klart falt utenfor prosentligningen på grunn av sin rolle som paraplyorganisasjon.³⁴¹

4.8.4. Taus og tilfreds?

Utenfor kooperasjonen og meierisamvirke finner vi få eksempler på at representanter for andre samvirkeforetak omfattet av samvirkebeskatningen engasjerte seg i den offentlige debatten i mellomkrigstiden. Tausheten reflekterer muligens en tilfredshet med status quo og en erkjennelse av at landskattelovens § 52 representerte konkurransemessige «fyremoner». Disponent A. Ager-Hansen i Agder kjøpelag var den fremste opposenten. I 1932 skrev han en lengre artikkel om saken i *Tidsskrift for det norske Landbruk*.

Ager-Hansen hevdet at ligningspraksis langt fra ga samvirke konkurransefordeler. Med utgangspunkt i ligningsprotokollene fra Flekkefjord og Kristian-

338 UTV 1954: 326-329, UTV 1956: 314-321, jf. Også UTV 2den Del 1ste bind originalutgave 1923: 546.

339 Jf. bla. Lavold 1999: 46, 66.

340 UTV I: 906-07 Riksskattestyret til Hedmark Fylkesskattestyre 24.8.1931. Også kafédrift rettet mot almenheten falt utenfor. Jf. også UTV I: 1026 uttalelse av 15.3.1936, UTV III: 946-948 om dommen om beskatningen av Oslo Samvirkelags produksjonsbedrifter i 1935.

341 8.11.1935 bestemte Riksskattestyret at Kjøtt- og Fleskesentralen falt innenfor lskl § 52, jf. UTV I: 1002-3.

sand for 1930-31 påviste han at den gjennomsnittlige skattbare inntekten for private kjøpmenn og forretningsdrivende var henholdsvis kr.4250 og kr. 2530 og den utlignede kommuneskatten henholdsvis kr. 540 og kr. 230. Den skattbare inntekten til samvirkebestyreren i Kristiansand utgjorde kr. 4500. I tillegg ble samvirkelaget prosentlignet av avkastningen. Ager-Hansen mente dette dokumenterte at samvirkelaget drev mer effektivt enn sine konkurrenter.

Hans hovedpoeng var at konkurransefordelene av skattereglene var langt mindre enn den lovgiverne hadde tatt sikte på å gi i 1911 og 1917. Han forslo derfor å utvide skattefritaket for gjensidige brannforsikringsselskap til innkjøpsforeninger uten fast utsalgssted og til alle former for salgs- og foredlings-samvirke innenfor landbruk, «fiskeri, binæring og småindustri». Kooperasjonen og jordbrukets innkjøpssamvirke burde bare betale skatt av inntekten fra salg til ikke-medlemmer hvis det kunne dokumenteres at deres konkurrenter hadde en høyere gjennomsnittlig skattbar inntekt «enn normal lederlønn», for den lokale samvirkebestyreren.

Hvis skattelovgivningen ikke ble endret, mente Ager-Hansen at samvirke var best tjent med at særbestemmelser bortfalt. Dermed ville samvirkeforetak slippe «å betale skat av inkomme som det faktisk ikke har. Og agitasjonen mot samvirket på det grunnlag at det var skattefritt eller favorisert måtte da truleg falle burt. Desutan vilde samvirket då på samme måten som den private handel – um det so skulde ynskja – fritt og utan restriksjonar kunne kjøpa av kvensomhelst og selja til andre enn medlemer, altso til kvensomhelst, og taka den fyremun som fylgjer av det.»³⁴²

Ingen fulgte opp Ager-Hansens utspill. Det er ikke overraskende. Det var politisk urealistisk å be om større skattefordeler i en periode da kooperasjonen hadde mer enn nok med å bevare sine skattefordeler. Enda mindre realistisk var det å tenke seg at den etablerte samvirkebevegelsen ville oppgi sine skattefordeler frivillig. De begrensninger i handlefrihet samvirkeforetak måtte underlegge seg for å oppnå skattemessige fordeler var for de flestes vedkommende små.³⁴³ Ager-Hansens argumentasjon ble langt på vei uaktuell etter Høyesterettsdommen i 1935.

4.9. Forklaringer på handelsstandens fiasko

Hvorfor mislyktes handelsstanden i å overbevise stortingsflertallet om sin sak? Vi skal først se på generelle og strukturelle forklaringer for mellomkrigstiden

³⁴² Ager-Hansen 1932: sitat 23-24.

³⁴³ Jf. begrepsbruken i Simonsen 1986.

sett under ett. Dernest går vi nærmere inn på de to mest avgjørende fasene, 1924-27 og 1931-1933.

Den generelle forklaringen er at den betydelige politiske goodwill kooperasjonen og samvirke lenge hadde i brede politiske kretser. Denne støtten hadde sine røtter i et relativt egalitært samfunn. To forhold hadde spesiell betydning for kooperasjonen. For det første ble forbrukersamvirke betraktet som en organisasjons- og omsetningsform som primært småkårsfolk dro nytte av. I de svært skiftende sosiale og økonomiske forhold som preget mellomkrigstiden var det vanskelig for borgerlige politikere å stramme inn på kooperasjonens rammevilkår. I motsetning til handelstanden oppfattet mange, ja trolig de fleste, ikke-sosialistiske toppolitikere samvirke og kooperasjonen som en støttespiller for det etablerte samfunn. Det var vanskelig å betrakte forbrukersamvirke som revolusjonæres støttespillere.

Det andre forholdet knyttet seg til en utbredt oppfatning av at handelsvirksomhet representerte en uproduktiv lite produktiv virksomhet. De mange kjøpmenn og mellommenn (handelsreisende og plassagenter) ble til tider forsøkt regulert vekk.³⁴⁴ Mange, også enkelte innenfor handelsstanden³⁴⁵, mente at kooperasjonen representerte en effektiv og kostnadsbesparende omsetningsform. Her siktet man både til den økende grad av vertikal integrasjon fra produksjon til butikk som skjøt fart på 1920-tallet og det forhold at kooperasjonens butikker oppnådde stordriftsfordeler.³⁴⁶ Dessuten mente mange at de tallrike boikottaksjoner som samvirkeforetak ble utsatt for før Trustloven av 1926 var et uttrykk for at privathandelen ikke var opptatt av konkurranse på like vilkår.³⁴⁷

Kooperasjonens politiske goodwill ble i økende grad understøttet av en betydelig og raskt økende medlemsoppslutning over store deler av landet.³⁴⁸ Kooperasjonens sterke vekst fra 60.000 medlemmer i 1917 til 100.000 midt på 1920-tallet var helt uvanlig. Medlemstallet representerte snarere hushold enn enkeltpersoner hvor mannen stort sett stod som medlem mens kona stod for

344 Jf. revisjonen av Handelslovens § 14 i 1929, Espeli 1990: 198 ff.

345 Formannen i Østfold Kjøpmannsforening mente i 1932 at hovedforklaringen på kooperasjonens vekst var mer effektiv organisering og drift enn privathandelen. Forretningene var gjennomgående større og kunne derfor foreta større og billigere innkjøp samtidig som grossistledet, det vil si innkjøps- og distribusjonssiden var langt bedre organisert enn i privathandelen. Kjøpmann P.F.Bjørnstad på Vindern mente i 1930 at privathandelens hovedproblem lå på grossistledet: «Det er vel ingen hemmelighet at Oslos 60 à 70 grossister i næringsmiddelbranchen fordyrer varene for oss med ca. 10 %.» *Norges Kjøbmansblad* 1932: 170, 1930: 4-5 jf. også 24-25.

346 Størrelsesforskjellen er godt dokumentert av I.Wedervang i NHF 1939: 98-100.

347 Jf. Espeli 1990: 52-58, 159 ff.

348 Utfra den fylkesvise medlemsfortegnelsen i NKLS beretning 1930: 58 ff. stod kooperasjonen relativt svakest i Troms, Møre og Romsdal, Vestfold og Aust-Agder og sterkest i Rogaland og Sør-Trøndelag.

innkjøpene. De representerte sannsynligvis med omkring 500.000 mennesker. NKL foretok i 1925 og 1930 en omfattende undersøkelse av medlemsmassen på grunnlag av opplysninger fra foreningene. Den viste at arbeidere innenfor alle sektorer utgjorde 55 prosent, «selvstendige bønder» 25 - 30 prosent, funksjonærer, herunder lærere, 10 prosent.³⁴⁹

Medlemsmassen viste, særlig på Vestlandet og i Trøndelag, stor sosial og politisk bredde.³⁵⁰ Sammen med den store geografiske utbredelsen ga dette forbrukersamvirke en politisk tyngde, som få politikere kunne se bort fra. Etter en stabilisering av medlemstallet på andre halvdel av 1920-tallet kom en ny kraftig medlemsvekst etter 1930. I 1933 hadde foreninger tilsluttet kooperasjonen 125.000 medlemmer.³⁵¹

Kooperasjonens medlemstall utgjorde fra midt på 1920-tallet mer enn det dobbelte av Bondelagets som på denne tid opplevde sterk nedgang.³⁵² LO hadde i 1931 knapt 140.000 medlemmer og var vesentlig større enn kooperasjonen.³⁵³ Den beste parallellen til kooperasjonen på 1920-tallet var avholdsbevegelsen, men også den mistet medlemmer i stort antall allerede før nederlaget i folkeavstemningen om spritforbudet i 1926.³⁵⁴

Kooperasjonen kunne også regne med betydelig sympati og støtte fra jordbrukssamvirke som var i sterk vekst i mellomkrigstiden. Særlig gjaldt dette innkjøpssamvirke som – i motsetning til store deler av salgssamvirke – var godt organisert allerede på 1920-tallet. Det representerte 62000 bønder i 1930, mens meierisamvirke hadde mye lavere medlemsoppslutning i 1933. Slakterisamvirke representerte til sammenligning 77000 medlemmer i 1933 etter en sterk vekst på begynnelsen av 1930-tallet.³⁵⁵ Selv om det utvilsomt var mange dobbeltmedlemmer, var det snakk en stor og politisk innflytelsesrik bevegelse.

Kooperasjonens konkurrenter og hovedmotstandere var godt organisert i mellomkrigstiden. Kjøpmannsföreningen hadde midt på 1920-tallet i overkant av 5.000 medlemmer. Tallet lå stabilt frem til midten av 1930-tallet. På slutten av 1930-tallet lå medlemstilslutningen på 7.000. Det utgjorde trolig halvparten av medlemspotensialet blant dagligvarekjøpmennene.³⁵⁶ Handelsstandsforbundet representerte gjennom sine medlemsforeninger vesentlig flere, anslagsvis 12.000-15.000 næringsdrivende og handelsbedrifter. Organisasjonsprosenten

349 NKLs Beretning 1930: 45-46.

350 Statistikk fra *Kooperatøren* juni 1926 gjengitt i *Handelsstandens Maanedsskrift* 1928: 35-37 samt Sulutvedt et al. 1956: 181.

351 Sulutvedt et al. 1956: 181, Overaae 1935: 38.

352 Jf. Rovde 1995: 229 ff.

353 Jf. Maurseth 1987: 219 og Sosialdepartementet 1932: 108.

354 Heidar 1983: 258-259.

355 Overaae 1929, Overaae 1932, Overaae 1935.

356 Strand 1958: 67-68.

var etter alt å dømme vesentlig høyere enn blant dagligvarekjøpmennene, i all fall målt etter omsetning. På den annen side var store deler av Handelsstandsforbundets medlemsmasse lite utsatt for konkurranse fra kooperasjonen.³⁵⁷

Med enkelte unntak klarte handelsstanden ikke å mobilisere sine ansatte for sitt skattekrav.³⁵⁸ Organisasjonsgraden blant arbeidere og funksjonærer i handelsnæringen var svært lav frem til midt på 1930-tallet – noe handelsstandens motvilje bidro sterkt til.³⁵⁹

Det er også grunn til å understreke at handelsstandens manglende evne til å skaffe seg støtte fra resten av næringslivet. Håndverkerforbundet støttet riktignok kravene i 1927, men det var et unntak. Industriforbundet gikk også mot kooperasjonens «skattefrihet» i 1927. Det var imidlertid et spørsmål som knapt engasjerte Industriforbundet – til tross for NKLS betydelige industrielle satsinger etter 1920.³⁶⁰ Liberalistenes fremste mediaorgan i Norge, *Farmand*, fant heller ikke saken av interessant.³⁶¹ Det reflekterte at handelsstandens kampanje skjøt over mål – ikke minst i sin insistering på at kooperasjonen var en samfunnsundergravende, integrert del av en revolusjonær sosialistisk fortropp.

I stortingsperioden 1925-1927 la den parlamentariske situasjonen forholdene til rette for å realisere handelsstandens skattekrav. Høyre, som satt i regjering fra våren 1926 sammen med Frisinnede Venstre, hadde stor sympati for skattekravene. Høyre og Bondepartiet hadde parlamentarisk flertall. Bondepartiet stod Høyre mye nærmere ideologisk.³⁶²

Etter at Bondelagets formann, Johan E. Melbye, forlot Stortinget og jobben som Bondepartiets parlamentarisk leder i 1930, overtok melkepragmatikerne og kystreformistene kontrollen over partiet og stortingsgruppen. Det landsomfattende produsentsamvirke for melk, flekk og egg ble bygd opp med basis i Omsetningsloven av 1930. Etter initiativ fra Arbeiderpartiet knesatte loven prinsippet om omsetning «gjennom samyrke».³⁶³ Bondepartiet ble produsentsamvirkets fremste politiske støttespiller. Etter 1930 ble det stadig mindre aktuelt å støtte skatteforslag som kunne svekke jordbrukssamvirkets sterkt forbedrede, men politisk og rettslige sårbare konkurranseposisjon. Selv om handelsstandens skatteforslag bare omfattet kooperasjonen, var grensene mot jordbrukssamvirke

357 Hodne 1989: særlig 128-129.

358 Et unntak var Bergen Merkantile Forening til FTD januar 1931, trykt i *Norges Kjøbmannsblad* 1931: 74-75.

359 Hodne 1989: 202-214, jf. også Sæland 1997

360 I en høringsuttalelse til Sosialdepartementet om samvirkelov, jf. *Norges Industri* 1928: 14-15.

361 Den eneste omtalen jeg har funnet gjennom *Farmands* register er 1927: 537.

362 Nielsen 1997, Nielsen 2001 er de sentrale arbeidene om Bondepartiet. I den økonomiske politikken legger hun stor vekt på skillet som inntrådte i 1928, jf. Nielsen 2001: 105 ff.

363 Lie 1980: 19 ff.

både skatterettslig og i praksis svært ofte flytende. Det var utvilsomt en av forklaringene på at Bondepartiet avviste Venstre-regjeringens statsskatteforslag i 1933.

Spørsmålet er hvor sannsynlig det var at Bondepartiet ville støttet en omlegging og skjerpelse av beskatningen av kooperasjonen i 1926-27. Det interessante her er at partiets program inneholdt mye mer forpliktende støtteerklæringer til samvirke som organisasjonsform i 1924 og 1927 enn i 1930 og 1933. Partiet forpliktet seg på 1920-tallet til å arbeide for en samvirkelov «som fastslår og begrenser medlemmenes ansvar». Et lovregulering av organisasjonsformens særpreg gjorde det naturlig å videreføre skattemessige særregler for samvirkeforetak. Partiets programfestede motvilje mot konkurranse som reguleringsform i handelsvirksomhet gjorde det vanskelig å komme handelsstandens skattekrav i møte.³⁶⁴

På andre halvdel av 1920-tallet og i begynnelsen av 1930-tallet kan det ikke utelukkes at det hadde vært mulig å skaffe stortingsflertall for endringer av samvirkebeskatningen med støtte fra Bondepartiet og Venstre. Det ville imidlertid forutsatt langt mer moderate krav fra handelsstanden enn forslaget om ren regnskapsligning. Et forslag om *regnskapsligning etter fradrag for kjøpeutbytte* – det vil si inntektsbeskatning av tilbakeholdte overskudd - ville det vært vanskelig å motsette seg i lys av samvirkets fremgang og de svært vanskelige offentlige finanser i disse årene. Poenget er at det forslaget aldri ble lansert offentlig av noen tung aktør - selv om Gabriel Moseid argumenterte for det som den beste faglige løsningen på Stortinget i 1933.

Etter at Arbeiderpartiet og Bondepartiet vant parlamentarisk flertall ved valget høsten 1933 ble alle forslag om endringer av samvirkebeskatningen lagt politisk døde. Kriseforliket og regjeringsskiftet i 1935 gjorde dette klart for alle - også for handelsstandens talsmenn i Høyre.³⁶⁵ Handelsstandens maktesløshet kom også til uttrykk i sammensetningen av den nye samvirkelovkomiteen nedsett høsten 1936. Forgjeveskrevde man å bli representert i komiteen. Den ble, på samme måte som den forrige lovutredningskomiteen, dominert av samvirkets representanter.³⁶⁶

364 Fra 1924 hadde Bondepartiets program noe ulike formuleringer om et ønske om at alle nyetableringer i handelsvirksomhet skulle underlegges konsesjon utfra behov for å unngå at kapital og arbeid ble brukt på omsetning og ikke produksjon. Ingen av disse interessante ideologiske elementene i Bondepartiets program synes å være berørt i Nielsen 1997 og Nielsen 2001 omfattende og ideologipregede analyser. Nielsen 1997 : 989 ff. gjengir Bondepartiets program i mellomkrigstiden.

365 NKLs arkiv, Juells papirer boks 21/61, FTD til stortingsmann Lykke 29.3.1935. Regjeringsskiftet fant sted 20.3.1935.

366 Jørgensen 1984: 85.

4.10. Var samvirkebeskatningen konkurransevridende?

I hvor stor grad de ulike beskatningsreglene av samvirkeforetak og andre foretaksformer ga de førstnevnte - de tilskattede - skattefordeler synes ikke å ha blitt undersøkt systematisk i mellomkrigstiden. Thomas Sinding mente at den beste eller mest realistiske metoden var å beregne skattens andel av omsetningen.³⁶⁷ Før etableringen av offentlige regnskapsregistre fantes det ikke tilgjengelig statistikk for ulike organisasjonsformer på bransjenivå. Det var nødvendig for å kunne dokumentere systematiske konkurransevridninger av skattesystemet.

Handelsstandsforbundet og Kjøpmannsforeningen hevdet ved en rekke anledninger at skattefordelene var en av hovedforklaringene på kooperasjonens fremgang etter 1917.³⁶⁸ Inntil 1932 gjorde handelsstanden ikke noe forsøk på tallfaste kooperasjonens skattefordeler omfang. Bare Kjøpmannsforeningen våget et slikt regnestykke. Den hevdet at stat og kommuner gikk glipp av omkring en million kroner per år av en skattbar inntekt på 6,5 millioner kroner.³⁶⁹ I 1927 hadde Finansdepartementet antydnet et noe lavere tall.³⁷⁰ Begge beregningene forutsatte at kooperasjonen ikke justerte ned sine priser. Det ble heller ikke tatt høyde for at kooperasjonen faktisk betalte inntektsskatt gjennom prosentligningen.

NKL synes å ha vært uinteressert i å dokumentere hvor mye inntektsskatt kooperasjonen faktisk betalte i den opphetede striden i frem til 1934. NKLs regnskap og beretninger gjør det imidlertid mulig å gi enkelte anslag. Vi bruker 1930 som eksempel. NKL hadde da et driftsoverskudd på kr. 518000 før avskrivninger, tap og 5 prosent forrentning av foreningenes tvungne innskudd og reservefond i NKL. Nettooverskuddet utgjorde dermed kr. 350.000. Skattene var oppført i balansen med kr. 57.000. Skattbar inntekt i følge regnskapet ville utgjort minimum kr. 483.000. Skattene utgjorde derfor 12 prosent av skattbar inntekt.³⁷¹

Til sammenligning utgjorde den kommunale inntektsskatten av aksjeselskap i 1930 alene ca. 15,5 prosent, mens den statlige selskapsskatten utgjorde 6 prosent og fondsskatten (skatt av tilbakeholdte overskudd) utgjorde 8 prosent.³⁷²

367 Sinding 1943: 45.

368 F.eks. Frank i Skattebetaleren 1925/2: 39.

369 Beregnet utfra gjennomsnittlig 15 % skatt av et skattbart overskudd på 6,6 mill.kr, jf. *Norsk Kjøpmannsblad* 1932: 350 i brev til FTD 23.4.1932.

370 Finansdepartementet 1932: 27.

371 NKLs beretning 1930: 38 ff. Denne forenkla beregningen tar ikke høyde for at driftsbeskatningen opererte med tre-årlig gjennomsnittsligning i disse årene.

372 Magnus 1951: 29.

Hvis NKL hadde vært beskattet som aksjeselskap, måtte NKL under ellers like vilkår betalt over dobbelt så mye inntektsskatt.³⁷³

Samvirkelagenes konkurrenter var i hovedsak personlige næringsdrivende som kunne dra fordel av klassefradrag. Hvis kjøpmennene drev virksomheten med beskjedne overskudd og hadde familie, er det høyst tvilsomt om skattesystemet virket konkurransevridende i kooperasjonens favør. I den grad samvirke-lagene var store og konkurrerte med større personlige eide kjøpmannsforretninger eller aksjeselskap blir konklusjonen den motsatte. Beskatningens konkurransemessige betydning kom klarest frem i forbindelse med statskattevedtaket i 1933. Regjeringens opprinnelige fortolkning av vedtak ville ramme store og lønnsomme samvirkeforetak, som la stor vekt på kjøpsutbytte, ekstremt hardt.

Prosentligningen av samvirkeforetak var en form for gjennomsnittsligning som i meget liten grad tok hensyn til svingninger i det årlige overskuddet etter avskrivninger. I prinsippet kunne prosentligningen fra samvirkeforetak med en betydelig skattbar formue gi en skattbar inntekt som var langt høyere enn driftsresultatet. Det var et sannsynlig utfall i mange av årene etter 1920 da prisnivået sank i de fleste år og driftsresultatene i løpende kroner ofte falt betydelig. Fallet i de skattbare formuesverdiene var sannsynligvis langt tregere. Vi vet lite om ligningspraksis, men det er grunn til å tro at mange samvirkeforetak som hadde opparbeidet seg en betydelig bokført egenkapital frem til 1921 i de påfølgende årene ofte fikk like høy skattbar inntekt som om de hadde blitt beskattet etter regnskap. Først i 1935 slo Høyesterett utvetydig fast at prosentligningen ikke kunne overstige driftsresultatet.

373 NKLs beretning 1930 gir ingen opplysninger om hvordan den beregnede skatten var fordelt på inntekt og formue.

1940-1966: Skatteregimet i smult farvann

Okkupasjonen fikk stor betydning for samvirkets utvikling i Norge. Salgssamvirke innenfor jordbruk, fiskeri og skogbruk fikk utvidede lovfullmakter og ble en preferert eller obligatorisk omsetningskanal. Innenfor disse områdene ble samvirkeorganisasjonene på mange måter okkupasjonens reguleringspolitiske «gratispassasjer».³⁷⁴ Det ga grunnlag for økte markedsandeler og økt markedsrett.

Samvirkeorganisasjonene ble til gjengjeld pålagt offentlige forvaltningsoppgaver særlig knyttet til rasjoneringsystemet og prisreguleringene. Jordbrukets salgssamvirke, særlig meieri- og kjøttssamvirke, fikk et nasjonalt forsyningsansvar innenfor et system med statlig maksimalprisregulering på engros- og detaljistledet. Under okkupasjonen startet også staten med produsentsubsidier på melk, et system som ble utvidet i etterkrigstiden. Administreringen av melkesubsidiene forutsatte et system med riksutjevning på melk. NML fikk dermed en helt ny nasjonal regulatorrolle. De omfattende prissubsidiene på matvarer etter frigjøringen ble enklere med landsomfattende samvirkeorganisasjoner. Skattesystemet var imidlertid ikke tilpasset samvirkets forvaltningsoppgavene og dets økte mulighet til å drive markedsregulering. Det førte, som vi skal se, til at myndighetene gjennom Riksskattestyret endret ligningspraksis på tvers av rettspraksis, med basis i skatteloven og uten å gå veien om lovendring.

Forbrukerkooperasjonen fikk ikke denne typen fordeler av krigen, men også den opplevde betydelig vekst. Medlemstallet fortsatte å vokse fra 181.000 i 1939 til 217.000 i 1945, og 272.618 i 1950. Denne veksten må blant annet forklares med at kooperasjonen ble pålagt å selge rasjonerte varer til ikke-medlemmer fra 1942 til 1947, uavhengig av handelslovens filialbestemmelse. Den begrensede varetilgangen satte imidlertid klare grenser for hvor stor vekst dette kunne skape. Kooperasjonens soliditet ble bedret fra en egenkapitalandel

374 Espeli 1991: sitat 75.

på 38 prosent i 1938 til 45 prosent i 1948 til tross for at både omsetningen og bruttofortjenesten sank.³⁷⁵

Den tyske okkupasjonsmyndigheten, Reichskommissariat, arbeidet iherdig, men forgjeves, for en grunnleggende skattereform.³⁷⁶ Det er ikke kjent om reformen også skulle omfatte endringer av samvirkebeskatningen. Med ett unntak synes Quisling-regimet å ha vært uinteressert i saken. Unntaket er interessant selv om det ikke resulterte i lovendringer. Høsten 1942 nedsatte Finansdepartementet et utvalg for å utrede nye regler for beskatningen av forbruksforeninger.

Som utvalgets formann ble Lars Hasvold utpekt. Han var den nærmeste medarbeideren til NS Ombudsmann for næringslivet fra høsten 1941, den innflytelsesrike Alf Whist. De andre medlemmene var kjøpmann R.O.Pytte og NKLS direktør Andreas Juell. Hasvold og Pytte anbefalte i november 1943 at skatteloven ble endret i samsvar med Finansdepartementets forslag våren 1927, jf. kap. 4.3. Begrunnelsen var den samme som før, men Hasvold og Pytte fokuserte i større grad på at kooperasjonen var blitt en del av den sosialistiske arbeiderbevegelse. Juell mente primært saken måtte utredes nærmere, sannsynligvis ønsket han å utsette avgjørelsen i saken. Sekundært mente han å kunne sannsynliggjøre at kooperasjonens faktisk utlignede skatt ikke var vesentlig lavere enn konkurrentene.³⁷⁷

Hvordan skal vi forklare at Hasvolds forslag og handelsstandens gamle ønske ikke ble Quisling-regimets politikk? Handelsstandsforbundet ble nazifisert allerede i juni 1941, med det resultat at hele administrasjonen sa opp sine stillinger. Handelsstanden manglet derfor organisatorisk styrke og påvirkningskraft under okkupasjonen. Noen tilsvarende nazifisering ble ikke foretatt i NKL - eller i landbrukssamvirke for den del. Andreas Juell forble NKLS direktør under hele krigen.³⁷⁸ Viktigere for utfallet var det sannsynligvis at Hasvold og Whist brukte mesteparten av sin politiske energi på Norges Næringsssamband og tilpasningen til tysk planøkonomi. Finansdepartementet ble derimot kontrollert av den moderate og klart nasjonalistisk innstilte Fredrik Prytz. Han

375 Handelsdepartementet 1949: 84, Handelsdepartementet 1955a: 95-103.

376 Bohn 2000: 336-342. I Nederland foretok den tyske okkupasjonsmyndigheten derimot omfattende endringer av skattesystemet, også med virkning for samvirkeforetak. Endringene ble ikke reversert umiddelbart etter frigjøringen. Endringene innebar en form for prosentligning som i Norge, men med den viktige forskjell at den prosentberegnete inntekten fungerte som gulv og ikke som tak slik tilfelle var i Norge etter høyesterettsdommen i 1935, jf. Finansministeren 1948: 52 ff.

377 Papirer om saken i boks 21/61 diverse saker fra dir. Juells tid, NKLS tid.

378 Sulutvedt et al. 1956: 141-144, Hodne 1989: 238-240, Espeli 1991.

var Vidkun Quislings nærmeste fortrolige i NS-regjeringen og la sjelden bånd på embedsverkets forsøk på sabotere kontroversielle lovendringer.³⁷⁹

Ligningspraksis, for en stor del styrt av Riksskattestyret, som ikke ble nazifisert,³⁸⁰ og domstolenes fortolkning av skatteloven under krigen var, som vi skal se, viktigere for samvirkebeskatningens utvikling enn NS-regimet skatteutredninger.

Okkupasjonen medførte en vesentlig økning av skatter og avgifter. For skat-tenes del skjedde det i hovedsak gjennom høyere selskapsskattesatser og i liten grad gjennom utvidelse av skattegrunnlaget.³⁸¹ Det innebar at den fordelene skattelovene hadde for berørte samvirkeforetak, ble vesentlig større enn tidligere.³⁸² Dette ble forsterket av at Riksskattestyret i 1941 reduserte prosentlig-ningssatsen fra 4,5 til 4 prosent av skattbar formue.³⁸³ Det innebar en tilsva-rende reduksjon av inntektsskattegrunnlaget og skattene. Samvirkets og kanskje særlig kooperasjonens lønnsomhet og likviditet økte relativt i forhold til kon-kurrentene.³⁸⁴

Samvirkebeskatningen utløste sjelden offentlig debatt i etterkrigstiden og var frem til slutten av 1960-tallet lite omstridt. Handelsstanden resignerte lang på vei i lys av Arbeiderpartiets langvarige regjeringsposisjon, men bidro til en faglig utredning om saken. Da Stortinget utvidet skattefordelene til skogeiernes salgssamvirke i 1949, foregikk det uten debatt og tilsynelatende under full par-lamentarisk enighet.

Den første offentlige utredningen om beskatningen av landbrukssamvirke, som primært tok sikte på lovmessig klargjøring, ble avgitt i 1953. Den mang-lende oppfølgingen av utvalgets forslag innebar at det på viktige områder opp-sto et sprik mellom lovens bokstav, samvirkets utvikling og lignings- og retts-praksis. Ligningsmyndighetene, særlig Riksskattestyret, og domstolene ble i denne perioden derfor sannsynligvis viktigste instans for den reelle utformingen av skatteregimet. Striden om samvirkebeskatningens utforming ble langt på vei flyttet ut av den offentlige og politisk parlamentariske arena.

379 Om Prytz, Hasvold og Whist se Dahl 1995 og den der refererte litteratur.

380 Utfra Lampe 1943: 732-733.

381 Jf. Thomle og Bugge 1946: 8-11.

382 Magnus 1951: 30, Magnus 1953: 36-37.

383 NKLs arkiv, styrets brev 1947, boks 336, Riksskattestyrets rundskriv nr.156 16.1.1947.

384 *Forbrukeren* 1950: 218.

5.1. 1949: Skogeiernes salgssamvirke får prosentligning

I 1949 ble den siste vesentlige sektorutvidelsen av skatteregimets vedtatt. Utvidelsen omfattet skogeiernes salgssamvirke, men ikke deres eventuelle engasjement i foredling. Samtidig ble det foretatt en justering av skattelovene. Siktemålet var dels å skape større likebehandling i fortolkningen av loven, dels å forhindre at samvirkeforetak innenfor jordbrukets og fiskernes salgssamvirke mer eller mindre utilsiktet falt utenfor skatteregimet. Samvirkeforetakene mister ikke sine skattefordeler selv om de tilvirket eller forhandlet jordbruksvarer eller fisk fra ikke-medlemmer i et relativt lite omfang.

Initiativet til lovendringen synes å ha kommet fra den organisatoriske nyskapingen for landbrukssamvirke, etablert i maidagene 1945, Felleskontoret for Landbrukets Omsetningsorganisasjoner – fra desember 1947 Landbrukets Sentralforbund (LS). En av initiativtakerne var høyesterettsadvokat Sverre Lie, landets fremste advokat på samvirkerettslige spørsmål. Han hadde i mange år vært «husjurist» for Omsetningsrådet, NML og Kjøtt- og Fleskesentralen og ble det også for LS.³⁸⁵

Samvirkebeskatningen var en av de første saksområder - utover prisene på jordbruksvarer – den nye paraplyorganisasjonen engasjerte seg i. Felleskontoret ba i et brev til Finansdepartementet i mars 1946 om lovendringer på tre punkt.

For det første burde skogbruk likestilles med jordbruk og fiskeri.³⁸⁶ For det andre måtte lovbestemmelsen om at samvirkeforetak *bare* kunne tilvirke eller forhandle produkter *fra medlemmenes gårdsbruk og fiskerivirksomhet* mykes opp. Dette kravet innebar at samvirkeforetaket, hvis det ble tolket strengt, mistet alle sine skattefordeler hvis det tok imot varer fra et ikke-medlem. Dette var vesentlig strengere regler enn kooperasjonen og innkjøpssamvirke i jordbruket praktiserte. Dette innebar neppe noe problem for fiskernes salgssamvirke eller for meieriene, som i praksis hadde tvungent medlemsskap, men for alle andre former for salgssamvirke innenfor jordbruket gjorde det tingene vanskeligere. Det tredje kravet tok utgangspunkt i at en del salgsorganisasjoner falt utenfor skattereglene fordi de ikke var eid direkte av bøndene - som Gartnerhallen - men av lokale eller regionale samvirkeorganisasjoner. Det gjaldt Eggsentralen og Kjøtt- og fleskesentralen, samt Norske Meieriers Salgsentral. For sistnevnte skapte dette neppe vesentlige problemer. Søsterorganisasjonen NML var jo en skattefri institusjon. Felleskontoret ba om at paraplyorganisasjonene ble likestilt med samvirkeforetak eid av bøndene direkte.³⁸⁷

385 Sandberg 1998: 6-10, 44.

386 Under okkupasjonen var dette spørsmålet blitt rettslig avklart, jf. Thomle og Bugge 1946: 105, UTV VIII 876 ff.

387 Ot.prp.nr.26 1949: 2.

Finansdepartementet lot saken ligge. Det førte til at Sverre Lie, på vegne av Skogeierforbundet og Landbrukets Sentralforbund, henvendte seg til Landbruksdepartementet i februar 1948 med de samme ønsker. I løpet av få uker støttet Landbruksdepartementet de to første kravene. Finansdepartementet ble bedt om å ta affære.

Landbruksdepartementet sluttet seg i stor grad til begrunnelsen Lie og landbrukssamvirke hadde gitt, men la for egen del til: «Salgsorganisasjonene innen landbruket har stor betydning for (å) fremme arbeidet med standardisering og kvalitetsforbedring av produktene likesom de har viktige markedsregulerende oppgaver».³⁸⁸

Ett år senere stilte Finansdepartementet og regjeringen seg bak Landbruksdepartementets ønske i en samleproposisjon med andre endringsforslag i skattelovene. Finansdepartementet fant «det ikke tilstrekkelig begrunnet at skogbrukets salgsorganisasjoner» ikke skulle likestilles med sine søsterorganisasjoner innenfor jordbruk og fiske. Denne argumentasjonen reflekterte manglende entusiasme for forslaget. Det ble i enda større grad reflektert i avvismingen av landbrukssamvirkets tredje krav om samvirkeforetak basert på bøndernes indirekte eierskap. Endringer på dette punkt krevde utredninger. Finansdepartementet ville ta initiativ til det.³⁸⁹

Stortingsbehandlingen druknet i en intens debatt om utformingen av skatteinstruksjonstabellene for personer. Det betydde ikke at Stortinget strødde sand på regjeringens forslag. Finanskomiteen slo kort og enstemmig fast at produsentsamvirke i skogbruket ikke burde likestilles med jordbruk og fiskeri når det gjaldt tilvirkning fordi «(E)n kjenner til at slike sammenslutninger driver virksomhet som bl.a. omfatter bygging av ferdighus m.v.» Bare skogeiersamvirkets videresalgsfunksjon i førstehåndsomsetningen skulle fritas for ordinær inntektskatt. Konsekvensen av finanskomiteens beslutning var at den lovtekniske utformingen av Landskattelovens § 52 ble vesentlig mer komplisert (se rammetekst).³⁹⁰

Denne viktige endringen i regjeringens forslag avfødte ingen kommentarer fra finansminister Olav Meisdalshagen, finanskomiteens medlemmer eller andre. Komiteens forslag ble enstemmig vedtatt.³⁹¹ Man kan spekulere i om det bak det enstemmige kompromisset lå en stilltiende forståelse om taushet for å unngå at en skjør enighet innenfor og mellom partier skulle bryte sammen. Både regjeringens argumentasjon og forslag og den parlamentariske tausheten er påfallende. Få uker før regjeringen fremmet sitt endringsforslag vedtok Arbeiderpar-

388 Ot.prp.nr.26 1949: 2-3.

389 Ot.prp.nr.26 1949: 3-4.

390 Innst. O.VII 1949: 3.

391 OT 1949: 368-380, LT 1949: 148-150.

tiets landsmøte en ideologisk preget uttalelse om samvirkebevegelsens fortrefelighet.³⁹²

Landskattelovens § 52 etter endringene i 1949 med endringene i kursiv:

Forbruksforeninger med fast utsalgssted, som selger til foreningens medlemmer, innkjøpsforeninger, som fordeler forutbestilte varer mellom foreningens medlemmer, samt foreninger, der utelukkende eller hovedsakelig har til formål for sine medlemmer å besørge innkjøpt råemner eller driftsmidler i jordbrukets tjeneste, kan ilignes skatt av den inntekt, som vinnes av foreningens formue, men skattlegges ikke for den drevne virksomhet. Etter samme regler beskattes foreninger og lag, som *utelukkende eller hovedsakelig* tilvirker eller forhandler produkter av medlemmenes gårdsbruk eller fiskerivirksomhet, idet inntekten av virksomheten i dette tilfelde kommer til beskatning hos medlemmene som avkastning av gårdsbruket eller fiskeriet. Andelsmeierier beskattes etter samme regler som aktiemeierier, se § 20.

Selger forbruksforeningen tillike til andre enn foreningens medlemmer, blir den at beskattes av den virkelig hadde inntekt av dette salg. Kan omsetningen til andre enn foreningens medlemmer ikke særskilt oppgis, blir den hele ved foreningens virksomhet vunne fordel for medlemmene skjønsmæssig å ansette og beskattes som inntekt. *Bestemmelsene i første og annet punktum i dette ledd gjelder tilsvarende når forening eller lag som nevnt i første ledd, annet punktum, tilvirker eller forhandler produkter fra andre enn medlemmer, og når de tilvirker eller forhandler annet enn produkter av gårdsbruk eller fiskerivirksomhet.*

Hyllesten til samvirke som organisasjonsform ble ikke reflektert i Finansdepartementets argumentasjon. Der var politiske og ideologiske hensyn knapt synlige. Finansdepartementets forslag om å gå inn for skattefordeler til skogeiersamvirke var overraskende sett i lys av Arbeiderparti-regjeringens avvisende holdning til Skogeierforbundets forslag om en omsetningslov for skogbruket. Forslaget ble oversendt Landbruksdepartementet samtidig med at stortinget behandlet endringene av skattelovene. Forslaget, som ville gitt skogeiersamvirke større makt enn jordbrukssamvirke hadde i henhold til Omsetningsloven, utløste en betydelig offentlig debatt - og etableringen av Skogeierforeningen av 1950, nåværende Norskog. Landbruksdepartementet og regjeringen vendte i 1950-51 definitivt tommelen ned for Skogeierforbundets forslag.³⁹³

392 Arbeiderparti 1949: 79-80.

393 Vevstad 1992: 121-129, Halberg 1999: 559-567.

Det var også uenighet om saken i Høyres stortingsgruppe etter de samme skillelinjer som fantes i gruppen om jordbrukssamvirkets markedsregulatorrolle.³⁹⁴ Mye tyder på at Høyre bidro avgjørende til finanskomiteens innsnevring av regjeringen forslag. I alle fall var komiteens innstilling identisk med det kompromiss Høyres gruppe kom frem til.³⁹⁵ Kompromisset gjorde det også å lettere å bevare den offentlige enigheten i et parti hvor de senere medlemmene av Skogeierforeningen av 1950 utgjorde kjernevelgerne.

Bestemmelsene i første ledds første punktum gjelder tilsvarende for foreninger og lag som utelukkende eller hovedsakelig forhandler produkter fra medlemmenes skogbruk, idet inntekten av virksomheten i dette tilfelle kommer til beskatning hos medlemmene som avkastning av skogbruket. Bestemmelsene i annet ledd, første og annet punktum, gjelder tilsvarende når forening eller lag som nevnt i dette ledd driver tilvirkning, forhandler produkter for andre enn medlemmer, og når de forhandler annet enn produkter av skogbruk.

Lovendringene i 1949 ryddet i liten grad opp i uklarheter, gråsoner og manglende konsistens når det gjaldt skattleggingen av landbrukssamvirke. Uklarhetene var blitt forsterket av lignings- og rettspraksis under og etter krigen. Dette problemkomplekset overlot regjeringen i første omgang til skatteutvalget for landbruket.

5.2. Utredningen om skattleggingen av landbrukssamvirke (1953)

«Skatteutvalget angående reglene om beskatning av jordbruk og skogbruk» ble oppnevnt av Finansdepartementet før endringene av skattelovene i 1949. Utvalgets viktigste oppgave var å forberede overgangen fra prosentligning og direkte ligning til regnskapsligning. Det skjedde med virkning fra 1953. Den andre innstillingen fra utvalget, som gjaldt beskatningen av jordbruks- og skogbrukssamvirke, ble avgitt våren 1953.

Denne første offentlige utredningen om temaet er av interesse, selv om mandatet var uklart og forslagene kun resulterte i lovendringer når det gjaldt meieribeskatningen, jf. kap. 6.2. Utvalgets relativt brede sammensetning³⁹⁶ gjør at

394 Espeli 1983a: 87 ff.

395 Høyres gruppeprot. 23.5.1949: 103-104. Gruppemøte fant sted to dager før innstillingen ble avgitt. Stranger var på dette tidspunkt fungerende formann i finanskomiteen, mens Arthur Arntzen AP var saksordfører, jf. Innst.O. VIII 1949: 11.

396 Utvalget bestod av 13 medlemmer, men med et arbeidsutvalg bestående av arbeidsdirektør Gunnar Bråthen AP, direktør Arne Eskeland i Landbruksøkonomisk Institutt, skogdirektør Alf E. Langsæther, sekretær Sigmund Lein, høyesterettsadvokat Sverre Lie, bonde og stortingsrepresentant Gabriel Moseid BP, ligningssjef Jan Netteland, bonde og for-

innstillingen kan brukes som et inntak til å forstå de faglige og politiske konfliktlinjer i saken på begynnelsen av 1950-tallet. Regjeringen fant ikke plass til noen representanter for handelsstanden eller foredlingsindustrien. Det representerte en desavuering av interessene til samvirkets konkurrenter. Det ble også reflektert i innstillingen. Regjeringens manglende oppfølging av utvalgets forslag viste imidlertid også at nye skattefordeler for landbrukssamvirket utover lovendringene i 1949 var uaktuelt.

Utvalget så det som sin primæroppgave å kartlegge lignings- og rettspraksis og å tilpasse lovverket i forhold til denne praksis, samt foreta andre nødvendige eller aktuelle lovmessige endringer og fortolkningsmessige avklaringer. Kort sagt å modernisere, klargjøre og forenkle lovverket i pakt med utviklingen etter 1911. Utvalget var splittet med hensyn til hvordan disse motivene skulle fortolkes. Selv om mindretallet, tre av landbrukets representanter,³⁹⁷ ønsket å utvide landbrukssamvirkets skattefordeler, til dels betydelig, var utredningen preget av stor enighet.

Utvalget var enig om at beskatningen av landbrukssamvirke «*utvilsomt*» hadde «*hatt avgjørende betydning for utviklingen av disse organisasjoner og dermed også for selve jord- og skogbruksnæringene*» (mine uthevninger). Det betydningsfulle lå i at samvirkeforetakene gjennom prosentligningen «*skattefritt*» hadde kunnet bygge opp egenkapital. «Noen tilsvarende alminnelig adgang til skattefri fondsopplegging har en ikke for annen næringsvirksomhet.» Utvalget tok det for gitt at denne formen for skattefri egenkapitaloppbygging hadde vært lovgivers intensjon.³⁹⁸

Skattefordelene bygget etter utvalgets oppfatning på en samfunnsøkonomisk vurdering som fortsatt i hovedsak var gyldig. For kapitalfattige næringer, «spesielt jordbruket for en mannsalder siden», var det riktig «å fremme den nødvendige modernisering og rasjonalisering av næringen gjennom samvirke». Moderniseringsaspektet var utvilsomt til stede omkring 1910, mens særlig rasjonaliseringsaspektet utvilsomt stod mye sterkere i 1953. Utvalget utpreget seg ved å projisere argumentene for skattefordeler på begynnelsen av 1950-tallet 40 år tilbake. Det tradisjonelle argumentet for samvirkeorganisering i primærnæringene, at de mange små produsentene måtte gå sammen for skaffe seg markeds-

mann i Småbrukerlaget 1951-56, Ole E. Noem, samt konsulent Odd Akselsen, som representerte skogeiersamvirke. De andre medlemmene av utvalget var skattedirektør og forhenværende finansminister Per Lund, Klaus Kjelsrud Skog- og landarbeiderforbundet og AP, Edv. Stenklev og Asbjørn Risberg.

397 Det var Sverre Lie, Gabriel Moseid og Odd Akselsen, men ikke Noem, Eskeland eller skogdirektøren.

398 I den grad forarbeidene til 1911-loven behandlet dette spørsmålet, jf. kap.3, er det imidlertid vel så godt kildebelegg for avvise dette.

makt, som de ikke ville kunne oppnå ved å opptre hver for seg i et konkurrerende markedet, ble ikke nevnt.

Utfra en samfunnsøkonomisk vurdering var det imidlertid grenser for «hvor langt en kan gå i å støtte enkelte næringer gjennom skattemessige fordeler». Den skattemessige forskjellsbehandlingen kunne bare forsvares hvis andre skattytere fikk kompensert sin skattemessige merbelastning «ved den rasjonalisering m.v. som er muligjort ved særbehandlingen av den ene næring».³⁹⁹ Dette åpnet for kompliserte analyser som utvalget unnlot å gå inn på. I en tid preget av debatten om jamstilling mellom jordbruket og industrien er det påfallende at spørsmålet om inntektsutjevning ikke ble diskutert.

Mindretallets begrunnelse for å utvide landbrukssamvirkets skattefordeler synes å koke ned til at det var et særlig stort behov for samvirke i landbruket. Bøndene var bare villige til å gi samvirkeforetakenes nødvendige egenkapital gjennom tilbakeholdte overskudd. Hvis landbrukssamvirke skulle utvikle seg, rasjonalisere og ta opp aktuelle former for videreforedling, burde skattefordelene omfatte hele landbrukssamvirket.⁴⁰⁰

Under okkupasjonen fikk, som vi har sett, jordbrukets salgssamvirke styrket sin kompetanse til å drive markedsregulering samtidig som statlige forvaltningsoppgaver knyttet til nasjonalt forsyningsansvar og maksimalprisregulering på engros- og detaljistleddet ble sentrale. Disse oppgavene forutsatte en styrking av de nasjonale paraplyorganisasjonene innenfor kjøtt, melk og egg/fjørvesektoren som alle i hovedsak var basert på indirekte medlemskap.⁴⁰¹ Skattelovens bestemmelser om salgssamvirkets skattefordeler synes imidlertid å kunne forutsette direkte eierskap fra bøndene. Ligningspraksis syntes imidlertid ikke å ha lagt en slik fortolkning til grunn før den såkalte kaseindommen i Høyesterett i 1942.

5.2.1. Kaseindommen og dens konsekvenser

Utgangspunktet for kaseinsaken var at Østlandets Melkesentral, Norske Meieriers Salgssentral og ysterier i Gudbrandsdalen i 1936 kjøpte en kaseinfabrikk og etablerte Gudbrandsdalen Kaseinfabrikk A/L.⁴⁰² Senere kjøpte de to først-

399 Finansdepartementet 1953a: 12.

400 Finansdepartementet 1953a: 12-13. I tillegg ble det argumentert på lignende måte som kooperasjonen hadde gjort rundt første verdenskrig, dvs at samvirkeforetaket ikke kjøpte varene fra leverandørene for «egen regning» og at oppgjøret produsenten fikk var av foreløpig karakter.

401 Kjøtt og Fleskesentralen hadde et betydelig innslag av direkte medlemmer på Østlandet frem til 1957, jf. Holmgren 1981: 178-180, jf. 185 for sentralens vekst under okkupasjonen.

402 Borgen, Erland og Ringen 1981: 318, Eikeseth 1980: 185-186.

nevnte aktørene og det nye selskapet en kaseinfabrikk i Aker og etablerte A/L Norsk Kaseinkompani i 1937. Dette samvirkeforetaket krevde seg prosentlignet som andelslag. Ligningsmyndighetene i Aker var uenige og lignet det som et aksjeselskap. A/L Norsk Kaseinkompani gikk til sak.

Rettsaken dreide seg om to prinsipp spørsmål. For det første var det et spørsmål om hvor langt kunne skattelovens begrep om «tilvirkning» av bøndenes produkter strekkes før man falt utenfor. For det andre dreide det seg om hvorvidt samvirkeforetak som tilvirket eller foredlet bøndenes produkter måtte være eid av bøndene direkte eller om også indirekte eierskap kunne aksepteres.

Ligningsmyndighetene prosederte på at kasein⁴⁰³ var et industriprodukt og at heller ikke råvaren til kaseinproduksjonen var noe gårdsprodukt. Herredsretten fant det «tvilsomt om kasein kan betraktes som et produkt fra gårdsbruk». Råvaren eller osteråstoffet måtte imidlertid falle inn under tilvirkningsbegrepet. Det hadde ingen betydning at foredlingen skjedde industrielt. Lagmannsretten kom til motsatt resultat. Høyesterett fant at spørsmålet var vanskelig, men havnet på samme konklusjon som herredsretten. Etter Høyesteretts oppfatning falt man først utenfor tilvirkningsbegrepet hvis samvirkeforetaket foredlet kaseinet til sluttprodukter.

Kaseinkompaniet tapte likevel saken. Høyesterett aksepterte ikke indirekte eierskap. Høyesterett mente at skattelovens bestemmelser om at foreningen skulle tilvirke eller forhandle «produkter fra medlemmenes gårdbruk» representerte «et positivt direktiv om at inntekten av virksomheten i de produksjonslag som her berøres, skal komme til beskatning hos vedkommende medlemmer». Det var ikke mulig i de tilfeller hvor eierne av samvirkeforetaket enten var en skattefri institusjon (melkesentral) eller meierier som ikke var egne skattesubjekter.⁴⁰⁴

Selv om kaseindommen ble forfattet av den kommisariske Høyesteretten, ble den presedensskapende gjennom lignende dommer på lagmannsrettsnivå, når det gjaldt spørsmålet om indirekte eierskap.⁴⁰⁵ Det innebar etter alt å dømme at Kjøtt- og fleskesentralen og Eggsentralen ble lignet som aksjeselskap noen år. Gartnerhallen, etablert 1941, var den eneste av de større nasjonale salgssamvirkeorganisasjonene med markedsreguleringsmyndighet som fullt ut oppfylte skattelovens krav om direkte eierskap.⁴⁰⁶ Meierisamvirket markedsregulering

403 Kasein er et biprodukt ostemasse fra mysostproduksjon. Denne ostemassen ble tørket og malt opp til kasein som inngikk som råvare i en lang rekke industriprodukter som knapper, fyllepenner og elektriske artikler.

404 *Retstidende* 1942: 32 ff. sitat 35 og 37.

405 Tilsvarende dommer falt mot A/L Gudbrandsdalens Kaseinfabrikk i lagmannsretten kort tid senere, jf. Thomle og Bugge 1946: 105.

406 Kravet om direkte eierskap gjaldt ikke innkjøpssamvirke, jf. Finansdep. 1953a: 9.

ble ikke rammet av den nye ligningspraksis fordi melkesentralene hadde skattefrihet fra 1936.⁴⁰⁷

For egg- og kjøttssamvirke kunne en konserndannelse representert en løsning på skatteproblemet, men en slik organisasjonsform var det ikke grunnlag for blant medlemmene. De skattemessige konsekvensene av å bli lignet som et aksjeselskap kunne også gjøres små gjennom prisfastsettelsen mellom de regionale samvirkeforetakene og paraplyorganisasjonene. Det skattemessige problemet lå ikke minst i at de regionale selskapene med den nye ligningspraksis fortsatt raskt ville falt utenfor § 52.

Etter at politikerne hadde styrket salgssamvirkets legale markedsreguleringsfunksjoner gjennom endringer i Omsetningsloven i 1946 var det vanskelig å betrakte de samme samvirkeforetak som aksjeselskap i en skattesammenheng.⁴⁰⁸ Endringene av ligningspraksis kunne dermed – utilsiktet – undergrave jordbrukssamvirke markedsreguleringsmyndighet utenfor meierisamvirke.

