

Samvirkebeskatningen i Norge på 1900-tallet

En historisk analyse av den politiske debatten, regelverket og
ligningspraksis med hovedvekt på landbrukssamvirke og
forbrukerkooperasjonen

av

Harald Espeli

Forskningsrapport 2/2003

Handelshøyskolen BI
Institutt for innovasjon og økonomisk organisering
Senter for samvirkeforskning

Harald Espeli:
Samvirkebeskatningen i Norge på 1900-tallet.
En historisk analyse av den politiske debatten, regelverket og ligningspraksis med
hovedvekt på landbruksamvirke og forbrukerkooperasjonen.

© Harald Espeli
2003

Forskningsrapport 2/2003
ISSN: 0803-2610

Handelshøyskolen BI
P.b. 580
1302 Sandvika
Tlf: 67 55 70 00
www.bi.no

Rapporten kan bestilles fra:

Norli, avd. Sandvika
Telefon: +47 67 55 74 51
Fax: +47 67 55 74 50
Mail: bi.sandvika@norli.no

Sammendrag og 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.

Den særskilte skattleggingen av samvirke var motivert ut fra 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 med omkring tre månedersverk fra BIs Senter for samvirkeforskning ledet av førsteamanuensis Per Ingvar Olsen, Institutt for innovasjon og økonomisk organisering. For det andre med omkring fem månedersverk fra prosjektet om forbrukersamvirkets historie ved Institutt for samfunnsforskning, ledet av professor Even Lange. De knappe ressursrammene har ikke gjort det mulig å skrive en så stram og knapp fremstilling som ønskelig.

Sandvika, mars 2003

Harald Espeli

Innhold

Innhold	5
1. Innledning	9
1.1. Mer om metode, spørsmål og problemstillinger	12
1.2. Avgrensninger	13
1.3. Forskningsstatus, litteratur og kilder	14
1.4. Periodisering og fremstillingsform	16
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 Knudsen: Beskatning etter regnskap	27
3.2.1. Budgetkomiteen splittet	30
3.3. Finansdepartementet holder fast på ren regnskapsligning	32
3.3.1. Lobbyinnspill fra begge sider	32
3.3.2. Den reelle lovgiver i 1911: Budgetkomiteen	34
3.3.3. Konklusjon	40
3.4. Rettstilstand og ligningspraksis	42
3.5. 1917: Kooperasjonen fritas for ordinær inntektsskatt	44
3.5.1. Handelsstanden splittet i forhold til den kooperative utfordring	46
3.5.2. Skattelettelse i skyggen av skatteskjerpelse for andre	49
3.6. Kooperasjonen og selskaps- og aksjonærbeskatningen til staten (1921-1923)	51
4. Stridens kjerne i mellomkrigstiden: Kooperasjonen	59
4.1. Handelsstandsforbundet: Kooperasjonens skattevilkår som flaggsak fra 1924	60
4.1.1. Kooperasjon = sosialisme og kommunisme	62
4.1.2. Skatteskjerpelse for kooperasjonen - ikke jordbrukssamvirke	65
4.1.3. Kooperasjonen samfunnsøkonomisk ineffektiv	66
4.2. Thomas Sinding: kooperasjonens lite kjente ideolog og fagøkonomiske støttespiller 1925-27	67
4.2.1. Handelsstandsforbundets svar	70
4.2.2. Sindings svar i <i>Kooperatøren</i>	72
4.3. Lykke-regjeringens nølende støtte til Handelsstandsforbundet – Stortinget avvisende	78
4.4. Arbeiderpartiets valgnederlag i 1930: Handelsstandsforbundet gjør et nytt forsøk (1931-33)	82
4.5. Skattelovkommisjonens flertall støtter status quo i 1932	85
4.5.1. Reaksjoner på skattelovkommisjonens innstilling	89
4.6. Statsskattevedtaket i 1933	93
4.6.1. Kooperasjonens kampanje mot skattevedtaket	97
4.6.2. Et engangstilfelle	103

4.7. 1931: Samvirkebeskatningen utvides til fiskerisalgssamvirke over natten	105
4.8. Lignings- og rettspraksis	110
4.8.1. Prosentligningens utforming og grenser	112
4.8.2. Staten mot Forbruksforeningen Økonom, Stavanger	115
4.8.3. Staten mot Vestlandske Kjøpelag	116
4.8.4. Taus og tilfreds eller mindre skattefordeler enn tilsiktet?	118
4.8.5. I hvilken grad virket samvirke- beskatningen konkurransevidende?	119
4.9. Forklaringer på handelsstandens fiasko	121
5. Skatteregimet i smult farvann; 1940-1966	129
5.1. 1949: Samvirkebeskatningen utvides til skogeiernes salgs samvirke	132
5.2. Utvalgsutredningen av 1953 om skatleggingen av landbruks- samvirke	136
5.2.1. Kaseindommen og dens konsekvenser	139
5.2.2. Andre spørsmål	142
5.2.3. Konklusjon	144
5.3. Handelsstanden resignerer	146
5.3.1. Utredningen om forbrukerkooperasjonens beskatning	147
5.4. Kvantifisering av kooperasjonens skattefordeler	150
5.4.1. Beskatningen og eventuell omorganisering av koopera- sjonens industrivirksomhet	157
5.4.2. Konklusjon	159
5.5. Lignings- og rettspraksis for øvrig	160
5.5.1. Prosentligningssatsen fryses	163
6. Deltakerligningen av meieriene, 1911-1965, og melke- sentralenes skattefrihet	167
6.1. Ligningspraksis før 1911-lovene	167
6.1.1. Et stortingsvedtak nesten uten begrunnelse	169
6.1.2. Deltakerligningen i praksis	170
6.1.3. Fra deltakerligning til prosentligning	174
6.2. Melkesentralenes skattefrihet	177
6.3. Konklusjoner	180
7. Forvitring og midlertidig konsolidering, 1966-1988	185
7.1. Fra utredning til utredning	185
7.1.1. Reaksjonene på Sandberg-utvalgets innstilling	189
7.1.2. Borten-regjeringens svar	192
7.2. Samvirkebeskatningsutvalget	194
7.2.1. Ligningspraksis og skattefordelens omfang	195
7.2.2. Samvirkeforetakets egenart og skattesystemet	198
7.2.3. Høringsrunden	200

7.3. 1983-84: Høyre-regjeringens skatteforslag forkastes av Stortinget	202
7.3.1. Et lovforslag etter krav fra statsministeren	205
8. Et nytt skatteregimet etableres (1989-1991)	211
8.1. En detalj i skattereformen	212
8.1.1. Resultatet: Regnskapslikning med fondsfradrag	214
8.1.2. Konklusjon	217
8.2. Rettslig avklaring	218
8.2.1. Nærbø Handelslag taper i lagmannsretten	218
8.2.2. NKL taper i lagmannsretten, men vinner i Høyesterett	221
9. Samvirkebeskatningen i andre land	225
9. 1. Storbritannia: fra skattefordeler til likebehandling (1852-1933)	227
9.1.1. Konklusjon	231
9.2. Sverige	233
9.2.1. Konklusjon	236
9.3. Danmark: Flere likheter med Norge	238
9.3.1. Den norske prosentlikningen som forbilde?	243
9.4. Komparative konklusjoner	247
10. Sammenfatning og konklusjoner	251
10.1. Aktører og aktørkonstellasjoner	252
10.1.1. Stortingets sentrale rolle i lovutforming	253
10.1.2. Høyres skiftende roller	255
10.1.3. Skatteregimets politiske garantister fra mellomkrigstiden til 1991	257
10.1.4. Skattedebattens hovedmotstandere	259
10.1.5. Domstolene og ligningsmyndighetene	265
10.2. Resultater og konsekvenser	269
10.2.1. Meierisamvirke: De mest åpenbare og omfattende skattefordelene	273
10.2.2. Fiskesalgslagene: omsetningsmonopol og skattefordeler	274
10.2.3. Forbrukersamvirkets skattefordeler	276
10.2.4. Fra individuell til felleseid egenkapital i landbrukssamvirke	277
10.3. Avslutning	280
Forkortelser brukt i tekst og noter	287
Kilder	289
Litteratur	291

1. Innledning

Den langvarige og særskilte beskatningen på 1900-tallet av samvirkeforetak¹ innenfor utvalgte deler av økonomien er denne undersøkelsens tema. Samvirkebeskatningens kjerne var § 52 i landskatteloven av 1911. Den innebar at salgssamvirke innenfor stadig større deler av primærnæringene og forbrukersamvirke ikke skulle inntektsbeskattes på basis av sitt regnskapsmessige overskudd (regnskapslikning) slik som andre foretak eller næringsdrivende. Samvirkeforetak omfattet av disse bestemmelsene betalte i stedet inntektsskatt av en administrativt fastsatt avkastning av sin skattbare formue frem til 1992. En prosentbasert inntektsfastsettelse ble også brukt overfor andre skatteyttere eller skatteobjekter. Prosentlikningen av samvirkeforetak var likevel svært forskjellig fra andre former for prosentlikning.

Hvorfor er samvirkebeskatningen et interessant og mulig spennende forskningsfelt? I motsetning til mange former for beskatning er samvirkebeskatningen lite interessant utfra det skatteproveny den representerte for stat og kommune. Det var nemlig svært begrenset i forhold til omfanget av den økonomiske virksomheten samvirkeforetakene stod for. Dens mest interessante sider ligger i dens regulative rolle og dens betydning som politisk symbol. Samvirkebeskatningens politiske intensjon var å virke som en oppmuntring for og støtte til samvirke som organisasjonsform innenfor bestemte områder. Samvirkeforetakenes skattefordeler var begrunnet med 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 rettssaker hvor utfallet fikk stor betydning for skattepraksis. Samvirkebeskatningen var en hjertesak for handelsstandsorganisasjonene og forbrukersamvirkets topporganisasjon, NKL, gjennom mange tiår. Den

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.

utløste omfattende lobbyvirksomhet og annet påvirkningsarbeid fra disse aktørene rettet mot opinion, sentralforvaltning, regjering og storting.

En sentral økonomisk virkning av skattereglene var at de gjorde det vesentlig lettere for samvirkeforetak enn andre selskapsformer å bygge opp egenkapitalen gjennom tilbakeholde overskudd. Det gjorde det i økende grad 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 vesentlig til at egenkapitalen i samvirkeforetakene ble høyere enn i hos de fleste av sine konkurrenter 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 den nyliberale tid som den vi lever i nå hevder økonomene utfra gjeldende hegemoniske teori at ulike rammevilkår, herunder også skatt, mellom ulike bransjer og organisasjonsformer, vil føre til lite effektiv ressursbruk.² En viktig konsekvens av ulike rammevilkår er at økonomiske aktører ville bruke mye ressurser på å skaffe seg bedre rammevilkår – i dette tilfelle lavere skatt – i stedet for å konsentrere seg om bli mer innovativ og effektiv i markedet. Økonomene kaller denne ressursbruken, som ofte innebærer omfattende lobbyvirksomhet, uproduktiv profittsøkning eller rent-seeking.³ Denne teoretiske tilnærmingen fanger utvilsomt opp sentrale forhold – så langt den rekker.

Det finnes imidlertid sjelden objektive standarder for like konkurransevilkår – konkurranseregulering er per definisjon et ansvar for det politiske administrative system, som i Norge i varierende grad har vært underlagt domstolskontroll.⁴ Samvirkebeskatningen er et godt eksempel på hvor vanskelig likbehandlingsbegrepet er i forhold til grunnleggende ulike organisasjonsformer. Samvirkeforetakene konkurrerte jo både med investor-eide selskap med begrenset ansvar som dem selv og selvstendig næringsdrivende som drev sitt personlige firma med ubegrenset ansvar. De ble skattet som en person og ikke et selskap. Reell skattemessig likebehandling av disse organisasjonstypene var muligens teoretisk mulig. I praksis var det umulig, ikke minst fordi samvirkeforetakene i den norske rettstradisjon meget tidlig ble betraktet som det sentrale skattesubjektet, ikke deres eiere.

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 2002)

Norge har, i likhet med Danmark, fortsatt ikke noen samvirkelov eller andre lovregler som noenlunde presist regulerer hva organisasjonsformen samvirke er eller omfatter. Aksjeloven har siden 1910 bare presisert forutsetningene for at et samvirkeforetak skulle betraktes som et selskap med begrenset ansvar (uansvarlig selskap). Skatteretten ble dermed en viktigere selskapsrettslig reguleringsform enn under ellers like vilkår. Skattelovgivningen ble også tatt i bruk langt tidligere som reguleringsmetode enn sektorlovgivningen for omsetningen av jordbruks- og fiskeriprodukter fra 1930-tallet. Den 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, som vi skal se, argumenteres for at denne institusjonelle stivhengigheten, ikke bare går tilbake til skattelovene av 1911, men til lignings- og rettspraksis med basis i skattelovene av 1882.

Likevel har forskningen om samvirkebeskatningen var praktisk talt fraværende sammenlignet med sektorreguleringene av salgssamvirke i fiskerierne 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.

Ut fra en forskningsmessig vurdering synes skattesystemet å være spesielt godt egnet felt til å kaste nytt lys over statens holdning til samvirke som organisasjonsform på 1900-tallet. Det er iallfall en av de minst utforskede sider av de offentlige rammebetingelsene i forhold til samvirke, jf. nedenfor. Debatten om samvirkebeskatningen kan betraktes som et viktig barometer på den politiske og samfunnsmessige vurderingen - eller populariteten - av samvirke som organisasjonsform innenfor primærnæringene og i dagligvarehandelen over tid.

Skattelovene av 1911 med modifiseringer i 1917 la eller utvidet grunnlaget for det som kan kalles det norske samvirkebeskatningsregimet basert på prosentligning. Det innebar at den skattbare inntekten 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 avviklet 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. Skattereformen i 1991 innebar at samvirkebeskatningen, så langt, har forsvunnet som politisk stridsspørsmål.

1.1. Mer om metode, spørsmål og problemstillinger

Analysen vil i hovedsak være basert på tradisjonell historisk metode. De sentrale historiske spørsmål vil være tre: Hvorfor ble samvirkeforetak i bestemte sektorer underlagt et særskilt skatteregimet fra 1911/1917, mens samvirkeforetak i mange andre (de fleste?) 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 større debatt?

Den offentlige og politiske diskusjonen om utformingen av samvirkebeskatningen, vil primært bli analysert som interessekamp og interessepolitikk med åpning for viktige innslag av tilfeldigheter og stivhengighet.⁵ Hvilke argumenter har tilhengere og motstanderne av samvirkebeskatningen brukt i forhold til skattelovens hovedprinsipp om likebehandling utfra skatteevne? 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 ble bevisst 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. Understrekingen 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

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).

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.⁶ 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?

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 enkelte andre næringslivsorganisasjoner, førte en kontinuerlig og til tider aggressiv og innbitt, men lite suksessrik kamp mot det man betraktet som kooperasjonens skatteprivilegier. Landbrukssamvirket slapp derimot stort sett kritikk på dette punkt. Handelsstandens kritikk av jordbrukssamvirket var konsentrert om dets privilegerte status i Omsetningsloven og markedsreguleringen.⁷ Skyldtes handelsstandens manglende kritikk av jordbrukssamvirkets skatteforhold bare politisk taktiske vurderinger eller hadde beskatningen av jordbrukssamvirke også et annet - og eventuelt bedre - skatterettslig fundament?

Avslutningsvis vil den norske samvirkebeskatningen bli sammenlignet med andre land, fortrinnsvis Storbritannia, Sverige og Danmark. Er det grunnlag for snakke om et særskilt norsk skatteregime for samvirke overhode eller i bestemte perioder? Hva bestod det særegne i så fall i? Selv om de norske aktørene fulgte med på skattepraksis og skattedebatt, særlig før 1935, var innholdet og varigheten av det norske skatteregimet i all hovedsak bestemt av innenlandske forhold. Slik synes det å ha vært også 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 i hovedsak tilfelle for

⁶ Eller ”virksom konkurranse” for å bruke det norske og nordiske begrepet innenfor konkurransepolitikken, jf. (Hope 1995): 99-120.

⁷ Jf. (Espeli 1983a) kap. 4 og (Lie 1980).

gjensidige skadeforsikringsselskap, brannkasser o.l. samt kredittforeninger eller låntakereide kredittforetak. Sistnevnte var helt fritatt for beskatning mellom 1911 og 1986,⁸ mens gjensidige brannkasser fortsatt har det samme fritaket.⁹ Salgssamvirke innenfor fiskeriene er behandlet overfladisk og hovedsakelig i forbindelse med lovendringen i 1931. Det samme gjelder den minst omstridte delen av samvirkebeskatningen, det som her karakteriseres som ”rene innkjøpsforeninger”, det vil si samvirkeforetak som bare fordelte ”forutbestilte varer mellom foreningens medlemmer”¹⁰.

Fremstillingens hovedfokus er rettet mot forbrukersamvirke, eller kooperasjonen, og landbrukssamvirke. Det omfatter alt fra innkjøp av innsatsfaktorer i landbruksproduksjonen til salg og foredling av jordbruksprodukter, samt førstehåndsomsetningen av tømmer.¹¹

1.3. Forskningsstatus, litteratur og kilder

Det norske skattesystemet utforming, utvikling og virkninger politisk, økonomisk og rettslig på mesteparten av 1900-tallet var og er en tilnærmet hvit flekk i historisk såvel som i annen samfunnsforskning. Fra og om 1990-tallet har økonomenes nye interesse for skatte spørsmål resultert i en relativt omfattende forskning og utredninger knyttet til ressursallokering og fordelings effekter utfra dagsaktuelle problemstillinger.¹²

Forskningen om samvirkebeskatningen er svært liten begrenset, men dette skatteregimet har blitt streift i andre sammenhenger. Kommentartidningene til skattelovene har fått stadig fyldigere presentasjoner av lignings- og rettspraksis på feltet.¹³ For øvrig synes heller ikke skattejuristene å ha interessert seg for beskatningen av denne typen foretak.¹⁴

⁸ (Greni og Norge 1998): 182.

⁹ Mer presist gjensidige brann- og husdyrforsikringsselskap, sjøtrygdslag m.fl. jf. skatteloven 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.

¹⁰ Jf. lsk § 52.

¹¹ Men ikke samvirke i primærproduksjonen, for eksempel fellesfjøs og maskinstasjoner, som aldri har vært omfattet av samvirkevirkebeskatningens fordeler.

¹² F.eks. (Amundsen, Andersen, og Sannarnes 1990), (Amundsen, Andersen, og Sannarnes 1991).

¹³ Sml. (Thomle 1933): 191 ff. og (Greni og Norge 1998): 911 ff.

¹⁴ Samvirkeforetak omtales f.eks. hverken i (NSFS 1974) eller (NSFS 1996). I (Zimmer 1995) andels/samvirke lag bare nevnt s. 387. Den første rene skattejuridiske fagartikkel om samvirkebeskatningen fra det akademiske miljø er sannsynligvis (Gjems-Onstad 2001b).

I den ikke ubetydelige litteraturen om norske samvirkeorganisasjoner innenfor dagligvarehandel, fiskeri og landbruk er beskatningen meget sjelden omtalt. Det gjelder både jubileumshistorier for landsdekkende organisasjoner¹⁵ og lokale samvirkeforetak¹⁶. 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 for historie¹⁷ som for statsvitenskap¹⁸ og rettsvitenskap.¹⁹ Det viktigste unntaket er Gunnar Magne Roaldkvams hovedoppgave i historie, *Forbrukersamvirke i Stavanger 1866-1940* (1981). Den drøfter skattleggingen i et eget kapittel. Analysen er informativ og interessant, men lite presis.²⁰

I tillegg må de informative debattbøkene eller utredningene finansiert av Libertas på 1950-tallet nevnes særskilt. De omhandler utelukkende kooperasjonens skattevilkår.²¹ Det samme gjelder et par andre økonomifaglige utredninger fra samme tid.²² Enkelte av universitetsøkonomens Thomas Sindings arbeider på 1920-tallet må også eksplisitt nevnes.²³

Ut fra forskningsstatus er fremstillingen derfor hovedsakelig basert på en gjennomgang av stortingsforhandlingene, aktuelle offentlige utredninger, Rettstidende og utvalgte tidsskrifter og medlemsblader. Prosjektets ressursrammer²⁴ har ikke gjort det mulig å foreta regnskapsstudier på foretaksnivå

¹⁵ En av de mer omfattende omtalene finnes i (Borgen, Erland, og Ringen 1981): 177-179. Temaet streifes bare i (Debes 1936): 175-176.

¹⁶ (Lavold 1999): 275-276.

¹⁷ I (Halberg 1999) vidtfaavnende, mangefasseterte og grundige bok på 881 s er skatt ikke nevnt. Min hovedoppgave, (Espeli 1983a), kan også brukes som eksempel. I den omfattende gjennomgangen av Høyres syn på landbrukssamvirke ble skatt ikke nevnt. Det skyldtes hovedsakelig at de kildene jeg brukte i hovedsak var tause om temaet, men enkelte unntak fantes. De er inkludert i denne fremstillingen.

¹⁸ (Christensen og Hallenstvedt 1984), (Hallenstvedt og Dynna 1976), (Hallenstvedt 1982).

¹⁹ I den største studien av fiskesalgslagenes rettslige stilling glimrer skatt med sitt fravær, jf. (Smith 1979): særlig 686 ff.

²⁰ (Roalkvam 1981): 207-233 som også for en del ligger til grunn for (Maurseth 1987): 509-515 og (Roalkvam 2000a): 144 ff.

²¹ (Magnus 1953), (Børset og Sætre 1959).

²² (Finnøy 1960), (Kjærvik 1949).

²³ Særlig (Sinding 1926).

²⁴ Finansieringen består av knapt fem månedesverk fra prosjektet om forbrukersamvirkets historie, som er finansiert av Coop Norge, samt tre månedesverk fra

eller arkivstudier av betydning. Savnet av sistnevnte er blant annet 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 eller faser. Den første perioden omhandler beskatningen frem til særskilt lovgivning ble etablert med skattelovene av 1911. Den andre fasen omfatter debatten om disse skattelovene, med 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 den formative fasen 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 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 på mange måter gjenopptatt under økonomiske og samfunnsmessige forhold som var radikalt forskjellige fra mellomkrigstiden. Debatten resulterte i få og små endringer av lovverk og rettsstatus før skattereformen i 1991. Den skapte vårt nåværende skatteregime for utvalgte samvirkeforetak. Denne sjette fasen siden 1991 har vært preget av en større politisk ro enn noen gang siden 1911.

Beskatningen av meieriene, som var underlagt særskilte regler – deltakerligning – mellom 1911 og 1965, behandles for seg. Innenfor de enkeltperiodene 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. Samvirkebeskatningen i enkelte andre land behandles i kap. 9. Hovedvekten legges på Danmark, Storbritannia og Sverige.

Samvirkesenteret ved Handelshøyskolen BI, som er finansiert av Tine og Norsk Kjøtt.

2. Beskatningspraksis før skattelovene av 1911

De første nasjonale skattelovene av 1882¹ inneholdt ingen klare bestemmelser om beskatningen av samvirkeforetak. I skattekommisjonens utredning fra 1871, som var utgangspunktet for skattelovene, var derimot samvirkeforetak omtalt. Interessen konsentrerte seg om gjensidige forsikringsselskap. Kommisjonen lanserte det 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 premiene etter skadeomfanget/erstatningsbehovet, mens andre forsikringsselskap bygde opp fond for å møte fremtidige erstatninger.

Dette beskatningsprinsippet skulle også legges til grunn for ”de saakaldte forbruksforeninger”. Det innebar at prisreduksjonen foreningen oppnådde i forhold til det gjengse prisnivået i området skulle betraktes som skattbar inntekt. Særlig sett på bakgrunn av at dette var i liberalismens epoke i vårt land var det oppsiktsvekkende å foreslå å skatlegge selskap og organisasjonsformer som konkurrerte på pris. Skattekommisjonen uttalte riktignok at forbruksforeningene ”sikkerlig” fortjente ”al opmuntring. Men det er 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.”²

De norske spare- og forbruksforeninger som møtes på sitt annet felles årsmøte i 1871 diskuterte også sin beskatningen, 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. Kildene er uklare om inntektsbegrepet inkluderte kjøpebonus eller ei, men det førstnevnte synes mest sannsynlig.³ 12 av foreningene som møtte stemte for at de fortsatt skulle være skattepliktige institusjoner, mens fire stemte mot skatteplikt. Hovedsynspunktet hos foreningene synes å vært skattemessig likebehandling. Det var også rimelig eller ”billigt ovenfor ligeovenfor de private Handelsmænd”.⁴

¹ (Hovland 1974): 501.

² (Finansdepartementet 1904): 195-196 som siterer fra Dok. 40 1876.

³ På den annen side kan opplysninger i *Forbrukeren* 1952: 136 om skatleggingen av Drammens Husholdningsforening i 1868 tyde på at foreningen ble lempeligere behandlet enn kjøpmennene.

⁴ (Mohn 1871): 21-22.

Skattekommisjonens fortolkning av likebehandlingsprinsipp mellom samvirkeforetak 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 til detaljistpris. Det var et håpløst beskatningsprinsipp. De folkevalgte slo derimot fast som en "selvfølge", noe som også var ligningspraksis i hovedstaden, 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 la til: "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 altså skattelovkomiteen åpnet for deltakerligning av den fordel eierne av samvirkeforetak kunne oppnå gjennom lavere priser, ble det ikke vedtatt noen lovbestemmelser om dette.⁵

Skattelovene av 1882 betraktet samvirkeforetak som "skattepliktige personer" som skulle betale skatt av sin formue og inntektsgivende virksomhet på samme måte som aksjeselskap.⁶ Inntektsbegrepet i skattelovene av 1882 var svært omfattende.⁷ 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 "rettest" å anse overskuddet som "en for vedkommende Medlemmer opsparet Kapital og ikke som en av foreningen erhvervet gevinst. Foreningen antages saaledes ikke at kunne beskattes af

⁵ (Finansdepartementet 1904): 197-198 som siterer fra indst. O I 1879.

⁶ (Finansdepartementet 1932): 1, (Magnus 1953): 14.

⁷ 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 Nyttelse eller Behagelighed eller til Udvidelse af Næring eller Drift eller til Formuesforøgelse." Her sitert etter (Torgersen 1996): 25.

anden inntækt end afkastningen af den indbetalte aktiekapital samt den del av Overskuddet, der maatte hidrøre fra Salg af Brød til ikkemedlemmer.”⁸

Finansdepartementets fortolkning representerte en innsnevrende fortolkning av inntektsbegrepet i skattelovene av 1882. Fortolkningen var for øvrig også i samsvar med preussisk rett på denne tid. Økonomen og juristen, professor T. H. Aschehoug, ga fortolkningen sin fulle støtte i en stor skatterettslig artikkel i 1898.⁹ Kooperasjonens tilhengere unnlot ikke å påberope seg støtten fra denne faglige autoriteten i debatten frem mot 1911.¹⁰ Aschehougs standpunkt må først og fremst forstås som et ledd i hans argumentasjon for svært smalt inntektsbegrep hvor ”bare presumtivist tilbakebakevendende inntekt” burde beskattes. Et slikt inntektsbegrep fikk aldri gjennomslag i norsk rett. Den tok utgangspunkt i borgernes eller de juridiske personenes (selskapenes) skattevne.¹¹

I 1901 falt den første høyesterettsdommen om beskatning av forbruksforeninger. Foreningen i Laxevaag hevdet prinsipalt at den ikke hadde ”erverv til formaal” og derfor var skattefri. Høyesterett avviste dette, men sluttet seg ellers i ”det Væsentlige” til Finansdepartementets omtalte ”Betraktningmaade”. 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 ”mulig oplagte Reservefond og anden Formue, som Foreningen maatte eie.”¹²

Det er usikkert i hvilken grad høyesterettsdommen ble lagt til grunn av de lokale ligningskommisjoner. 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.¹³ I Stavanger hvor ligningen av blant annet forbruksforeningen

⁸ 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.

⁹ (Aschehoug 1898): 257-258.

¹⁰ F.eks. Tillægg 2 til dokument nr.18 1909: 8.

¹¹ Jf. begrep som antatt inntekt og formue, netto skattbar inntekt. Fortolkningen bygger på (Zimmer 1997): sitat 55.

¹² *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.

¹³ (Roalkvam 1981): 211.

Økonom var omstridt fra 1903 ble resultatet med til dels hårfin margin det samme etter klagebehandlingen. Overligningsnemnda presiserte i 1908 at resultatet hadde blitt et annet uten Høyesterettsdommen av 1901. Handelsstanden krevde i sin klage blant annet at medlemmenes individuelle hjelpefond, som nærmest hadde karakter av tvungne låneinnskudd av tilbakeholdte overskudd, også skulle inngå i forbruksforeningenes skattbare formue.¹⁴

I 1909 falt den siste høyesterettsdommen som spesifiserte rettstilstanden før skattelovene av 1911. Dommen gjaldt Malvik kommunes ligning av Hommelvik Aktie-Handelsforening. Rettsapparatet slo påny fast at selv om en forening i formen var organisert som et aksjeselskap måtte den skattemessig sett betraktes som et forbruksforening. Det innebar etter Høyesteretts syn at foreningens overskudd etter fradrag for tilbakebetalt bonus til medlemmene i forhold til kjøp i løpet av året måtte inntektsbeskattes på vanlig måte. Ved beregningen av formuesskatten måtte alle foreningens fond inkluderes før fradrag for gjeld. Dette representerte en utvidelse av skattegrunnlaget i forhold til høyesterettsdommen i 1901 og overrettsdommen i saken. Overretten hadde ment at den delen av overskuddet som ikke ble tilbakeført til medlemmene i form av bonus, men avsatt til fond ikke skulle inngå som en del av foretakets formue.¹⁵

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 i rettsapparatet var ikke noe isolert fenomen, men en del av større prosess hvor kooperasjonens motstanderne var på offensiven. Det kom ikke minst til syne i skattelovkomiteens innstillingen til nye skattelover i 1904.

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

¹⁵ *Retstidende* 1909: 705-710, 719-720.

3. Skatteregimets formative fase, 1904-1923

Krumtappen i samvirkebeskatningen frem til 1992 var § 52 i landskatteloven av 1911. § 52 innebar at samvirkeforetak ikke skulle inntektsbeskattes av sin ordinære virksomhet, men i stedet prosentlignes av avkastningen av sin skattbare formue. Prosentligning var ikke noe unikt i det norske skattesystemet i 1911. Utformingen av prosentligningen for samvirkeforetak var likevel kvalitativt forskjellig i oppbygning, logikk og virkning fra andre former for inntektsbeskatning med samme navn på andre områder.

§ 52 som ble snekret sammen av Stortingets budgetkomite 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 overhode i utformingen av det som ble skattelovene av 1911.¹ 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, som ønsket ordinær regnskapsligning uten fradrag for kjøpeutbytte, 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 burde samvirke som organisasjonsform oppmuntres gjennom økonomiske incentiver i skattesystemet. Det skjedde i en tid da prinsippet om likebehandling av skattytere sannsynligvis stod ideologisk sterkere enn noen gang før 1990-tallet. Skattefordelene ble ikke gitt til organisasjonsformen på generell basis. De gjensidige livsforsikringsselskapene var for eksempel ikke inkludert. En av hovedforklaringene på dette var at 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 blant annet sammenheng med at Norge ikke hadde noen samvirkelov.