I løpet av noen år bestemte derfor skattemyndighetene, «vesentlig under anførsel av Riksskattestyret» seg for å se bort fra domstolspraksis og den rimeligste fortolkning av lovens ordlyd for jordbrukets salgssamvirke. Kjøtt- og fleskesentralen og Eggsentralen ble fra tidlig på 1950-tallet prosentlignet.⁴⁰⁹ Fra 1952 kunne de regionale samvirkeforetakene innenfor de enkelte varesektorer også selge varer seg i mellom, blant annet utfra markedsreguleringshensyn, uten at det påvirket deres skattemessige stilling. Lignende regler ble etablert for fiskesalgslagene. Tidligere hadde forutsetningen vært at varene måtte komme *direkte* fra bonden.⁴¹⁰ Skattemyndighetene fant det imidlertid ikke nødvendig å skaffe seg klar lovhjemmel for sin fortolkning.

Skatteutvalget delte seg i sitt svar på kaseindommen og den nye ligningspraksisen. Flertallet mente at det ikke var tilstrekkelig at et gårdsprodukt *kunne* produseres på en gård. Det måtte presiseres i loven at produktet faktisk ble produsert der.⁴¹¹

Utvalgsflertallet løsning innebar et skille mellom produksjonssamvirke og salgssamvirke. Forskjellen mellom dem ble imidlertid ikke definert på noen presis måte. For førstnevnte mente man det ikke var «grunn til å gå særlig lengere i skattelettelse». For salgssamvirke var situasjonen «noe anderledes» fordi skattelettelse i større grad ville komme forbrukerne til gode. Skattelettelse til produksjonssamvirke ville «snarere kunne virke som en særfordel for produsentene innen vedkommende næring».

407 Jf. Espeli 2003.

408 Lie 1980: 218-227.

409 Finansdepartementet 1953a: 9.

410 Finansdepartementet 1953a: 9-10.

411 Finansdepartementet 1953a: 19.

Det ble ikke gitt noen nærmere begrunnelse for hvorfor skattefordeler til samvirkeforetak eid av bønder skulle virke så ulikt avhengig av virksomhetens innretning. Flertallets hovedbegrunnelse for å utvide skattefordelene for salgssamvirke var at det eksisterende regelverket satte «for snevre grenser» og vanskeliggjorde markedsreguleringen.⁴¹²

I den detaljorienterte utredningen ble skattelovenes skille mellom innkjøps-samvirke på den side og salg/produksjonssamvirke på den annen i forhold til krav om direkte medlemskap fra bøndene understreket. Utvalget fant ingen begrunnelse for denne forskjellsbehandlingen i forarbeidene også heller ingen grunn til opprettholde skillet. Flertallet ville imidlertid bare avvikle kravet om direkte medlemskap for salgssamvirke – ikke produksjonssamvirke. De begrunnet dette med at ren markedsregulerende virksomhet skulle muliggjøres. Mindretallet påpekte – med betydelig rett – at effektiv markedsregulering innenfor melkesektoren ville bli umulig hvis sentrale former for produksjon og foredling ikke inngikk.

Flertallet var opptatt av de prinsipielle konsekvensene av en lovendring i denne retning: Det ville «åpne adgang til skattemessig lettelse for samvirkets produksjonsvirksomheter i en utstrekning som en nå ikke kan ha noen oversikt over».⁴¹³ Flertallet presiserte derfor at for eksempel melkesentralenes iskremproduksjon ikke i noe tilfelle skulle falle innenfor samvirkebeskatningens særregler.⁴¹⁴

5.2.2. Andre spørsmål

Et annet uklart punkt i skattelovene var tolkningen av forutsetningen om at samvirkeforetak i landbruket «utelukkende eller hovedsakelig» måtte tilvirke eller forhandle produkter fra medlemmenes gårdsbruk eller selge driftsmidler «i jordbrukets tjeneste». I 1942 hadde Riksskattestyret bestemt at ikke mer enn 15 prosent av et samvirkeforetaks varer for salg og foredling kunne stamme fra ikke-medlemmer for å oppfylle samvirkebeskatningens krav. I 1943 bestemte Riksskattestyret at foretaket falt utenfor hvis andelen fra ikke-medlemmer utgjorde 15 - 20 prosent.⁴¹⁵ Dette åpnet for et ikke ubetydelig skjønn fra ligningsmyndighetenes side, og prosentsatsen manglet lovhjemmel.

412 Finansdepartementet 1953a: 12.

413 Finansdepartementet 1953a: 26-28, sitat 28.

414 Finansdepartementet 1953a: 35.

415 Thomle, Skreiberg og Bugge 1965: 108. Denne opplysningen er ikke omtalt i Thomle og Bugge 1946: 27 ff.

Utvalget mente omsetningsandelen burde lovfestes. Flertallet foreslo 15 prosent. Mindretallet anbefalte 20 prosent fordi den kommersielle andelen i praksis visstnok varierte mellom 10 og 20 prosent.⁴¹⁶

Innkjøpssamvirkets vareutvalg måtte som tidligere nevnt begrenses til «råemner eller driftsmidler i jordbrukets tjeneste». Dette reiste både spørsmål om hva som var jordbruk og hva som kunne defineres som råemner og driftsmidler. Dernest om det var rimelig at innkjøp av driftsmidler til skogbruket falt utenfor. Utvalget var enig om at driftsmidler til skogbruket måtte likestilles med jordbruket. I den grad dette hadde blitt lovfestet på 1950-tallet ville betydningen vært begrenset. For felleskjøpene utgjorde driftsmidler til skogbruket bare unntaksvis prosentandeler av omsetningen. Mange av driftsmidlene i jordbruket kunne jo også anvendes i skogen.

Utvalget var enig om det meste i forståelsen av begrepet jordbruk og driftsmidler til dette. Dette ble presisert på en måte som representerte en klar utvidelse.⁴¹⁷ Uenigheten dreide seg om «de rene pelsdyrgårder» og «rene handsgartnerier» som ikke «ble drevet i forbindelse med gårdsdrift». Mindretallet mente disse i hovedsak burde falle innenfor, men flertallet sa nei. Mindretallet ønsket dessuten å utvide innkjøpssamvirkets skattefordeler til produksjon av landbruksredskap og -maskiner selv om det utvilsomt kunne få «karakter av industri». Mindretallet tok likevel feil når det hevdet at flertallet ikke aksepterte industriell tilvirkning for innkjøpssamvirke. Det var tilfelle for kraftfôr.⁴¹⁸

Et av de store stridsspørsmål i innstillingen dreide seg om rekkevidden av produksjonssamvirkets skattefordeler. Mindretallet ønsket at prosentligningen skulle utvides til produksjonssamvirke i skogbruket, eksklusive den egentlige treforedlingsindustrien, ferdighus og møbler, men inkludert sagbruk, høvlerier, tjære og treplater.

Mindretallet ønsket også at prosentligningen skulle utvides til å gjelde fruktlagre. Flertallet avviste dette. Lagring, sortering, pakking og emballering av frukt representerte etter Finansdepartementets oppfatning ikke «produksjon» eller «tilvirkning» i skattelovens forstand. Fruktlagrene drev bare med lagring og måtte derfor falle utenfor prosentligningen. I motsatt fall ville man kunne åpne for at samvirkeforetak i andre næringer tilpasset seg reglene.⁴¹⁹

416 Finansdepartementet 1953a: 14-16.

417 «Som jordbruk ... blir å regne foruten gårdsbruk, også hagebruk, gartneridrift, biavl og pelsdyravl, når disse næringer blir drevet i forbindelse med gårdsbruk». «Råemner og driftsmidler» inkluderte «også tørking, rensing, grøping, beising, blanding og maling i forbindelse med blanding, samt pakking av kraftfôr, kunstgjødsel, såvarer o.l.», jf. Finansdepartementet 1953a: 48.

418 Finansdepartementet 1953a: 16-18.

419 Finansdepartementet 1953a: 28-29. Mindretallet viste til at Riksskattestyret i 1949 hadde ment at fruktlagrenes virksomhet måtte betraktes på samme måte som «tilvirkning og

Det mest oppsiktsvekkende forslaget gjaldt offentlig godkjente slakterier. Disse skulle slippe inntekts- og formuesskatt for den «egentlige slakterivirk-somhet» som etter utvalgets oppfatning ikke skulle omfatte kjøle- og fryselagre eller åpenbar foredlingsvirksomhet. Forslaget kom fra Norges Kjøtt og Fleske-sentral. Kjøtt-samvirket begrunnet forslaget med at kjøttkontrollen av 1940 åpnet for offentlig godkjenning av slaktehus eid av andre enn kommunen. Myndighetene hadde interesse av at mest mulig av kjøttet ble slaktet under of-fentlig tilsyn. Kjøtt-samvirke ønsket å bygge slakterier som også var tilgjengelig for ikke-medlemmer til selvkost. Utvalget sluttet seg langt på vei til kjøtt-sam-virkets forslag. Det gikk ikke inn på mulighetene som åpnet seg for krysssubsi-diering mellom slakting, lagring og foredling og tilhørende skattetilpasning.⁴²⁰

5.2.3. Konklusjon

Arbeiderparti-regjeringene la aldri frem noe lovforslag basert på utvalgets for-slag.⁴²¹ Regjeringens passivitet reflekterte sannsynligvis flere forhold.⁴²² Lo-vedringer med sikte på å tilpasse skattelovene til lignings- og rettspraksis var ikke påkrevet.⁴²³ Dermed forsvant mange av forslagene. Lovfesting av lig-ningspraksis basert på skattemyndighetenes ofte diskuterte lovfortolkninger, ville kunne begrenset skattemyndighetenes muligheter til å stramme inn lig-ningspraksis ved en senere anledning. Forslaget om skattefrihet for ren slakte-rivirk-somhet – uavhengig om det ble begrenset til samvirkeforetak eller ei – hadde så mange prinsipielle og praktisk problematiske sider at Finansdeparte-mentet neppe kunne ha akseptert det i noe fall.

En annen sannsynlig forklaring på passiviteten er at den reflekterte en mer kritisk holdning til landbruks-samvirke fra regjeringens side. Den holdningen manifesterte seg særlig i landbruksminister Rasmus Nordbøs høringsforslag om radikale endringer av Omsetningsloven i 1954. Forslaget ville fratatt jord-bruksorganisasjonene flertall i Omsetningsrådet og vingeklippet rådets uav-hengige stilling i forhold til Landbruksdepartementet og regjeringen om det var

forhandling». Hele utvalget var dessuten enig om behovet for klare regler fordi lignings-praksis varierte mye.

420 Finansdepartementet 1953a: 35-37.

421 Mer overraskende er det kanskje at Finansdepartementet heller ikke synes å ha fulgt opp forslaget om å utarbeide regnskapsforskrifter for samvirkeforetak underlagt lskl § 52, jf. Finansdepartementet 1953a: 37-38 slik at ligningen kunne bli mer forutsigbar og preget av likebehandling.

422 Noen god dokumentert forklaring på dette har jeg ikke hatt tid til å finne. Det ville bli krevd en gjennomgang av Finansdepartementets arkiv og en nærmere analyse av hø-ringsuttalelsene til innstillingen.

423 Andre eksempler på det er ikke vanskelig å finne, f.eks. Espeli 2001: 259 ff.

blitt vedtatt. Da Stortinget behandlet regjeringens modererte forslag i 1956, ble imidlertid også det forkastet. Lovbehandlingen førte ikke til vesentlig endringer i rådets interne maktbalanse eller forvaltningsmessige stilling. Landbrukssamvirkets regulatoriske kompetanse ble konsolidert.⁴²⁴

Konsekvensen av de manglende justeringer og endringer av skatteloven var en uklar rettstilstand på viktige områder. Dette gjaldt ikke minst hvordan «ute-lukkende eller hovedsakelig» skulle forstås i forhold til prosent av omsetningen. Grensen synes i praksis å ha ligget på 17-18 prosent.⁴²⁵ Den endelig avklaringen ble overlatt til domstolene.⁴²⁶ De fikk bare saker om innkjøpssamvirke på sitt bord, men ingen av disse gjaldt grenselandet mellom 15 og 19 prosent.⁴²⁷

Den manglende revisjonen av skatteloven innebar at en viktig forskjellsbehandling av landbrukssamvirke og kooperasjonen ble videreført. Førstnevnte ble lignet som et aksjeselskap hvis omsetningen fra ikke-medlemmer utgjorde mer enn 17 - 18 prosent, mens all inntekt fra ikke-medlemmer under denne andelen skulle fanges inn av prosentligningen. Kooperasjonens ble derimot *i prinsippet* regnskapslignet for all inntekt av salg til ikke-medlemmer.⁴²⁸ Også for samvirkelag fantes det imidlertid grenser for hvor mye av salget som kunne skje til ikke-medlemmer før samvirkeforetak falt utenfor. Disse var imidlertid klart romsligere enn for landbrukssamvirke.⁴²⁹

5.3. Handelsstanden resignerer

I 1946 forsøkte handelsstanden å dra i gang en ny offentlig debatt om beskatningen av kooperasjonen.⁴³⁰ Det var ikke lett.⁴³¹ Den offentlige debatten om forholdene i varehandelen dreide seg på 1940-tallet i stor grad om NKLS krav

424 Espeli 1986a: 41-43.

425 Lie 1957: 139, 141.

426 Thomle, Skreiberg og Bugge 1965: 515, Greni, Trosvik og Syversen 1991: 923.

427 UTV 1954: 326-329, UTV 1956: 314-321.

428 Tilsvarende regler gjaldt for skogeierforeninger som drev foredlingsvirksomhet i mindre skala, under 17-18 % av omsetningen, jf. Lie 1957: 142-143.

429 Thomle, Skreiberg og Bugge 1965: 510 har en av de få omtaler av dette aspektet. Saken gjaldt et samvirkelag med en omsetning på 2 mill.kr. hvorav ¼ gjaldt salg til medlemmer av driftsmidler til jordbruket . Av den øvrige omsetningen foregikk bare 1/3 til medlemmene. Skattedirektøren mente at samvirkelaget hverken kunne betraktes som en foreningsforening eller et innkjøpssamvirke til jordbruket eller en kombinasjon av dette. Jf. også UTV 1957: 466-68.

430 Norges Handelsstands Forbund 1947

431 En gjennomgang av *Handelsstandens Månedsskrift* 1945-1959 viser bare en noen få oppslag om saken i løpet av 15 år, bla. 1951; 6 ff.

om å få større relative importkvoter i samsvar med kooperasjonens vekst under og etter krigen.⁴³²

I 1948 sendte Norges Kolonial- og landhandelforbund et brev til Finansdepartementet med krav om skattemessig likebehandling. Man mente å kunne dokumentere at et samvirkelag med 340.000 kroner i overskudd bare betalte 35.000 kroner i skatt, mens et aksjeselskap måttet punge ut med 205.400 kroner. Finansdepartementet, ledet av NKLS senere formann, Olav Meisdalshagen (AP), mente henvendelsen ikke ga grunnlag for å ta saken opp til ny behandling.⁴³³

I 1949 forsøkte handelsstandens representanter, forgjeves, å reise spørsmålet om beskatning av kooperasjonen i varehandelskomiteen.⁴³⁴ I 1953 ba Handelsstandsforbundet Finansdepartementet om at skattelovutvalget av 1947, som skulle vurdere bedriftsbeskatningen, også tok opp samvirkebeskatningen til ingen ingen nytte.⁴³⁵

Selv om handelsstanden kunne glede seg over at flere representanter fra de borgerlige partiene tok saken opp på Stortinget ved enkelte anledninger frem til 1965⁴³⁶, var saken politisk død. Norges Kolonial- og landhandelforbund tok konsekvensen av dette: «Så lenge landet hadde en arbeiderpartiregjering og et ditto stortingsflertall var det nærmest bortkastet tid å fremme nye henvendelser» om kooperasjonens skatteforhold, konstaterte man resignert i 1958.⁴³⁷

Arbeiderpartiets rene flertall fra 1945 og oppbyggingen av en mer formalisert korporativ styringsstruktur bidro til at handelsstanden forsøkte å styrke sin organisasjon. I 1948 gikk de 7000 dagligvarekjøpmennene i Norges Kjøpmannsforbund inn i Handelsstandsforbundet for å øke sin innflytelse i en korporativt baserte forhandlingsøkonomi med staten som overdommer. Kjøpmannsforbundet endret samtidig navn til Norges Kolonial- og landhandelforbund (NKLF). NKLF meldte seg ut av Handelsstandsforbundet i 1956, men meldte seg inn igjen som ny hovedorganisasjon i paraplyorganisasjonen Handelsstandsforbundet fra 1959. Det er neppe tvil om at organisasjonsstriden innenfor Handelsstandsforbundet i disse ti årene svekket handelsstandens innflytelse i styringssystemet.⁴³⁸ Det hadde imidlertid ingen betydning når det

432 F.eks. Lorentzen 1961: 158 ff., *Handelsstandens Månedsskrift* 1947: 136.

433 Strand 1958: 247-248. I *Norges Kjøpmannsblad* 1952: 838 ble Meisdalshagen karakterisert som «en meget dyktig mann», men «Sjelden er vårt forbunds representanter mottatt med større kulde enn hos ham, den gang vi prøvde å få en konferanse med ham om ølprisene..». Jf. også *Handelsstandens Månedsskrift* 1951: 6-7.

434 Handelsdepartementet 1949: 85.

435 *Norges Kjøpmannsblad* 1953: 794.

436 Einar Hareide KrF jf. *Norges Kjøpmannsblad* 1949: 243, ibid. også 1953: 1354.

437 Strand 1958: 248.

438 Strand 1958: 100-115, Hodne 1989: 278-279.

gjaldt spørsmålet om beskatning av kooperasjonen. Der var motkreftene uansett for sterke.

Gjennom sitt medlemsskap i Næringsøkonomisk Forskningsinstitutt, etablert i 1947 sammen med de fem fremste næringslivsorganisasjonen, med unntak av Arbeidsgiverforeningen, sørget forbundet for å få utredet saken på faglig grunnlag.⁴³⁹ Sosialøkonomen Morten H. Magnus stod for utredningen, trykt i *Økonomi* nr. 22 1953.

5.3.1. Utredningen om forbrukerkooperasjonens beskatning

Magnus konsentrerte seg om prinsippene for beskatningen av kooperasjonen og den skattemessige forskjellsbehandlingen skattereglene etter hans oppfatning førte til for samvirkeforetak, sammenlignet med aksjeselskap og personlig næringsdrivende. Utredningen førte til en omfattende debatt i NKLs tidsskrift *Forbrukeren* etter initiativ fra redaktør Christoffer Røhne. Debatten dreide seg om hva samvirkelagens overskudd egentlig var uttrykk for.

For Magnus var kjernen i skattestriden knyttet til vurderingen av den såkalte «driftsherrevinsten». Kooperasjonen mente det ikke fantes noen driftsherrevinst for forbruksforeninger, men utelukkende besparelse. Medlemmene kunne ikke skaffe seg inntekt eller gevinst gjennom å handle. Besparelser var ikke skattepliktig inntekt. « *Dette er kooperasjonens hoveddogme i skattestride* », skrev Magnus Besparelse var etter hans oppfatning «en økning av realinntekten». Spørsmålet var om denne inntektsøkningen var skattepliktig. I den grad besparelsen ble skapt utenfor «husholdningens rammer» måtte inntektsøkningen anses å være skattepliktig. Det var tilfelle for overskuddet av kooperasjonens virksomhet, herunder kjøpebonus. Kontantprinsippet kunne i enda mindre grad enn i mellomkrigstiden begrunne noe skattefritak.

Magnus mente at «*evneprinsippet*» isolert tilsa at økningen i realinntekten som bonusen representerte skulle beskattes på medlemmenes hånd «på samme måte som aksjeutbyttet skattlegges på aksjonærenes hender». Han avviste selv denne løsningen fordi den ville innebære dobbeltbeskatning av samvirkelag og medlem, slik tilfellet var med aksjebeskatningen. I tillegg måtte kjøpeutbytte, på samme måte som renter på andelskapitalen, betraktes som «overskuddsandel» og ikke som skattemessig utgift. Ved å beskatte hele overskuddet på foreningens hånd ville det bli mulig å «oppnå en tilnærmet likestilling mellom bedrifter som driver handel i de forskjellige juridiske former».⁴⁴⁰

439 Jf. også *Handelsstandens Månedsskrift* 1950: 143.

440 Magnus 1953: 20-30, sitat 20.

Røhne karakteriserte Magnus' utredning som «Ulven i Rødhettes klær». Kooperasjonens preg av sosial bevegelse preget av åpent medlemskap, begrenset kapitalrente og demokratiske styringsprinsipper var utelatt. I et privat foretak stod maksimal kapitalavkastning for eierne i sentrum. Kooperasjonen satte den enkelte person i sentrum og kapitalen fungerte «som tjener» – ikke herre. I et samvirkelag svarte «netto-overskuddet til driftsherregevinsten i den private forretning. Det er denne medlemmene sparer ved å handle kooperativt.»⁴⁴¹

Magnus repliserte at det var i «i kraft av sin eiendomsrett til laget at medlemmene kunne dele fortjenesten mellom seg». Medlemmene var «kollektive arbeidsgivere» på samme måte som aksjonærene i et aksjeselskap og delte gevinsten eller overskuddet mellom seg. Dette overskuddet måtte betraktes som skattepliktig inntekt. Det var heller ikke slik at driftsherregevinsten forsvant i et samvirkelag. NKL oppmuntret jo medlemmene til å ta ut minst mulig av overskuddet for å styrke samvirkelagens egenkapital.⁴⁴²

Røhne fortsatte debatten med å påberope seg faglige autoriteter. I den grad han ga noen signaler om hvilke konsekvenser samvirkets særpreg burde få for beskatningen synes det å ha vært at et samvirkelag ikke drev ervervsmessig virksomhet. Ergo fantes det heller ikke noe grunnlag for beskatning. Røhne viste til professor i landbruksøkonomi Oddvar Aresvik og hans økonomisk-teoretiske forelesninger om samvirke på NLH i 1952.⁴⁴³

Aresviks teoretiske utgangspunkt var at det fantes to hovedtyper økonomiske enheter, husholdninger og foretak. Husholdninger var «forbrukende økonomiske enheter med det formål å skape størst mulig *totalnytte* for en gitt totalinntekt», mens foretak var «ervervende økonomiske enheter» med profittmaksimering som formål. Var samvirkelag foretak eller ei? Aresvik la til grunn at de drev sin virksomhet til selvkost og ikke hadde økonomiske transaksjoner med ikke-medlemmer som primæraktivitet. Når det gjaldt husholdninger som gikk sammen i samvirkelag, var det et tilleggsargument at slike samvirker per definisjon var rettet mot forbruk og ikke profittskapende virksomhet.⁴⁴⁴ Disse konklusjoner brukte Røhne for alt hva de var verdt.

Morten Magnus lot seg ikke imponere. Aresviks definisjoner var, slik han så det, ikke i samsvar med den virkelige verden. Kooperasjonens butikker og fabrikker var ikke husholdningsvirksomhet, men inntektsgivende foretak. Selv-

441 *Forbrukeren* 1953: 98 ff. sitat 115.

442 *Forbrukeren* 1953: 133-134.

443 *Forbrukeren* 1953: 160 ff. Referatet fra Aresvik 1952 var på enkelte punkter svært upresis. Røhne hevdet s.161 at Aresvik mente samvirkelag «ikke er en økonomisk enhet»! jf. nedenfor.

444 Aresvik 1952: sitat 18, 19, se ellers særlig 38-39.

kostprinsippet ble heller ikke fulgt. Samvirkebedriftene genererte egenkapital.⁴⁴⁵

Stillingskrigen mellom Røhne og Magnus rullet videre en tid.⁴⁴⁶ Ingen av de dem fokuserte imidlertid på det som må oppfattes som kjernes spørsmålet. Hvordan skulle de tilbakeholdte overskudd, som manifesterte seg i felleseid egenkapital, beskattes?

Aresviks interessante, men ufullførte arbeid fra 1952 synes å ha vært ukjent blant norske samvirkeforskere.⁴⁴⁷ Det er tvilsomt om Aresvik forsøkte å gjøre sitt teoretiske arbeid kjent innenfor relevante fagmiljøer. Hans teoretiske begrepsbruk og innfallsvinkel var svært ulik juristenes jordnære og case-baserte tilnærming til fagfeltet.⁴⁴⁸ Selv om Aresvik kjente til debatten mellom Røhne og Magnus, engasjerte han seg ikke i den.⁴⁴⁹

Utfra «en juridisk synsvinkel» støttet han i sine forelesninger stort sett status quo. Unntaket var meieriene, som ble for hardt skattlagt og derfor burde skatlegges som andre foretak innenfor landbrukssamvirke. Han hevdet også at skatterettens utforming var i samsvar med hans teoretiske kategorier og utlegninger. Utfra «en sosiologisk synsvinkel» var han definitivt i pakt med sin tid. Skattereglene måtte utforme «i lys av de virkninger [de] vil ha på eventuelle investeringer og hvor ønskelig er disse fra næringens og samfunnets synspunkt».⁴⁵⁰ I en slik sammenheng hadde organisasjonsformen ingen avgjørende betydning.

5.4. Kvantifisering av kooperasjonens skattefordeler

Frem til 1950 dreide debatten om kooperasjonens skattefordeler seg nesten utelukkende om regelverkets utforming og dets begrunnelse. Fram til 1960 ble det utarbeidet en håndfull mer omfattende utredninger som forsøkte å tallfeste hvordan skattesystemet slo ut for samvirkelag og deres konkurrenter, også på foretaksnivå.⁴⁵¹

445 *Forbrukeren* 1953: 227-229.

446 *Forbrukeren* 1953: 229 ff, 1954: 15 ff, 34 ff, 44 ff, 66 ff.

447 Aresvik 1952, som ikke finnes på Bibsys, finnes ikke i litteraturlisten i Johnstad 1998 den eneste brede gjennomgangen av fagfeltet i Norge.

448 Særlig Mørkved 1958, jf. også Lie 1957.

449 *Forbrukeren* 1953: 229.

450 Aresvik 1952: sitat 131, 141, 146.

451 Jeg fant Kjærvik 1949 og Finnøy 1960 via Bibsys og har ikke funnet noen henvisninger til dem i den øvrige gjennomgåtte litteraturen. To av dem var studentarbeider på Handelshøyskolen i Bergen som ikke synes å ha vært offentlig kjent.

Sosialøkonomene Olav Hørte og Kjell Holler stod som nyansatte i Statistisk Sentralbyrå i 1950 for det faglig mest ambisiøse arbeidet. Holler ble fra 1952 leder av LOs økonomiske kontor og ble snart en av Arbeiderpartiets mest lovende politikere. Deres studie var en sammenligning av inntektsbeskatningen mellom samvirkelag og landhandlerier (enkeltmannsforetak), basert på byråets varehandelstatistikk fra 1947. For å gjøre sammenligningen mer realistisk ble samvirkelagets skattbare inntekt plussert på med bestyrerens lønn. Deretter ble skatten beregnet for hver enkelt skattyter. Deretter ble den gjennomsnittlige inntektsskatten for kjøpmenn og samvirkelag + bestyrerens inntektsskatt beregnet innenfor de ulike omsetningsgrupper. Resultatet viste at for omsetning under 150.000 kroner var skattebelastningen omtrent den samme, men marginalt høyere for samvirkelaget og bestyreren sett under ett. Kjøpmenn med omsetning mellom 150.000 og 250.000 hadde derimot en vesentlig høyere skattebelastning enn sine kooperative konkurrenter.

Hørte og Holler fant resultatet overraskende. Utfra de gjeldende skatteregler og skattesatser skulle man ha forventet at skattefordelen i kooperasjonens favør ble større, særlig i forhold til enkeltmannsbedriftene med stor omsetning på grunn av den høye progresjonsskatten. Etter å ha vurdert flere relevante faktorer konkluderte de med at forklaringen sannsynligvis lå i en kombinasjon av mindre rasjonell drift hos kjøpmennene og at kjøpmennene «ikke gir opp den virkelige inntekt til beskatning».⁴⁵²

Det siste var en anklage om skattesnyteri som man skulle tro handelsstanden gjerne ville kommentert. Men handelsstanden forsøkte å tie i hjel undersøkelsens overraskende resultater, selv om de ble viet mye spalteplass i NKLS tidskrift *Forbrukeren*.⁴⁵³ At kjøpmennene drev mindre rasjonelt enn kooperasjonen i betydningen utnyttet færre stordriftsfordeler var i pakt med utbredte oppfatninger som ikke minst Ingvar Wedervangs undersøkelser av varehandelen på 1930-tallet hadde gitt et faglig fundament for.⁴⁵⁴

Det er vanskelig i ettertid å vurdere den faglige kvaliteten av Hørte og Hollers undersøkelse.⁴⁵⁵ Ingen andre norske undersøkelser har undersøkt skattleggingen av dagligvarehandelen i forhold til omsetningen basert på denne type regnskapsmateriale. Undersøkelsen gir et solid inntrykk. Det kan imidlertid

452 Hørte og Holler 1951: sitat 133.

453 *Forbrukeren* 1951: 78 ff. Utfra innholdsregisteret til *Norges Kjøbmansblad* 1951-1954 og *Handelsstandens Månedssblad* 1951-54 ble hverken denne undersøkelsen eller Magnus 1953 nevnt i spaltene.

454 F.eks. Wedervang 1939.

455 Hørte og Holler 1951: 109 er spesielt knapp om hvordan samvirkelagenes skattegrunnlag fremkom. Det fremgår ikke noe sted at prosentligning av samvirkelagenes gjennomsnittsformue ble foretatt, heller ikke at de andre kompliserte beregningsmåtene som skulle brukes for ligningen av samvirkelag ble fulgt, jf. Riksskattestyret: 1938: 93 ff.

tenkes at resultatene kan gis alternative forklaringer. For eksempel førte kooperasjonens egenkapitaloppbygging under krigen til økt beskatning fordi den skattbare formuen steg. Samtidig sank fortjenestemarginene og lønnsomheten for all handelsvirksomhet på grunn av prisreguleringene. Dermed fikk kooperasjonens inntektsskattefordeler isolert sett mindre effekt enn tidligere. En mer grunnleggende innvending er at det norske skattesystemet bygde på et nettoinntektsbegrep. Å legge virksomhetens omsetning til grunn for inntektsskatten kunne derfor slå skjevt ut.

De andre undersøkelsene bygget på annen metodikk. De tok stort sett sikte på å beregne hva ulike eierformer ville betale i skatt med tilnærmet samme økonomiske resultat på foretaksnivå. Det var denne metodikk handelsstanden stort sett la seg på etter krigen.⁴⁵⁶ Normalt ble det imidlertid ikke tatt hensyn til kooperasjonens særpreg. Det var langt fra åpenbart at kjøpeutbytte skulle beskattes som ordinær inntekt for samvirkeforetaket.

NHH-studenten Per Kjærvik fant i 1949 at Oslo Samvirkelags skattebelastning ville økt dramatisk hvis det hadde vært beskattet som aksjeselskap eller som en selvstendig næringsdrivende. I 1948 ville inntektsbeskatningen ha steget fra 76.700 kroner til 191.000, mens kjøpeutbytte utgjorde 330.000 kroner. Ved beskatning som næringsdrivende ville inntektsskatten utgjort klart mer enn kjøpeutbytte i alle år fra 1945 til 1948.⁴⁵⁷

Morten Magnus' sammenlignet i sin grundige og godt dokumenterte utredning 25 anonymiserte samvirkelag med enkeltmannsforetak og aksjeselskap med i utgangspunktet samme overskudd og formue i 1950-51.⁴⁵⁸

456 F.eks. NHF i Sunnmørsposten 12.3.1951, NKLS arkiv

457 Kjærvik 1949.

458 Jf. Magnus 1953: 50-51 som hevdet at tillegget til kjøpmannens inntekt med en arbeidsinntekt av samme størrelse som samvirkebestyrerlønningen var en forutsetning for å komme frem til kjøpmannens skattbare inntekt ved statsskatteligningen. Dette var den meste diskutabile forutsetning som ble gjort - utover behandlingen av kjøpeutbytte. Den reelle begrunnelsen må vel ha vært at i motsatt fall ville den skattbare inntekten for eiere og foretak sett under ett ikke bli sammenlignbar; alternativt at det var urimelig å forvente at kjøpmannsforetaket kunne ha samme omsetning som sine konkurrenter med «en mindre ansatt». For å kunne sammenligne de tre organisasjonsformene plusset han på alle tre med samvirkebestyrerens faktiske lønn. Beregningen av samvirkebestyrerens og disponentens i aksjeselskapet inntektsskatt ble beregnet særskilt. For å kunne sammenligne samvirkeforetaket og aksjeselskapet og deres eiere sett under ett ble aksjonærutbytte skattlagt sjablongmessig til moderate 30 prosent. Formuesskattesatsene var på knapt 6 promille for aksjeselskapene. For samvirkeforetak og personer var satsene progressive. For samvirkeforetak stanset satsene på 6 promille. De rammet samvirkeforetak med mer enn 4 millioner kroner i skattbar formue. For personer var progresjonen mye sterkere. Formuer mellom 100.000 og 150.000 hadde 6 promille i skatt, mens progresjonen først stanset på 2 prosent for formuer over 500.000 kroner. Magnus påpekte også at formues-

Resultatet var at samvirkelag så godt som alltid betalte mindre formuesskatt enn sine konkurrenter når man tok høyde for formuesskatten aksjonærene betalte, men forskjellene var små i forhold til aksjeselskapene. Enkeltmannsforetak måtte derimot betale vesentlig mer formuesskatt. For formuer større enn 100.000 utgjorde forskjellen ikke ubetydelige beløp. For en formue på 420.000 kr var det snakk om en differanse på 5000 kroner i året.⁴⁵⁹ Det representerte omkring en årslønn i varehandelen på denne tiden.

Inntektsbeskatningen representerte et langt større konkurransefortrinn i følge Magnus' beregninger. Det skyldtes en kombinasjon av ulike skattegrunnlag og skattesatser.⁴⁶⁰

De undersøkte 25 samvirkelagenes og deres bestyrere ville med metodikken Magnus la til grunn betale 173.000 kroner i inntektsskatt av en samlet skattepliktig inntekt på 543.000 kroner. Lignet som aksjeselskap ville aksjeselskapene og deres disponenter blitt ilignet 755.500 kroner i skatt av en skattbar inntekt på totalt 1.223.600 kroner, en gjennomsnittlig skatteprosent på 61. Hvis kjøpmann hadde drevet foretakene som selvstendig næringsdrivende ville resultatet gitt en gjennomsnittlig skatteprosent på 60. Aksjeselskapsformen var vesentlig gunstigere skattemessig sett for overskudd over 100.000 kr på begynnelsen av 1950-tallet. De fleste dagligvarekjøpmenn drev da også sin virksomhet som selvstendig næringsdrivende på denne tid og i lang tid fremover.

Magnus så også på den totale beskatningen av kooperasjonen på basis av skattestatistikk og NKLS statistikk for året 1950. 18 prosent av kooperasjonens omsetning var salg til ikke-medlemmer. Hvis nettofortjenesten på denne handelen var den samme som gjennomsnittet, skulle det gi en inntekt på omkring 2,7 millioner kroner. Denne inntekten skulle etter lovverket skattlegges på ordinær måte. For aksjeselskap og aksjonær ville det innebære minst 70 prosent skatt eller 1,9 millioner kroner hevdet Magnus. Utfra den offentlige ligningsstatistik-

skattegrunnlaget i samvirkeforetak i praksis var et annet og lavere enn i de konkurrerende organisasjonsformene. Magnus 1951: 30. Magnus 1953: 31-32.

459 Magnus 1953: 42-43.

460 Magnus 1953: 48 la samme kommunale skattetabell C og skatteøre 16 % til grunn for sine beregninger. Samvirkelagenes statsskattesatser startet på 7,5 prosent for de første 4.000 kroner og steg til maksimalt 58,5 prosent for inntekter over 275.000 kroner. For enslige personer lå høyeste marginalskatt til staten på 72,8 prosent for skattbare inntekter over 275.000 kroner. For aksjeselskap var selskapsskatten til staten 30 prosent siden 1949. I tillegg kom fondsskatt på tilbakeholdte overskudd i bedriften på 11,3 prosent, mens utbytte ble beskattet på aksjonærenes hånd. Magnus la til grunn 30 prosent skatt av aksjeutbytte i sine beregninger. Utbyttet i aksjeselskapet synes å ha vært identisk med kjøpeutbytte i vedkommende samvirkelag, det vil si et gjennomgående høyt utbytte. Proporsjonal kommuneskatt 16 til 18,5 % av noe varierende skattegrunnlag kom i tillegg for alle tre selskapstyper.

ken utgjorde imidlertid samvirkelegenes totale skatt ikke mer enn 1.648.000 i 1950.⁴⁶¹

NKL ble klar over hvor gunstig beskatningen av salg til ikke-medlemmer var i løpet av 1950-tallet. Dette gjalt i hovedsak for samvirkeleg som stod utenfor NKL. Høsten 1958 konkluderte NKLs økonomisjef med at hvis NKLs gjennomsnittlige engrosfortjeneste på salg til ikke-medlemmer utgjorde gjennomsnittlig 2 prosent etter at alle direkte kostnader (transport, forsikring o.l.) var dekket, var slikt salg lønnsomt etter skatt. For direktesalg fra fabrikk ga handelen NKL fortjeneste etter skatt hvis bruttoavansen var mer enn 0,6 prosent. Med en bruttofortjeneste på 2 prosent «vil vi tjene netto 1500,- på et Siporex-salg på 100.000,-. Man kan si det er beskjedent. Men når det ikke avstedkommer mer arbeid enn et par brev eller noen telefoner, er det god timebetaling.»⁴⁶²

I 1960 sammenlignet Steinar Finnøy i et studentarbeid ved NHH i Bergen beskatningen mellom de tre organisasjonstypene etter samme metodikk som Magnus, med basis i regnskapet fra fire samvirkeleg og skattesatsene i 1958. Resultatene var ikke vesentlig forskjellig fra Magnus. Med basis i skattesatsene i 1958 beregnet Finnøy fant at samvirkeforetak med et regnskapsmessig overskudd under 136.700 kroner ville betale mindre statsskatt enn et aksjeselskap. Hvis man tok hensyn til sistnevntes fondsskatt, måtte inntekten øke ytterligere før samvirkeforetaket betalte mer enn et aksjeselskap. Den skattbare inntekten måtte økes vesentlig før det kunne bli snakk om skattemessig likebehandling.

Finnøy konkluderte med at kooperasjonen hadde så store skattemessige fordeler at det umuliggjorde «lik konkurranse». Professor Eilif W. Paulsson, en av

461 Magnus 1953: 54-55. Gjennomsnittsligningen representerer her en mulig feilkilde som Magnus ikke nevner, jf. Kjærvik 1949: 6, men dette er neppe noen sentral forklaringsfaktor. I forhold til sistnevnte er det imidlertid den rene selskapsskatten som er det mest interessante. Denne ville utgjort minimum 46 prosent + 11 prosent fondsskatt eller mellom 1,6 og 1,4 millioner kroner. Resultatet er forbløffende. Det er høyst diskutabelt om resultatet kunne forenes med skattelovens ordlyd og lovgivers intensjoner i 1911 og 1917. Magnus diskuterte ikke sitt interessante funn nærmere. De indikerer nemlig at Høyesterett i 1935 neppe overskuet konsekvensene av den ligningspraksis det instituerte med bistand fra Riksskattestyret. Den rettssaken tok jo utgangspunkt i beskatningen av et samvirkeleg hvor ligningsmyndighetene prosederte på at laget skulle beskattes av en høyere inntekt enn driftsregnskapet, før fradrag av kjøpebonus, ga med basis i prosentuell avkastning av formuene. Logikken i og konsekvensen av den ligningspraksis som ble innført i kjølvannet av høyesterettsdommen fra 1935 innebar nemlig: Også i de tilfelle hvor samvirkeforetakets justerte regnskapsmessige inntekt var vesentlig høyere enn summen av skattbar inntekten beregnet etter prosentligning + den relative andelen av regnskapsmessig inntekten som salget til ikke-medlemmer representerte, skulle sistnevnte inntekt ikke underlegges ordinær beskatning. Riksskattestyret: 1938: 93 ff.

462 NKL skolen, PM av 15.10.1958 fra økonomisjef Halvorsen til adm.dir. Rolf Semmingen.

NHH sine fremste forskere på denne tid, hadde ingen vesentlige merknader til Finnøys arbeid.⁴⁶³ Libertas konkluderte på samme tid med at kooperasjonens samlede skattefordeler lå i størrelsesorden 10-15 millioner kroner per år. Det representerte en ikke ubetydelig konkurransevridning.⁴⁶⁴

Kooperasjonen kommenterte bare rent unntaksvis denne type skatteberegninger i offentligheten.⁴⁶⁵ Kooperasjonens begrunnelse for skattefordelene synes imidlertid å ha endret seg. På 1940-tallet argumenterte NKL for at gjeldende skatteregime var prinsipielt riktig.⁴⁶⁶ I 1959 var NKL i sin skattebrosjyre like opptatt av at skattlegging etter regnskap ville skape uheldige og til dels utilsiktede konsekvenser for kooperasjonen og dens medlemmer. Sparingen ville bli redusert. Kooperasjonen ville nemlig angivelig redusere sin priser vesentlig ved regnskapsligning. Det ville også redusere det offentliges skatteinntekter fra kooperasjonen. Kooperasjonen motiv for å avvise regnskapsligning var ikke – som handelsstanden hevdet – at man da måtte betale mer skatt. I den sammenheng ble det vist til at en rekke av NKLS industribedrifter var organisert som aksjeselskaper. «Det er utenkelig at NKL vil bruke aksjeselskapsformen dersom aksjeselskaper måtte betale mer skatt enn kooperative selskaper.»⁴⁶⁷

5.4.1. Omorganisering av kooperasjonens industrivirksomhet?

NKLS ledelse vurderte valg av organisasjonsform for industrivirksomheten en rekke ganger av fra tidlig på 1950-tallet og frem til begynnelsen av 1960-tallet. Skattemessige hensyn stod hele tiden i sentrum. Det er tvilsomt om ønsket om å minimere NKLS totale skattebelastning var årsaken til at saken ble tatt opp på representantskapsmøtet i 1951. Der synes ønsket om å fusjonere selskapene inn i NKL eller gjøre dem til samvirkeforetak å ha hatt andre begrunnelser. Selv om resultatet ble organisasjonsmessig status quo, er de interne vurderingene av betydelig interesse.

Orienteringen til representantskapet i 1951 skjedde på bakgrunn av en situasjon hvor fabrikkdriften totalt sett gikk i balanse, men hvor en rekke selskap gikk med betydelige underskudd. Tre alternativ ble vurdert, videreføring som aksjeselskap, omorganisering til samvirkeforetak eller infusjonering i NKL. Noen klar konklusjon ble ikke trukket. Det fremgikk at den minst risikofylte

463 Finnøy 1960: sitat 26.

464 Børset og Sætre 1959: særlig 18-20.

465 F.eks. Peder Sjøilands svar i Aftenposten 6.2.1951 gjengitt *Handelsstandens Månedsskrift* 1951: 44-45 hvor han argumenterte for at samvirkelag ikke skapte ervervmessig inntekt, men besparelser.

466 Jf. Norges Handelsstands Forbund 1947.

467 Semmingsen 1959: sitat 20.

løsning i 1951 var å la de enkelte fabrikker forbli egne skattesubjekter. Det skyldtes blant annet at ligningsmyndighetene i en rekke kommuner langt på vei behandlet aksjeselskapene som samvirkeforetak. De aksepterte fradrag for kjøpebonus før fastsettelse av skattbar inntekt som aksjeselskap. Det skjedde til tross for at mesteparten av bedriftenes overskudd ikke oppstod ved salg til egne medlemmer, men ved eksport.

En overgang til samvirkeforetak var svært risikopreget fordi man måtte forvente at skattemyndighetene ikke aksepterte at de var samvirkeforetak utfra skattelovens fortolkning. Kravet om åpent medlemsskap stod her sentralt. Erfaringene med mølledriften i Stavanger, som var organisert i andelslaget Nordkronen, tilsa det. Nordkronen ble skattlagt som et aksjeselskap.

Infusjonering i NKL kunne gi minst skatt for industrivirksomheten totalt sett fordi man kunne trekke fra underskudd før beskatning under ett.⁴⁶⁸ På den annen side ville en videreføring eller forsterkning av den progressive inntektsbeskatningen av samvirkeforetak representere et problem. Hovedproblemet med fusjonsløsningen var først og fremst faren for en massiv engangsbeskatning av bedriftenes skjulte verdier, det vil si at de reelle verdier oversteg de skattemessige. Differansen skulle i utgangspunktet betraktes som en realisasjon og inntektsbeskattes som aksjeutbytte. Hvis NKL skulle forsøke en slik løsning, måtte man forhåndsklarere saken i Skattedirektoratet med sikte på aksept for skattemessig kontinuitet. Utfallet var uvisst samtidig som den politiske risikoen for samvirkebeskatningen generelt ville være stor når saken ble kjent.⁴⁶⁹

I 1955 ble det skissert en fjerde organisasjonsmodell som kunne tilfredsstillte skattelovens krav til åpent medlemsskap, nemlig at samvirkelagene ble direkte eiere av industribedriftene.⁴⁷⁰ NKLs ledelse fant ideen lite attraktiv. Alternativet ble ikke forfulgt.

1958 omorganiserte NKLs søsterorganisasjon i Sverige – Kooperativa Förbundet (KF) - sin industrivirksomhet. Den var organisert som aksjeselskap. Bakgrunnen var at skattesatsene var på 50 prosent for aksjeselskap mot 40 prosent for økonomiske foreninger, herunder kooperasjonen. Omorganiseringen innebar at KF overtok mesteparten av den økonomiske innmaten i sine datterselskap til skattemessig verdi. Aksjeselskapene bestod som retts- og skattesubjekter, men mesteparten av inntektene ble beskattet hos KF fordi KF stod for driften. NKL beregnet sin skattemessige besparelse i 1959 til 140.000 kroner. Det innebar en halvering av skatten industribedriftene hadde betalt.⁴⁷¹

468 I tillegg ville beskatningen av «intern fortjeneste på varelager» i NKL-systemet bortfalle. NKL var ikke underlagt konsernbeskatningsregler.

469 NKLs skole, Post 7 rep.skap. møte 22.10.1951.

470 NKLs skole, AR/IAs PM vedrørende NKLs produksjonsvirksomhet 10.11.1955.

471 NKLs skole, udatert notat «Hovedtrekkene i det svenske system».

Dette utløste omfattende utredninger av effektene av en full infusjonering av eksisterende selskaper i NKL. Komiteen som vurderte saken for NKLS styre konkluderte med at ingen av alternativene kunne anbefales hverken utfra rent skattemessige eller mer overordnede vurderinger. De svenske skattebesparelsene på 140.000 kroner kunne oppnås uten å svekke effektiviteten ved bedriftene. Det kunne gjøres ved å forhøye NKLS provisjoner på omsetningen fra fabrikkene. En full innfusjonering ville øke den årlige skattebelastningen med minimum 64.000 kroner, muligens vesentlig mer. Den største risikoen med fusjonsløsningen var imidlertid engangsbeskatningen. Den ville enten bli 200.000 kroner eller 3,8 millioner kroner og høyest hvis skattemyndighetene definerte differansen mellom bokførte og reelle verdier som aksjeutbytte.⁴⁷²

Tallenes tale var klar. Avvikling av aksjeselskapene kunne ikke forsvares utfra skattemessige vurderinger. Andre hensyn tilsa heller ikke at aksjeselskapsformen ble forlatt. NKL videreførte sin industrivirksomhet organisert som aksjeselskaper, med unntak av Nordkronen.⁴⁷³ Skattesystemet i etterkrigstiden gjorde det prohibitivt kostbart å endre organisasjonsform hvis selskapets reelle verdier var vesentlig større enn i de bokførte i skatteregnskapet. I så fall ville de skjulte verdiene kunne utløse massiv utbyttebeskatning.

5.4.2. Konklusjon

Ingen har beregnet hva kooperasjonens skattebelastning ville vært hvis den hadde blitt inntektsbeskattet på ordinær måte av det tilbakeholdte overskuddet, det vil si nettoinntekten etter fradrag for kjøpeutbytte. Morten Magnus beregnet imidlertid hvor stor den skattepliktige inntekten var utfra prosentligningen sammenlignet med regnskapsmessig overskudd før fradrag for kjøpebonus i de 25 undersøkte samvirkelegene utfra NKLS statistikk. Beregningene viste at med unntak av samvirkeleg som hadde overskudd under 10.000 kroner utgjorde den skattbare inntekten mellom 17 og 48,7 prosent.⁴⁷⁴ Det innebar at de fleste av disse samvirkelegene kunne dele ut over halvparten av overskuddet som bonus og likevel øke egenkapitalen med et ikke ubetydelige ubeskattet beløp.

472 NKLS skole, Brev til NKLS formann 6.1.1961 «NKL bedrifter organisert som aksjeselskaper» med vedlegg.

473 Den første industrivirksomheten i regi av NKL, Margarinfabrikken Norge i Bergen fra 1912, var organisert som et aksjeselskap. Valget av aksjeselskapsformen skyldtes at man kunne få kjøpt aksjemajoriteten i en eksisterende bedrift og slapp å bygge et nytt selskap fra grunnen av, f.eks. Sulutvedt et al. 1956: 52-53. Det samme var tilfelle med flere av industrietableringene i mellomkrigstiden, jf. Finansdepartementet 1978: 48. I tillegg var kaffebrenneriene og krydderpakkeriene en integrert del av NKLS engrosvirksomhet.

474 Magnus 1953: 46.

For kooperasjonen sett under ett beregnet Magnus at 52 prosent av «nettofortjenesten» ble tilbakebetalt som bonus i 1950. 27,8 prosent ble underlagt beskatning. De resterende 20 prosent, eller omkring 3 millioner kroner, kunne skattefritt tilføres egenkapitalen.⁴⁷⁵

Fra inntektsåret 1959 ble fondsskatten, som forenklet sagt var den særskilte skattleggingen av tilbakeholdte overskudd i aksjeselskap, avvirket. Dette økte lønnsomheten og konkurranseevnen etter skatt for aksjeselskap sammenlignet med enkeltmannsforetak og samvirkeforetak under ellers like vilkår. Sparebanker og gjensidige forsikringsselskap fikk redusert sin maksimale statsskatteprosent fra 36 til 30 prosent for å bevare sin konkurranseevne. Samvirkeforetak opplevde ikke noen tilsvarende skattereduksjon, snarere tvert i mot. Mange samvirkeforetak fikk en kraftig økning av skattetakstene for fast eiendom, noe som fikk konsekvenser for beregningen av skattbar inntekt gjennom prosentliggingen.

På denne bakgrunn ble det diskutert om man skulle be myndighetene nedsette et utvalg for å se nærmere på beskatningforholdene for samvirkeforetak I NKL konkluderte økonomisjefen med at det ikke fantes «noe materiale som utvetydig sier at s.lagene har hårdere beskatning enn de private».⁴⁷⁶ Tanken om et bredt anlagt skatteinitiativ fra samvirkets side ble derfor skrinlagt tidlig på 1960-tallet. Initiativet gikk over til politikerne, som sendte hele sakskomplekset over til en første bred utredning i 1969, jf. kap. 6.

5.5. Lignings- og rettspraksis for øvrig

Under og etter krigen falt det flere viktige dommer om hvor langt samvirkebeskatningens regler kunne strekkes. Dommen hadde ikke noe entydig budskap. På den ene side ble det klarlagt at produksjonssamvirke etablert av dagligvarekjøpmenn fra midten av 1930-tallet, særlig innenfor margarinindustrien, ikke falt under skattelovens særbestemmelser. Det motsatte synes å ha vært tilfelle på 1930-tallet. Den første rettskraftige dommen, som gjaldt Borgar Margarinfabrikk A/L i Fredrikstad, falt i 1942. Lagmannsretten slo fast at fabrikkens måtte defineres som et samvirkeforetak selv om det ble utbetalt 6 prosent forrentning på andelene. Foretaket falt likevel åpenbart utenfor særreglene fordi det ikke var en forbruksforening i lovens forstand. Eierne var kjøpmenn og

⁴⁷⁵ Magnus 1953: 56-57.

⁴⁷⁶ NKLs skolens arkiv, H.F.Halvorsens notat til Semmingsen 14.2.1960: «Komite til vurdering av skatteleggingen av kooperative og private bedrifter», håndskrevet tillegg.

bakere.⁴⁷⁷ Det var også tilfelle for Mesna Margarinfabrikk hvor høyesterett havnet på samme konklusjon før frigjøringen i 1945.⁴⁷⁸

Dagligvarekjøpmennenes stadig mer omfattende engrosvirksomhet på samvirkebasis, særlig K.Ø.F.F A/L etablert i 1948, synes aldri å ha forsøkt på påberope seg skattelovens særregler som innkjøpsforeninger.⁴⁷⁹ Det gjorde heller ikke Norske Drosjeeieres Felleskjøp. I og med at medlemmene var næringsdrivende tapte de derfor saken om ligning som forbruksforening i 1951. De fikk derimot medhold i at foretakets bonus til medlemmene måtte betraktes som gjeld for andelslaget.⁴⁸⁰

Den mest interessante rettssaken i perioden var høyesterettsdommen om beskatningen av Skedsmo og Sørums Elektrisitetsforsyning A/S i 1955. Det var reelt sett et samvirkeforetak med åpent og obligatorisk medlemskap for alle strømkunder innenfor de to kommunene. Antall aksjer a kr.20, var avhengig av bygningsflaten hos abonnenten. Aksjene, som fulgte eiendommene og deres eiere til enhver tid, ga ikke utbytte. I den grad driften ga overskudd utover avsetning til nyanlegg og vedlikehold, ble strømprisen redusert. Frem til 1945 ble selskapet ikke beskattet. Riksskattestyret begrunnet skatteplikten med at reglene om forbruksforeninger i landskattelovens § 52 var en unntaksbestemmelse som «må fortolkes strengt». Riksskattestyret mente at selskapet hverken tilfredsstilte kravet om å «omsette *varer* fra et fast utsalgssted» eller var en innkjøpsforening.⁴⁸¹

Namsretten var ikke i tvil om at strøm måtte anses som en vare i skattelovens forstand. Lovens begrep om innkjøpsforeninger, kunne imidlertid bare omfatte varer rettet mot forbrukernes rent «personlige behov» mente sorenskriveren. I og med at mer enn en femtedel av strømleveransene skjedde til industri- og håndverksbedrifter, var dette kravet ikke oppfylt.

Høyesterett var uenig i at innkjøpsforeninger bare omfattet varer til forbrukernes rent personlig forbruk. Det fantes ikke hjemmel for dette i forarbeidene mente Høyesterett. Regjeringsadvokaten hadde hevdet at hvis innkjøpsforeninger også kunne omfatte næringsdrivende, ville bestemmelsen om jordbruksforeninger (innkjøpssamvirke) vært overflødig. Høyesterett understreket at denne påstanden både var historisk feil og rettslig gal. For det første hadde bestemmelsen om innkjøpsforeninger og jordbrukets innkjøpssamvirke stått uendret siden 1911, mens bestemmelsene om forbrukersamvirke ble vedtatt i

477 Dom av 23.9.1942 i UTV VI: 205-209. Det hadde mindre betydning at 28,5 % av omsetningen ble solgt til ikke-medlemmer.

478 *Retstidende* 1945/46: 430 ff

479 Om K.Ø.F.F. særlig Handelsdepartementet 1955a: 125 ff. Jf. ellers Strand 1958: 204-209.

480 UTV 1961: 172, 183.

481 *Retstidende* 1955: 169.

1917. For det andre inneholdt bestemmelsene om jordbrukets innkjøpssamvirke intet krav om forhåndsbestilling eller at varene bare kunne selges til medlemmene.⁴⁸²

Høyesterettsdommen vakte oppsikt i skatteetaten. Der oppfattet enkelte det som om Høyesterett utvidet grensene for samvirkebeskatningen. Det var neppe tilfelle. Ingen skatteyter hadde tidligere prøvd bestemmelsen om «rene» innkjøpsforeninger for Lagmanns- eller Høyesterett.

Høyesterettsdommen fra 1955 innebar at innkjøpsforeninger «som handlende eller produsenter måtte etablere, og som har en virksomhet som går ut på å fordele forutbestilte varer som kjøpes inn av foreningene» definitivt falt inn under samvirkebeskatningens særregler.⁴⁸³ Vi vet ikke hvor mange rene innkjøpsforeninger av næringsdrivende som fantes eller som ble etablert i kjølvannet av høyesterettsdommen. Mange var det neppe.⁴⁸⁴ Enkelte etablerte samvirkeforetak lå imidlertid meget nær de retningslinjer Høyesterett lagt til grunn.⁴⁸⁵ Etableringen av såkalte interessekontorer på samvirkebasis fra andre halvdel av på 1950-tallet var nok et forsøk på utnytte den skattemessig gråsonen som innkjøpsforeninger kunne utnytte.⁴⁸⁶

5.5.1. Prosentligningssatsen fryses

I etterkant av det generelle fallet i rentenivået reduserte Riksskattestyret i 1947 prosentligningssatsen fra 4 til 3,5 med virkning fra ligningsåret 1947-48.⁴⁸⁷ Det var i samsvar med prinsippet om alternativverdi ved lån av de samme midler som Riksskattestyret hadde lagt til grunn i 1937, jf. kap.4.81. Denne prosent-satsen var den mest sentrale ikke lovregulerte faktoren i fastleggingen av inntektsskattegrunnlaget for samvirkeforetak underlagt samvirkebeskatningens regler.

482 *Retstidende* 1966: 166-168.

483 UTV 1961: 185.

484 UTV 1961: 186.

485 Oslo Drosjeeieres Innkjøpslag etablert i 1919, jf. Johnstad 1998: 316. En telefonisk henvendelse til Oslo Drosjeeieres Innkjøpslag 14.12.2001 om det ble beskattet under særreglene for innkjøpsforeninger ble for øvrig bryskt avvist. Andre eksempler var fiskernes innkjøpslag, *ibid.*, 286. Her synes få å ha oppfylt kravene Høyesterett stilte, jf. UTV 1968: 477-482.

486 UTV 1961: 183.

487 NKLs arkiv, styrets brev 1947, boks 336, Riksskattestyrets rundskriv nr.156 16.1.1947 og NKLs udaterte rundskriv til innmeldte lag Ad: Beskatning av samvirkelag hvor det fremgikk at NKL og Felleskjøpet hadde bedt Riksskattestyret om å redusere prosent-satsen «for lengre tid tilbake».

Prosentatsen forble uendret frem til skattereformen i 1992. Det skjedde til tross for en vesentlig økning av det nominelle rentenivået allerede fra 1955.⁴⁸⁸ Den langsiktige risikofrie renten målt utfra renten på statsobligasjoner økte fra 3 prosent i 1954 til mellom 4,5 og 5 prosent fra 1956 til 1968. Deretter steg den ytterligere til en topp på 13,3 prosent i 1986 og 1987.⁴⁸⁹ Den manglende oppjusteringen av rentesatsen fra midten av 1950-tallet representerte en økende skattemessig fordel for samvirkeforetak. Hvordan skal det forklares?

Etter diskontoøkningen i 1955 fra 2,5 til 3,5 prosent tok skattedirektøren opp prosentatsen til ny vurdering. I en henvendelse til NKL i 1956 ble det pekt på at økningen i rentenivået ikke gjorde det unaturlig å øke den sjablongmessig avkastningen av samvirkelagenes formue. NKL repliserte at man «ikke ensidig kunne se hen til rentestigningen». Man måtte snarere «legge avgjørende vekt på den inntekt formuen hadde kastet av seg som driftskapital i laget». Detaljprisreguleringene etter krigen hadde ført til at nettofortjenesten i kooperasjonen hadde sunket betydelig. Skattedirektøren fant ikke grunnlag til å gå videre med saken.⁴⁹⁰

I 1959 tok Handelsstandsforbundet offentlig opp den manglende oppjusteringen av prosentatsen med basis i Riksskattestyrets kjennelse fra 1937. Utfra før nevnte alternativprinsipp burde prosentatsen ha ligget mellom 5 og 6. Den manglende økningen representerte «en tilleggsbegunstigelse av ikke ubetydelig omfang» for prosentlignede samvirkeforetak.

Skattedirektørens svar viste at skattemyndighetene ikke lenger la nevnte alternativverdi til grunn. Handelsstandsforbundet hadde problemer med se hvordan skattedirektøren hadde rett til å fravike Riksskattestyrets uttalelse fra 1937. Skattedirektøren repliserte at han var bundet av høyesterettsdommen fra 1935 som innebar at formuesinntekten ikke skulle være større enn det regnskapsmessige overskuddet. Argumentet var tvilsomt. Nevnte dom fungerte bare som reell skattebegrensning hvis det viste seg at det regnskapsmessige overskuddet, inklusive kjøpeutbytte, var mindre enn den sjablonmessige avkastningen av formuen.⁴⁹¹ Skattedirektøren ga ingen indikasjon på at det normalt var tilfelle⁴⁹² Han lovet likevel å ta saken opp i Riksskattestyret.⁴⁹³

488 Greni, Trosvik og Syversen 1991: 916.

489 Holter 2000.

490 Skattedirektør K.L. Bugge i *Handelsstandens Månedsskrift* 1959: 275. Handelsstandsforbundet fant NKLS vektlegging av nettofortjenesten interessant. NKLS tradisjonelle argument i skattedebatten var jo at kooperasjonen ikke «*tjener*», men «*sparer*» penger for sine medlemmer, *ibid.* 268.

491 Jf. Skattedirektør Bugge i *UTV* 1961: 313.

492 Riksskattestyret: 1938: 93 ff, særlig 94.

493 *Handelsstandens Månedsskrift* 1959: 251 sitat, 268, 275, 291, 296.

Overfor Riksskattestyret holdt skattedirektøren fast ved at rentebesparelsen ikke lenger kunne tillegges særlig vekt når fortjenestemarginene i dagligvarehandelen var så sterkt regulert av myndighetene. Riksskattestyret var av samme oppfatning.⁴⁹⁴

Skattedirektoratet og Riksskattestyret synes ikke å ha vurdert prosentliggingsatsen de neste 30 årene frem til 1992.⁴⁹⁵ Satsen ble stående uendret selv om enkelte politikere tok til ord for en økning.⁴⁹⁶ Argumentet om streng statlig detaljregulering av dagligvarehandlenes priser og avanser forble i hovedsak gyldig frem til 1982, men ikke de neste ti årene.⁴⁹⁷ Uansett er det vanskelig å se gode skattefaglige begrunnelser for at prosentsatsen ble liggende klart under den gjennomsnittlige renten på bankinnskudd fra begynnelsen av 1970-tallet.⁴⁹⁸ Fra denne tid plasserte for øvrig NKL store beløp i det grå pengemarkedet hvor forretningen var langt høyere.⁴⁹⁹

Selv om Riksskattestyret skulle gjøre sine vurderinger på et faglig grunnlag, var styret partipolitisk sammensatt.⁵⁰⁰ Riksskattestyrets legitimitet var avhengig av at styret ikke mer enn rent unntaksvis delte seg etter partipolitiske skillelinjer. Det er vanskelig å tenke seg at styret i så utpreget skjønsmessig spørsmål ikke ville legge stor vekt på sakens politiske sider. Det er også vanskelig å tenke seg at skattedirektøren kunne fremme noe forslag i en slik sak på tvers av Finansdepartementets politiske ledelse. De ønsket neppe noen gang en politisk strid om dette aspektet av samvirkebeskatningen.

Den andre sentrale variabelen i fastsettelsen av inntektsskattegrunnlaget, den skattbare formuen utviklet seg heller ikke i samsvar med samvirkeforetakenes reelle verdi. Det skyldtes at skattyterne fikk full uttelling for gjeld, mens gunstige avskrivnings- og avsetningsordninger sammen med manglende prisjusteringer av fast eiendom i samsvar med inflasjonen førte til at bruttoformuen ble uforholdsmessig lav. Når det gjaldt fastsettelsen av skattbar formue var samvirkeforetak i hovedsak underlagt de samme regler som andre selskapsformer.

Skattemyndighetene i Stavanger forsøkte midt på 1960-tallet å øke inntektsskattegrunnlaget for samvirkeforetak ved å skrive opp verdien av faste eiendom etter andre prinsipper enn for andre skattytere. Den rettslige kjerne i saken var

494 UTV 1960: 48-50. Gjennom saken fremgikk det også at Riksskattestyret prosentsats formelt sett bare gjaldt kooperasjonen selv om den i praksis ble gjort gjeldende for alle samvirkeforetak underlagt skattelovens særbestemmelser.

495 Jf. Sandberg 1998: 80 og det gjennomgåtte kildematerialet.

496 Hans Hammond Rossbach V i Næringsrevyen 4-81: 19.

497 Hodne 1989: 317 ff, Espeli 1993: 110 ff.

498 Holter 2000.

499 Ingum 1974: 21.

500 Scheel 2002: 15 gir inntrykk av at Riksskattestyret var et rent fagorgan.

om samvirkeforetakenes faste eiendom kunne settes til en høyere verdi ved inntektsskatteligningen enn ved formuesskatteligningen. Riksskattestyret hadde advart mot dette, men ligningsmyndighetene i Stavanger vendte det døve øret til. Samvirkeforetakene i byen gikk derfor til sak og innhentet en betenkning fra professor i skatterett, Magnus Aarbakke. Han konkluderte med at lignings- og rettspraksis i omkring 50 år ikke kunne fravikes til fordel for «en strengere praksis uten ny lovhjemmel». Byretten var av samme oppfatning. Dommen ble ikke anket.⁵⁰¹

501 UTV 1969: 333-352, sitat 341.

Forvitring og midlertidig konsolidering, 1966-1988

Det tok 25 år før skatteregimet knyttet til prosentligningen falt i 1991. Forvitringsprosessen ble innledet med en omfattende gjennomgangen av det norske skattesystemet i regi av Skattekomiteen av 1966. Finansdepartementets offentlig oppnevnte utredningsutvalg sto sentralt som premissleverandører sammen med departementets embedsverk på skatteområdet. Den klareste politiske styringsambisjonen stod Willoch-regjeringen (H) for i 1983-84. Høyre-regjeringens forsøk på å innføre modifisert regnskapsligning resulterte i et ydmykende politisk nederlag. Slik sett ble det gamle skatteregimet konsolidert. Det var likevel første gang en regjering og et betydelig mindretall på Stortinget formelt foreslo systemendringer med sikte på å redusere samvirkets skattefordeler med basis i en offentlig utredning. Prosentligningens faglige og politiske grunnlag var derfor likevel svekket.

6.1. Fra utredning til utredning

Skattekomiteen av 1966, ledet av Ole Rømer Sandberg (SP), er i ettertid mest kjent for å ha lagt det faglige og politiske grunnlaget for overgangen fra sluttleddsavgift (omsetningsavgift) til merverdiavgift (mva) i 1970. Bortenregjeringens ambisjoner var imidlertid langt større. Målet var å dreie det offentliges totale skatteproveny fra direkte til indirekte skatter, fra inntektsskatt til avgifter. Sandberg-utvalgets mandat inneholdt derfor en gjennomgang «på fritt grunnlag» av hele skatte- og avgiftssystemet. Ved gjennomgangen av selskapsbeskatningen skulle også beskatningen av samvirkeforetak inkluderes.⁵⁰²

Sandberg-utvalgets beskrivelse, analyse og anbefaling om avvikling av mesparten av samvirkebeskatningens regler var intet mindre enn et frontalangrep.

502 Finansdepartementet 1968: sitat 1. Jf. ellers Borgenvik 1968.

Angrepet kom som lyn fra klar himmel. Få eller ingen hadde tatt til orde for skattemessig likebehandling eller nøytralitet mellom organisasjonsformer.⁵⁰³ 10 av utvalgets 13 medlemmer, deriblant alle fagøkonomene, samt Venstres representant i utvalget, anbefalte at prosentligningen ble avvirket.⁵⁰⁴

Vi vil sitere relativt utførlig fra innstillingens knappe, men bastante kritikk av samvirkebeskatningen: Utfra de opplysninger komiteen hadde fått fra tjenestemenn i ligningsetaten var samvirkeforetakenes selvangivelser:

«.. svært sjelden .. riktig utfyllt. Således blir det omtrent aldri oppgitt riktig omsetning når det gjelder salg til ikke-medlemmer, fordi det er nesten umulig å registrere denne omsetning særskilt. I beste fall er det oppgitt salg til medlemmer på grunnlag av innleverte kjøpemerker. I mange tilfelle er salget til ikke-medlemmer oppgitt skjønsmessig. Skattelovens bestemmelser om at i slike tilfelle blir «den hele av foreningens virksomhet kunne fordel for medlemmene skjønsmessig å ansette og beskatte som inntekt» blir så og si aldri benyttet. Svært mange samvirkeforetagender som driver produksjonsvirksomhet, har inntekter utenom den regulære virksomhet og som følgelig skal skattlegges fullt ut, f.eks. kafédrift, inntekter av fast eiendommer utenom samvirkeforetagender, salg av varer som ikke er produsert ved bedriften, provisjoner av ymse slag m.v. I mange tilfeller er inntekt av slik virksomhet ikke oppgitt særskilt, bla. fordi det medfører vanskeligheter å registrere omsetningen. Dessuten oppstår det vanskeligheter med å fordele de faste omkostninger.

Det må konstateres som et faktum at ligningen av kooperative bedrifter er så komplisert at det på dette område blir begått feil i påtagelig høyere grad enn ved ligningen av andre skattytere.»

Konsekvensen var betydelige skattefordeler for de fleste samvirkeforetak: «De indikasjoner som foreligger, tyder på at betydelige grupper av kooperative bedrifter betaler ned mot halvparten av den skatt som ville følge av det vanlige inntektsbegrep og de regler og satser som gjelder aksjeselskapene.»

Den alt vesentlige del av de bedrifter som nyter godt av særreglene, er vel-etablerte foretagender som med hensyn til egenkapital, markedsposisjon m.v. ikke skiller seg vesentlig fra konkurrerende bedrifter av ikke-kooperativ art.

503 Basert på en gjennomgang av innholdsfortegnelsen i *Bedriftsøkonomen og Statsøkonomisk Tidsskrift* 1960-1967.

504 Med fagøkonomer sikter vi her til forskere eller høyskolelærere. De var professor Gerhard Stoltz ved NHH, forsker Hallvard Borgenvik ved SSB og amanuensis John Eid ved NLH. De andre medlemmene av flertallet var skatteinspektør cand. jur. Olav Askvig, høyesterettsadvokat Per Brundsvig og representant for Handelsstandsforbundet, direktør og siviløkonom Kåre Framholt, kontorsjef og cand.jur. hos fylkesmann i Nordland, Dagmar Klepstad, høyesterettsadvokat og stortingsrepresentant V Signe Marie Stray Ryssdal, cand.oecon og direktør i Rederiforbundet Johan Seland og rørleggermester og ingeniør Lyder Emil Soltvedt.

Kooperasjonen som helhet har i vesentlig grad tatt igjen det forsprang de andre bedriftsformer hadde den gang særreglene ble innført. Det opprinnelig mål med skattelettelsene er således i alt vesentlig oppnådd.»⁵⁰⁵

Flertallet mente at inntektsbegrepet for samvirkeforetak burde være det samme som for andre næringsdrivende. Dette innebar imidlertid ikke en støtte til handelsstandens tradisjonelle krav om å skattlegge det regnskapsmessige overskuddet. Inntekten skulle først skattlegges etter at «bonus til medlemmene» var trukket fra⁵⁰⁶

Flertallet i Sandberg-utvalget mente altså at «de forhold som i sin tid begrunnet de særlige beskatningsregler for de forskjellige typer samvirkelag, ikke lenger var til stede. Det ble vist til samvirkeforetakenes «forholdsvis betydelig egenkapital – ikke lavere enn i vanlige bedrifter». Man mente at driften av samvirkeforetak ikke skilte seg «vesentlig ut fra driften av andre selskaper med begrenset ansvar» når det gjelder å disponere overskuddet. Eiernes forventning om bonus respektive aksjeutbytte måtte avveies «mot bedriftens behov for å legge opp egenkapital».⁵⁰⁷ På dette punkt var utvalget lite konsistent i sin skatteanalyse. Bonus skulle jo være fradragsberettiget ved ligningen, mens aksjeutbytte var en del av aksjeselskapet skattbare inntekt.

Ut fra flertallets vektlegging av likebehandling av samvirkeforetak og aksjeselskap er det noe overraskende at de ønsket lavere skattesatser for de førstnevnte for inntekter under 50.000 kroner. For skattbar inntekt opp til dette nivå burde skattesatsene ligge på linje med sparebanker og gjensidige skadeforsikringsselskaper. I andre deler av utredningen fremgår det at begrunnelsen for den lavere skattesatsen var at små samvirkeforetak konkurrerte med personlig næringsdrivende som midt på 1960-tallet hadde lavere marginalsatt enn aksjeselskap.⁵⁰⁸

Flertallets begrunnelse for å likestille samvirkeforetakenes foretak minner om argumentasjonen som lå til grunn for skattereformen i 1991, likhet eller nøytralitet mellom ulike organisasjonsformer. Skattesystemet måtte ikke virke konkurransevridende i denne henseende. Ambisjonen var at «all faktisk inntekt skal komme til beskatning så langt det er mulig».⁵⁰⁹ Det var i samsvar med skattelovens grunnleggende evneprinsipp samtidig som en slik utvidelse av skattegrunnlaget ville gjøre det mulig å redusere skattesatsene.

505 Finansdepartementet 1968: 182 utvalget brukte som oftest «kooperativ» som fellesbetegnelse på samvirkeforetak.

506 Finansdepartementet 1968: 304.

507 Finansdepartementet 1968: 305.

508 Finansdepartementet 1968: 183, 306.

509 Finansdepartementet 1968: 305.

Utvalgets mindretall,⁵¹⁰ som ikke tok avstand fra flertallets knusende kritikk av ligningspraksis, ønsket status quo, men med enkelte viktige modifiseringer. Mindretallet kan ha ment at den opprinnelige motivasjonen fortsatt var gyldig, men ga ingen prinsipiell begrunnelse for å videreføre samvirkeforetaks spesielle regler. Flertallets aksept av fradrag for kjøpebonus innebar jo at et nytt forsvar på mange måter lot seg etablere. Mindretallets hovedbegrunnelse var at de mente at samvirkeforetakene ville «gjennomføre selvkostprinsippet til den ytterste konsekvens, d.v.s. å unnlate fondsopplegg og isteden utbetale mest mulig til medlemmene i form av høyere priser på leverte produkter eller lavere priser på kjøpte varer. På dette punkt vil nemlig medlemmenes interesser som eiere være sammenfallende med deres som kunder/leverandører, et forhold som man ikke finner i aksjeselskapene.»

I og med at skattetilpasningen ville føre til at egenkapitaloppbyggingen nærmest ville opphøre måtte samvirkeforetakene i stedet øke sine låneopptak i et «på forhånd hårdt betrente kapitalmarked». Det var ikke ønskelig og i strid med regjeringens og utvalgets uttalte ambisjon om å øke bedriftenes soliditet gjennom andre endringer i skattesystemet.

Mindretallet hevdet at samvirkebeskatningen hadde helt andre svakheter. Den sterke progresjonen fra 30 til 65 prosent av skattbar inntekt, «virket hemmende på nødvendig strukturrasjonalisering». Av den grunn burde den maksimale statsskatten reduseres fra 45 til 20 prosent.⁵¹¹

6.1.1. Reaksjonene på Sandberg-utvalgets innstilling

Reaksjonene var som man kunne forvente. Handelsstandsforbundet jublet⁵¹² mens samvirkets representanter fastholdt nødvendigheten av status quo. Ingen andre var imidlertid interessert i saken i en skattepolitisk reformprosessen hvor store deler av skatte- og avgiftssystemet befant seg i støpeskjeen. Samvirkeorganisasjonene var overrasket over og stilte seg uforstående til den ligningstekniske kritikken av gjeldende regelverk. «Mulige feil kan rettes innenfor gjeldende ordning.» uttalte NKL.⁵¹³

Ligningsutvalget, som representerte landets ligningssjefer, understreket behovet for endringer. Ligningen av samvirkeforetak var komplisert og ar-

510 Mindretallet bestod av utvalgets formann gårdbruker og sivilagronom Ole Rømer Sandberg, APs finanspolitiker på Stortinget 1958-1965, Trond Hegna og hans partifelle bank-sjef og cand.oecon Per Dragland som var statssekretær i Finansdepartementet 1963-65 da Gerhardsen-regjeringen ønsket å skattlegge meieriene som aksjeselskap.

511 Finansdepartementet 1968: 306-307.

512 Ot.prp.nr.17 1968-69 Vedlegg: 127-128.

513 Ot.prp.nr.17 1968-69 Vedlegg: 133.

beidskrevende samtidig som «den legger beslag på de mest kvalifiserte tjenestemenn ved ligningskontorene» uten at ligningen nødvendigvis ble riktig av den grunn.⁵¹⁴ Riksskattestyret var enig i at forslaget ville bety en klar forenkling. Det mente likevel at rent skattepolitiske avveininger og ikke ligningstekniske hensyn måtte veie tyngst. Slike vurderinger var det ikke Riksskattestyrets oppgave å foreta.⁵¹⁵

Samvirkeutvalget engasjerte seg ikke i saken.⁵¹⁶ Det kan ha hatt sammenheng med at landbrukssamvirke og kooperasjonens oppbygging og ikke minst medlemmenes eierskap til «sitt» samvirkeforetaks egenkapital var grunnleggende ulik.⁵¹⁷

Grunntonen i NKLs uttalelse, som ble støttet av LO, var at kooperasjonens særpreg ikke pekte i retning av likebehandling med aksjeselskap. NKL var enig i at et skattepolitisk stridsspørsmål gjestod. Det gjaldt behandlingen av samvirkeforetakenes tilbakeholdte overskudd, avsatt til egenkapital. Et hovedargument var at medlemmenes rett til samvirkelagets formue begrenset seg til ansvarsinnskuddet. Denne begrensede rettigheten var grunnlag for det åpne medlemsskapet med et lite, nærmest symbolske ansvarsinnskudd.

Den prinsipielle kjernen i NKLs argumentasjon for at tilbakeholdte overskudd ikke skulle beskattes på ordinær måte var at medlemmene i stedet kunne ha valgt å bruke dem til å utbetale bonus. Det ville fortsatt kunne gjøres skattefritt utfra skattekomiteens forslag. I og med at medlemmene dermed frivillig ga avkall på en del av sitt tilgodehavende generert ved handelstransaksjoner i løpet av et år, var det urimelig å beskatte det som inntekt på samvirkeforetaket hånd.⁵¹⁸

514 Ot.prp.nr.17 1968-69 Vedlegg: 53. Jf også 127-128.

515 Ot.prp.nr. 17 1968-69 Vedlegg: 14.

516 I alle fall ikke i den forstand at de sendte en særskilt høringsuttalelse.

517 Ot.prp.nr.17 1968-69 Vedlegg: 132-133. Disse standardvedtektene kunne imidlertid ikke forhindre at medlemmene eller samvirkeforetakets ledelse brukte tidligere opptjent egenkapital til å dekke driftsunderskudd eventuelt gi eller garantere kjøpebonus uavhengig av driftsoverskudd. En slik tilpasning ville jo innebære at medlemmene gikk utdelt fellesformuen, jf. OT 1983-84: 351-359. I et direkte medlemseid samvirkeforetak i landbruket hadde medlemmene i beste fall krav på andelens pålydende ved utmelding. Ved oppløsning av samvirkeforetak åpnet imidlertid vedtektene som regel for at hele formuen skulle fordeles på andelseierne eventuelt i kombinasjon med historisk leveranse til/kjøp fra andelslaget. Det var ikke grunnleggende ulikt situasjonen ved oppløsningen av et aksjeselskap. Dette hadde konsekvenser for hvilke argumenter som kunne brukes med troverdighet i skattedebatten. Lie 1957: 37-40, 85-88.

518 NKL dro imidlertid ikke den fulle konsekvens og foreslo at «tilgodehavende» skulle betraktes som en gave. Gaver over et visst oppfang kunne jo utløse arveavgift på samvirkeforetakets hånd.

NKL mente at ordinær skattlegging av tilbakeholdte overskudd ville redusere samvirkeforetakenes fondsoppbygging. Man var likevel mer opptatt av andre virkninger av den foreslåtte skatteendringen. En lavere vekst i samvirkeforetakenes egenkapital ville redusere deres mulighet til å utbetale kjøpebonus. Mesteparten av forbrukernes låneinnskudd i samvirkelagene bestod nemlig av kjøpebonus som ikke ble tatt ut.⁵¹⁹ Kooperasjonens avhengighet av det ordinære kredittmarkedet ville derfor bli større.

Landbrukets Sentralforbund (LS) håndterte saken på vegne av landbruket. LS' prinsipielle forsvar bygde på at aksjeselskapets eneste formål var kapitalavkastning for eierne. Man valgte å se bort fra at aksjeselskapsformen også kunne vært motivert utfra eiernes ønske om å begrense sitt økonomiske ansvar. Landbrukssamvirkets mål var derimot «å øke nettoavkastningen» av medlemmenes «næringsvirksomhet». LS påpekte at «andelselskaper» ikke var omfattet av aksjeloven. På den annen side så LS bort fra den grunnleggende likhet med samvirkeforetak som fulgte aksjelovens krav om vekslende medlemskap og kapital. Det var den eneste selskapsform - i tillegg til aksjeselskapet - som tilfredstilte rettslige krav for selskap med begrenset ansvar.⁵²⁰

Kjernen i LS' forsvar var historisk og strategisk. Det strategiske hadde sammenheng med at medlemmenes andelskapital måtte holdes lav. I motsatt fall ville innmeldingskostnaden fungere som en barriere og redusere organisasjonsformens konkurransevne. Den historiske begrunnelsen skyldtes at bøndene som gruppe fortsatt hadde lave inntekter. I tillegg kom at landbruket fortsatt var inne i en vanskelig strukturell endringsprosess. Situasjonen ville bli forverret hvis skattereglene ble endret i landbrukssamvirkets disfavør.⁵²¹

Fiskarlaget hevdet at fondsoppbyggingen i de lovbeskyttede fiskesalgslagene måtte anses som en del av deres næringsøkonomiske reguleringsfunksjon. Fondenes primære oppgave var å jevne ut de stor inntektsvariasjonene fiskerne

519 Ot.prp.nr.17 1968-69 Vedlegg 132-133, jf også 232.

520 Mørkved 1958: særlig 158. Her synes aksjeloven av 1957 å ha betydd en viss endring og innstramming. Aksjeloven av 1976 innebar at det tidligere kravet om av samvirkelag måtte stiftes som et selskap med vekslende kapital og medlemstall falt bort, jf. Skåre 1976: særlig 387.

521 Ot.prp.nr.17 1968-69 Vedlegg: 143-144. LS tok dessuten opp den skattemessige vurderingen av det som i realiteten var tvungne leverandørlån i en rekke samvirkeforetak. Det innebar at en del av oppgjøret for en leveranse ble bundet i rullerende leverandørlån med en løpetid på 10-12 år. Bøndene ble imidlertid umiddelbart skattlagt av den bokførte verdien av leveransen noe som rimeligvis hadde skapt motstand mot lånene. LS ba om disse lånene først ble beskattet ved utbetaling. LS mente at tvungne låneinnskudd måtte behandles skattemessig på samme måte som de frivillige låneinnskudd i samvirkelagene. Det er vanskelig å tenke seg at skattemyndighetene ga etter på disse kravene. De tvungne låneinnskuddene, som på mange måter fungerte som et økt andelsinnskudd, satte for øvrig LS' motstand mot en økning av disse i et merkelig lys.

opplevde. I den grad fondene faktisk ble brukt på denne måten, og ikke viste en betydelig økning over tid, kan argumentet oppfattes som tungtveiende.⁵²²

6.1.2. Borten-regjeringens svar

For Borten-regjeringen var samvirkebeskatningen en het potet, ikke minst internt. Høyre hadde programfestet skattemessig likestilling helt fra 1957. Handelsminister Kåre Willoch presset på for dette, men mellompartiene motsatte seg edringer.⁵²³ Løsningen var å skyve problemet foran seg. Uansett løsning ville jo beskatningen av samvirkeforetak ikke representere noe stort skatteproveny for det offentlige.

Offentlig uttalte finansminister Ole Myrvoll (V)⁵²⁴ at Sandberg-komiteens innstilling ikke ga et godt nok beslutningsgrunnlag til å endre samvirkebeskatningen. Finansdepartementet mente at selv om det var usikkert hvordan samvirke ville tilpasse seg flertallsforslaget, kunne forslaget «tvinge lagene over i en lite hensiktsmessig driftsform uten å gi økte skatteinntekter for det offentlige» Departementet konkluderte derfor med at det måtte nedsettes et nytt utvalg som kunne utrede saken. Det mest overraskende var påstanden om at utforming av skattereglene siden 1911 hadde hatt som siktemål at samvirkeforetak «skulle bli mest mulig likestilt med den private næringsdrift med hensyn til inntektsbeskatning». Det var en ytterst diskutabel fortolkning av historien.

Finanskomiteen var enig i departementets konklusjon.⁵²⁵ Saken avfødte dermed ingen debatt da selskapsbeskatningen ble endret våren 1969.

Den nye loven om beskatning av aksjeselskap og deres eiere, som også i prinsippet omfattet samvirkeforetak i likhet med den gamle loven fra 1921, innebar betydelige endringer. Intensjonen var at dobbeltbeskatningen av selskapene og deres eiere skulle elimineres med virkning fra 1970.⁵²⁶

522 Ot.prp.nr.17 1968-69: 167.

523 Willoch 2002: 138.

524 Myrvoll var økonomiprofessor ved NHH og kollega av Gerhard Stoltz da han ble finansminister i 1965.

525 Innst.O. XVIII 1968-69: 14.

526 Det skjedde ved at aksjeselskap fortsatt skulle betale ordinær skatt til kommunene av hele sin inntekt inklusive utbytte. Ved statsskatteligningen fikk derimot selskapet fradrag for utbytte, mens aksjonærer som var personer bare skulle betale statlig inntektskatt av utbytte. Aksjeselskap ble fritatt for formuesskatt, mens aksjonærenes formuesskatt ble flyttet fra staten og til kommunene hvor skattesatsene i liten grad var progressive. Samtidig var det klart formuesverdien av aksjene utfra salgsverdien på eiers hånd ofte ikke ville utgjøre mer enn 50-75 prosent av selskapets skattbare formue. Det lå med andre ord innebygd en betydelig skatterabatt i endringen på dette punkt. Bugge 1971: 1-2, Ot.prp.nr.19 1968-69. Etter regjeringsskiftet i 1971 forsøkte Arbeiderparti-regjeringen å fylle dette hullet. Det ble påny innført formuesskatt til staten for aksjeselskap. Skattesatsen i 1971 og 1972 var på 0,3 prosent. I 1973 ble skattesatsen økt til 0,7

Lovendringene i 1969 innebar at samvirkeforetakenes skattemessige konkurransefortrinn ble mindre enn tidligere i forhold til aksjeselskap. Lovendringens viktigste effekt var å gi personlige næringsdrivende som drev virksomhet i noe større omfang med god lønnsomhet et sterkere skattemessig incitativ for å velge aksjeselskapformen. I forhold til slike konkurrenter hadde samvirkeforetak store skattemessige fordeler.

6.2. Samvirkebeskatningsutvalget

Høsten 1969 oppnevnte Finansdepartementet et bredt partssammensatt utvalg, ledet av Helge Haslev, en sorenskriver fra Aurdal, som fikk i oppgave å vurdere hele sakskomplekset. Utvalget hadde tre medlemmer fra samvirke, alle fremtredende tillitsvalgte⁵²⁷, tre fra næringslivet for øvrig⁵²⁸ og tre frittstående representanter.⁵²⁹ Utvalget ble pålagt å utrede om forutsetningen for særregler fortsatt var til stede. Hvis ja, ble man bedt om å foreslå forenklinger slik at regelverket lot håndtere i praksis. Utvalget skulle også sammenligne den norske samvirkebeskatningen med andre, særlig skandinaviske land.⁵³⁰

Hverken Haslev eller Finansdepartementet syntes åpenbart at arbeidet hastet. Innstillingen ble først avgitt åtte år senere!⁵³¹ Mer enn halvparten av innstillingen bestod av en bred gjennomgang av samvirkets historiske fremvekst og status, og med få opplysninger om egenkapitalutvikling og -status sammenlig-

prosent. Dette innebar at samvirkeforetak betalte høyere formuesskatt enn aksjeselskap – hvis vi ser bort fra beskatningen av aksjeeierne – fra 1971. Samvirkeforetakenes formuesskatt til kommunene utgjorde en prosent frem til 1984 da selskapsformene ble skattemessig likestilt på dette punkt. Finansdepartementet 1978: 146. I 1989 var skattesatsen 0,3 %, jf. St.meld.nr. 48 1989-90: 167, Innst.O.nr. 39 1983-84: 8. Gjensidige skade- og livsforsikringsselskaper og sparebanker ble derimot satsmessig likestilt m.ht. formuesskatten fra 1973. Sparebankene var fritatt for all beskatning 1976-1982.

527 Fiskebåtreder Trygve Olsen, Fiskarlaget, fiskeriminister SP 1972-73 og med langvarige styreverv i fiskesalgslagene, Hans Borgen, formann i LS og NML 1955-1979, stortingsrepresentant SP/BP 1950-1969 og bonde Jarle Benum, styremedlem i NKL fra 1963, senere mangeårig nestformann og formann.

528 Direktør Paal Brunsvig, Handelsstandsforbundets skatteekspert som også hadde vært medlem Sandberg-komiteen, ass.dir. Terje Larsen, Handelsstandsforbundet og avdelingsdirektør Finn Stranger i Industriforbundet.

529 Foruten Haslev, ekspedisjonssjef John Vinnem i skatteavdelingen i Finansdepartementet og fylkesskattesjef Lars Nilsen.

530 Finansdepartementet 1978: 9-10.

531 Utvalget var ferdig med sitt arbeid 25.10.1978, innstillingen ble avgitt i februar 1978, jf. Ot.prp.nr.63 1982-83: 2. Utvalgets sekretær var opprinnelig Eivind Saxhaug i Finansdepartementets skattelovavdeling. Etter at ekspedisjonssjef Vinnem døde i 1975 ble Saxhaug oppnevnt som nytt medlem uten at en ny sekretær ble oppnevnt.

net med andre organisasjonsformer. Skattesystemets mulige betydning for utviklingen ble ikke analysert. Beskrivelsen av beskatningen i andre land var kortfattet.

Det lave tempoet og det «tynne» resultatet skyldtes trolig at utvalget var splittet i to eller tre fraksjoner. Samvirkets representanter holdt fast ved det eksisterende systemet. Resten av utvalget var enig om å foreslå overgang til regnskapsligning etter fradrag for bonus, men var splittet i synet på hva slags fradragsordninger eller skattefordeler som burde innføres under denne forutsetningen. Finansdepartementets representanter ville gå lengst. Formannen støttet representantene fra handelsstanden og Industriforbundet.

Kun et fåtall av utvalgets forslag fra varierende flertall ble vedtatt under lovbehandlingen i 1984 og ingen av de viktigste eller mest kontroversielle forslagene. Innstillingen er likevel av betydelig interesse i vår sammenheng. For det første på grunn av dens syn på ligningspraksis og vurderinger av skattefordelens omfang; dernest fordi alle var enig om at organisasjonsformen i varierende grad forsvarte spesielle regler og for det tredje fordi to fraksjoner lanserte nye forslag til regler.

Ut fra en historisk synsvinkel er kanskje det mest overraskende ved innstillingen hvor langt handelsstandens representanter var villig til å strekke seg i forhold til situasjonen før 1960 for om mulig å innføre regnskapsligning etter fradrag for bonus for samvirkeforetakene. Finansdepartementets representanter var også villig til å gi samvirkeforetak overraskende store skattefordeler.

Det bør understrekes at det eneste offentlige utvalget som har drøftet samvirkebeskatningen overfor primærnæringene og kooperasjonen sett under ett, overhodet ikke drøftet hvorfor skattefordeler, som for en stor del var begrunnet i organisasjonsformen særtrekk, ikke skulle gjøres gjeldende for alle samvirkeforetak. Tausheten fra samvirkets representanter på dette punkt innebar at deres argumentasjon om organisasjonsformens særtrekk hadde begrenset troverdighet. De var mer opptatt av å beholde etablerte skattefordeler enn å forsvare organisasjonsformen som sådan.

6.2.1. Ligningspraksis og skattefordelens omfang

Utvalget var delt i to i vurderingen av eksisterende regelverk, ligningspraksis og skattefordelens omfang. Flertallet mente at prosentligning var i strid med skattesystemets grunnleggende evneprinsipp. Fastsettelsen av formuesskattetakstene for fast eiendom og andre betydelige driftsmidler ville «nødvendigvis romme betydelig plass for rent skjønn og i praksis ligge betydelig under den reelle verdi. Skattetakstene for fast eiendom varierer således i dag svært mye fra kommune til kommune, fra vel en tredjedel til godt over halvparten av den reelle verdi.» Ligningsmåten åpnet ikke bare for vilkårlig skjønn mellom kom-

muner, men også mellom foretak. Det ville være vanskelig å unngå at de største og mest verdifulle foretakene fikk de største skattefordelene. Selv om flertallet stilte seg spørrende til den lave proSENTSatsen (3,5 %) som ble brukt, ville en økning ikke nødvendigvis bringe skattbar inntekt mer i samsvar med evneprinsippet.

Samvirkets representanter syntes ikke forskjellsbehandlingen var spesielt bekymringsfull. «Praksis er vel innarbeidet.» Mye kunne angivelig løses gjennom bedre sentral veiledning ved takseringen.⁵³²

Haslev-utvalget fant det unødvendig å lovfeste hva drift i samsvar med «anerkjente samvirkeprinsipper» innebar. I den grad et samvirkeforetak drev helt annen virksomhet enn den som var omfattet av gjeldende skatteregime var utvalget enig med skattedirektøren som i 1968 hadde uttalt at slik tilleggsvirksomhet ikke kunne utgjøre mer enn 50 prosent av totalomsetningen. Lovfesting av en slik andel ble imidlertid ikke ansett som hensiktsmessig.⁵³³

Hovedstriden om kriteriene for å være et samvirkeforetak i skattemessig forstand dreide seg om hvor stor andel av omsetningen som gjaldt medlemmene. Handelsstandens representanter mente at kooperasjonen burde underlegges samme krav som produsentsamvirke i primærnæringene, det vil si maksimalt 15 til 20 prosent av omsetningen til ikke-medlemmer.⁵³⁴ Finansdepartementets representanter mente at «en kvalifisert andel» definert til to tredjedeler, burde lovfestes. Samvirkets representanter var «enig at et samvirkelag vil tape sin karakter av samvirkeforetak dersom omsetningen til andre enn medlemmer blir det dominerende trekk i lagets virksomhet». Grensen burde derfra gå ved 50 prosent. Begrunnelsen for et så liberalt krav var at foretaket skulle slippe å avvise tilfeldige kunder, som for eksempel turister.⁵³⁵ Stortinget lovfestet dette i 1984.

Utvalget hadde ønsket å dokumentere samvirkeforetakenes «faktiske skattebelastning» sammenlignet med foretak som ble regnskapslignet. Dette viste seg vanskelig å få til. Skatteforskningsgruppen ved Statistisk Sentralbyrå mente at det ikke fantes statistiske data for personlig næringsdrivende i varehandelen. Annen inntekt og formue ville inngå i skattestatistikken. Dermed ble mange av kooperasjonens konkurrenter utdefinert. Byrået sammenstilte skattebelastning-

532 Finansdepartementet 1978: 148-149.

533 Dette dreide seg f.eks. om et samvirkelag som drev kafé eller drev utleie av fast eiendom, jf. Finansdepartementet 1978:: 147, 149.

534 Utvalget var enig om at den samme regel burde gjelde for innkjøpssamvirke i primærnæringene. Det ble også vedtatt i 1984.

535 Finansdepartementet 1978: 151-52. Samvirkefraksjonen anførte også som argument at samvirkelaget ellers lette kunne bli tvunget til å bryte prislovens forbud mot nektelse av forretningsforbindelse § 23. Dette var et søkt argument i forhold til Prisrådets praksis på dette punkt, jf. Bachke 1977.

en målt i andel av omsetningen mellom samvirkeforetak og aksjeselskap i varehandelen. Innenfor detaljleddet i dagligvarebransjen tallene tydet på at samvirkeforetakene betalte en større andel av omsetningen i skatt enn aksjeselskap (0,34 mot 0,22 prosent). Resultatene var imidlertid langt fra entydige og tallene var beheftet med stor usikkerhet.

Utvalget ga derfor opp sin ambisjon om å kvantifisere samvirkeforetakenes skattefordeler på landsbasis. Man forsøkte heller ikke å undersøke et representativt utvalg foretak.

I stedet plukket man ut 16 samvirkeforetak fra tre fylker og beregnet deres skatt hvis de hadde vært lignet som aksjeselskap og sammenlignet resultatet med deres faktiske beskatning for inntektsåret 1971. Kjøpeutbyttet ble vurdert som fradragberettiget, mens renter på andelsinnskudd ble betraktet som aksjeutbytte. Metodikken lignet på den Morten Magnus hadde brukt i 1953, men beregningene var vanskelig å kontrollere. Resultatene var entydig for det lille utvalget. Aksjeselskap ville blitt langt hardere beskattet. For de 16 samvirkeforetakene sett under ett innebar skattesystemet at 52 % av overskuddet etter regnskapet (dvs etter at bonus var fratrukket) skattefritt kunne avsettes til egenkapitalen. For de to fiskesalgslagene som inngikk i undersøkelsen dreide det seg om mer enn 80 prosent, mens samvirkeforetakene lå i andre delen av skalaen.⁵³⁶

Samvirkets medlemmer mente at dette materiale ikke ga noe grunnlag for å øke beskatningen av samvirkeforetak. Uansett er det påfallende hvor lite energi utvalget brukte på å avklare omfanget av samvirkets skattefordeler. Innenfor kjøttsektoren fantes det for eksempel en rekke aksjeselskap man kunne ha sammenlignet med. Det ble ikke presentert noen følsomhetsanalyser for hvordan endringer i inntektsprosent og skattetakster kunne slå ut. Skattesatsene for samvirkeforetak var jo høyere enn for aksjeselskap for skattbar inntekt over 160.000 kroner i 1977.⁵³⁷

6.2.2. Samvirkeforetakets egenart og skattesystemet

Haslev-utvalget var enig om at lovgiverne i 1911 i liten grad hadde tatt høyde for at skattefordelene kunne bli brukt til skattefri oppbygging av egenkapital. Firedoblingen av inntektsskattenivået siden 1911 hadde økt effekten av skattefordelene på en utilsiktet måte. Kooperasjonens bidrag til almennyttige virksomhet og særpreg knyttet til sparekasser ved arbeidsløshet var stort sett forsvunnet. Også kooperasjonens særpreg som detaljist var langt på vei forsvunnet. Man konkurrerte med andre dagligvareforetak på pris og tilbud. Prinsippet

⁵³⁶ Finansdepartementet 1978: 163-165, 172.

⁵³⁷ Finansdepartementet 1978: 168.

om at medlemmene ikke hadde rett til kooperasjonens felleseide egenkapital lå imidlertid fast. Det samme var tilfelle med fiskesalgslagenes egenkapital. Landbrukssamvirke, hvor medlemmene hadde rett til fellesformuen ved oppløsning, lignet slik sett vesentlig mer på investoreide foretak.

Ellers var utvalgets medlemmer uenige om det meste. Med unntak av samvirkets representanter mente utvalget at prosentligningen måtte avvikles til fordel for regnskapsligning. Samvirkets særtrekk ble anerkjent og det ble akseptert at disse kunne begrunne skattefordeler. Flertallet mente imidlertid at disse ikke lenger skulle skjules i inntektsberegningen, men skje mer åpenlyst. De var enige om at inntektsskattetakstene for samvirkeforetak skulle være de samme som for selskaper og foreninger som ikke hadde «erverv som formål» (deriblant gjensidige skade- og livsforsikringsselskaper). Slike selskaper hadde vesentlig lavere skattetakster enn aksjeselskap for inntekter under 50.000 kroner, men samme skattesats for inntekter utover dette.⁵³⁸ Forslaget hadde med andre ord primært betydning for mindre og lite lønnsomme samvirkeforetak.

Handelsstandens og Industriforbundets representanter og formannen gikk inn for at forbruksforeninger i tillegg kunne gis fradrag for avsetning til bonusfond i den delen av inntekten som var knyttet til salg til medlemmene. Avsetningen kunne være like stor som bonusen det enkelte år. I den grad avsetningen ikke ble brukt i løpet av fem år skulle avsetningen beskattes det året den reduserte den skattbare inntekten. Bonusfondet ville gi det enkelte samvirkeforetak mulighet til å forhåndsgarantere kjøpebonus med en gjennomsnittlig skattekreditt på 21/2 år. I den grad kooperasjonen ikke endret sin prispolitikk og tok sikte på større kjøpebonus enn gjennomsnittet på 1,6 prosent,⁵³⁹ var den foreslåtte skattefordelen primært symbolsk.

Bonusfondet skulle begrenses til forbruksforeningene og NKL. Etter næringslivsrepresentantenes oppfatning hadde jordbrukets salgssamvirket så store konkurransemessige fordeler av markedsreguleringen at det var utelukket å innføre ytterligere skattefordeler. Fiskesalgslagene, skogeiersamvirke og felleskjøpene ble ikke omtalt.

Finansdepartementets representanter foreslo langt mer vidtgående skattefordeler i form av et driftsfond hvor det kunne avsettes inntil 50 prosent av inntekten fra omsetningen med medlemmene kunne avsettes. I den grad avsetningen ikke ble brukt til formål som ga inntektsfradrag ved ligningen, fikk samvirkeforetaket en skattekreditt på inntil ti år. I en periode med sterk prisstigning, slik situasjonen var på slutten av 1970-tallet ville verdien av en slik skattekreditt,

538 Finansdepartementet 1978: særlig 195. Statsskatten for aksjeselskap var 27,8 % mot 7 % for de nevnte skattesubjekter for skattbare inntekter under 50.000 kr.

539 Finansdepartementet 1978: 169, se ellers 173 ff.

bli stor.⁵⁴⁰ Ble avsetningsordningen brukt fullt ut og utelukkende til investeringer, ville den skattbare inntekten fra omsetning med medlemmene halveres. Driftsfondets logikk innebar dessuten et betydelig incentiv til etablering av nye samvirkeforetak innenfor de områder som var omfattet av særreglene.

Begrunnelsen for å foreslå betydelige skattefordeler varierte mellom ulike former for samvirke. Kooperasjonens rolle som konkurransemessig «korrektiv» var fortsatt viktig. Samtidig var det uproblematisk å oppmuntre til egenkapitaloppbygging i foretak som var åpne for alle forbrukere uten at de fikk rett til fellesformuen. Det samme var tilfelle for fiskesalgslagene. Saken stilte seg annerledes for landbrukssamvirke. Det hadde fått nye forvaltningslignende oppgaver knyttet til distriktsutbygging, markedsregulering og nasjonalt forsyningsansvar. Salgssamvirkets integrerte rolle i jordbruksavtalesystemet innebar at det ikke kunne gjøres vesentlige endringer i skattebelastningen uten at det fikk konsekvenser for hele næringen.⁵⁴¹ Stortingets inntektsopptrappingsvedtak 1.12.1975 ble ikke nevnt. Det var likevel åpenbart at den planøkonomiske ambisjon vedtaket representerte la føringer på den skattepolitiske handlefriheten.

Samvirkets representanter i utvalget unnlot å begrunne hvorfor forslaget fra Finansdepartementets representanter var uakseptabelt. Hovedårsaken var sannsynligvis at skattefordelene både ville bli mindre og mer gjennomsliktige, samtidig som faren for å innføre et mindre forutsigbart system var betydelig. Den skattemessige oppmuntringen til nyetableringer og videreføring av små samvirkeforetak ble ikke oppfattet som spesielt gunstig. På denne tiden hadde jo strukturrasjonalisering høy prioritet innenfor både kooperasjonen og landbrukssamvirke. Samvirkefraksjonen foreslo derfor at den betydelige progresjonen i skattbar inntekt for samvirkeforetak, som isolert sett motvirket strukturrasjonalisering, måtte avløses av en tilnærmet proporsjonal beskatning med bibehold av prosentligning.

Samvirkefraksjonen mente at samvirkeforetaks behov for egenkapitaloppbygging var like stort som tidligere: «I dagens samfunn er ellers virkningen av karteller og truster langt viktigere enn for 50 år siden.». Selv om skattefordelene for samvirke innenfor primærnæringene var blitt større enn «opprinnelig regnet med», var det intet argument for noen innstramming. De «fortrinn som næringssamvirke i landbruk og fiske har, (er) ikke .. større enn det som er nødvendig for at samvirke skal virke etter sin hensikt». Man siktet her blant annet til samvirkets forvaltningsoppgaver, herunder mottakplikten.