Høyre hadde rent flertall i 1911. Den viktigste effekten av det var at forbrukersamvirke ble unntatt fra prosentligningen av skattbar formue. Siktemålet var at forbruksforeningen i størst mulig grad skulle likebehandles med sine konkurrenter, kjøpmenn som drev sin virksomhet som personlige næringsdrivende (ansvarlige selskap). Først i 1917 ble forbrukersamvirke

¹ 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.

underlagt den nevnte prosentligningen etter forslag fra Venstre-regjeringen og deres allierte Arbeiderdemokratene.

Det siste hovedelementet i samvirkebeskatningens formative fase, selskaps- og aksjonærbeskatningen til staten, ble til på en langt mer tilfeldig måte i 1921 og 1923. Utfallet, som sementerte inntektsskattegrunnlaget fra 1911 og 1917, ble svært tilfredsstillende sett fra samvirkets synsvinkel.

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: ”Ved beskatning av forbrugs- og produktionsforeninger henføres til inntækt ikke blot det indvundne aarsoverskud, men ogsaa den fordel, der ved foreningens virksomhed i form af billigere varepriser eller anden besparelse maa antages at være kommen medlemmerne tilgode.”² Komiteen forutsatte altså at samvirkeforetak drev mer effektivt enn andre foretak i den forstand at de tok lavere priser. Man medga at det var delte meninger om hvorvidt fordelene medlemmene fikk av lavere priser var en ”besparelse” som var skattepliktig. Komiteens begrunnelse for at prisreduksjonen skulle skattelegges var at ”skattelovgivningens tanke” var at ”enhver fordel, som er vunden ved arbeide eller virksomhet, skal regnes som indtægt”.³

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 reflekterte at den tok utgangspunkt i et meget vidt inntektsbegrep. Det omfattet ”enhver ervervelse av økonomiske goder”. Inntekt var ”ikke enbetydende med afkastning af en virksomhet, men knytter seg begrepsmessig til *personen* og betegner hvad denne tager ind eller oppebærer i et vist tidsrum”. Skattelovene av 1911 kom i praksis til å reflektere et mye snevrere inntektsbegrep.⁴

² (Finansdepartementet 1904): 385.

³ 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.

⁴ (Finansdepartementet 1904): 91, (Zimmer 1982): 30-32.

Komiteens vurdering av forbruksforeningenes bør også ses i lys av at handelsstandsforbundet var representert i komiteen.⁵ NKL var ikke etablert. Kooperasjonen var ikke involvert i utredningsarbeidet. Et av skattelovkomiteens medlemmer, byråsjef og fra 1918 mangeårig ekspedisjonssjef i Finansdepartementets skatteavdeling, Jens P.Thomle, gikk bare under tvil med på forslaget. Tvilen skyldtes at den foreslåtte bestemmelsen ”hjemler adgang til at beskatte mer end det ved aarsoppgjøret fremkomne faktisk paaviselige overskud”. Komiteen gikk jo ellers inn for at ligningen av juridiske personer og enkeltmannsforetak skulle baseres på regnskap.

De lokale ligningsmyndigheter skulle fastsette den nevnte inntektsmessige fordelingen, ”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.⁶

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 de utløsende årsaker til etableringen av den organisasjonsmessige overbygningen.⁷ Økonomen Thorvald Aarum holdt foredrag om saken.⁸ Stiftelsesmøtet påla NKLs styre å treffe effektive tiltak mot skattelovforslaget.

I en henstilling til Finansdepartementet gikk NKL nøye inn på hvorfor forslaget var galt og hvilke premisser som måtte legges til grunn for en riktig skattlegging. Henstillingen var i hovedsak forfattet av Aarum.⁹

Det grunnleggende var at forbruksforeninger ”som saadan” ikke hadde til formål å skape fortjeneste eller ”intægt i egentlig forstand”. Siktemålet var å skaffe medlemmene billigst mulig varer; ikke å gi foreningene ”erverts-

⁵ Skattelovkomitten 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.

⁶ (Finansdepartementet 1904): 198-199.

⁷ Jf. *Kooperatøren* 1906/1:1. Utfra NKLs stiftelsesprot. var skatt den tredje saken på stiftelsesmøtets første dag. NKLs kopibok 1906-07 synes utfra en gjennomgang ikke å inneholde noe om skatt.

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

⁹ 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.

messig gevinst”, eller eierne forrentning av andelsinnskuddet. 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.

De tvilsomme juridiske resonnementene lå til grunn for en hovedpåstand om at enhver beskatning av forbruksforeninger ville representere ”*en forbrugsskat under indtægtskats 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 den enighet det var blant ”alle nutidens statsøkonomer” om den ”ulykke” det var at det fantes ”langt 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 her på en utbredt forestilling om at handelsvirksomhet representerte et uproduktivt ”mellommandsvæsen”.

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

I Aschehougs flerbindsverk *Socialøkonomik* viet han kooperasjonen et eget kapittel. Kooperasjonen, som særskilt økonomisk organisasjonsform representerte en modifisert form for sosialisme som burde være fremtidsrettet på flere sektorer. Aschehoug viste til en rekke internasjonalt kjente økonomer. - deriblant marginalisten og 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”.¹⁰ Dens skattlegging ble ikke berørt til tross for at den var et omstridt spørsmål i både Storbritannia og Tyskland.

Aarum publiserte i 1903 boken *Det økonomiske samvirke som led i Det sociale Reformarbeide*. Det var en av de første bøkene om samvirke i Norge. Boken konsentrerte seg om en gjennomgang av 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. Det var blitt strengt håndhevet. Skattesystemets eventuelle betydning for organisasjonsformens fremtid ble ikke nevnt.¹¹ I 1911 skrev Aarum den første samlede fremstillingen om samvirkebevegelsens fremvekst i Norge på vegne av Norges Vels samvirkeutvalg.¹² Aarums begeistring for kooperasjonen avtok deretter. Han synes ikke å ha interessert seg for organisasjonsformen etter at han ble professor i økonomi i 1917.¹³

Størst innflytelse hadde NKLs henvendelse trolig gjennom å latterliggjøre skattelovkomiteens forslag om skjønnsmessig å beskatte fordelene som forbruksforeningene skaffet seg gjennom billige innkjøp o.l. De praktiske og logiske konsekvensene av et slikt prinsipp, bygget på vilkårlig lokalt skjønn, var uholdbare. Politikerne må også ha lyttet til argumentet om at den foreslåtte beskatning av forbruksforeningene ville virke usosialt og undergrave ”et av de viktigste midlene til opnaelse av selvhjelpenhet 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 i 1909. NKL tok ikke opp de mange foreningers til dels omfattende salg til ikke-medlemmer. Det gjorde dets ønske om skattefrihet vanskelig å forsvare utfra flere synsvinkler. I den grad slikt salg foregikk fra foreninger som hadde flere filialer i samme kommune var det også et brudd med forbrukerforeningenes unntak fra filialforbudet i handelsloven av 1907. Det ble vedtatt etter benkeforslag.¹⁴

¹⁰ (Aschehoug 1903): 515-549, sitat 549.

¹¹ (Aarum 1903): særlig 130-144.

¹² (Aarum og Det Kgl. selskap for Norges vel . Samvirkeutvalget 1911), (Aarum 1903)

¹³ *Kooperatøren* 1926: 94.

¹⁴ (Aarum og Det Kgl. selskap for Norges vel . Samvirkeutvalget 1911): 85, jf. (Hodne 1989): 54.

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 ogsaa bekymret for fremveksten av bøndernes innkjøps- og salgssamvirke som skjød fart på denne tid. Foreningen var likevel overraskende 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 fondsoppygging, måtte de beskattes som andre foretak.¹⁵

Kjøpmennene synes ogsaa å ha gått inn for et skattemessig skille mellom produsentforeninger som drev kommisjonsforretning til selvkost og de som drev forretningsvirksomhet på mer ordinær måte. Hvorvidt den førstnevnte organisasjonsformen kunne latt seg realisere innenfor samvirkeforetak med begrenset ansvar er likevel tvilsomt. Det ville i alle fall vært selskap med begrensede vekst- og finansieringsmuligheter. I vår sammenheng er det av spesiell interesse at det synes å ha vært kjøpmannsforeningen som først lanserte en rekke kriterier som senere ble en del av den vedtatte samvirkebeskatningen fra 1911. Finansdepartementet var ikke lydhør på disse punkt hverken i 1909 eller 1910.

¹⁵ Ot.prp.nr.5 1909:112-113.

3.2. Finansminister Gunnar Knudsen: Beskatning etter regnskap

Finansdepartementet og finansminister Gunnar Knudsen fant i 1909 "det rettest" å velge en "en middelvei" mellom de konfliktfylte interessene i saken. Kompromissløsningen var kort og 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 måde." Venstre-regjeringens hovedmål synes å ha vært formell skattemessig likebehandling av regnskapsmessige overskudd og formue uavhengig av foretakenes organisasjonsform og deres disponeringen av overskuddet.¹⁶

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".¹⁷ Departementet synes å ha hatt liten forståelse for at prissettingen primært skyldtes usikkerhet knyttet til driftsresultatet kombinert med lav egenkapital. I forbrukersamvirke hverken kunne eller burde (utfra ideologiske årsaker) 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.¹⁸ Få om noe enkeltspørsmål førte til så mange skriftlige lobbyhenvendelser til Stortingets budgetkomite som behandlet skattelovene.¹⁹ Med unntak av meieri-beskatningen, jf. kap. 6, vakte ikke beskatningen av andre typer samvirkeforetak noe dokumentérbar lobbyvirksomhet i forhold til Stortinget. Det reflekterte at utenom meieriene var slik foretak få og relativt svake.

¹⁶ 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.

¹⁷ Ot.prp.nr.5 1909:117.

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

¹⁹ Et annet enkeltspørsmål som også skapte mange lobbyinnspill var kraftverksbeskatningen, jf.(Espeli 2001): 256.

Felleskjøpet i Oslo var det viktigste unntaket. Vi konsentrerer oss derfor om debatten om forbrukersamvirke.

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 å videreføre rettstilstanden. 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 en ny konkurransesituasjon. 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.”²⁰

På den annen side ble det understreket at kooperasjonens rolle som markedsmessig motvekt og konkurrent til kjøpmenn og grossister i liten grad foregikk eller 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 grossistboykott av forbruksforeningene var i ferd med å gripe om seg.²¹ Regjeringens skatteforslag oppmuntret derimot til priskonkurranse fordi det regnskapsmessige overskuddet ville bli skattlagt fullt ut.

En annen hovedforklaring på at kooperasjonen reduserte bruken av priskonkurranse var at det gjorde forbruksforeningene svært sårbare. Etter århundreskiftet gikk et betydelig antall forbruksforeninger konkurs.²²

Hovedgrunnen til at kooperasjonen avsto fra priskonkurranse og ikke sjelden satte høyere priser enn de gjengse lokalt, var at en kooperasjonens hovedoppgaver var å fungere som en 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 forbruks-

²⁰ Tillæg 2 til dokument nr.18 1909: 9.

²¹ (Petersen og Lyche 1933): 44.

²² Jf. OT 1911: 1105-6 P.Pedersen

foreningene 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 et krisetilfelle. I denne byen fungerte forbruksforeningene i stor grad som syke- og arbeidsledighetskasser for sine medlemmer.²³

I Bergen og Stavanger ser det altså 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.²⁴ Disse innskuddene fungerte som låneinnskudd eller ansvarlige lån sett fra samvirkeforetakets synsvinkel. Utfra henvendelsene til Stortinget i 1909 ser det ikke ut til at de tilbakeholdte overskuddene i mange forbruksforeninger 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.

Argumentet fra 1906 om at kontantprinsippet gjorde kapitaloppbygging i forbruksforeningene overflødig var forstummet. At tilbakeholdte overskudd og låneskudd 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.²⁵

Handelsstandens Fællesforening forholdt seg rolig ved stortingsbehandlingen i 1909. Det indikerte at man fant regjeringens forslag tilfredsstillende. Det gjorde ikke Norges Detalj kjøpmænds Landsforening,

²³ 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.

²⁴ 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.

²⁵ (Debes 1936): 130 ff.

etablert i 1908, som hadde bekjempelsen av kooperasjonen som sin hovedsak.²⁶ Den støttet skattelovkomiteens innstilling. Foreningen polemiserer mot NKLS påstand om at den økonomiske ekspertise støttet kooperativ organisering. Landsforeningen påpekte, med henvisning til økonomene Schmoller, Jevons og Marshall, at det bare var tilfelle under bestemte forutsetninger. Uansett ville disse økonomiske autoriteter ikke støttet skattemessig forskjellsbehandling hevdet kjøpmennene.²⁷

3.2.1. Budgetkomiteen splittet

Stortinget, ved budgetkomiteen, var i 1909 vennligere stemt overfor samvirke enn regjeringen. Det manifesterte seg klart i forhold til gjensidige brannassuransforeninger. Et klart flertall (8 av 13) av budgetkomiteen gikk, i motsetning til regjeringen og skattelovkomiteen, inn for skattefrihet for slike foreninger. Hovedbegrunnelsen synes å ha vært at de burde likebehandles med den statseide Norges Brannkasse som lenge hadde hatt skattefrihet.²⁸

Finansminister Abraham Berge (FrV) sluttet seg i 1910-11 til dette forslaget med den eksplisitte begrunnelse at gjensidige skadeforsikringsselskap ikke hadde "erverv som formaal". En rekke Høyre-representanter, med Edvard Hagerup Bull i spissen, gikk mot skattefritak for brannassuransforeninger. Han avviste likebehandlingsargumentet i forhold til Norges Brannkasse fordi den var en statlig virksomhet som drev på selvkostbasis og ikke tok sikte på overskudd. Hagerup Bull fant det også ulogisk at skattefritaket for gjensidige forsikringsselskaper bare skulle gjelde brann og ikke for eksempel også livselskaper eller skipsforsikring. Flertallet vendte det døde øret til denne forståelsen av likebehandling. De gjensidige brannassuransforeningene var så "overordentlig nyttige indretninger" som Sunnmøre representanten Frisak uttrykte det, at de i motsetning til andre gjensidige forsikringsselskap, skulle være skattefrie institusjoner.²⁹

Budgetkomiteen var derimot 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

²⁶ (Hodne 1989): 40.

²⁷ Dokument nr.18 1909: 12-14.

²⁸ Indst.O. VI 1909: 142-143.

²⁹ Ot.prp.nr.43 1910: 49, Indst.O.VI 1911: 142, OT 1911: 843-853, sitat Berge 846, vedtatt med 54 mot 36 stemmer, LT 1911: 414-416, sitat 416.

regjeringens forslag.³⁰ 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 overskuddet, som ikke uddeles til medlemmerne i forhold til deres kjøb og salg.”³¹

Dette innebar en gunstigere og enklere inntektsbeskatning enn i gjeldende rett. Forslaget innebar også 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 kjøpebonus. Det var urimelig og tvilsom juss.³² For alle samvirkeforetak som utelukkende drev økonomiske transaksjoner med medlemmene på innkjøps- eller salgssiden førte forslaget til skattefrihet. Det mest sentrale punktet i forslaget sett i lys av den politiske debatten var likevel presiseringen av at den delen av overskuddet som ble utdelt som kjøpebonus ikke skulle betraktes som inntekt hverken hos samvirkeforetaket eller medlemmene. Komitefraksjonen foreslo derimot ikke spesielle regler for formuesbeskatningen. Det representerte en skatteskjerpelse i forhold til eksisterende rett.

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 innstilling.³³ *Kooperatøren* var godt fornøyd med innstillingen.³⁴

³⁰ 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 Klíngenberg (H) og Anders Johansen Grindland (V og redaktør av *Fedrelandsvennen*) støttet i utgangspunktet regjeringens forslag.

³¹ 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).

³² Jf. Ot.prp.nr. 43 1910: 23.

³³ Indst.O. VI 1909: 179, 244.

³⁴ *Kooperatøren* 1909 nr. 8: 1.

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 på andre områder. 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 i så fall lett etablere salgforeninger og påberope seg skattefrihet for sin omsetningsvirksomhet.

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

3.3.1. Lobbyinns spill fra begge sider

Finansdepartementet lot seg knapt påvirke av henvendelsene fra Handelsstandens Fællesforening og ulike aktører fra samvirke. Sistnevnte var klart mest aktiv. Henvendelsen fra Selskapet for Norges Vels Samvirkeutvalg var den mest interessante.³⁵ 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.³⁶

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

³⁵ De to andre henvendelsen kom fra Landhusholdningsselskapernes fælleskjøp og Den norske meieriforening, jf. Ot.prp.nr.43 1910: 21.

³⁶ (Grande 1961): 128-29, som gir en nærmere presentasjon av Kai Møller som samvirkeentreprenør.

Felleskjøpet Østlandet (etablert 1896).³⁷ Det var det første og største av de regionale felleskjøpene som ble etablert ved århundreskiftet. Samvirkeutvalgets medlemmer var Georg Strøm, disponenten i nevnte felleskjøp, NKLS styreformann Ole Dehli og riksarkivar, rettshistoriker og professor Ebbe Hertzberg.³⁸ Hertzberg, som i enkelte sammenhenger nærmest betraktet samvirke som et religiøst spørsmål,³⁹ hadde på slutten av 1890-tallet studert utviklingen av landbrukssamvirke i Europa med stipend fra Indredepartementet. Det resulterte i den første boken om emnet i Norge med Bull-Tornøe som medforfatter.⁴⁰

Samvirkeutvalget mente at samvirkebevegelsen i Norge ikke hadde ”nydt synderlig støtte fra statsmagterne, men de har dog hittil ikke vært 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 enn i Norge. Samvirkeutvalget understreket at samvirkeforetak ikke drev med sikte på økonomisk vinning og derfor prinsipielt sett burde være skattefrie institusjoner. Utvalget advarte likevel 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”.⁴¹

Budgetkomiteens fornyede behandling av skattelovene i 1911 resulterte i en håndfull nye lobbyhenvendelser. Denne gangen var handelsstandens

³⁷ Det er høyst tvilsomt om hvorvidt Landhusholdningsselskapernes Fællesindkjøpsforening kunne betraktes som et samvirkeforetak ved etableringen med sin basis i de offentlig landbruksselskapene i fire fylker i 1896. Raskt ble imidlertid de lokale innkjøpslagene/foreningene felleskjøpets eiere og økonomiske garantister. Innkjøpslagenes eiere var solidarisk ansvarlig for at lagets forhåndsbestilte kjøp hos felleskjøpet ble betalt. Landhusholdningsselskapernes Fællesindkjøpsforening var for øvrig i en periode også å betrakte som en ren innkjøpsforening. Dette var en uvanlig selskapskonstruksjon. NKL ble ikke organisert på basis av solidarisk ansvar blant sine eiere, samvirkelagene.

³⁸ (Debes 1936): 155.

³⁹ (Sæter 1995): særlig 51.

⁴⁰ (Debes 1936): 70-72, (Bull-Tornøe og Hertzberg 1900).

⁴¹ Ot.prp.nr.43 1910: 22-23.

organisasjoner mest aktive.⁴² NKL reagerte for eksempel ikke på et angrep fra Detaljkjøpmennenes landsforening. Landsforeningen hevdet at ”det kooperative spørsmål delvis er kommet i et annet spor, idet et enkelt politisk parti har optat kooperationen som partisak”. 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 derfor innstendig alle sosialistinternasjonals partimedlemmer og fagorganiserte til å bli aktive medlemmer av kooperasjonen slik at dens positive rolle i klassekampen kunne opprettholdes.⁴³

Detaljkmjøpmennene 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.⁴⁴

Detaljkmjøpmennene advarte mot forslagene om skille mellom inntekter fra salg mellom medlemmer og ikke-medlemmer. Grensedagningen ville bli vanskelig og lett lede til omgøelser. 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

⁴² Foruten henvendelsen omtalt nedenfor kom det to korte fra Handelstandens Fællesforening, jf. Tillæg 4 til dokument 1 1911: 2-3.

⁴³ Jf. brev av 9.1.1911 i Dokument 1 1911: 26-28.

⁴⁴ (Debes 1936): 153.

1911. Vedtaket var en rettslig innovasjon i forhold til de øvrige lovforarbeidene, jf. ramme.

”Samvirkebeskatningsparagrafen”, Landskattelovens § 52⁴⁵ vedtatt i 1911:

”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 ansætte 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 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.

Indkjøpsforeninger, 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”.

Selv om praktisk talt alle parlamentarikere uttalte seg til dels svært positivt til 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 ble et omfattende fritak fra inntektsskatt for alle samvirkeforetak som oppfylte basale samvirkeprinsipper. I praksis omfattet fritaket stort sett kooperasjonen.⁴⁶

Beskatningsreglene for rene innkjøpsforeninger og jordbrukets innkjøps- og salgssamvirke – unntatt meierisamvirke som skulle deltakerlignes - 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

⁴⁵ Identisk med byskattelovens § 42.

⁴⁶ (HMSO 1905): 51.

her eller ved senere anledningen noen signaler om hvordan denne inntekten skulle beregnes slik som i andre former for prosentligning.⁴⁷

Forbruksforeningen 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 nettoinntekt.⁴⁸ Intensjonen var at forbruksforeningene skulle beskattes vesentlig hardere enn rettstilstanden fra 1896 tilsa. Hvorvidt det representerte en skattemessig mer belastning eller ei 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 utpreget seg ikke med sin klarhet. Skattereglene, som forutsatte vidtgående bruk av skjønn, fikk kort levetid. De ble endret i 1917 av det da Venstre-dominerte Stortinget. Debatten om disse relativt kortvarige skattereglene vil likevel stå i sentrum for vår gjennomgang av 1911-lovene slik de også gjorde for lovgiverne.

Budgetkomiteen var, som i 1909, nesten 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 slik som forbruksforeningene. 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. Det

⁴⁷ Jf. f.eks. (Espeli 2001).

⁴⁸ Komiteen så mao bort fra at handelsvirksomhet kunne være organisert som et aksjeselskap og ikke som et personlig eid foretak.

ble unngått hvis bare avkastningen av foretakets nettoformue ble inntektsbeskattet.

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 inntektene av salget til ikke-medlemmer fikk forbruksforeningene et skattemessig incentiv til å gi en så grundig dokumentasjon av foretakets inntjening at skjønnslikning ble unngått. For det andre måtte det unngås at vanlige kjøpmenn omorganiserte sin virksomhet til samvirkeligende foretak med høy gasje til daglig leder, mens det øvrige overskuddet ble utdelt til kundene.⁴⁹ Enkelte mente, med henvisning til NKLS Ole Dehli, at mange samvirkeforetak allerede ”seilte under falsk” i forhold til viktige samvirkeprinsipper for å nyte godt av de gunstige beskatningsreglene.⁵⁰

En del av flertallets begrunnelse for at forbruksforeningenes skattbare inntekt skulle være halvparten ”av den sedvanlige” var deres ”samfundsgavnlig virksomhet” til fordel for ”smaakårsfolk”; blant annet gjennom ”indkjøp av varer til nogenlunde billige priser”.⁵¹ Arkitekten bak flertallsforslaget, Wollert Konow, understreket at en gunstigere skattemessig behandling av kooperasjonen ville gjøre ”mer skade end gagn”, også sett fra kooperasjonens synsvinkel. Det ville oppmuntre til etablering av ”usunde foreninger” og skattetilpasning i handelsstanden.⁵² 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.”⁵³

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 forførdelig gjerne (vil) være fri for skat”.⁵⁴

⁴⁹ Indst.O VI 1911: 57-58.

⁵⁰ Leegaard i OT 1911: 1104-05.

⁵¹ Indst.O VI 1911: 57-58.

⁵² OT 1911: 1107.

⁵³ LT 1911: 479 Irgens.

⁵⁴ OT 1911:1104, LT 1911:481.

Sympatien og støtten til samvirke var såpass sterk i det Høyre-dominerte Stortinget i 1911 at forslag som gikk vesentlig lenger i retning av å imøtekomme handelsstandens krav enn det vedtatte forslaget fikk liten oppslutning.⁵⁵ Et forslag om å skjønnsligne alle former for samvirkeforetak etter samme inntekt som i konkurrerende foretak falt mot 18 stemmer.⁵⁶

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.⁵⁷ Selv om dette, med unntak av meieriene, representerte en videreføring av tidligere rett, er det slående at jordbrukets fremste interesseorganisasjon, Landmandsforbundet, som var i sterk vekst på denne tid, forholdt seg helt taus. Tausheten var påfallende sett på bakgrunn av forbundets betydelige skattepolitiske engasjement for øvrig og innkjøps- og meierisamvirkets sterke vekst på denne tid. Forbundets skatteutvalgs uttalelser om regjeringens skatteforslag i 1909 og 1910 nevnte ikke beskatningen av samvirke med ett ord. 24 bymeierier henvendte seg dessuten direkte til forbundet for å få støtte for sin sak.⁵⁸ Det fraværende engasjementet tyder ikke på at Landmandsforbundets nye ledelse fra 1910 betraktet samvirke som ”jordbrukets beste hævstang” slik enkelte historikere har gitt inntrykk av.⁵⁹ På den annen side var Landmandsforbundets fremste parlamentariske støttespiller på denne tid budgetkomiteen formann Wollert Konow.⁶⁰ Konow kan ha signalisert til forbundet at et engasjement på dette området var overflødig.

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

⁵⁵ 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 stille.

⁵⁶ OT 1911: 1122.

⁵⁷ LT 1911: 495 Johan Throne Holst (Fr.V).

⁵⁸ Tillæg 2 til dokument nr.18 1909: 17-23, Tillæg 2 til dokument nr.1 1911:1-7, Tillæg 6 til dokument nr.1 1911:3-5.

⁵⁹ Jf. (Rovde 1995): 79. SFNV bevilget fra 1904 kr. 400 årlig til Landmandsforbundet til en komite forbundet aktet å nedsette for å arbeid for samvirke. I 1906 annullerte SFNV bevilgningen fordi man ikke hadde fått noen tilbakemelding fra Landmandsforbundet om at komiteen var nedsatt, jf. (Hasund 1941): 506.

⁶⁰ (Rovde 1995): 134-136.

undergravde kommunenes skattefundament. Hensynet til Høyres kjerne-tropper i handelsstanden må også ha veid tungt – selv om partiets represen-tanter på det mest bestemte avviste det.⁶¹

Det største mindretallet i budgetkomiteen lanserte en revidert versjon av Bryggesjaas forslag fra 1909. Forslaget innebar at *mange typer samvirke-foretak ville slippe inntektsskatt knyttet til salg eller forhandling av varer for foreningens medlemmer*. Det er likevel usikkert hvor stor rekkevidde forslaget hadde. Forslaget åpnet neppe for skattefrihet for NKLS fabrikker som ble startet opp på denne tid. Forslaget ekskluderte etter alt å dømme de fleste former for tjenesteproduksjon utenom varehandel – og iallfall forsikringstjenester organisert i gjensidige selskap. De mange telefon-foreningene som fantes på denne tid ville neppe blitt omfattet av skattefordelene. Forslaget tok likevel sikte på å fremme organisasjonsformens utvikling på en bredere basis enn flertallet.

Overskuddet av omsetningen med ikke-medlemmer skulle inntektsbeskattes på vanlig måte.⁶² Dette forslaget innebar en skattelette i forhold til rettstilstanden fordi samvirkeforetakene ikke lenger skulle betale inntekts-skatt av avkastningen av formuen.

Ordinær beskatning av overskuddet av transaksjonene med ikke-medlemmer viste at 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 synes logikken å ha vært. Da skulle de også likebehandles skattemessig. En slik logikk kan også fall ha bygget på forestillingen om at medlemmer av et samvirkeforetak gjorde alle sine relevante økonomiske transaksjoner med sin forening. Ikke-medlemmer ”shopet” derimot rundt i markedet og foretok den til enhver tid gunstigste handel. Med unntak av de fleste meierier som hadde meget strenge regler om leveringsplikt som ble håndhevet, var dette helt urealistiske forutsetninger. En annen begrunnelsen for forslaget kan ha vært - en like tvilsom forestilling - om at overskuddet fra salg til eller forhandling av varer for ikke-medlemmer i gjennomsnitt var identisk med et samvirkeforetaks regnskaps-

⁶¹ F.eks. OT 1911: 1106 Lothe og Meinich og 1110 Rolfsen.

⁶² ”Indkjøps- og forbrugsforeninger, som bare sælger til foreningens medlemmer, samt produksjonsforeninger (meierier o.l.), som forhandler varer udelukkende for foreningens medlemmer, ilignes ikke indtægtsskat.

Er disse foreningers virksomhet ikke begrenset 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.

messige overskudd etter at bonus/etterbetaling til medlemmene var foretatt. Dette overskuddet var i så fall identisk med fondsavsetninger (før skatt).⁶³

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” i alle bransjer. 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 ellers 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.⁶⁴

Arbeiderpartiets Magnus Nilssen var mest opptatt av at kooperasjonens kontantprinsipp var den mest effektive motvekt mot kjøpmennenes konkurranse i å gi lengst eller størst mulig kreditt. Det satte kundene i et uheldig avhengighetsforhold. Han delte heller ikke bekymringen for at skattefritak ville undergrave kommunenes skattefundament. Hvis så ble tilfelle, var han likevel ikke i tvil om at kooperasjonens dominans ville være til fordel for den overveiende majoritet av byens innbyggere.⁶⁵

3.3.3. Konklusjon

Den vedtatte lovbestemmelsen begrenset skattefordelene til de fleste viktigste former for etablert samvirke, eksklusive forsikring, i 1911. Reglene brøt med et av skattelovenes hovedprinsipper, regnskapsligning. Den skjønsmessige 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, det vil si at inntekter først skulle beskattes når de ble realisert eller betalingen ble mottatt, ble også brutt.⁶⁶

Flertallets talsmenn innrømmet at bestemmelsene for produksjonsforeninger og langt på vei også jordbrukets samvirkeforetak, i tillegg brøt med et av de mest sentrale prinsippene i det norske skattesystemet siden 1882. Prinsippet om stedefgen beskatning innebar at inntekten fra en virksomhet skulle skattlegges i den eller de kommuner hvor virksomheten ble drevet og inntektene

⁶³ 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.

⁶⁴ OT 1911: 1108, (Haffner 1949): 733.

⁶⁵ OT 1911: 1110-1111.

⁶⁶ OT 1911: 1104, 1119-1120. Jf. (Zimmer 1995): 58 om kontantprinsippet.

ble generert og ikke i kommunen hvor foretaket var registrert og (hoved)kontoret lå. 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. 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.⁶⁷

Unntaksbestemmelsene for de utvalgte typer samvirkeforetak reflekterte primært ønsket 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.⁶⁸ Høyre og Frisinnede Venstres brakseier ved stortingsvalget i 1909 gjorde det likevel mulig for handelsstanden, gjennom sin rolle som pressgruppe og kjernevelgere, å begrense kooperasjonens skattefordeler til et minimum. Høyres rolle og ambisjoner som et bondeparti bidro til at skattereglene for jordbruksamvirke ble gunstigere enn tidligere totalt sett.

Lovbehandlingen i 1911 må på sentrale punkter forstås som en kodifisering og videreføring av rettstilstanden. Denne rettslige og mindre uttalte politiske stivhengigheten i utformingen av 1911 bestemmelsene er sterkt undervurdert i de tidligere gjennomgangene og forklaringene av samvirkebeskatningen.⁶⁹ Stivhengigheten 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. Regnskapet 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 nytt lovmessig unntak. Unntaket hadde dessuten den fordel at det – motsetning til en del andre unntak - i begrenset grad brøt med rettspraksis på området.

⁶⁷ Indst.O VI 1911:58, OT 1911: 1117-1121. Om beskatningen av kraftverk og jordbruket se (Espeli 2001) og (Espeli 1990): 253 ff.