540 Jf. NKL skolen, Skattedirektoratet til Finansdepartementet 10.1.1979. Saxlund hevdet senere overfor NKL at forslaget ikke skulle fortolkes slik Skattedirektoratet her som nevnt ga uttrykk for, men at det maksimalt var snakk om 25 %.

541 Finansdepartementet 1978: 181-184.

6.2.3. Høringsrunden.

NKLs umiddelbare offentlige reaksjon var at utvalgsinnstillingen ikke ville føre til endringer av betydning.⁵⁴² NKL fikk rett. Utfallet var likevel ikke gitt.

Finansdepartementet sendte innstillingen ut på høring, med minst ett års svarfrist.⁵⁴³ Saken hastet ikke. Høringsuttalelsene avspeilte sektorinteressene. Fiskeridirektoratet og Fiskeridepartementet støttet Fiskarlaget og fiskesalgslagene som ville ha status quo. Landbruksdepartementet likeså. Departementet viste til at skatteskjerpelser for salgssamvirke i jordbruket ville utløse krav om inntektskompensasjon i jordbruksforhandlingene. Subsidiært kunne man akseptere forslaget fra Finansdepartementets representanter om en driftsfondsordning.

Handelsdepartementet, fagdepartementet for handelsnæringen, uttalte seg bare om kooperasjonens skattevilkår. Handelsminister Hallvard Bakke mente at skattesystemet fortsatt måtte utformes med sikte på å sikre kooperasjonens fremtidige virksomhet utfra organisasjonsformens samfunnsmessige betydning. Dette kunne imidlertid skje innenfor en regnskapsbasert ligning med adgang til skattefrie fondsavsetninger.⁵⁴⁴

Høringsuttalelsene fra handelsstanden og industrien støttet forslagene om et minimum av skattefordeler for samvirkeforetak.

Skattedirektoratet og ligningssjefenes organisasjon støttet på det sterkeste overgang til regnskapsligning og behovet for klare regler. Forslag om avsetningsordninger ble derfor forkastet. Skattedirektøren fant store svakheter ved forslaget til driftsfond. Det ville kunne oppmuntre til rent skattemotiverte investeringer. Reduserte skattesatser og fondsordninger for inntektsutjevning ville gi de ønskede resultatene på en langt bedre og enklere måte.

Sterk motstand mot endring fra samvirkeorganisasjonenes side⁵⁴⁵, den splittede innstillingen og klare svakheter ved forslaget til modifisert regnskapsligning gjorde det enkelt for Arbeiderparti-regjeringene å legge saken på is. Finansdepartementet varslet riktignok underhånden en stortingsmelding om sa-

542 *Forbrukeren* 1978/1: 1.

543 Det følgende er hovedsakelig basert på materiale fra NKL skolens arkiv. Der ligger det ingen uttalelse fra Landbrukets Sentralforbund som representerte den eneste uttalesen fra landbruket. Ideelt sett burde Finansdepartementets arkiv vært gjennomgått. Det mottok 41 uttalelser som det gis et overfladisk referat av i Ot.prp.nr.63 1982-93: 4-7.

544 Handelsdepartementet til Finansdepartementet 23.7.1979. Handelsdepartementet støttet forslaget om at samvirkelag ikke behøvde å ha mer enn halvparten av omsetningen med medlemmene for å nyte godt av skattefordeler.

545 Jf. NKL til Finansdepartementet 23.10.1978, NKLs arkiv, boks 3 om samvirkebeskatning.

ken.⁵⁴⁶ Den forelå ikke før stortingsvalget i 1981 da en ren Høyre-regjering kom til makten. Høyre signaliserte at saken ville få høy prioritet.⁵⁴⁷

6.3. 1983-84: Høyre-regjeringens skatteforslag forkastes av Stortinget

Samvirkebeskatningen, fikk ingen slik høy prioritet av Kåre Willochs rene Høyre-regjering. Saken ble langt vanskeligere enn enkelte i partiet hadde trodd. Først våren 1983 la finansminister Rolf Presthus frem lovendringsforslaget om samvirkebeskatningen. De foreslåtte skattefordeler oppfylte ikke partiprogrammets løfte om skattemessig likebehandling.⁵⁴⁸

Willoch-regjeringens skatteforslag ble presentert i forkant av forhandlingene som ledet til omdanningen av den rene Høyre-regjeringen til treparti-regjeringen med deltakelse også fra Senterpartiet og Kristelig Folkeparti våren 1983.⁵⁴⁹

Høyre-regjeringens samvirkeskatteforslag var ikke klarert med støttepartiene på forhånd. Regjeringsomdannelsen førte ikke til at Senterpartiet fant noen kompromissløsning da saken ble behandlet i finanskomiteen. Partiet valgte i stedet å stå sammen med Arbeiderpartiet, SV og Venstre. Valget kan ha blitt påvirket av at nylig avgåtte sentrale ledere i landbrukssamvirke var godt representert i stortingsgruppen.⁵⁵⁰ Samvirke hadde ikke tilsvarende talsmenn i Kristelig Folkeparti, som stod sammen med Høyre om et forslag som skilte seg vesentlig fra regjeringens.⁵⁵¹

546 *Næringsrevyen* 4-81: 19, NKLS skolens arkiv, protokoll fra NKLS skatteutvalg 18.9.1979. I *Nationen* 13.9.1982 hevdes det at den siste finansministeren Ulf Sand la saken på is i februar 1981 i påvente av stortingsvalget.

547 Av Petter Thomassen i *Næringsrevyen* 4-81: 19 som åpenbart ikke hadde satt seg inn i saken, jf. hans påstand om at spørsmålet om beskatning av kjøpebonus var «en detalj».

548 Under posten «skatter og avgifter» i Høyres program 1981-85 var formuleringen: «Det gjennomføres snarest skattemessig likebehandling av privat og kooperativ næringsvirksomhet.» jf. NSD og InstituttforSamfunnsforskning 1997, jf. ellers OT 1983-84: 347-348.

549 Regjeringsomdannelsen skjedde 8.6.1983 etter Johan J. Jacobsens pinsetale 20.5.1983, f.eks. Willoch 1990: 229. Ot.prp.nr.63 1982-83 ble fremmet 22.4.1983.

550 Særlig Reidar Due, bla. siste formann i Landbrukets Sentralforbund 1978-80, formann i Kjøtt og Fleskesentralen 1971-78 og Johan Syrstad, formann i NML 1978-1981. Partiets medlem av finanskomiteen da saken ble behandlet, Ole Gabriel Ueland, var ellers sivilagronom fra NLH og fylkesagronom i Rogaland.

551 Hverken KrFs medlem av finanskomiteen var Kjell Furnes, vararepresentanten til Kjell Magne Bondevik, eller sentrale medlemmer av partiets gruppe synes å ha hatt tillitsverv i samvirke.

Stortingsbehandlingen i 1984 stadfestet i hovedsak status quo. På enkelte ukontroversielle punkter ble skatteregimet endret, gjennom utvidelsene til innkjøpsamvirke innenfor skogbruk og fiske. På andre punkter ble langvarig ligningspraksis lovfestet. Den viktigste endringen var at kooperasjonen fikk større muligheter til å ekspandere blant ikke-medlemmer gjennom en ny 50 prosentregel. I tillegg ble det lovfestet at samvirkeforetaks formuesskatt ikke lenger skulle være høyere enn aksjeselskapenes. Slik sett kom samvirke styrket ut av Stortingets behandling.

Landskattelovens § 52 etter endringene i 1984 (substansendringer i forhold til 1949/1965 i kursiv)

§ 52-1:

1. Samvirkeforetak som drives i samsvar med anerkjente samvirkeprinsipper ilignes skatt av den inntekt som vinnes av foreningens formue, men skattlegges ikke for den drevne virksomhet. *Inntekt som vinnes ved omsetning til andre enn medlemmer skattlegges likevel i sin helhet.*⁵⁵²
2. Samvirkeforetakets salg til andre enn medlemmer skal gå fram av årsregnskapet. *Den virkelige inntekt ved salg til andre enn medlemmer skattlegges etter samme regler og satser som for aksjeselskaper. Adgangen til avsetning til konsolideringsfond, jfr. lov om særregler for skattlegging av aksjeselskaper og aksjonærer, kommer ikke til anvendelse ved skattlegging etter annet punktum.*

§ 52-2:

Bestemmelsene i § 52-1 omfatter følgende samvirkeforetak:

Forbruksforeninger, med fast utsalgssted, *når mer enn halvparten av den regulære omsetning skjer til foreningens medlemmer.*

Innkjøpsforeninger som fordeler forutbestilte varer blant sine medlemmer.

Foreninger og lag som utelukkende eller hovedsakelig

1. kjøper inn råemner eller driftsmidler til bruk i jordbruk, *skogbruk eller fiske,*
2. forhandler produkter av medlemmenes jordbruks-, skogbruks- eller fiskerivirksomhet eller
3. foredler produkter fra medlemmenes jordbruks- eller fiskerivirksomhet.

⁵⁵² Sistnevnte setning, som er i samsvar med § 52-1.2, er ikke nærmere begrunnet i Innst.O.nr. 39 1983-84 eller i debatten. jf. OT 1983-84: 345-381 til tross for at bestemmelsen ordlyd representerte en betydelig skatteskjerpelse i forhold til ligningspraksis for samvirkeforetak innenfor landbrukssamvirke. Endringen er ikke kommentert i Greni, Trosvik og Syversen 1991: 910 ff. Ingenting tyder på at ligningspraksis ble endret på dette punkt. Dette representerer en høyst forvirrende fortolkningssituasjon.

§ 52-3:

Likestilt med kjøp fra egne medlemmer er:

fiskesalgslags innkjøp fra medlem av annet fiskesalgslag hvis leveransen gir fiskeren rett til bonus på like linje med lagets egne medlemmer, innkjøp som salgssamvirke i jordbrukets tjeneste foretar fra et tilsvarende samvirkeforetak i markedsregulerende øyemed, kjøp foretatt etter pålegg fra statlig myndighet.

§ 52-4:

Som jordbruksvirksomhet regnes også hagebruk, gartneri, biavl og pelsdyr som blir drevet i forbindelse med gårdsbruk.

§ 52-5: *Omsetning medlemmer og omsetning likestillet med denne må fremgå av regnskapet og kunne legitimeres ved kjøpemerker eller regnskapsbilag. Departementet gir nærmere forskrifter om kravene til dokumentasjon.*

§ 52-6. (om boligbyggelag)

§ 72 annet ledd: For samvirkeforetak som lignede etter bestemmelsene i § 52, sparebanker og gjensidige forsikringselskaper skal den kommunale formuesskatt ikke beregnes etter en høyere takst enn den sats som legges til grunn ved beregningen av aksjeselskapers formuesskatt til staten for vedkommende år.

Likevel var skatteregimet fra 1911/1917 sterkt svekket faglig og politisk. Regjeringen hadde fremmet et lovforslag som betydde en prinsipiell endring av hele skatteregimet til regnskapsligning på basis av to offentlige utredninger. Et betydelig parlamentarisk mindretall mente det samme. Stemningsskiftet ble åpenbart i 1991 da en Arbeiderparti-regjering fremmet et forslag om ren regnskapsligning. Dette mye strammere forslaget klarte samvirkeorganisasjonene bare å få Stortinget til å gjøre mindre endringer ved. Hvorfor var utfallet med syv års mellomrom så grunnleggende forskjellig?

Det var tre hovedforklaringer på at samvirkeorganisasjonene klarte å torpedere forslaget om regnskapsligning i 1983-84. For det første brukte Høyre-regjeringen saken som en symbolsak overfor sine egne kjernevelgere. For det andre inngikk regjeringens forslag ikke i noen større eller helhetlig pakkelse, og kunne derfor behandles helt isolert. For det tredje fikk samvirkeorganisasjonenes syv måneder til å planlegge og gjennomføre en systematisk lobbyvirksomhet i 1983/84, mens den parlamentariske behandlingen av skattereforment i 1991 hadde foregått med ekspressfart, basert på forutsetningen om relativt brede og helhetlige kompromisser.

Vi skal se litt nærmere på beslutningsprosessen.

6.3.1. Et lovforslag etter krav fra statsministeren

Etter at Rolf Presthus overtok som finansminister høsten 1981, ble han umiddelbart orientert av skattelovavdelingens underdirektør Eivind Saxlund om Haslev-utvalgets innstilling som Saxlund hadde vært med på. Han ønsket å få politiske signaler om hvordan avdelingen skulle gripe saken an etter regjeringskiftet. Til Saxlunds overraskelse fikk han ikke respons fra Presthus eller statssekretær Kjell Storvik. De prioriterte andre saker.

Statsminister Kåre Willoch varslet i et foredrag i Handelsstandsforbundet i mai 1982 at regjeringen ville handle. Flere statssekretærer signaliserte offentlig at regjeringen primært tenkte på å endre beskatningen av kooperasjonen. Det politiske taktiske siktemålet synes å ha vært å tilfredsstille Høyres støttespillere i handelsstanden uten å provosere landbrukssamvirke og Senterpartiet. NKL reagerte med å aktivisere sitt kontaktorgan for forretningsmessig samarbeid med landbrukssamvirke for å sikre seg at samvirke opprettholdt en felles holdning.⁵⁵³

Samtidig vurderte NKL hvordan man skulle stille seg til mulige alternativer. Det var ikke lett, men det ble understreket at en dobling eller tredobling av prosentligningsatsen (3,5 %) ville gjøre regnskapsligning til et bedre alternativ. NKL beregnet i 1983 kooperasjonens egenkapitalforrentning i 1980 og 1981 til henholdsvis 8,1 og 11,1 prosent.⁵⁵⁴

NKL var meget godt orientert om regjeringens overlegninger i saken. Inge R. Manum, NKLS styreformann, Magne Bølvikens nære medarbeider, var nemlig omgangsvenn med Rolf Presthus. Presthus holdt Manum orientert om sentrale forhold. NKLS administrasjon hadde nær kontakt med skatteavdelingens saksbehandler Eivind Saxlund. Han karakteriserte Presthus som «en enkel og liketil pragmatiker» som hadde sans for Saxlunds forslag, mens Willoch «sterkt» motsatte seg så store skattefordeler.⁵⁵⁵

22. april 1983 la regjeringen frem sitt knapt begrunnende lovendringsforslag.⁵⁵⁶ De mest kontroversielle forslagene fra samvirkebeskatningsutvalget ble ikke fremmet. Regjeringen foreslo i stedet å utvide en nylig innført avsetningsordning til konsolideringsfond til også å omfatte samvirkeforetak lignet etter spesielle regler. Konsolideringsfondet åpnet for at 20 prosent av nettoinntekten i et aksjeselskap kunne avsettes for å bedre næringslivets egenkapitalsi-

553 NKLS arkiv, Samvirkebeskatning boks 1, Notat til Sandberg fra Øveraas 13.7.1982, møtereferat i styringsgruppen mellom NKL – landbrukssamvirke 8.7.1982. Samvirkebeskatningen er ikke omtalt i Willoch 1990: 98 ff.

554 NKL skolen, H/bh 13.6.83 Ad Ot.prp.63 1982/83 og notat juni 1982, Harald Franck Halvorsen, Momenter vedrørende samvirkebeskatning.

555 NKL skolen, Notat fra samtale med Saxlund 28.4.83, NKLS arkiv, samvirkebeskatningen boks 1, Manums notater til Bølviken 23.11.1982, 24.1., 7.2.1983.

556 Ot.prp.nr.63 1983-84: 7 ff.

tuasjon. Samvirkeforetak skulle få avsette ytterligere 20 prosent av nettoinntekten som knyttet seg til omsetning med medlemmene. For samvirkeforetak som bare handlet med medlemmer ville skattbar inntekt dermed bli opptil 40 prosent mindre enn konkurrenter med samme nettoinntekt. I den grad fondsavsetningen ble brukt i virksomheten skulle den heller ikke beskattes som inntekt slik tilfelle var for andre foretak.

Dette ville redusere skattesatsen for mange samvirkeforetak ned mot 30 prosent. Aksjeselskap ville betale knapt 40 prosent skatt av samme nettoinntekt hvis avsetningsmuligheten til konsolideringsfondet ble benyttet fullt ut og fondspengene ble stående urørt.⁵⁵⁷

For det andre foreslo regjeringen at samvirkeforetakene skulle få samme statsskattesatser som gjensidige skadeforsikringsselskaper. Dette innebar, som før nevnt, lavere skattesatser enn aksjeselskap for inntekter under 50.000 kroner.

Finansdepartementet presiserte at kjøpebonus bare kunne trekkes fra inntekt fra omsetning med medlemmene. Det skulle lovfestes at «en kvalifisert del», det vil si omkring to tredjedeler, av salget til i en forbruksforening måtte skje til medlemmene for at den skulle skattlegges etter særskilte regler. Også dette forslaget ble forkastet av Stortinget.⁵⁵⁸

Siden proposisjonen ikke var noen hastesak, ble den ikke ferdigbehandlet av finanskomiteen før etter budsjettbehandlingen høsten 1983. Det ga god tid for lobbyistene på Stortinget. NKL hadde nær kontakt med Arbeiderpartiets saksansvarlige i finanskomiteen, Arve Berg. Flere av NKLS forslag til fraksjonsmerknader ble tatt tilnærmet uendret inn i den flertallsmerknad, som Berg utformet. NKL konsentrerte sitt lobbyarbeid om Arbeiderpartiet. Intet tyder på at NKL måtte anstrenge seg for å få Arbeiderpartiets støtte. NKL tok imidlertid ingen sjanser og sørget for å ta saken opp i samarbeidskomiteen mellom LO og Arbeiderpartiet.

Landbrukssamvirkets hovedfokus var sannsynligvis rettet mot Senterpartiet. Fiskarlaget, som koordinerte lobbyaktiviteten til fiskerisamvirke, synes å ha lagt påvirkningsarbeidet bredere an. Handelsstandsforbundet engasjert seg tro-

557 Jf. omtalen av ordningen i Finansdepartementet 1989: 418-419 hvor det fremgår at maksimal utnyttelse av ordningen for aksjeselskap, dvs som en permanent skattekreditt, ville redusere deres skatt fra 50,8 % til 39,1 % av nettoinntekten ved kommuneskatteliggingen.

558 Det skyldtes blant annet at departementet hadde foreslått at andelen skulle være knyttet til det enkelte utsalg og ikke det enkelte foretak, jf. Ot.prp.nr.63 1982-83: 11-12. Forslaget var ikke begrunnet og reelt sett urimelig, jf. NKLS arkiv, NKL til finanskomiteen 20.9.1983.

lig for alvor først under finanskomiteens sluttbehandling. Samvirkeorganisasjonene utviste utvilsomt størst lobbyaktivitet. Den ga også resultater.⁵⁵⁹

Resultatet av stortingsbehandlingen var i hovedsak status quo.⁵⁶⁰ Odelsstingsdebatten viste at Finansdepartementet ikke hadde politisk støtte for å øke prosentligningssatsen. Flertallets begrunnelse var at forholdene som lå til grunn for skatteregimet av 1911/1917 «i all hovudsak er den same no. Det vil også i framtida vera trong for eit forbrukarsamvirke og eit næringssamvirke for jordbruk og fiske.» Denne pragmatiske begrunnelsen stod i skarp kontrast til en prinsipiell argumentasjon om organisasjonsformens egenart. Det kunne vanskelig forenes med videreføringen av skattefordeler bare for utvalgte samvirkeforetak.

Et annet påfallende trekk ved flertallets argumentasjon var at den nesten utelukkende tok utgangspunkt i kooperasjonen hvor medlemmene ikke hadde rett til felles formuen. Det ble medgitt at medlemmene av landbrukssamvirke kunne få rett til formuen ved oppløsning. Andelseierne ville imidlertid i så fall få den realiserede gevinsten skattlagt. Forslaget om konsolideringsfond ble avvist fordi det ikke var «noko godt alternativ». Mer presist ble det påstått at en slik fondsavsetningsordning ville føre til at medlemmene ville kreve større bonus/etterbetaling enn tidligere, noe som ville svekke egenkapitaloppbyggingen.⁵⁶¹ Argumentet var diskutabelt. Avsetninger til et permanent konsolideringsfond ville jo fungere på samme måter som en avsetningsordning til felleseid egenkapital før beskatning.

Hovedforklaringen på flertallets standpunkt, som i liten grad manifesterte seg klart offentlig,⁵⁶² synes derfor å ha vært at samvirkeorganisasjonene hadde overbevist dem om at forslaget ville bety en til dels betydelig skatteskjerpelse for etablerte samvirkeforetak. De beregninger NKL fikk utført høsten 1983 indikerer at det utvilsomt ville bli tilfelle for NKL selv, men ikke nødvendigvis i samme grad for samvirkelagene.⁵⁶³ Hvis Høyre hadde vært villig til å jenke seg

559 Foruten NKLs arkiv, bokser om Samvirkebeskatningen, bygger jeg på Stortinget arkiv, finanskomiteens møteprot. gjennomgått i forbindelse med Espeli 1999 og dokumenter i saksmappen som bare inneholder et brev fra NBBL 31.10.1983 og et fra Fiskarlaget 11.10.1983. NKL var på komitehøring 7.10.1983 og Bondelaget sannsynligvis om det samme 27.9.1983, mens Handelsstandsforbundet første møte 31.1.1984.

560 Dette innebar også fra 1984 og frem til skattereformen i 1992 hadde samvirkeforetak, i motsetning til aksjeselskap, ikke anledning til å foreta avsetninger til konsolideringsfond, jf. Finansdepartementet 1989: 32. Det følgende bygger ellers på Innst.O.nr.39 1983-84 og OT 1983-84: 345-382.

561 Innst.O.nr.39 1983-84: 3-4.

562 Klarest kanskje hos Hallvard Bakke AP i OT 1983-84: 374.

563 NKLs arkiv, Samvirkebeskatningen boks 1, Knut Braathen og Rolf Strøm, statsautorserete revisorer, til NKL 8.9.1983 med vedlegg.

for å oppnå et flertallskompromiss på regjeringens premisser – noe det er all grunn til å tro partiet hadde vært villig til - ville skatteskjerpelsen blitt mindre.

For stortingsflertallet og samvirkeorganisasjonene var det sannsynligvis viktigere at modifisert regnskapsligning nødvendigvis ville bli mindre forutsigbar enn prosentligningen hadde vært. Mulighetene for raske endringer av skattesatser og forandringer av regelverket for konsolideringsfondet var betydelige. Flere av Høyres sentrale parlamentarikere la jo ikke skjul på de foreslåtte endringer bare var første skritt på veien mot likestilling med aksjeselskapene.⁵⁶⁴

Handelsstanden var «rystet» over utfallet av stortingsbehandlingen. *Fritt Kjøpmannskap* karakteriserte resultatet som «Et slag i ansiktet». *Næringsrevyen* skjønnte at samvirkebeskatningen bega seg ut på en «ny ørkenvandring» sett fra deres synsvinkel.⁵⁶⁵ Handelsstandsinteresser mente kooperasjonens skattefordeler måtte vurderes på ny i 1986. Da kjøpte NKL elektrokjeden Økonom Elektriske A/S i Oslo og Aspelin Stormbull A/S, som var en nasjonal aktør i byggevarebransjen. Begge oppkjøpene lå klart utenfor kooperasjonens tradisjonelle område.⁵⁶⁶ Handelsstanden talte imidlertid for døde ører. Den hadde heller ingen innflytelse over beslutningsprosessen som førte til avviklingen av det gamle samvirkebeskatningsregimet i 1989-91.⁵⁶⁷

564 Det gjør det også enkelt å forklare hvorfor forslaget fra Høyre og Kristelig Folkepartis medlemmer av finanskomiteen ikke kunne legge grunnlaget for en flertallsløsning. Etter initiativ fra Kristelig Folkeparti, OT 1983-84: 352-353 forkastet disse medlemmene nemlig også regjeringens forslag til fordel for en enklere løsning med nesten like store skattefordeler. Dette forslaget innebar samme regler for bruk av konsolideringsfond som i aksjeselskap. På den annen side skulle de aktuelle samvirkeforetakene bare betale kommuneskatt av inntekten fra omsetningen medlemmene, mens inntekten fra omsetningen med ikke-medlemmer skulle beskattes om i et aksjeselskap I tillegg måtte 60 % av salget i en forbruksforening skje til medlemmer for å få skattefordeler mot 2/3 i regjeringens forslag.

565 *Fritt Kjøpmannskap* 3-84: 21, *Næringsrevyen* 2.3.1984: 2.

566 Handel og distrikt nr.10/86: 18-19.

567 I 1988 satte Dagligvareforbundet i gang en annonsekampanje under overskriften. «For enkelte er Norge et skatteparadis med stor S», jf. Aftenposten 26.9.1988, NKLS arkiv, Samvirkebeskatning I.

Et nytt skatteregime etableres (1989-1991)

Det neste angrepet på prosentligningsregimet fant sted i regi av Gro Harlem Brundtlands Arbeiderparti-regjering i 1991 og nå gikk det bedre. Stortinget og finanskomiteens foretok imidlertid også denne gang endringer etter innspill fra samvirkeorganisasjonene. Handelsstanden prioriterte helt andre spørsmål i forbindelse med skattereformen i 1991 og ble stilt overfor et fullbyrdet faktum. Fondsavsetningsordningen, vedtatt i 1991, var helt forskjellig fra de som ble diskutert i perioden 1978 til 1984. Skattefordelene som en fondsavsetning på 15 prosent av inntekten ga i utgangspunktet heller små skattefordeler.

Skattereformen i 1991/92 representerte sannsynligvis den viktigste omleggingen av selskaps- og aksjonærbeskatningen siden 1921. Det overordnede mål var å endre skattesystemet slik at ressursene kunne utnyttes mer effektivt. Det skulle skje ved å redusere inntektsskattenivået til 28 prosent gjennom å utvide skattegrunnlaget.

Det viktigste i vår sammenheng er den uttalte ambisjon om å likebehandle ulike selskaps- og organisasjonsformer. Det var også viktig for å kunne forenkle skattesystemet. En viktig form for forenkling var at aksjeutbytte ble skattefritt på mottakers hånd, det vil si at all inntektsbeskatning av aksjeselskap og deres eiere (som ikke var omfattet av delingsmodellen) foregikk på selskapets hånd. Formuesbeskatningen av aksjeselskapene skulle fortsatt skje på eiernes hånd.

Den store striden om likebehandling av ulike eier- og organisasjonsformer ved utformingen av skattereformen dreide seg om den såkalte delingsmodellen. Den regulerte beskatningen av personlige næringsdrivende og nærmere definerte familieaksjeselskap. Den omfattende striden om delingsmodellen bidro til at beskatningen av samvirkeforetak knapt var fremme i den offentlige debatten.⁵⁶⁸

568 Jf. Espeli 1998a.

7.1. En detalj i skattereformen

Den faglige utredningskomiteen som forberedte bedrifts- og kapitalbeskatningen, Aarbakke-utvalget, skrev bare noen få linjer på beskatningen av samvirke-lag i sitt omfattende arbeid. Utvalget var enig i at særlig prinsippet om likebe-handling eller nøytralitet mellom ulike eier- og selskapsformer tilsa at samvir-ke-lag «skal inntektsbeskattes etter de alminnelige reglene for selskaper», det vil si regnskapsligning.⁵⁶⁹ Hvordan et eventuelt kjøpeutbytte til medlemmene skulle håndteres, ble ikke berørt.

NKL, NBBL, landbrukssamvirke, Skogeierforbundet, Bondelaget og Små-brukerlaget, men ikke Fiskarlaget, uttalte i sine kommentarer til Aarbakke-utvalgets utredning at intet hadde endret seg siden Stortinget behandlet samvir-kebeskatningen i 1984. Regimet burde derfor videreføres – selv om organisa-sjonene generelt stilte seg positiv skattereformens grunnprinsipper.⁵⁷⁰

Finansdepartementets første reaksjon på Aarbakke-utvalgets forslag var uklar. Det reflekterte at saken var omstridt i Syse-regjeringen (H, KrF og SP). På den ene siden ble det vist til at det ikke var grunn til å endre «selve lig-ningsmåten for samvirke-lag» som var basert på prosentligning. På den annen side var prosentligningen «en nokså ufullkommen måte å fastsette bedriftsresul-tatet på.» Departementet ville derfor arbeide videre» med saken.⁵⁷¹

Finanskomiteens anbefaling til regjeringen om hvordan den burde detalj-ut-forme skattereformen på dette punkt førte til at ballen ble sendt tilbake til de-partementet. Bare Fremskrittspartiet understreket at samvirke-lag måtte beskat-tes etter samme prinsipper som annen næringsvirksomhet. Den øvrige komiteen nøyde seg med å påpeke at departementet måtte «ta hensyn til samvirke-lagens særlige situasjon».⁵⁷² Den politiske realitetsvurderingen ble utsatt. NKL presen-terte den første politiske behandlingen som en seier overfor sine medlemmer.⁵⁷³ Det var det neppe grunn til.

Brundtland-regjeringen (AP) slo i sitt lovforslag av 12. april 1991 fast at samvirkebeskatningen ikke var forenlig med skattereformens hovedprinsipper om et bredt skattegrunnlag og lave skattesatser. Samvirkebeskatningens lange historie og innarbeidede praksis var ikke noe argument for at den skulle videre-føres. Finansdepartementet foreslo bare én vesentlig modifikasjon fra ren regn-

569 Finansdepartementet 1989: 258-259, se ellers særlig 229 ff.

570 NKL til FTD15.12.1989, NKLS arkiv, St.meld. nr.49 1989-90: 131.

571 St.meld.nr.48 1989-90: 136, 144. Finansminister var Arne Skauge H.

572 Innst.S.nr.5 1989-90: 52-53. Saken ble ikke tatt opp i debatten, jf. ST 1989-90: 95-155.

573 NKL til S-lagene 9.10.1990, NKLS arkiv, samvirkebeskatningen boks 2.

skapsligning. Kjøpeutbytte til medlemmene skulle trekkes fra inntekten det året bonusen gjaldt selv om tilbakebetalingen første skjedde året etter.⁵⁷⁴

NKLs umiddelbare reaksjon på forslaget var preget av sjokk. Tenk at en Arbeiderparti-regjering kunne foreslå noe slikt! Administrerende direktør Rolf Rønning, mente at forslaget kunne bety «begynnelsen til slutten på samvirke som bedriftsform». Endringen ville kunne skape en konkurranseulempe i forhold til investorbaserte konkurrenter. Samvirkets egenkapitaloppbygging ville bli svekket. Disponenten i Trondos i Trondheim, Carl Jacobsen, var mindre pessimistisk. Landbrukssamvirkets første offentlige kommentarer antydde dramatiske skatteøkningen for sine samvirkeforetak.⁵⁷⁵

Samvirkeorganisasjonene hadde kun kort tid på seg til å påvirke finanskomiteen og det politiske miljø. Skattereformen skulle ferdigbehandles før sommerferien. Utover våren ble det stadig klarere at det gikk i retning av et bredt kompromiss mellom Arbeiderpartiet og Høyre. Utfra et slikt perspektiv var samvirkebeskatningen en faglig, økonomisk og politisk detalj.

Det var en fordel at samvirkets tradisjonelle motstander, handelsstanden, rettet sitt hovedfokus mot helt andre sider av skattereformen. I praksis kom samvirkeorganisasjonene, som i uvanlig grad samkjørte sin påvirkningsinnsats mot Stortinget, til å være nokså alene som lobbyist. På den annen side var det urealistisk å få gjennomslag for å videreføre prosentligningen.

NKL konsentrerte sin lobbyinnsats om Arbeiderpartiets saksansvarlige i finanskomiteen, mens landbrukssamvirke rettet sitt hovedfokus mot mellompartiene. For første gang gikk NKL, Landbrukssamvirkets Felleskontor og Fiskarlaget sammen om en felles henvendelse til og høring med finanskomiteen under dens to måneder lange behandling av lovforslaget våren 1991. Henvendelsen fra en nesten samlet samvirkebevegelse⁵⁷⁶ reflekterte at de – i motsetning til Bondelaget og Skogeierforbundet⁵⁷⁷ - hadde gitt opp kampen om å videreføre en modifisert prosentligning. Det hadde sammenheng med at interne beregninger i NKL og landbrukssamvirke hadde vist at de skattemessige konsekvensene av regjeringens forslag var mindre dramatiske enn først antatt.⁵⁷⁸

Samvirkeorganisasjonene mente at deres gunstige vilkår for egenkapitaloppbygging i det gamle skatteregimet kunne videreføres i et regnskapsbasert system. I motsatt fall ville det skje en langsiktig nedbygging av samvirke som organisasjonsform. Det ble ikke argumentert for hvorfor samvirkeforetak ikke

574 I denne forbindelse burde det også utformes en forskrift om hvordan omsetningen til medlemmene skulle dokumenteres, jf. Ot.prp.nr.35 1990-91: 221 og 393.

575 Adresseavisen 17.4.1991, Nationen 19.4.1991, NKLs arkiv.

576 NBBL stod ikke bak henvendelsen fordi de sendte sin egen og var på en separat komitehøring, jf. Vedlegg til Innst.O.nr.80 1990-91: 222-224.

577 Jf. deres brev til finanskomiteen i Vedlegg til Innst.O.nr.80 1990-91: 77 og 159.

578 Jf. NKLs arkiv.

kunne skaffe seg egenkapital gjennom større andelsinnskudd fra nye eller gamle eierne – slik som andre eierformer i stor grad var henvist til. Man nøyde seg med å henvise til at dette alternativet «i praksis ikke (er) blitt gjennomført». Egenkapitalproblemet ble foreslått løst ved at samvirkeforetak fikk «fradrag til felleseid egenkapital med inntil 30 pst. av inntektene. Fradraget skulle gis i inntekt fra medlemmene.»⁵⁷⁹

7.1.1. Resultatet: Regnskapslikning med fondsfradrag

Finanskomiteen var dypt splittet i saken og delte seg annerledes enn hovedskillet i skattereformen. Den ble til gjennom et systemkompromiss mellom de to store partiene, Arbeiderpartiet og Høyre, som mellompartiene i stor grad stilte seg bak. Senterpartiet, SV og Aune-lista mente Finansdepartementet ukritisk hadde lagt aksjeselskapets fortjenesteprinsipp til grunn. De fryktet at lovforslaget ville bidra til å tvinge samvirkeforetak til «å opptre som markedsaktører» og ikke gi medlemmene fordeler etter «selvkostprinsippet». Selv om Senterpartiet og SV prinsipielt ønsket å videreføre prosentlikningssystemet, støttet de subsidiært Arbeiderpartiets forslag om fondsopplegg. Det bygde på innspillet fra samvirkeorganisasjonene. Forslaget innebar at det kunne «gis fradrag for avsetning til felleseid egenkapital med inntil 15 pst av inntekten. *Fradrag gis bare i inntekt av omsetning fra medlemmene.*» Det representerte i utgangspunktet halvparten av skattefordelen den samvirke hadde bedt om. Begrunnelsen for den nye ordningen med skattefri fondsavsetning, som sto i skarp kontrast til avvikling av slike i nesten alle andre sammenhenger, var at samvirkeforetakenes «formål gjør at ansvarsinnskuddene må være lave». Flertallet siktet til prinsippet om åpent medlemskap.⁵⁸⁰

Forslaget ble vedtatt med 56 mot 43 stemmer fra Høyre, Kristelig Folkeparti og Fremskrittspartiet, det vil si den samme partimessige konstellasjon som i 1984.⁵⁸¹ Det skjedde det uten noen form for omtale i den relativt omfattende odelstingsdebatten om skattereformen våren 1991.⁵⁸²

Når det gjaldt formuesskatten, hadde Aarbakke-utvalget gått inn for å avvikle den for juridiske personer. De ikke-sosialistiske partiene og Syse-regjeringen gikk også inn for det i 1990, men Arbeiderpartiet og SV gikk imot. Samvirkeforetak var her ikke eksplisitt nevnt.⁵⁸³ Brundtland-regjeringen skilte i sitt lovforslag mellom aksjeselskap, kommandittselskap og ansvarlige selskap.

579 Vedlegg til Innst.O.nr.80 1990-91: 224-226.

580 Innst.O.nr. 80 1990-91: 229, 331, 379.

581 OT 1990-91: 783.

582 OT 1990-91: 699-769.

583 Jf. St.meld.nr. 48 1989-90:167 ff, Innst.S.nr.5 1989-90: 67.

Landskattelovens § 52 etter endringene i 1991 med endringene i kursiv:

§ 52-1:

Samvirkeforetak som drives i samsvar med anerkjente samvirkeprinsipper *kan kreve fradrag i inntekten for bonus som utbetales medlemmene i forhold til deres omsetning med foretaket. I tillegg kan det gis fra for avsetning til felleseid egenkapital med inntil 15 pst av inntekten. Fradrag gis bare i inntekt av omsetning med medlemmene.*

§ 52-2:

Bestemmelsene i § 52-1 omfatter følgende samvirkeforetak:

Forbruksforeninger, med fast utsalgssted, når mer enn halvparten av den regulære omsetning skjer til foreningens medlemmer.

Innkjøpsforeninger som fordeler forutbestilte varer blant sine medlemmer.

Foreninger og lag som utelukkende eller hovedsakelig

1. kjøper inn råemner eller driftsmidler til bruk i jordbruk, skogbruk eller fiske,
2. forhandler produkter av medlemmenes jordbruks-, skogbruks- eller fiskerivirksomhet eller
3. foredler produkter fra medlemmenes jordbruks- eller fiskerivirksomhet.

§ 52-3:

Likestilt med kjøp fra egne medlemmer er:

- a) fiskesalgslags innkjøp fra medlem av annet fiskesalgslag hvis leveransen gir fiskeren rett til bonus på like linje med lagets egne medlemmer,
- b) innkjøp som salgssamvirke i jordbrukets tjeneste foretar fra et tilsvarende samvirkeforetak i markedsregulerende øyemed,
- c) kjøp foretatt etter pålegg fra statlig myndighet.

§ 52-4:

Som jordbruksvirksomhet regnes også hagebruk, gartneri, biavl og pelsdyr som blir drevet i forbindelse med gårdsbruk.

§ 52-5: Omsetning med medlemmer og omsetning likestillet med denne må fremgå av regnskapet og kunne legitimeres. Departementet kan gi forskrift om hvordan inntekt fra medlemmer skal fastsettes og om kravene til legitimasjon.

§ 52-6. (om boligbyggelag)

Selskapsformuen skulle skattlegges hos eierne. For «foretak uten egentlige eiere», skulle den juridiske personen fortsatt være skattesubjektet. Samvirkeforetak omfattet av landskattelovens § 52 ble betraktet som prototypen på sistnevnte type foretak. Sparebanker, gjensidige forsikringsselskaper, kredittforeninger og andre typer økonomiske foreninger var andre eksempler på foretak uten

egentlige eiere. For denne type foretak burde formuesskatten opprettholdes fordi det ikke var noen fare for dobbeltbeskatning.⁵⁸⁴

Samvirkeorganisasjonene mente at samvirkeforetak burde slippe formuesskatt på samme måte som aksjeselskap. Begrunnelsen var at formuen var en slags «samfunnskapital». Her siktet man blant annet til prinsippet om åpent medlemskap hvor nye medlemmer tilnærmet kostnadsfritt kunne få fordelene av samvirkeforetakenes felleseide egenkapital. Når det gjaldt beskatningen av forrentningen av andelskapitalen, burde den ikke skje på mottakers hånd, men på foretakets hånd for beløp under 500 kr per år.⁵⁸⁵

7.1.2. Politisk avklaring

Med skattereformen av 1991 var kjernen i samvirkebeskatningen siden 1911 en saga blott. Slike foretak skulle i prinsippet skattlegges etter de samme regler som gjalt for andre foretak. Stortinget endret Brundland-regjeringens forslag på ett viktig punkt ved behandlingen av skattereformen våren 1991.⁵⁸⁶ Finansdepartementet ville i utgangspunktet ikke gå inn på noen særbehandling av samvirkeforetak utover at bonus skulle være skattefri. Arbeiderpartiets finansfraksjon og stortingsgruppe fant regjeringens forslag, som ble støttet av Høyre, KrF og Fremskrittspartiet, politisk uakseptabelt.

Det reflekterte at Arbeiderpartiets langvarige støtte til kooperasjonen og fiskeri- og landbrukssamvirke betydde mer enn å legge forholdene til rette for en mest mulig optimal ressursallokering. En av skattereformens hovedambisjoner var å åpne for å frigjøre kapital som skattesystemet i økende grad hadde låst inne i det enkelte skattesubjekt selv om den hadde lav eller negativ avkastning. En mer effektiv innelåsningsmekanisme enn felleseid egenkapital i samvirkeforetak som ingen eiere kunne kreve direkte avkastning eller tilbakebetaling av, var vanskelig å tenke seg.

Samvirkeorganisasjonenes forslag om en skattefri fondsavsetning til egenkapital ble akseptert som prinsipp og vedtatt med støtte fra Senterpartiet og

584 Ot.prp.nr. 35 1990-91: 317.

585 Vedlegg til Innst.O.nr.80 1990-91: 225-226, Landbrukssamvirkets Felleskontor sendte også et eget brev til finanskomiteen 8.5.1991, *ibid.* 57, men denne hadde ingen klar selvstendig profil som har interesse i vår sammenheng. Finanskomiteen, med unntak av Senterpartiet og SV, støttet Finansdepartementet i dets syn på formuesskatten, kjøpeutbytte og renter av andelskapital og tvungne låneinnskudd. Innst.O.nr.80 1990-91: 229, 302, 331-332, 391. Komiteflertallet bestemte dessuten at renter av andelsinnskudd på inntil 100 kr i 1991-kr ikke burde beskattes som aksjeutbytte og at godtgjørelsesmetoden for mottaker derfor heller ikke ville komme til anvendelse. Frp gikk mot formuesskatt på samvirkeforetak på prinsipielt grunnlag.

586 Om andre endringer, se Espeli 1998a.

SV. Finanskomiteens flertall uttalte seg ikke om hvordan lovendringen skulle praktiseres. En fortolkning var at fondsfradraget innebar at den ordinære selskapsskatten på 28 prosent, kunne reduseres med 4,2 prosentpoeng ned til 23,8 prosent for samvirkeforetak som bare handlet med egne medlemmer.⁵⁸⁷ I så fall ville fradragsordningens økonomiske betydning være begrenset.

Skattereformen førte til at Finansdepartementet presiserte hva som lå i begrepet anerkjente samvirkeprinsipper. Tre prinsipper ble nevnt: Åpent medlemskap, å «fremme medlemmenes yrkes- eller forbruksinteresser og at «alle medlemmer skal ha like rettigheter og plikter».⁵⁸⁸ Sett på bakgrunn av disse prinsipper og skattereformens krav om likebehandling av ulike eier- og organisasjonsformer var det paradoksalt at de spesielle skattereglene for samvirkeforetak fortsatt skulle begrenses til de sektorer som tidligere hadde falt innenfor landskattelovens § 52. Det var og er fortsatt ikke snakk om at alle typer samvirkeforetak «som drives i samsvar med anerkjente samvirkeprinsipper» skulle behandles likt skattemessig.

Skattereformen innebar at samvirkebeskatningen forsvant ut av den politiske dagsorden.⁵⁸⁹ Handelsstandsinteressene, representert ved den nye hovedorganisasjonen, HSH fra 1990, har ikke vist interesse. Heller ikke samvirkeorganisasjonene har funnet noen grunn til å ta opp saken. De synes tilfreds med skattesystemets muligheter til å bygge opp egenkapital.

7.2. Rettslig avklaring

Mens den politiske debatten om samvirkebeskatningen døde i kjølvannet av skattereformen, ble fortolkningen av finanskomiteens lovbestemmelser gjenstand for flere rettssaker. En høyesterettsdom høsten 2001 skapte betydelig skatterettlig avklaring.

Det sentrale rettslige stridspunktet i skattereglene som ble vedtatt i 1991 var hva grunnlaget for 15 prosent avsetningen til felleseid egenkapital skulle være. Domstolene hadde meget sparsomme forarbeider å holde seg til. Vi skal sitere relativt utførlig fra de aktuelle dommer fordi de juridiske fortolkningene var detaljerte og spissfindige i forhold til de sentrale passasjer i lov og lovforarbeider som er behandlet ovenfor.

587 For samvirkeforetak hvor omsetningen med medlemmer utgjorde 50,5 % utgjorde den effektive skatteprosent i utgangspunktet 25,9 %, jf. *Meieriposten* nr.1 1993

588 Innst.O.nr.80 1990-91: 40*, jf. *ibid.* 229.

589 Jf. stortingsvalgprogram 1997-2001, 2001-2005.

7.2.1. Nærbø Handelslag taper i lagmannsretten

Den første rettssaken dreide seg om ligningen av Nærbø Handelslag for 1992.⁵⁹⁰ Handelslaget hadde i sin selvangivelse lagt til grunn at avsetningsgrunnlaget skulle være inntekten fra salg til egne medlemmer før fradrag for kjøpebonus. Ligningsmyndighetene mente at 15 prosent avsetningen til felleseid egenkapital skulle gjøres etter fradrag av kjøpebonus. Bonusen hadde karakter av kostnad mens avsetningen til felleseid egenkapital var «en ren overskuddsdisposisjon. Prinsippet er at kostnader skal trekkes fra før overskuddet disponeres.» Det var i samsvar med Finansdepartementets og Skattedirektoratets forklaringer. «Også reelle grunner taler for en slik løsning. Handelslag som ikke deler ut kjøpeutbytte, men velger redusert prisfastsettelse vil komme dårligere ut skattemessig.» Likebehandling av alle samvirkeforetak som kunne benytte seg av avsetningsordningen dro derfor i samme retning.

Herredsretten avviste et slikt syn. Avsetningen skulle beregnes «med 15 prosent av den skattemessige næringsinntekt». Det innebar at kjøpebonus ikke skulle trekkes fra før avsetningen ble beregnet. Finansdepartementet anket saken inn for lagmannsretten som også tok stilling til om avsetningen skulle foretas i den totale inntekten eller bare i inntekten fra salg til medlemmene. Finansdepartementet hevdet at avsetningsgrunnlaget ikke kunne omfatte inntekt fra salg til ikke-medlemmer - selv om det ble medgitt at lovens ordlyd ikke ga noen klar veiledning. «Det finnes ingen klare holdepunkter for at Stortingets finanskomite har ønsket å utvide avsetningsgrunnlaget i forhold til det som ble skissert av samvirkeorganisasjonene da spørsmålet ble reist. Komiteen begrenset avsetningssatsen fra 30 % til 15 %. Brevet fra samvirkeorganisasjonene må ha betydelig vekt blant forarbeidene.» Det ble også vist til at Handelslaget opprinnelig hadde lagt til grunn at bare inntekten fra omsetning med medlemmene skulle inngå i avsetningsgrunnlaget.

Handelslaget og NKL viste til at lovens ordlyd brukte «... begrepet «inntekten» tre ganger. Det må være tung preseumpsjon for at begrepet har samme betydning hele tiden. Selve skattereformen betød nettopp en gjennomgang av lovens inntektsbegrep. Det gir god mening å forstå bestemmelsens ordlyd inntekt likt hele tiden som skattemessig inntekt uten fradrag.» Det var «intet i lovens ordlyd som tilsier at beregningsgrunnlaget for avsetning til felleseid egenkapital skal begrenses til omsetningen med lagets medlemmer. Mot en så klar lovtekst må man eventuelt ha klare holdepunkter for å komme frem til statens resultat.» Lovens formål var å bygge opp samvirkeforetakene egenkapital uten spesifiserte begrensinger.

590 Det følgende bygger på Dom i Gulating lagmannsrett 24.6.1996, LG – 1995 – 00544.

NKL hevdet at avsetningsordningen ble vedtatt etter «omfattende overveielser i stortingskomiteen. Brevet fra samvirkeorganisasjonene er ikke nevnt i komiteinnstillingen. Dette brevet kan ikke tas til inntekt for statens syn. Brevets konklusjon er en kortformulering som ikke er presis. Man må se på det totale resonnement slik som det utvikles i brevet.»

Til dette kan det bemerkes at brevet fra samvirkeorganisasjonene var trykt som vedlegg til innstillingen, men det ble ikke henvist direkte til brevet i innstillingen. Det er likevel vanskelig å se finanskomiteens flertall kunne fått ideen til endringen av proposisjonen på dette punkt fra andre aktører. Det er også vanskelig å se at samvirkeorganisasjonene forslag til avsetningsordning ikke var svært nøye gjennomtenkt.

Forslaget om at bare inntekt fra omsetning med medlemmene skulle inngå i avsetningsgrunnlaget var i samsvar med et klart og langvarig skille i skatteloven. Siden 1911 skulle forbrukersamvirket i prinsippet lignede som alle andre foretak for inntekt fra handel med ikke-medlemmer, mens inntekt fra medlemmer hadde vært unntatt fra ordinær inntektsbeskatning siden 1917. På den annen side hadde alle andre samvirkeforetak omfattet av skattelovens særregler ikke hatt noe slikt skille mellom inntekt fra omsetning mellom de to kundegruppene. For landbrukssamvirke førte en omsetning med ikke-medlemmer som utgjorde knapt 20 prosent eller mer av totalomsetningen til at hele samvirkeforetaket skattemessige status ble endret til den som gjaldt for aksjeselskap. Lovendringen i 1984 hadde imidlertid endret denne rettstilstanden ved den nye § 52-1 foreskrev at alle samvirkeforetak omfattet av særreglene skulle skattlegges «i sin helhet» av inntekter som «vinner ved omsetning til andre enn medlemmer». Samvirkeorganisasjonenes brev må jo ses i lys av både den eksisterende loven fra 1984 og regjeringens lovforslag våren 1991.

Lagmannsretten mente det kunne være liten tvil om at avsetningsgrunnlaget måtte være samvirkeforetakets inntekt fra omsetningen med medlemmene og ikke den totale inntekten. Man tilla her brevet fra samvirkeorganisasjonene til finanskomiteen avgjørende vekt. Hvis «Stortinget hadde et annet hatt et annet syn på dette, synes det rimelig å forvente at dette hadde kommet klart til uttrykk. Det er ikke påvist.»

Når det gjaldt spørsmålet om kjøpebonus skulle inngå i avsetningsgrunnlaget eller ei, konkluderte retten med at Stortinget ikke hadde «tatt standpunkt til dette». Retten fant spørsmålet vanskelig, men konkluderte med å slutte seg til Finansdepartementets refererte argumentasjon i saken. Kjøpebonus måtte betraktes som en utgift og ikke som en overskuddsanvendelse.

Staten ved Finansdepartementet vant altså saken på alle punkter. Handelslaget og NKL anket dommen til Høyesterett, som imidlertid avviste anken i 1997 på formelt grunnlag.⁵⁹¹

7.2.2. NKL vinner i Høyesterett

Lagmannsrettsdommen mot Nærbø var gjeldende rett da NKL gikk til sak mot ligningen av seg i 1995 og 1996. Ligningsmyndighetene i Oslo hadde ikke akseptert at NKL brukte inntekt fra omsetning med medlemmene før fradrag for kjøpsutbytte som grunnlag for 15 prosent avsetningen til felles egenkapital. Dette reduserte den skattbare inntekten med 57 millioner kroner mer enn det var grunnlag for hevdet ligningsmyndighetene. For de to skatteårene dreide det seg altså om en skatt på knapt 16 millioner.

NKL vant på alle punkter i Oslo Byrett som satte til side både lagmannsrettsdommen fra Gulating og Finansdepartementets fortolkninger. Byrettsdommer Ingunn Aarbakke slo fast at skattemyndighetene måtte være forsiktige med å fortolke loven til skattyternes ugunst når Stortinget hadde satt regjeringens skattelovforslag til side våren 1991.⁵⁹²

Ligningsmyndighetene anket dommen til lagmannsretten som ga dem fullt medhold høsten 2000. Borgarting Lagmannsrett⁵⁹³ la særlig vekt på at kjøpeutbytte i lang tid hadde blitt betraktet som en utgift og ikke som en overskuddsdisposisjon. Retten mente det betydde lite at NKLS kjøpeutbytte ikke hadde vært forhåndsgarantert slik tilfellet var for Nærbø Handelslag. Retten la også vekt på at NKLS argumentasjon kunne føre til at samvirkeforetak fikk større skattefordeler enn de hadde hatt før skattereformen.⁵⁹⁴ Det hadde ikke vært «hensikten» bak finanskomiteens endring. Retten betvilte at ligningsmyndighetenes lovforklning ville få så store negative konsekvenser for kooperasjonen som NKL hevdet. Den samlede merbeskatningen for NKL for årene 1995-1999 utgjorde 45 millioner kroner, mens NKLS egenkapital hadde økt med 414 millioner i samme periode.