⁶⁸ Valgordningen i perioden 1906 til og med 1918 var basert på flertallsvalg i enmannskretser med opp til to valgog ganger. 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).

⁶⁹ Særlig (Finansdepartementet 1978): 166-167.

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 effekt for inntektsåret 1912. Budgetkomiteens lovgiverrolle førte likevel til at ligningsforvaltningen og domstolene bare hadde meget knappe forarbeider å forholde seg til når man skulle fortolke lovgivers intensjon. De omfattende debattene i Odelsting og Lagting var mer knyttet til den politiske profileringen og drakampen mellom alternativene enn å klargjøre skatterettslige detaljer.⁷⁰

En av de klareste svakhetene ved loven og dens forarbeider var at de ga meget liten om noen veiledning på hvilke kriterier et andelslag innenfor de utvalgte områder/sektorer måtte oppfylle for å kunne bli lignet som et samvirkeforetak etter § 52 (42). 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 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 et krav om vekslende medlemstall og vekslende kapital (prinsippet om åpent medlemskap).⁷¹

Stortingsbehandlingen la for eksempel ingen føringer på fortolkningen av hvor omfattende økonomisk virksomhet jordbruket salgs-, innkjøps- eller foredlings-samvirke kunne ha med ikke-medlemmer til hvor langt produksjonssamvirkets foretak kunne gå i foredlingsgrad før de ikke lenger skulle beskattes som et samvirkeforetak i skatterettslig forstand. Dette ble det opp til skatteforvaltningen og rettsapparatet å avgjøre. De første og til dels førende rettsavgjørelsene kom snart i forhold til meieriene som var blant samvirkebevegelsens kjernetropp i jordbruket, jf. kap.6.1.3.

Kooperasjonens omsetningsskatt, en særlig variant av prosentlignings-systemet, var 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.⁷² NKL og Adam Egede Nissen (AP) gikk lengst. De mente lovreglene ville ”bli en rik kilde til vilkaarlighet fra ligningskommisjonens side og til processer!” ,

⁷⁰ Tendenser i den retning fantes imidlertid, jf. LT 1911: 489-499.

⁷¹ Disse forutsetningene falt bort med aksjeloven av 1976, jf. (Skåre 1976): 387, (Greni, Trosvik, og Syversen 1991): 915.

⁷² OT 1911: 1104.

dvs rettstvister. NKL fryktet at samvirkelagene ville bli tatt spesielt hardt i byene.⁷³

Denne frykten synes ikke å ha blitt realitet. I alle fall var det bare én tvist om beskatningen av kooperasjonen som gikk til Høyesterett. Den 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.⁷⁴

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.⁷⁵ NKL ba om å bli underrettet om 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.⁷⁶ Det er derfor neppe tvil om at kooperasjonen som regel hadde skattefordeler i forhold til sine fremste konkurrenter. Fordelen ble større med økningen av skattesatsene under første verdenskrig. På den annen side kan det se ut til at iallfall NKL ble ilagt krigskonjunkturskatt på samme måte som andre selskap i 1917.⁷⁷

Stortingsbehandlingen i 1911 skapte også uklarhet om NKL skulle beskattes som en ren innkjøpsforening, en forbruksforening eller som et aksjeselskap.⁷⁸ 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.⁷⁹

⁷³ LT 1911: 481.

⁷⁴ *Retstidende* 1917: 1036-1040.

⁷⁵ (Roalkvam 1981): 224 som henviser til (Nilssen 1976): 2.

⁷⁶ Jf. svar fra 1913 til 1916 i NKL-skolens arkiv.

⁷⁷ I NKLs styreprot. 17.9.1917 sak 13 nevnes det at NKL var blitt ilignet en krigskonjunkturskatt på kr. 13125 av en antatt inntekt på kr. 100.000. Styret besluttet å prøve ligningen "ad rettslig vei", men det er ukjent hva utfallet ble. Krigskonjunkturskatten, vedtatt i 1915, var opprinnelig på 15 % for inntekter over kr. 50.000. Etterhvert ble den progressiv med 35 % skatt for selskapsinntekt over kr. 250.000 i 1918. Krigskonjunkturskatten ble opphevet i januar 1920, jf. (Schreiner 1963): 101.

⁷⁸ Forslaget om at en organisasjon som NKL skulle beskattes som en forbruksforening falt, jf. LT 1911: 488.

⁷⁹ Dom av 28.2.1918 omtalt i UTV 1961: 181.

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 påberope seg samvirkebeskatningens regler.⁸⁰ Dette gjorde det også umulig å organisere industrielle priskarteller som samvirkeforetak for å skattefordeler.

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 fra inntekten av salg til ikke-medlemmer. I tillegg skulle det betales inntektsskatt av en sjablongmessig fastsatt avkastning på samvirkeforetakets formue.⁸¹ Hvordan avkastningen av formuen skulle fastsettes ble heller ikke denne gang 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 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 ansætte og at beskatte som indtægt.

⁸⁰ Indst.O.VI 1911: 58.

⁸¹ I både (Wilhelmsen 1981): 32 og (Sulutvedt et al. 1956): 114 hevdes det feilaktig at lovendringen ”knesatte det prinsipp at samvirkeforetakene ikke driver ervervsmessig virksomhet. De skal derfor ikke betale skatt av overskuddet, men av formuen og inntekt av formue.”

Lovendringene var sannsynligvis inspirert av NKL, men NKL tok ikke selv noe initiativ vis-à-vis regjering og storting.⁸² Saken ble kjørt frem av parlamentarikere, etterhvert med støtte fra Venstre-regjeringen, under sterke protester fra handelsstanden. De nye argumenter som ble presentert i saken knyttet seg til dagsaktuelle forhold. Blant disse var ikke lokal ligningspraksis. Dette underbygger inntrykket av på det omfattende skjønnet 1911-loven åpnet for ikke ble brukt til samvirkelegenes ugunst.⁸³

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.⁸⁴ 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 1917.⁸⁵ Det skjedde til tross for at Venstre hadde et klart parlamentarisk flertall og dets forhold til Arbeiderdemokratene på denne tid var svært dårlig.⁸⁶

Knudsens-regjeringens eneste uttalte begrunnelse for lovendringen var at forbruksforeningene hadde ”et likesaa samfundsganglig formaal som indkjøps- og produktionsforeninger”. Forbruksforeningene burde derfor også nyte godt av de samme skattefordeler.⁸⁷ Det mest interessante ved regjeringens lovproposisjon var at den refererte begrunnelsen fra Arbeiderpartiets stortingsgruppe i 1914 uten kommentar eller motforestillinger. Regjeringens forslag var jo langt mer begrenset.⁸⁸

⁸² 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 budsjetstøtte 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.

⁸³ NKL indikerte likevel at det fantes enkelte slike i sitt brev til budgetkomiteen 20.10.1917, Tillæg til dokument nr.48 1917: 17.

⁸⁴ Indst.O.nr.32 1914 avsnitt V punkt 5.

⁸⁵ Tillæg til dokument nr.7 1916, Ot.prp.nr.25 1917: 119 ff, Indst.O. XXXX 1917: 35 ff.

⁸⁶ Jf. (Fuglum 1989): 245-247, 262,

⁸⁷ Ot.prp.nr.25 1917: 123.

⁸⁸ Jf. Tillæg til dokument nr.48 1917: 18 og finansminister Omholt i OT 1917:1459-60.

Arbeiderpartiet sluttet seg her 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” ikke bare var misvisende, men en ”fiktio” for foreningenes del. Det som fremstod som foreningenes regnskapsmessige overskudd var også en ”fiktio”. I virkeligheten var overskuddet ”en *oppspart* 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 at de kunne ”befri sig for endel av de overflødige mellommænd”.

Arbeiderpartiet lanserte også et nytt argument for skattefrihet med basis i den praksis en del kjøpmenn hadde lagt seg på for å møte konkurransen fra kooperasjonen. Disse 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.

Kommunenes skattetao forårsaket av kooperasjonens skattefrihet ville mer enn bli kompensert av at kommunale virksomheter ville få billigere varer samtidig som utgiftene til fattigunderstøttelse ville bli mindre. Kooperasjonen ville jo gi lavinntektsgruppene bedre levekår. 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”.⁸⁹

3.5.1. Handelsstanden splittet i forhold til den kooperative utfordring

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

Kjøpmannsforeningen var blitt stiftet i 1908 for å ivareta kjøpmennenes interesser på en effektiv måte. Utfordringen fra kooperasjonen var en viktig utløsende forklaring på etableringen av en organisasjon som hadde en forløper, Norges Landhandlerforening fra 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

⁸⁹ Ot.prp.nr.25 1917: 120-121.

å selge til nye samvirke­lag som ble etablert i betydelig antall på denne tid. Den mest omfattende boikottaksjonen stod ”Østenfjeldske kjøbmansforeningers centralkomite” 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.⁹⁰ Boikottens viktigste langsiktige effekt var trolig at den satte fart i NKLs industrielle satsing og samvirke­lagenes interesse av å bruke NKL som grossist. Mange private grossister var lite interessert i å skyve samvirke­lagene som kunder fra seg og dermed fremme NKLs vekst som grossist. Boikotten vakte også begrenset forståelse i opinionen og blant politikerne. Kjøpmennene vant likevel høyesterettssaken om boikottens lovlighet i 1916.⁹¹

Grossistene sa derfor opp boikottavtalene i begynnelsen av 1917. Kjøbmansforeningens medlemmer, som følte konkurransen fra kooperasjonen på kroppen i en helt annen grad enn Fællesforeningens grossister og importører, opplevde situasjonen som såpass kritisk at man forsøkte å ta i bruk fiendens virkemidler. Kjøpmennene etablerte en regional innkjøpsforening på Østlandet som var tenkt fulgt av flere. Selv om Kjøpmennenes Engrosforretning A/S, senere kjent som Kefas, var organisert som et aksjeselskap, stilte kjøbmansforeningen seg åpen for en omorganisering til et samvirkeforetak hvis det var nødvendig for å oppnå de samme skattefordeler som kooperasjonen. Handelsstandens Fællesforening var bekymret over at kjøpmennene selv ”betræder... kooperasjonens vei”.⁹² I motsetning til en del av de andre regionale innkjøpsforretning kjøpmennene etablerte overlevde Kefas den prekære varemangelen som preget Norge i 1917/18, men overgang til andelslag ble ikke gjennomført.⁹³ Da ble det meste av importen, med regjeringens støtte, kontrollert av Fællesforeningens medlemsforeninger noe som gjorde nyetableringer ekstremt vanskelige.⁹⁴

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. Påstanden om at ulike former for

⁹⁰ Handelsdep.arkiv, Industrikontoret A, I EL 0023 Samvirke­loven, særlig Den faglige samorganisering i Kristiansand til den norske regjering 12.4.1917.

⁹¹ (Petersen og Lyche 1933): 44-47, (Debes 1936): 133-134,174-175.

⁹² Handelsstandsforbundets månedsskrift 1917: 43 (sitat) , (Petersen og Lyche 1933): 44, Tillæg til dokument nr.48 1917: 20.

⁹³ (Strand 1958): 204-209, (Handelsdepartementet 1955a): 125 ff.

⁹⁴ Om reguleringen av importen, se (Hodne 1989): 119-122.

lojalitetsrabatter og gaver var lite utbredt må avvises.⁹⁵ Slike former for konkurranse reiste imidlertid få skatterettslige problemer.

En mer tungtveiende innvending var lovforslagets skille mellom inntekter fra salg medlemmer og ikke-medlemmer. Det ville det bli umulig å kontrollere. 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 et eksempel fra Belgia hvor kooperasjonen hadde finansiert sosialistpartiets virksomhet.

I et Norge preget av økende politiske motsetninger og en stadig mer radikaliserert arbeiderbevegelse appellerte altså 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”. Kooperasjonen hadde i et slikt perspektiv bare sin ”delvise berettigelse”.⁹⁶

NKL repliserte at man ikke trodde Handelsstandens Fællesforening ville tjene på å ”gaa i en del mindre handelsmænds fotspor og skrømme med sosialismen”. Dertil hadde altfor mange bønder sluttet seg til ”samvirkebevægelsen”, forbrukersamvirket inkludert.⁹⁷

Kjøpmannsföreningen sendte en grundigere og bredere anlagt protest til Stortinget. Foreningen tok skarpt avstand fra at kooperasjonen representerte en helt spesiell form for virksomhet hvor kooperatører blant annet hevdet at varene var medlemmenes helt fra de var bestilt. De kooperative forretningene ”drives selvfølgelig som enhver anden forretning, de sælger til alle, som vil kjøpe, og slipper en beholdning av en vare op, anskaffes der en ny beholdning, hvis varen kan skaffes. Kan den ikke det, erklærer man sig utsolgt, uaktet ikke- medlemmerne kanskje er de, som har gjort forretningen renons paa de varer, som er anskaffet til ”fordeling” blant medlemmerne.”

For det andre bidro kooperasjonen ikke lenger til å skjerpe konkurransen i varehandelen, men til å holde prisnivået oppe. Begrunnelsen var at forening-

⁹⁵ F.eks. (Strand 1958): 223 ff.

⁹⁶ NHF til Stortinget 21.4.1917 i Dokument nr.48 1917 og *Handelsstandens Maanedssblad* 1917: 51-55.

⁹⁷ 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.

ene skulle betale medlemmene kjøpeutbytte i etterkant. Konkurransen førte til at de dyktigste kjøpmenn og foretak overlevde. Det nøt også kundene og samfunnet godt av i form av lavere priser. Derfor måtte ulike foretaksformer likebehandles skattemessig. Kjøpmannsforeningen holdt ellers 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.⁹⁸

3.5.2. Skattelettelse i skyggen av skatteskjerpelser for andre

Stortingsflertallet, Arbeiderpartiet og mesteparten av Venstre, 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 sunt 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.”⁹⁹

Støtteerklæringen må ses i lys av spekulasjonsfeberen (”jobbetiden”) som preget store deler av økonomien på denne tiden. For de fleste i Venstre og Arbeiderpartiet var kooperasjonens skattebegunstigelse begrunnet i dens generelle samfunnsnytte.¹⁰⁰ 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 til dels 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”.¹⁰¹

De parlamentariske mindretallet dominert av Høyre og mennene bak skattereglene fra 1911 tok sterkt avstand fra lovendringens ”skattefrihetsprivilegium” til kooperasjonen. Det var i strid med prinsippet om skatte-

⁹⁸ Norges Kjøbmandsforening til budgetkomiteen 4.10.1917, Tillæg til dokument nr.48 1917: 18-21.

⁹⁹ Indst.O XXXX 1917: 38. Flertallet presiserte at også NKL ville bli omfattet av skattefriheten.

¹⁰⁰ Jf. særlig Ivar Tveiten i OT 1917: 1458.

¹⁰¹ OT 1917: 1459. Om kommunenes mislykkede handelsvirksomhet under krigen, se (Næss og Hovland 1987): 147.

messig 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 skje gjennom ”direkte understøttelse”, det vil si subsidier.¹⁰² Motstanderne av lovendring kunne heller ikke se noen dagsaktuelle forhold som skulle tilsi denne type skattelettelse, snarere tvert i mot.¹⁰³

Stortingsbehandlingen av skattelettelsen for kooperasjonen druknet i en serie andre skattelovforslag fra regjeringen som tok sikte på til dels vesentlig skatteskjerpelse på andre områder.¹⁰⁴ Bare 22 stemte mot skattelettelsene til kooperasjonen.¹⁰⁵

Dermed var kjernen i samvirkebeskatningen, med vesentlige modifikasjoner for kooperasjonens del frem til 1917, 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 avkastningen av sin formue. Det ble i praksis prosentligning.

Skattegrunnlaget fremkom gjennom en administrativt fastsatt presentsats av samvirkeforetakets skattbare formue. For kooperasjonen var den vanligvis på fem prosent på 1920-tallet.¹⁰⁶ På 1930-tallet anbefalte de sentrale

¹⁰² 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.

¹⁰³ Olaf Rustad (H) polemiserer mot flertallets påstand om at kooperasjonen var kommet inn i en sunt spor ved å påpeke at bare i 1914 hadde 16 kooperative samvirkeforetak gått konkurs, men 108 hadde gått konkurs siden århundreskiftet, jf. LT 1917: 407.

¹⁰⁴ 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.

¹⁰⁵ Fortolkningen av lovendingens foretaksøkonomiske betydning i (Finansdepartementet 1978): 121 er ulogisk og har lite om noe belegg i det materiale jeg har gjennomgått.

¹⁰⁶ (Roalkvam 1981): 5.

ligningsmyndigheter at prosentsatsen ”i almindelighet ansettes til 4,5 %”.¹⁰⁷ På bakgrunn av prosentsatsens betydning er det 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 tvilsom praksis. Skattesatsene for øvrig ble jo vedtatt ned til minste detalj av Stortinget hvert år i forbindelse med statsbudsjettet. Prosentligningens grunnlag eller opprinnelse kom muligens fra den omsetningsskatt-lignende beskatningen av forbruksforeningene mellom 1911 og 1917. Det fantes imidlertid som før nevnt også andre former for prosentligning som kunne tjent som forbilde.

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. Det var ikke desto mindre av stor betydning ettersom skattesatsene steg med økende progressive elementer. Statsskatten utgjorde dermed en stadig større andel av den totale inntektsskatten.

3.6. Kooperasjonen og selskaps- og aksjonærbeskatningen til staten (1921-1923)

I 1921 ble beskatningen av aksjeselskap og deres eiere og andre selskap med begrenset ansvar, som samvirkeforetak, grunnleggende endret. Aksjeselskapsskatteloven ga hjemmelen for de årlige statskattevedtakene for denne type selskap.¹⁰⁸ Loven er viktig fordi den etter en endring i 1923 etablerte et skatterettslig skille mellom aksjeselskap og forbruksforeninger og innkjøpsforeninger som fikk store og langvarige konsekvenser. Endringen medførte at de sistnevnte frem til minst omkring 1950 betalte vesentlig mindre statsskatt enn aksjeselskap av samme skattbare inntekt. Lovendringen i 1923 påvirket derimot – med unntak av statsskattevedtaket 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.

Mellom 1891 og 1920 hadde aksjonærer vært fritatt for skatt av inntekt på sine aksjer og deres antatte formue. Aksjeselskapet hadde vært det eneste

¹⁰⁷ ”.. 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 skattlegges av sin formuesavkastning.

¹⁰⁸ Den formelle tittel var ”Lov av 13de juli 1921 innholdende midlertidige bestemmelser om utligning av skatt til staten på inntekt og formue”.

skattesubjektet for de inntekter og den formue selskapet genererte.¹⁰⁹ 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. Derest 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.¹¹⁰

I denne grunnleggende omleggingen av selskaps- og aksjonærbeskatningen var samvirkeforetak et marginalt punkt. I den offentlige utredningen om saken fra 1920 var de ikke eksplitt omtalt. Unntaket var meieriene som ble deltakerlignet.¹¹¹ Det samme synes å være tilfelle i Knutsen-regjeringens (V) lovutkast.¹¹² Etter regjeringsskiftet i 1920 bestemte finanskomiteen og Finansdepartementet, ledet av Edvard Hagerup Bull (H), 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.¹¹³

¹⁰⁹ Skipsaksjeselskap var imidlertid underlagt andre regler fra 1893, jf. (Vogt 1935): 39, og disse ble videreført i 1911-lovene, jf. lskl § 20.

¹¹⁰ Om satser og hovedprinsipper se (Magnus 1951): 29-30, 36-39.

¹¹¹ Jf. Ot.prp.nr.38 1920: særlig 20.

¹¹² Ot.prp.nr.38 1920: 46-105, se dog 53. Regjeringen tenkte seg endringen realisert innenfor rammene av skattelovene av 1911.

¹¹³ ”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.

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. 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.¹¹⁴

Utfra lovens knappe forarbeider var det ikke åpenbart at kjøpeutbytte ikke skulle 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 kjøpeutbytte.¹¹⁵

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.¹¹⁶ Finansdepartementet forsøkte å avgjøre striden gjennom en uttalelse som ble trykt i Lovtidende. Det ble her gitt én viktig konsesjon til kooperasjonen. Departementet bestemte at ligningsmyndighetene ikke ville kreve at forbruksforeningene sendte en årlig liste over andelseiere og eventuelt andelsutbytte.

Uttalelsen var utvilsomt fornuftig i forhold til administrative kost-nytte betraktninger, men den var uten lovhjemmel og i strid med loven. Departementet føyde derfor til at den enkelte andelseier fortsatt ville "være pliktig til å medta ...andelene .. og det erholdte kontante utbytte i sin

¹¹⁴ Innst.O. VII 1921, OT 1921: 966-1011, LT 1921: 232.

¹¹⁵ F.eks.(Sinding 1926): 49.

¹¹⁶ NKL-skole, NKL til FTD 6.11.1922, NKLs rundskriv til medlemsforeningene 7.11.1922 samt oppsummeringen av svarene per 15.12.1922.

selvangivelse”.¹¹⁷ I og med at oppgaveplikten falt bort mistet imidlertid ligningsmyndighetene muligheten til å kontrollere at skattyterne faktisk gjorde det. Finansdepartementets avgjørelse synes å ha ført til at forbruksforeningenes andelseierne i praksis sjelden eller aldri har betalt inntekts- eller formuesskatt av sine andelsinnskudd og deres eventuelle forrentning.¹¹⁸

Finansdepartementet fastholdt at forbruksforeningene for øvrig 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”.¹¹⁹ I og med forbruksforeningene hadde to skattegrunnlag, inntekten fra salg til ikke-medlemmer samt prosentavkastningen av formuen, medførte departementets fortolkning liten avklaring for de lokale ligningsmyndighetene.

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*” i stedet for som aksjeselskap. Begrunnelsen var interessant nok at forbruksforeningene måtte skattemessig likebehandles med sine konkurrenter, dagligvarekjøpmennene, som i hovedsak var personlig næringsdrivende. Aksjeselskap fantes ”omtrent ikke” i detaljhandelen.

NKLs forslag tok sikte på å sikre konkurransevilkårene for små og middelstore 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 disse foreningene betale en statsskatt på 16 prosent (6 % selskapsskatt + 10 % fondsskatt), mens deres konkurrenter, kjøpmennene ”i almindelighet” ville betale to

¹¹⁷ FTD uttalelse var et svar på en henvendelse fra en ligningsnevnd i Nord-Trøndelag, Lovtidende 2.avdeling 1922: 51, jf. Ot.prp.nr.3 1923: 5. En nesten parallell rettstilstand fantes i Storbritannia, fra 1872, jf. (HMSO 1905), (HMSO 1905), (HMSO 1920).

¹¹⁸ (Magnus 1953): 18-19.

¹¹⁹ Lovtidende 2.avdeling 1922: 51, jf. Ot.prp.nr.3 1923: 5.

prosent eller ”8 gange” mindre. Dette var ”aapenbart ... uriktig, og vi kan ikke tro det har været Stortingets mening”.¹²⁰

NKLs resonnement bygde på flere uuttalte forutsetninger. En av de viktigste var at de fleste dagligvarekjøpmenn drev i vesentlig mindre skala enn forbruksforeningene, men med noenlunde samme eller bedre fortjenestemargin.¹²¹ Dernest forsørget de fleste kjøpmenn en familie. Dermed 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 i forhold til sitt forsvar for hovedbestemmelsene i skattelovene (Iskl § 52) siden 1917. 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 på samme måte som kjøpmennene eller juridiske personer. Samvirkebestyrerne jo ble skattlagt som lønnsinntakere, 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 store dimensjoner. På lenger sikt representerte det en potensiell skattefelle for store deler av kooperasjonen med NKL i spissen. NKLs forslag ville for eksempel skape en betydelig skattebarriere mot sammenslutning av samvirkelag. Dessuten var det rettslig sett meningsløst å beskatte juridiske subjekter som NKL og de store samvirkelagene som personer.

NKLs slående argument om at forbruksforeningene ville måtte betale åtte ganger så mye skatt som sine konkurrenter var ikke holdbar.¹²² NKL hevdet egentlig heller ikke det, men det krevde en svært oppmerksom lesning av dens henvendelsen.¹²³

¹²⁰ NKL til FTD 23.11.1923 i Ot.prp.nr.3 1923: 6.

¹²¹ Kjøpmennene ville få høyere skattbar inntekt enn forbruksforeningene med samme prosentvise bruttofortjeneste fordi sistnevnte måtte betale bestyrerlønn/godtgjørelse.

¹²² Jf. (Magnus 1953): 32-35.

¹²³ Ot.prp.nr.3 1923: 23 hvor mesteparten av NKL til FTD 23.11.1922 er gjengitt. Hele brevet finnes i NKL-skole.

Finansdepartementet, ledet av statsminister Otto Blehr (V), ”kapitulerte”¹²⁴ overfor NKLs innspill og varsel om rettssak. Man medga at beskatningsreglene for aksjeselskap ”passer dårlig for forbruksforeninger og innkjøpsforeninger”. NKL ble likevel 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 i loven.¹²⁵

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 de andre endringer av aksjeselskapsskatteloven.¹²⁶

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

En annen og tilsynelatende ukjent side av aksjeselskapsskatteloven både før og etter lovendringen i 1923 var at den etablerte et formalrettslig skille mellom forbruksforeninger og rene innkjøpsforeninger på den ene siden og andre typer samvirkeforetak omfattet av landskattelovens § 52 på den annen. På 1920-tallet gjaldt dette primært en håndfull andelsslakterier.¹²⁷ Etter 1930 kom det til en rekke nye foretak innenfor jordbruks- og fiskerisamvirke regulert av landskattelovens § 52. Utfra lovteksten og de årlige statskattvedtakene skulle disse skattlegges som aksjeselskap ved statskatteligningen. Lite tyder på at det faktisk skjedde. ”I praksis er vedtakets ordlyd forstått slik at det” også omfattet andre samvirkeforetak regulert av lskl § 52 het i en utredning i 1953.¹²⁸

¹²⁴ (Magnus 1953): 33. Se også NKLs beretning 1922: 20.

¹²⁵ Ot.prp.nr.3 1923: 23.

¹²⁶ Innst. O. V 1923: særlig 7, OT 1923: 209-233, særlig 228-229, LT 1923: 66-82, særlig 80.

¹²⁷ (Holmgren 1981): 168 ff.

¹²⁸ (Finansdepartementet 1953a): 30-31.

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.¹²⁹ Sett fra kooperasjonens synsvinkel var utfallet det best tenkelige. Finansdepartementet forhindret at NKLS dyktige 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 forsøkte å utnytte. Lunds statsskatteforslag for samvirkeag representerte kulminasjonen av en omfattende og opphetet strid om samvirkebeskatningen i mer enn ti år. Denne striden er hovedtemaet for neste kapittel.

¹²⁹ 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.

4. Stridens kjerne i mellomkrigstiden: Kooperasjonen

Behandlingen av lovendringene i 1917 og 1923 fikk liten offentlig og parlamentarisk 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.

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

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. Aschehous oppfatning om at forbruksforeningenes kjøpeutbytte til medlemmene ikke var skattbar inntekt. Det skjedde i den mest omfattende skatterettslige avhandling om inntekts- og formuebegrepet i mellomkrigstiden.¹

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 lovendring, prinsipalt slik at samvirkelagens overskudd ble beskattet som aksjeselskap, subsidiært at lovbestemmelsene fra 1911 ble gjeninnført. Finansdepartementet, fortsatt av ledet Anton Omholt (V), avviste umiddelbart kravet. Det var for tidlig å sende saken tilbake til Stortinget etter to år.²

¹ (Rygh 1923): 237-238.

² Ot.prp.nr.70 1925: 48-49.

4.1. Handelsstandsforbundet: Kooperasjonens skattevilkår som flaggsak fra 1924

Deretter lå saken i dvale frem til Handelsstandsforbundet iherdige direktør Paul Frank lanserte kooperasjonens skattevilkår som en av forbundets fremste kampsaker på dets årsmøte i 1924.³ Handelsstandsforbundet hadde vist begrenset interesse for beskatningen av kooperasjonen før reorganiseringen i 1919-20. Da overtok Frank, som var en av de mest prinsipielt og liberalistisk orienterte organisasjonslederne i næringslivet i sin tid.⁴ Han brukte mye energi på saken. Det skyldtes ikke bare liberalistiske prinsipper.

For det første var kooperasjonen og NKL spesielt i ferd med å bli vesentlig mer plagsomme konkurrenter for Handelsstandsforbundets medlemmer enn tidligere. For det andre var profileringen av saken et ledd i organisasjonskampen innenfor handelsstanden om hvem som skulle organisere kolonialkjøpmennene. Handelsstandsforbundet overtok fra 1924 målbevisst rollen som kooperasjonens fremste offentlige kritiker fra Kjøpmannsforeningen. 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.⁵ Det kan ha svekket handelsstandens påvirkningskraft, men ikke deres aktivitetsnivå i skattesaken.

For det tredje medførte den stadig mer systematiske offentlige sparepolitikken som begynte i kjølvannet av konjunkturskiftet høsten 1920 at de *politiske* konjunkturer for skattekravet bedret seg. Kjøpmann G.C.Rieber uttrykte dette 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 revidere beskatningen av kooperasjonen, som representerte et ikke utnyttet skattegrunnlag.⁶ Blant næringslivsorganisasjonene var Handelsstandsforbundet en av de fremste støttespillere 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 konsekvent inn for reduksjoner av skatter og avgifter slik at næringslivet kunne overleve paripolitikken – bringe kronen tilbake i pari kurs fra 1914 – som forbundet stilte seg ukritisk bak. Det finnes

³ (Frank 1924).

⁴ Paul Frank (1879-1956) var advokat og administrerende direktør i NHF 1920-1941, 1945-1951. Fra 1933 var han medlem av Frisinnede Folkepartiet – 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>.

⁵ 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.

⁶ Handelstandens Maanedsskrift 1924: 262 uthevelse i kilden.

neppe noe eksempel på at Handelsstandsforbundet foreslo skatteskjerpelser for andre enn kooperasjonen frem til midten av 1930-tallet.⁷

Tidlig i 1925 presenterte Frank strategien for å få gjennomslag for kravet om skattemessig likebehandling av kooperasjonen i forbundets medlemsblad. Utgangspunktet var kooperasjonen langvarige og systematiske agitasjonsarbeid. Det hadde ”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 samfundsmæssige fordele bør være skattebegunstiget”. Frank ba medlemsforeningene og deres medlemsbedrifter om systematisk å bruke pressen til å skape en ny virkelighetsoppfatning i opinionen. 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”.⁸

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. Da ble lovendringer i den retning uaktuelle. Handelsstandsforbundet og næringslivet da ble tvunget til å bruke meste parten av sin politiske og organisatoriske energi til å bekjempe radikale reguleringsforslag fra Nygaardsvold-regjeringen. Handelsstandens manglende suksess i overbevise Stortinget fra 1924-25 var imidlertid ikke gitt.

Den manglende suksessen skyldtes ikke manglende energi fra Paul Franks side. Han hadde den som en av sine høyest prioriterte saker i omkring ti år. Høsten 1924 innledet han 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. I oktober 1924 innledet han om saken på et opphetet debattmøte i Yngre Socialøkonomers Forening. Der stilte NKL opp med formannen, Andreas Juell, og sekretær og redaktør i *Kooperatøren* 1919-1948, Randolph Arnesen. Dette ble innledningen til en langvarig kamp om opinionen mellom NKL og Handelsstandsforbundet.⁹

⁷ Jf. (Hodne 1989): 135-174 om NHFs næringspolitiske profil på 1920-tallet.

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

⁹ *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 sammen med partiet og fagbevegelsen. Kooperasjonen ble ofte fremstilt som nærmest det samme som sosialisme og kommunisme. Kjøpmannsforeningens medlemsblad slo ved flere anledninger bare fast at ”Kooperation og kommunisme er som bekjent det samme”.¹⁰ Kjøpmannsforeningen forsøkte i mye mindre grad enn Handelsstandsforbundet å dokumentere sine påstander. Forskjellene som fantes mellom kommunismen og de noe varierende former for sosialisme som Arbeiderpartiet som stod for i disse årene, var uinteressante for handelsstandens representanter.

Kooperasjonens gunstige skattevilkår representerte en indirekte økonomisk subsidiering av og støtte til det borgerlige samfunns fiender. Skattereglene bidro derfor til ”arbeidet med at underminere den samfundsordning, som vi nu lever under og som et stort flertal inden vort folk holder paa” skrev Handelsstandsforbundet til Finansdepartementet i 1926.¹¹

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.¹² 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*, Randolf Arnesen, var en sentral Arbeiderpartipolitiker i Oslo.¹³

Det er heller ingen tvil om at både fagbevegelsen og Arbeiderpartiet betraktet kooperasjonen som det tredje integrerte elementet i arbeiderbevegelsen utfra en ideologisk synsvinkel. Det gjaldt både pragmatiske sosialdemokrater og den radikale og revolusjonært orienterte fagopposisjonen som vant makten i Arbeiderpartiet i 1918. Ledernes ideologiske analyser og ønsker hadde imidlertid begrenset virkning på arbeiderfamiliens handlepraksis. Den ble i stor grad bestemt av hustruene.

¹⁰ F.eks. *Norges Kjøbmandsblad* 1927: 367.

¹¹ NHF til FTD 25.3.1926 i *Handelsstandens Maanedsskrift* 1926: 107.

¹² 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.

¹³ 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.

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 derfor 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 slo inn på ”en aktiv erobringsspolitikk overfor samvirkebevegelsen”. Da Sosialdemokratene gikk inn i Arbeiderpartiet i 1927 ble den ”ubetingede” plikten myket noe 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 avsto 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.¹⁴

Arbeiderpartiets erobringssforsøk synes å ha vært den viktigste forklaringen på at NKLs styre i mars 1930 engasjerte landets fremste jurist, professor Ragnar Knoph, til å utrede samvirkelagenes politiske nøytralitet på et rettslig grunnlag. Utredningen, som ble ferdig i god tid før NKLs kongress tre måneder senere, ga dessuten NKL velkommen argumentasjon mot de gjentatte beskyldningene fra handelsstanden, samt Fedrelandslagets kampanje på denne tid, jf. senere.

Knoph konkluderte med at NKL og samvirkelagenes 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. Den vedtok 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 på vanlig måte i motsatt retning. En slik vedtektsendring ville imidlertid forutsette at medlemsforeningene (samvirkelagene) 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

¹⁴ (Maurseth 1987): 509-515, sitat 514.

vedtektene, var hans utredning også en autoritativ frikjennelse fra handelsstandens anklager - så langt den rakk.¹⁵

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 erobringforsøk.¹⁶

På denne bakgrunn er det noe paradoksalt at Handelsstandsforbundets mest intense og systematiske bruk av argumentet om kooperasjonen som en sosialistisk og samfunnsundergravende organisasjonsform ble innledet senhøsten 1930. Den forsterkede vektleggingen skyldtes sannsynligvis den markante ideologiske radikaleringen som Arbeiderpartiet gjennomgikk på landsmøte i 1930. Den bidro som kjent sterkt til partiets valgnederlag samme høst.¹⁷

I slutten av 1930 skrev Paul Frank en artikkelserie om skattesaken som ble trykt i mer enn 30 aviser over hele landet.¹⁸ Den borgerlige pressens store interesse for artiklene skyldtes ikke minst Franks påstand - eller insinuasjon - om at kooperasjon, sosialisme og kommunisme i praksis var det samme. Også i sin henstilling til Finansdepartementet i 1931 ga Handelsstandsforbundet påstanden om at kooperasjonen fungerte som en samfunnsundergravende organisasjonsform bred plass.¹⁹ 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

¹⁵ (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.

¹⁶ (Maurseth 1987): 514.

¹⁷ Jf. (Maurseth 1987): 533 ff.

¹⁸ Jf. *Handelsstandens Maanedsskrift* 1931: 55 og (Hodne 1989): 179-180.

¹⁹ Jf. NHF til FTD 5.3.1931 i *Handelsstandens Maanedsskrift* 1931: 30-31.

bevegelse knyttet til Arbeiderpartiet eller dets organisasjoner”.²⁰ Frank latterliggjorde denne argumentasjonen.²¹

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 utvilsomt medlemmer av og til dels tillitsvalgte i kooperasjonen. NKL hevdet i 1926 at 28,8 prosent av kooperasjonens medlemmer var bønder.²² Handelsstandsforbundets skille mellom kooperasjonen og jordbrukssamvirke var for øvrig sannsynligvis en god taktikk for vinne de to partienes støtte.

4.1.2. Skatteskjerpelse for kooperasjonen - ikke jordbrukssamvirke

Franks og Handelsstandsforbundets uttalte mål var nemlig eksplisitt begrenset til ”forbruksforeninger med fast utsalgssted”.²³ Beskatningen av jordbrukssamvirket skulle ikke endres. Det var ikke selvsagt. Da skattesaken ble debattert på forbundets generalmøte i 1924 mente iallfall enkelte talere at også jordbrukets innkjøpsamvirke (Felleskjøpene) måtte få samme skatteregler som forbruksforeningene på grunn av den konkurranse de representerte.²⁴ Det samme var tilfelle ved behandlingen på generalmøte i 1932.²⁵

Tre forhold synes å ha avgjørende for 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 innkjøpsamvirke i 1932 slo formannen grosserer Sigurd Astrup fast det ville være en ”ganske halsløs gjerning”. ”Det vilde

²⁰ (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.

²¹ (Frank 1932): 19-20.

²² Statistikk fra *Kooperatøren* juni 1926 gjengitt *Handelsstandens Maanedsskrift* 1928: 35-35.

²³ *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.

²⁴ Jf. (Frank 1924): særlig 8-9, *Handelsstandens Maanedsskrift* 1924: 361-365.

²⁵ Jf. *Handelsstandens Maanedsskrift* 1932: 195 ff.

være åp renne hodet mot muren,” på grunn av Stortingets sammensetning.²⁶ 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.²⁷ Det var det imidlertid primært ligningsmyndighetenes oppgave å sørge for. Utvidet regnskapsplikt for gårdsbruk kunne her vært et egnet virkemiddel. Handelsstandsforbundet foreslo ikke det.²⁸

4.1.3.Kooperasjonen samfunnsøkonomisk ineffektiv

Kjernen i Franks (og Handelsstandsforbundet) argumentasjon i 1924 var at den skattepolitisk forskjellsbehandlingen ga kooperasjonen klare konkurransefortrinn. De ville føre til mindre effektiv ressursbruk totalt sett. 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 skatteinntekter”. Franks konklusjon bygde på en tilbakevisning av en av kooperasjonens sentrale argumenter for særskilte skattevilkår - organisasjonsformens påståtte samfunnsmessige fordeler.

Kooperasjonen drev ikke billigere eller mer effektivt enn privathandelen. Kooperasjonen hadde ikke avskaffet noen mellomledd, det vil si agent, grossist og detaljist. Dernest hevdet han - uten noen form for dokumentasjon - at til tross for at kooperasjonen holdt like så 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 i statlig og kommunal handelsvirksomhet.

Det kooperative prinsipp om kontanthandel ble ikke fulgt i praksis. NKLs årsberetninger viste en klar vekst i medlemsforeningenes utestående fordringer samtidig som de også hadde ikke ubetydelig varegjeld til NKL. Mye tydet dessuten på at samvirkelagenes behov for leverandørkreditter var en av de viktigere forklaringene på at deres innkjøp fra NKL lå relativt lavt (15-20 %).

²⁶ *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.

²⁷ *Handelsstandens Maanedsskrift* 1924: 363.

²⁸ (Frank 1924): 10.

Kooperasjonens evne til å fremme sparesansen ble også levnet liten ære, men her var argumentasjonen inkonsistent. Hovedinnvendingen synes å ha vært at medlemmenes låneinnskudd i samvirkelagene ikke var blitt regulert av banklovene vedtatt i 1924. Frank hevdet også at kooperasjonen ikke betalte ordinær inntektsskatt av salget til ikke-medlemmer, som utgjorde knapt ti prosent, slik loven tilsa. Argumentasjonen synes å bygge på det premiss at det var umulig å praktisere loven på dette punkt. Endelig avviste Frank en av hovedinnvendingene mot å beskatte samvirkeforetak etter regnskap. Innvendingen tok det for gitt av 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.²⁹

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.

4.2. Thomas Sinding: kooperasjonens lite kjente ideolog og fagøkonomiske støttespiller 1925-27

Et viktig svar på Franks utspill kom fra stipendiat Thomas Sinding, fra 1934 dosent i økonomi. Sindings kommentar i *Statsøkonomisk Tidsskrift* i 1925 synes i utgangspunktet å ha vært rent faglig betinget.³⁰ Først i neste omgang kom Sinding i kontakt med NKL og skrev en lengre artikkel om samme tema i *Kooperatøren* i 1926.³¹ I 1927 utga Sinding den mest omfattende monografi av forbrukersamvirke fra et økonomifaglig utgangspunkt som utgitt i Norge - hvor skattespørsmål for øvrig bare ble streift.³² 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.

Sinding forsøkte i et ”rent logisk resonnement å begrunne riktigheten av de gjeldende bestemmelser” i *Statsøkonomisk Tidsskrift*.³³ 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 kooperasjonen utfra ”såkalte sosialpolitiske

²⁹ (Frank 1924): 10-15, sitat 12 og 15.

³⁰ Jf. også hans fotnote i (Sinding 1926): 49.

³¹ (Sinding 1926).

³² (Sinding 1927).

³³ Sinding i *Kooperatøren* 1926/5: 49.

hensyn” burde ”gis en oppmuntring”. Da ville ”i siste instans subjektive sympatier og antipatier .. gjøre utslaget”.³⁴

Vi vil referere Sinding's argumentasjon, som var like preget av juridiske som økonomiske betraktningmåter, relativt utførlig. Han 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: Inntekten skulle ”ansettes til det beløp som den skattepliktige har innvunnet i penger eller pengers verdi” som var ”vunnet av eiendom, kapital, arbeide eller virksomhet”. 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.³⁵

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 stats-skatteligningen. 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 fordelen 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.

Sinding's utgangspunkt i forhold til skatteplikt 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

³⁴ (Sinding 1925): 40.

³⁵ (Sinding 1925): sitat 44.

parallellen til en kjøpmanns skattbare inntekt var bestyrerens lønn i et samvirkeleg: ”Bestyreren betaler skatt av sin faste inntekt, kjøpmannen av sin varierende.” På dette punkt var Sinding’s logikk tvilsom. Den nærmest parallellen til kjøpmannens inntekt – som var en kombinasjon av arbeids- og kapitalinntekt – var vel samvirkelegets overskudd etter fradrag for kjøpebonus pluss bestyrerlønn før eventuell forrentning av andelsinnskuddet.³⁶

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”.³⁷ Dette tilbakeholdte overskuddet, eller ”kapitaldannelsen”, var skattestridens kjerne.

Sinding slo fast at i forhold til tilbakeholdt overskudd ga skattesystemet kooperasjonen ”en begunstigelse” sammenlignet med kjøpmennene (som personlig næringsdrivende) og handelsvirksomhet organisert i aksjeselskap. Han fant det vanskelig å forsvare denne forskjellsbehandlingen. Utfra en økonomifaglig synsvinkel og utfra ønsket om å fremme økonomisk vekst burde kapitaldannelse fremmes og ikke straffes gjennom skattesystemet. Hvis kooperasjonen ønsket å videreføre sin skattefrihet på dette punkt, måtte den også innrømme andre organisasjonsformer ”den samme begunstigelse”. Det eneste argumentet for forskjellsbehandlingen var at mesteparten av kooperasjonens egenkapital var felleseid. Den kunne derfor ikke deles ut til den enkelte slik forutsetningen var ved oppløsningen av et aksjeselskap.³⁸

Når det gjaldt den rene kapitalavkastningen, mente derimot Sinding at kooperasjonen prinsipielt sett ble likebehandlet med sine konkurrenter gjennom den skjønsmessige fastsettelsen av avkastningen av formuen. I praksis kunne prosentligningen likevel gi både vesentlig lavere og høyere beskatning av samvirkelegene enn deres konkurrenter. Sinding mente også at det skattemessige skillet mellom samvirkelegenes 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.³⁹

³⁶ (Sinding 1925): 51.

³⁷ (Sinding 1925): 51.

³⁸ (Sinding 1925): 54-56.

³⁹ (Sinding 1925): 56-57. Problemene knyttet til bruk av gjennomsnitts- eller marginalkostnader (krysssubsidering) er stikkord på sistnevnte punkt.

Sinding kunne ikke finne noen gode argumenter for at jordbruket innkjøps- og salgssamvirke skulle behandles annerledes enn kooperasjonen. Han gikk imidlertid ikke inn på forskjellsbehandlingen av meieriene og resten av jordbrukssamvirke. Hans viktigste argument for skattefritaket for salgssamvirke var av praktisk og spillteorisk karakter. En avvikling av skattefritaket ville, med basis i prinsippet om stedefgen beskatning, åpne for en systematisk skattekrangel mellom samvirkeforetakets kontorkommune og kommunene hvor medlemmene/eierne bodde. Det ville bare samvirkets konkurrenter tjene på.

Sinding understreket også 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 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”.⁴⁰

Sindings 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 Sindings argumenter. Det skjedde i brevet til Finansdepartementet 25.mars 1926. Der krevde Handelsstandsforbundet at kooperasjonen måtte skattlegges etter regnskapsmessig overskudd før tilbakebetaling av kjøpebonus.⁴¹

4.2.1. Handelsstandsforbundets svar

Handelsstandsforbundet justerte sin argumentasjon på flere punkt. For det første presiserte man at en innfrielse av deres krav ikke ville medføre et nytt krav rett mot jordbrukssamvirke. For det andre ble Sindings formelle og teoretisk anlagte forsvar møtt med samme mynt. Sindings argument om at samvirkelagenes overskudd egentlig var en del av forbrukernes ”besparelse” og derfor skattefri ble avvist på skatte- og selskapsrettslig grunnlag. Handelsstandsforbundets hovedbegrunnelser for å skattlegge kjøpeutbytte var at samvirkelagene ikke forhåndsgaranterte dette. En kjøpmann som lovet sine kunder kjøpebonus var derimot juridisk forpliktet til dette uavhengig av

⁴⁰ (Sinding 1925): 63-64.

⁴¹ I *Handelsstandens Maanedsskrift* 1926: 99-107.

driftsresultatet. De hadde derfor også en selvfølgelig rett til å utgiftsføre bonusen i skatteregnskapet.

Forbundet påberopte seg for det tredje 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.”⁴² Selv om samvirkelovkomiteen, som bestod av prisdirektør Wilhelm Thagaard som formann og ”to av de mest fanatiske kooperatører som de øvrige medlemmer”⁴³, neppe tenkte på skattesystemet i denne sammenheng, var argumentet relevant.

Handelsstandsforbundet understreket også at selv om kooperasjonen kunne ha trengt en viss samfunnsmessig beskyttelse eller oppfostring ”i sin vorden” var den tiden forlengst forbi. Kooperasjonen var ”fortrinlig organisert” og stod så økonomisk sterkt at den stadig ekspanderte inn på nye områder. Karakteristikken var neppe primært ment som ros, men argumenter for at organisasjonsformen ville tåle skattemessig likebehandling med privat-handelen.⁴⁴

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. Handelsstandsforbundet ble skuffet og frustrert over Lykke-regjeringen politikk i forhold til næringslivet. Skuffelsen omfattet som vi skal se i betydelig grad også denne saken.⁴⁵

⁴² Jf. (Socialdepartementet 1925): 19.

⁴³ (Frank 1924): 11. De to medlemmene var direktøren i NKL, Andreas Juell og samvirkekonsulenten i SFNV, Hans J. Overaae.

⁴⁴ *Handelsstandens Maanedsskrift* 1926: 105.

⁴⁵ (Hodne 1989): 35, 164-171.

Noen uker senere sendte Kjøpmannforeningen et tilsvarende skattekrav til Lykke-regjeringen. Foreningen malte frem de dystreste perspektiver ved status quo. Hvis ikke skattereglene ble endret i løpet av ti år, ville det "muligens .. være for sent at indføre retferdigere regler. Samvirkelagens monopoltendenser ville da muligens være fullbyrdet." Kjøpmannforeningen fokuserte i enda høyere grad enn Handelsstandsforbundet 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.⁴⁶

4.2.2. Sindings svar i *Kooperatøren*

Sinding besvarte Handelsstandsforbundets brev i *Kooperatøren*.⁴⁷ Sindings svar kan på mange måter betraktes som NKLs svar på Handelsstandsforbundets krav. Svaret representerte 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. Den måtte derfor også beskattes etter andre regler enn aksjeselskap.⁴⁸

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 eller kundene fordi de måtte utsette sitt konsum. Sinding hevdet at skattelettelsen til kooperasjonen var en kompensasjon for det offer det utsatte forbruket representerte. Denne kreative argumentasjonen var godt begrunnet i forhold til en eventuell skattlegging av kjøpsutbytte.

⁴⁶ Norges Kjøpmandsforening til FTD 11.6.1926 trykt i *Norges Kjøbmandsblad* 1926: 399-400.

⁴⁷ 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.

⁴⁸ Se (Sinding 1927): 200 ff for en langt fylldigere 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.

Kontantprinsippet var ikke ”det eneste uttrykk for den kjøperdisiplin som kooperatørene må underkaste seg”. Medlemmene forpliktet seg også til å gjøre alle sine innkjøp i foreningen. Hvorvidt det faktisk skjedde, noe som er høyst tvilsomt i mange tilfeller, ble ikke diskutert. Det ga mulighet for mer effektiv drift for foreningens del, men samtidig ytterligere ”småofre” sett fra medlemmenes synsvinkel. De kunne jo derfor ikke nødvendigvis handle i den nærmeste forretningen som for mange ellers ville være mest hensiktsmessig. Kooperasjonen hadde også ikke sjelden lavere service og kostnader enn konkurrentene ved å ha kortere åpningstider og ikke 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 dette innkjøpsarbeidet.⁴⁹

En annen forklaring på ”overskuddet” var at samvirkebestyrernes lønn var lavere enn de godtgjørelser en kjøpmann ville beregnet seg fra en forretning av tilsvarende omfang. Å beskatte denne solidariske opptreden fra menn ”med betydelige merkantile evner” var ikke bare urimelig, men burde snarere oppmuntres. Argumentet var diskutabelt. Parallellen til bestyrerlønnen var topplederens avlønning i en forretning organisert som et aksjeselskap eller annet selvstendig rettssubjekt. Lønn måtte jo beskattes likt uavhengig av arbeidsgiverens organisasjonsform.

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 slik en beskatning av samvirkelagens overskudd ville medføre.

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 dessuten frem i holdningen til filialforbudet, det vil si 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. Handelsstandsforbundet ønske om likebehandling med kooperasjonen på dette punkt gikk ikke på en avvikling av forbudet, men et bortfall av kooperasjonens lovunntak. Dette var en ”småborgerpolitikk” som

⁴⁹ (Sinding 1926): 51.

fratok kooperasjonen muligheten til effektiv distribusjon og konsentrasjon. På dette punkt er det ingen tvil om at Handelsstandsforbundets frikonkurranseideologi var henvist til festtalenes arena.⁵⁰

I nøkkelspørsmålet om beskatningen av tilbakeholdte overskudd hadde Sinding foretatt en 180 graders snuoperasjon. I *Statsøkonomisk Tidsskrift* hadde *det* representert et utvilsomt konkurransefortrinn for kooperasjonen. I *Kooperatøren* var denne delen av overskuddet produktet av de før nevnte forhold. Ergo måtte det tilbakeholdte overskuddet betraktes på samme måte som medlemmenes kjøpebonus, det vil si fritatt 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 dessuten at en skattlegging av det tilbakeholdte overskuddet var ”industrifriendtlig”. Det ville vanskeliggjøre kapitaldannelsen i NKL som var en nødvendig forutsetning for dets industrielle satsinger. Hvorfor det skulle være mer industrifriendtlig enn fondsskatten på aksjeselskapene er vanskelig å se. Sinding avviste også Handelsstandsforbundets argument om at forbruksforeningenes overskudd skulle inntektsbeskattes på deres hånd fordi de var selvstendige rettssubjekt. Argumentasjonen var inkonsekvent. Han aksepterte jo at foreningene skulle beskattes av avkastningen av sin formue.

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.⁵¹

Det er vanskelig å vurdere den politiske betydningen av Sindings artikler i 1925 og 1926. De ble lest av i all fall enkelte sentrale beslutningstakere. 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 eksplisitt til.⁵² Finansdepartementet siktet sannsynligvis til Sinding da det i

⁵⁰ Jf. (Hodne 1989): 180-182.

⁵¹ (Sinding 1926): sitat 67 og 68.

⁵² Det ser ikke ut til at (Sinding 1926) ble kommentert i *Handelsstandens Maanedsskrift* i 1926 eller 1927.

1926 omtalte angivelige ”teoretiske særegenheter” ved kooperasjonen. Departementet fant imidlertid det overflødig å gå på disse fordi forskjellene var så oppkonstruerte at de ikke ”står sig for en nærmere kritikk”.⁵³

Heller ikke NKL synes å ha brukt Sinding aktivt som faglig støttespiller eller alibi i sin argumentasjon de neste årene.⁵⁴ 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. 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.⁵⁵ Den viktigste forklaring på at Sindings bidrag ble glemt relativt raskt var likevel at beskatningen av kooperasjonen primært var et politisk spørsmål. Logiske og fagøkonomiske vurderinger var av underordnet betydning.⁵⁶ I tillegg synes også Sinding å mistet interessen for kooperasjonen og dens beskatning.⁵⁷

Skattesnyteri og personalsak

28.juli 1926 skrev Jenny Garfjeld en oppsiktsvekkende artikkel i Tidens Tegn under overskriften ”Kooperativ skattesnyteri”. Garfjeld innledet sin artikkel med å hevde at NKL etter advokat Ole Dehli's avgang i 1919 var NKLS ledelse ”kommet over i hendene paa mænd fra Folkets Hus”, det vil si Arbeiderpartiet og LOs hus på Youngstorget. Styrets formann, Andreas Juell og styrets sekretær Randolph Arnesen, hadde ”makten”.

Artikkelen vakte stor interesse i den borgerlige dagspressen i Oslo og Bergen som raskt presenterte en rekke påstander og opplysninger fra kooperasjonens selvangivelser og regnskap som NKLS ledelse i liten grad tilbakeviste på en overbevisende måte. Avisoppslagene, som fortonte seg som en skittentøyvask av NKL, ble for en stor del gjengitt i Handelsstandens Maanedsskrift, og i mindre grad i Norges Kjøbmandsblad. Saken ble i 1926 en sentral ingrediens i de to handelsstandsorganisasjonenes kontinuerlige svartmaling av kooperasjonens virksomhet generelt og deres kampanje mot kooperasjonens skattevilkår spesielt. Paul Frank

⁵³ (Finansdepartementet 1932): 24.

⁵⁴ Et unntak finnes i NKL til Skattebetalernes Landsforening 7.3.1933, NKLS arkiv, boks 150.

⁵⁵ Jf. (Schönheyder 1931).

⁵⁶ I (Finansdepartementet 1978): 12 nevnes bare (Sinding 1927).

⁵⁷ Særlig etter han ble fast ansatt i undervisningsstilling på Universitetet i Oslo, fra 1934 som dosent, fra 1947 som professor, død 1951, jf. (Vøgt 1951). Se ellers (Sinding 1943): 45 hvor beskatningen behandles helt nøytralt.

skrev for eksempel en lengre redaksjonell kommentar om skatteaspektet som ble gjengitt i minst ti aviser utover landet⁵⁸

Garfjeld, som hadde arbeidet i NKL i 12 år, var i 1926 avdelingsjef og de ansattes første representant i NKLS styre. 13. april 1926 ble hun oppsagt med øyeblikkelig virkning, men med lønn i tre måneder, med den begrunnelse at hun "ikke passet for sin stilling paa den maate som kooperationen maa kunne forlange"⁵⁹.

Garfjeld var ikke i tvil om at oppsigelsen skyldtes hennes innvendinger under styrebehandlingen mot å godkjenne NKLS regnskap for 1925. NKL benektet offentlig dette, men sannheten var sannsynligvis en annen.⁶⁰ Garfjells innvendinger ble også nektet protokollført. To av hennes hovedinnvendingen mot det fremlagte regnskapet gjaldt skattemessige forhold.

Det første gjaldt transaksjoner mellom NKL og dets heleide datterselskap, margarinfabrikken Smørfabrikken Norge i Bergen. Den var organisert og skattlagt som et aksjeselskap. Smørfabrikken Norge hadde i 1923-1925 utgiftsført en provisjonen til NKL som kompensasjon for at NKL fungerte som grossist og distributør med til sammen kr. 475.000. Dette reduserte margarinfabrikkenes skattbare inntekt tilsvarende. NKLS skattbare inntekt ville maksimalt øke med avkastningen av økningen av den skattbare formuen som provisjonen representerte. NKLS styreformann Andreas Juell skulle muntlig ha opplyst at NKL reduserte skatten med omkring kr. 150.000. Det mest påfallende med transaksjonen var at provisjonen ikke ble overført til eller oppført som inntekt i NKLS regnskap og selvangivelse. Det hadde sammenheng med pengene ble sendt tilbake til Norge igjen som gave samme dag de ble mottatt (31.12.1925). Gaven skulle brukes til å finansiere Smørfabrikken Norges nye margarinfabrikk i Oslo gjennom en engangsnedskrivning.

Etter avisskriviene ble saken tatt opp til spesiell behandling av ligningsmyndighetene i Bergen. De konkluderte med å la saken passere til tross for at Finansdepartementet hadde gitt uttrykk for at Margarinfabrikkenes gave burde vært beskattet som inntekt. Ligningsnemnda mente man savnet lovhjemmel for dette og Finansdepartementet hadde ikke instruksjonsmyndighet overfor den kommunale ligningsmyndigheten. På denne tiden var ligningsmyndighetenes rett til såkalt gjennomskjæring ved ulike særlig proforma skattemessige omgøelser fra skattyters side trolig heller ikke ennå fullt ut anerkjent rett.⁶¹ Avisene var imidlertid tause om

⁵⁸ Fremstillingen baserer seg på *Handelsstandens Maanedsskrift* 1926: 211-213, 219-236, 245-246, 351-52. Se også *Norges Kjøbmandsblad* 1926: 659-660. 684, 760-62, 922-

⁵⁹ Andreas Juell, NKL i Tidens Tegn 7.8.1926 i *Handelsstandens Maanedsskrift* 1926: 227.

⁶⁰ NKLS arkiv, boks 66, mappe personale, NKL til Norges Kommunistblad 3.5.1926, jf. utklipp av sistnevnte s.s.

⁶¹ Begrepet gjennomskjæring brukes ikke som selvstendig oppslagsord i (Zimmer 1995) og (Greni, Trosvik, og Syversen 1991). Gjennomskjæring har for alvor blitt et sentralt tema i forbindelse med ligningen av såkalte aktive eiere i delingsmodellen fra 1992, jf (Espeli 1998a), og f.eks *Retstidende* 2000: 1865 ff.

hva ligningsmyndighetene i Oslo, hvor NKL ble lignet, eventuelt foretok seg i sakens anledning. Utfra opplysningene i avisene burde NKL vært etterlignet og straffelignet. Det skjedde neppe. En av hovedforklaringene synes å ha vært at NKL, på samme måte som Smørfabrikken Norge, hadde skaffet seg forhåndsaksept for transaksjonene fra ligningssjefene i både Oslo og Bergen. Denne aksepten var neppe av en slik karakter at denne kunne brukes i den offentlige debatt av NKL.⁶²

Den andre saken gjaldt NKLS innlånsvirksomhet fra foreningene og deres medlemmer. NKL fungerte reelt som en bank uten konsesjon etter banklovene av 1924. Innlånsvirksomheten hadde separat regnskap, men var ikke noe eget juridisk subjekt slik som NKLS fabrikker. Innlånene ble brukt til å finansiere NKLS totale virksomhet. Fra 1922 opererte innlånsavdelingen med en rentemargin på 1,5 prosent. Ved styrebehandlingen av regnskapet ble denne redusert til en prosent noe som reduserte bankvirksomhetens overskudd, soliditet og NKLS renteutgifter. Garfjeld hevdet at den reelle begrunnelsen var at NKL ville spare skatt fordi bankvirksomheten var underlagt vanlig regnskapsligging. Garfjeld skal i løpet av styrebehandlingen ha fått protokollert at ”Slike manipulasjoner vil utvilsomt ogsaa – hvis de blir kjendt – være til skade for bevægelsen i dens kamp for at bevare den gunstige stilling den nu indtar forsaavidt angaar beskatning.”⁶³ I NKLS svar på Garfjelds anklager ble dette punktet forbigått i taushet.⁶⁴

Garfjeld fikk senere ikke ubetydelig støtte i NKLS representantskap. Dets mangeårige og respekterte ordfører Sven Løge var reelt sett enig i hennes anførsler om posteringene knyttet til margarifabrikken. Seks representantskapsmedlemmer stemte for at hun skulle gjeninnsettes i sin stilling, mens 14 støttet styrets beslutning.⁶⁵

Garfjeld-saken var dårlig PR for NKL. NKLS toppledelse viste lav takhøyde mot intern kritikk. Kooperasjonen markedsførte seg jo som en demokratisk styrt bevegelse hvor yringsfriheten skulle ha romslige kår og de ansatte medinnflytelse. Blant samvirkelagsbestyrerne vakte saken betydelig bekymring selv om de ikke tilla anklagene om skatteunndragelser særlig vekt.⁶⁶ Disse anklagene ser heller ikke ut til å ha påvirket sentrale politiske beslutningstakeres holdning til kooperasjonens skatteregler vesentlig. På den annen side var Garfjeld-saken et godt eksempel å vise til for Handelsstandsforbundet da det påny reiste skattesaken på bred basis med ikke ubetydelig opinionsmessig gjennomslag fra slutten av 1927 etter nederlaget på Stortinget samme vår.⁶⁷

Sakens prinsipielle sider knyttet seg først og fremst til NKLS muligheter til å drive skatteplanlegging mellom innkjøps/grossistvirksomheten – som ble lignet

⁶² NKLS arkiv, boks 66, mappe revisjonsutvalget, styret til revisjonsutvalget 12.4.1926.

⁶³ Garfjeld i Tidens Tegn 28.7.1926, jf. *Handelsstandens Maanedsskrift* 1926: 220 med svar gjengitt 227-228. NKLS styreprotokoll for denne perioden er forsvunnet.

⁶⁴ Jf. også *Kooperatøren* 1926: 95-96.

⁶⁵ NKLS arkiv, referat fra rep.skap. møte 24-25.6.1926 hvor disse sakene dominerte.

⁶⁶ Jf. leder i *Handelsbestyreren* gjengitt i *Handelsstandens Maanedsskrift* 1926: 245-246.

⁶⁷ *Handelsstandens Maanedsskrift* 1927: 345-347, 1928: 12-13.

etter avkastningen av formuen - og heleide aksjeselskap eller andre virksomheter – som ble lignet etter regnskapsmessig overskudd. Disse spørsmål ble ikke streift i skattelovkommisjonens innstilling i 1932, heller ikke av kommisjonens mindretall. Det kunne man ha forventet.