591 Begrunnelsen var anken gjaldt en formuesverdi under 100.000 kroner. På den annen side utgjorde tvisten om den skattbare inntekten 252.906 kr eller en skatt på 70.813 kr., jf. Rt. 1997-298 kjæremålsutvalget.

592 Aftenposten 14.12.1999.

593 Dom av 31.10.2000, LB 2000-00879.

594 NKL hevdet at § 52-1's formulering «Fradrag gis bare i inntekt av omsetning med medlemmene» skulle forstås som «en begrensingsregel» og ikke som «en beregningsregel». Staten hevdet at tolket som en begrensingsregel ville den først slå inn hvis mer enn 85 % av inntekten skrev seg fra salg til ikke-medlemmer. Dette var i så fall helt urimelig. Det er vanskelig å ta stilling til denne argumentasjonen uten tilgang til sakens dokumenter.

NKL anket saken til Høyesterett som enstemmig ga kooperasjonen medhold på alle punkter med basis i førstevoterende Ketil Lunds votum som «i det vesentlige sluttet seg til byrettens begrunnelse».⁵⁹⁵ Dommen som vil skape presedens for at kjøpeutbytte og inntekt fra salg til ikke-medlemmer skal inngå i avsetningsgrunnlaget til felleseid egenkapital.

Førstevoterende ga NKL rett i at «inntekten» i § 52-1 måtte forstås som samvirkeforetakets totale inntekt før lovbestemte fradrag og ikke «en nærmere bestemt del av foretakets inntekt» slik staten hevdet. Lund fant at det ville «harmonere dårlig med formålet å la muligheten for å bygge opp egenkapital variere med det enkelte foretaks innslag av omsetning med ikke-medlemmer». Han la ellers vekt på at finanskomiteen ikke hadde valgt eksakt de samme formuleringer i sin omtale av avsetningsordningen som i brevet fra samvirkeorganisasjonene. De hadde som nevnt begrenset avsetningsgrunnlaget til «inntekt fra medlemmene». Førstevoterende mente det var en klar indikasjon på at komiteflertallet ikke hadde ønsket en slik begrensning. Lund valgte i denne sammenheng å se bort fra at skattelovens langvarige særbehandling av samvirkeforetak, eller mer presist forbruksforeninger, i prinsippet bare gjaldt inntekt fra salg til medlemmer, noe han tilla vekt i annen sammenheng.

Lund avviste at lovens formulering «I tillegg» i § 52-1 skulle fortolkes som «deretter» slik staten hevdet. «I tillegg» måtte forstås som «dessuten/også». Utfra en rent filologisk fortolkning er det åpenbart at Lund hadde rett. Det innebar at begrepet «inntekten» hadde samme meningsinnhold i hele § 52-1. Dette hadde også betydning for om kjøpeutbytte skulle inngå eller ei i grunnlaget for avsetning til felles egenkapital.

Lund slo fast at skatterettens generelle prinsipper for vurdering av utgift eller overskuddsanvendelse ikke uten videre kunne anvendes på samvirkeforetak. Det innebar at selv om kjøpeutbytte kunne betraktes som en overskuddsdisposisjon i regnskapsmessig forstand, fikk det ikke nødvendigvis som konsekvens at bonus ikke kunne inngå i grunnlaget for avsetningen til felles egenkapital. Lund la også vekt på at det ikke fremgikk klart av Brundtlandregjeringens odelstingsproposisjon at kjøpsutbytte skulle betraktes som en kostnad i skatterettslig forstand. I tillegg pekte Lund på at statens fortolkning ville undergrave samvirkeforetakenes egenkapitaloppbygging hvis det ble betalt ut kjøpsutbytte. Det var ikke i samsvar med avsetningsordningens formål.

595 *Retstidende* 2001: 1163 ff. Selv om dommen formelt sett var enstemmig, mente annenvoterende, dommer Tjomsland, at saken var «meget tvilsom». Selv om finanskomiteens endring og tillegg tok sikte på å fremme egenkapitaloppbyggingen i samvirkeforetakene, ga dette likevel domstolene «ikke noe bestemt svar på hvor langt bestemmelsen rekker». I en slik situasjon mente Tjomsland at retten måtte velge «de fortolkningsalternativer som stemmer best med de grunnleggende prinsipper i skatteretten».

Høyesterettsdommen er fersk, men har foreløpig ikke vært utsatt for kritikk fra skattejuridisk ekspertise, snarere tvert imot. Skatterettsjuristen og leder av samvirkelovutvalget, professor Ole Gjems-Onstad, som ellers ofte er kritisk til Høyesteretts skatterettslige fortolkninger, har omtalt dommen. Han har ingen vesentlige innvendinger mot dommens konklusjoner.⁵⁹⁶ Men han karakteriserer den som uvanlig «vennlig» sett fra skattyters synsvinkel.⁵⁹⁷

Det mest overraskende med Høyesterettsdommen er at NKL og kooperasjonen fikk medhold i at også inntekt fra salg til ikke-medlemmer skulle inngå i avsetningsgrunnlaget for felles egenkapital. Hverken NKL eller Nærbø handelsslag hadde lagt en slik fortolkning til grunn de første årene etter skattereformen. Det var naturlig. Høyesteretts fortolkning var i strid i med skattelovens eksplisitte bestemmelser for beskatningen av forbrukersamvirke mellom 1911 og 1992 som klart sa at forbrukersamvirkets inntekter fra salg til ikke-medlemmer skulle skattlegges på ordinær måte. Denne bestemmelsen hadde i tillegg blitt innskjerpet ved lovbehandlingen i 1984.

Høyesterettsdommen åpner for en reduksjon av skattebelastningen for samvirkeforetak omfattet av avsetningsordningen som går vesentlig lenger enn det de fleste hadde trodd var mulig.⁵⁹⁸ Enkle beregninger for samvirkeforetak som bare handler med egne medlemmer viser at foretak som deler ut 30 prosent av skattemessig næringsinntekt (overskuddet før bonus og fondsavsetning)⁵⁹⁹ til kjøpebonus vil få en inntektsskatteprosent på 15,4 ved utnyttelse av avsetningsordningen. Hvis 50 prosent av overskuddet deles ut i bonus synker inntektsskatteprosenten til 9,8. Hvis 85 prosent av overskuddet deles ut synker skatteprosenten til 0.⁶⁰⁰

Høyesterettsdommen åpner for skattetilpasning i et betydelig omfang blant samvirkeforetak som har en finansiell soliditet eller er i konkurransesituasjon som gjør det mulig å operere med relativt betydelig bonus eller etterbetaling etter fradrag for bonus. Egenkapitalandelen i mange samvirkeforetak er så høy at det ikke vil representere noen finansiell risiko.

På den annen side har alle foretak skattemessig fradragsrett for bonus til sine kunder.⁶⁰¹ En slik skattetilpasning vil være av størst interesse for forbrukersamvirke hvor bonus ikke beskattes på mottakers hånd. For samvirkeforetak bestående av selvstendig næringsdrivende, som normalt beskattes minimum 28

596 Gjems-Onstad 2001b: 330, 333 ff. Se ellers bla. Gjems-Onstad 2001.

597 I samtale med forfatteren 5.6.2002.

598 For et tidlig unntak se revisor Knut Bergquist i *Meieriposten* nr.1 1993: 10-11.

599 For begrepet skattemessig næringsinntekt for samvirkeforetak se Finansdepartementet forskrift av 7.2.1992 i *Meieriposten* nr.1 1993: 10 og Greni og Norge 1998: 747.

600 Jf. også *Meieriposten* nr.1 1993: 10.

601 Jf. muntlig opplysning fra Ole Gjems-Onstad. Forutsetningen er riktignok at bonusen i utgangspunktet skal være forhåndsgarantert noe den ofte ikke er for samvirkeforetak.

prosent av sin næringsinntekt⁶⁰² vil kjøpeutbytte bli beskattet på tilsvarende måte. På den annen side er det selvsagt av stor betydning at egenkapitaloppbygging gjennom tilbakeholdte overskudd i samvirkeforetak kan skje med klart lavere beskatning enn i aksjeselskap. Med målbevisst skatteplanlegging vil de skattemessige fordelene knyttet til oppbygging av egenkapital være nesten like gode som de som gjaldt før 1992.

602 Det skattemessige inntektsfradraget for bønder på 36.000 kr i 2001 som synes å bli utvidet fra 2002 endrer dette bildet noe. Lignende skattefradrag gjelder for fiskere.

Sammenfatning og konklusjoner

Kjernen i den norske samvirkebeskatningen mellom 1911 og 1992 var prosentligning i stedet for regnskapsligning. Prosentligningen skjedde på basis av samvirkeforetakets skattbare formue. Intensjonen med samvirkebeskatningen var å gi samvirkeforetak innenfor bestemte sektorer skattefordeler på bakgrunn av de antatte samfunnsmessige fordeler organisasjonsformen representerte. Prosentligningen var ikke direkte hjemlet i skattelovene av 1911, men utviklet seg gjennom ligningspraksis til en administrativt enkel måte å beregne avkastningen av samvirkeforetaks formue på. Prosentligningen var ikke knyttet til organisasjonsformen i den forstand at ethvert samvirkeforetak som i vedtekter og praksis oppfylte samvirkeprinsippene kunne kreve seg lignet etter en prosentuell sjablong.

I 1911 var ligningsmåten i utgangspunktet begrenset til samvirkeforetak innenfor hovedsakelig to områder. For det første salg og foredling av jordbruksvarer, unntatt melk, som da var det eneste betydningsfulle salgssamvirke innenfor jordbruket. Meieriene ble først prosentlignet etter en lovendring i 1965.

Det andre hovedområde fra 1911 var innkjøp av innsatsfaktorer til jordbruksproduksjonen. Bøndernes innkjøpssamvirke var i ferd med å vokse frem over store deler av landet. I tillegg ble også rene innkjøpsforeninger, som drev innkjøp på basis av forhåndsbestillinger fra medlemmer, inntektsbeskattet av avkastningen av sin formue. De strenge reglene, som innebar at slike innkjøpsforeninger ikke kunne selge til ikke-medlemmer, bidro til at innkjøpsforeninger fikk en marginal plass i utviklingen av norsk samvirke.

Forbrukersamvirke, som utgjorde den mest livskraftige delen av norsk samvirke sammen med meieriene, hadde på basis av rettspraksis blitt lignet på samme måte de siste årene før 1911 for den delen av virksomheten som var knyttet til salg til medlemmene. Fra 1911 til lovendringen i 1917 var forbrukersamvirke underlagt en helt annen form for prosentligning. Da gjaldt i realiteten en omsetningsskatt som utgjorde halvparten av nettofortjenesten til konkurrerende kjøpmenn. Dette var en helt spesiell beskatningsform som skilte seg fra alle andre former for prosentligning som fantes innenfor det norske skattesystemet. Inntekten fra salg til ikke-medlemmer skulle beskattes på ordinær måte.

Etter 1917 ble forbrukersamvirke i hovedsak underlagt det samme prosentligningssystemet som jordbrukssamvirke, eksklusive meieriene.

I 1931 ble skattefordelene utvidet til å gjelde fiskernes salgssamvirke (fiske-salgslagene) og i 1949 til salgssamvirke for tømmer. For øvrig var det bare helt marginale lovmessige endringer mellom 1917 og 1992. Da ble prosentligningen avvirket til fordel for regnskapsligning av samvirkeforetak på de nevnte områder, men med skattefri avsetningsordning til felles egenkapital. Heller ikke etter 1992 beskattes samvirkeforetak etter felles regler.

I dette avslutningskapittelet vil vi sammenfatte og drøfte undersøkelsens resultater utfra to hoveddimensjoner. For det første: Hva slags aktører og aktørkonstellasjoner finner vi involvert i de sentrale stridsspørsmål og i hvilken grad endret disse konstellasjonene seg over tid? For det andre: Hvilke konsekvenser fikk skatteregimet for de berørte samvirkeforetak og deres konkurrenter innenfor ulike sektorer? Dette handler om hvordan samvirkets skattefordeler utviklet seg over tid, og hvordan samvirkeforetakene utnyttet dem til å skaffe seg konkurransefortrinn.

8.1. Aktører og aktørkonstellasjoner

Spørsmålet om særskilte regler for beskatningen av samvirkeforetak ble brakt inn på den offentlige dagsorden av den regjeringsoppnevnte skattekommisjon som avga sin innstilling i 1871. Kommisjonen foreslo at i den grad slike foretak forlangte priser som lå under det gjengse nivå skulle fordelen inntektsbeskattes. Dette beskatningsprinsippet ble også foreslått av skattelovkommisjonen av 1899. En slikt beskatningsprinsipp, som ville møtt store praktiske og prinsipielle (knyttet til likebehandling) problemer fikk aldri tilslutning utover en liten krets av skatteeksperter og i deler av handelsstanden. Landets fremste skatteteoretiker på den tid, den konservative juristen T.H. Aschehoug, var klar støtte-spiller for en lempelig beskatning av samvirkeforetak generelt og kooperasjonen spesielt.

I fravær av særskilte lovregler utviklet den lokalpolitisk styrte ligningen av samvirkeforetak en praksis, etter hvert støttet av Finansdepartementet og Høyesterett, som i betydelig grad ble retningsgivende for skattelovene av 1911. Finansdepartementet, ledelse av en finansminister fra Venstre i 1909 (Gunnar Knudsen) og Abraham Berge fra Frisinnede Venstre i Høyre-regjeringen i 1910-11. De ønsket å endre denne praksis og innføre ren regnskapsligning. Hovedårsaken lå i departementets ønske om å få et enklest mulig skattesystem for beskatningen av næringsvirksomhet. Kjøpebonus og etterbetaling, som normalt ble fastsatt når regnskapet ble behandlet, burde ikke være fradragsberettiget ved ordinær regnskapsligning. Regjeringenes forslag innebar at et av de

fremste særtrekk ved samvirkeforetak, at enkelte handelstransaksjon mellom foretak og medlem i prinsippet var foreløpig inntil det eventuelle omfanget av bonusen kunne fastlegges, ikke ble akseptert i skattemessig sammenheng. Regnskapsligning med en slik fradragrett synes ikke å ha vært noe alternativ i den politiske debatten før på andre halvdel av 1960-tallet (Sandberg-komiteen) selv om Bondepartiets Gabriel Moseid lanserte tanken allerede i 1933.

8.1.1. Stortingets sentrale rolle i lovutformingen

Beskatningen av samvirkelag var et av de mest omstridte punkt under den parlamentariske behandlingen av skattelovene av 1911. Selv om de parlamentariske konstellasjonene var komplekse og endret seg underveis, var Stortinget og budsjettkomiteen den reelle lovutformer. Stortinget og dets aktuelle fagkomité foretok viktige endringer av regjeringens lovforslag ved enstemmige lovendringer i 1949 og 1965 og ved systemendringen i 1991. I 1949 og 1965 kunne man ha forventet at Arbeiderparti-regjeringen hadde hatt kontroll over utfallet slik Bondeparti-regjeringen hadde ved utvidelsen i 1931. I 1984 forkastet finanskomiteen og Stortinget det første formelt fremsatte lovforslag fra en regjering (Kåre Willochs rene mindretallsregjering fra Høyre) om å avvike prosentligningen samvirkeforetak.

Med unntak av 1949, som vi kommer tilbake til, innebar alle Stortingets endringer at samvirke kom gunstigere ut enn i regjeringens forslag. Forut for lovendringen til fordel for kooperasjonen i 1917, tok Stortinget (parlamentarikerne i Arbeiderdemokratene, Venstres samarbeidsparti ledet av Johan Castberg) viktige initiativ. Det eneste tilfellet hvor stortingsflertallet støttet et forslag fra regjeringen om vesentlig skatteinnstramminger, uten å gjøre endringer, skjedde i 1933. 1933-vedtaket var imidlertid begrenset til kooperasjonen og ett enkelt budsjettår. Forklaringen på dette unike tilfellet⁶⁰³ var at finansminister Lund (V) skaffet seg en blankofullmakt fra Venstres stortingsgruppe. Etter at det ble klart at det var stor motstand mot statskatteforslaget i gruppen, stilte Mowinchel-regjeringen internt kabinettsspørsmål og motstanderne bøyde av.

Støtten til samvirket var systematisk større på Stortinget enn i regjeringen og i Finansdepartementet gjennom hele 1900-tallet. Skismaet kan ikke forklares med den konstitusjonelle arbeidsdelingen mellom regjering og parlament hvor parlamentets oppgave er å kontrollere, eventuelt justere og endre, regjeringens forslag. Det systematiske skillet reflekterte at organisasjonsformen hadde bred politisk støtte og økende lokal forankring innenfor stadig større deler av pri-

⁶⁰³ Vi ser her bort fra den årlige behandling av skattesatser og progresjonsgrenser ved behandlingen av statsbudsjettet etter 1945 som ikke er undersøkt i detalj. Lite tyder likevel på at Stortinget gjorde vesentlig endringer i disse sider av budsjettet.

mærnæringene og i dagligvarehandelen. Støtten manifesterte seg i mindre grad i den utøvende makts sentrum, regjeringen og sentralforvaltningen. I noen grad kan skillet forstås i et sentrum-periferi perspektiv. Forbrukersamvirkets kjerneområder lå aldri hovedstaden, og primærnæringenes samvirkeforetak hadde sin forankring på landsbygda, selv om de største og viktigste enhetene var lokalisert i byene.

Finansdepartementets innflytelse over beslutningsprosessen i 1909-11 var likevel ikke ubetydelig. Det forårsaket etter alt å dømme at skattefordelene som Stortinget ga ikke ble gitt til samvirkeforetak generelt, men bare mot utvalgte sektorer hvor organisasjonsformen var spesielt ønsket. Finansdepartementet overbeviste parlamentarikerne om at skatteregler rettet mot organisasjonsformen som sådan ville oppmuntre næringslivet til massiv skattetilpasning gjennom etablering av proforma samvirkeforetak. Ved senere endringer og utvidelser av samvirkebeskatningen ble spørsmålet om en grunnleggende likebehandling av samvirkeforetaket utfra organisasjonsformens særtrekk aldri diskutert.

Forklaringen er at den helt dominerende delen av samvirkebevegelsen, som var omfattet av skattelovens særbestemmelser, aldri foreslo at skattelovens bestemmelser skulle omfatte alle samvirkeforetak som oppfylte samvirkeprinsippene, uavhengig av sektor. Dette er paradoksalt av minst to grunner. For det første argumenterte landbrukssamvirke, og særlig kooperasjonen, gjennom hele 1900-tallet og særlig før 1940 med at organisasjonsformens særtrekk var den viktigste begrunnelsen for at samvirkeforetak innenfor «deres» sektorer ikke skulle beskattes som annen næringsvirksomhet. For det andre stod likebehandlingsprinsippet sentralt i skattepolitikken, særlig før 2. verdenskrig.⁶⁰⁴

På den annen side var det en utbredt oppfatning i mellomkrigstiden at samvirkebevegelsen var begrenset til de samvirkeforetak som var omfattet av skattelovens særbestemmelser. De årlige oversikter over norske samvirkeforetak fra Selskapet for Norges Vel, understøttet en slik oppfatning. I disse oversiktene var hverken boligsamvirke, innkjøpsforeninger utenfor jordbrukssamvirke eller de tallrike lokale telefonselskap som må kunne betraktes som samvirkeforetak, omtalt.⁶⁰⁵

604 Deltakerligningen av meieriene var sannsynligvis mer begrunnet utfra hensynet om at landkommunene skulle få skatteinntektene fra driften enn at meieriets kontorkommune skulle få skatteinntektene slik resultatet ville blitt utfra prinsippet om stedegen beskatning hvis meieriet var blitt skattesubjektet og ikke dets eiere.

605 F.eks. Overaae 1929, Overaae 1938. Disse publikasjonene ga imidlertid et klart bilde av hvor mange forbruksforeninger som ikke var medlem av NKL.

8.1.2. Høyres skiftende roller

Det er grunn til å understreke at Høyre (og Frisinnede Venstre) hadde parlamentarisk flertall da skattelovene av 1911 ble vedtatt. Partiets fremste parlamentarikere utformet bestemmelsene om samvirkeforetak. Debatten viste at kooperasjonen hadde sympati og støtte i store deler av Høyre, særlig innenfor det man noe upresist kan kalle «embetsmannshøyre.» Sympatien innebar likevel ikke støtte til å gi kooperasjonen skattefordeler. Skattefordeler for å fremme samfunnsmessige hensyn var prinsipielt uheldig. Samfunnsmessige hensyn måtte ivaretas på måter som ikke ga konkurransevridninger. Høyres parlamentarikere med tilknytning til industri og handel var langt mer skeptiske til kooperasjonen og var tilbøyelig til å støtte prinsippet om ordinær regnskapsligning.

Vi vet ikke sikkert om hva som var motivene for utformingen av skattereglene for salgs- og innkjøpssamvirke i jordbruket, eksklusive meieriene. Disse delene av samvirkebeskatningen var lite omstridt før 1911. For Høyres agrarflyøy og mesteparten av Venstre ble samvirke utvilsomt ansett som en hensiktsmessig organisasjonsform for å fremme og lette moderniseringen av jordbruket. Danmark fungerte nok her som forbilde.

Sympatien for og støtten til samvirke som en gunstig organisasjonsform for jordbruket hadde på denne tid støtte langt inn i handelsstanden. Kjøpmannsforeningen gikk langt i å anbefale skattefrihet for slike foretak under bestemte forutsetninger i sine kommentarer til skattelovkommisjonens innstilling fra 1904.

Høyres størrelse og ambisjoner om å forbli et stort folkeparti syntes å ha vært en sentral forklaringsfaktor. Etter at Høyre ble vesentlig mindre, og i større grad fikk sin velgermessige hovedbasis i de større byene og i det sentrale østlandsområdet, endret partiet profil og politikk i forhold til kooperasjonen. Linjeskiftet var markant fra midten av 1920-tallet da partiet overtok handelsstandens krav om ren regnskapsligning. Lykke-regjeringen (1926-28) hadde allikevel ikke politisk mot eller intern oppslutning til å fronte saken.

Det skyldtes partiets tradisjonelt agrare forankring. Det fantes ikke noe klart skille mellom kooperasjonen og bøndernes innkjøpssamvirke slik handelsstandsorganisasjonene forutsatte i sin argumentasjon. Ergo var det problematisk å stramme inn kooperasjonens skattevilkår uten at dette ville få konsekvenser for jordbrukssamvirke. Innstrammingen ble likevel Høyres politikk gjennom flere tiår etter programfestingen i 1933. Det var imidlertid en sak Høyre prioriterte lavt i lys av sin isolerte posisjon på feltet. Engasjementet begrenset seg til det som var nødvendig for å tilfredsstille partiets kjernevelgere i handelsnæringen. Strategien endret seg etter at partiet kom i regjeringsposisjon alene i 1981. I 1983 gikk Willoch-regjeringen inn for å erstatte prosentligningen med særskilte og svært gunstige avsetningsordninger på basis av en regnskapsligning hvor bonus var fradragsberettiget. Siktemålet var en skrittvis avvikling av skattefor-

delene. Ved skattereformen i 1991 avviste Høyre tanken om skattefri fondsavsetning til felleseid egenkapital.

Fremskrittspartiet lå på linje med Høyre fra 1981, men ville ikke strekke seg så langt som Høyre på Stortinget i 1984 for å få Kristelig Folkepartis støtte. Kristelig Folkeparti stod sammen med Høyre i 1991. Kristelig Folkepartis skepsis til og kritikk av samvirkets skattefordeler har aner tilbake til 1949. Skattepolitikken generelt og samvirkebeskatningen spesielt var imidlertid aldri noe profileringsområde for Kristelig Folkeparti. Partiets markeringer i 1984 og 1991 er likevel viktige og interessante av to grunner. For det første stod partier relativt sterkest i de områder hvor samvirke stod sterkt og det er grunn til å tro at en betydelig del av partiets tilhengere var samvirkemedlemmer. For det andre innebar partiets holdning på 1980-tallet at samvirkebeskatningen brede politiske forankring var truet for første gang siden 1933.

Venstre sørget i regjeringsposisjon for å sikre kooperasjonen vesentlig gunstigere skattevilkår i 1917 og en tidsbegrenset skatteskjerpelse i 1933. Selv om det fantes ulike syn i partiet i mellomkrigstiden, var det aldri oppslutning om lovmessige innstramminger. Beslutningen i 1933 skyldtes et akutt statlig provenybehov. Den manglet intern forankring og ble derfor ikke gjentatt. Utvidelsen av samvirkebeskatningen i 1917 skyldtes i stor grad en kombinasjon av tidsbestemte forhold. Hvis prinsipielle hensyn var så viktige som Knudsen-regjeringen hevdet i 1917, skulle man ha forventet at Venstre hadde utnyttet sitt klare parlamentariske flertall etter 1913 til å foreta en endring tidligere – man var jo blitt utfordret av Arbeiderpartiet allerede i 1914. Venstre tok først opp saken etter at Johan Castbergs Arbeiderdemokrater fremmet den i 1916.

De tidsbestemte forhold var knyttet til de spesielle pris- og omsetningsvilkår under krigen og regjeringens ønske om å ruste opp kooperasjonen til ta over handelsvirksomheten som kommunene hadde engasjert seg i etter krigen. Der nest var offentligheten og politikerne provosert av handelsstandens, og særlig dagligvarekjøpmennenes aggressive boikott av kooperasjonen. Skattefordelene kan ses på som en kompensasjon for at kooperasjonens ikke fikk politisk støtte i boikottspørsmålet.⁶⁰⁶ Det synes også åpenbart at kooperasjonen fremstod som en politisk attraktiv organisasjonsform under vareknapphet og dyrtid. Priskonkurransen var jo da satt ut av spill. Oppfatningen om at kjøpmennene benyttet situasjonen til å berike seg på småfolks bekostning, samtidig som de offentlige prisreguleringene kom for sent og fungerte lite effektivt fikk økende oppslutning, hadde betydelig saklig belegg. Knudsen-regjeringen var på leting etter nye virkemidler som kunne dempe misnøyen. Fra 1934 støttet Venstre status quo eller de utvidelser og endringer som oppnådde flertall.

606 Det skjedde først gjennom Trustloven av 1926, jf. Espeli 1990: 176 ff.

8.1.3. Skatteregimets politiske garantister fra mellomkrigstiden til 1991

Kjernen i samvirkebeskatningen ble utformet før Arbeiderpartiet og Bondepartiet fikk parlamentarisk innflytelse. De to partienes betydning for skatteregimets utvidelser og varighet fra 1931 til endringen i 1991 er utvilsom. Etter stortingsvalget i 1933 blokkerte Arbeiderpartiet alene eller sammen med Bondepartiet i praksis alle muligheter for systembaserte skatteskjerpelser helt frem til skattereformen i 1991. Det klareste uttrykk for denne alliansen kom i 1984 da Senterpartiet opprettholdt prosentligningen selv om partiet samtidig satt i en flertallsregjering sammen med Kristelig Folkeparti og Høyre.

Det er liten tvil om Bondepartiets og Arbeiderpartiets støtte var prinsipielt begrunnet i den forstand at samvirkeforetak var den ønskede organisasjonsform innenfor dagligvarehandel og førstehåndsomsetningen innenfor jordbruk og fiskeri, fra 1949 også tømmer. Gjennom Omsetningsloven (1930) og Råfiskloven (1938) fikk samvirke politiske preferanse ved at det fikk reguleringsmyndighet gjennom vidtgående offentlige fullmakter.

Særlig i mellomkrigstiden er det heller ikke tvil om at de to partienes støtte til samvirke også var begrunnet i en generell skepsis til det de så på som et altfor omfattende og lite produktivt mellommannsvesen i varedistribusjonen. Samvirke ble ansett for å ha organisatoriske fortrinn, blant annet fordi mellommannsfortjenesten kom den svake part (forbruker og småprodusent) til gode. Selv om de to partiene mente at samvirke var mest effektivt i varedistribusjonen, ble fordelene ikke ansett som så store at samvirke ville vinne frem i konkurransen uten skattefordeler. Forklaringen lå i at konkurransen på disse markedene ikke fungerte effektivt. Konkurransen var preget av ulike former for markedsmakt og markedssvikt.

De to partienes støtte har vært begrenset til de nevnte sektorer selv om støtens begrunnelse for en stor del skyldtes prinsipielle forhold knyttet til organisasjonsformen. Begge partier uttalte ved en rekke anledninger at samvirkeforetaket var å foretrekke fremfor det kapitalstyrte og profittbaserte aksjeselskapet. Samvirkets åpne medlemsskap og demokratiske styringsprinsipper var sentrale elementer i dens samfunnsmessige helhetsvurdering.

De to partiene ga aldri noen offentlig begrunnelse for hvorfor samvirkeforetakets særtrekk ikke skulle tilsi skattefordeler på generell basis. To hovedforklaringer virker rimelig. For det første var det institusjonelle særtrekk ved de nevnte sektormarkeder. I dagligvaremarkedet hadde forbrukerne behov for å skape markedsmessig motmakt til kjøpmenn og grossister for å sikre en effektiv konkurranse. Bønder og fiskere hadde de samme behov i de strukturelt svært labile råvaremarkeder. Etter at markedsmaktproblemet ble møtt ved at produsentsamvirke ble gitt reguleringsmyndighet gjennom særlovgivning, skulle man

kanskje tro at argumentasjonen for skattefordeler ville bli svekket. Det skjedde ikke.

Den første hovedforklaringen må på mange måter sees i lys av partienes ideologiske forankring, sosialismen i Arbeiderpartiet og det antikapitalistiske, i betydningen drastiske reguleringer av jordbruksvaremarkedene, i Bondepartiet. Den andre hovedforklaringen knytter seg til de to partienes strategiske og velgermessige forankring.

Bondepartiets ideologiske og velgermessige forankring lå i primærnæringene generelt og jordbruket spesielt. Partiets ideologiske nyorientering fra slutten av 1920-tallet ble ledet an av «kystreformistene» og «melkepragmatikerne» som historikeren May-Brith Ohman Nielsen så treffende har karakterisert den. Bondepartiet gikk allerede på 1920-tallet lenger i sin programmessige vektlegging av samvirke som organisasjonsform enn noen annen, Arbeiderpartiet inkludert. På 1930-tallet ble samvirke en politisk møteplass mellom arbeiderbevegelsen for de antikapitalistiske strømninger i Bondepartiet. Landbrukssamvirkets ledende tillitsvalgt har i enda høyere enn for Bondelagets del vært dominert av sentrale politikere fra Bondepartiet/Senterpartiet. De fremste eksempler på dette er Jon Sundby, Hans Borgen og Reidar Due. Senterpartiet utviklet ingen selvstendig profil i forhold til landbrukssamvirke.

Arbeiderpartiet hadde et tvetydig forhold til forbrukerkooperasjonen, som så på seg selv som et ideologisk alternativ til både kapitalisme og sosialisme, frem til omkring 1910. Fra da av søkte Arbeiderpartiet og fagbevegelsen stadig tettere kontakter med kooperasjonen, lokalt og nasjonalt. På 1920-tallet hadde Arbeiderpartiets ledelse en uttalt ambisjon om å erobre kooperasjonen innenfra. Selv om det ikke lyktes, fikk kooperasjonen en spesiell politisk status, både i mellomkrigstiden og i gjenreisningsperioden. På Arbeiderpartiets grunnplan opprettholdt kooperasjonen en sterk politisk goodwill. Det manifesterte seg på Stortinget både i 1983-84 og i 1991. Arbeiderpartiet stod likevel sannsynligvis relativt sterkere i fiskerisamvirke enn i kooperasjonen fra slutten av 1930-tallet og frem til skattereformen i 1991.

8.1.4. Skattedebattens hovedmotstandere

Kooperasjonen og handelsstandsorganisasjonene var samvirkebeskatningens hovedantagonister gjennom hele 1900-tallet. Skattespørsmålet forble helt fra NKLs etablering i 1906 en av organisasjonens kjernesaker. I den første fasen av debatten forut for skatteloven av 1911 synes NKL å ha gått inn for full skattefrihet for samvirkelagene. Begrunnelsen var at samvirkelagene hverken var selvstendige juridiske personer med skatteplikt eller drev ordinær næringsvirksomhet som ga skatteplikt. Kontrasten til forbrukerforeningene i 1871 som ønsket å bli beskattet på samme måte som sin konkurrenter er slående.

I 1910 var NKLs argumentasjon preget av at ønsket om skattefrihet var politisk urealistisk, mens ren regnskapsligning var et ikke usannsynlig utfall. Selv om NKL fortsatt fokuserte på organisasjonsformens egenart, var man mest opptatt av å forhindre ren regnskapsligning. Man vektla derfor kooperasjonen betydning for småkårsfolk og deres vilje og evne til å spare gjennom bonusordninger og kooperasjonens generelle konkurransemessige betydning. En livskraftig kooperasjon ville skape en effektiv konkurranse. Det ville langt flere enn medlemmene dra fordel av.

Selv om NKL var misfornøyd med skattelovvedtaket i 1911, var de ligningsmessige konsekvenser åpenbart til å leve med. NKL synes knapt å ha engasjert seg forut for i lovendringen i 1917 som ga klart bedre skattevilkår enn tidligere. På dette punkt var NKL en skattepolitisk gratispassasjer. Det var i og for seg også tilfelle ved utformingen av regelverket for selskapsskatten til staten på begynnelsen av 1920-tallet. Her forhindret Finansdepartementet NKL fra å lage et skattepolitisk selvmål av betydelige dimensjoner. Departementet ble drevet på retrett av en pågående og selvsikker kooperasjon uten at handelsstanden var klar over hva som foregikk.

Da handelsstanden trappet opp kampanjen mot samvirkebeskatningen fra 1924, støttet NKL seg på flere økonomer i sin sak. Den fremste av disse, Thomas Sinding, hadde et så nyansert syn at det undergravde NKLs argumentasjon i nøkkelspørsmålet om beskatning av tilbakeholde overskudd. Dr. Kr. Schönheyder, som ble NKLs mest uttalte fagøkonomiske alibi i mellomkrigstiden hevdet i en brosjyre han skrev for NKL i 1931 at samvirke strengt tatt ikke drev næringsvirksomhet med mulig unntak av salg til ikke-medlemmer.⁶⁰⁷ Dette var en tilbakevending til kooperasjonens argumentasjon fra før 1. verdenskrig.

Denne argumentasjonen var neppe utslagsgivende for at kooperasjonens prosentligning overlevde mellomkrigstiden. Da ble kooperasjonens evne til å skaffe småkårsfolks markedsmakt i økonomiske krisetider viktigere. Det samme gjaldt kooperasjonens betydning for konkurransesituasjonen i dagligvaresektoren og den effektivitetsgevinst som kunne ligge i kooperasjonens stordrift og vertikale integrasjon. Det var viktig for et politisk miljø som stilte seg kritisk til det de oppfattet som altfor mange uproduktive mellommenn i varehandelen.

NKLs arbeid for å opprettholde sin uavhengighet i forhold til Arbeiderpartiet erobringforsøk hadde også et skattemessig aspekt. Et av handelsstandens hovedargumenter mot kooperasjonens skatteregime var at det bidro til å undergrave det borgerlige samfunn gjennom de tette bånd som fantes mellom kooperasjonen og den sosialistiske arbeiderbevegelsen. I den grad Arbeiderpartiet hadde klart å erobre kontrollen over NKL midt på 1920-tallet, ville det betydd

607 Schönheyder 1931: særlig 54.

en vesentlig svekkelse av det politiske fundamentet for forbrukersamvirkets skatteregime.

NKLs dyktighet som lobbyorganisasjon manifesterte seg for alvor i forbindelse med statsskattevedtaket i 1933 selv om man mislyktes i å endre regjeringens forslag. NKL mobiliserte hele organisasjonen i en kampanje mot et vedtak som ikke stod sterkt politisk og som var rettslig uklart. NKL la stor vekt på å vise at kooperasjonen ofte betalte like mye skatt som lokale kjøpmenn. Resultatet av kampanjen var at Finansdepartementet ga opp å innkreve så mye skatt som stortingsvedtaket ga grunnlag for. Skatteprovenyet ble vesentlig redusert i forhold til budsjettet. I tillegg ble departementet vaksinert mot å gjenta forsøket.

Først i 1983/84 måtte NKL påny engasjere seg mot et regjeringsforslag om systemmessige skatteskjerpelser. NKL hadde da ikke noen problemer med å overbevise Arbeiderpartiet om å holde fast ved status quo. Takket være jordbrukssamvirkets innflytelse i Senterpartiet, lyktes det samvirkeorganisasjonene å sikre prosentligningssystemet frem til skattereformen i 1991. Da foreslo Arbeiderpartiet i regjeringssposisjon å avvikle mesteparten av prosentligningen. NKL og jordbruks- og fiskerisamvirke kooperasjonen klarte likevel å overbevise Arbeiderpartiets finanspolitikere om å få til skattefrie avsetningsordning av uklar rekkevidde.

Samvirkebevegelsen felles kontaktorgan, Samvirkeutvalget, ble etablert i 1910 med basis i striden om skattelovene. Samvirkeutvalget synes ellers bare unntaksvis å ha engasjert seg direkte i skattedebatten. Unntaket var svaret på Handelsstandsforbundets skattekrav i 1932. Det vakte betydelig oppsikt og hadde trolig betydning for sakens utfall fordi det viste at kooperasjonen og jordbrukssamvirke stod sammen. Samvirkeutvalgets ubetydelige engasjement i skattesaken gjennom 1900-tallet reflekterer primært organets svake status som felles talsmann for samvirke. I tillegg hadde de ulike deler av samvirkebevegelsen ikke nødvendigvis felles skattemessige interesser. Det kom klart til uttrykk i skattereformen i 1991 da NKL, jordbrukssamvirke og Fiskarlaget gikk sammen om en felles henvendelse til finanskomiteen, mens boligsamvirke drev lobbyvirksomhet på egenhånd.⁶⁰⁸

Handelsstandens organisasjoner var kooperasjonens permanente kritikere i skattedebatten. Handelsstandens innflytelse ble svekket av organisatorisk splittelse. Daglivarekjøpmennenes interesseorganisasjon stod frem til 1948, og også tidvis senere, utenfor paraplyorganisasjonen Handelsstandsforbundet. Daglivarekjøpmennenes organisasjon, som nærmest ble etablert som et svar på NKL i 1908, hadde kampen mot kooperasjonen, herunder beskatningen, som en av

⁶⁰⁸ Det skyldtes at regjeringen ikke foreslo å avvikle prosentligningen av boligbyggelagene ved denne anledningen.

sine flaggsaker. For Handelsstandsforbundet var kampen mot kooperasjonens skattevilkår bare en hovedsak i perioden 1923-1933. Da var spørsmålet til gjengjeld en av forbundets fremste profileringsaker utad og innad.

Handelsstandsinteressene skilte allerede før 1911 mellom forbrukersamvirke og jordbrukssamvirke. Daglivarekjøpmennene åpnet for å gi sistnevnte skattefrihet så sant de ikke konkurrerte direkte med dem selv. Da Handelsstandsforbundet utformet sin strategi i kampen mot samvirkebeskatningen på 1920-tallet, bestemte man seg for utelukkende å rette skytset mot kooperasjonens skattevilkår. Begrunnelsen var at det ville være politisk dødfødt å angripe jordbrukssamvirke. Avkastningen fra jordbrukssamvirkets foretak skulle jo i prinsippet skattlegges på medlemmenes hånd som personlig næringsdrivende. Handelsstandsforbundet var ikke klar over at skillet mellom forbrukersamvirke og jordbrukets innkjøpssamvirke ofte var flytende. Da dette ble offentlig kjent svekket det forbundets argumentasjon.

Handelsstandens kampanje mislyktes av flere grunner. For første forsøkte man knapt å skaffe seg alliansepartnere i andre deler av næringslivet, som Industriforbundet, eller blant tunge støttespillere i Bondepartiet og Venstre. Det var nødvendig for å oppnå parlamentarisk flertall. For det andre var forsøkene på å knytte forbrukersamvirke til den revolusjonære arbeiderbevegelsen ikke bare dårlig dokumentert, men det virket mot sin hensikt i et politisk miljø hvor virkeligheten fortonte seg helt annerledes. For det tredje, og viktigste, viste handelsstanden ingen vilje til å forstå samvirkets særtrekk. Forslaget om å beskatte bonus/etterbetaling var i denne sammenheng ikke bare politisk urealistisk, men var et angrep på organisasjonsformen som sådan. Handelsstandens krav innebar ikke konkurranse på like vilkår slik man hevdet, men et press på samvirkeforetak om å oppgi sentrale samvirkeprinsipper.

Først på 1960-tallet synes Handelsstandsforbundet å ha forlatt kravet om beskatning av kjøpebonus. Det er uklart når i etterkrigstiden Handelsstandsforbundet forlot den nevnte skattemessige distinksjonen mellom forbrukersamvirke på den ene side og jordbruks- og fiskerisamvirke på den annen. Trolig skjedde det på 1960-tallet.⁶⁰⁹ Fra 1970-tallet er det ikke tvil at det var samvirkebeskatningen som sådan Handelsstandsforbundet angrep, og nå med en viss støtte fra Industriforbundet.

Også i fagøkonomiske kretser økte kritikken mot prosentligningen i løpet av 1960-tallet. Fagøkonomenes interesse for samvirkebeskatningen var likevel generelt liten. Det viser skattespørsmålenes lave faglige status blant sosialøkonomene frem til 1980-tallet. Sandberg-komiteens innstilling viste at de fagøkonomiske grunnlaget for en videreføring av prosentligningssystemet var forsvunnet. Samvirkebeskatningsutvalget på 1970-tallet viste at også Finansde-

609 Jf. også Espeli 1983a: 117 ff.

partementets embedsverk, som neppe noen gang hadde vært blant systemets støttespillere, avviste prosentligningen til fordel for regnskapsligning med store skattekreditter.

Landmandsforbundet engasjerte seg overhodet ikke i utformingen av samvirkebeskatningen frem til 1911-lovene til tross for uttrykkelig oppfordring fra meieriforeningen. Heller ikke i resten av Johan E. Mellbyes formannstid (1909-1941/45) var Bondelaget noen støttespiller for samvirkebeskatningen, snarere tvertimot. Våren 1933 støttet Bondelaget handelsstandens krav om skattemessig likestilling i handelen med forbruksvarer. På samme tid stod Bondepartiet sammen med Arbeiderpartiet om å avvise Venstre-regjeringens statskatteskjerpelse. Også etter 1945 holdt Bondelaget en lav profil i disse spørsmål, men det skyldtes arbeidsdelingen med landbrukssamvirke (Landbrukets Sentralforbund) og ikke noen skepsis til beskatningsprinsippene. Småbrukerlaget synes aldri å ha engasjert seg på dette feltet.

Landbrukssamvirket hadde mindre suksess da man forsøkte å utvide prosentligningens rekkevidde til å omfatte salg og foredling av tømmer etter frigjøringen i 1945. Utvidelse av prosentligningen til førstehåndsomsetningen av tømmer oppnådde bred politisk støtte. Grensen for parlamentarisk skattepolitiske velvilje overfor landbrukssamvirke gikk ved tømmerforedlingen. På dette område var ikke snakk om å gi skattemessige fordeler, hverken i 1949 eller senere. Da skogeiersamvirkets industrielle satsing startet for alvor på 1960-tallet, med Nordenfjeldske Treforedling som flaggskip, var det derfor aldri snakk om å velge samvirkeforetaket i stedet for aksjeselskapet som organisasjonsform.⁶¹⁰

Utvidelsen av samvirkebeskatningen til fiskesalgslagene fra 1931 ble drevet i gjennom av Bondeparti-regjeringen rett etter tiltredelsen. Det må betraktes som en statlig form for fødselshjelp til organisasjonsformen i fiskeriene og som et av flere politiske tiltak for å møte næringens kriser på 1930-tallet. Initiativet til utvidelsen ble tatt av de to sildesalgslagene. Fiskarlaget spilte både da og i mesteparten av etterkrigstiden en passiv rolle i utformingen av samvirkebeskatningen. Til tross for at Fiskarlaget arbeidet aktivt for fiskernes innkjøpsamvirke, tok man ikke initiativ til å inkludere slik virksomhet i samvirkebeskatningens regler.

8.1.5. Domstolene og ligningsmyndighetene

Ligningsmyndighetene - fra Finansdepartementet og Riksskattestyret til den enkelte ligningsnemnd - og rettsapparatet fikk stor innflytelse over den faktiske

⁶¹⁰ Stugu 1976, Halberg 1999: 583 ff. En rekke mindre foredlingsvirksomheter, særlig sagbruk ble imidlertid etablert som samvirkeforetak, jf. Finansdepartementet 1978: 103.

utformingen av samvirkebeskatningen. Innflytelse var sannsynligvis større enn i andre deler av skattepolitikken. Hovedårsaken var at ligningsforvaltning og domstoler oftest måtte nøye seg med Stortingets knappe og ikke alltid like presise lovvedtak og komiteinnstillinger når de skulle fortolke lovgivers intensjoner.

Rettsapparatet hadde avgjørende innflytelse over ligningspraksis før 1911. 1911-lovene fulgte i stor grad opp rettspraksis som riktignok var tungt påvirket av Finansdepartementets lovfortolkning fra 1896 som ble stadfestet av Høyesterett i 1901. Det innebar at forbruksforeninger bare skulle beskattes av avkastningen av sin formue. Inntekt fra handel med ikke-medlemmer skulle beskattes på ordinær måte.

De nasjonale ligningsmyndighetene, Finansdepartementet og Riksskattestyret, synes å ha lagt få føringer på ligningspraksis i forhold til 1911-lovene. I mellomkrigstiden anbefalte Riksskattestyret at fastsettelsen av samvirkeforetakenes formuesinntekt skulle skje ved hjelp av prosentligning. I 1932 anbefalte man at prosentsatsen skulle være 4,5 prosent. Det var på linje med den risikofrie renten på 1930-tallet. Selv om prosentligningen ikke hadde klar hjemmel hos lovgiverne, var fortolkningen rimelig. I en klagesak mente Riksskattestyret at prosentsatsen skulle reflektere samvirkeforetakets rentebesparelse ved å slippe å låne all sin egenkapital. Det var en fortolkning som stod svakt rettslig sett og som ikke ble gjort gjeldende i etterkrigstiden.

Domstolene var den sentrale aktøren i å fortolke lovverket og samordne ligningspraksis frem til etter andre verdenskrig, selv om rettsapparatet i utgangspunktet ikke overprøvde ligningsforvaltningens skjønnsutøvelse.⁶¹¹ Flere av sakene som kom for Høyesterett viste at norske dommere hadde svært ulik forståelse. Spriket var til tider så stort at man kan spekulere i om dommernes standpunkter i større grad reflekterte deres private politiske synspunkter enn sunn juridisk dømmekraft.⁶¹² Lignings- og rettspraksis varierte betydelig frem til midt på 1930-tallet.

Domstolene stilte etter hvert strenge krav til dokumentasjon om hvor stor del av omsetningen ved forbrukersamvirkets foretak som skjedde med medlemmene. Tilsvarende krav ble ikke stilt til medlemsskapet som sådan, for eksempel krav om innbetalt ansvarsinnskudd. Det er likevel usikkert hvilken presedens domsavgjørelsene på dette feltet fikk for ligningspraksis. Først på 1990-tallet ble det utformet en forskrift om krav til slik dokumentasjon.

611 Jf. Eckhoff og Smith 1994: 232 ff.

612 Sikter her særlig til kap.4.8.2 hvor ligningsmyndighetene og byretten hevdet at medlemmenes individuelle låninnskudd/hjelpfond måtte betraktes som en del av samvirkeforetakets formue.

I 1931 la Høyesterett en relativt streng lovfortolkning til grunn for at jordbrukets innkjøpssamvirke skulle kunne prosentlignes. Det medførte at flere av de regionale felleskjøpene ble lignet som aksjeselskap frem til 1950-tallet, fordi salg av forbruksvarer og varer til ikke-medlemmer utgjorde en for stor del av totalomsetningen. Enkelte av felleskjøpenes ledere mente at betingelsene for å oppnå begrensede skattefordeler var så strenge at samvirke var bedre tjent med ordinær regnskapsligning. Da ville man stå forretningsmessig fritt samtidig som man ville slippe mer eller mindre rettmessige anklager om skattefordeler.

I 1932 satte Høyesterett ned foten mot en oppsiktvekkende lokal ligningspraksis som innebar at medlemmenes låneinnskudd i et samvirkeforetak ikke ble betraktet som medlemmenes eiendom. Det innebar at samvirkeforetaket formuesgrunnlag i prosentligningen ble tilsvarende mindre.

Høyesterett hadde et tvetydig forhold til prosentligningen i mellomkrigstiden. I 1935 falt den viktigste høyesterettsdommen i fortolkningen av skattelovene av 1911. Konsekvensen av høyesterettsdommen var at den skattbare formuesinntekten ved prosentligning aldri kunne overstige det faktiske årsoverskuddet før bonus. Det var langt fra åpenbart at politikernes ønske om skattefordeler for samvirkeforetak, skulle gjøres gjeldende for hvert enkelt inntektssår i en bedriftsbeskatning basert på treårige gjennomsnitt. Det kunne like gjerne argumenteres med at politikernes intensjoner ble ivaretatt så sant det enkelte samvirkeforetaks gjennomsnittlige skattebelastning ble lavere enn i et aksjeselskap.

Høyesterettsdommen i 1935 gjaldt et samvirkeforetak (Østbanernes Forbrugsforening) som bare handlet med medlemmer. Samtidig hadde lovgiverne både i 1911 og 1917 presisert at forbrukerforeningenes inntekter fra salg til ikke-medlemmer skulle beskattes på ordinær måte. Høyesterett mente at et samvirkelag ikke kunne ha inntekter fra salg av varer til ikke-medlemmer hvis formuesinntekten var mindre enn årsoverskuddet. Det var en meget diskutabel påstand. Det skulle tilsi at fordelingen av et samvirkelags kostnader i utgangspunktet burde foregå på den måten at foretakets faste kostnader var dimensjonert utfra forventet handel med medlemmene. Handelen med ikke-medlemmer ville da bli relativt sett mest lønnsom.

Det var to praktiske konsekvenser som fulgte av høyesterettsdommen i 1935. For det første behøvde kooperasjonen neppe betale ordinær skatt av inntekt fra salg til ikke-medlemmer slik lovverket fra 1911 og 1917 tilsa. Noe av forklaringen var Riksskattestyrets fortolkning av dommen. For det andre kunne samvirkeforetak veksle mellom regnskapsligning og prosentligning utfra hva som lønte seg. I de år hvor driften ga et overskudd som var lavere enn det prosentligningen ville gitt, kunne man kreve seg lignet etter regnskap. Slike tilpasningsmuligheter var det få andre næringsdrivende som hadde.

Rettsapparatet satte bom for at næringsdrivende utenfor primærnæringene kunne dra nytte av skattefordeler hvis de organiserte produksjonssamvirke som også solgte til ikke-medlemmer. En høyesterettsdom i 1955 fastslo imidlertid at både forbrukere og næringsdrivende kunne drive felles innkjøp, og samtidig oppnå skattefordeler, hvis virksomheten tilfredstilte de strenge krav som ble stilt til rene innkjøpsforeninger.

Etter 1945 tiltok Riksskattestyret seg en mer sentral plass. Ligningspraksis ble endret på vesentlige punkter til fordel for samvirkeorganisasjoner med reguleringsansvar uten hjemmel i lov og forskrift. Siktemålet var å lette gjennomføringen av organisasjonenes reguleringsansvar. Denne praksis ble ikke rettslig prøvd fordi de berørte skattyterne rimeligvis ønsket skattefordelene velkommen. I 1946 reduserte Riksskattestyret prosentligningssatsen til 3,5 prosent i pakt med det synkende rentenivået. Skattedirektøren og Riksskattestyret lot prosentsatsen bli stående frem til 1991, til tross for at det nominelle rentenivået begynte å stige fra 1955. Den manglende oppjusteringen kunne vanskelig forsvares utfra de resonneringer som hadde ligget til grunn for fastsettelse av prosentsatsen på 1930-tallet. Det reflekterte at selv om Riksskattestyret var et fagorgan, var det også partipolitisk sammensatt. Her ble politiske hensyn avgjørende.

Fra midten av 1960-tallet er det åpenbart at ligningsmyndighetene og særlig ligningssjefene ønsket å avvike prosentligningen. Ligningsmåten tilfredstilte ikke elementære krav til likebehandling av skatteyttere, samtidig som den var ekstremt ressurskrevende. Kravet om overgang til regnskapsligning utfra administrative forenklingshensyn var unisont. Kravet øvet imidlertid liten innflytelse på de politiske beslutningsprosessene og var ikke fremtredende ved skattereformen i 1991, som for øvrig introduserte den svært komplekse delingsmodellen.