4.3. Lykke-regjeringens nølende støtte til Handelsstandsforbundet – Stortinget avvisende

Handelsstandsforbundet utspill og krav i 1924 ble ikke oversendt til Finansdepartementet eller andre offentlige myndigheter med krav om formell behandling. 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 enn i de undersøkte land. 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.⁶⁸

Finanskomiteen, hvor sentrale medlemmer utvilsomt var kjent med Handelsstandsforbundets krav våren 1926, fant høsten 1926 ikke grunnlag for å ta opp saken til behandling før man fikk departementets vurdering.⁶⁹ Den forelå først i et lengre brev til finanskomiteen 4. mai 1927.⁷⁰

Finanskomiteen fant imidlertid høsten 1926 at den hadde tilstrekkelig beslutningsgrunnlag til å foreslo å innføre skatteplikt for økonomisk virksomhet som mer eller mindre ideelle foreninger og interesseorganisasjoner drev. Denne type organisasjoner forble for øvrig skattefrie fordi de ikke hadde økonomisk ”erhverv til formål”.⁷¹ Lovendringen rammet blant annet håndverkerforeninger som leide ut egne lokaler. Inntektene ble blant annet brukt til aldershjem for håndverkere eller pensjon til deres enker.

⁶⁸ Ved finansminister Arnold Holmboe, jf. Ot.prp.nr.70 1925: 48-49.

⁶⁹ Innst.O.I 1927: 61 (avgitt 29.10.1926)

⁷⁰ Trykt i (Finansdepartementet 1932): 22 ff. henvisninger gis til denne.

⁷¹ 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.

Håndverkerforbundet reagerte kraftig på dette. Det fant det helt urimelig at medlemsforeningenes ”allmenntilgode virksomhet” skulle beskattes hardere enn kooperasjonen. Håndverkerforbundet støttet derfor for første gang handelsstandens krav om beskatning av kooperasjonen.⁷²

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.⁷³ Utfra et bestemt politisk perspektiv fremstår sendrettheten fra Høyre-regjeringen som uklok eller uforståelig. Den var en av Handelsstandsforbundets desiderte hovedsaker. Høsten 1926 hudflettet direktør Frank i offentlige foredrag Lykke-regjeringen for politisk udugelighet og unnfalighet 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*”.⁷⁴

Lykkes partifelle, Thorolf Mowinchel, formann i Bergen Handelsforening, tok Frank i forsvar i forbundets medlemsblad i mars 1927. Mowinchel og hans kollegers misnøye skyldtes at Høyre-regjeringen var så ”lite lydhør .. 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 riktig nok ikke ”representere bestemte næringsinteresser”, men man forventet at det ble tatt hensyn til ”den private handels samfundsmæssig berettigede interesser”.⁷⁵

⁷² Jf. *Norges Kjøbmandsblad* 1927: 356.

⁷³ 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.

⁷⁴ Her sitert etter *Handelsstandens Maanedsskrift* 1927: 38.

⁷⁵ *Handelsstandens Maanedsskrift* 1927: 39-40, jf. også (Hodne 1989): 168-170 som ikke nevner skattespørsmålet i denne sammenheng. Thorolf Mowinchel var stortingsrepresentant 1934-1936.

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 1927.⁷⁶ Finansdepartementet 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 samfunns-gagnlige karakter var ikke lenger gyldige. Man viste her til finansminister Omholts argumentasjon den gang (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 i "den økonomiske nedgangstid" 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 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 "ervert til formål". Her hadde departementet åpenbart tatt protestene fra Håndverkerforbundet til følge.⁷⁷

⁷⁶ Om den ikke-offentlige presset mot Høyre fra kretsen rundt *Vort land*, se (Danielsen 1984): 171-180.

⁷⁷ (Finansdepartementet 1932): sitat 24, 25, 26, 27.

Finansdepartementet valgte ikke å fremme sine endringsforslag i odelstingsproposisjon - til tross for at et utkast til en slik var utarbeidet.⁷⁸ Det ville vel vært det riktige formelt og politisk. Det var jo ikke snakk om å foreslå tekniske lovendringer, men substansielle og svært omstridte forslag. En odelstingsproposisjon ville også gjort det mulig å likestille kooperasjonen med aksjeselskap i forhold til statskatteligningen – 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 finanskomiteen.⁷⁹ Handelsstandsforbundets var av samme oppfatning. Paul Frank betraktet brevet ”som et noksaa ufarlig offer til den med regjeringen ikke overfornøide handelsstand”.⁸⁰

Til tross for at finanskomiteen avga en fyldig tilleggsinnstilling om andre endringer av skattelovene 9.juni 1927 fant den nemlig ikke ”anledning til å opta dette store og viktige spørsmål til behandling”. Det skjedde til tross for Høyre hadde kontroll med komitebehandlingen. Komiteens formann Johan H. Christiansen (H) var saksordfører.⁸¹ Tidsknapphet eller formell forslagsmåte var sjelden til hinder for at Stortinget har tatt stilling til forslag av denne karakter.⁸² Hovedårsaken til ikke-behandlingen var at det ikke fantes noe flertall for regjeringens forslag hverken i finanskomiteen eller på Stortinget.

Leif Pedersen, redaktør av *Kjøpmannsbladet* og daglig leder av Kjøpmannsföreningen, ga en treffende analyse av utfallet. Han mente det var flere klare tilhengere av status quo enn av regjeringens forslag i finanskomiteen. Han stolte heller ikke på Høyres parlamentarikere.⁸³

⁷⁸ Jf. (Finansdepartementet 1932): 23.

⁷⁹ *Kooperatøren* 1927: 68, jf. også (Sulutvedt et al. 1956): 94.

⁸⁰ *Handelsstandens Maanedsskrift* 1927: 211.

⁸¹ Tillegg til innst.O.I 1927: sitat 29.

⁸² 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.

⁸³ Arbeiderpartiet var 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.

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.⁸⁴

Mye av luften gikk ut av Kjøpmannsforbundets kampanje etter nederlaget på Stortinget våren 1927 og valget høsten 1927.⁸⁵ Arbeiderpartiets sterke fremgang ved valget i 1927 gjorde handelsstandens politiske påvirkningsarbeid vesentlig vanskeligere. Høyres valgnederlag og Lykke-regjeringens avgang innebar at saken påny kom inn et politisk dødvann.⁸⁶ Paul Frank og Handelsstandsforbundet resignerte ikke i samme grad. 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.⁸⁷

4.4. Arbeiderpartiets valgnederlag i 1930: Handelsstandsforbundet gjør et nytt forsøk (1931-33)

Radikaliseringen av Arbeiderpartiet i kjølvannet av fellingen av Hornsrud-regjeringen (AP) i 1928 kulminerte med klart sosialistiske programformuleringer i 1930. Blant historikerne er det bred enighet om at radikaliseringen bidro vesentlig til Arbeiderpartiets valgnederlag i 1930.

I den borgerlige massemobilisering mot sosialismen og Arbeiderpartiet foran stortingsvalget i 1930 stod Fedrelandslaget sentralt.⁸⁸ 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 studiehandbok ble det påpekt at en rekke samvirkeleg hadde vedtatt at de skulle arbeide ”på *klassekampens grunn*” (uthevet i kilden) og være ”et ledd i den revolusjonære reisning, understøtte streikende

⁸⁴ *Norges Kjøpmandsblad* 1927: 478 gir under tittelen ”Kooperationen bestiller massehenvendelser til stortingsmænd ...” inntrykk av å sitere direkte fra rundskrivet.

⁸⁵ Jf. gjennomgangen av *Norges Kjøpmandsblad* og *Handelsstandens Maanedsskrift* i 1928 og 1929.

⁸⁶ *Handelsstandens Maanedsskrift* 1927: 211.

⁸⁷ Jf. gjennomgang av *Handelsstandens Maanedsskrift* 1927-1929. Noen av eksemplene kommer vi tilbake til.

⁸⁸ (Norland 1973).

og drive politisk agitasjon”. En rekke bestyrere var ivrige agitatorer for Arbeiderpartiet og NKLS toppledelse ”fremtredende” medlemmer av Arbeiderpartiet. Fedrelandslaget hevdet også at de ”borgerlige er betydelig mindretall, hvis det i det hele tatt kan sies å være nogen borgelige elementer tilbake etter den utryddelskrig som er blitt ført mot dem”. Beskatningsspørsmålet ble derimot ikke nevnt.⁸⁹

Denne argumentasjonen var på linje med den handelsstanden hadde ført gjennom mange år. *Kooperatøren* synes derfor mye tydet på ”handelsstanden og kjøpmennene” hadde tatt over ledelsen” av Fedrelandslaget.⁹⁰ Det sentrale i vår sammenheng er at Handelsstandsforbundet holdt en påfallende lav profil i forhold til kooperasjonen frem til valget i 1930.⁹¹ Det kan tyde på at valplassen ble overlatt til Fedrelandslaget. Det gjaldt derimot ikke *Kjøbmansbladet* som brukte betydelig spalteplass på å dokumentere kooperasjonens sosialistiske karakter før valget.⁹²

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 1926.⁹³ Begrunnelsen var presisert og skjerpet, men 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 Handelsstandsforbundet lenger enn noen gang. Man fastslo kort og godt at organisasjonsformen på grunn av sin incentivstruktur var ineffektiv: ”Det faktum, at den forbrukerkooperative handelsvirksomhet må drives helt ut ved hjelp av funksjonærer og uten det ansporende moment som eierinteressen og det personlige, økonomiske ansvar for resultatet betinger, ville allerede a priori gjøre det utelukket å forutsette nogen som helst chance for at den forbrukerkooperative handel til å komme på høide med den private handel i retning av effektivitet samfunnsmessig sett.” Dette ble bekreftet av kooperasjonens prispolitikk og ”forretningsmessige resultater”.⁹⁴ Forbundet

⁸⁹ (Halle 1928): 62-63. Innledningsvis ble det medgitt at NKLS ”hovedkongresser og centralledelse har inntatt det mest moderate standpunkt innen arbeiderbevegelsen”.

⁹⁰ Jf. *Kooperatøren* 1929 nr.5. Utfra (Norland 1973) synes påstanden ikke å få støtte, men Norland er lite opptatt av denne type spørsmål.

⁹¹ I *Handelsstandens Maanedsskrift* 1930 fantes det bare to oppslag om kooperasjonen s. 20 og 41, begge om dens manglende politiske nøytralitet.

⁹² Jf. gjennomgang av *Norges Kjøbmansblad* for 1930.

⁹³ NHF til FTD 5.3.1931 Trykt i (Finansdepartementet 1932): 41-47.

⁹⁴ (Finansdepartementet 1932): 44.

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 gal og ineffektiv ressursbruk.

Handelsstandsforbundet hevdet også 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, jf. Garfjeld-saken.⁹⁵

Handelsstandsforbundet avsluttet sin kraftsalve med å fastslå som et ”ubestridelig faktum” at kooperasjonen – ”i sterk motsetning” til jordbruks-samvirke – ”for den alt overveiende dels vedkommende, rekrutteres fra de kretser som sogner til sosialismen”. Det var også naturlig. Kooperasjonen ”er sosialistisk” fordi den ambisjon var ”avskaffe den almindelige private næringsvirksomhet” på de områder den engasjerte seg. Man henviste også 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 ophøre 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”.⁹⁶ Handelsstandsforbundet spilte denne gang vesentlig sterkere på den generelle sosialisme-frykten enn i perioden 1924-27. Det var utvilsomt hovedforklarngen på at utspillet fikk så bred pressedekning.⁹⁷

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 1931⁹⁸ 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

⁹⁵ (Finansdepartementet 1932): 45.

⁹⁶ (Finansdepartementet 1932): 46 og 47.

⁹⁷ Jf. *Handelsstandens Maanedsskrift* 1931: 55.

⁹⁸ Jf. (Frank 1932): 18-20 hvor aspektet riktignok er tonet noe ned.

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.

Bondelagets formann, Johan Mellbye, og generalsekretær Wilhelm Dietrichson, ble fra 1930 sterke skeptikere til denne nye formen for samvirkeorganisering med basis i omfattende lovfullmakter. På dette punkt ble Bondelagets ledelse stadig mer isolert i bondebevegelsen. Fra 1931 mistet den dessuten sin plass i Bondepartiets stortingsgruppe, da Mellbye ikke stilte til gjenvalg.⁹⁹ Den parlamentariske situasjonen i stortingsperioden 1931-33 innebar at en lovendring kunne vedtas uten Bondepartiets medvirkning. Det forutsatte imidlertid at Høyre og Venstre stod sammen mot Bondepartiet og Arbeiderpartiet. Det var en uvanlig parlamentarisk konstellasjon på begynnelsen av 1930-tallet.

Finansdepartementet sendte Handelsstandsforbundets henvendelse, sammen med et likelydende krav fra Kjøpmannsföreningen, til den hurtigarbeidende skattelovkommisjonen for vurdering.¹⁰⁰ Dens konklusjon forelå i januar 1932.

4.5. Skattelovkommisjonens flertall støtter status quo i 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.¹⁰¹ Christensen hadde nylig vært en av Høyres fremste parlamentarikere som formann i finanskomiteen 1922-1927. Med unntak av Sverre Sivertsen (AP) stod medlemmene midt i sine parlamentariske karrierer. De var Finn Blakstad

⁹⁹ Jf. (Nielsen 1997), (Nielsen 2001). Mellbyes viktigste tillitsverv innenfor samvirkeorganisasjonene var som styreformann i Samtrygd, brannkassenes paraplyorganisasjon, etablert i 1922, jf. (Mejlænder 1997): 29-30, (Bonde og Aas 1982), dessuten var han formann i representantskapet i det vi kjenner som Landkreditt.

¹⁰⁰ (Finansdepartementet 1932): 14-15, *Norges Kjøbmandsblad* 1931: 218-219. Kjøpmannforeningens brev til FTD var datert to dager senere enn NHHFs, dvs. 7.3.1931. Kjøpmannforeningens argumentasjon skilte seg ikke avgjørende fra NHHFs.

¹⁰¹ Jf.(Haffner 1936): 114.

(H), Nils Hjelmtveit (AP) , Gabriel Moseid (BP) og Johan Martin J. Strand (V).¹⁰²

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 konfliktfylte spørsmål.¹⁰³ Innstillingen om samvirkelag var den åttende.

Kommisjonens flertall, Sivertsen, Hjelmtveit, Moseid og Strand, fastslo at 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 Handelsstandsforbundets argumenter punkt for punkt. For det første fant de ”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. Overskuddet skulle ”fordeles på medlemmene i forhold til deres kjøp”.

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”. Komiteens mindretall avviste ikke at innkjøpssamvirke ”i nogen monn” drev omsetning av slike varer , men mente at det var ”en biside ved forholdet”.¹⁰⁴

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 årsoppgjøret. Dette er en almindelig

¹⁰² 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.

¹⁰³ (Haffner 1936): 114-116, jf. også (Espeli 2001): 259-260.

¹⁰⁴ (Finansdepartementet 1932): 16 og 21.

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.¹⁰⁵ For flertallet hadde det altså ingen betydning om kjøpebonusen var forhåndsgarantert eller ei.

For det fjerde ble det understreket at samvirket betalte ordinær inntektsskatt av salget 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 – i motsetning til aksjeselskap og næringsdrivende.

For det femte avviste man at ordinær inntektsbeskatning av kooperasjonen ville representere et 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 imidlertid 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. Dessuten foregår der en betydelig sparevirksomhet gjennom alle samvirkelag.”

Denne sparingen eller ”sunde kapitalopplegging” skjedde 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. Uten kooperasjonen ville bare ”en liten del” av dette blitt lagt til side”. I tillegg hadde NKLs tilsluttede

¹⁰⁵ (Finansdepartementet 1932): 17.

samvirkelag opplagte ”fonds”, mesteparten felleseid egenkapital, på totalt 11,4 millioner kroner, eller totalt 40 millioner kroner.¹⁰⁶

Flertallet hevdet at nærmest enhver endring av skattereglene ville føre til at denne oppsparingen ville ”ophøre, og en sikker og fremsynt ledelse av samvirkelagene vilde svekkes alvorlig”. Ordinær inntektsbeskatning av kooperasjonen ville føre til at den reduserte sine priser. Den økte priskonkurransen ville ”glede” forbrukerne på kort sikt. På lenger 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 værste 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 totalt avhengig av 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.¹⁰⁷ Komiteflertallet hadde tilsynelatende ingen tro på at organisasjonsformen hadde innebygd konkurransefortrinn slik kooperasjonens ideologer aldri unnlot å påpeke.¹⁰⁸

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 velferdsgevinster 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.

I forhold til det prinsipielle kjernes spørsmålet, eventuell inntektsbeskatning av det tilbakeholdte overskuddet som ble overført til felleseid egenkapital, 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 den sistnevnte fortolkning ble fondsavsetningene basert på tilbakeholdte overskudd nærmest definert som

¹⁰⁶ Det er vanskelig å finne gode sammenlignbare tall for privathandelen.

¹⁰⁷ Kanskje klarest i Skattebetaleren 1925/2: 39.

¹⁰⁸ F.eks. (Schønheyder 1931).

en gave fra medlemmene til samvirkeforetak. Gaver var jo ikke underlagt inntektsbeskatning, men eventuelt arveavgift. Hovedargumentet for status quo på dette punkt synes å ha vært at denne type fondssparing var spesielt ”sund” og fortjente en særskilt oppmuntring.¹⁰⁹

Skattelovkommisjonens mindretall, Høyres representanter, sluttet seg i en kort fraksjonsmerknad til Handelsstandsforbundets krav og hovedargumenter 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.¹¹⁰

4.5.1. Reaksjoner på skattelovkommisjonens innstilling

Handelsstanden var dypt skuffet.¹¹¹ Handelsstandsforbundet umiddelbare reaksjon var at 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”. På høsten ble artikkelene i en lett revidert versjon trykket i en brosjyre med et opplag på 50.000. Brosjyren ble sendt til alle stortingsrepresentanter, og deres vararepresentanter, samt 200 aviser. Mesteparten av opplaget, omkring 30.000, blev distribuert med ti hver til 3000 landhandlere - i eller utenfor Kjøpmannsföreningen - med sikte på å påvirke deres kunder. Bare 5000-6000 eksemplarer ble i første omgang distribuert blant Handelsstandsforbundets egne medlemsforeninger.¹¹² Det reflekterte at store deler av forbundets indirekte medlemmer hadde begrenset kontaktflate med folk flest.¹¹³ Etter alt å dømme var dette den mest omfattende og bredest anlagte påvirkningskampanje i Handelsstandsforbundets historie før 2.verdenskrig.

Handelsstandsforbundets brosjyre var en relativt lettfattete 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

¹⁰⁹ (Finansdepartementet 1932): 18-19.

¹¹⁰ I tillegg ble det presisert at beskatningen av jordbrukssamvirke var riktig, jf. (Finansdepartementet 1932): 19-21.

¹¹¹ Innstillingens konklusjoner ble gjengitt i sin helhet i *Handelsstandens Maanedsskrift* 1932: 43-48 og i utdrag i *Norges Kjøbmansblad* 1932: 282-283.

¹¹² *Handelsstandens Maanedsskrift* 1932: 185. Artikkelserien gjengitt ibid. 85-91. Brosjyren er (Frank 1932).

¹¹³ En av de ferskeste medlemsforeningene, Landbruksmaskinforhandlerens Landsforbund, hadde i hvert fall utstrakt kontakt med bøndene som sin viktigste målgruppe, jf. *Handelsstandens Maanedsskrift* 1932: 68 og (Espeli 1990).

kunne de ikke fortsette å overse skattefrie inntekter på ”8-10 millioner kroner” per år.¹¹⁴ Dette var argumenter forbundet håpet ville gjøre inntrykk på den sparebevisste finansministeren, Jon Sundby (BP), meierisamvirkets fremste organisator og sterke mann fra 1930. Først i slutten av 1932 ba man om formell støtte fra Finansdepartementet.¹¹⁵

Kjøpmannsforeningen la opp sitt påvirkningsarbeid annerledes. Den sendte raskt brev til Finansdepartementet for å tilbakevise kommisjonens vurderinger. Foreningen tallfestet der 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”.¹¹⁶ Foreningen holdt deretter saken varm i sitt medlemsblad fulgt av en ny henvendelse til departementet i januar 1933.¹¹⁷

Handelsstandens omfattende påvirkningsarbeid førte til at Samvirkeutvalget i Selskapet for Norges Vel engasjerte seg i skattesaken for første gang siden etableringen i 1910 gjennom et brev til Stortinget.¹¹⁸ Det skjedde sannsynligvis etter initiativ fra NKLS direktør Andreas Juell som var medlem av utvalget.¹¹⁹ 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 kooperasjonen og jordbrukssamvirke. Begge former for samvirke ”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

¹¹⁴ (Frank 1932): bla. 17.

¹¹⁵ NHF til FTD 6.12.1932 i *Handelsstandens Maanedsskrift* 1932: 217-218.

¹¹⁶ Norges Kjøpmandsforening til FTD 23.4.1932 i *Norges Kjøbmandsblad* 1932: 350-352.

¹¹⁷ Norges Kjøpmandsforening til FTD 9.1.1933 i *Norges Kjøbmandsblad* 1933: 26.

¹¹⁸ 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

¹¹⁹ 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.

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 halvsåle sine støvler, veve tøy, sy, strikke til eget bruk, bo i eget hus o.l.” På dette punkt gikk man lenger enn Thomas Sinding hadde gjort, jf. kap.4.2.. Skattlegging av den økonomiske fordelen 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.¹²⁰

Samvirkeutvalget bragte ett nytt viktig argument til torgs. Man understreket at det i praksis ofte ikke fantes noe skille mellom forbruksforeninger og bøndenes innkjøpssamvirke/innkjøpslag slik handelsstanden forutsatte. 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 utgjør mere enn halvdelen og helt ned i en tredjedel av forbrukerforeningens samlede omsetning.*” Dette argumentet var ikke med NKLs utkast til brev og ble sannsynligvis lagt inn av utvalgets sekretær Hans Overåe.

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.¹²¹ Hvorvidt disse handelslagene 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.¹²²

Samvirkeutvalget hevdet at hvis handelsstandens forslag ble en realitet ville det føre til dobbeltbeskatning, det vil si at både handelslaget og bonden ble skattet av overskuddet. I prinsippet var dette riktig, men i praksis ville det sannsynligvis bare ramme de få bøndene som ble regnskapslignet på denne tid. Argumentene mot dobbeltbeskatning hadde for øvrig liten prinsipiell eller politisk egentyngde etter at dobbeltbeskatningen av aksjeselskap og

¹²⁰ Jf. (Torgersen 1996).

¹²¹ (Lavold 1999): f.eks. 55-62, 75.

¹²² I all fall ikke i den grad at saken nådde domstolene.

deres eiere var blitt satt i system i statsskatteligningen etter lovendringen i 1921, jf. kap. 3.6. Hvorfor skulle bønder nødvendigvis være unntatt dobbeltbeskatning?

I klar motsetning til Skattelovkommisjonens flertall understreket Samvirkeutvalget: "Samvirket har aldri 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 prosentligningen av formuen.

Handelsstandsforbundet repliserte umiddelbart på Samvirkeutvalget nye poeng. Forbundets løsning var at forbruksforeningene som solgte driftsmidler til bøndene måtte foreta "en regnskapsmessig opdeling av disse to sider av virksomheten".¹²³ Dette innebar ikke bare at den todelte beskatningen av forbruksforeningene skulle videreføres med de 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 innkjøpsamvirke kunne de ikke selge noe til ikke-medlemmer hvis de skulle falle innenfor skattereglene. Disse handelsforeningene 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 – likhet med flere andre av kommisjonens innstillinger¹²⁴ - aldri behandlet av Stortinget. Det reflekterte at iallfall Bondeparti-regjeringen (1931-33) støttet flertallsinnstillingen mens Venstre, som vi skal se, var dypt splittet.¹²⁵ 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.

¹²³ NHF til Stortinget 18.3.1933 gjengitt i *Handelsstandens Maanedsskrift* 1933: 52-54, sitat 54.

¹²⁴ Jf. (Haffner 1936): 114-116 og (Espeli 2001): 259-260.

¹²⁵ 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.

Forslaget ble imidlertid ikke behandlet før regjeringen hadde tatt formelt stilling til det.¹²⁶ Det skjedde aldri.

Høyre programfester skattemessig likebehandling mellom privathandel og avkooperasjonen i 1933.

I 1933 programfestet Høyre at det ville ”beskatte den kooperative handel med forbruksvarer på like fot med den private”. Det var en oppsiktsvekkende detaljert forpliktelse i arbeidsprogram på bare 12 korte punkter som ellers ikke utmerket seg ved sitt presisjonsnivå.¹²⁷ Det var en konsesjon til partiets kjernevelgere i handelsstanden som merket seg dette med tilfredshet.¹²⁸ En lett revidert versjon kom også inn det vesentlig lengre partiprogrammet i 1936.¹²⁹ I 1945-programmet ble målsettingen fjernet. I 1949-programmet het det helt avslutningsvis: ”Den kooperative handel skal konkurrere med den private på like vilkår.” Det var ikke åpenbart at denne formuleringen omfattet skatt. Først i 1957-programmet ble det presisert at dette også omfattet skattemessige forhold. Lignende formuleringer fantes i senere partiprogram.

4.6. Statsskattevedtaket i 1933¹³⁰

Regjeringsskiftet 3.mars 1933, med utgangspunkt i Bondeparti-regjeringens budsjett, skapte en ny og overraskende vending i beskatningen av avkooperasjonen. Venstre, som hadde ledet an i jakten på Hunseid-regjeringen, dannet ny regjering. Venstre var blant annet helt avvisende til forslaget om å innføre omsetningsskatt for å skaffe staten de nødvendige inntekter. For å saldere budsjettet foreslo derfor den nye finansministeren, Per Lund (V), blant annet å øke den statlige inntektsskatten for både 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 skattegrunnlaget for inntektsskatten. 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

¹²⁶ *Norges Kjøbmandsblad* 1933: 123, B.innst.S. nr. 145 1933: 8. Jf. også (Sulutvedt et al. 1956): 115.

¹²⁷ (NSD og InstituttforSamfunnsforskning 1997).

¹²⁸ *Norges Kjøbmandsblad* 1933: 491.

¹²⁹ ”Den kooperative handel beskattes som annen handel.” jf. (NSD og InstituttforSamfunnsforskning 1997).

¹³⁰ I (Maurseth 1987): 515 er plenumsvedtaket feilaktig karakterisert som et lovvedtak. Jf. nesten tilsvarende i (Wilhelmsen 1981): 32.

andelshaverne som bonus, rabatt på varekjøp eller lignende anses innbefattet i den skattepliktige inntekt.”

Under ellers like vilkår ville dette som oftest trolig gi vesentlig høyere skattbar inntekt enn prosentligningen. Dermed ville statsskatten, som var progressiv for samvirkeforetak og personer, men ikke aksjeselskap, øke vesentlig for NKL og store lønnsomme samvirkelag. For 1933-34 ble det foreslått at statsskatten skulle utgjøre 50 prosent for 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 beskatningsspørsmålet i sin almindelighet”, mente man at også ”disse foreninger under de nuværende kritiske forhold bør få bære sin del av 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.¹³¹

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 lovendring var overflødig.¹³² Lovhjemmelen for å fravike gjeldende rett fantes i en unntaksbestemmelse i skattelovene¹³³ som ga Stortinget blankofullmakt til dette.

Finansdepartementets ønske om formelt å likestille beskatningen av kooperasjonen med dens konkurrenter ble også reflektert i forslaget til ekstra-

¹³¹ Vi kommer tilbake til hvordan innkjøpsforeninger innenfor jordbruket, som felleskjøpene, ble behandlet.

¹³² St.prp.nr.40 1933: 4-5. Fremmet 31.3.1933.

¹³³ 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.

ordinær formuesskatt. Den synes ikke å ha blitt noe tema i debatten om saken.¹³⁴

Sett på bakgrunn av Venstres holdninger til beskatningen av kooperasjonen siden 1917 i regjering, finanskomite og skattelovkommisjonen av 1929 var forslaget høyst overraskende. Finansminister Lunds offentlige begrunnelse om at det var snakk om ”en ekstraordinær foranstaltning” var nok riktig, men ikke fyllestgjørende.¹³⁵ I realiteten satt Venstres støtte til forslaget svært langt inne. Det var ingen tilfældighet 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.¹³⁶

15.mars 1933 fikk Lund fullmakt av sin stortingsgruppe til å detaljutforme et budsjettforslag med skatteøkninger etter en relativt detaljert presentasjon hvor beskatning av kooperasjonen ikke ble nevnt.¹³⁷ Hvorvidt det betydde at forslaget kom fra embedsverket eller Lund personlig på et senere tidspunkt er usikkert, men underordnet i vår sammenheng.¹³⁸

Før finanskomiteen avga sin innstilling ble saken tatt opp i Venstres stortingsgruppe. Saken skapte store motsetninger. Partiets tre medlemmer av finanskomiteen mente både saklige og velgertaktiske grunner tilsa 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 parlamentariske lederen, gårdbruker Gunnar Eiesland, ikke mente var urimelig. Flere andre synes også å ha vært av den oppfatning. Både finansministeren og den parlamentariske lederen oppfordret på sterkeste gruppen til å støtte

¹³⁴ Aksjeselskap ble her pålagt 0,2 % skatt av hele sin formue. Sparebanker og forbruks- og innkjøpsforeninger skulle beskattes etter samme progressive skala som personer. Det innebar at samvirkelagene og NKL ville betale høyere formuesskatt enn aksjeselskap hvis den skattbare formuen var større enn 100.000 kr. På den annen side måtte aksjeselskapenes eiere – i motsetning til kooperasjonens - betale formuesskatt etter den samme progressive skala.

¹³⁵ ST 1933: 1829.

¹³⁶ ST 1933: 1829-30.

¹³⁷ (Danielsen 1976): 241-242.

¹³⁸ *Norges Kjøbmandsblad* nr.14 i april i 1933: 275 mente etter å ha ”sondert stemningen” i Venstre å vite at det ikke hadde vært noen dissens i regjeringen og at ”de fleste” i gruppen ville støtte forslaget selv om ”det nok blandt lærerne og bestillingmennene foruten Fives tropper” var mange som ”knurrer allerede nu”.

regjeringen.¹³⁹ Likevel stemte Ivar J. Vaksdal mot på Stortinget. Det må forklares med at han var direktør i Margarinfabrikken Norge A/S i Bergen, eid av NKL.¹⁴⁰

Statsskatteforslaget ble vedtatt med knapt flertall, 68 mot 63 stemmer. Venstre ble støttet av Høyre og en utbryter fra Bondepartiet.¹⁴¹ 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 fant også ha funnet det noe pinlig at Venstre-regjeringen til dels fikk gjennomført noe Høyre – bare halvhjertet – hadde forsøkt.¹⁴²

Bondepartiet og Arbeiderpartiet stemte mot. Bondepartiets fremste skattepolitiker Gabriel Moseid anla den prinsipielt mest interessante argumentasjonen, men begge partier fant det urimelig og rettslig tvilsomt å endre inntektsgrunnlaget uten å gå veien om lovendring.

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, nærmere bestemt den engelske skatte-lovkommissjonen 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*”.¹⁴³

¹³⁹ (Danielsen 1976): 255-56.

¹⁴⁰ Jf. ST 1934: 1834, (Haffner 1949): 744-45. Vaksdal tok ikke ordet i debatten.

¹⁴¹ 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.

¹⁴² 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.

¹⁴³ ST 1933: 1829. Moseid refererte her reelt til Parliamentary Papers Cmd. 4260 og Hansard 278: 770 ff.

Moseid støttet altså ikke lenger sin innstilling fra skattelovkommisjonen ett år tidligere. Ingen synes å ha fulgt opp Moseid utspill, som representerte et godt faglig fundert kompromiss, før Sandberg-komiteen i 1968, jf. kap. 7.1. Moseid tok ikke hensyn til at dette prinsippet ville resultert i en vesentlig hardere skattlegging av jordbrukssamvirke.¹⁴⁴

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 skatteskjerpelsen ikke ville gi merkbart større skatteinntekter. Forbruksforeningene ville foreta skattetilpasninger gjennom å redusere sine priser og overskudd.¹⁴⁵

Handelsstanden gledet seg over forslaget og stortingsvedtaket. Kjøpmannsforeningen synes likevel å ha vært alene om å følge saken tett både før og etter vedtaket og tilbakevise enkelte av NKLs innspill til Stortinget.¹⁴⁶ 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”.¹⁴⁷

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.¹⁴⁸ Samtidig gikk det en strøm av til dels likelydende lobbyhenvendelser til Stortinget på vegne av 481 foreninger med deres 125.000 medlemsfamilier.¹⁴⁹ NKLs aktivitet mot regjeringens forslag fikk knapt noen betydning for Stortingets behandling og vedtak. Vi konsentrerer oss derfor om kooperasjonens kampanje mot stortingsvedtaket som var langt mer virkningsfull.

Den hadde fem elementer eller strategier hvor enkelte var tilnærmede fiaskoer, mens andre hadde lett målbar suksess. I den første strategien anfektet NKL lovligheten av Stortingets vedtak. NKLs kongress, som møtte kort tid etter, vedtok, etter innstilling fra styre, å prøve lovligheten av

¹⁴⁴ (Nielsen 2001): 306 ff. gir andre eksempler på Moseids intellektuelle integritet.

¹⁴⁵ ST 1933: 1830-1833.

¹⁴⁶ Norges Kjøbmandsforbund til finanskomiteen 6.5.1933, jf. *Norges Kjøbmandsblad* 1933: 388-89, jf. eller dekning av saken *ibid.* gjennom hele året..

¹⁴⁷ *Handelsstandens Maanedsskrift* 1933: 119-121, sitat 121.

¹⁴⁸ Jf. ST 1933: 1829, (Danielsen 1976): 255.

¹⁴⁹ NKLs arkiv, boks 139, særlig NKL til Norges Storting 4.4.1933. Jf. også *Norges Kjøbmandsblad* 1933: 388, ST 1933: 1831-32.

vedtaket for domstolene. Kongressen tok likevel forbehold om at NKL måtte innhente en eller flere juridiske betenkninger før man tok ut stevning.¹⁵⁰

NKL forela saken for jusprofessor 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 medhold i en retts sak.¹⁵¹

I tillegg var NKL opptatt av om dens bonus og rabatt til medlemsforeningene kunne beskattes på begge hender slik departementet hevdet, det vil si dobbeltbeskatning. 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 vedtakets skille mellom forbruksforeninger og jordbrukets innkjøpssamvirke, som NKL mente ikke var omfattet av vedtaket, skulle gjennomføres når mange av de førstnevnte drev salg av driftsmidler til jordbruket. Lindvik tvilte på at NKL ville nå frem i rettsapparatet på dette punkt.¹⁵²

Det var likevel ikke til hinder for at kooperasjonen 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 av ”bestemmelsens hensikt”, det vil si Finansdepartementet hensikt, ”samtykket” departementet derfor i at fortjenesten fra handel med ”driftsmidler i jordbrukets tjeneste” ikke skulle omfattes av vedtaket.¹⁵³

¹⁵⁰ 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.

¹⁵¹ 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.

¹⁵² 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.

¹⁵³ NKLS arkiv, boks 152, FTD til Fylkesmannen i Rogaland 24.7.1933, NKL til medlemsforeningene 15.8.1933, FTDs rundskriv av 24.10.1933.

NKLs andre strategi, klageprosessen med skattemyndighetene, ble innledet med at alle medlemsforeningene ble bedt om å påklage ligningen når de fikk sine skattededler i påvente av en avklaring av rettstilstanden gjennom domstolene.¹⁵⁴ Finansdepartementet aksepterte at utfallet av en eventuell rettssak skulle gjøres gjeldende for NKLs foreninger.¹⁵⁵ NKL ønsket imidlertid å få Finansdepartementet til å gjøre retrett uten rettssak. Finansdepartementet ble klart vesentlig mer kompromissvillige etter stortingsvalget 16.oktober 1933 som endret det politiske bilde, jf. senere.

Mellom 1912 og 1952 ble regnskapspliktig næringsvirksomhet beskattet av gjennomsnittsinntekten de siste tre årene.¹⁵⁶ Finansdepartementet gikk i utgangspunktet inn for at statsskattevedtaket ikke bare skulle gi virkning for inntektsåret 1932, men også for inntektsårene 1930 og 1931.¹⁵⁷ 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 likevel inn håndkleet og aksepterte at skattevedtaket bare gjøres gjeldende for skatteåret 1932.¹⁵⁸ Det reduserte virkningen av vedtaket med forenklet sagt $\frac{2}{3}$. Resultatet skapte irritasjon og skuffelse i handelsstanden.¹⁵⁹

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 samvirkeforetakenes skattbare regnskapsbaserte inntekt for inntektsåret 1932 ikke blitt skattlagt med mer enn $\frac{1}{3}$. Da Nygaards

¹⁵⁴ NKLs arkiv, boks 152, NKL til medlemsforeningene 20.7.1933.

¹⁵⁵ NKLs arkiv, FTD til NKL 8.8.1933.

¹⁵⁶ (Greftegreff 1963): 122-123.

¹⁵⁷ 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.

¹⁵⁸ 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".

¹⁵⁹ 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 %.

Handelsforening i Bergen, som bare handlet med medlemmer, ble utsatt for denne gjennomsnittsligningen 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.¹⁶⁰ 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.¹⁶¹

Før denne rettssaken var aktuell forfulgte NKL sin suksess og ba om at dobbeltbeskatningen av NKLs utbytte til foreningene også måtte bortfalle. Finansdepartementet fastholdt at dobbeltbeskatningen som ”juridisk fullt holdbar”. Departementet var likevel villig til å ”frafalle” beskatningen av NKL på dette punkt – som utgjorde omkring 18.000 kr - ”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.¹⁶² For NKL innebar forliket og klagesaken med ligningsmyndighetene i Oslo at statsskatten ble redusert fra opprinnelig kr. 250.419 til kr. 86.955 eller omkring 2/3.¹⁶³

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.¹⁶⁴ Det skjedde i betydelige grad i endel valgkretser. NKL hevdet offentlig at 2/3 av de valgte representantene hadde uttalt seg mot statsskattevedtaket.¹⁶⁵ Det var neppe tilfelle.¹⁶⁶ I

¹⁶⁰ *Retstidende* 1937: 777-782. Den rettslige striden om byskattelovens § 40 om gjennomsnittsligning eller § 40 tilsvarende landskatteloven § 52 skulle legges til grunn for ligningen.

¹⁶¹ (Riksskattestyret: 1938): 96.

¹⁶² NKLs arkiv, boks 150, NKL til FTD 2.11.1933, FTD til NKL 2.1.1934 sitat, NKL til FTD 22.1.1934.

¹⁶³ NKLs arkiv, boks 152, NKLs disponent til NKLs styre 21.4.1934.

¹⁶⁴ NKLs arkiv, boks 150, NKL til medlemsforeningene 20.7.1933.

¹⁶⁵ NKLs årsberetning 1933: 35.

¹⁶⁶ Utfra NKLs arkiv, boks 152.

Rogaland lovte for eksempel bare Arbeiderpartiets og Bondepartiets kandidater dette.¹⁶⁷ Aksjonens betydning bør derfor ikke overdrives.

NKLs fjerde strategi var å forsøke og dokumentere lokalt og sentralt at kooperasjonen betalte relativt mye skatt sammenlignet med sine konkurrenter. Medlemsforeningene ble bedt å sørge for å ” **få utskrift av stedets handelsmenns skatter**” når ligningen ble lagt ut og informere NKL og eventuelt lokalpressen om resultatet.¹⁶⁸ I *Kooperatøren* ble det presentert en rekke eksempler på at samvirkelag og deres ansatte fikk til dels betydelig mer skatt enn sine konkurrenter i mange kommuner. I og med at det for eksempel ikke var kontrollert for forsørgelsesbyrden, som hadde svært stor betydning for personbeskatningen, er oppslagene mest informative om hvilket virkelighetsbilde kooperasjonen ønsket å gi.¹⁶⁹

Et viktig uttrykk for kooperasjonens debatteknikk var en brosjyre skrevet av distriktstyreformann Roald i Møre og Romsdal. Roald tok for seg gjennomsnittstallene ved ligningen for gruppen ”verkseiere, fabrikkere, handelsmenn, skipsredere o.l.” for landdistriktene i fylket. Tallene ble offentliggjort av fylkesskattestyret. For 1931-32 hadde denne gruppen en gjennomsnittlig antatt inntekt på kr.1735, som var en lav inntekt på den tid.¹⁷⁰ 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 alminnelige private handel” ikke var stor, mens det i mindre grad var tilfelle grad for kooperasjonen som drev større og mer effektivt.¹⁷¹

Den femte strategien kooperasjonen forsøkte i enkelte deler av landet var å tilpasse seg skattevedtaket gjennom prisreduksjoner. Det var hovedsakelig snakk om Stavanger hvor statsskattevedtakets økonomiske konsekvenser for

¹⁶⁷ (Roalkvam 1981): 231 ff.

¹⁶⁸ NKLs arkiv, boks 150, NKL til medlemsforeningene 20.7.1933 uthevning i kilden. Det er ikke undersøkt i hvilken grad kampanjen nedfelte seg i lokalpressen.

¹⁶⁹ *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.

¹⁷⁰ Minimumslønnen for de lavtlønnende, men fast ansatte telefonistinnene i Telegrafverket var til sammenligning 1650 kr per år i 1930, jf. (Telegrafstyret 1930b): 5.

¹⁷¹ (Roald 1933): 7-8. Forfatteren var identisk med en av SFNVs to samvirkekonstulenter.

samvirkelagene var størst og best dokumentert.¹⁷² For den største og mest lønnsomme forbruksforeningen, Økonom, førte regjeringens opprinnelige fortolkning av vedtaket og de progressive skattesatsene til at ble illignet like mye statsskatt som alle, eller nesten alle (256 stk) private handelsforetak i byen (kr. 57.506) til sammen for inntektsåret 1932. Inntektsskatten til kommunen basert på prosentligning utgjorde til sammenligning bare 7.960 kr. Skattegrunnlaget økte fra 26.580 kr (prosentligning) til 248.600 kr. 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 store kjøpeutbytter. 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 reflekterte sannsynligvis en lite effektiv privathandel. I all fall var kooperasjonens prispolitikken i Stavanger 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 sannsynligvis varte i flere måneder. For foreninger med høy egenkapital var dette en risikofri og lønnsom skattetilpasning – i den grad vedtaket ble videreført - for både foretak og medlemmer. Utenfor Stavanger ser det ut til at denne type prisreduksjonene begrenset seg til enkelte foreninger i Rogaland og Skien.¹⁷³

Det samlede resultatet av kooperasjonens kampanje var imponerende. Det reflekterte NKLs dyktige ledelse av kampanjen og en desentralisert og effektiv organisasjon. Den viste seg blant annet gjennom de mange påståtte eksempler på at kooperasjonen betalte minst like mye skatt som sine konkurrenter. På disse punkter var handelsstandens organisasjoner helt

¹⁷² Det følgende er basert på (Roalkvam 1981): særlig 228 ff. og *Norges Kjøbmandsblad* 1933: 1022-23.

¹⁷³ Jf. også *Norges Kjøbmandsblad* 1933: 592, (Sulutvedt et al. 1956): 119.

uforbereid 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.

Spørsmålet er likevel om kooperasjonens fremstilling var i samsvar med de faktiske forhold. Et hovedpoeng i denne sammenheng er selvsagt at den tilnærmede likebehandlingen forutsatte at Finansdepartementets fortolkning av skattevedtaket ble lagt til grunn. Det var også et hovedresultat fra den bearbeidingen NKL gjorde på basis av innhentet ligningsstatistikk fra 49 forbruksforeninger og 710 kjøpmenn som konkurrerte med disse. 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.¹⁷⁴

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 statistikkinnsamling og -bearbeiding.

4.6.2. Et engangstilfelle

Statsskattevedtaket i 1933 ble et engangstilfelle. Utfallet av stortingsvalget høsten 1933 skapte nye parlamentariske realiteter. Arbeiderpartiets sterke fremgang etter sin klare tilbakevending til reformismens vei, som var blitt avbrutt i perioden 1928-1930, innebar at tre ikke-sosialistiske partiene måtte stå sammen hvis Arbeiderpartiets politiske innflytelse skulle holdes på et minimum. NKL hadde betydelige forventninger til Stortingets nye sammensetning høsten 1933, også på det skattepolitiske området.¹⁷⁵

NKL ble ikke skuffet. Finansminister Lund utfordret ikke det parlamentariske flertallet med å gjenta sitt forslag i 1934. Offentlig begrunnet han dette med at kooperasjonen hadde bekjempet 1933-vedtaket

¹⁷⁴ Ligningen for 1933 innebar jo prosentligning i kommuneligningen og regnskapligning 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.

¹⁷⁵ *Kooperatøren* 1933 nr. 22.

så effektivt.¹⁷⁶ I stedet ble kriseskatten, som kom på toppen av den ordinære statsskatten beregnet etter ordinære regler, økt fra 10 til 20 prosent for forbruks- og innkjøpsforeninger. Høyre ønsket å gjenta vedtaket fra 1933, men ble stående alene.¹⁷⁷

De parlamentariske konstellasjonene ved statsskattevedtaket om kooperasjonen i 1933 var et ikke uviktig ledd i den parlamentariske tilnærming mellom Arbeiderpartiet og Bondepartiet i kjølvannet av Bondepartiregjeringens avgang samme år.¹⁷⁸ Det mente også redaktør Thorvald Aadahl i Bondepartiets hovedorgan *Nationen*. Aadahl ble en sterk offentlig kritiker av Bondepartiets tilnærming til Arbeiderpartiet. Aadahl støttet statsskattevedtaket dagen etter det var fattet i en leder som kunne tolkes som om alle former for samvirke burde behandles på samme måte.¹⁷⁹

Bondelagets gikk ikke like langt, men i dets arbeidsprogram vedtatt på representantskapet kort tid senere fikk likevel en oppsiktsvekkende post: "Likestilling i beskatningen av all handel med forbruksvarer." Vedtaket, fattet med 48 mot 4 stemmer, viste at Bondelagets ledelse gjorde sitt beste for å motarbeide Bondepartiets sak til sak tilnærming til Arbeiderpartiet.¹⁸⁰ Denne politiske tilnærmingen som ble forsterket i 1934, kulminerte med kriseforliket i 1935. Der var forholdet til statens politikk i forhold til jordbruksamvirke et medvirkende element, men beskatningen var ikke involvert.¹⁸¹

Paul Frank og Handelsstandsforbundet resignerte fullstendig etter at kraftanstrengelsen i 1932-33 bare ga svært kortvarige gevinster. Både skatt og annen agitasjon mot kooperasjonen ble tatt fullstendig av sakskartet etter

¹⁷⁶ Særlig ST 1934: 2078.

¹⁷⁷ 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

¹⁷⁸ Jf. (Maurseth 1987): 515, (Nielsen 1997): særlig 501 med note 196.

¹⁷⁹ Jf. *Norges Kjøbmandsblad* 1933: 511 og 516 (hvor lederen er gjengitt). Om Aadahls rolle i Bondepartiet på 1930-tallet, jf. (Nielsen 1997), (Nielsen 2001).

¹⁸⁰ 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 utredes." I *Norges Kjøbmandsblad* 1933: 571 ble det hevdet at stemmetallene var 84 mot 4.

¹⁸¹ Jf. (Björgum 1970), (Lie 1980): 159 ff, (Hveding 1979).

stortingsvalget høsten 1933 og frem til okkupasjonen.¹⁸² Andre saker var både prinsipielt viktigere og mer akutte for medlemmene. De gjaldt blant annet salgssamvirkets sterke vekst innenfor fiskeri og jordbruk med staten som fødselshjelper og lovmessig støttespiller siden 1930.

Kjøpmannsforeningen slapp ikke saken like lett, men også der spredte resignasjonen seg. På foreningens generalmøte i 1935 ble ledelsen kritisert av en kjøpmann i Stavanger for ikke å 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 igjen på valplassen. Bitterheten mot mange grossister som ga samvirkelagene bedre rabatter enn kjøpmennene var påtakelig.¹⁸³

I skyggen av den omfattende og opphetede debatten om kooperasjonens skattevilkår fra 1924 til 1934 ble samvirkebeskatningen utvidet til et nytt viktig område. Denne politisk ukontroversielle utvidelsen er en ytterligere understrekning av at beskatningen av kooperasjonen stod i en politisk særstilling i mellomkrigstiden.

4.7. 1931: Samvirkebeskatningen utvides til fiskerisalgsamvirke over natten

Før skattelovkommissjonen av 1929 avga sin innstilling om beskatningen av samvirkelag ble samvirkebeskatningen utvidet til helt nytt område, fiskerisalgsamvirke, gjennom en politisk lynmanøver våren 1931. Mye tyder på at utvidelsen hadde direkte sammenheng med regjeringsskiftet da. 12. mai 1931 overtok Bondepartiet regjeringsmakten. I løpet av noen få uker sørget meierisamvirkets entreprenør og strateg Jon Sundby som landbruksminister for at Stortinget både vedtok den tvungne utjevningsavgiften på melk og lovgrunnlaget for smørinnblanding i margarinene. Det var av avgjørende betydning for at meierisamvirkets nyskapninger, melkesentralene, ikke bare overlevde, men fikk økonomisk og rettslig handlingsrom til fungere som regionale kartell som ikke konkurrerte med hverandre.¹⁸⁴ Stats- og finansminister Peder Kolstad handlet like raskt for å understøtte samvirkeorganiseringen innenfor fiskeriene. 5. juni fremmet han forslag om

¹⁸² 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.

¹⁸³ Jf. gjennomgang av *Norges Kjøbmandsblad* 1934-1939, jf. bla. 1935: 806, 976, 1937: 988

¹⁸⁴ Jf. (Hovland 1979) og (Lie 1980): 84 ff.

at salgssamvirke innenfor fiskeriene bare skulle betale inntektsskatt av avkastningen av sin formue. Forslaget ble vedtatt med ekspressfart.

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. Etter 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 opgis, blir den hele ved foreningens virksomhet vunne fordel for medlemmene skjønsmæssig å ansette og beskatte som inntekt.

Bakgrunnen var følgende: I desember 1927 ble Storsildlaget etablert i Ålesund for å ta hånd om førstehåndsomsetningen av sild nord for Stadt. Det var dens første vellykkede omsetningsorganisasjonen blant fiskerne. Ett år senere ble en tilsvarende organisasjon etablert sør for Stadt, Stor- og Vårsildlaget. I desember 1929 vedtok Mowinchel-regjeringen (V) en provisorisk anordning om eksport av fersk sild. Den innebar at det ikke ble gitt eksportlisens for fersk sild hvis silda ikke var blitt kjøpt gjennom en fiskeriorganisasjon 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.¹⁸⁵ Prinsippet om at førstehåndsomsetningen av fisk måtte gå gjennom en departementsgodkjent fiskeriorganisasjon ble senere utvidet til flere fiskeslag og gjort gjeldende på almen basis i den midlertidige Råfiskloven av 1938.

I regjeringens kortfattede proposisjon på tre sider fremgikk det at både Storsildlaget og Stor- og Vårsildlaget hadde bedt Handelsdepartementet om treffe tiltak slik at lagene ”under alle omstendigheter sikres skattefrihet”. Storsildlaget hadde avklart at organisasjonen ellers ville bli beskattet på vanlig måte. Den første ligningen av Stor- og Vårsildlaget resulterte i en

¹⁸⁵ (Lyng 1958): 84-85.

betydelig skattebelastning. Etter klagebehandling ble skatten riktignok nedsatt med over 90 %. De lokale ligningsmyndighetene viste slik sett stor sympati for organisasjonsdannelsen.¹⁸⁶

Mowinchel-regjeringen ga ikke henvendelsene fra sildesalgslagene sommeren 1930 høyeste 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 en innstilling om saken i løpet av en måneds tid.¹⁸⁷

I motsetning til kooperasjonen ga fiskerisamvirke ikke grunnlag for konflikt i kommisjonen. Den fant det ”rimelig, at ... salgforeninger for fiskeri-produkter gis samme stilling i skatterettslig henseende som gårdsbrukets salgslag”. Man nøyde seg ikke med det. Kommisjonen fant det også ”overveiende sannsynlig” at fiskesalgslag 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 en prinsipielt viktig detalj. Formuleringen om ”*selskaper (sammenslutninger)*” ble endret til ”lag”. Begrunnelsen var at samvirkebeskatningsparagrafen (§52/§42) ikke tidligere hadde omfattet selskap, men foreninger. Reglene om beskatning av selskap, eksempelvis aksjeselskap, var regulert i andre deler av skattelovene. Finansdepartementets presisering og endring innebar en klar kritikk av skattekommisjonen for på en utilsiktet måte å åpne for at andre selskaps-

¹⁸⁶ 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.

¹⁸⁷ 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.

former enn samvirkeforetak skulle kunne dra nytte av gunstige skatteregler på utvalgte sektorer.¹⁸⁸

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 å underlegge den ”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 plenumsdebatt.¹⁸⁹

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 var politisk og lovgivningsmessig støtte gjennom beskatningen helt naturlig. De vedtatte skattereglene hadde sannsynligvis ingen betydning for *etableringen* av fiskerisalgs-samvirke. I den rene etableringsfasen var statlige budsjettstøtten til opplysningsarbeid og lovreguleringen og administrativ godkjenning av fiskesalgslag avgjørende forutsetninger.

Skattereglene må imidlertid ha hatt stor betydning for lagenes konsolidering og ekspansjon. Skattesystemet bidro til å gi fiskesalgslagene og Råfisklaget en brukbar økonomi og nødvendig egenkapital raskere og med en langt lavere - om noen - innskutt medlemskapital enn tilfelle var ved etableringen av jordbrukets salgs- og foredlings-samvirke. Det må ha hatt betydning for fiskerisalgslagenes suksess fra 1931. Skattereglens betydning synes likevel å glimre med sitt totale fravær i autoritative fremstillinger og analyser av fiskerisamvirkets fremvekst, konsolidering og vekst.¹⁹⁰

Mange av fiskesalgslagene var ikke samvirkeforetak i den betydning at de drev ordinært kjøp, salg eller foredling av varer fra (eller til) medlemmene slik som de andre samvirkeforetak som fikk spesielle skatteregler.¹⁹¹ 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

¹⁸⁸ Ot.prp.nr.56 1931: 2-3.

¹⁸⁹ Innst.O XXXVI 1931, OT 1931: 843-844, LT 1931: 118.

¹⁹⁰ F.eks. (Christensen og Hallenstvedt 1990), (Hallenstvedt 1982), (Fasting 1960).

¹⁹¹ For en oversikt av dette se (Finansdepartementet 1978): 108.

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.¹⁹²

Det var fiskernes salgsorganisasjoner som tok initiativet til utvidelsen av loven. De var ikke opptatt av fiskernes innkjøpssamvirke. Det synes heller ingen andre aktører hverken å ha vært ved denne eller senere anledninger.¹⁹³ Fiskarlaget var det mest nærliggende med sine omfattende samvirkesatsinger fra andre halvdel av 1930-tallet og etter 1945.¹⁹⁴ Nord-Norges Fiskerforbund, etablert i 1915, startet for øvrig et felles innkjøpslag for redskap og forbruksvarer, som ble avvirket på begynnelsen av 1920-tallet.¹⁹⁵ Sett på bakgrunn av fiskernes andelslag fikk monopol på store deler av agnforsyningen i Nord-Norge fra 1949 er de manglende skattefordelene spesielt overraskende.¹⁹⁶ Dette ble endret i 1984 da fiskernes innkjøpssamvirke ble inkludert ved lovrevisjonen, jf. kap.7.3.

Frem til 1984 forble bøndenes innkjøpssamvirke dermed den eneste formen for innkjøpssamvirke blant selvstendige næringsdrivende eller andre former for foretak som fikk skattefordeler – så sant de ikke organiserte seg som rene innkjøpsforeninger med de strenge betingelser som var knyttet til dem.¹⁹⁷

Det mest interessante med utvidelsen av samvirkebeskatningen til fiskerivirksomhet i 1931 var at de skattemessige incentiver til samvirkemessig organisering kom før slik organisering hadde fått noe nasjonalt omfang av betydning. 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 vedtakelsen av skattefordelene.

¹⁹² Jf. gjennomgangen i (Tande og Studieselskapet samfunn og n*ringsliv 1957): 155-191.

¹⁹³ I alle fall ikke i en slik grad at de er omtalt i det gjennomgåtte materiale.

¹⁹⁴ Jf.(Christensen og Hallenstvedt 1990): 36-37, (Hallenstvedt og Dynna 1976): 126-127, 218-226, (Johnstad 1998): 285.

¹⁹⁵ 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.

¹⁹⁶ (Handelsdepartementet 1955): 230-231, (Finansdepartementet 1978): 116-118.

¹⁹⁷ Jf. (Greni, Trosvik, og Syversen 1991): 918 med henvisninger.

Lovendringen i 1931 presiserte også at det ikke lenger var nødvendig for et samvirkeforetak i jordbruket *både* å forhandle og tilvirke¹⁹⁸ produkter fra medlemmenes gårdsbruk for å ha krav på å bli lignet etter de gunstige skattereglene. Det var imidlertid fortsatt et krav at slike andelslag bare kunne forhandle eller tilvirke produkter fra medlemmene.

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 detalj-utformingen av det skatteregimet politikerne hadde snekret sammen mellom 1909 og 1923.

På bakgrunn av gjennomgangen av ligningspraksis vil vi diskutere noe nærmere om, eventuelt under hvilke betingelser og i hvilken grad samvirkeforetak faktisk fikk skattefordeler sammenlignet med sine konkurrenter slik handelsstanden hevdet. Vi vil også diskutere hvordan samvirkeforetak ville ha reagert på skatteskjerpelser med utgangspunkt i statsskattevedtaket i 1933. Hovedvekten legges på kooperasjonen.

Et av de overordnede spørsmål var 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 selskapsjuristene¹⁹⁹ og rettsapparatet. De offentlige utredningene om samvirkelov (1925) og lov om samvirkelag (1937) ga en viss veiledning,²⁰⁰ men noen lov ble jo ikke vedtatt, selv om kooperasjonen etterlyste den for sin del.²⁰¹ Som rettskilder synes utredningene å ha blitt tillagt liten vekt.²⁰² 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 det praktiserte utbyttedeling i forhold til kjøpsomfang, jf. kap.

¹⁹⁸ Tilvirkning er et begrep i skatte- og avgiftsretten som synes å ha gjennomgått betydelige endringer mht. fortolkning og meningsinnhold. I våre dager brukes det om et produkt som gjennom foredling eller andre prosesser blir en ny handelsvare, jf. (Greni, Trosvik, og Syversen 1991): 76-77.

¹⁹⁹ 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!”

²⁰⁰ (Socialdepartementet 1925), (Socialdepartementet 1937).

²⁰¹ F.eks. *Kooperatøren* 1936/11.

²⁰² *Retstidende* 1932: 454 henviser til (Justisdepartementet 1898).

2. Sentrale skattemyndigheter og lavere rettsinstanser fulgte opp denne fortolkningen i mellomkrigstiden under forutsetning av at foreningene også normalt hadde vekslende medlemstall og varierende (andels-)kapital.²⁰³

Et annet viktig spørsmålet var hvor 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 samvirkelagens 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 tvilsom skattetilpasning.²⁰⁴

Samvirkelag som handlet med ikke-medlemmer brøt dessuten kooperasjonens unntak fra handelslovens filialforbud hvis laget hadde mer enn ett utsalg i en kommune. Det gjaldt mindre enn en fjerdedel av samvirkelagene, men en større andel av omsetningen.²⁰⁵ 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 medlemsskap 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.” Dessuten kunne man 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 forfatterens anmerkning) blir – som De vil forstå – sikkerligen omgått i stor utstrekning, og vi har aldri hørt at disse omgørelser er blitt påtalt av myndighetene.”²⁰⁶

²⁰³ UTV I: 911-912, III: 291-293, 622.

²⁰⁴ *Handelsstandens Maanedsskrift* 1929: 47-48. Avtalerettslig var det liten tvil om at medlemmene måtte bli gjort kjent med sine forpliktelser som medlem og formelt underskrev de godtok foreningens vedtekter for å kunne defineres som medlem, jf. *Handelsbestyreren* (organ for samvirkelagsbestyrere) 1931: 27(Lundevall 1929): 625-26, (Augdahl 1929): 1025-26. JF. også UTV I: 455.

²⁰⁵ (Handelsdepartementet 1949): 21.

²⁰⁶ *Handelsstandens Maanedsskrift* 1933: 23-24, se også 45.

Juell uttalte seg mot bedre vitende. Omkring 1930 ble ”mange” samvirkelagsbestyrere ilagt bot for å ha brutt filialforbudet på dette grunnlag.²⁰⁷

Domstolene stilte relativt strenge krav til samvirkelagene med hensyn tilmed hensyn til å kunne dokumentere hvor stor del av omsetningen - og dermed andelen av overskuddet som skulle regnskapsføres - som foregikk med medlemmene. I den såkalte Risør-dommen ble det i 1928 slått fast at bare kjøpemerker som ble levert tilbake for få kjøpeutbytte utgjorde tilstrekkelig dokumentasjon. Risør Samvirkelag argumenterte for at handelen med medlemmer var mye større fordi mange medlemmer mistet kjøpemerker i løpet av året. Samvirkelaget godtgjorde imidlertid bare kjøpebonus mot kjøpemerker. Utgangspunktet for saken var at laget hadde oppgitt høyere medlemssalg til skattemyndighetene enn til NKL for å spare skatt.²⁰⁸ Selv om dommen ikke ble anket, tyder mye på at de lokale ligningsmyndigheter – i alle fall etter 1945 - ikke stilte like strenge krav når det gjaldt å beregne salg til ikke-medlemmer.²⁰⁹

4.8.1. Prosentligningens utforming og grenser

Den mest grunnleggende ukklarheten i samvirkebeskatningen fra lovgivernes side var hvordan inntekten ”som vinnes av foreningens formue”, det vil si inntektsskattegrunnlaget, skulle beregnes. Stortinget hadde hverken i 1911 eller (regjeringen i) 1917 gitt noen signaler på dette punkt. Riksskattestyret synes relativt tidlig å ha gitt sin ”begrundelse for procentligningen”.²¹⁰ Først i januar 1932 ser det imidlertid 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 %”. Det ble ikke begrunnet ikke hvordan man var kommet frem til prosentsatsen.²¹¹ Anbefalingen hadde en uklar rettsstatus. Loven åpnet ikke for utfyllende bestemmelser eller forskrifter på dette punkt og anbefalingen ble ikke vedtatt i statsråd som kongelige resolusjon.²¹² Anbefalingen ble etter alt å dømme lagt til grunn i

²⁰⁷ 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.