Fra 1960-tallet var praktiseringen av samvirkebeskatningen lite rettslig omstridt. Dette endret seg etter lovendringen i 1991. Da Høyesterett i 2001 behandlet forståelsen av fondsfradragordningen, landet den på det maksimalt gunstigste sett fra samvirkets synsvinkel. I den grad man kan peke på en historisk parallell, må det være dommen fra 1935 om at skattbar inntekt beregnet ved prosentligning aldri skulle være større enn det regnskapsmessig overskuddet. I et lengre perspektiv ble sirkelen tilbake til dommen i 1901 sluttet.

Et sentralt aspekt ved domstolenes rolle i utformingen av samvirkebeskatningen var at de viktigste *rettslige* spørsmål ble avklart før regjeringsskiftet i 1935. Det var aldri nødvendig for Arbeiderparti-regjeringen å foreslå lovendringer for å sikre samvirkeforetak skattefordeler som domstolene nektet dem. Praktiseringen av samvirkebeskatningen var rettslig sementert før skatte-regimets fremste politiske garantister på 1900-tallet fikk parlamentarisk flertall.

8.2. Resultater og konsekvenser

Skatteregimets intensjon var å oppmuntre til omsetning «gjennom samyrke»⁶¹³ ved å gi samvirkeforetak innenfor bestemte sektorer skattefordeler. Skattefordelene var ikke rettet mot organisasjonsformen som sådan. Skatteregimet av 1911 må i stor grad ses på som en parlamentarisk reaksjon mot to regjeringers forslag om ren regnskapsligning av samvirkeforetak. Stortingsflertallet mente det ikke ville skape skattemessig likebehandling, men snarere skape konkurransemessige ulemper for samvirke. Skattereglene måtte ikke utformes slik at organisasjonsformens utviklingsmuligheter ble kvalt innenfor dagligvarehandel og i jordbruket.

Samvirkebeskatningens næringsmessige og sektorielle avgrensning innebar at økonomiske foreninger eller samvirkeforetak utenfor disse områder skulle beskattes som aksjeselskap så sant de ikke var omfattet av andre særregler. I den grad slike samvirkeforetak praktiserte mer enn symbolsk bruk av bonus/etterbetaling, kan det argumenteres for at de skattemessig ble diskriminert i forhold til aksjeselskaper. Telefonforeningene var en livskraftig del av den norske samvirkebevegelsen frem til de ble innløst av staten under og etter 2. verdenskrig. Mye tyder på at ligningsmyndighetene i mange kommuner lenge vurderte dem som skattefrie institusjoner i kraft av at de ikke hadde økonomisk vinning som formål. Når denne vurderingen ble endret, var skattlegging som aksjeselskap, ikke landskattelovens § 52, eneste mulighet.⁶¹⁴ På andre områder bidro sektorlovgivning til å hindre skattemessig likebehandling av samvirkeforetak og aksjeselskap ved å krevne sistnevnte som organisasjonsform.⁶¹⁵

Det er liten tvil om at lovgivernes intensjon var å gi skattefordeler i forhold til andre selskapsformer innen utvalgte sektorer. Fra omkring 1911 var det særlig snakk om aksjeselskapet, det vil si den eneste andre formen for foretak med begrenset ansvar, og i forhold til selvstendig næringsdrivende – enkeltmannsforetaket med ubegrenset personlig ansvar. I forhold til skatteregimet mellom 1911 og 1992 uttalte politikerne seg aldri slik at skattefordelene skulle gjelde hvert enkelt inntektsår eller om det var tilstrekkelig at målet ble realisert utfra en gjennomsnittvurdering. Prosentligningen åpnet under bestemte, men

613 Jf. omsetningslovens § 1 utformet etter initiativ av Arbeiderpartiets fraksjon under behandlingen i landbrukskomiteen i 1930, jf. Lie 1980: 28-31.

614 Skiens Telefonforening ble ikke skattlagt før 1936-37, jf. *Retstidende* 1939: 724-725.

615 Aksjebankloven av 1924 med forløper fra 1918 forutsatte at forretningsbanker måtte organiseres som aksjeselskap, f.eks. Hoffstad 1928: 212-228. Uten et slikt krav er det ikke gitt av Bøndenes Bank, Samvirkebanken og Fellesbanken hadde blitt organisert som aksjeselskap.

ikke urealistiske forutsetninger for en høyere skattebelastning enn regnskaps-
ligning ville gi.⁶¹⁶

Høyesterett bestemte i 1935 at lovgivers intensjon tilsa at samvirkeforetak aldri skulle betale mer skatt enn regnskapsresultatet tilsa. Dette innebar at samvirkeforetak aldri skulle betale mer inntektsskatt enn sine konkurrenter, men også at samvirkeforetaket under bestemte forutsetninger i prinsippet kunne få samme skattbare inntekt som et foretak underkastet regnskapsligning I sin konsekvens åpnet dette for en gjennomsnittsbetraktning med lik skattebelastning som det ene ytterpunkt. Høyesterettsdommen i 1935 representerte en prinsipiell endring av samvirkebeskatningen foretaksøkonomiske virkninger. Frem til 1935 kunne inntektsbeskatningen med basis i formuesavkastningen i prinsippet representere en konkurranseulempe. Lite tyder imidlertid på at det fantes mer enn unntakstilfeller av dette i ligningspraksis.

Likebehandlingsprinsippet og skatt etter evne stod sentralt i norsk skattepolitikk på 1900-tallet. Lovgiverne uttalte seg aldri eksplisitt om skattefordelene for samvirkeforetak skulle måles eller tildeles i forhold til andre typer foretak eller i forhold til foretak og eiere sett under ett. For samvirkeforetak eid av bønder eller andre næringsdrivende er det åpenbart at foretak og eiere ble vurdert under ett i 1911. En av hovedbegrunnelsene for at bare formuesavkastningen til samvirkeforetak i jordbruket skulle inntektsbeskattes var å forhindre dobbelbeskatning.

Når det gjelder vurderingen av beskatningen av aksjeselskap sammenlignet med samvirkeforetak, bør foretak og eiere ses under ett blant annet fordi egenkapitalgenerering er typiske eierbeslutninger for dem begge. At en slik sammenligning i praksis vil kreve sjabloner eller forenklinger er en annen sak. Både inntekts- og formuesbegrepet i et enkeltmannsforetak, et aksjeselskap og et samvirkeforetak reflekterer ulike realiteter.⁶¹⁷ Både prinsipielt og i praksis er det uhyre vanskelig å skattemessig likebehandle organisasjonsformer som er så grunnleggende forskjellige.

Denne studien gir ikke grunnlag for å kvantifisere skattefordelenes omfang over tid. Det ville krevd detaljerte analyser av tallrike regnskap fra samvirkeforetak og deres konkurrenter over tid, samt ligningsmyndighetenes praksis fra utvalgte sektorer, tidsperioder og i ulike kommuner. Det er åpenbart at de lokale ligningsmyndighetenes praksis ved taksering av fast eiendom betydde svært mye for hvor store skattefordeler prosentligningen kunne innebære. I og med at denne takseringen sjelden foregikk, ble skattegrunlaget systematisk undervur-

616 Forutsetningen var et driftsresultat i underskudd eller tilnærmet balanse kombinert med mer enn en symbolsk skattbar formue.

617 Jf. diskusjonen om delingsmodellen på 1990-tallet, jf. Espeli 1998a. Jf. *Norges Kjøbmandsblad* 1928: 1102-3 for en tidligere påpekning av dette.

dert i inflasjonsperioden fra midten av 1930-tallet, mens virkningen var den motsatte på 1920-tallet. Vi har derimot grunnlag for å uttale oss om relative endringer over tid med stor sannsynlighet på flere områder.

Vi foretar her hovedsakelig en sektoriell gjennomgang. Skattereglenes materielle innhold og føringer for forretningsmessig tilpasning i forhold til ikke-medlemmer varierte mellom sektorene slik som eierrettighetene til samvirkeforetakets egenkapital. Innenfor forbrukersamvirke ble hovedregelen snart at medlemmene av samvirkelagene ikke hadde noen vedtekshjemlet eiendomsrett til selskapets formue utover ansvarsinnskuddet ved en oppløsning.⁶¹⁸ Fiske-salgslagenes departementsgodkjente vedtekter inneholdt lignende bestemmelser.⁶¹⁹ Innenfor landbrukssamvirke var hovedregelen at de aktive medlemmene hadde disposisjonsretten til selskapsformuen ved en oppløsning.⁶²⁰

Når det gjaldt handel med ikke-medlemmer på salgs- eller innkjøpssiden, la skatteregimet av 1911 få begrensinger på forbrukersamvirkets handlefrihet. Inntekt fra handel med ikke-medlemmer skulle i prinsippet beskattes på ordinær måte. Det skjedde neppe fullt ut i praksis før fra andre halvdel av 1930-tallet. Dette representerte ikke nødvendigvis noen vesentlig eller systematisk konkurransefordel for kooperasjonen. Det var avhengig av hvor omfattende handelen med ikke-medlemmer var og hvor strenge krav (de lokale) ligningsmyndighetene stilte til dokumentasjon av handel med medlemmene. Jo strengere disse var desto større ble kostnadene for samvirkelagene og desto større sjanse var det for at inntekter fra salg til medlemmer ble lignet på ordinær måte.⁶²¹

For samvirkeforetak blant næringsdrivende i primærnæringene innebar skattereglene at hvis ikke virksomheten «utelukkende eller hovedsakelig tilvirket eller forhandlet produkter» fra medlemmene, ville ordinær regnskapsligning bli konsekvensen. Fortolkningen av «hovedsakelig» ble overlatt til domstolene og ligningsmyndighetene. Det førte etter hvert til en praksis om at minst 82-83 prosent av salget eller innkjøpte varer måtte foregå med medlemmene for at et samvirkeforetak kunne påberope seg formuesavkastningen som skattegrunnlag. Lovgiverne ga aldri noen begrunnelse for denne forskjellsbehandlingen. På 1950-tallet ble det argumentert for at bønder og skogeiere trengte tilpasningstid

618 Bestemmelsen kunne imidlertid omgås hvis medlemmene valgte å drive foretaket med underskudd gjennom lave priser frem til avvikling/konkurs.

619 Finansdepartementet 1978: 108-110.

620 Krogvik 2000: 28. Det synes ikke å gjelde ikke de lokale skogeierforeningene på 1990-tallet.

621 Et annet aspekt av dette som ikke var knyttet til skattesystemet, var kooperasjonens unntak fra filialforbudet mellom 1907 og 1951. Unntaket forutsatte at samvirkelag som hadde flere utsalg i samme kommune måtte begrense sin handel til egne medlemmer. Selv om denne bestemmelsen i varierende grad ble omgått, innebar den en konkurransebegrensning som samvirkelag med mer enn ett utsalg heller ikke kunne se bort.

før de ble medlemmer. Bestemmelsen åpnet uansett for svingdørkunder sett fra samvirkeforetakenes synsvinkel. Dette ble søkt motvirket gjennom vedtektsbestemmelser om kjøpeplikt for bulkvarer i innkjøpssamvirke og leveringsplikt i salgssamvirke. Innfrielsen av kravet skapte neppe noen gang vesentlige problemer for de største felleskjøpene. For de mindre regionale felleskjøpene med begrenset medlemsopplutning var situasjonen annerledes i etableringsperioden da de solgte relativt store andeler av omsetningen til ikke-medlemmer. For dem fungerte altså bestemmelsen ikke som en konkurransefordel, mens det motsatte var tilfelle for de godt etablerte felleskjøpene.

Den kanskje viktigste konsekvensen av bestemmelsen («hovedsakelig») var at Gartnerhallen gjennom store deler av sin historie mellom 1941 og sammenbruddet i 1997 ble skattlagt som aksjeselskap. Etter at Gartnerhallen bygde opp sin engrosvirksomhet til å bli en komplett leverandør av frukt, grønnsaker og blomster, for en stor del med basis i importerte varer brøt selskapet på et eller annet tidspunkt forutsetningene for prosentligning.⁶²² Det svekket åpenbart selskapets muligheter til egenkapitaloppbygging sammenlignet med resten av landbrukssamvirke, men ikke nødvendigvis i forhold til sine konkurrenter. Gartnerhallens kommersielle sammenbrudd kan imidlertid ikke forklares med henvisning til slike skattemessige effekter.⁶²³ På denne annen side er det kanskje ikke tilfeldig at det eneste av de store landbrukssamvirkeforetak med offentlig reguleringsmyndighet som har opplevd et økonomisk sammenbrudd ikke kunne dra fordel av samvirkebeskatningens fordeler?

8.2.1. Fiskesalgslagene: omsetningsmonopol og skattefordeler

Skattefordelene til fiskesalgslagene i 1931 skiller seg ut fra de fleste andre sektorer omfattet av samvirkebeskatningen ved at skattelovendringen kom nesten parallelt med at de første salgslagene ble etablert og fikk omsetningsmonopol. Selv om fiskesalgslagenes omsetningsmonopol var mye viktigere enn skattefordelene, er det ikke tvil om at også beskatningen fungerte som organisatorisk fødselshjelper på 1930-tallet.

Skattereglene var viktige for egenkapitaloppbyggingen i fiskesalgslagene. Deres avgifter eller provisjonsinntekter ga raskt grunnlag for betydelige overskudd fordi administrasjonsutgiftene ble holdt under kontroll. I og med at overskuddene ikke ble skattlagt som inntekt etter lovendringen i 1931 ble det lett å holde overskuddet tilbake. Salgslagenes rent administrative formidlingsrolle tilsa ingen oppbygging av egenkapital hvis man ikke tok sikte på å ekspandere inn i foredling eller eksport. Omfattende prisutjevning og fysisk markedsregule-

⁶²² Hegrenes, Hoveid og Tjernås 1991: 47.

⁶²³ Jf. Espeli 2002: 38.

ring (salting, frysing) forutsatte langt større finansielle ressurser enn salgslagenes ordinære inntekter ga grunnlag for. Flere salgslag ønsket industriell ekspansjon. De skaffet seg raskt finansielt handlingsrom til det.

Noregs Sildesalgslag ble til gjennom en fusjon av Storsildsalgslaget og Stor- og Vårsildsalgslaget i 1936. I 1938 etablerte laget et heleid datterselskap, As Sildefiskernes Fabrikklag, med en aksjekapital på 500 000 kroner. Fabrikken ble senere fulgt av flere.⁶²⁴ Allerede i 1934 hadde Stor- og Vårsildsalgslaget etablert A/S Sildefiskernes Eksportlag som heleid datterselskap.⁶²⁵

Notfiskarskipnadens sildesalgslag, etablert i 1934, ble - etter tysk initiativ - underlagt Råfiskloven i 1941 og fikk omsetningsmonopol på sild og lodde som ikke var omfattet av ovenfor nevnte salgslag. Det nye sildesalgslaget bygget i løpet av okkupasjonen opp en egenkapital som gjorde det mulig å etablere en egen sildeoljefabrikk i 1944 med aksjekapital på 600 000 kroner.⁶²⁶ Tilsvarende tilfeller, men i mindre omfang gjaldt enkelte av de regionale salgslagene sør for Stad. Hordaland Fiskesalgslag, etablert 1947, skaffet seg fryseri og foredlingsvirksomhet.⁶²⁷

Råfisklagets fondsoppbygging ga grunnlag for lån og investeringer til egne datterselskap på 18,4 millioner kroner i tiårsperioden 1964-74 og 12,8 millioner kroner i lån til frittstående fiskeindustribedrifter som direkte eller indirekte var samvirkeid. De fleste av disse konkurrerte med bedrifter utenfor fiskerisamvirke som ikke nøt godt av tilsvarende kapitalstøtte. I tillegg ga fiskerisalgslagenes egenkapitaloppbygging grunnlag for betydelig eierinteresser i Fiskernes Bank A/S, som ble drevet som ordinær forretningsbank.⁶²⁸

Sildesalgslagets industrielle engasjement var organisert på lignende måte som Råfisklaget, gjennom lån og tilskudd til aksjeselskap som til dels var hel- eller deleide. Frem til 1979 aksepterte ligningsmyndighetene i Bergen at Sildesalgslagets lån og investerte aksjekapital i foredlingsbedrifter, som normalt ikke ble forrentet, ble utelatt fra Sildesalgslagets skattbare formue. Dermed ble Sildesalgslagets skattbare inntekt redusert tilsvarende. Ligningsmyndighetene aksepterte gjennom en årrekke også andre disposisjoner som reduserte Sildesalgslagets skatt.

Da ligningsmyndighetene endret sin praksis gikk Sildesalgslaget til sak, men tapte i hovedsak både i byrett og lagmannsrett. Lagmannsretten aksepterte ikke at Sildesalgslaget lånte ut eller investerte penger uten krav til forrentning. Der-

624 Fasting 1960: 323-327.

625 Senere kjøpte laget en sardinbedrift, jf. Garatun-Tjeldstø 1977: 31 ff.

626 Christensen og Hallenstvedt 1984: 85-105, Fasting 1962: 277 ff.

627 Jf. Skåtun 1972 som gir meget sparsomme opplysninger om egenkapitalgrunnlag og -utvikling.

628 Finansdepartementet 1978: 115-116.

fra ble det argumentert med at pengene ikke var del av lagets skattbare formue. Dette var en «altfor snever og formalistisk betraktningssmåte. Samvirkebevegelsen har et ideelt siktemål, hvilket nettopp er begrunnelsen for de særlig skatteregler, og dette ideelle formål går på sikring av medlemmenes muligheter for avsetning og gode priser. Kapitalen er brukt med dette for øye i to datterselskaper og andre selskaper hvor laget har klare interesser, ... slik at medlemmene vil nyte godt av kapitalplasseringen.» Kapitalen måtte derfor «ansees som en del av lagets regulære virksomhet» og skattlegges deretter.⁶²⁹

Fiskesalgslagenes industrielle og merkantile ekspansjon hadde blitt langt vanskeligere og sannsynligvis vesentlig mindre uten skattereglene av 1931. I hvilken grad det har vært til fordel eller ulempe for utviklingen av norsk fiskerinæring er opp til andre å vurdere.⁶³⁰

8.2.2. Forbrukersamvirkets skattefordeler

Intensjonen med skattereglene av 1911 var skattemessig likebehandling av kooperasjonen og kjøpmennene. Ligningspraksis synes å ha ivaretatt dette målet. Lovendringen i 1917 tok derimot sikte på å gi kooperasjonen mer enn symbolske skattemessige fordeler. Disse fordelene ble forsterket av statsskattereglene fra 1923 som handelsstandens aktører var forbløffende lite opptatt av.

Handelsstandsforbundet var ikke tvil om at kooperasjonens sterke vekst etter 1917 skyldtes gunstigere skatteforhold. Forbundets fremste talsmann, Paul Frank, slo i 1925 fast at «kooperasjonens voldsomme utvikling ...naturligvis netop er foregått i lys av skattefritagelsen».⁶³¹ Det er neppe tvil om at skattereglene bidro til forbrukersamvirkets og særlig den NKL-tilknyttede kooperasjonens sterke ekspansjon etter 1917. Det gjaldt ikke minst den raske utbyggingen av industribedrifter som NKL og enkelte lokale samvirkelag, var finansiert etter 1. verdenskrig. I den grad industrivirksomheten styrket kooperasjonens konkurransevne i dagligvarehandelen, virket industriveksten og skattefordelene selvforsterkende. Det er det imidlertid grunn til å stille spørsmål ved. Betydelige deler av industridriften ble tapsbringene, men var vanskelig å avvikle.

Det er i det hele tatt tvilsomt å tillegge skattefordeler avgjørende betydning for å forklare kooperasjonens vekst frem til våre dager. Skattefordelene har for eksempel minimal forklaringskraft når det gjelder etableringen av nye samvir-

629 UTV 1988: 601 ff, sitat 605.

630 Jf. også Hansen 1995 som ikke nevner skattesystemet.

631 I Skattebetaleren 1925/2: 39.

kelag.⁶³² Skattereglene var først og fremst til fordel for dyktige og lønnsomhetsorienterte samvirkeforetak. Kontrasten mellom forbrukersamvirkets utvikling i Trondheim og Oslo etter 1945 kan brukes som eksempel. Samvirkebeskatningen hadde slikt sett en innebygd Matteus-effekt i pakt med kapitalistiske reguleringsprinsipper.

8.2.3. Fra individuell til felleseid egenkapital i landbrukssamvirke

Kjernen i striden om samvirkebeskatningen var at samvirkeforetakenes tilbakeholdte overskudd helt eller delvis var unntatt fra beskatning. Etter andre verdenskrig ble det tatt for gitt at skattefri egenkapitaloppbygging hadde vært lovgivers intensjon. I den grad forarbeidene til 1911-loven behandlet dette spørsmålet, er det imidlertid kildebelegg for avvisning av et slikt syn. Denne for en stor del utilsiktede konsekvens av skattesystemet løste langt på vei en av hovedutfordringene innenfor kooperativ organisering internasjonalt; problemene knyttet til utilstrekkelig egenkapitaloppbygging.

Muligheten for mer eller mindre skattefri egenkapitaloppbygging fikk store konsekvenser for egenkapitalens sammensetning, forrentning og eierrettigheter. Skattelovene av 1911 bidro etter alt å dømme avgjørende til at den bokførte andelskapitalen ble stadig mindre viktige og utgjorde en hurtig synkende andel av den totale egenkapitalen i samvirkeforetak underlagt landskattelovens § 52. De skattemessige virkningene var størst innenfor landbrukssamvirke og minst innenfor fiskesalgslagene og forbrukersamvirke.

I samvirkets barndom i Norge utgjorde innbetalt eller garantert ansvarets/andelskapital og personlige tilleggsgarantier, det finansielle grunnlag for etablering av samvirkeforetak.⁶³³ Det var også en selvfølge at andelskapitalen skulle ha normal forrentning før etterbetaling, hvis driften i meierier og slakterier ga grunnlag for det.

I løpet av 1900-tallet ble andelskapitalen redusert til en bagatell i forhold til ulike former for felleseid egenkapital. Unntakene var lokaleide fruktlagre og foretak innen potetindustrien. For landbrukssamvirke sett under ett utgjorde andelskapitalen to prosent av den samlede bokførte egenkapitalen i 1989.⁶³⁴

632 Vi forutsetter da at NKL ikke subsidierte nye medlemmer med gunstige rabatter, lån o.l. i etableringsfasen. Slike betingelser er ikke omtalt i den gjennomgåtte litteraturen, men kan ikke utelukkes.

633 Felleskjøpene og fiskesalgslagene fravek fra dette mønsteret. De førstnevnte ble stiftet med offentlige lån eller lånegarantier, f.eks. Lavold 1999: 25, mens de sistnevnte fikk statstilskudd, f.eks. Fasting 1960: 169 ff.

634 Sandberg 1998: 73-74. Honningsentralen ga 5 prosent forrentning av andelskapitalen på første halvdel av 1960-tallet. Det representerte en skattefordel for eierne sammenlignet med etterbetaling som ble skattlagt som ordinær inntekt på eiernes hånd, UTV 1963:

Denne felleseide egenkapitalen var i mye større grad enn den innskutte andelskapitalen eierløs kapital som det ikke ble krevd eller dokumentert forrentning av. Denne felleseide egenkapitalen hadde (de aktive) medlemmene i beste fall rett til en andel av ved en oppløsning av samvirkeforetaket. Hvis medlemmer meldte seg ut, hadde de intet krav på «sin» andel av de tilbakeholdte overskuddene. Veksten i den felleseide egenkapitalen åpnet slik sett for en klar maktforskyvning fra medlemmene til samvirkeforetakenes administrative ledelse.⁶³⁵

Egenkapitalavkastningen i et samvirkeforetak vil nødvendigvis bli uklar når det er prisene som er sentral måleparameter for medlemmene og andelskapitalen blir ikke forrentet. Dette vil lett kunne føre til en for høy egenkapitalandel og sløsing eller en mindre effektiv bruk av egenkapitalen enn i et kapitalstyrt selskap hvor egenkapitalrentabilitet er et sentralt resultatmål. Egenkapitalandelen innenfor mesteparten av jordbrukets salgssamvirke lå fra 1970-tallet klart høyere enn i den ikke-kooperative delen av næringsmiddelindustrien som hadde tilsvarende skjerming mot utenlandsk konkurranse.⁶³⁶

Det er ingen nødvendig sammenheng mellom bruk av tilbakeholdte overskudd som metode for å øke egenkapitalen og felleseid egenkapital. Flere andre metoder som ville gitt individuelle eierrettigheter, som konvertering av overskudd til tilnærmet uoppsigelige ansvarlige lån fordelt i forhold til medlemmenes bruk av selskapet, hadde vært mulig.⁶³⁷

Hvis skattefordelene knyttet til oppbygging av egenkapitalen ikke hadde fantes, ville investeringsterskelen for nye medlemmer⁶³⁸ sannsynligvis blitt vesentlig høyere fra og med mellomkrigstiden. Det behøvde ikke nødvendigvis å ha vært i strid med prinsippet om åpent medlemsskap, men det ville nok redusert medlemsveksten. Det kunne på den annen side vært problematisk i forhold til salgssamvirkets rolle som markedsregulator. I forhold til denne offentlig-rettslige rollen gjaldt mottaksplikten i siste instans også for ikke-medlemmer.

371-372. På samme tid var forrentning av andelskapitalen en ren raritet, mens det ikke var helt uvanlig på slutten av 1950-tallet.

635 Dette vil kunne endre seg hvis antall aktive medlemmer i et samvirkeforetak synker svært lavt. *Dagens Næringsliv* spissformulerte dette i reportasje for en del år siden med hva som ville skje med disponeringen av midlene når det bare var en bonde igjen på de ulike sektorene, «den siste bonden».

636 Hegrenes, Hoveid og Tjernås 1991: 79 ff.

637 Rullerende individuelle fond er en annen mulighet, jf. Lie 1957: 32-35, se ellers Aasnes 1990: 127 ff.

638 I og med at medlemsskapet som regel fulgte gården og ikke personen, ville den økte inngangsprisen bare rammet bønder som ikke eide eller drev bruk med slike eierrettigheter fra før. I et perfekt kapitalmarked kunne man tenkt seg at prisen på gårder uten slike eierrettigheter ville synke i verdi, men et slikt eiendomsmarked fantes jo ikke i Norge.

Høyere individuell andelskapital eller andre former for individualisert egenkapital ville ha økt eiernes engasjement i driften. Mer aktive eiere ville sannsynligvis stilt større krav til foretakets kapitalforrentning og effektivitet. Det ville kunne økt deres lojalitet til samvirkeforetaket. Kostnadene ved å være svingdørsleverandør ville steget, samtidig som man ved en utmelding neppe ville fått med seg sin relative andel av foretakets egenkapital.

For forbrukersamvirkets del er det, uavhengig av skattesystemet, vanskelig å tenke seg individuelle medlems/ansvarsinnskudd som løsning på egenkapitalproblemet. Logikken bak ordningen med likt ansvarsinnskudd innenfor NKL-systemet var at all øvrig egenkapital skulle være felleseid. Det kan imidlertid tenkes at ansvarsinnskuddet ville vært satt høyere uten skattefordelene, men neppe så høyt at det ville representert noen barriere mot medlemsskap. Da ville kooperasjonen undergravd sine ekspansjonsmuligheter.

Det må understrekes at samvirkebeskatningens incitament til å holde overskudd tilbake i foretaket i stedet for å dele det ut som bonus/etterbetaling hadde viktige likhetstrekk med bedriftsbeskatningen mellom 1945 og 1991. Jo mer bedriftene avsatte til skattebetingede avsetninger og jo mindre de delte ut i aksjeutbytte desto lavere ble den effektive skatteprosenten. Bedriftene og deres eiere hadde et stort skattemessig incitament til å pløye overskuddene tilbake til selskapet. Først med skattereformen i 1991 ble det tatt målbevisste skritt for å reversere denne innelåsingen av kapital i eksisterende selskap slik at kapitalen kunne flyttes dit den ga størst avkastning, uavhengig av skattemessige føringer.

8.3. Avslutning

Samvirkebeskatningen er en sentral innfallsvinkel til å forstå statens holdning til samvirke som organisasjonsform på 1900-tallet. Holdningen kan oppsummeres slik: Organisasjonsformen som sådan har aldri hatt noen privilegert skattestatus. En slik status var forbeholdt samvirkeforetak innenfor bestemte sektorer og markeder som oppfylte nærmere bestemte vilkår.

Skattelovene av 1911 viste at samvirke var ønsket innenfor salg og foredling av jordbruksvarer og i omsetningen av innsatsfaktorer til jordbruket. Motiveringen synes å ha vært at samvirkeforetak ville bidra positivt til en ønsket modernisering av næringen, slik tilfellet var i Danmark. Bøndene ville få nødvendig markedsrett. Etter 1945 ble ligningspraksis endret for å understøtte egg- og kjøttssamvirkets rolle som markedsregulator, men uten basis i lovhjemmel og foreliggende parlamentarisk behandling. På 1970-tallet ble det argumentert for at skatteskjerpelser for salgssamvirke ville representere et nullsum spill for staten på grunn av statens forpliktelser i henhold til inntektsopptrap-

pingsvedtaket for jordbruket av 1. desember 1975. Argumentet mot lovendring fikk imidlertid liten betydning for utfallet av stortingsbehandlingen i 1983-84.

Staten har i ulike perioder gitt budsjettmessig støtte til organisering av fel-lestiltak av samvirkemessig karakter i primærproduksjon (maskin- og redskapslag, fellesfjøs).⁶³⁹ Det har likevel aldri vært snakk om å gi slike samvirkeforetak skattefordeler sammenlignet med bøndene som næringsdrivende, for eksempel fordi dette representerte en samfunnsmessig gunstig form for (struktur-)rasjonalisering. Slike skattefordeler har derimot vært vanlig i blant annet Tyskland og Italia.

Forbrukersamvirke fikk rettslig og politisk støtte før skattelovene av 1911, som ble et politisk tilbakeslag for kooperasjonen. Først i 1917 fikk forbrukersamvirke en skattemessig stilling på linje med jordbrukssamvirkets. Hovedbegrunnelsen synes å ha vært å støtte oppunder småkårsfolks organisering og deres behov for skaffe seg lokal og nasjonal markedsrett. I tillegg kom ønsket om å bidra til å legge til rette for en effektiv konkurranse i dagligvarehandelen og troen på at NKLs vertikale integrerte struktur kunne skape rimeligere vareomsetning. Over tid synes argumentet om konkurranse og forbrukernes behov for å skaffe seg markedsrett også i forhold til andre ledd i distribusjonskjeden å ha blitt stadig viktigere.

Utvidelsen av samvirkebeskatningen til fiskesalgslagene i 1931 må betraktes som et integrert ledd i statens krisetiltak overfor fiskerinæringen og de brede lag av kystbefolkningen for å sikre dem en større andel av næringens verdiskapning. Sammen med de tidligere vedtatte bestemmelsene i samvirkebeskatningen var dette en måte å understøtte demokratiske elementer i norsk kapitalisme som hadde sitt sosiale fundament i småborgerskapet og bøndene før 2. verdenskrig. Samvirke, og særlig kooperasjonen, konkurrerte med småborgerskapets kjøpmenn og borgerskapets grossister, som for øvrig også hadde benyttet seg av kooperative samarbeidsformer når de fant det hensiktsmessig.⁶⁴⁰ Det er likevel liten tvil om at statens skattemessige incentiver til samvirkeforetak innenfor bestemte sektorer er et viktig uttrykk for Francis Sejersteds begrep om «demokratisk kapitalisme» frem til andre verdenskrig – selv om samvirke som organisasjonsform glimrer med sitt fravær i Sejersteds analyse.⁶⁴¹

I den grad samvirkeforetak hadde konkurransemessig mulighet til eller utfra andre motiver valgte å holde tilbake betydelige overskudd for å bygge opp sin egenkapital fikk de skattemessige fordeler i forhold til sine konkurrenter. For-

639 Jf. Espeli 1990: 97 ff, 548 ff.

640 I alle fall når de organiserer private telefonselskap i tallrike lokalsamfunn fra 1880-tallet og fremover. Dette dokumenteres og analyseres nærmere i flere arbeider av historikeren Harald Rinde som vil bli publisert etterhvert.

641 Jf. Sejersted 1993.

delene var sannsynligvis stigende over tid fra 1920-tallet og frem til 1960-tallet i samsvar med et økt nominellt skattenivå. Skatteprosenten for aksjeselskap lå stabilt på omkring 50 fra 1950 til 1992. Skattesatsene for samvirkeforetak var progressive i mesteparten av etterkrigstiden og kunne ligge 13 prosent høyere for skattbar inntekt utover et visst nivå.⁶⁴² Skattefordelene var likevel generelt stigende for nevnte type samvirkeforetak fordi skattegrunnlaget tok utgangspunkt i netto skattbar formue. Inflasjonen fikk ingen skattemessig betydning for samvirkeforetakets gjeld, mens bruttoformuen, herunder fast eiendom, ikke ble inflasjonsjustert. Den manglende oppjusteringen av prosentligningssatsen på 3,5 prosent fra slutten av 1950-tallet og helt frem til 1992 dro i samme retning.

Utviklingen mellom 1960 og 1992 er mindre entydig. Viktige regelendringer virket isolert sett til fordel for aksjeselskapene. I 1959 ble fondsskatten, som var en særskatt på tilbakeholdte overskudd i aksjeselskap avvirket. I 1969 falt dobbeltbeskatningen av utbytte i aksjeselskap bort. Det innebar at skattefordelene for samvirkeforetak sammenlignet med aksjeselskap og deres eiere sett under ett ble mindre enn under ellers like forhold. I perioden inntil 1992 fikk samvirkeforetak heller ikke benytte alle fradrag- og fondsordningene i driftsbeskatningen. Noen av disse fradragsordningene ble i praksis forbeholdt aksjeselskap.⁶⁴³

Skattereformen i 1991 innebar en prinsipiell likestilling av samvirkeforetak og aksjeselskap i den forstand at regnskapsresultatet skulle legges til grunn. Omfanget av den skattefrie fondsavsetningen til felleseid egenkapital var uklar. Det synes likevel sannsynlig at flertallskonstellasjonen som stod bak avsetningsordningen var innforstått med at skattefordelene jevnt over ville bli mindre enn de hadde vært i prosentligningssystemet. Den ligningspraksis Høyesterett instituerte med sin dom i 2001 åpner imidlertid for en omfattende og svært lønnsom skatteplanlegging for samvirkeforetak som har mulighet til foreta relativt omfattende etterbetaling/bonus sett i forhold til resultatet. For slike foretak representerer skattereformen ingen innstramming selv om det nok er tilfelle for de fleste samvirkeforetak omfattet av skattelovens nye særbestemmelse.

Selv om formuesbeskatningen er av mindre betydning enn inntektsbeskatningen, bør også den kommenteres kort. Regelverket for beregning av skattbar formue var i hovedsak likt mellom samvirkeforetak, aksjeselskap og næringsdrivende. Ulike skattesatser var derfor det fremste uttrykk for eventuell forskjellsbehandling hvis vi sammenligner de ulike foretakstypene uten å inkludere formuesbeskatningen av eierne av samvirkeforetak og aksjeselskap. Formueskatten for næringsdrivende var progressiv. Det var den også for samvirkefore-

642 Jf. Finansdepartementet 1978: 146

643 Det gjaldt bl.a. avsetninger til konsolideringsfond mellom 1984 og 1992. Finansdepartementet 1989: 32.

tak gjennom store deler av 1900-tallet frem til 1984, men formuesbeskatningen av aksjeselskap var proporsjonal. Det innebar at aksjeselskap med nettoformuer over et visst nivå ble gunstigere beskattet enn samvirkeforetak. For små nettoformuer var forholdet det motsatte frem til 1984. Hvis man også inkluderer formuesbeskatningen av eierne, økte fordelene for samvirkeforetakene. Ingen eller nesten ingen andel av samvirkeforetakets formue ble beskattet på eiernes hånd. Aksjeselskapenes formue inngikk også i den progressive statskatteligningen hos den aksjeeier, men ikke i den mer proporsjonale kommuneligningen.⁶⁴⁴

For næringsdrivende med en skattbar formue utover et minimum representerte formuesskatten i utgangspunktet en klar merbelastning i forhold til samvirkeforetak. I 1950 ble formuesskatten for personer femdoblet. Det innebar at satsene for formuesskatt for personlig næringsdrivende ble flere ganger høyere enn for samvirkeforetak i alle formuesintervall.⁶⁴⁵ Dette forholdet ble ikke grunnleggende endret før i 1992.⁶⁴⁶ Selv om formuesskatten sannsynligvis representerte en klar fordel for samvirkeforetak mellom 1922 og 1992, var det én faktor som virket i motsatt retning. Personlige skattytere, enten de var næringsdrivende eller aksjeeiere, hadde langt større muligheter til å drive skatteplanlegging. Særlig mellom 1945 og 1992 var det store muligheter for ressurssterke personer til å foreta ulike skattemessige disposisjoner som kunne redusere den skattbare formuen helt.⁶⁴⁷ Dette var også mulig når det gjaldt inntektsskatten. Risikoen forbundet med slik skatteplanlegging var imidlertid klart større.⁶⁴⁸

Hvis vi forutsetter at samvirkeforetak underlagt de særskilte skattereglene faktisk fikk skattefordeler av mer enn rent symbolsk betydning i forhold til sine konkurrenter, kunne virkningen i prinsippet være todelt. For det første gjennom gunstigere priser eller bedre service for medlemmer (eventuelt også andre kunder) eller gjennom gunstigere oppbygging av egenkapital. Den andre virkningen ville være at skattefordelene gjorde det mulig for samvirkeforetak å operere mindre (kostnads-)effektivt uten å svekke sin konkurranse- eller markedsposisjon. Samvirkeforetak kunne da i større grad enn sine konkurrenter foreta risikable og tapsbringende investeringer, finansiert med lavt beskattet oppbygd

644 Borgenvik, Aukrust og Øien 1958: 72-73.

645 Magnus 1953: 30-32. Vi gir to eksempler: For de første kr. 10.000 i formue betalte samvirkeforetak 0,3 promille mens personer betalte 2 promille. For skattbare formuer mellom 300.000 og 500.000 betalte samvirkeforetak 2,5 promille og personer 18 promille. For en skattbar formue på 500.000 kr utgjorde formuesskatten henholdsvis 1098 og 8101 kr i 1951-52.

646 Jf. Greni, Trosvik og Syversen 1991: 1134-35.

647 F.eks. gjennom låneopptak og ulike selskapskonstruksjoner.

648 F.eks. kommandittselskapsordningen.

egenkapital uten å sette foretakets eksistens på spill.⁶⁴⁹ Alle tenkelige kombinasjoner av disse to prinsipielle virkningene kan ha skjedd i praksis.

Gunstigere skatteregler enn andre selskapsformer, særlig aksjeselskap, kan ha gjort det lettere for samvirkeforetak å videreføre mindre effektiv drift. I et slikt perspektiv kan det ikke utelukkes at skatteregimet på viktige punkter har virket mot sin hensikt. Det er i alle fall påfallende at samvirke som organisasjonsform ikke synes å ha vært konkurransedyktig utenfor de områder som omfattes av skattelovens særregler de siste tiårene.

Samvirkebeskatningsregimet av 1911 tok ikke sikte på begrense organisasjonsformen til de sektorer som var omfattet av særreglene for samvirkeforetak. Det har ikke desto mindre langt på vei blitt resultatet. Den siste vesentlige sektorielle utvidelsen av skatteregimet, skogeiersamvirkets førstehåndsomsetning i 1949, innebar at de fleste samvirkeforetak av betydning i norsk økonomi utenfor finanssektoren, nå omfattes av samvirkebeskatningen. Avviklingen av foreninger og samvirkeforetak innenfor finanssektoren siden 1970-tallet, med unntak av Landkreditt, har andre forklaringer enn skattemessige.⁶⁵⁰

Det mest paradoksale forhold ved debatten om samvirkebeskatningen er at forsvaret og begrunnelsen for de særskilte skattevilkårene i økende grad er blitt begrunnet med henvisning til særtrekk ved samvirkeforetaket som organisasjonsform. Likevel synes ingen, heller ikke den etablerte samvirkebevegelsen, å ha vært inne på tanken om at skattefordelene burde knyttes til samvirkeforetaket som sådan og ikke til bestemte historisk utvalgte sektorer. Denne historiske såkalte stiavhengigheten synes å bli stadig mer problematisk som politisk legitimeringsgrunnlag.

649 Felleskjøpets Oslo/Østlandets engasjement i landbruksmaskinindustrien under 1. verdenskrig og i anleggs- og skogsmaskinbransjen på 1980-tallet kan analyseres utfra en slik synsvinkel, jf. Espeli 1990: 54 ff, Sæter 1995: 114 ff. NKLS engasjement i Norgesbygg på 1980-tallet er et annet eksempel.

650 Myhre 2000: særlig 32 ff. Landkreditt er ikke samvirkeforetak med begrenset ansvar i den ordinære betydningen, dvs at eiernes ansvar er begrenset til andelens eventuelle pålydende. Kredittforeningenes medlemmer kunne i prinsippet få et omfattende tilleggsansvar, men det var ikke snakk om et fullt ut solidarisk ansvar slik som gjensidige forsikringsselskap i prinsippet er bygd på.

Vedlegg I: Samvirkebeskatningen i andre land

Prosjektets ressursrammer omfang har ikke gitt grunnlag for noen systematisk sammenligning av skattereglene for samvirkeforetak i andre land. En sammenligning med andre land er primært av interesse for å kunne vurdere om, eventuelt på hvilke måter det norske skatteregimet skilte seg fra andre land. I hvilken grad var samvirkebeskatningsregimet i Norge en særegen konstruksjon?

En annen innfallsvinkel kunne vært å vurdert hvilken betydning skattereglene i andre land hadde for den norske debatten. Det er i noen grad gjort underveis når det er belegg for å hevde at forholdene i andre land hadde en viss betydning for norske beslutningstakere. Det er hevdet at skattereglene i andre land hadde relativt stor betydning for beslutningsprosessen forut for skattelovene av 1911.⁶⁵¹ Særlig regjeringen, NKL og Samvirkeutvalget la utvilsomt betydelig vekt på dette i sin argumentasjon. De norske beslutningstakerne hadde et grovt inntrykk av skattereglenes utforming i andre land. Få eller ingen hadde problemer med å finne europeiske eksempler som kunne støtte deres sak.⁶⁵² Kildematerialet gir likevel lite om noe direkte belegg for at utenlandske forhold hadde vesentlig betydning for de sentrale beslutningstakerne i utformingen av disse spørsmål i skattelovene av 1911.⁶⁵³

Utenlandske forhold fikk enda mindre betydning for de norske beslutningsprosessene etter 1911.⁶⁵⁴ Tilhengerne av innstramminger av kooperasjonens skattevilkår i mellomkrigstiden viste likevel ikke sjelden til eksempler fra andre land på at kooperasjonens skattefordeler ble redusert eller avvirket. Det var

651 Finansdepartementet 1978: 166-167.

652 Det samme var tilfelle i andre land, jf. Jensen og Nielsen 1944: 8.

653 Se ellers Zimmer 1982 for den svært forskjellige forståelsen av den skattbare inntekt i de nordiske land i denne perioden.

654 Da Høyre-regjeringen og Finansdepartementet i 1926 gikk inn for å skattlegge kooperasjonen etter regnskapsmessig overskudd, uten fradrag for kjøpsutbytte, ble det understreket at beskatningen av samvirkeforetak og forbruksforeninger i andre land ikke kunne være «avgjørende» for hva man gjorde her, jf. Finansdepartementet 1932: 24.

Det følgende bygger i noen grad på det norske kildemateriale.⁶⁵⁵ Det tar i liten grad opp de interne politiske konstellasjonene som drev frem de ulike nasjonale skattereglene. Dette aspektet er i noen grad forsøkt fanget inn gjennom andre typer kilder og litteratur. Lignings- og rettspraksis har det i liten grad vært mulig å få noe grep på.

Problemene med å sammenligne skatteregler i andre land hvor blant annet selskapsrett og skattesystemer ofte er grunnleggende forskjellig i sin oppbygging og logikk er store. Problemene er sannsynligvis størst i forhold til føderasjoner, som Tyskland, hvor hver delstat hadde egne skatteregler - i alle frem til 1918.⁶⁵⁶ Fra 1890-tallet presset det tyske småborgerskapet (Mittelstand) og dets småkjøpmenn der frem skatte- og avgiftsregler for å motvirke de stor-driftsfordeler kooperasjonen skaffet seg gjennom kjededrift o.l.. Det skjedde i delstater som Sachsen og Preussen. I tillegg ble den nasjonale samvirkelovgivningen endret i 1889. Endringen innebar at det ble straffbart for samvirkeforetakets ansatte å delta i en handel med ikke-medlemmer. Straffebestemmelsen var trolig en viktigere hindring for kooperasjonens ekspansjon enn skattelovene. Kooperasjonens vekst fra 1890-tallet i Tyskland skjedde derfor i stor grad på tross av de offentlige rammevilkårene.⁶⁵⁷

Til tross for ulik selskapsrett og forskjellige skattesystemer dreide debatten om inntektsbeskatningen av samvirkeforetak seg stort sett om de samme elementene. Skulle samvirkeforetak gis skattefordeler i forhold til andre foretak og hvilke betingelser skulle eventuelt være knyttet til slike fordeler? Skulle bonus, kjøpeutbytte o.l. være fradragsberettiget ved skatteligningen? Skulle alle samvirkeforetak behandles likt eller skulle skattefordeler forbeholdes foretak innenfor bestemte sektorer eller utfra andre karakteristika? Skulle eventuelle skattefordeler gis gjennom spesielle regler for fastsettelse av skattbar inntekt eller gjennom satsreduksjoner?

Vi konsentrerer oss om tre land, Danmark, Sverige og Storbritannia og kombinerer dermed «most similar» og «most different» tilnærmingen innenfor komparativ metode.⁶⁵⁸ Danmark og Sverige ligner i en rekke andre henseender mer på Norge enn andre europeiske land. Vi begynner med Storbritannia, kooperasjonens vugge i 1844, som økonomisk, rettslig, politisk og sosialt skiller

655 Problemene med dette er mange når man ser hvor misvisende den norske samvirkebeskatningen har blitt behandlet i lignende kilder i andre land, jf. Industridepartementet 1981: 237.

656 Eller Sveits, jf. *Kooperatøren* 1909 nr.3: 3.

657 Furlough og Strikwerda 1999: 286-289. Ved århundreskiftet ble de økonomiske foreninger i Preussen skattlagt for all virksomhet hvis de handlet med ikke-medlemmer. Forbruksforeninger ble skattlagt som andre foretak hvis de holdt offentlig utsalgssted og «hadde rettigheter som juridiske personer», jf. Finansdepartementet 1904: 198.

658 Tranøy 1993a: 24-25.

seg sterkt fra Norge. Det klareste fellestrekket mellom de tre landenes er at beskatningen av kooperasjonen var de mest omstridt deler av skattesystemet.

1. Storbritannia: fra skattefordeler til likebehandling (1852-1933)

I Storbritannia var debatten i enda større grad enn i Norge konsentrert om forbrukerkooperasjonen som vokste frem til en mektig bevegelse i løpet av 1800-tallet med omfattende industriproduksjon. I 1916 hadde forbrukersamvirke over 3,5 millioner medlemmer.⁶⁵⁹ Innenfor primærnæringene stod samvirke svakt før lovendringen i 1933 som innebar tilnærmet skattemessig likestilling med aksjeselskap. I motsetning til i Norge ser det ut til at samvirkeforetak (Co-operative Societies) ble behandlet på samme måte uavhengig av sektor og om de var eid direkte eller indirekte av primærmedlemmene.

Det britiske inntektsbeskatningen, som går tilbake til Napoleons-krigene, bygget på et sentralisert statlig lignings- og skatteinnkrevningssystem. Det representerte derfor inntil de siste årene en skarp kontrast til det norske systemet.⁶⁶⁰ Med unntak av perioden 1918-1924 (corporations profits tax) fantes det ingen ordinær selskapsbeskatning før i 1937. I praksis synes selskap likevel å ha blitt beskattet av overskudd som ikke ble utbetalt eierne. Inntektsbeskatningen bygde på prinsippet om deltakerligning i den forstand at selskapets eiere var skattesubjektet samtidig som eierens skatter ble innkrevd gjennom selskapet (deduction at the source). Selskapets eiere kunne deretter kreve skatt som var innbetalt av selskapet, men ilignet på grunnlag av eierens utbytte fra selskapet, tilbakebetalt til dem som personlige skattytere under bestemte forutsetninger. Det kunne for eksempel skyldes at skatteyteren hadde forsørgerfradrag som innebar at han ikke skulle betale skatt. Dette prinsippet er sentralt for å forstå beskatningen av samvirkeforetak før 1933. Staten var lite interessert i et skattesystem som innebar at kooperasjonens millioner av medlemmer skulle kunne kreve skattetrekket refundert

Fra 1852 kunne samvirkeforetak registrere seg under loven om ervervs- og spareselskaper.⁶⁶¹ Slike selskap med begrenset ansvar skulle behandles skattemessig på samme måte som Friendly Societies. Det innebar fritak for de viktigste former for inntektsskatt, men ikke inntekter fra fast eiendom. I 1867 ble

659 HMSO 1920: 955. På samme tid hadde samvirkeforetak innenfor jordbruket knapt 160.000 medlemmer etter en sterk vekst under krigen.

660 Basert på Sabine 1966, Johnston 1965, HMSO 1933. Se Daunton 2001 og Daunton 2002 for en fersk autoritativ fremstilling.

661 Section 24 in Industrial and Provident Societies Act.

fritaksbestemmelse strammet inn etter krav fra handelsstanden. Innstrammingen innebar reelt sett skatteplikt for samvirkeforetak, men medlemmer av samvirkeforetaket som ikke betalte skatt kunne kreve sin andel av den trukne skatt refundert. Dette skapte så store administrative kostnader for staten at innstrammingen ble reverskjert i 1876. I 1880 ble skattefriheten gjort avhengig av at i den grad samvirkeforetaket solgte til ikke-medlemmer måtte foretaket ikke legge noen hindringer i veien for opptak av nye medlemmer med vanlige demokratiske rettigheter.⁶⁶²

Utfra det gjennomgåtte materiale er det uklart om, og særlig på hvilken måte, inntekt fra salg til ikke-medlemmer eventuelt ble beskattet. I alle fall frem til 1920 utgjorde imidlertid salg til ikke-medlemmer en helt marginal del av kooperasjonens virksomhet. Utbytte på andeler og renter på låneinnskudd var skattbar inntekt på mottakers hånd og skatten ble trukket hos samvirkeforetak med nevnte refusjonsmulighet for det enkelte medlem.

Kooperasjonens skattefordeler i Storbritannia var i langt større grad enn i Norge utgangspunktet for etablering av handelsstandsorganisasjoner både på engros- og detaljistnivå på 1860-tallet.⁶⁶³ Beskatningen av kooperasjonen forble en av de fremste næringspolitiske hjertesakene for disse organisasjonene frem til 1933, men de hadde lenge liten suksess med unntak av den kortvarige innstrammingen fra 1868.