²⁰⁸ Handelsstandens Maanedssblad 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.

²⁰⁹ UTV 1961: 174-175.

²¹⁰ Jf. *Retstidende* 1924: 988, men jeg har ikke klart å spore opp dokumentet.

²¹¹ ”.. 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.

²¹² Anbefalingen er overraskende nok ikke nevnt i (Thomle 1933): 192-194.

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 til en prosent under diskontoen.²¹³ Det beste uttrykk for nominell langsiktig risikofri avkastning var imidlertid statsobligasjoner. Forrentningen av disse falt fra 5 prosent i 1931-32 til mellom 3,7 og 4,5 prosent på slutten av 1930-tallet.²¹⁴ Diskonto- og rentereduksjonene påvirket ikke Finansdepartementets anbefaling for prosentligningen. Anbefalingen på 4,5 prosent lå i hovedsak på linje med 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 ha lånt pengene i stedet. Her tok Riksskattestyret med andre ord utgangspunkt i *rentebesparelsen*. Da var rentesatsen ikke høy. Denne resonneringen var basert på en form for alternativverdi som ikke hadde noe grunnlag i lovgivernes uttalte intensjoner eller i høyesterettsavgjørelser om samvirkebeskatningen.²¹⁵ Etter krigen forlot Riksskattestyret og Skattedirektoratet stilltiende denne tankegangen om alternativverdi, jf. kap.5.5.

Fraværet av sentrale retningslinjer frem til 1932 innebar at de lokale ligningsmyndigheter stod svært fritt i å fastsette avkastningen av den netto skattbare formuen som for øvrig heller ikke var entydig fastlagt. Mye tyder på denne friheten ble brukt. Det er likevel blitt hevdet at kooperasjonen vanligvis ble beskattet på grunnlag av en skjønnsmessig forrentning på fem prosent på 1920-tallet.²¹⁶ I Høyesteretts første mer omfattende befattning med saken i 1924 gikk man meget langt i å gi skattemyndighetene en blankofullmakt i sin skjønnsutøvelse: ”Ligningsvæsenets ansættelse av formuen og den skatbare indtægt derav beror i saken paa en skjønsmæssig bedømmelse, som er unddraget fra domstolens 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 at Østbanernes Forbruksforening skattbare inntekt ikke skulle utgjøre mer enn tre prosent forrentning av den gjennomsnittlige skattbare nettoformuen. Høyesterett avviste igjen at

²¹³ (Espeli 1995b): 16-23

²¹⁴ (Holter 2000):

²¹⁵ Omtalt i UTV 1961: 170.

²¹⁶ (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.

formuen måtte ha direkte eller kontant forrentning for å kunne inntektsbeskattes.²¹⁷

I 1935 gikk Høyesterett derimot i en detaljert og enstemmig dom meget langt i å sette til ligningsmyndighetenes skjønn til side i en lignende sak: Vi skal derfor sitere relativt utførlig fra dommen:

”.. 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 argumentasjon hvorfor dette var ” den ... prinsipielt riktige fremgangsmaate”. Stortinget hadde jo bestemt at visse typer samvirkeforetak ikke skulle regnskapslignes, men inntektsbeskattes etter en skjønnsmessig 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 imidlertid beskattes på vanlig måte.

Lovgiverne hadde ikke uttalt seg om hvordan det skulle skje. Høyesteretts løsning var høyst diskutabel fordi den innebar 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,²¹⁸ men Høyesterett hadde tidligere akseptert prosentligningen uten å gripe inn. Den var derfor etablert som gjeldende rett, noe Finansdepartementets 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

²¹⁷ *Retstidende* 1924: 986 (sitat) 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.

²¹⁸ Høyesterett tenkte her muligens på den type prosentligning som ble praktisert overfor bøndene og kraftverkene.

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.²¹⁹

Til tross for at høyesterettsdommen hadde en rekke diskutabile påstander og konklusjoner ble den lagt til grunn for fremtidig ligningspraksis. Det innebar at den prosentfastsatte inntekten aldri kunne overstige årsoverskuddet etter nærmere regler fastsatt av Riksskattestyret.²²⁰

4.8.2. Staten mot Forbruksforeningen Økonom, Stavanger

Rettsforståelsen varierte også i mellomkrigstiden kolosalt mellom Finansdepartementet, lokale ligningsmyndigheter og norske dommere. Et av de klareste eksempler på dette gjeldt ligningen for 1925 av Forbruksforeningen Økonom i Stavanger. Høyesterett avviste her skattemyndighetenes og byrettens rettsoppfatning.

Utgangspunktet for saken var at ligningsmyndighetene i Stavanger bestemte at den delen av medlemmenes utbytte som ikke ble kontant utbetalt, men plassert som medlemmenes individuelle lån eller hjelpefond i foreningen, skulle betraktes som en del av foreningens formue. Begrunnelsen var at foreningen i realiteten disponerte disse pengene som et driftsfond, det vil si en argumentasjon om gjennomskjæring. Foreningen hevdet 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

²¹⁹ (Riksskattestyret: 1938): 93-101 særlig 95 og 101, UTV 1961: 312-313. Se også ibid. 173.

²²⁰ (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.

der utleveres varer for hele innskuddet og hjelpefondet.”²²¹ At de lokale ligningsmyndigheter og byretten kunne komme til det motsatte resultat, må i hovedsak forklares med de fungerte politisk i de svært skarpe motsetninger kooperasjonens suksess i byen skapte. De lokale skattemyndighetenes arbeid ble jo for en stor bestemt av de politisk sammensatte ligningsnemdene.

Høyesterettsdommen fastslo også, med varig virkning, 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. Dommen reflekterte at rettsapparatet aksepterte at samvirkeprinsippet om kjøpeutbytte eller etterbetaling ikke skulle utløse beskatning selv om bonusens omfang hverken var vedtektsfestet eller forhåndsgarantert.²²²

4.8.3. Staten mot Vestlandske Kjøpelag

Mens kooperasjonen måtte være høyst tilfreds med Høyesteretts praksis var det ikke tilfelle i samme grad 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 innkjøpsamvirke, om ”utelukkende eller hovedsakelig” 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 ble fraveket.²²³

I den nyanserte byrettsdommen ble det understreket at man stod overfor en skjønsmessig vurdering, hvor fortolkningen av lovens bestemmelse ”hovedsakelig” stod sentralt. Det bør her understrekes at hverken byretten eller Høyesterett åpnet for at denne vurderingen var underlagt forvaltningens frie skjønn som domstolene ikke kunne overprøve dette, jf. Høyesteretts-

²²¹ *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.

²²² UTV 1961: 171.

²²³ Kontantprinsippet ble ellers ikke tillagt vekt i dommer som tok opp spørsmålet om vedkommende samvirkeforetak tilfredsstilte grunnleggende samvirkeprinsipper.

dommen fra 1924 omtalt ovenfor. Byrettsdommeren var tilbøyelig til å mene at når 20 prosent av omsetningen gjaldt rene forbruksvarer var det ikke snakk om en forening som *hovedsakelig* rettet sin virksomhet mot formidling av driftsmidler til jordbruket.²²⁴ Det avgjørende for dommeren var likevel at Kjøpelaget solgte ”aldeles ukontrollert .. til ikke-medlemmer”, ja at store deler av virksomheten i økende grad ble rettet mot disse.²²⁵

Det er usikkert hvilken virkning dommen fikk for de andre felleskjøpene. Mye tyder på at Vestlandske Kjøpelag og Møre Felleskjøp (Sunnmøre Salgslag) stod i en særstilling i mellomkrigstiden. Begge ble regnskapslignet til henholdsvis 1951 og 1953.²²⁶ Det gjaldt både med hensyn til den relative andel av forbruksvarer²²⁷ og i forhold til å selge sine varer til ikke-medlemmer, det vil si uten å selge varene gjennom sine medlemsforeninger. De fleste felleskjøpene vedtektsfestet at medlemsforeningene (samvirkelag, innkjøps- og handelslag) skulle ha kjøpeplikt i forhold til driftsmidler som kunstgjødsel og kraftfôr.²²⁸ Selv om det varierte hvorvidt bøndene, som eiere av og medlemmer i innkjøpslag o.l., fulgte kjøpeplikten, påvirket det ikke felleskjøpenes eller innkjøpslagenes skattemessige stilling.

Høyesterettsdommen var godt forankret i loven og dens forarbeider. Politikerne hadde, av ukjente grunner, utvilsomt lagt strammere rammer for jordbrukssamvirkets virksomhet enn kooperasjonens. Det var ikke satt noen rammer for hvor stor av forbruksforeningenes virksomhet som kunne være rettet mot ikke-medlemmer før hele virksomheten ble lignet som et aksjeselskap. Forbrukersamvirke stod også friere til å etablere produksjonsvirksomhet enn jordbrukssamvirke. Forutsetningen var imidlertid enten at virksomheten var eid av NKL eller at produksjonsvirksomheten ikke leverte varer til andre samvirkelag enn eierne. Selv om Riksskattestyret mente at bankvirksomhet falt utenfor virkeområdet for kooperasjonens skattefordeler i

²²⁴ 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.

²²⁵ *Retstidende* 1931: 267-271.

²²⁶ UTV 1954: 326-329, UTV 1956: 314-321, jf. Også UTV 2den Del 1ste bind (originalutgave 1923): 546.

²²⁷ Se dog (Lavold 1999): 75, 101-102.

²²⁸ Jf. bla. (Lavold 1999): 46, 66.

1931, grep skattemyndighetene aldri inn mot samvirkeforetakenes innlånsvirksomhet fra medlemmene.²²⁹

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 Eggentraler som klart falt utenfor prosentligningen gjennom sin rolle som paraplyorganisasjon.²³⁰ Melkesentralene ble jo skattefrie i 1936, jf. kap. 6.2.

4.8.4. Taus og tilfreds eller mindre skattefordeler enn tilsiktet?

Utenfor kooperasjonen og meierisamvirke finner vi likevel meget få eksempler på at representanter for andre samvirkeforetak omfattet av samvirkebeskatningen engasjerte seg i den offentlige debatten i mellomkrigstiden. Tausheten reflekterte muligens en tilfredshet med status quo og en erkjennelse av at landskattelovens § 52 representerte store konkurransemessige ”fyremoner”. Disponent A. Ager-Hansen i Agder kjøpelag var den fremste dissenterende røst til en slik oppfatning. I 1932 skrev han en lengre artikkel om saken i *Tidsskrift for det norske Landbruk* i kjølvannet av nevnte dom mot søsterorganisasjonen i Bergen.

Ager-Hansen hevdet at ligningspraksis langt fra ga samvirke konkurransefordeler. Med utgangspunkt i ligningsprotokollene fra Flekkefjord og Kristiansand 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 som ikke klarte å forrente kapitalen i sin virksomhet.

Hans hovedpoeng var imidlertid 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 brannforsikringselskap til innkjøpsforeninger uten fast utsalgssted og til alle former for salgs- og foredlingssamvirke innenfor landbruk, ”fiskeri, binæring og småindustri”. Kooperasjonen og jordbrukets innkjøpssamvirke burde bare

²²⁹ UTV I: 906-07 Rikskattestyret 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.

²³⁰ 8.11.1935 bestemte Rikskattestyret at Kjøtt- og Fleskesentralen falt innenfor lskl § 52, jf. UTV I: 1002-3.

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 i denne retning, mente Ager-Hansen oppsiktsvekkende nok 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 medlemmer, alto so til kvensomhelst, og taka den fyremun som fylgjer av det.”²³¹

Ingen synes å ha fulgt opp Ager-Hansens utspill. Det er lite overraskende. Det var politisk urealistisk av samvirke å be om større skattefordeler i en periode da kooperasjonen hadde mer enn nok med å bevare sine skattefordeler. Enda mindre realistisk var det at mesteparten av den etablerte samvirkebevegelsen ville oppgi sine skattefordeler frivillig. De begrensninger i sin handlefrihet samvirkeforetak måtte underlegge seg for å oppnå skattemessige fordeler var for de flestes vedkommende små. Begrensningene kan likevel betraktes som en strategisk konkurranseulempe som det er umulig å tallfeste.²³² Ager-Hansens argumentasjon bortfalt langt på vei etter Høyesterettsdommen i 1935 om at skattbar inntekt ved prosentligning ikke kunne overstige overskuddet.

4.8.5. I hvilken grad virket samvirkebeskatningen konkurransevridende?

I hvor stor grad de ulike beskatningsreglene av samvirkeforetak og andre foretaksformer ga de førstnevnte - de tilsiktete - skattefordeler synes ikke å ha blitt undersøkt systematisk av noen i mellomkrigstiden. Økonomen Thomas Sinding mente at den beste eller mest realistiske metoden for å vurdere saken var å beregne skattens andel av omsetningen.²³³ Det var mulig for det enkelte foretak. Før etableringen av regnskapsregistrene i Brønnøysund fantes derimot ikke tilgjengelig statistikk for ulike organisasjonsformer på bransjenivå. Det var nødvendig for å kunne dokumentere systematiske konkurransevridninger av skattesystemet.

²³¹ (Ager-Hansen 1932): sitat 23-24.

²³² Jf. begrepsbruken i (Simonsen 1986)

²³³ (Sinding 1943): 45.

Handelsstandsforbundet og Kjøpmannsforeningen hevdet ved en rekke anledninger at en av hovedforklaringene på kooperasjonens fremgang etter 1917 skyldtes skattefordelene.²³⁴ Inntil 1932 gjorde handelsstanden ikke noe forsøk på tallfaste skattefordelens omfang for kooperasjonen. 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 omkring 6,5 millioner kroner.²³⁵ I 1927 hadde Finansdepartementet antydte en skattbar inntekt på et noe lavere nivå.²³⁶ Begge beregningene forutsatte at kooperasjonen ikke justerte ned sine priser og dermed også omfanget av sitt kjøpsutbytte. 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 likevel mulig å gi enkelte anslag. Vi bruker 1930 som eksempel. NKL hadde da et driftsoverskudd på kr. 518000 før avskrivninger (52.000), tap (40.000) og 5 prosent forrentning av foreningenes tvungne innskudd og reservefond i NKL (76.000). Sistnevnte kan sammenlignes med eierenes aksjeutbytte, men utbyttet var låst inne i NKL. Nettooverskuddet utgjorde dermed kr. 350.000. Skattene var oppført i balansen med kr. 57.000. Skattbar inntekt etter regnskap ville dermed utgjort minimum kr. 483.000. Skattene utgjorde dermed maksimalt 12 prosent av skattbar inntekt.²³⁷

Til sammenligning utgjorde den kommunale inntektsskatten av aksjeselskap i 1930 alene omkring 15,5 prosent, mens den statlige selskapsskatten utgjorde 6 prosent og fondsskatten (skatt av tilbakeholdte overskudd) utgjorde 8 prosent.²³⁸ Hvis NKL hadde vært beskattet som aksjeselskap, måtte NKL under ellers like vilkår betalt over dobbelt så høy inntektsskatt.²³⁹

I 1930 hadde NKLs medlemsforeninger et samlet driftsoverskudd på 5,850 mill.kr. hvorav 3,08 ble brukt til kjøpeutbytte. Etter fradrag for avskrivninger (1,215) og fondsavsetninger (0,885) gjenstod en rest på 420.000 kroner som trolig inkluderte tap. I og med at samvirkelagene sannsynligvis også førte

²³⁴ F.eks. Frank i Skattebetaleren 1925/2: 39.

²³⁵ 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.

²³⁶ (Finansdepartementet 1932): 27.

²³⁷ NKLs beretning 1930: 38 ff. Denne forenklete beregningen tar ikke høyde for at bedriftsbeskatningen opererte med tre-årlig gjennomsnittsligning i disse årene.

²³⁸ (Magnus 1951): 29.

²³⁹ NKLs beretning 1930 gir ingen opplysninger om hvordan den beregnede skatten var fordelt på inntekt og formue.

opp skatten i balansen, slik vanlig regnskapspraksis var, vet vi utfra NKLs beretninger intet om hvor mye skatt medlemsforeningene betalte samlet sett.²⁴⁰

Samvirkelagens konkurrenter var i hovedsak personlige næringsdrivende som kunne dra fordel av klassefradrag. I den grad kjøpmennene drev virksomheten med beskjedne overskudd og hadde familie var det høyst tvilsomt om skattesystemet virket konkurransevridende i kooperasjonens favør. I den grad samvirkelagene var store og konkurrerte med større personlige eide kjøpmannsforretninger eller aksjeselskap blir konklusjonen den motsatte. Beskatningens sentrale konkurransemessige betydning kom klartest frem i forbindelse med statskattevedtaket for kooperasjonen 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. De skattbare formuesverdiene var sannsynligvis langt tregere, ikke minst de som var knyttet til fast eiendom. Vi vet lite om ligningspraksis, men det er grunn til å tro at mange samvirkeforetak som hadde opparbeidet 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.

4.9. Forklaringer på handelsstandens fiasko

Hvorfor mislyktes handelsstanden helt eller delvis i å overbevise stortingsflertallet om sin sak? Vi skal først se på generelle og strukturelle forklaringer for mellomkrigstiden sett under ett. Dernest går vi nærmere inn på de to mest avgjørende fasene, 1924-27 og 1931-1933 hvor den første representerte de gunstigste politiske konjunktorene for handelsstanden.

Den generelle forklaringen lå i at den betydelige politiske støtte og goodwill kooperasjonen og samvirke lenge hadde hatt i brede politiske kretser. Denne støtten hadde flere røtter i et relativt egalitært samfunn sammenlignet med andre europeiske land. Her skal vi fokusere på to forhold som var av spesiell

²⁴⁰ NKLs beretning 1930: 47.

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 og det lave nivået på de offentlige velferdsordningene var det vanskelig for borgerlige politikere å stramme inn på kooperasjonens rammevilkår. I motsetning til handelstanden omfattet mange, ja trolig de fleste, ikke-sosialistiske toppolitikere samvirke og kooperasjonen som en støttespiller for det etablerte samfunn. I alle fall var det vanskelig å betrakte mesteparten av forbrukersamvirke som de revolusjonæres støttespillere. I den grad politikere ga etter for handelstandens skattekrav kunne man imidlertid risikere at man ga viktige bidrag til at sistnevntes påstander ble en politisk realitet.

Det andre forholdet knyttet seg til en utbredt oppfatning av at handelsvirksomhet representerte en uproduktiv eller i all fall lite produktiv virksomhet sammenlignet med vareproduksjon. De mange kjøpmenn og mellommenn knyttet til handelsreisende og plassagenter ble til tider forsøkt regulert vekk.²⁴¹ Mange, også enkelte innenfor handelstanden²⁴², mente at kooperasjonen representerte en mer effektiv og kostnadsbesparende omsetningsform enn sine konkurrenter. Her siktet man både til den økende grad av vertikal integrasjon fra produksjon til butikk som skjøt fart på 1920-tallet innenfor kooperasjonen og at kooperasjonens butikker fikk stordriftsfordeler også i kraft av størrelse.²⁴³ Dessuten mente nok mange at de tallrike boikottaksjoner som samvirkeforetak ble utsatt for frem leveransenektelser ble forbudt i Trustloven av 1926 var et uttrykk for at privathandelen ikke var opptatt av konkurranse på like vilkår.²⁴⁴

²⁴¹ Jf. revisjonen av Handelslovens § 14 i 1929, (Espeli 1990): 198 ff.

²⁴² 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.

²⁴³ Størrelsesforskjellen er godt dokumentert av I.Wedervang i (NHF 1939): 98-100.

²⁴⁴ Jf. (Espeli 1990): 52-58, 159 ff.

Kooperasjonens politiske goodwill ble i økende grad understøttet av en betydelig og raskt økende medlemsoppslutning over mesteparten av landet²⁴⁵ og i de fleste sosiale lag. Kooperasjonens sterke vekst fra 60.000 i 1917 til 100.000 medlemmer midt på 1920-tallet var helt uvanlig blant interesseorganisasjoner i disse årene. Medlemstallet representerte snarere hushold enn enkeltpersoner hvor mannen stort sett stod som medlem mens kona stod for 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 omkring 55 prosent, ”selvstendige bønder” mellom 25 og 30 prosent, funksjonærer, herunder lærere, omkring 10 prosent. Resten var fordelt på håndverksmeste (3,5 %) og andre ”selvst. industridrivende, redere, forretningsfolk” (3,5 %).²⁴⁶

Medlemsmassen representerte, særlig på Vestlandet og i Trøndelag, stor sosial og politisk bredde - selv om handelsstanden prøvde å avvise eller bagatellisere dets faktum og betydning.²⁴⁷ Sammen med den store geografiske utbredelsen ga dette forbrukersamvirke en politisk tyngde, utover det rene medlemstallet, som få politikere kunne se bort fra. Etter en stabilisering av medlemstallet på andre halvdel av 1920-tallet startet en ny kraftig medlemsvekst på 1930-tallet. I 1933 hadde foreninger tilsluttet kooperasjonen 125000 medlemmer.²⁴⁸

Kooperasjonens medlemstall lå fra midt på 1920-tallet på mer enn det dobbelte av Bondelagets som på denne tid var i sterk reduksjon.²⁴⁹ Fagbevegelsen gjenvant sin medlemsmessige styrke i 1920 på slutten av 1920-tallet. LO hadde i 1931 knapt 140.000 medlemmer og var slikt sett vesentlig større enn kooperasjonen.²⁵⁰ Den beste medlemsmessige parallellen til kooperasjonen på 1920-tallet var kanskje avholdsbevegelsen, men også den begynte å miste medlemmer i stort antall før nederlaget i folkeavstemningen om spritforbudet i 1926.²⁵¹

²⁴⁵ 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.

²⁴⁶ NKLs Beretning 1930: 45-46.

²⁴⁷ Statistikk fra *Kooperatøren* juni 1926 gjengitt i *Handelsstandens Maanedsskrift* 1928: 35-37 samt (Sulutvedt et al. 1956): 181.

²⁴⁸ (Sulutvedt et al. 1956): 181, (Overaae 1935): 38.

²⁴⁹ Jf. (Rovde 1995): 229 ff.

²⁵⁰ Jf. (Maurseth 1987): 219 og (Sosialdepartementet 1932): 108.

²⁵¹ (Heidar 1983): 258-259.

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 relativt godt organisert allerede på 1920-tallet. Det representerte omkring 62000 bønder i 1930, mens meierisamvirke hadde en mye lavere medlemsopplutning i 1933. Slakterisamvirke representerte til sammenligning 77000 medlemmer i 1933 etter en sterk vekst på begynnelsen av 1930-tallet.²⁵² Selv om det utvilsomt var mange felles medlemmer, var det snakk en stor og politisk innflytelsesrik bevegelse.

Kooperasjonens konkurrenter og hovedmotstandere var godt organisert etter norske forhold i mellomkrigstiden. Kjøpmannsforeningen hadde midt på 1920-tallet i overkant av 5.000 medlemmer. Tallet lå noenlunde stabilt frem til midten av 1930-tallet. På slutten av 1930-tallet lå medlemstilslutningen på omkring 7.000. Det utgjorde trolig omkring halvparten av medlemspotensialet blant dagligvarekjøpmennene.²⁵³ Handelsstandsforbundet representerte gjennom sine medlemsforeninger vesentlig flere, anslagsvis 12.000-15.000 næringsdrivende og handelsbedrifter i mellomkrigstiden. Organisasjonsprosenten var etter alt å dømme vesentlig høyere enn blant dagligvarekjøpmennene, i all fall målt utfra omsetning. På den annen side var store deler av Handelsstandsforbundets medlemsmasse relativt lite utsatt for konkurranse fra kooperasjonen.²⁵⁴

Med enkelte unntak klarte handelsstanden ikke å mobilisere sine ansatte for sitt skattekrav.²⁵⁵ Organisasjonsgraden blant arbeidere og funksjonærer i handelsnæringen var svært lav frem til midt på 1930-tallet – noe handelsstandens motvilje og motstand bidro sterkt til.²⁵⁶

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 ble et unntak. Industriforbundet gikk i annen sammenheng også mot kooperasjonens ”skattefrihet” i 1927. Det var likevel et spørsmål som ellers knapt engasjerte Industriforbundet – til tross for NKLS betydelige industrielle satsinger etter 1920.²⁵⁷ Liberalistenes fremste mediaorgan i Norge, *Farmand*, fant heller ikke saken av interesse i

²⁵² (Overaae 1929), (Overaae 1932), (Overaae 1935).

²⁵³ (Strand 1958): 67-68.

²⁵⁴ (Hodne 1989): særlig 128-129.

²⁵⁵ Et unntak var Bergen Merkantile Forening til FTD januar 1931, trykt i *Norges Kjøbmansblad* 1931: 74-75.

²⁵⁶ (Hodne 1989): 202-214, jf. også (Sæland 1997)

²⁵⁷ I en høringsuttalelse til Sosialdepartementet om samvirkelov, jf. *Norges Industri* 1928: 14-15.

mellomkrigstiden - eller etter 1945.²⁵⁸ Det reflekterte at handelsstandens kampanje skjøt over mål – ikke minst i sin insistering på at kooperasjonen var en samfunnsundergravende, ja en integrert del av den revolusjonære sosialistiske fortropp.

Stortingsperioden 1925-1927 representerte den gunstigste politiske og parlamentariske situasjonen 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 noe de ikke hadde i stortingsperioden 1931-33. Bondepartiet stod mye nærmere Høyre ideologisk såvel som i praktisk økonomisk politikk i stortingsperioden 1925-27 enn i perioden 1931-33.²⁵⁹

Etter at Bondelagets formann, Johan E. Melbye, forlot Stortinget og rollen som Bondepartiets parlamentarisk leder i 1930, overtok melkepragmatikerne og kystreformistene definitivt kontrollen over Bondepartiet og dets stortingsgruppe. Viktigere i vår sammenheng var imidlertid at det landsomfattende salgssamvirke for melk, fleisk og egg ble bygd opp med basis i Omsetningsloven av 1930. Etter initiativ fra Arbeiderpartiet knesatte loven omsetning ”gjennom samyrke” som den ønskede organisasjonsform.²⁶⁰ Bondepartiet, og ikke minst dets regjering 1931-33, ble salgssamvirkets fremste politiske støttespiller. Etter 1930 ble det stadig mindre aktuelt for partiet 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 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

²⁵⁸ Den eneste omtalen jeg har funnet gjennom *Farmands* register er 1927: 537.

²⁵⁹ (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.

²⁶⁰ (Lie 1980): 19 ff.

motvilje mot konkurranse som reguleringsform i handelsvirksomhet gjorde det også vanskelig å komme handelsstandens skattekrav i møte. Disse kravene var jo for en stor del begrunnet med at beskatningen ikke måtte undergrave konkurransens samfunnsmessig gunstige virkninger.²⁶¹

Det fantes imidlertid enkelte dissenter i Bondepartiet. Partiavisen *Laagen* støttet i 1927 Handelsstandsforbundets krav om skattemessig likebehandling med kooperasjonen.²⁶² *Vestopland* på Gjøvik karakteriserte i 1929 kooperasjonens skatteregler som ”noget av en uhyrlighet”.²⁶³ *Nasjonalbladet* i Trondheim, ledet av den relativt innflytelsesrike Jac. Skylstad, støttet i mars 1933 handelsstandens skattekrav.²⁶⁴ Partiets hovedorgan, *Nationen*, ledet av den i partiet stadig mer kontroversielle redaktør Thorvald Aadahl, støttet i 1933 statskattevedtaket i forhold til kooperasjonen. Aadahl kunne også tolkes som om han mente at også jordbrukssamvirke burde underlegges tilsvarende skattlegging.²⁶⁵

På andre halvdel av 1920-tallet og i begynnelsen av 1930-tallet kan det ikke utelukkes at det hadde vært stortingsflertall for endringer av samvirkebeskatningen med støtte fra Bondepartiet og Venstre. Det hadde imidlertid forutsatt langt mer moderate krav fra handelsstanden som i utgangspunktet avviste organisasjonsformens særpreg gjennom forslaget om ren regnskapsføring. Et forslag om *regnskapsføring etter fradrag for kjøpeutbytte* – det vil si inntektsbeskatning av tilbakeholdte overskudd - ville det vært vanskelig for samvirkets tilhenger 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 medførte at alle forslag om endringer av samvirkebeskatningen ble lagt politisk døde. Kriseforliket og regjeringsskiftet i 1935

²⁶¹ 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.

²⁶² *Handelsstandens Maanedsskrift* 1928: 13.

²⁶³ Gjengitt i *Norges Kjøbmandsblad* 1929: 809.

²⁶⁴ Utfra *Norges Kjøbmandsblad* 1931: 251. Om Skylstad, jf. (Nielsen 2001): 97, 228.

²⁶⁵ *Norges Kjøbmandsblad* 1933: 511 og 516.

gjorde dette klart for alle - også handelsstandens talsmenn i Høyre.²⁶⁶ Handelsstandens maktesløshet ble også reflektert i sammensetningen av den nye samvirkelovkomiteen nedsatt høsten 1936. Handelsstanden krevde forgjeves å bli representert i komiteen. Den ble, på samme måte som den forrige lovutredningskomiteen, dominert av samvirkets representanter.²⁶⁷

²⁶⁶ NKLs arkiv, Juells papirer boks 21/61, FTD til stortingsmann Lykke 29.3.1935. Regjeringsskiftet fant sted 20.3.1935.

²⁶⁷ (Jørgensen 1984): 85.

5. Skatteregimet i smult farvann; 1940-1966

Okkupasjonen ble av stor betydning for samvirkets utvikling i Norge. Salgssamvirke innenfor jordbruk, fiskeri og skogbruk fikk utvidede lovfullmakter med hensyn til å være en preferert eller obligatorisk omsetningskanal. Samvirkeorganisasjonene innenfor disse områdene ble på mange måter okkupasjonens reguleringspolitiske ”gratispassasjer”.¹ Det ga grunnlag for økte markedsandeler og økt markedsrett.

Samvirkeorganisasjonene ble til gjengjeld pålagt eller overlatt 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 detaljistleddet. Under okkupasjonen startet også staten med produsentsubsidier på melk, et system som ble utvidet i etterkrigstiden og etterhvert utvidet til nye produkter. Administreringen av melkesubsidiene forutsatte et system med riksutjevning på melk. NML fikk dermed en kvalitativt ny nasjonal regulatorrolle. De omfattende prissubsidiene på matvarer etter frigjøringen ble også enklere med landsomfattende samvirkeorganisasjoner. Skattesystemet var imidlertid ikke tilpasset samvirkets forvaltningsoppgavene og dets økte mulighet og myndighet til markedsregulering. Det førte, som vi skal se, til at myndighetene gjennom Riksskattestyret endret ligningspraksis på tvers av rettspraksis med basis i skatteloven uten å gå veien om lovendring.

Forbrukerkooperasjonen fikk ikke denne typen fordeler av krigen, men også den opplevde en betydelig vekst. Medlemstallet fortsatte å vokse fra 181.000 i 1939 til 217.000 i 1945, men veksten økte deretter mye raskere til 272.618 i 1950. Denne veksten må blant annet forklares med at kooperasjonen ble pålagt å selge rasjonerte varer, som utgjorde mesteparten av varespekteret, 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 også bedret fra en egenkapitalandel på 38,2 prosent i 1938 til 44,8 prosent i 1948. Det skjedde til tross for at både omsetningen og bruttofortjenesten sank.²

¹ (Espeli 1991): sitat 75.

² (Handelsdepartementet 1949): 84, (Handelsdepartementet 1955a): 95-103.