I en meget omfattende gjennomgang av inntektsbeskatningen ved århundreskiftet ba finansministeren om en særskilt vurdering av de nevnte skattefritaksreglene fra en regjeringsoppnevnt skattekomisjon. Kommissjonen fant all grunn til å fortsette å oppmuntre kooperasjonen og dens bruk av bonus som en ønskelig form for sparsommelighet («thrift»). Handelsstandens forslag til og krav om beskatning av kooperasjonen ville dessuten virke mot sin hensikt sett fra statskassens synsvinkel.⁶⁶⁴ Regjeringen og parlamentet var av samme oppfatning i 1906.⁶⁶⁵

Den neste store striden om beskatningen av kooperasjonen foregikk i kjølvannet av første verdenskrig. Det skjedde for en stor del med utgangspunkt i en ny regjeringsoppnevnt inntektsskattekomite som avga sin innstilling i 1920. Kommissjonens flertall gikk inn for at kooperasjonens tilbakeholdte overskudd (undistributed profits) skulle beskattes på ordinær måte. Flertallet avviste derimot handelsstandens krav om at kjøpebonus skulle betraktes som inntekt. Kommissjonens mindretall, hvor den kjent økonomen A.C. Pigou inngikk, avviste lovendinger. Deres begrunnelse var at gjensidighetsprinsippet (the principle

662 HMSO 1905: 50.

663 HMSO 1905: Appendix No. XII, XIII.

664 HMSO 1905

665 HC House of Commons debatter 153: 1218-1219.

of mutuality) ikke kunne skape inntekt. Dette synet hadde for øvrig å ha fått betydelig støtte i en presedensskapende skatterettssak ved århundreskiftet.⁶⁶⁶ I den grad et samvirkeforetak hadde overskudd etter tilbakebetaling til medlemmene representerte det «simply a transfer of income already belonging to members from one pocket to another». I tillegg fantes det i prinsippet ikke selskapskatt i Storbritannia, ergo kunne samvirkeforetak heller ikke bli et skattesubjekt.⁶⁶⁷

Før skattekommisjonens innstilling ble tatt under parlamentarisk behandling tapte den konservative regjeringen i 1921 en avstemning i Underhuset om kooperasjonen fortsatt skulle betale den midlertidige selskapskatten fra 1918 (corporations profits tax). Etter at regjeringen fikk komfortabel støtte under den første behandlingen av denne delen av statsbudsjettet (Finance Bill), tapte den med knapt flertall (137 mot 135) under den andre behandlingen av saken. Det skyldtes at et betydelig antall konservative back-benchere skiftet side til tross for betydelig innsats fra innpiskeren. Back-bencherne lot seg åpenbart påvirke av kooperasjonens talsmenn. De gjorde klart at en videreføring av selskapskatten, som ikke ville utgjøre mer enn £ 150.000 på årsbasis, ville bli oppfattet som en meget uvennlig handling fra kooperasjonen. Deres medlemmer utgjorde betydelig velgergrupperinger i de fleste valgdistrikter. Regjeringen, som ikke stilte kabinettsspørsmål på saken, ble sittende til tross for nederlaget. Det var uvanlig.⁶⁶⁸

De konservative regjeringene på 1920-tallet gjorde ikke noe forsøk på å implementere skattekommisjonens flertallsinnstilling. Den spareorienterte finansminister Winston Churchill gjorde det i 1927 klart at regjeringen ikke ville endre beskatningen av kooperasjonen. Det eventuelle skatteprovenyet var altfor lite sett i forhold til de politiske belastninger de konservative og regjeringen ville utsette seg for i store deler av arbeiderklassen.⁶⁶⁹

Situasjonen endret seg imidlertid avgjørende i den nye politiske situasjonen i kjølvannet av den økonomiske og politiske krisen i 1931. Den nye nasjonale regjeringen vant valget høsten 1931 med et valgskred av historiske dimensjoner; 67 prosent av stemmene og et flertall på 500 plasser i Underhuset. Regjeringen var fullstendig dominert av de konservative, men statsministeren av Ramsey MacDonald, som få år tidligere hadde ledet Labour.⁶⁷⁰

Den konservative finansministeren, Neville Chamberlain, nedsatte et hurtigarbeidende utvalg for å vurdere beskatningen av samvirkeforetak. De sluttet

666 Grove 1946: 122.

667 HMSO 1920: sitat 163. Se også Pigou 1920.

668 HC 144: 1003-1058, 2090-2128, 2060-2166, Mallet og George 1933: 23-24.

669 Mallet og George 1933: 207, Killingback 1985: 216-217.

670 Williamson 1992: særlig 480 ff.

seg til flertallsinnstillingen fra 1920 om at tilbakeholdte overskudd skulle beskattes på foretakets hånd.⁶⁷¹ Chamberlain stilte seg bak forslaget i statsbudsjettet våren 1933. Likebehandlingshensyn var den sentrale argumentet for forslaget. Alle selskap med begrenset ansvar, som samvirkeforetak, måtte behandles likt. Fiskale hensyn stod lite sentralt. Forslaget utløste den mest omfattende debatten om hele statsbudsjettet.⁶⁷²

Labours fåtallige gruppe gikk til et ideologisk stormangrep på regjeringen med statsministeren i spissen. Ramsey MacDonald hadde få år tidligere uttalt at han ikke kunne sitte i en regjering som gikk inn for å beskatte samvirkeforetak. MacDonalds svar var at hans løfte bare gjaldt kjøpebonus når det kom til stykket.

Labour, ledet an av Sir Stafford Cripps, betraktet forslaget som «a purely partisan attack by private enterprise on the co-operative movement». Beskatning av tilbakeholdte overskudd innebar etter Labours oppfatning en underminering av gjensidighetprinsippet som lå til grunn for samvirkeforetak. Cripps forventet at skatt på kjøpeutbytte var neste skritt.

Cripps understreket at det heller ikke kunne være i statens interesse å reversere den langvarige politikken med sikte på å oppmuntre til sparsommelighet blant småkårsfolk. Forestillingen om at «profit cannot arise from mutual trading» var dessuten så grunnfestet rettslig sett at lovendringen var tvilsom utfra common law perspektivet.⁶⁷³

Enkelte av Labours talsmenn gikk uvanlig langt å påberope seg moralsk og etisk autoritet i saken. David Kirkwall hevdet: «I am a co-operator, born and bred, and I compare favourably with the best man in the House, mentally and physically.»(!)⁶⁷⁴ Tilsvarende utbrudd vil man lete forgjeves etter i den norske debatten.

De konservatives Harold MacMillan la ikke skjul på at partiet over lang tid hadde vært utsatt for intenst press fra partiets kjernevelgere innenfor handelsstanden generelt og småkjøpmennene spesielt om å gjøre kjøpeutbytte til skattbar inntekt hos samvirkeforetaket. Partiet avviste imidlertid dette på prinsipielt grunnlag. Bonus måtte i skattemessig henseende betraktes som enhver annen handelsrabatt. De måtte være fradragsberettiget på selgers hånd. Gjensidighetsprinsippet skattemessige fortolkning måtte etter Macmillans syn være pragmatisk: «The principle of mutuality is not a religious dogma; it is a fiscal convenience. *It is not an eternal verity, but a temporary privilege* which was

671 HMSO 1933.

672 Sabine 1970: 26-29, HC 278: 769-898.

673 HC 278: 778 ff

674 Sabine 1970: 28.

given by Parliament in certain circumstances to certain kinds of corporations and clearly there is a point at which the principle ceases to apply.»⁶⁷⁵

1.1. Konklusjon

Siden 1933 har samvirkeforetak med enkelte unntak blitt beskattet som aksjeselskap.⁶⁷⁶ Bonus har blitt behandlet som en kostnad på foretakets hånd og som en rabatt for medlemmene. Det viktigste unntaket fra likebehandlingen sørget Labour-regjeringen for etter lobbyvirksomhet fra kooperasjonens side i 1946. Kooperasjonen slapp da med 5 i stedet for 12 prosent skatt av en midlertidig profittskatt.⁶⁷⁷ Med nevnte unntak synes samvirkebeskatningen å ha forsvunnet fra den politiske dagsorden i Storbritannia etter 1933.

Det skyldtes blant annet at sentrale ledere i Labour hverken stod kooperasjonen nær eller hadde spesiell forståelse for organisasjonsformen.⁶⁷⁸ Kooperasjonen fikk aldri den sentrale plass i Labours politiske og organisatoriske strategi i mellom- og etterkrigstiden som den hadde for Arbeiderpartiet i Norge. Det er karakteristisk at kooperasjonen i Storbritannia etablerte sitt eget politiske parti i 1917. Partiet var et svar på regjeringens skatteforslag om at kjøpebonus skulle betraktes som skattbar inntekt for samvirkeforetak. Kooperasjonspartiet var representert med en egen gruppe i Underhuset i mesteparten av perioden 1917-1969, selv om gruppen samarbeidet tett med Labour.⁶⁷⁹ Lokalt hadde kooperasjonen i Storbritannia ofte et langt tettere samarbeid med Labour enn det kooperasjonen hadde i Norge. Økonomisk støtte til Labour var vanlig mange steder. Det reduserte kooperasjonens goodwill hos lokale tory-politikere som selv ofte mottok støtte fra lokale handelsorganisasjoner.

Den helt spesielle politiske situasjonen som ble skapt i kjølvannet av krisen i 1931 og den nasjonale regjeringens massive parlamentariske flertall er den sentrale forklaringen på at skattefordelene for samvirkeforetak ble avvirket i 1933. Kontrasten til de svake mindretallregjeringenes politiske handlingsrom i Norge i dette spørsmålet frem til 1935 er slående. Skatteendringene forhindret ikke kooperasjonens fortsatt sterke ekspansjon på 1930-tallet. Kooperasjonen beholdt en sterk stilling frem til 1960-tallet, da nedgangen satte inn for alvor. Skattesystemet representerte neppe noen sentral forklaring på kooperasjonens tilbakegang.⁶⁸⁰

675 HC 278: 802.

676 Jf. også Finansdepartementet 1978: 138-139.

677 HC 440: 399-417, Carbery 1969: 51.

678 Jf. Whiting 2000: særlig 47-50, Mercer 1995: 153 ff.

679 Pollard 1971, Carbery 1969.

680 Jf. Whiting 2000, Mercer 1995: 153 ff.

Skattefordelene for samvirkeforetak generelt og kooperasjonen spesielt var klart større i Storbritannia enn i Norge før 1933 mens situasjonen ble den omvendte etterpå. Innenfor samvirke var det imidlertid bare kooperasjonen som klarte å utnytte disse fordelene i stor stil kommersielt sett i Storbritannia. Sett fra en norsk synsvinkel er det noe overraskende at skattefordelene ikke ble utviklet tidligere. Kooperasjonen synes å ha vært lite flinke til å skaffe seg politiske allierte og savnet i stor grad fotfeste på landsbygda og i jordbruket som fortsatt var politisk innflytelsesrik i det urbaniserte Storbritannia. Kooperasjonen førte også en mer utfordrende og konkurranseorientert politikk i forhold til den ikke-kooperative handel i et Storbritannia hvor priskartellene florerte. I Norge konkurrerte kooperasjonen sjelden åpent på pris etter 1910.

Fra århundreskiftet var handelsstandsinteressene i Storbritannia langt bedre organisert enn i Norge. De kunne også påregne støtte fra industriens organisasjoner og liberalistene i det innflytelsesrike tidsskriftet *Economist*. I tillegg drev sentrale pressebaroner langvarige pressekampanjer i mellomkrigstiden. I Norge var *Farmand* uinteressert i saken, mens Høyre-pressen og deler av Venstres aviser stort sett nøyde seg med å gjengi Paul Franks foredrag. Som i Norge utmerket handelsstandsinteressene seg imidlertid også med urimelige krav. Beskatning av bonus kunne et stort folkeparti som de konservative ikke stille seg bak.⁶⁸¹

2. Sverige

Den selskapsrettslige reguleringen av samvirkeforetak kom relativt tidlig i Sverige, gjennom lovene om økonomiske foreninger av 1895 og 1911. Det sentrale selskapsrettslige kravet til svenske samvirkeforetak var åpent medlemskap. Kravet gjaldt ikke paraplyorganisasjonene.⁶⁸² Loven om økonomiske foreninger, som riktignok omfattet også andre organisasjonsformer enn samvirkeforetak, bidro sannsynligvis sterkt til at den skattemessige forskjellsbehandlingen av samvirkeforetak innenfor ulike sektorer ble vesentlig mindre og annerledes enn i Norge. Den skattemessige forskjellsbehandlingen av samvirkeforetak før 1940 var begrenset til en kort periode og bare til deres eventuelle handel med ikke-medlemmer. Det ser ikke ut til at handel med ikke-medlemmer utover et visst omfang medførte at et samvirkeforetak skulle lignedes som et aksjeselskap slik som norske jordbrukssamvirkeforetak .

Særskilte lovregler om beskatningen av samvirkeforetak, begrenset til statskattereglene, kom først i 1910. Frem til da ser synes skattepraksis å ha variert.

681 Analysen bygger for en stor del på Killingback 1985.

682 Finansdepartementet 1978: 137.

De to mest kjent rettslige prejudikat innebar at forbrukersamvirke var skattefrie hvis de ikke solgte til ikke-medlemmer. Hvis det skjedde, skulle de bare skattlegges av inntekten av slikt salg.⁶⁸³ Ligningspraksis lignet altså mye på den norske før skattelovene av 1911. Kooperasjonen ønsket denne rettspraksis lovfestet i 1910. Begrunnelsen var svært parallell til den NKL brukte i Norge om at felles innkjøp førte til besparelser ikke gevinst eller skattbar inntekt. Denne forståelsen ble for øvrig støttet av sentrale økonomer som Eli Heckscher og den konservative Gustav Cassel. Cassel viste sin entusiasme for kooperasjonen i en bok om sosialpolitikk i 1902 slik økonomene Aschehoug og Aarum gjorde på samme tid i Norge.⁶⁸⁴

Denne ligningspraksis fikk i en helt annen grad enn i Norge handelsstandens organisasjoner på banen for å få regjeringen til å skjerpe beskatningen av kooperasjonen. Det kan se ut til Högre-regjeringens skattelovforslag i 1910, som inngikk i en større pakke om selskapsbeskatningen, var initiert av handelsstandens påtrykk. Den svenske regjeringen gikk imidlertid ikke inn for den type regnskapsbeskatning som innebar at kjøpsutbytte uten videre ble skattbar inntekt slik som de norske regjeringene gjorde i 1909 og 1910. Högre-regjeringens forslag, som ble vedtatt uten endringer, innebar følgende:

Samvirkeforetak som bare handlet med medlemmene skulle etter noe uklare regler ha fradragsrett for kjøpebonus, mens det tilbakeholdte overskudd, inklusive utbytte/renter på andelskapitalen, skulle inntektsbeskattes på ordinær måte. Högre-regjeringen innførte dobbeltbeskatning på utbytte, det vil si både på selskapets og mottakers hånd i 1910. Man mente det var den prinsipielt riktige beskatningsform. I Norge skjedde det først på permanent basis fra 1921 etter en prinsipiell kursendring.

For samvirkeforetak som handlet med ikke-medlemmer, det vil henvendte seg til almenheten i direkte konkurranse med kjøpmenn, måtte kjøpebonus skje i «omedbart samband med köp eller försälning». Fortolkningen av denne bestemmelsen førte til flere rettssaker de neste årene. Ligningsmyndighetene hevdet at kjøpsutbytte ikke kunne være fradragsberettiget fordi rabatten måtte betraktes som en overskuddsdisposisjon fastsatt etter regnskapsårets slutt. Domstolene støttet i første omgang dette synet. En ny dom i 1917 innebar imidlertid en mindre streng fortolkning. Fradragsretten kunne være reell hvis samvirkeforetakets vedtekter ble utformet slik at kjøpsutbyttets andel av overskuddet nærmest ble fastsatt automatisk og ikke utfra det enkelte årsmøtets diskresjo-

683 For perioden frem til 1929 bygger jeg i hovedsak på Ruin 1960: 245 ff. og Kent 1927: 28 ff. Se også Finansdepartementet 1923, Finansdepartementet 1924, Finansdepartementet 1924a, KooperativaFörbundet 1924.

684 Ruin 1960: 280-81 og note 136 s.423-424, jf. også *Kooperatøren* 1909/8: 3.

nære beslutning.⁶⁸⁵ I 1920 ble skatteloven endret slik at det ikke var tvil om at kjøpsutbytte var fradragsberettiget – også ved beregningen av kommuneskatten. Samvirkeforetaket kunne selv avgjøre om tilbakebetalingen også skulle omfatte ikke-medlemmer. Kjøpeutbyttet kunne uansett ikke utgjøre mer enn overskuddet («vinsten») fra salg til medlemmer.⁶⁸⁶

Selv om handelsstandsorganisasjonene hevdet at skattereglene de gikk inn for bare skulle omfatte kooperasjonen og ikke jordbrukssamvirke, var det neppe riktig. Det førte likevel ikke til at sistnevnte eller andre jordbruksorganisasjoner engasjerte seg i lovbehandlingen i 1910. Dette er en klar parallell til situasjonen i Norge 1909-1911. Det manglende engasjement fra innkjøpssamvirke i svensk jordbruk er blitt forklart med at det ikke praktiserte etterbetaling på denne tid. Ergo betydde fradragsreglene for etterbetaling lite.⁶⁸⁷

Fra 1910 til 1928 var samvirkebeskatningen, eller mer presist beskatningen av kooperasjonen, utsatt for stadige angrep med sikte innstramminger. Handelsstandens organisasjoner og talsmenn i Riksdagen ledet an i angrepene, men fikk også støtte fra annet hold. To offentlige utredninger om kommunalbeskatningen forkastet ikke bare fradragsretten for kjøpebonus, men åpnet også for skjønnslikning av samvirkeforetak som drev med minimale overskudd. Det mest drastiske forslaget var en omsetningsskatt på minimum 8 prosent for å fange opp ulike former for skattetilpasning og prisdumping. Et annet forslag var at bare halvparten av kjøpeutbytte skulle være fradragsberettiget. Det tredje innstrammingsforslaget som ble diskutert var at fradragsretten for kjøpebonus ikke skulle gjelde ved kommune- og fylkesskatteligningen.

Kooperasjonen justerte ned sine skattepolitiske ambisjoner i lys av disse forslagene. Hovedambisjonen ble å sikre fradragsretten for kjøpebonus. Det skjedde, som nevnt, med varig virkning fra 1920. Det skyldtes ikke minst at kjøpmennene samtidig fikk full fradragsrett for sine rabatter som fikk et raskt økende omfang etter 1910. Kooperasjonen la mindre vekt på kravet om skattefrihet for tilbakeholdte overskudd i samvirkeforetak som bare handlet med egne medlemmer. Samtidig understreket kooperasjonen i økende grad sin vilje til og sitt ønske om å bidra til finansieringen av offentlig sektor gjennom skatteseddelen på linje med andre virksomheter. Kontrasten til den norske debatten er slående. Her hevdet kooperasjonens talsmenn i mellomkrigstiden at kommunene ville tjene på kooperasjonen overtok mesteparten av dagligvarehandelen selv om den betalte lite i skatt.

685 Domstolene bestemte også at samvirkeforetak skulle betale krigskonjunkturskatt som andre foretak under 1. verdenskrig – noe som neppe var tilfelle i Norge.

686 Finansdepartementet 1978: 137.

687 Ruin 1960: 259. Det er imidlertid tvilsomt om det også gjaldt det fremgangsrike meierisamvirke, jf. Rydén 1998: 74 ff.

På bakgrunn av ligningsdata gikk kooperasjonen til og med på offensiven og hevdet at den betalte mer skatt enn sine private konkurrenter. I denne sammenheng hevdet Kooperative Förbundet at skattetrykket tvang dem til å organisere sine industrielle virksomheter i aksjeselskap for å overleve.

Da de nye kommunale skattelovene ble vedtatt i 1928 hadde den parlamentariske striden om samvirkebeskatningen på mange måter stilnet av. Samvirkeforetak ble fra da av likebehandlet med aksjeselskap med ett viktig unntak.

Fra 1910 til 1938 var aksjeselskap og samvirkeforetak underlagt ulike statsskattetabeller. Aksjeselskapenes skattbare inntekt var underlagt proporsjonal beskatning, mens samvirkeforetak var underlagt samme progressive skattetablell som personer.⁶⁸⁸ Bakgrunnen var at Högre-regjeringen i 1910 mente at samvirkeforetak ikke kunne betraktes som en juridisk person på samme måte som et aksjeselskap. Det innebar at store og relativt lønnsomme samvirkeforetak betalte mer skatt enn aksjeselskap med samme skattbare inntekt. Det utnyttet kooperasjonen med stor effekt i skattedebatten på 1920-tallet.⁶⁸⁹ Argumentasjonen⁶⁹⁰ bidro til regelendringen i 1938.

Samvirkeforetak hadde samme skattesats som aksjeselskap mellom 1938 og 1947. Da fikk samvirkeforetak utenfor landbruket en skattesats på 32 prosent mot 40 prosent for aksjeselskap. Samvirkeforetak innenfor jordbruket fikk en skattesats på 15 prosent av ukjent varighet. Satsendringene var et resultat av et kompromiss mellom det svenske bondepartiet og Socialdemokratene. Kooperasjonen i Sverige ønsket ikke skattefordeler i forhold til andre selskap med begrenset ansvar. Skattesatsene varierte på 1950-tallet, men ikke den relative forskjellen mellom aksjeselskap og kooperative samvirkeforetak.⁶⁹¹

På slutten av 1970-tallet ble det foreslått felles skattesats for økonomiske foreninger og aksjeselskap i en større offentlig bedriftsskatteutredning. Dette forslaget ble vedtatt med kooperasjonens støtte på begynnelsen av 1980-tallet.⁶⁹² Siden da har samvirkeforetak ikke hatt særskilte regler for beregning av skattbar inntekt i forhold til aksjeselskap.⁶⁹³

688 I og seg en parallell til situasjonen i Norge 1945-1992 med den viktige forskjell at beskatningsgrunnlaget for aksjeselskap og samvirkeforetak ble beregnet helt ulikt i Norge.

689 Ruin 1960: 263-267,

690 Jf. Hedberg 1934.

691 NKL skolens arkiv, notat 1949 «How the cooperative societies are taxed in Sweden»: 1-2, notat 1956 «A Survey of the Taxation system in Sweden»: 2.

692 Industridepartementet 1981: 233, OT 1983-84: 346.

693 Bekkum og Dijk 1997: 152.

2.1. Konklusjon

Debatten om samvirkebeskatningen synes ikke å ha vært noe sentralt politisk stridsspørsmål i Sverige siden midt på 1920-tallet. Statsviteren Oluf Ruin mener den politiske avspenningen på 1920-tallet skyldtes flere forhold. For det første førte de mest drastiske forslagene om skatteskjerpelse til at jordbruks-samvirke engasjerte seg med betydelig tyngde. Det skjedde samtidig som Bondeförbundet, det svenske Bondepartiet, var i ferd med i manøvrere seg inn i en parlamentarisk nøkkelposisjon. For det andre innebar den økende bruken av handelsrabatter i svensk næringsliv etter 1910, som det ikke var tvil om var skattemessig fradragsberettiget, at det ble mer problematisk å hevde at kjøpebonus skulle behandles på annen måte. For det tredje førte kooperasjonen en effektiv kampanje for å sannsynliggjøre at de ikke hadde skattemessige fordeler i forhold til sin konkurrenter, snarere tvert imot. For det fjerde ga kooperasjonens store og raskt økende oppslutning bevegelsen en betydelig politisk egen-tyngde.

Som i Norge ble samvirkebeskatningen sementert før den langvarige sosialdemokratiske regjeringsperioden ble innledet. Begge lands parlament var dominert av de konservative da hovedreglene i samvirkebeskatningen ble vedtatt i Sverige i 1910 og i Norge i 1911.⁶⁹⁴ I Sverige var Högersn relativt positive holdning til samvirke ved flere korsveier ikke minst styrt av partiets sympati for og støtte til samvirkeorganiserings innenfor jordbruket. En så sentral politiker som Hugo Hamilton hadde sentrale tillitsverv i jordbrukssamvirke. Noen norsk parallell til Hamilton fantes ikke, men Høyres agrarfløy bidro sannsynligvis sterkt til utfallet i 1911. Det fantes også betydelig sympati for kooperasjonen blant sentrale aktører i Högern på begynnelsen av 1900-tallet. Samtidig var det lite aktuelt å behandle kooperasjonen annerledes enn jordbrukssamvirke slik Høyre i Norge gikk inn for flere ganger i mellomkrigstiden. Den selskapsrettslige lovreguleringen av økonomiske foreninger, herunder samvirkeforetak, som Högern i hovedsak stilte seg bak, men som manglet i Norge, gjorde en slik skattemessig forskjellsbehandling problematisk politisk og rettslig.

De svenske liberalerne, parallellen til det norske Venstre, var det mest splittede av de svenske partiene mellom 1910 og 1928 i dette spørsmålet. Handelsstandens representanter dominerte i enkelte perioder partiets politikktutforming. I 1919 gikk for eksempel partiets representanter i bevilgningsutskottet mot lovforslaget fremsatt av den liberale og sosialdemokratiske koalisjonsregjeringen som ble vedtatt i 1920. Andre liberale representanter var blant samvirkets fremste støttespillere.

694 Det følgende bygger i betydelig grad på Ruin 1960: 279 ff.

Sosialdemokratene støttet med enkelte unntak kooperasjonens krav i Riksdagen, men det institusjonaliserte samarbeidet mellom kooperasjonen og arbeiderbevegelsen var mindre omfattende og intimt enn Norge i mellomkrigstiden. Sosialdemokratene gikk aldri inn for erobre kooperasjonen innenfra slik som Arbeiderpartiet.⁶⁹⁵ Sosialdemokratene var mye mer reformistiske enn Arbeiderpartiets politiske retorikk frem til 1933. Det innebar at den svenske handelsstanden ikke kunne skremme det borgerlige Sverige med at kooperasjonen nærmest representerte en sosialistisk femtekolonne slik som i Norge.

Fra 1910 til 1947 hadde svenske samvirkeforetak, eller i all fall kooperasjonen, neppe skattefordeler av betydning. Skattefordelene fra 1947 til begynnelsen av 1980-tallet skjedde gjennom lett gjennomsliktige satsreduksjoner i forhold til aksjeselskap. Satsreduksjonen på omkring 10 prosentpoeng var betydelig og førte til at Kooperative Förbundet omorganiserte sin industrivirksomhet i 1958 for å utnytte skattekiln mellom samvirkeforetak og aksjeselskap, jf. kap. 5.4.1. Kooperasjonen var imidlertid ingen pådriver for skattefordelen som i utgangspunktet var resultatet av en hestehandel mellom sosialdemokratene og bondepartiet.

Den mest slående kontrasten mellom svensk og norsk kooperasjon var at mens sistnevnte innbitt forsvarte sin betydelige skattefordeler fra 1917, var den svenske kooperasjonen mest opptatt av likebehandling med aksjeselskap fra 1920 og oppnådde det fra 1938. Selv om også den svenske kooperasjonen hadde betydelig skattefordeler før 1910, kan det ikke forklare hvorfor den svenske kooperasjonen var langt mer suksessrik enn den norske gjennom første halvdel av 1900-tallet. En av hovedforklaringen på det lå sannsynligvis i at den svenske kooperasjonen var langt mer konkurranseorientert, herunder også på pris, enn i Norge.⁶⁹⁶

3. Danmark: Flere likheter med Norge

Danmark har, i likhet med Norge, ikke hatt noen selskapslovgivning for samvirkeforetak. Industri- og handelsorganisasjonene, samt de konservative, arbeidet lenge, men forgjeves, for en felles lov om næringsvirksomhet noe som også ville lagt forholdene til rette for samme skatteregler samvirkeforetak og aksjeselskap. Landbrukssamvirke og kooperasjonen, som allerede fra 1899 var organisert i paraplyorganisasjonen Andelsutvalget, motsatte seg det.⁶⁹⁷

⁶⁹⁵ Utfra Ruin 1960: særlig 149 ff.

⁶⁹⁶ Jf. Goldstein 1963.

⁶⁹⁷ Jf. Thestrup 1986: bla. 212 ff. Se også Rendboe 1998.

Forskjellsbehandlingen av kooperasjonen (brugsforeninger) og andelsforeninger innenfor produksjons- og salg dominert av landbrukssamvirke ble etterhvert mye mer markant enn i Norge. Regelverket var imidlertid ikke, som i Norge basert på sektorspesifikke kriterier (samvirkeforetak med bestemte karakteristika innenfor jordbruk, fiske, skogbruk), men funksjonelle krav. Det sentrale kriteriet var om samvirkeforetakets medlemmer benyttet det som forbrukere eller i sin næringsvirksomhet. Innkjøpsforeninger kunne ha begge roller, men ikke samtidig i skattemessig sammenheng noe som var mulig i Norge. Hvorvidt samvirkeforetaket bare handlet med medlemmer eller ei ble det andre avgjørende skille frem til 1940-tallet.

De første samvirkeforetak i Danmark var brugsforeningene. Myndighetene var usikre på deres selskapsrettslige karakter i forhold til nærings- og handelslovgivningen. I 1880 bestemte Høyesterett at brugsforeningene ikke drev næringsvirksomhet hvis de begrenset sin aktivitet til egne medlemmer. Høyesterettsdommen fikk store og langvarige konsekvenser også for beskatningen.⁶⁹⁸ Samvirkeforetak som begrenset sin virksomhet til medlemmene ble lenge skattefrie.

Dette prinsippet ble tatt inn skattelovene i 1903 da Venstre, det danske bondepartiet, kontrollerte Folketinget. Skattelovene likestilte i prinsippet inntekter i aksjeselskap og inntekter i samvirkeforetak generert av handel med eller foredlet av varer fra ikke-medlemmer. I 1907 ble skattefriheten for kooperasjonens felles innkjøpsforening avklart i en rettsak.⁶⁹⁹ For brugsforeningene innebar skattepraksis at foreninger som handlet med ikke-medlemmer ble beskattet av hele sitt nettooverskudd og ikke bare av inntekten fra salg til ikke-medlemmer. Det er uklart om kjøpebonus var skattemessig fradragsberettiget eller ei ved ligningen. Skattesystemet innebar med andre ord at brugsforeninger med marginalt salg til ikke-medlemmer tapte betydelig i forhold til samvirkeforetak som ikke gjorde det. Det er ukjent om samvirkeforetak stod fritt til avvise handel med ikke-medlemmer.⁷⁰⁰

I 1911 foreslo Venstres finansminister at brugsforeningene skulle gjøres generelt skattepliktige uavhengig av salg til ikke-medlemmer. Folketinget forkastet forslaget med stort flertall i 1912. Det samme skjedde med et tilsvarende forslag fra de konservative i 1922. Skattelovbehandlingen i 1922 medførte likevel enkelte utvidelser av skatteplikten. Samvirkeforetak som foredlet medlemmenes produkter og så solgte dem helt eller delvis i detalj skulle beskattes av overskuddet av detaljhandelen, men altså ikke av salget til grossist. Intenjonen var åpenbart å beskytte småkjøpmenn. Fastsettelsen av de skattepliktige

698 Just 2000: 158-59.

699 Kruse 1918: 22.

700 Drejer 1930: 45.

samvirkeforetakenes skattbare inntekt skjedde etter bestemte regler hvor det ble beregnet et standard inntektsfradrag som i utgangspunktet skulle likebehandle aksjeselskap og samvirkeforetak.⁷⁰¹

Fra omkring 1930 økte kritikken av samvirkebeskatningen vesentlig. Den kom hovedsakelig fra handelsstandens organisasjoner og var konsentrert om kooperasjonen. I 1934 nedsatte regjeringen, bestående av sosialdemokratene og Radikale Venstre, et partssammensatt utvalg for å vurdere beskatningen av samvirkeforetak. Utvalget forsøkte å kartlegge den faktiske beskatningen av bruksforeningen som solgte til ikke-medlemmer i forhold til kjøpmennene målt i andel av omsetningen. Undersøkelsen viste en tilnærmet likebehandling.

Utvalget kom nesten frem til en enstemmig kompromissløsning i 1934, men handelsstandens representanter trakk seg i siste øyeblikk og en tredelt innstilling ble avgitt i 1936. Handelsstanden krevde at bruksforeningene skulle inntektsbeskattes av sitt overskudd før kjøpebonus, mens produksjons- og salgsforeninger (landbrukssamvirke m.m.) skulle skattlegges av sitt tilbakeholdte overskudd. Kompromissløsningen innebar en prosentligning svært lik den norske. Noe forenklet skulle samvirkeforetakenes skattbare inntekt fastsettes til 5 prosent av den skattbare formuen pluss den delen av overskuddet som knyttet seg til salg til ikke-medlemmer.

Den splittede innstillingen bidro til at flertallsregjeringen lot saken ligge helt til etter krigsutbruddet høsten 1939. Krigen økte statens inntektsbehov. Regjeringens forslag, som i formen minnet om den norske statskattebeslutningen i 1933,⁷⁰² ble innskjerpet av Folketinget for bruks- og innkjøpsforeningers del. Endringene fikk bare betydning for statsskatten, ikke kommunebeskatningen. For produksjons- og salgsforeninger blant næringsdrivende, samt deres innkjøpsforeninger, betydde Folketingets behandlingen i mars 1940 ingen skatte-skjerpelser, snarere tvert imot.⁷⁰³ De forble i hovedsak fortsatt fritatt fra beskatning.

Forbrukernes bruks- og innkjøpsforeninger fikk et nytt statsskatteregime i 1940. Det innebar generell skatteplikt uavhengig av salg til ikke-medlemmer etter samme regler som aksjeselskap med to vesentlige modifikasjonen. Denne type samvirkeforetak fikk et særskilt inntektsfradrag på opp til 4 eller 5 prosent

701 Kent 1927: 35-36, Jensen og Nielsen 1944: 6-7, Finansministeren 1948: 32-34. De to sistnevnte arbeider ligger også til grunn for det følgende når intet annet er opplyst. Scocozza og Jensen 1999 : særlig 452 ff er konsultert for valg og regjeringskonstellasjoner m.m.

702 I betydningen ett årlige skattelov/budsjettvedtak, ikke endringer av de generelle stats-skattelovene som «midlertidig» ble satt til side. Dette ble videreført frem til 1949!

703 Drejer 1952: 59. Skatteutskrivningsloven av 20.3.1940 presiserte at i den grad produksjons- og salgsforeninger foretok sporadiske innkjøp fra ikke-medlemmer påvirket det ikke deres skattemessige stilling, jf. Finansministeren 1948: 31.

av inntekten generert fra handel med medlemmene samt et fradrag på 1/3 av det tilbakeholdte overskuddet.⁷⁰⁴

Dette sikret skattefrihet for et romslig kjøpeutbytte og en del av egenkapitaloppbyggingen. Inntekten fra salg til henholdsvis medlemmer og ikke-medlemmer skulle skattlegges etter to progressive skattesatstabeller hvor inntekt over et visst nivå fra de sistnevnte ville bli få en mer enn dobbelt så høy skattesats som inntekt fra salg til medlemmer. Kooperasjonen skulle altså betale høyere skatt jo mer den konkurrerte om kunder som ikke var medlemmer.

Ved hver eneste behandling av statsbudsjettet frem til lovendringen i 1949 gikk de konservative inn for innstramminger av kooperasjonens skattevilkår, men ble stående alene som handelsstandens parlamentariske talsmenn.

Etter Folketingsvalget i 1945 nedsatte Venstre-regjeringen en ny partsammensatt utredningskomite for beskatningen av samvirkeforetak. Komiteen ble ikke ferdig med sitt arbeid før en ny mindretallsregjering fra sosialdemokratene overtok etter Folketingsvalget i 1947. Finansministeren ønsket ikke å fremme noe isolert forslag om samvirkebeskatningen og ba derfor bare om en prinsipp-utredning.

Også denne komiteen avga en tredelt innstilling i 1948, men representantene fra samvirke kunne subsidiært slutte seg til embedsmannsfraksjonens innstilling, hvor økonomiprofessor Kjeld Philip stod sentralt. Representantene fra handelsorganisasjonene og Industriraadet avviste at dette fraksjonsforslaget ville gi skattemessig likebehandling.⁷⁰⁵

Embedsmannsfraksjonen gikk inn for almen skatteplikt for de fleste og iallfall de viktigste samvirkeforetak. Hovedprinsippet var skattlegging etter regnskap etter fradrag for kjøpebonus/etterbetaling. En annen modifikasjon var at inntekter fra handel med ikke-medlemmer eller fra virksomhet ikke omfattet av hovedreglene skulle skattlegges på ordinær måte beregnet utfra den relative delen av omsetningen. Selv om brugs- og innkjøpsforeninger i utgangspunktet skulle likebehandles med produksjons- og salgsforeninger, ble det foreslått en særregel for de førstnevnte som i hovedsak betjente forbrukere. I den grad bonus fra brugs- og innkjøpsforeninger ikke ble beskattet på mottakers hånd, skulle deres skattbare inntekt ikke være mindre enn 4 prosent av skattbar formue.

704 På dette punkt er beskrivelsen i Jensen og Nielsen 1944: særlig 27, svært forskjellig fra Finansministeren 1948: 30. Jeg har referert sistnevnte selv om førstnevnte sannsynligvis er den mest presise. Den detaljerte skatteberegningen gitt i førstnevnte ga under bestemte forutsetninger klart større skattefordeler for brugsforeningene enn Finansministeren 1948: 30 gir inntrykk av.

705 Jf. også Grosserer-societetetskomite 1948.

Innstillingen ble behandlet av et tverrpolitisk Folketingsutvalg (-komite) som la grunnlaget for en flertallsløsning. Den ble vedtatt i 1949.⁷⁰⁶ Det nye skatteregimet ble vesentlig endret i 1966. Skatteregimet av 1949 bygget på almen skatteplikt og inntektsberegning på basis av prosentligning av skattbar formue som i Norge. For samvirkeforetak som ikke eller bare i helt marginal grad (tre prosent av omsetningen) handlet med ikke-medlemmer på salgs- eller innkjøpssiden var prosentsatsen fire (mot 3,5 i Norge). I den grad samvirkeforetakene hadde mer enn tre prosent av innkjøp eller salg med ikke-medlemmer skulle den skattbare formuen deles med det aktuelle forholdstallet fra omsetningen og denne andelen av formuen skulle ganges med seks prosent.⁷⁰⁷

Før skatten ble beregnet kunne samvirkeforetakene trekke fra ¼ av den del av samvirkeforetakets inntekter som var blitt brukt til å øke dets formue eller egenkapital så sant dette ikke utgjorde mer enn ¼ av den beregnede inntekt. Av denne skattbare inntekt skulle det beregnes 25 prosent statsskatt for brugsforeninger og 10 prosent for innkjøpsforeninger som fikk tilsvarende satsreduksjoner for andre inntektsskatter. Produksjons- og salgsforeninger ble i hovedsak skattlagt etter samme satser som innkjøpsforeninger.

Samvirkeforetak omfattet av de danske skattereglene hadde altså gunstigere vilkår enn i Norge også etter endringene i 1949. Det er mer usikkert om skattefordelene i forhold til konkurrentene personlig næringsdrivende og aksjeselskap var større enn i Norge.⁷⁰⁸

Da samvirkebeskatningen ble endret i 1966, med virkning fra 1968-69, hadde aksjeselskap og bruksforeninger samme skattesats, 44 prosent. Gjensidige forsikringsselskaper, stiftelser og selveiende institusjoner betalte 41 prosent skatt. Produksjons-, salgs- og innkjøpsforeninger, bestående av næringsdrivende, betalte 18 prosent skatt.

Endringen i 1966 omfattet bruksforeningene, det vil si kooperasjonen, og innkjøpsforeninger hvis deres medlemmer ikke utelukkende brukte foreningenes leveranser som innsatsfaktorer i sin næringsvirksomhet. Denne typer samvirkeforetak skulle underlegges samme regler som aksjeselskap, men bonus var fradragsberettiget etter nærmere regler. Før skatten ble beregnet kunne samvirkeforetak også trekke fra halvparten av den gjenværende inntekten begrenset oppad til 1,25 prosent av selskapets skattbare formue.

706 Det følgende bygger på Plate 1956.

707 Inntekten i et samvirkeforetak hvor 20 % av kjøp eller salg var knyttet til ikke-medlemmer skulle altså beregnes slik hvis skattbar formue er A: $\Sigma[A \times 80 \% \times 4 \% + A \times 20 \% \times 6 \%]$

708 I Danmark hadde for eksempel aksjeselskap lenge rett til å trekke fra opp til halvparten av selskapets inntekt, begrenset til 2,5 % av innbetalt aksjekapital, før beregning av skattepliktig inntekt, jf. *Andelsbladet* 1968 nr.4: 75. Det følgende bygger på ibid. 74-80 og Finansdepartementet 1978: 135-136.

Systemendringen for forbrukersamvirke skal ha skjedd etter forhandlinger mellom det danske motstykket til NKL og den sosialdemokratiske mindretallsregjeringen. Det skjedde blant annet på bakgrunn av at NKLS parallell FDB hadde overtatt en dansk dagligvarekjede (Irma) som ble drevet videre på egne premisser samtidig som kooperasjonen i de største byene fusjonerte til ett konsern som hadde begrensede overskudd. Det ble utformet svært liberale overgangsregler ved endringen til regnskapsligning. Systemendringen førte til at mange mindre selvstendige samvirkelag fikk økt skattebelastning, mens resultatet ble det motsatte for FDB.⁷⁰⁹

En annen fordel sett fra kooperasjonens synsvinkel må ha vært at den langvarige kampanjen fra industri- og handelsorganisasjoner om kooperasjonens skattemessige konkurransefortrinn mistet sitt grunnlag. Sett fra kooperasjonens synsvinkel var det paradoksalt at hovedangrepene fra næringslivsorganisasjonene var rettet mot dem og ikke produksjons-, salgssamvirke som hadde vesentlige gunstigere vilkår fra 1949. Denne forskjellsbehandlingen ble videreført på 1970-tallet. Da betalte aksjeselskap og forbrukersamvirke 36 prosent inntektsskatt, mens samvirkeforetak for næringsdrivende, ikke minst innenfor landbruket, betalte 14 prosent skatt av sin prosentberregnede inntekt.

I motsetning til i Norge overlevde prosentligningen de omfattende reformene av den danske selskapsbeskatningen fra slutten av 1980-tallet med sikte på utvidelse av skattegrunnlaget og reduserte skattesatser. Det reflekterer landsbrukssamvirkets økonomiske tyngde og politiske innflytelse i en periode hvor Venstre og de konservative satt i regjeringssposisjon.⁷¹⁰

3.1. Den norske prosentligningen som forbilde?

Det er flere interessante aspekter ved den danske samvirkebeskatningen sett med norske øyne. Den mest slående parallellen er diskusjonen om og overgangen til prosentligning i 1949. Det er neppe tvil om at Norge var et forbilde, selv om også Holland hadde prosentligning i en periode fra 1942 innført av den tyske okkupanten. Den danske prosentligningen var gunstigere enn i Norge, særlig for samvirkeforetak eid av næringsdrivende.⁷¹¹

709 NKLS arkiv, samvirkebeskatningen boks 1, notat 30.11.1983 MB/KV «Kooperativ skatt i Sverige og Danmark».

710 Finansdepartementet 1989: 71 ff., Bekkum og Dijk 1997: 47 opplyser at i 1994 ble vedtatt at samvirkeforetak underlagt prosentligning skulle beskattes som aksjeselskap hvis mer enn 25 % av deres omsetning var knyttet til medlemmer i tre år etter hverandre.

711 Finansministeren 1948: særlig 39 ff og 52 ff. Jeg har ikke hatt tilgang til komiteinnstillingen fra 1936 hvor prosentligning ble luftet første gang.

Den danske samvirkebeskatningen synes å ha hatt tyngre rettslige føringer i den forstand at høyesterettsdommen fra 1880 fikk større og mer langvarige konsekvenser enn høyesterettsdommer i skattesaker i Norge før skattelovene av 1911. Dommen av 1880 innebar at alle samvirkeforetak som bare handlet med medlemmer ble definert som virksomheter som ikke drev næringsvirksomhet. De kunne dermed heller ikke beskattes. Først i 1949 ble det generell skatteplikt for samvirkeforetak. Den norske høyesteretten, som aldri fikk en tilsvarende sak til behandling, avviste en lignende påstand i skattesaken i 1901. I Norge synes det aldri å ha vært rettslig tvil om at samvirkeforetak i utgangspunktet var skattepliktige selv om kooperasjonen argumenterte for det på begynnelsen av 1900-tallet.

Denne rettslige føringen bidro sannsynligvis også til at de danske skattereglene i større grad enn i Norge tok utgangspunkt i samvirke som organisasjonsform, til tross for fraværet av en særskilt samvirkelovgivning, og ikke hvilken sektor eller marked samvirkeforetaket opererte i. I Danmark gikk det andre skatterettslige hovedskille mellom samvirkeforetak eid av henholdsvis forbrukere og næringsdrivende/foretak. De sistnevnte, dominert av landbrukssamvirke, fikk de klart gunstigste skattereglene. Noen dansk parallell til deltakerligningen av meieriene 1911-1965 fantes ikke.

Den langt gunstigere beskatningen av samvirkeforetak eid av næringsdrivende og bedrifter enn i Norge, ikke minst innenfor landbruket, skyldtes at dansk landbrukssamvirke kombinerte økonomisk og politisk styrke på en helt annen måte enn den danske kooperasjonen. Fra slutten av 1800-tallet representerte landbrukssamvirke en av de viktigste og mest suksessrike deler av dansk økonomi og eksport. Selv om andelsmeieriernes suksess i meieriindustriens barndom skyldtes klare organisatoriske fortrinn i forhold til leverandørene sammenlignet med andre organisasjonsformer, var andelsmeieriernes skattefordeler neppe uten betydning for deres dominerende stilling i Danmark.⁷¹²

De partipolitiske representantene for landbrukssamvirkets eiere, bønder og husmenn, henholdsvis Venstre og Radikale Venstre, dominerte dansk politikk frem til midten av 1920-tallet. Venstre, gikk i motsetning til det norske Bondepartiet, tidlig inn for at kooperasjonen skulle skattlegges hardere enn andre samvirkeforetak. Det kan forklares med at Venstre hadde større oppslutning i byenes borgerskap enn sitt norske søsterparti. Selv om skatteendringene i 1922 gjaldt landbrukssamvirke, må de betraktes som en klar politisk konsesjon fra Venstre til kjøpmennene.

Kjøpmenn og grossister hadde hele tiden de konservative som sine fremste partipolitiske talsmenn, men de hadde lenge marginal innflytelse i Folketinget. Skatteskjerpelsene for forbrukersamvirke vedtatt i mars 1940 skjedde i en situ-

712 Selv om Henriksen 1999 ikke tar opp dette aspektet.

asjon hvor statens inntektsbehov var uvanlig akutte. Forslaget ble initiert av en sosialdemokratisk finansminister i en flertallsregjeringen hvor Radikale Venstre var med. Arbeiderparti-regjeringen i Norge vurderte neppe noe lignende forslag hverken vinteren 1939-40 eller de neste par tiårene. Dertil var partiets forhold til kooperasjonen altfor intimt.

Overgangen til prosentligning i 1949 var resultatet av et bredt politisk kompromiss skapt i Folketinget i samsvar med danske parlamentariske tradisjoner. Det minner om den rolle finanskomiteen i Norge har spilt på dette området. Avviklingen av forbrukersamvirkets skattemessige særstilling i 1966 ble også gjennomført av sosialdemokratene i regjeringsposisjon i en hestehandel med kooperasjonen. I Norge var det først aktuelt i forbindelse med skattereformen i 1991. Da ble samvirkebeskatningen en brysom detalj for en Arbeiderparti-regjering som plutselig forlot tidligere posisjoner. Det gjorde regjeringen sårbar overfor samvirkets lobbyvirksomhet. De omfattende skattereformene fra slutten av 1980-tallet fikk store konsekvenser for den norske samvirkebeskatningen, men mens den danske knapt ble berørt.

Det kan også nevnes at skattefordeler for samvirkeforetak ikke har vært begrenset til (Vest) Europa. I USA anerkjente den første føderale inntektsskatte-loven av 1916 fradragsrett for bonus og etterbetaling. Lokale samvirkeforetak, herunder ansvarlige gjensidige selskap innenfor livsforsikring, og lokal infrastruktur som strøm og telefon, ble innvilget skattefritak under bestemte forhold. Frem til 1951 ga den føderale skatteloven fullt skattefritak til salg- og innkjøpssamvirke blant bønder under bestemte forutsetninger.

For salgssamvirke ble det stilt krav om åpent medlemskap i det område foretaket drev virksomhet og etterbetaling i forhold til leveranse. I den grad overskuddet ble betalt ut som etterbetaling eller som tilgodehavende i foretaket (f.eks. tvungent låneinnskudd) var det skattbar inntekt på mottakers hånd. Tilbakeholdt overskudd i form av felles egenkapital var imidlertid skattefrie. For innkjøpssamvirke ble det stilt krav om at ikke-medlemmer skulle stilles likt med medlemmer også i forhold til bonus. Et slikt likebehandlingskriterium synes å ha vært ukjent i Europa.

Endringen i 1951 innebar at tilbakeholdte overskudd som hovedregel ble skattlagt på ordinær måte. Samvirkeforetaket som imøtekom rigorøse krav om dokumentasjon for alle handelstransaksjoner de var involvert i og som hadde minst 85 prosent av sin virksomhet knyttet til medlemmene kunne imidlertid fortsatt forbli unntatt fra inntektsskatt. På slutten av 1950-tallet forsøkte halvparten av bøndernes samvirkeforetak å tilpasse seg disse skattereglene.⁷¹³ I

713 Jf. Angevine og Dodge 1960, Kassman og Sexton 1954. Se ellers Guthmann 1960, Guthmann 1951, Bradley 1947

praksis opprettholdt store deler av jordbrukets salgs- og produksjonssamvirke, ikke minst innenfor meieriindustrien, sin skattefrihet.⁷¹⁴

Den første føderale inntektsskatteloven i Canada i 1917 åpnet for skattefrihet for gjensidige selskap (mutual corporations). Det var uklart om denne omfattet samvirkeforetak, men de var små og få på denne tid og de fleste falt derfor utenfor av den grunn. En høyesterettsrettsdom i 1930 åpnet for skattefrihet for samvirkeforetak hvis foretaket kunne betraktes som agenten for prinsipalen (medlemmet) uten å utløse deltakerligning på medlemmenes hånd. Samtidig ble foretaket betraktet som en selvstendig juridisk person selskapsrettslig. I sin konsekvens minner dette om den danske høyesterettsdommen fra 1880. Skatteloven ble endret i kjølvannet av dommen senere samme år slik at salgs- og innkjøpssamvirke for bønder og fiskere ble skattefrie.

I 1946 ble skatteloven revidert. Endringen innebar at alle former for rabatt, bonus og etterbetaling ble fradragsberettiget for alle typer foretak, men betingelsen knyttet til fradragene var slike at de i hovedsak bare kunne brukes av samvirkeforetak. For å oppmuntre etableringen av nye samvirkeforetak fikk slike foretak skattefrihet i tre år. Sistnevnte regel ble avvirket i 1972 sammen med en bestemmelse om at den skattbare inntekten ikke kunne utgjøre mindre tre prosent av selskapets kapital eller mindre enn renter på lånekapital. Dette innebar at foretaket kunne få en betydelig skattbar inntekt selv om overskuddet var minimalt eller negativt. Alle inntekt fra salg med ikke-medlemmer skulle beskattes på ordinær måte.

Lovendringene fra 1946 satte imidlertid ikke til side den retts- og ligningspraksis som ble initiert i nevnte høyesterettsdommen av 1930 for samvirkeforetak som betraktet som medlemmenes (prinsipalens) agent. Også samvirkeforetak definert som «non-profit» var skattefrie institusjoner på slutten av 1970-tallet. Disse samvirkeforetak kunne derved bygge opp sin egenkapital uten noen form for beskatning.⁷¹⁵

4. Komparative konklusjoner

En overfladisk gjennomgang av beskatningen av samvirkeforetak i Vest Europa gjennom 1900-tallet viser et svært variert bilde både mellom land og med hensyn til utviklingen av det enkelte lands skatteregler for samvirkeforetak. I de fleste land synes samvirkeforetak generelt eller innenfor bestemte sektorer å ha hatt særskilte skatteregler i forhold til andre selskap med begrenset ansvar gjennom mesteparten av perioden. De særskilte skattereglene innebar normalt

714 Porter og Scully 1987

715 Omtalen av Canada bygger på Ish 1975.

alt fra marginale til meget betydelig skattefordeler i forhold til aksjeselskap. Mest åpenbart var dette for samvirkeforetak som var helt eller delvis fritatt for beskatning.

I Norge var det bare tilfelle for melkesentralene fra 1936. Det norske prinsippet om at kooperasjonens inntekter fra salg til ikke-medlemmer skulle beskattes som ordinær næringsinntekt synes å ha vært vanlig i flere land.

Minimumsversjonen av skattefordeler var noe gunstige fradragsregler for kjøpebonus og etterbetaling enn for andre foretak. I flere europeiske land ble disse reglene skjerpet over tid i retning av at bonus måtte forhåndsgaranteres uavhengig av årsresultatet for å være fradragsberettiget.⁷¹⁶

Metodene for å gi skattefordeler varierte mye. I Storbritannia var mesteparten av samvirkeforetakenes inntekter fritatt for beskatning frem til 1933 da disse ble tilnærmet likestilt med andre foretak. I Finland fikk samvirkeforetak som oppfylte bestemte regler halvert sin skattbare inntekt beregnet utfra regnskapet i perioden 1916-1943.⁷¹⁷ Bruk av ulike skattesatser var vanlig, slik som i Sverige fra 1947.⁷¹⁸ Den norske formen for skjønnsligning, prosentligning, for å fastsette skattbar inntekt, var helt uvanlig inntil Danmark kopierte betydelige deler av ordningen i 1949. Skattefrihet for samvirkeforetak som bare handlet med egne medlemmer var en metode som flere enn Danmark brukte. (Vest-)Tyskland praktiserte en slik ordning fra 1920 og minst frem til 1933 for den føderale selskapsskatten.

Norge synes å ha gått lenger enn de fleste land i å begrense skattefordelene til samvirkeforetak innenfor utvalgte sektorer og ikke til organisasjonsformen som sådan. Fraværet av en særskilt selskapslovgivning for samvirkeforetak synes å være en forklaring, men Danmark viser at fraværet av samvirkelovgivning ikke kan tillegges stor forklaringskraft. Det skattemessige skille mellom gjensidige (forsikrings-) selskap og selveiende institusjoner, som sparebanker, på den ene siden og samvirkeforetak med skattefordeler synes også å ha vært større i Norge enn i mange land, selv om dette ikke er undersøkt i særlig grad.

I en rekke europeiske land ble skattefordelene for samvirkeforetak strammet inn eller tilnærmet avvirket i mellomkrigstiden eller under andre verdenskrig. Det gjaldt iallfall for Storbritannia, Frankrike, Østerrike, Danmark og Finland. I Norge ble det ikke vedtatt noen slike innstramminger med unntak av statsskattevedtaket i 1933 som ikke fikk langsiktige virkninger. Tendensen var snarere

716 Feks, Finland senest fra 1943, jf. Finansministeren 1948: 46-47, Finansdepartementet 1978: 138.

717 Finansministeren 1948: 46, Kent 1927: 33-34, NKLS arkiv, Juells papirer, boks 20/60: Notat «Beskatningen av andelslag i Finland». I tillegg fikk samvirkeforetaket trekke fra opp til 6 % prosent forrentning av andelskapitalen.

718 Andre eksempler er Sveits, Finansministeren 1948: 55 ff.

den motsatte gjennom utvidelsen til fiskesalgslagene i 1931 og skattefriheten for melkesentralene i 1936. Et påfallende komparativt trekk ved den norske samvirkebeskatningen er dens systemiske stabilitet fra 1911 (fra 1917 for kooperasjonen) til 1991 med prosentligningen som kjerne. Få om noe land hadde en tilsvarende systemstabilitet. Sverige er av de land som kommer nærmest på dette punkt.

En annen viktig europeisk tendens som først og fremst karakteriseres perioden etter 1945, men som Norge ikke var en del av, er at samvirkeforetak innenfor landbruket får gunstigere vilkår enn andre samvirkeforetak og særlig sammenlignet med kooperasjonen. Det rimelig å sette dette i sammenheng med den klare politiske ambisjonen om å opprettholde familiejordbruket som de vest-europeiske land hadde etter 1945.⁷¹⁹

Vest-Tyskland er et sentralt eksempel på dette. Siden 1969 har samvirkeforetak innenfor landbruket som begrenser sin virksomhet til medlemmer vært fritatt for selskapsskatt. Disse foretakene betraktes som forlengelsen av det enkelte medlem og deres gårdsdrift. Bøndernes inntektsbeskatning, herunder bonus og andelsutbytte, skjer etter svært gunstige regler.⁷²⁰

Blant EU-landene var reglene for beskatning av samvirkeforetak innenfor jordbruket svært ulike midt på 1990-tallet. For landbrukssamvirke innebar det svært ulike skattebetingelser både i forhold til samvirkeforetakenes nasjonale konkurrenter og konkurrerende samvirkeforetak i andre EU-land.⁷²¹

I Spania hadde samvirkeforetak betydelige skattefordeler i forhold til andre selskap – omkring halvparten av skattebelastningen - under forutsetning av at mer enn halvparten av virksomheten er knyttet til medlemmene. Lignende regler og betingelser fantes i Frankrike.⁷²² I Italia var samvirkeforetak fritatt for inntektsbeskatning hvis mer enn 60 prosent av verdiskapningen er knyttet til medlemmene. Dessuten var det liberale skatteregler for ordinært produksjonssamvirke mellom bønder.

I Belgia skatter jordbrukssamvirke i prinsippet etter samme regler som andre selskap, men i praksis synes de å ha skattefordeler av et uklart omfang. Situasjonen i Nederland er også uklar. I Irland mistet jordbrukssamvirke sine skattefordeler i 1994. I Finland, Storbritannia og Sverige ble samvirkeforetak beskattet på samme måte som aksjeselskap.

719 F.eks. Peterson 1980.

720 Både i Tyskland og Frankrike har bønder klart gunstigere skattevilkår enn næringsdrivende og selskap i andre deler av økonomien, jf. Haanes 2001. Se ellers Finansdepartementet 1978: 139-140, Bekkum og Dijk 1997: 56.

721 Det følgende er basert på landbeskrivelsene i Bekkum og Dijk 1997.

722 Maskinsamvirke og vinproduksjon driver dessuten skattefritt utfra Bekkum og Dijk 1997: 84.

I forhold til andre vest-europeiske land synes skattefordelene for norsk landbrukssamvirke, uten systematisk skatteplanlegging i kjølvannet av Høyesterettsdommen høsten 2001, ikke å skille seg avgjørende ut. I forhold til de land som har de mest liberale skattereglene, som Tyskland og Frankrike, er kanskje det mest slående at det norske regelverket har en mye smalere rekkevidde ved å utelukke samvirkeforetak i primærproduksjonen.

Samvirkets skattefordeler i organisasjonsformens fødsel og barndom, som i Norge strekker seg frem til omkring 1920, var mindre enn i en rekke europeiske land. Det gjaldt ikke minst Storbritannia og Danmark hvor samvirke stod relativt langt sterkere enn i Norge omkring 1920. Iallfall etter 1945 tyder mye på at den norske kooperasjonen fikk relativt sett bedre skattevilkår sammenlignet med sine europeiske kolleger.

Det synes ikke å være noen entydig sammenheng mellom skattefordelens omfang og samvirkets vekst og suksess i de ulike land. Den svenske kooperasjonen, som var den klart mest suksessrike i Vest-Europa gjennom 1900-tallet sett under ett, hadde mindre skattefordeler enn den norske kooperasjonen. Den britiske kooperasjonen blomstret både med og uten betydelige skattefordeler. På den annen side er neppe tvil om at samvirkeforetakenes sentrale stilling i omsetning og foredling av jordbruksvarer og bøndenes kjøp av innsatsfaktorer også har skattemessige forklaringer. Det gjelder både i Danmark og Norge. Det vil imidlertid kreve svært omfattende landbaserte studier for å kunne si noe mer presist om hvor viktig skatterelaterte forklaringer er.

Vedlegg II: Forkortelser brukt i tekst og noter

AD	Arbeidsdepartementet
AP	Arbeiderpartiet
B.innst.S.	Budsjettinnstilling til Stortinget
B.prp.	Budsjettproposisjon til Stortinget
BP	Bondepartiet
Frp	Fremskrittspartiet
FrV	Frisinnede Venstre
FTD	Finans- (og toll)departementet
H	Høyre
HC	House of Commons (Hansard)
HD	Handelsdepartementet
Innst. O.	Innstilling til Odelstinget
Innst. S.	Innstilling til Stortinget
JD	Justisdepartementet
Kgl.res.	Kongelig resolusjon
KrF.	Kristelig Folkeparti
LO	Landsorganisasjonen
LS	Landbrukets Sentralforbund
lskl	landskatteloven
LT	Lagtingstidende
NI	Norges Industriforbund
NB	Norges Bondelag
NBS	Norsk Bondeog Småbrukerlag
NHF	Norges Handelsstands Forbund
NHO	Næringslivets Hovedorganisasjon
NKB	Norges Kjøbmandsblad
NKL	Norges Kooperative Landsforening
NKLF	Norges Kolonialog landhandelforbund
NLH	Norges Landbrukshøgskole

NRK	Norsk Rikskringkasting
NS	Nasjonal Samling
NTB	Norsk Telegrambyrå
NSF	Norges Skogeierforbund
NOS	Norges offisielle statistikk
OT	Odelstingstidende
Ot.prp.	Odelstingsproposisjon
RA	Riksarkivet
Rt.	Norsk Retstidende
SNF	Stiftelsen for samfunnsog næringslivsforskning
SP	Senterpartiet
St.meld.	Stortingsmelding eller Stortingsmedelelse
St.prp.	Stortingsproposisjon
ST	Stortingstidende
SV	Sosialistisk Venstreparti
UD	Utenriksdepartementet
UTV	Dommer, uttalelser m.v. om skattesaker og skattespørsmål Utgitt av Utvalget for Ligningsnevndenes landsforbund. Fra og med 1953 er dette verket inndelt i årganger, tidligere var det inndelt i deler (I-XI). Henvisninger til de sistnevnte gis til de reviderte utgavene i bind I-VI når intet annet er opplyst.
V	Venstre

Vedlegg III: Kilder

Følgende kilder er gjennomgått i forbindelse med prosjektet

- Stortingsforhandlingene, for nærmere detaljer se notene

Medlemsblad/tidsskrifter gjennomgått mer eller mindre systematisk via den årlige innholdsfortegnelsen:

- *Bedriftsøkonomen* 1958-1977 (intet oppslag om samvirkebeskatningen)
- *Forbrukeren*, NKLS organ for kooperasjonen i Norge, 1946-1969
- *Kooperatøren*, NKLS blad for forbruksforeningenes medlemmer 1906-1911, 1917, 1926-1934
- *Norges Kjøbmandsblad* 1924-1937, 1946-1954
- *Handelsstandens Maanedsskrift/-blad/Norges Handel* 1911-1960
- *Retstidende*
- *Statsøkonomisk Tidsskrift* 1897-1985
- UTV eller Dommer, uttalelser m.v. om skattesaker og skattespørsmål Utgitt av Utvalget for Ligningsnevndenes landsforbund.

NKLS arkiv:

I Kirkegaten 4:

- NKLS styreprotokoll 1906-08 som inkluderer stiftelsesprotokollen, 1916-1917, 1932-1935. Styreprotokollen mellom 1908-10 og 1926-31 er forsvunnet.
- kopibok O.Dæhli 1906-1907
- boks diverse brev/notater O.Dæhli 1911-1913
- styrets brev 1926, boks 66-68
- styrets brev 1932-34: boks 132-139, 145-152, 1947: boks 336
- diverse saker fra direktør Juells tid boks 59-63
- samvirkebeskatningen 1991, boks 1-3
- boks om høring om Aarbakke-utvalgets innstilling

På Samvirkeskolen/kompetansesenteret i Bærum:

- boks 34, 48, 49 +

Ukatalogisert materiale om samvirkebeskatning: Tre brune arkivbokser hovedsakelig med brosjyrer, avisutklip o.l, en saksmappe i hyssing: skattespørsmål 1911-1917 (5), en saksmappe i hyssing: «skattesaken 6» som omhandler kil-demateriale 1921-23, to A-4 tidskriftkassetter i en plastpose hovedsakelig om perioden 1950-1985. I noteapparatet brukes bare henvisning NKL-skole til dette materiale.

Finansdepartementets arkiv:

- enkelte brev fra kopibøkene

Handels- og industridepartementets arkiv:

- Industrikontoret A, I EL 0023 Samvirkeoven

Høyres stortingsgruppes og gruppestyreprotokoll 1945-1965:

- Finnes både i Høyres arkiv på Riksarkivet og i Stortingsarkivet

Litteratur

- Ager-Hansen, A. 1932: «Litt um dei økonomiske samvirkeorganisasjonars skatt», *Tidsskrift for det norske Landbruk*: 17-27.
- Amundsen, E. S., C. Andersen og J.G Sannarnes 1990: *Skatte- og avgiftsforhold i norske everk, SAF-Rapport 12/1990*, Bergen: SAF.
- 1991: «Grunnrentebeskatning av vannkraft», *Sosialøkonomen*, (1).
- Andenæs, Johs 1990: *Statsforfatningen i Norge*. 7. utg. utg, Oslo: Tano.
- Angevine, David W. og Philip J. Dodge 1960: *Cooperatives and Taxes*, Chicago: The Cooperative League of the U.S.A.
- Arbeiderparti, Det Norske 1949: *Landsmøtet 1949 Protokoll*, Oslo: Det Norske Arbeiderparti.
- Aresvik, Oddvar 1952: *Samvirke Teoretiske analyse Referat av professor Aresvik's forelesninger i landbruksøkonomi vårsemesteret 1952*, Ås: Norges Landbrukshøgskole.
- Aschehoug, T. H. 1903: *Sosialøkonomik En videnskabelig fremstilling af det menneskelige samfunds økonomiske virksomhed*. Vol. Første bind, Kristiania: Aschehoug.
- Aschehoug, T.H. 1898: «Afkastning og indtægt», *Statsøkonomisk Tidsskrift*: 209-306.
- Augdahl, Per 1929: «Aktieselskaper og andelslag», *Norsk Retstidende*: 1025-1030.
- Bachke, L.B. 1977: *Nektelse av forretningsforbindelse*, Oslo: Universitetsforlaget.
- Bekkum, Onno- Frank van og Gert van Dijk red. 1997: *Agricultural Cooperatives in the European Union Trends and Issues on the Eve of the 21st Century*, Assen: Van Gorcum.
- Bohn, Robert 2000: *Reichskommisariat Norwegen «Nationalsozialistische Neuordnung» und Kriegswirtschaft*. Vol. 54, *Beiträge zur Militärgeschichte*, München: R. Oldenburg.
- Borgen, Hans, Sigve Erland og Asbjørn Ringen red. 1981: *Norske Melkeprodusenters Landsforening 100 år 1881-1981*, Oslo: Norske Melkeprodusenters Landsforening.
- Borgenvik, Hallvard 1968: «Hovedproblemer i innstillingen fra 'Skattekomiteen av 1968'», *Statsøkonomisk Tidsskrift*: 32-40.
- Borgenvik, Hallvard, Odd Aukrust og Arne Øien 1958: *Det norske skattesystemet 1958, Samfunnsøkonomiske studier nr.7*, Oslo: Statistisk Sentralbyrå.
- Bradley, W.L. 1947: «Taxation of cooperatives», *Harvard Business Review*, XXX: 576-586.
- Bugge, K. L. 1971: *Om beskatning av aksjeselskaper : en praktisk veiledning*. 4. utg. utg, Oslo: Sem & Stenersen.
- Børset, Per og Toralf Sætre 1959: *Forbrukerkooperasjonens beskatning*, Oslo: Opplysningsinstituttet for fritt næringsliv.
- Carbery, Thomas F. 1969: *Consumers in Politics A history and general review of the Co-operative Party*, Manchester: Manchester University Press.
- Christensen, P. I og Abraham Hallenstvedt 1984: *Notfiskarsamskipnaden 1934 - 1984 faglig og økonomisk organisering gjennom 50 år*, Trondheim: Notfiskarsamskipnaden.
- Christensen, Pål og Abraham Hallenstvedt 1990: *På første hånd : Norges råfisklag gjennom femti år*, Troms: Norges Råfisklag.

- Dahl, Hans Fredrik m.fl red. 1995: *Norsk Krigsleksikon*, Oslo: Cappelen.
- Danielsen, Rolf 1984: *Borgerlig oppdemningspolitikk. Høyres historie 1884-1984 Bind II*, Oslo: Cappelen.
- red. 1975: *Protokoll for Venstres Stortingsgruppe 1883-1940 I: 1883-1924*, Oslo: Kjelde-skriftfondet.
- red. 1976: *Protokoll for Venstres Stortingsgruppe 1883-1940 II: 1925-1934*, Oslo: Kjel-deskriftfondet.
- Daunton, Martin 2001: *Trusting Leviathan the politics of taxation in Britain, 1799-1914*, Cambridge: Cambridge University Press.
- 2002: *Just Taxes The politics of taxation in Britain, 1914-1979*, Cambridge: Cambridge University Press.
- David, Paul 1985: «Clio and the economics of QWERTY», *American Economic Review*, 75 (2): 332-337.
- David, Paul A. 1986: «Understanding the Economics of QWERTY: The Necessity of History», *Economic History and the Modern Economist*, red. W. N. Parker, Oxford: Basil Blackwell.
- Debes, Inge 1936: *Forbrukerkooperasjonens historie i Norge II Gjennombruddet 1891-1915*, Oslo: Norges kooperative landsforening.
- Drejer, A. Akselsen 1930: *Den danske andelsbevægelse*, København: Martins Forlag.
- 1952: *Den danske andelsbevægelse*, København: Det danske forlag.
- Eckhoff, Torstein og Eivind Smith 1994: *Forvaltningsrett*. 5. utg. utg, Oslo: Tano Aschehoug.
- Eikeseth, Thv 1980: *S/L Østlandets Melkesentral 1930-1980*, Oslo: Østlandets Melkesentral.
- Espeli, Harald 1983a: Høyre og landbrukspolitikken 1945-1965. Hovedoppgave i historie, Universitetet i Oslo.
- 1986a: «Jens Hauglands dagbok», *Landbruksøkonomisk Forum*, 3 (4): 39-43.
- 1990: *Fra hest til hestekrefter. Studier i politiske og økonomiske rammebetingelser for mekaniseringen av norsk jordbruk 1910-1960*. Vol. Melding nr.2, Ås: Norges Landbruks-høgskole, Institutt for økonomi og samfunnsfag.
- 1991: «Landbruket under krigen», *Nytt søkelys på okkupasjonshistorien*, Oslo: Den norske historiske forening.
- 1993: *Fra Thagaard til Egil Bakke. Hovedlinjer i norsk konkurransepolitikk 1954-1990*, Bergen: SNF-rapport 39/93.
- 1995a: *Private konkurransereguleringer innenfor forsikringsbransjen i Norge 1900-1985 og myndighetenes holdning til disse.*, *Det nye pengesamfunnet Rapport nr.70*, Oslo: Norges Forskningsråd.
- 1995b: *Konkurransereguleringer innenfor privat bankvirksomhet i Norge 1900-1985; med hovedvekt på forretningsbankenes rentereguleringer og myndighetenes holdning til disse.*, *Det nye pengesamfunnet Rapport nr.72*, Oslo: Norges Forskningsråd.
- 1998a: *Skattereform og lobbyvirksomhet. En case-studie av Stortingets behandling av skattereformens delingsmodell (1990-95) og forsøkene på å påvirke utfallet av denne*, *ISF Rapport 98: 3*, Oslo: Institutt for samfunnsforskning.
- 1999: *Lobbyvirksomhet på Stortinget. Lange linjer og aktuelle perspektiver med hovedvekt på næringsinteresser og næringspolitikk*, Oslo: Tano Aschehoug.
- 2001: «Kraftverksbeskatningen. Lange linjer og aktuelle perspektiver på striden om sektorskatteregimet på 1990-tallet», *Samarbeidets kraft Elforsyning og bransjeorganisering 1901-2001*, red. L. Thue og H. Rinde, Oslo: Energi Forlag.
- 2002: *En reguleringshistorisk skisse av jordbruksvaresektoren 1970-2000*, *Forskningsrapport nr.4 2002*, Sandvika: Handelshøyskolen BI.

- 2002a: «Perspectives on the distinctiveness of Norwegian price and competition policy in the XXth century», *Journal of European Economic History*, 31 (3): 621-660.
- 2003: *Samvirkebeskatningen i Norge på 1900-tallet. En historisk analyse av den politiske debatten, regelverket og ligningspraksis med hovedvekt på landbrukssamvirke og forbrukerkooperasjonen*, Forskningsrapport nr. 2 - 2003 Handelshøyskolen BI, Sandvika: Handelshøyskolen BI.
- Fasting, Kåre 1960: *Vintersild saga : sild og samfunn gjennom hundre år*, Bergen: Noregs sildesalslag.
- 1962: *Feitsildsoga : sild og samfunn. 2: Feitsild- og loddefiske gjennom århundrene*, Bergen: Feilsildfiskernes salgslag.
- Finansdepartementet 1904: *Indstilling til I.Almindelig skattelov for landet. II Almindelig skattelov for byerne. III Lov om adgang til kommunerne til at paalægge visse nærings- og bevillingsavgifter. IV. Lov om regnskapshold.*, Kristiania.
- 1923: *SOU 1923: 69 Betänkande om Inkomst- och Förmögenhetsskatt, Statens Offentliga Utredningar*, Stockholm: Finansdepartementet.
- 1924: *SOU 1924: 53 1921 års kommunalskattekommittees betänkande angående Den kommunala beskattningen avgivet den 15 oktober 1924 Del I Lagförslag, allmän motivering speciell motivering*, Stockholm: Finansdepartementet.
- 1924a: *SOU 1924: 53 1921 års kommunalskattekommittees betänkande angående Den kommunala beskattningen avgivet den 15 oktober 1924 Del II Reservationer, bilagor, tabeller, saksregister*, Stockholm: Finansdepartementet.
- 1932: *Beskatning av samvirkelag. Innstilling VIII fra den ifølge stortingsbeslutning 19. juni 1929 nedsatte skattelovkommisjon*, Oslo: Finansdepartementet.
- 1953a: *Innstilling II fra Skatteutvalget angående reglen eom beskattning av jordbruk og skogbruk. Oppnevnt 12.mai 1949*, Oslo: Finans- og tolldepartementet.
- 1968: *Innstilling fra skattekomiteen av 1966 Formann Ole Rømer Sandberg*, Oslo: Finansdepartementet.
- 1978: *NOU 1978: 5 Samvirkebeskatning*, Oslo: Universitetsforlaget.
- 1989: *NOU 1989:14 Bedrifts- og kapitalbeskatningen - en skisse til reform*, Oslo.
- Finansministeren 1948: *Betænkning vedrørende beskattning af brugsforeninger m.v. avgivet af den af finansministeren under 13.marts 1946 nedsatte udvalg*, København.
- Finnøy, Steinar 1960: *Forbrukerkooperasjonens beskattning, sett i forhold til beskattningen av aksjeselskap og personlige foretak*, Bergen: Norges Handelshøyskole.
- Frank, Paul 1924: *Kooperative forretningers beskattning. Foredrag av Paul Frank paa Norges Handelsstands Forbunds Iste ordinære generalmøte i Trondhjem 26--28. juni 1924*, Kristiania: Norges Handelsstands Forbund.
- 1932: *Den forbrukerkooperative handels beskattning*, Oslo: Norges Handelsstands Forbund.
- Fuglum, Per 1989: *Én skute - én skipper. Gunnar Knudsen som statsminister 1908-10 og 1913-20*, Oslo: Tapir.
- Furlough, Ellen og Carl Strikwerda red. 1999: *Consumers against Capitalism? Consumers Cooperation in Europe, North America, and Japan, 1840-1990*, Lanham: Rowman & Littlefield.
- Garatun-Tjeldstø, Gerhard 1977: *Noregs Sildesalslag gjennom 50 år*, Bergen: Noregs Sildesalslag.
- Gjems-Onstad, Ole 2001: «Menneskerettigheter og tilleggs katt», *Skatterett*, (2): 127-149.
- 2001b: «Samvirkeforetak og beskattning», *Skatterett*, 20: 338-346.
- Goldstein, E.Ernest 1963: *American Enterprise and Scandinavian Antitrust Law*, Austin: University of Texas Press.
- Grande, Odd 1961: *Kai Møller : Herren til Thorsø*, Oslo: Gyldendal.

- Greftegreff, Kjeld 1963: «Utviklingslinjer i norsk bedriftsbeskatning når det gjelder prinsippene for beregning av inntekt og formue», *Statsøkonomisk Tidsskrift*: 113-142.
- Greni, Sven Rune og Norge 1998: *Skattelovkommentaren 1997/98 : kommentarutgave til skatteloven og selskapskatteloven*. 2. [i.e. 3.] utg. utg, Oslo: Kommuneforl.
- Greni, Sven Rune, K. Trosvik og J. Syversen 1991: *Skatteloven av 18. aug. 1911 nr. 8 med senere endringslover. Kommentaarutgaven 1991*. Kommentaarutg. utg, Oslo: Sem & Stenersen.
- Grosserer-societetetskomite 1948: *Kooperationen, den skattepriviligerede Stat i Staten*, København: Grosserer-societetets komite.
- Grove, Harold M. 1946: *Postwar Taxation and Economic Progress*, New York: McGraw-Hill.
- Guthmann, Harry G. 1951: «Competition from Tax-Exempt Business», *Journal of Finance*, 6 (2): 161-177.
- 1960: «Tax Favoritism to Cooperatives», *Harvard Business Review*, XXXVIII (6): 116-125.
- Haffner, Vilhelm 1926: *Om Stortingets lovbehandling Eksempler fra dets praksis*, Oslo: Stortinget.
- 1936: *Innstillinger og betenknninger fra kongelige og parlamentariske kommisjoner, departementale komiteer m.m.*, Oslo.
- 1949: *Stortinget og statsrådet 1915-1945 Bind I: Biografier*, Oslo.
- Halberg, Paul Tage 1999: *Bjelker i Bygde-Norge Skogeierorganisasjonen og skogbruksnæringen 1894-1994 med fokus på Glomma-vassdraget*, Elverum: Glommen Skogeierforening.
- Halle, Ranik red. 1928: *Mot 1930! Veileder for agitasjon og studiearbeid*, Oslo: Fedrelandslaget.
- Hallenstvedt, Abraham 1982: *Med lov og organisasjon : organisering av interesser og markeder i norsk fiskerinæring*, Tromsø: Universitetsforlaget.
- Hallenstvedt, Abraham og Børn Dynna 1976: *Fra skårunge til høvedsmann : med Norges fiskarlag gjennom 50 år*, Trondheim: Norges fiskarlag.
- Handelsdepartementet 1949: *Forslag til revisjon av bestemmelsene om utsalgsstedenes antall m.v. i lov om handelsnæring av 8.mars 1935. Innstilling I fra den ved kgl.res. av 5.juli 1946 oppnevnte komite til behandling av spørsmålet om rasjonalisering av vareomsetningen (Varehandelskomiteen)*, Oslo: Handelsdepartementet.
- 1955: *Oversikt over varehandelen i Norge Innstilling III Del 1 Hefte 1 fra den ved kgl.res. av 5.juli 1946 oppnevnte komite til behandling av spørsmålet om rasjonalisering av vareomsetningen (Varehandelskomiteen)*, Oslo: Handelsdepartementet.
- 1955a: *Oversikt over varehandelen i Norge Innstilling III Del 1, Hefte 2 fra den ved kgl.res. av 5.juli 1946 oppnevnte komite til behandling av spørsmålet om rasjonalisering av vareomsetningen (Varehandelskomiteen)*, Oslo: Handelsdepartementet.
- Hansen, Steinar 1995: *Organisering av omsetning av saltfisk, klippfisk og tørrfisk på tilvirkerleddet - Fiskeprodusentenes Fellessalg AL : en «gjøk-unge» eller et nyttig markedsinstrument for tilvirker, Diplomoppgave (siv.øk.) Handelshøyskolen BI*, Sandvika.
- Hedberg, Anders 1934: *Tal som tale Kooperationens beskatning*, Stockholm: Kooperativa förbundets bokförlag.
- Hegrenes, Agnar, Øyvind Hoveid og Svein Harald Tjernås 1991: *Kapital i landbruksamvirket, Rapport / Norsk institutt for landbruksøkonomisk forskning. D ; 18*, Oslo: Norsk institutt for landbruksøkonomisk forskning.
- Heidar, Knut 1983: *Norske politiske fakta 1884-1982*, Oslo: Universitetsforlaget.
- Helset, Per og Bjørn Stordrange 1998: *Norsk statsforfatningsrett*, Oslo: Ad Notam Gyldendal.
- Henriksen, Ingrid 1999: «Avoiding lock-in: Cooperative creameries in Denmark, 1882-1903», *European Review of Economic History*, 3 (1): 57-78.

- HMSO 1905: *Appendix to the Report of the Departemental Committee on Income Tax with Minutes of Evidence taken before the committee CD 2576*, London: HMSO.
- 1905: *Departemental Committee on Income Tax CD 2576*, HMSO: London.
- 1920: *Report from the Royal Commission on Income Tax CMD 615*, London: HMSO.
- 1920: *The Royal Commission on Income Tax Fifth Instalment of the Minutes of Evidence and Appendices CMD 288-5*, London: HMSO.
- 1933: *Report of the Committee appointed to inquire into the present position of Co-operative Societies in relation to Income Tax*, London: HMSO.
- Hodne, Fritz 1989: *God handel. Norges Handelsstands Forbund gjennom 100 år*, Oslo.
- Hoffstad, E. 1928: *Det norske privatbankvæsens historie*, Oslo: Forretninglivs forlag.
- Holmgren, Kåre 1981: *Norges Kjøtt og Fleskesentral 1931-1981 Jubileumsskrift*, Oslo: Norges Kjøtt og Fleskesentral.
- Holst, Johan Throne 1941: *Erindringer og refleksjoner*, Oslo: Gyldendal.
- Holter, Jon Petter 2000: «Historisk rentestatistikk 1820-1999», *Penger og kreditt*, (4): 269-277.
- Hope, E. et al. red. 1995: *Marked, konkurranse og politikk. Festskrift til Egil Bakke*, Bergen: Fagbokforlaget.
- Hovland, Edgar 1974: «Aktuelle skatteproblemer for hundre år siden», *I forskningens lys*, red. M. S. Morsten, Oslo: NAVF.
- 1979: «Smør og margarin blir ett fett.» *Historisk Tidsskrift*: 305-325.
- Hørthe, Olav og Kjell Holler 1951: «Samvirke kontra privat næringsdrift En skattemessig og bedriftsmessig sammenlikning mellom samvirke- og private landhandlerier», *Forbrukeren*, 6: 79 ff.
- Haanes, Eivind Odd 2001: *Skatt som rammevilkår : skatteregler for landbruket i noen utvalgte europeiske land, Rapport / Landbrukets utredningskontor ; 2001:5*, Oslo: Landbrukets utredningskontor.
- Ibsen, Hilde 1996: *Mellom profitt og moral : bedriftsvelferd ved A/S Freia sjokoladefabrikk, J.L. Tiedemanns Tobaksfabrik og Christiania Portland Cementfabrik A/S 1910-1970, Tano Aschehougs fonteneserie*, Oslo: Tano Aschehoug.
- Industridepartementet 1981: *SOU 1981: 60 Kooperationsutredningens hovedbetänkande*, Stockholm: Industridepartementet.
- Ingum, Alf 1974: «Kooperasjonen - historisk utvikling og sosialistisk perspektiv», *Kontrast*, (8/74): 11-22.
- Ish, Daniel 1975: *The Taxation of Canadian Co-operatives, Canadian Tax Papers no. 57*, Toronto: Canadian Tax Foundation.
- Jensen, I.P. og Chr. P. Nielsen 1944: *Andelsforeningernes beskatning*, København: Det danske forlag.
- Johansen, Karl Egil 2002: «Proletar eller småborger? Fiskaranei politikk og samfunn», *Historisk Tidsskrift*, 81: 347-380.
- Johnstad, Tom 1998: *Samarbeid og samvirke : utvikling og organisering av samvirke*, Oslo: Tano Aschehoug.
- Johnston, Alexander 1965: *The Inland Revenue, The New Whitehall Series no.13*, London: George Allen & Urwin.
- Just, Flemming 2000: «Staten og dansk andelsbevegelse», *Kooperativ Årsbok*: 139-164.
- Justisdepartementet 1898: *Udkast til Lov Kommanditaktieselskaber, Foreninger med veksellende Kapital, Selskapsmedlemmers Ansvar, Selskaper med personlig - solidarisk eller delt - Ansvar med Motiver. Afgivne af en af Justisdepartementet i 1898 nedsat Komite*, Kristiania: Justisdepartementet.
- 2002: *NOU 2002: 6 Lov om samvirkeforetak*, Oslo: Justis- og polidepartementet.

- Jørgensen, Tor 1984: *Ad-hoc kommisjoner og kommisjonsdebatt : ca. 1933-1939*: Hovedoppgave i historie Universitetet i Oslo.
- Kassman, H.S. og J.J. Sexton 1954: «The Income Tax Treatment of Cooperatives», *The Tax Journal*, (March): 50-62.
- Kent, W. 1927: Oversikt over bestemmelsene om beskatning av samvirkelag i endel fremmede land. I *Beskatning av samvirkelag. Innstilling VIII fra den ifølge stortingsbeslutning 19. juni 1929 nedsatte skattelovkommisjon Bilag 2*, redigert av Finansdepartementet. Oslo: Finansdepartementet.
- Killingback, Neil 1985: «Limits to mutuality: Economics and political attacks on co-operation during the 1920s and 1930s», *New views of Co-operation*, red. E. Yeo, London.
- Kjærvi, Per 1949: *Om forbrukerkooperasjonens beskatning : med et forsøk på å beregne hva den eventuelle skattebegunstigelse beløper seg til for Oslo Samvirkelags vedkommende*, Bergen: Norges Handelshøyskole.
- Knoph, R. 1926: *Trustloven av 1926 med kommentarer*, Oslo: Norges Industriforbund.
- Knoph, Ragnar 1930: *Samvirkelagenes rettslige stilling forsåvidt angår deres politiske nøytralitet*, Oslo, : NKLs forlag.
- KooperativaFörbundet 1924: *Kooperationens beskattning inför riksdagen 1924*, Stockholm: Kooperativa Förbundets Förlag.
- Krogvik, Johannes 2000: *Vedteksanalyse av norske samvikeforetak, Diskusjonsnotat D-04/2000 Institutt for økonomi og samfunnsfag NLH*, Ås.
- Krueger, Anne O. 1974: «The Political economy of the rent-seeking society», *American Economic Review*: 291-303.
- Kruse, Vinding 1918: «Andelsforeningenes rettslige stilling», *Nationaløkonomisk Tidsskrift*: 1-29.
- Kaartvedt, Alf 1984: *Drømmen om borgerlig samling : 1884-1918*. Vol. I, *Høyres historie 1884-1984*, Oslo: Cappelen.
- Lampe, C. red. 1943: *Norges Statskalender 1943*, Oslo: Aschehoug.
- Lavold, Oddvar 1999: *Til bondens beste gjennom hundre år Felleskjøpet på Sør-Vestlandet 1899-199*, Stavanger: Felleskjøpet Rogaland Agder.
- Lie, Einar 1995: *Ambisjon og tradisjon. Finansdepartementet 1945-1965*, Oslo: Universitetsforlaget.
- Lie, Sverre 1957: *Andelslagene i landbruket. Rettsregler og forholdet til en del lover.*, Oslo: Bøndenes Forlag.
- 1980: *Omsetningsrådet gjennom 50 år*, Oslo: Landbruksforlaget.
- Lorentzen, Bernt 1961: *Norges Colonialgrossisters Forbund : 1908 - 1958*, [S.l.]: Norges Colonialgrossisters Forbund.
- Lundevall, Tarald 1929: «Om medlemmers heftelse for selskaps gjelden i produksjons- og konsumsjonsforeninger», *Norsk Retstidende*: 625-633.
- Lyng, John 1958: *Veksten i statens makt. Streiftog i reguleringspolitikken*, Oslo: Studieselskapet samfunn og næringsliv.
- Magnus, Morten H. 1951: *En analyse av selskapsbeskatningen i Norge*, *Økonomi nr. 14*, Oslo: Næringsøkonomisk forskningsinstitutt.
- 1953: *Forbrukerkooperasjonens skattemessige behandling i Norge*, *Økonomi ; 22*, Oslo: Næringsøkonomisk forskningsinstitutt.
- Mallet, Bernhard og Oswald George 1933: *British Budgets Third Series 1921-22 to 1932-33*, London: MacMillan.
- Maurseth, P. 1987: *Gjennom kriser til makt. Bind 3 av Arbeiderbevegelsens Historie i Norge*, Oslo: Tiden.
- Mercer, H. 1995: *Constructing a Competitive Order: The Hidden History of British Anti-Trust Policies*: Cambridge University Press.

- Mjeldheim, Leiv 1978: *Parti og rørsle : ein studie av Venstre i landkrinsane 1906-1918*, Bergen: Universitetsforlaget.
- Mohn, Jacob Neumann 1871: *De norske Spare- eller Forbrugsforeninger : Samling af Beretninger, forhandlinger, Love, statistiske Opgaver og andre Oplysninger vedkommende foreningerne*, Christiania.
- Mueller, Dennis 1995: *Public choice II. A revised edition of Public Choice*, New York: Cambridge University Press.
- Myhre, Elin 2000: *Kreditforeningene - en saga blott? De norske kredittforeningers plass i kredittmarkedet fra 1907 til 2000*, Oslo: Landkreditt.
- Mørkved, Albert 1958: *Om andelslag*, Oslo: Den Norske Sakførerforening.
- NHF 1939: *Norges Handelstands Forbund gjennom 50 år 1889 - 2. oktober - 1939*, Oslo: Norges Handelstands Forbund.
- Nielsen, May-Brith Ohman 1997: *Jord og ord. En studie av forholdet mellom ideologi, politikk, startegi og mobilisering hos den tredje pol i det norske partisystemet. Bondepartiet 1915-1940*: Dr.avh. Universitetet i Bergen.
- 2001: *Bondekamp om markedsrett Senterpartiets historie Band 1*, Oslo: Samlaget.
- Nilssen, S. 1976: *Skatterett og selvangivelse*, Oslo.
- Norges Handelsstands Forbund 1947: *Forbrukerkooperasjonens beskatning Foredrag og etterfølgende ordskifte i Norsk Riksrådsforhandling 25. oktober 1946*, Oslo: Norges Handelsstands Forbund.
- Norland, Andreas 1973: *Hårde tider Fedrelandslaget i norsk politikk*, Oslo: Dreyer.
- NSD og Institutt for Samfunnsforskning 1997: *Norske partiprogrammer 1884-1997 CD/nettversjon*, Bergen: NSD (Norsk samfunnsvitenskapelig datatjeneste).
- Næss, Hans Eyvind og E. m.fl. Hovland red. 1987: *Folkestyre i by og bygd. Norske kommuner gjennom 150 år*, Oslo: Universitetsforlaget.
- Overaae, Hans 1929: *Samvirkeforetagender i Norge i Norge 1927 og 1928 XIII og XIV*, Oslo: Det Kgl. selskap for Norges vel . Samvirkeutvalget/Grøndahl.
- 1932: *Samvirkeforetagender i Norge i 1930 XVI*, Oslo: Det Kgl. selskap for Norges vel . Samvirkeutvalget/Grøndahl.
- 1935: *Samvirkeforetagender i Norge 1933 XIX*, Oslo: Det Kgl. selskap for Norges vel . Samvirkeutvalget/Grøndahl.
- 1938: *Samvirkeforetagender i Norge 1937 XXIII*, Oslo: Det Kgl. selskap for Norges vel . Samvirkeutvalget.
- Petersen, Leif og Fredrik Lyche 1933: *Norges Kjøbmannsforbund i 25 år 1908 29 september 1933*, Oslo: Norges Kjøbmannsforbund.
- Peterson, M. 1980: «The Family Farm: A Review of a Central Concept in Western European Agricultural Politics», *Scandinavian Journal of History*, 11: 265-282.
- Pierson, Paul 2000: «Increasing Returns, Path Dependence, and the Study of Politics», *The American Political Science Review*, 94 (2): 251-267.
- Pigou, A.C. 1920: «Cooperative societies and income tax», *The Economic Journal*, 30 (June): 156-162.
- Plate, Poul et.al 1956: *Redegjørelse fra udvalget til undersøgelse af kooperationens beskatningsforhold*, København: Statens.
- Pollard, Sidney 1971: «The Foundation of the Co-operative Party», *Essays in Labour History 1886-1923*, red. A. Briggs og J. Saville, London: Macmillan.
- Porter, Philip K. og Gerald W. Scully 1987: «Economic Efficiency in Cooperatives», *The Journal of Law and Economics*, XXX: 489-512.
- Rendboe, John 1998: «De første danske aktieselskabslove af 1917 og 1930 - var de påvirket af interessegrupper?» *Ervervshistorisk Årbog*: 182-225.

- Riksskattestyret: 1938: *Rundskrivelser, regler m.v. vedkommende ligningsarbeidet*, Oslo: Riksskattestyret.
- Roald, N. 1933: *Forbrukskooperasjonens beskatning*, Oslo: NKLs forlag.
- Roalkvam, Gunnar 1981: *Forbrukersamvirke i Stavanger 1866-1940*, Hovedoppgave i historie, Universitetet i Bergen.
- 2000a: *Vårt eget eventyr : forbrukersamvirket i Rogaland*, Aksdal: Lokalhistorisk stiftelse.
- Rovde, Olav 1995: *Hundre år for bygd og bonde. Norges Bondelag 1896-1996: Band I: I kamp for jamstilling 1896-1945.*, Oslo: Landbruksforlaget.
- Rudeng, Erik 1989: *Sjokoladekongen : Johan Throne Holst - en biografi*, Oslo: Universitetsforlaget.
- Ruin, Olof 1960: *Kooperativa förbundet 1899-1929 : en organisationsstudie*, Lund: Rabén & Sjögren.
- Rydén, Reine 1998: «Att åka snålskjuts är icke hederligt» : *de svenska jordbrukarnas organisationsprocess 1880-1947, Avhandlingar från Historiska institutionen i Göteborg ; 18*, Göteborg, : Göteborgs universitet.
- Rygh, Per 1923: *Om begreberne formue og indtægt efter skattelovene af 1911 med tillægslove*, Kristiania: Aschehoug.
- Sabine, B. E. V. 1966: *A history of income tax*, London: George Allen & Unwin.
- 1970: *British budgets in peace and war 1932-1945*, London: Allen & Unwin.
- Sandberg, Ole Rømer 1998: *Landbrukets Sentralforbund 1945-1980 Et personlig bidrag til belysning av Sentralforbundets vekst og fall*, Oslo: Landbrukets Sentralforbund.
- Scheel, Hans Henrik 2002: «Skatteendringer siden 1992 - fakta og systembetraktninger», *Økonomisk Forum*, 55 (9): 10-16.
- Schønheyder, K. 1931: *Hvad samvirket innsparer kan beskatningen ikke frata forbrukerne*, Oslo: Norges kooperative landsforenings forl.
- Scocozza, Benito og Bente Jensen 1999: *Danmarkshistoriens Hvem, Hvad og Hvornår. Politikens etbinds Danmarkshistorie*, København: Politiken.
- Sejersted, Francis 1993: *Demokratisk kapitalisme*, Oslo: Universitetsforlaget.
- Semmingsen, Øyvind 1959: *Kooperasjonen og beskatningen*, Oslo: NKL.
- Simonsen, Jesper W. 1986: *Markedsregulering av jordbruksvarer : strategiske fordeler og ulemper ved å være markedsregulator, Memorandum 113 , Institutt for landbruksøkonomi Norges landbrukshøgskole, Ås-NLH*.
- Sinding, Thomas 1925: «Forbudsforeningers overskudd og beskatningsspørsmålet», *Statsøkonomisk Tidsskrift*: 25-65.
- 1926: «Forbudsforeningers beskatning», *Kooperatøren*, 21 (nr.5 og 6).
- 1927: *Forbrukssamvirket : forretnings- og organisasjonsprinsipper*, Oslo: Cammermeyer.
- 1943: *Næringsliv og politikk*. 2. utg. utg, Oslo: Grøndahl.
- Skåre, Jan 1976: «Begrepet samvirkelag - aksjelovens § 3 annet ledd», *Lov og rett*: 387-398.
- Skåtun, Knut 1972: *Herre i eige hus : frå Horda fiskesalgslag til Salslaget Hordafisk*, Bergen: Hordafisk S/L.
- Sosialdepartementet 1925: *Innstilling til lov om samvirkelag fra den ved kongelig resolusjon av 10. februar 1922 nedsatte komite*, Oslo: Sosialdepartementet.
- 1937: *Innstilling til lov om samvirkelag avgitt av den av Sosialdepartementet den 6. november 1936 nedsatte komite*, Oslo: Sosialdepartementet.
- Sosialdepartementet 1932: *Innstilling om forholdsregler mot utilbørlig boikott i anledning av arbeidsforhold, m.v.*, Oslo: Sosialdepartementet.
- Stavang, Per 1994: *Parlamentarisme og folkestyre : utvalde statsrettslege emne*, Bergen: Alma Mater.
- Steenstrup, Hj. 1934: *Hvem er hvem? 1934*, Oslo: Aschehoug.

- Stordrange, Bjørn 1988: *Fra premisser til kompromisser : om Stortingets lovbehandling*, [Oslo]: Universitetsforlaget.
- Strand, Arvid 1958: *50 år i handelens og samfunnets tjeneste. Norges Kolonial- og Landhandelforbund gjennom 50 år*, Oslo: Norges Kolonial- og Landhandelforbund.
- Stugu, Ola Svein 1976: *Staten som fødselshjelpar : Om bakgrunnen for Nordenfjeldske Tre-foredling A/S*, Oslo, .
- Sulutvedt, Sverre, Harald Korsell, Christoffer Røhne og Marthe Sørum red. 1956: *Norges Kooperative Landsforening gjennom 50 år*, Oslo: Norges Kooperative Landsforening.
- Sæland, Frode 1997: «White-Collar Unionization and Employer's Response», *Scandinavian Journal of History*, 22 (4): 225-262.
- Sæter, Svein 1995: *Kamp og kroner : Felles kjøp 1896-1996*, Oslo: Felleskjøpet Østlandet.
- Tande, Thorvald og Studieselskapet samfunn og n*ringliv 1957: *Norsk fiskeripolitikk : en analyse av fiskerin*ringens utvikling siden 1920*, Oslo: Studieselskapet samfunn og n*ringliv.
- Telegrafstyret 1930b: *Fortegnelse over Funksjonærer ved Det Norske Telegrafvesen den 1.juli 1930*, Oslo: Telegrafstyret.
- Thestrup, Poul 1986: *Nærbutik og næringslovlovs-omgøelser En undersøgelse av brugsforeninger og deres placering i innovationsprosessen i Danmark mellom 1850 og 1919*, Odense University Studies in History and Social Sciences vol. 95, Odense: Odense Universitetsforlag.
- Thomle, J. E. 1933: *Skattelov for landet : av 18. august 1911 med tilleggslover ; utgitt med anmerkninger og henvisninger 8.utgave*. 8. utg. utg, Oslo: Stenersen.
- Thomle, J. E. og K. L. Bugge 1946: *Samlet tillegg av januar 1946 til skattelov for landet*. 10. utgave utg, Oslo: Stenersen.
- Thomle, J. E., Bjørn Skreiberg og K. L. Bugge 1965: *Skattelov for landet : av 18. august 1911 med tilleggslover*. 15. kommentarutgave. 15. kommentarutg. utg, Oslo: Sem & Stenersen.
- Torgersen, Ulf 1996: *Omstridt boligskatt : ut- og avviklingen av skatt av inntekt fra å bo i egen bolig 1882-1996 : med særlig vekt på de tre siste tiår*, INAS-rapport ; 1996:5, Oslo: Institutt for sosialforskning.
- Tranøy, Bent Sofus 1993a: «Komparativ metode - mellom ideografiske og nomometiske idealer», *Sosiologi i dag*, (4): 17-40.
- Vevstad, Andreas 1992: *Norsk skogpolitikk : streiftog i det 20. århundre*, Oslo: Landbruksforlaget.
- Vogt, Johan 1951: «Thomas Sinding», *Statsøkonomisk Tidsskrift*: 81-86.
- Wedervang, Ingar 1939: «Størrelsesforhold blant detaljhandlens forretninger», *Norges Handelsstands Forbund gjennom 50 år*, Oslo: Norges Handelsstands Forbund.
- Whiting, Richard 2000: *The Labour Party and Taxation*, London: Cambridge.
- Wilhelmsen, Kaare 1981: *NKL : forbrukereid i 75 år ; Norges kooperative landsforening 1906-1981*, Oslo: Norges kooperative landsforening.
- Williamson, Philip 1992: *National crisis and national government : British politics, the economy and Empire, 1926-1932*, Cambridge: Cambridge University Press.
- Willoch, Kåre 1990: *Statsminister*, Oslo: Schibsted.
- 2002: *Myter og virkelighet Om begivenheter frem til våre dager med utgangspunkt i perioden 1965-1981*, Oslo: Cappelen.
- Zimmer, Frederik 1982: *Inntektsbegrep og rettsutvikling : hovedtrekk i utviklingen av begrepet inntekt i nordisk skatterett*, Nordiska skattevetenskapliga forskningsrådets skriftserie ; 11, Oslo: Tanum-Norli.
- 1997: «T.H. Aschehoug som skattejurist», *Rett og historie. Festskrift til Gudmund Sandvik*, red. D. Michalsen og K. Sprauten, Oslo: Univerisitetet i Oslo.

- Zimmer, Fredrik red. 1995: *Bedrift, selskap og skatt. Inntektsbeskatning av næringsdrivende, selskaper og selskapsdeltakere*, Oslo: Tano.
- Aarum, Thorvald 1903: *Det økonomiske samvirke som led i det sociale reformarbeide*, Kristiania: Norli.
- Aarum, Thorvald og Det Kgl. selskap for Norges vel . Samvirkeutvalget 1911: *Samvirke*, Kristiania: Selskapet.
- Aasnes, Hans 1990: *Finansiering av kooperative selskaper*. Redigert av S. H. a. NHH, Bergen.

Institutt for samfunnsforskning

Rapport 2003:9

<i>Forfatter/Author</i> Harald Espeli
<i>Titel/Title</i> Samvirkebeskatningen i Norge En historisk analyse med hovedvekt på forbrukerkooperasjonen på 1900-tallet
<i>Sammendrag</i> Rapporten analyserer utviklingen av norsk samvirkebeskatning fra slutten av 1800-tallet og frem til en høyesterettsdom i 2001. Skattelovene av 1911 innebar at samvirkeforetak innenfor jordbrukssektoren og forbruksforeninger ble underlagt et særskilt skatteregime frem til skattereformen i 1992. Det innebar at samvirkeforetak innenfor disse sektorer ble prosentlignet, ikke regnskapslignet som andre foretak. Prosentligningen innebar at skattbar inntekt ble fastsatt til en viss andel av samvirkeforetakets skattbare formue. Skatteregimet ble utvidet til salgssamvirke i fiskeriene i 1931 og salgssamvirke i skogbruket i 1949. Den særskilte skattleggingen var motivert utfra et politisk ønske om å fremme organisasjonsformen innenfor utvalgte deler av økonomien på begynnelsen av 1900-tallet. Samtidig erkjente politikerne at ordinær regnskapsligning ikke uten videre kunne benyttes i skattleggingen av samvirkeforetak på grunn av organisasjonsformens særpreg. Beskatningen av kooperasjonen var den mest omstridte delen av samvirkebeskatningen, men handelsstandens endringsforsøk mislyktes i mellomkrigstiden. Til tross for at forsvarerne av samvirkebeskatningen har lagt stor vekt på organisasjonsformens egenart tilsa særskilte regler, har de aldri foreslått felles skatteregler for samvirkeforetak uavhengig av sektor. Da prosentligningen ble avvirket ved skattereformen i 1992, fikk samvirkeforetak en skattefri avsetningsordning til felleseid egenkapital i stedet. Det skjedde etter at finanskomiteen hadde grepet inn til fordel for samvirke. Stortingets inngrep i 1991 går inn i lang linje tilbake til 1800-tallet, preget av en klart mer velvillig behandling av samvirke fra Stortingets side enn den regjeringen og Finansdepartementet har gått inn for. Studien har ikke hatt som ambisjon å kvantifisere skattefordelene. Mye tyder likevel på at skattefordelene i forhold til aksjeselskap økte fra 1920-tallet og frem til 1970-tallet. Skattefordelene utgjorde likevel neppe noen avgjørende forklaring på samvirkets suksess i primærnæringene og dagligvarehandelen generelt sett.
<i>Emneord</i> Samvirke, skattelovgivning, skattepraksis, interessegrupper
<i>Summary</i> This report describes and analyses the development of taxation of co-operatives in Norway from the late 19th century to a Supreme Court decision in 2001. The tax laws of 1911 meant that co-operatives within agriculture and consumer unions had a distinct taxation regime until the tax reform of 2001. The taxation regime meant that co-operatives within these sectors, extended to fisheries in 1931 and timber-sales unions in 1949, were not taxed according to the profits of accounts as for other firms. The taxable income of co-operatives was defined as a percentage of the assessed taxable wealth (percentage taxation). The introduction of the taxation regime was motivated by a political wish to encourage co-operatives as such in selected parts of economy in the beginning the 20th century. Politicians acknowledged that ordinary taxation according to accounts could not be directly applied to co-operatives due to their particular organisational characteristics. The taxation of consumer co-operatives was the most controversial part of the taxation regime. The attempts by commercial interests to change it failed in the inter-war period however. Despite the fact that the defenders of the taxation regime emphasised the organisational particularities of co-operatives firms, they never proposed equal taxation rules for all co-operative firms regardless of sector. When the system of percentage taxation was abolished in 1992, it was replaced by a tax free reserve fund treated as a commonly owned equity. This represented a continuation of taxation benefits. The aim of the report has not been to quantify taxation benefits. Evidence indicates that tax benefits in relation to joint stock companies increased from the 1920s to the 1970s. Tax benefits nevertheless hardly represented any decisive explanation as to the success of co-operatives in the primary industries and in the trade of groceries.
<i>Index terms</i> Co-operatives, taxation, lobbying, interest groups