Den tyske okkupasjonsmyndigheten, Reichskommissariat, arbeidet iherdig, men forgjeves, for en grunnleggende skatterreform.³ 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.

Utvalgets formann var Lars Hasvold. Han var den nærmeste medarbeideren til NS Ombudsmann for næringslivet fra høsten 1941, den ambisiøse og politisk mer innflytelsesrike Alf Whist. De andre medlemmene av utvalget 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 til dels den samme, 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 for å utsette en avgjørelse i saken. Sekundært mente han å kunne sannsynliggjøre at kooperasjonens faktisk utlignede skatt ikke var vesentlig lavere enn konkurrentene.⁴

Hvordan skal vi så 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. 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.⁵ Viktigere for utfallet var det sannsynligvis at Hasvold og Whist brukte mesteparten av sin politiske energi på Norges Nærings samband og tilpasning til tysk planøkonomi. Finansdepartementet ble derimot kontrollert av den moderate og klart nasjonalistisk innstilte Fredrik Prytz. Han var Vidkun Quislings nærmeste fortrolige i NS-

³ (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.

⁴ Papirer om saken i boks 21/61 diverse saker fra dir. Juells tid, NKLS tid.

⁵ (Sulutvedt et al. 1956): 141-144, (Hodne 1989): 238-240, (Espeli 1991).

regjeringen og la sjelden bånd på embedsverkets forsøk på sabotere kontroversielle lovendringer.⁶

Ligningspraksis, for en stor del styrt av Riksskattestyret, som ikke ble nazifisert,⁷ 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 skattenes del skjedde det i hovedsak gjennom høyere selskapsskattesatser og i liten grad gjennom utvidelse av skattegrunnlaget.⁸ Det innebar at den fordelene skattelovene hadde som intensjon og resultat for berørte samvirkeforetak, sannsynligvis ble vesentlig større enn tidligere.⁹ Dette ble forsterket av at Riksskattestyret i 1941 reduserte prosentligningssatsen fra 4,5 til 4 prosent av skattbar formue.¹⁰ Det innebar en tilsvarende reduksjon av inntektsskattegrunnlaget og skattene. Samvirkets og kanskje særlig kooperasjonens lønnsomhet og likviditet økte relativt i forhold til sine konkurrenter.¹¹ Det er ukjent hvorvidt engangsskatten på formuesstigningen og krigsskatteavgiften etter frigjøringen fungerte nøytralt eller ei mellom samvirkeforetak i forhold til andre organisasjonsformer.¹²

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

Den første offentlige utredningen om beskatningen av landbrukssamvirke, som primært tok sikte på lovmessig klargjøring, ble avgitt i 1953. Den manglende oppfølgingen av utvalgets forslag innebar at det på viktige områder ble økende sprik mellom lovens bokstav, samvirkets utvikling og lignings- og rettspraksis. Ligningsmyndighetene, særlig Riksskattestyret, og domstolene ble i denne perioden derfor sannsynligvis viktigere for den reelle

⁶ Om Prytz, Hasvold og Whist se (Dahl 1995) og den der refererte litteratur.

⁷ Utfra (Lampe 1943): 732-733.

⁸ Jf. (Thomle og Bugge 1946): 8-11.

⁹ (Magnus 1951): 30, (Magnus 1953): 36-37.

¹⁰ NKLS arkiv, styrets brev 1947, boks 336, Riksskattestyrets rundskriv nr.156 16.1.1947.

¹¹ *Forbrukeren* 1950: 218.

¹² Disse spørsmål behandles ikke i de ellers grundige (Lie 1994) og (Lie 1995): 46-60.

utformingen av skatteregimet, enn Stortinget og tildels også regjeringen. Det var en ny utvikling og reflekterte at striden om samvirkebeskatningens utforming langt på vei var flyttet ut av den offentlige og politisk parlamentariske arena.

Vi fortsetter gjennomgangen med lovendringene i 1949. Deretter tar vi opp forsøkene fra utredningskomiteen i 1953 på å rydde opp i uklarheter og gråsoner når det gjaldt skattleggingen av landbrukssamvirke. Så tar vi Handelsstandsforbundets politiske resignasjon, dets initierte utredningsarbeid og debatten, før vi avslutter med lignings- og rettspraksis frem til midten av 1960-tallet som ellers ikke er berørt.

5.1. 1949: Samvirkebeskatningen utvides til skogeiernes salgssamvirke

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 skatte-lovene. 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. Etter lovendringen mistet disse samvirkeforetakene 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 til organisasjonen var høyesterettsadvokat Sverre Lie, landets fremste advokat innenfor samvirkerettslige spørsmål på denne tid. Han hadde i mange år vært og forble ”husjurist” for Omsetningsrådet, NML og Kjøtt- og Fleskesentralen og ble det også for LS.¹³

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.¹⁴

¹³ (Sandberg 1998): 6-10, 44.

¹⁴ Under okkupasjonen var dette spørsmålet blitt rettslig avklart, jf. (Thomle og Bugge 1946): 105, UTV VIII 876 ff.

For det andre måtte lovbestemmelsen om at samvirkeforetak *bare* kunne tilvirke eller forhandle produkter *fra medlemmenes gårdsbruk og fiskerivirksomhet* for å falle innenfor de spesielle reglene mykes opp. Dette kravet innebar at samvirkeforetaket, hvis det ble tolket strengt eller bokstavelig, mistet alle sine skattefordeler hvis det tok imot varer fra ett ikke-medlem. Dette var vesentlig strengere regler enn for kooperasjonen og innkjøps-samvirke i jordbruket. Dette representerte neppe noe problem for fiskernes salgssamvirke eller for meieriene, som i praksis hadde tvungent medlemskap, men for alle andre former for salgssamvirke innenfor jordbruket.

Det tredje kravet tok utgangspunkt i at en del salgsorganisasjoner falt utenfor skattereglene fordi de ikke var eid direkte av bøndene, slik som Gartnerhallen, men av lokale eller regionale samvirkeorganisasjoner. Det gjaldt ikke minst Eggsentralen og Kjøtt- og fleskesentralen, samt Norske Meieriers Salgssentral. For sistnevnte skapte dette neppe vesentlige problemer. Søsterorganisasjonen NML var jo en skattefri institusjon, jf. kap.6, hvor overskuddet på sentralleddet kunne plasseres. Felleskontoret ba om slike paraplyorganisasjoner ble likestilt med samvirkeforetak eid av bøndene direkte.¹⁵

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 til: ”Salgsorganisasjonene innen landbruket har stor betydning for (å) fremme arbeidet med standardisering og kvalitetsforbedring av produktene likesom de har viktige markedsregulerende oppgaver. Disse hensyn mener en bør tilsi at en søker å stimulere omsetningen gjennom” disse. Lovbestemmelsen om at salgsorganisasjonene ikke kunne ta imot varer fra ikke-medlemmer virket mot denne intensjonen. Mange bønder ønsket å vinne erfaring med en samvirkeorganisasjon før man meldte seg inn.¹⁶

Landbruksdepartementet var ikke eksplisitt opptatt av samvirke som organisasjonsform utover at den fremmet standardisering og kvalitets-

¹⁵ Ot.prp.nr.26 1949: 2.

¹⁶ Ot.prp.nr.26 1949: 2-3.

forbedringer på en effektiv måte samtidig som de utførte markedsregulering med støtte fra staten.

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 paralleller innenfor jordbruk og fiskeri. Denne negativt baserte argumentasjonen reflekterte manglende entusiasme for forslaget. Det ble i enda større grad reflektert i avvisningen av landbrukssamvirkets tredje krav om at samvirkeforetak basert på bøndernes indirekte eierskap. Endringer på dette punkt krevde større utredninger. Finansdepartementet ville ta initiativ til det.¹⁷

Stortingsbehandlingen av saken druknet i en intens debatt om utformingen av skattereduksjonstabellene for personer. Det betydde ikke at Stortinget strødde sand på regjeringens forslag. Finanskomiteen slo kort og enstemmig fast at salgssamvirke i skogbruket i 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 inntektsskatt. Konsekvensen av finanskomiteens beslutning var at den lovtekniske utformingen av Landskattelovens § 52 ble vesentlig mer komplisert (se rammetekst).¹⁸

Denne viktige endringen av regjeringens forslag avfødte ingen kommentarer fra finansminister Olav Meisdalshagen, finanskomiteens medlemmer eller andre. Komiteens forslag ble enstemmig vedtatt.¹⁹ 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 ikke skulle bryte sammen. Både regjeringens argumentasjon og forslag og den parlamentariske tausheten er påfallende. Få uker før regjeringen fremmet sitt endringsforslag vedtok Arbeiderpartiets landsmøte en svært ideologisk uttalelse om samvirkebevegelsens fortreffelighet. Vi skal sitere det første punkt i uttalelsen:

”Samvirket har som oppgave gjennom produksjon og omsetning å arbeide for folkets økonomiske frigjøring, økonomisk demokrati og planmessig ledelse av samfunnsøkonomien. I dette arbeid vil samvirkets organisasjoner

¹⁷ Ot.prp.nr.26 1949: 3-4.

¹⁸ Innst. O.VII 1949: 3.

¹⁹ OT 1949: 368-380, LT 1949: 148-150.

samarbeide med andre folkelige demokratiske organisasjoner. Partiet anerkjenner samvirkeorganisasjonenes sjølvstende, og går inn for å utvikle disse videre, slik at de kan bli effektive ledd i arbeidet for folkets økonomiske frigjøring og det økonomiske demokratiet.”²⁰

Denne hyllesten til samvirke som organisasjonsform ble ikke reflektert i Finansdepartementets argumentasjon. Der var politiske og ideologiske hensyn knapt synlige. Finansdepartementets forslag om å stille seg betingelsesløst bak skattefordeler til skogeiersamvirke var også overraskende sett i lys av Arbeiderparti-regjeringens avvisende holdning til Skogeierforbundets forslag om en omsetningslov for skogbruket. Dette forslaget ble oversendt Landbruksdepartementet samtidig med at stortinget behandlet endringene av skattelovene. Forslaget, som ville gitt skogeiersamvirke større makt enn jordbrukssamvirke hadde i 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.²¹

Det var også uenighet om saken i Høyres stortingsgruppe etter de samme skillelinjer som fantes i gruppen om jordbrukssamvirkets markedsregulatorrolle.²² Mye tyder på at Høyre bidro avgjørende til finanskomiteens innsnevring av regjeringens forslag. I alle fall var komiteens innstilling identisk med det kompromiss Høyres gruppe kom frem til. Det ble lansert at partiets medlem av finanskomiteen, Rolf Stranger.²³ Kompromisset gjorde det også å lettere å bevare den offentlige enigheten i et parti hvor de senere medlemmene av Skogeierforeningen av 1950 utgjorde kjernevelgere.

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

²⁰ (Arbeiderparti 1949): 79-80.

²¹ (Vevstad 1992): 121-129, (Halberg 1999): 559-567.

²² (Espeli 1983a): 87 ff.

²³ 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.

inntekten av virksomheten i dette tilfelle 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 skjønsmæssig å ansette og beskatte 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.*

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.

I forbindelse med Arbeiderpartiets ideologiske hyllest til samvirke som organisasjonsform i 1949 kan det bemerkes at regjeringens støtte til samvirke i primærproduksjonen i jordbruket i form av fellesfjøs og maskinlag aldri omfattet skattefordeler. Det underbygger fortolkningen om at investeringsstøtten til denne formen for samvirke på andre halvdel av 1940-tallet primært reflekterte samfunnsøkonomiske vurderinger. Det representerte ikke en ideologisk basert støtte til organisasjonsformen.²⁴

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. Utvalgsutredningen av 1953 om skattleggingen av landbruks-samvirke

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

²⁴ UTV 1958: 612-616, (Thomle, Skreiberg, og Bugge 1965): 511, (Espeli 1990): særlig 597 ff.

Denne første offentlige utredningen om temaet er av interesse selv om mandatet var uklart og forslagene bare resulterte i lovendringer når det gjaldt meieribeskatningen, jf. kap. 6.2. Utvalgets relativt brede sammensetning²⁵ innebærer at innstillingen må kunne brukes som en brukbar indikasjon på de faglige og politiske konfliktlinjer i saken på begynnelsen av 1950-tallet. Regjeringen fant ikke plass til noen representanter fra handelsstanden eller foredlingsindustrien utenfor samvirke. Det representerte en støtte til status quo og en desavuering av interessene til samvirkets konkurrenter. Det ble også reflektert i innstillingen. Regjeringens manglende oppfølging av utvalgets forslag viste imidlertid også at utvidelser av landbrukssamvirkets skattefordeler utover lovendringene i 1949 var uaktuelt.

Utvalget så sin primæroppgave som 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 siden 1911 innenfor det de oppfattet som lovgivers intensjoner den gang. Utvalget var splittet med hensyn til hvordan disse motivene skulle fortolkes i 1953. Selv om mindretallet, tre av landbrukets representanter,²⁶ 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 uthevinger). 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. I den grad

²⁵ 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 formann 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.

²⁶ Det var Sverre Lie, Gabriel Moseid og Odd Akselsen, men ikke Noem, Eskeland eller skogdirektøren.

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

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 enn 40 år tidligere. 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 markedsrett, 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 mulig gjort ved særbehandlingen av den ene næring”.²⁷ Dette åpnet for meget kompliserte kontrafaktiske analyser som utvalget ikke gikk inn på. I en tid preget av debatten om jamstilling mellom jordbruket og industrien er det for øvrig påfallende at spørsmålet om inntektsutjevning ikke ble diskutert.

Mindretallets begrunnelse for å utvide landbrukssamvirkets skattefordeler synes å koke ned til at det var særlige behov for samvirke i landbruket. Bøndene var bare villig til å generere samvirkeforetakenes nødvendige egenkapital gjennom tilbakeholdte overskudd. Hvis landbrukssamvirke skulle utvikle seg, rasjonalisere og ta opp aktuelle former for videreføring, burde skattefordelene omfatte hele landbrukssamvirket.²⁸

Under okkupasjonen fikk som nevnt jordbrukets salgssamvirke styrket sin kompetanse til markedsregulering samtidig som statlige forvaltningsoppgaver knyttet til nasjonalt forsyningsansvar og maksimalprisregulering på engros- og detaljistleddet ble sentrale. Disse oppgavene forutsatte en

²⁷ (Finansdepartementet 1953a): 12.

²⁸ (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.

styrkelse av de nasjonale paraplyorganisasjonene innenfor kjøtt, melk og egg/fjørsektoren. Disse paraplyorganisasjonene (NML, kjøtt- og fleskesentralen og eggssentralen) var imidlertid i all hovedsak basert på indirekte medlemsskap.²⁹ 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.³⁰ Senere kjøpte de to førstnevnte aktøren og det nye selskapet en kaseinfabrikk i Aker (nåværende Oslo) og etablerte A/L Norsk Kaseinkompani i 1937. Dette samvirkeforetaket krevde seg prosentlignet som andelslag. Ligningsmyndighetene i Aker var uenig og lignet det som et aksjeselskap. A/L Norsk Kaseinkompani gikk til sak.

Rettssaken dreide seg om to prinsippsspørsmål. For det første hvor langt kunne skattelovens begrep om ”tilvirkning” av bøndenes produkter strekkes før man falt utenfor. For det andre om samvirkeforetak som tilvirket eller foredlet bøndenes produkter måtte være eid av bøndene direkte eller om også indirekte eierskap kunne aksepteres.

Ligningsmyndighetene prosederte på at kasein³¹ 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 denne foredlingen skjedde industrielt. Lagmannsretten kom til motsatt konklusjon. Høyesterett fant også spørsmålet 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. Lagmanns- og Høyesterett aksepterte ikke indirekte eierskap selv om herredsretten fant det helt uproblematisk.

²⁹ 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.

³⁰ (Borgen, Erland, og Ringen 1981): 318, (Eikeseth 1980): 185-186.

³¹ 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, fyllepenn og elektriske artikler.

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 dette tilfelle hvor eierne av samvirkeforetaket enten var en skattefri institusjon (melkesentral) eller meierier som ikke var egne skattesubjekter.³²

Selv om kaseindommen ble forfattet av den nazifiserte høyesteretten, ble den presedensskapende gjennom lignende dommer på lagmannsrettsnivå, når det gjaldt indirekte eierskap.³³ 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 fra bøndene.³⁴ Meierisamvirket markedsregulering ble ikke rammet av den nye ligningspraksis på grunn av melkesentralenes skattefrihet, jf. kap.6.

For egg- og kjøttssamvirke kunne en konserndannelse representert en løsning på skatteproblemet, men en slik organisasjonsform hadde det ikke vært grunnlag for blant medlemmene. De skattemessige konsekvensene av å bli lignet som et aksjeselskap kunne også minimeres gjennom prisfastsettelsen mellom de regionale samvirkeforetakene og paraplyorganisasjonene innenfor egg og kjøtt. Det skattemessige problemet fra samvirkets side 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 av Omsetningsloven i 1946 var det vanskelig å betrakte de samme samvirkeforetak som aksjeselskap i skatte-sammenheng.³⁵ 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

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

³³ Tilsvarende dommer falt mot A/L Gudbrandsdalens Kaseinfabrikk i lagmannsretten kort tid senere, jf. (Thomle og Bugge 1946): 105.

³⁴ Kravet om direkte eierskap gjaldt ikke innkjøpssamvirke, jf. (Finansdepartementet 1953a): 9.

³⁵ (Lie 1980): 218-227.

rimeligste fortolkning av lovens ordlyd for jordbrukets salgssamvirke. Kjøtt- og fleskesentralen og Eggsentralen ble iallfall fra tidlig på 1950-tallet prosentlignet.³⁶ 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.³⁷ 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 produktet faktisk ble produsert der.³⁸ Flertallet avviste med andre ord at en historisk fortolkning skulle kunne legges til grunn.

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 lenger 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”. Det ble ikke gitt noen nærmere begrunnelse 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.³⁹

I den detaljorienterte utredningen ble skattelovens skille mellom innkjøpssamvirke på den side og salg/produksjonssamvirke på den annen i forhold til krav om direkte medlemskap fra bøndene understreket. Slike krav var bare en forutsetning for de sistnevnte. Utvalget fant ingen begrunnelse for denne forskjellsbehandlingen i forarbeidene og heller ingen grunn til opprettholde skillet. Flertallet ville imidlertid bare avvikle kravet om direkte medlemskap for salgssamvirke – ikke produksjonssamvirke. Flertallet begrunnet dette med at ren markedsregulerende virksomhet, at samvirkeforetak i samme bransje solgte uforedledede varer til hverandre i dette

³⁶ (Finansdepartementet 1953a): 9.

³⁷ (Finansdepartementet 1953a): 9-10.

³⁸ (Finansdepartementet 1953a): 19.

³⁹ (Finansdepartementet 1953a): 12.

øyemed – skulle muliggjøres. Mindretallet påpekte – med betydelig rett – at effektiv markedsregulering innenfor melkesektoren ville bli umulig hvis sentrale former for produksjon og foredling ikke var innbefattet.

Flertallet var opptatt av de prinsipielle konsekvenser 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”.⁴⁰ Flertallet presiserte derfor at for eksempel melkesentralenes iskremproduksjon ikke i noe tilfelle kunne falle innenfor samvirkebeskatningens særregler.⁴¹

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 hvis 15 prosent av et samvirkeforetaks varer for salg og foredling kom fra ikke-medlemmer oppfylte foretaket samvirkebeskatningens krav. I 1943 bestemte Riksskattestyret at foretaket falt utenfor hvis andelen fra ikke-medlemmer utgjorde 19 til 20 prosent.⁴² Dette åpnet for ikke ubetydelig skjønn fra ligningsmyndighetenes side samtidig som presentsatsen manglet lovhjemmel.

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.⁴³

Innkjøpssamvirkets vareutvalg måtte som 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

⁴⁰ (Finansdepartementet 1953a): 26-28, sitat 28.

⁴¹ (Finansdepartementet 1953a): 35.

⁴² (Thomle, Skreiberg, og Bugge 1965): 108. Denne opplysningen er ikke omtalt i (Thomle og Bugge 1946): 27 ff.

⁴³ (Finansdepartementet 1953a): 14-16.

skogbruket bare unntaksvis prosentandeler av omsetningen. Mange av driftsmidlene i jordbruket kunne jo også anvendes i skogen.

Utvalget var også enig om det meste i forståelsen av begrepet jordbruk og driftsmidler til dette. Dette ble presisert på en måte som representerte en klar utvidelse.⁴⁴ Uenigheten dreide seg om ”de rene pelsdyrgårder” og ”rene handelsgartnerier” som ikke ”ble drevet i forbindelse med gårdsdrift”. Mindretallet mente disse i hovedsak skulle falle innenfor, mens 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.⁴⁵ Når det gjaldt kraftfôrproduksjon, hadde rettsoppfatningen sannsynligvis endret seg siden mellomkrigstiden i pakt med at felleskjøpene ble de ledende kraftfôrprodusentene. Lite tyder likevel på at felleskjøpene noen gang ble lignet særskilt for denne industriproduksjonen selv om en rent rettslig fortolkning kunne tilsagt det.

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

Mindretallet ønsket også at prosentligningen skulle utvides til fruktlagre. Flertallet avviste å utvide prosentligningen til samvirkeforetak som omfattet medlemmer som drev rene frukthager og gartnerier uten annen jordbruksproduksjon. En annen begrunnelse for å utelukke fruktlagre organisert var at lagring, sortering, pakking og emballering av frukt etter Finandepartementets oppfatning ikke representerte ”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 inn under reglene.⁴⁶

⁴⁴ ”Som jordbruk ... blir å regne foruten gårdsbruk, også hagebruk, gartneridrift, biavl og pelsdyravl, når disse næringer blir drevet i forbindelse med gårdbruk”. ”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.

⁴⁵ (Finansdepartementet 1953a): 16-18.

⁴⁶ (Finansdepartementet 1953a): 28-29. Mindretallet viste til at Riksskattestyret i 1949 hadde ment at fruktlagrenes virksomhet måtte betraktes på samme måte som ”tilvirkning og forhandling”. Hele utvalget var dessuten enig om behovet for klare regler fordi ligningspraksis varierte mye.

Det mest oppsiktsvekkende forslaget fra utvalget gjaldt ”offentlig godkjente slakterier”. Disse skulle slippe inntekts- og formuesskatt for den ”egentlige slakterivirksomhet” som etter utvalgets oppfatning ikke skulle omfatte kjøle- og fryselagre eller mer åpenbar foredlingsvirksomhet. Forslaget kom fra Norges Kjøtt og Fleskesentral. Kjøttssamvirket begrunnet forslaget med at kjøttkontrollloven av 1940 åpnet for offentlig godkjennelse av slaktehus eid av andre enn kommunen. Myndighetene hadde interesse av at mest mulig av kjøttet ble slaktet på offentlig godkjente steder. Kjøttssamvirke ønsket å bygge slakterier som også var tilgjengelig for ikke-medlemmer til selvkost. Utvalget sluttet seg langt på vei til kjøttssamvirkets forslag og argumentasjon. Det gikk ikke inn på mulighetene som åpnet seg for kryssubsidiering mellom slaktning, lagring og foredling og tilhørende skattetilpasning.⁴⁷

5.2.3. Konklusjon

Arbeiderparti-regjeringene la aldri frem noe lovforslag basert på utvalgets forslag, med unntak av meieribeskatningen som behandles i kap.6.⁴⁸ Regjeringens passivitet reflekterte sannsynligvis flere forhold.⁴⁹ Lovendringer med sikte på å tilpasse skattelovene til lignings- og rettspraksis ble hverken da eller senere vurdert som påkrevet,⁵⁰ selv om legalitetsprinsippet⁵¹ skulle tilsagt det. Dermed forsvant mange av forslagene. Lovfesting av ligningspraksis basert på skattemyndighetenes ofte diskutabile lovforklaringer, ville dessuten kunne begrenset skattemyndighetenes muligheter til å stramme inn ligningspraksis ved en senere anledning. Forslaget om skattefrihet for ren slakterivirksomhet – uavhengig om det ble begrenset til samvirkeforetak eller ei – hadde så mange prinsipielle og praktisk problematiske sider at Finansdepartementet neppe kunne ha akseptert i noe tilfelle.

En annen sannsynlig forklaring på passiviteten er at den reflekterte en mer kritisk holdning til landbrukssamvirke fra regjeringens side. Den holdningen manifesterte seg særlig i landbruksminister Rasmus Nordbøs høringsforslag om radikale endringer av Omsetningsloven i 1954. Forslaget ville fratatt

⁴⁷ (Finansdepartementet 1953a): 35-37.

⁴⁸ 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.

⁴⁹ 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 høringsuttalelsene til innstillingen.

⁵⁰ Andre eksempler på det er ikke vanskelig å finne, f.eks. (Espeli 2001): 259 ff.

⁵¹ Se f.eks. (Eckhoff og Smith 1994): 136-164.

jordbruksorganisasjonene flertall i Omsetningsrådet og vingeklippet rådets uavhengige stilling i forhold til Landbruksdepartementet og regjeringen. 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.⁵²

Konsekvensen av de manglende justeringer og endringer av skatteloven var en noe uklar rettstilstand på viktige områder. Dette gjaldt både hvordan ”utelukkende eller hovedsakelig” skulle forstås i forhold til prosent av omsetningen. Grensen synes i praksis å ha ligget på 17-18 prosent.⁵³ Den endelig avklaringen ble overlatt til domstolene.⁵⁴ De fikk bare fikk saker om innkjøpssamvirke på sitt bord, men ingen av disse gjaldt grenselandet mellom 15 og 19 prosent.⁵⁵ Avklaringen av forståelsen av kravet om bødenes direkte medlemsskap i salgs- og produksjonssamvirke ble også overlatt domstolene,⁵⁶ men her kom det ingen nye saker til domstolene.⁵⁷

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 til 18 prosent, mens all inntekt fra ikke-medlemmer under denne andelen skulle fanges inn av prosentligningen. Kooperasjonens ble derimot *i prinsippet* regnskapslignet av all inntekt av alt salg til ikke-medlemmer.⁵⁸ Også for samvirkelag fantes det imidlertid grenser for hvor mye av salget som kunne skje til ikke-medlemmer før samvirkeforetak falt utenfor samvirkebeskatningens grenser. Disse var imidlertid klart romsligere enn for landbrukssamvirke.⁵⁹

⁵² (Espeli 1986a): 41-43.

⁵³ (Lie 1957): 139, 141.

⁵⁴ (Thomle, Skreiberg, og Bugge 1965): 515, (Greni, Trosvik, og Syversen 1991): 923.

⁵⁵ UTV 1954: 326-329, UTV 1956: 314-321.

⁵⁶ (Lie 1957): 142.

⁵⁷ I skattetvisten mellom Vestlandske Kjøpelag og Bergen kommune hevdet sistnevnte at Kjøpelaget fortsatt måtte lignedes som et aksjeselskap fordi 30 % av totalomsetningen gikk til direktemedlemmer og ikke indirekte gjennom innkjøpslag. Byretten avviste denne argumentasjonen, jf. UTV 1956: 314-321. Vestlandske Kjøpelag var det siste av de 7 felleskjøpene som ble regnskapslignet. Det ble prosentlignet fra inntektsåret 1953.

⁵⁸ Tilsvarende regler gjaldt for skogeierforeninger som drev foredlingsvirksomhet i mindre skala, under 17-18 % av omsetningen, jf. (Lie 1957): 142-143.

⁵⁹ (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

5.3. Handelsstanden resignerer

I 1946 forsøkte handelsstanden å skape en ny offentlig debatt om beskatningen av kooperasjonen med utgangspunkt i en diskusjon i NRK-radio.⁶⁰ Det var ikke lett.⁶¹ Den offentlige debatten om forholdene i varehandelen dreide seg på 1940-tallet i stor grad om NKLs krav om å få større relative importkvoter i samsvar med kooperasjonens vekst under og etter krigen.⁶²

I 1948 sendte Norges Kolonial- og landhandelforbund et krav 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 det ikke ga grunnlag for å ta saken opp til ny behandling.⁶³

I 1949 forsøkte handelsstandens representanter, forgjeves, å reise skattesaken i varehandelskomiteen.⁶⁴ I 1953 ba Handelsstandsforbundet forgjeves Finansdepartementet om at skattelovutvalget av 1947, som skulle vurdere bedriftsbeskatningen, også tok opp samvirkebeskatningen.⁶⁵

Selv om handelsstanden kunne glede seg over at ikke bare Høyres representanter tok saken opp på Stortinget ved enkelte anledninger frem til 1965⁶⁶, var saken politisk død. Norges Kolonial- og landhandelforbund tok konsekvensen av dette: ”Så lenge landet hadde en arbeiderpartiregjering og

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 forbruksforening eller et innkjøpssamvirke til jordbruket eller en kombinasjon av dette. Jf. også UTV 1957: 466-68.

⁶⁰ (NorgesHandelsstandsForbund 1947)

⁶¹ En gjennomgang av *Handelsstandens Månedsskrift* 1945-1959 viser bare en noen få oppslag om saken i løpet av 15 år, bla. 1951; 6 ff.

⁶² F.eks. (Lorentzen 1961): 158 ff., *Handelsstandens Månedsskrift* 1947: 136.

⁶³ (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.

⁶⁴ (Handelsdepartementet 1949): 85.

⁶⁵ *Norges Kjøpmannsblad* 1953: 794.

⁶⁶ Einar Hareide (KrF) jf. *Norges Kjøpmannsblad* 1949: 243, ibid. også 1953: 1354.

et ditto stortingsflertall var det nærmest bortkastet tid å fremme nye henvendelser” til Finansdepartementet, konstaterte man resignert i 1958.⁶⁷

Arbeiderpartiets rene flertall fra 1945 og oppbyggingen av en mer formalisert korporativ styringsstruktur bidro til at handelsstanden forsøkte å bedre sin organisatoriske styrke. I 1948 gikk de 7000 dagligvarekjøpmennene i Norges Kjøpmannsforbund inn i Handelsstandsforbundet for styrke sin innflytelse i en korporativt baserte forhandlingsøkonomi med staten som overdommer. Kjøpmannsforbundet endret samtidig navn til Norges Kolonial- og landhandelforbund (NKLF). Det gamle navnet ble forholdt en landsomfattende gruppeorganisasjon i Handelsstandsforbundet som gikk i oppløsning på grunn av indre strid i løpet av ti år. NKLF meldte seg ut av Handelsstandsforbundet i 1956, men meldte seg inn igjen som en 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.⁶⁸ Det hadde imidlertid liten betydning når det gjaldt beskatningen av kooperasjonen. Der var motkreftene alt for sterke.

Selv om Handelsstandsforbundet raskt mistet troen på snarlige skattepolitiske kursendringer etter frigjøringen, resignerte man ikke i sak. Gjennom sitt medlemskap i Næringsøkonomisk Forskningsinstitutt, etablert sammen med de fem fremste næringslivsorganisasjonen, med unntak av Arbeidsgiverforeningen i 1947, sørget forbundet for å få utredet saken på faglig grunnlag.⁶⁹ 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 (ansvarlige enkeltmannsforetak). Utredningen førte til en omfattende debatt i NKLFs tidsskrift *Forbrukeren* etter initiativ fra vedkommendes redaktør Christoffer Røhne. Debatten dreide i det vesentlige om prinsipper eller hva samvirkeforetagenes overskudd var uttrykk for og representerte. Magnus' skatteberegninger kommer vi tilbake i kap. 5.4.

For Magnus var kjernen i skattestriden knyttet til vurderingen av den såkalte ”driftsherrevinsten”. Kooperasjonen mente det ikke fantes noen

⁶⁷ (Strand 1958): 248.

⁶⁸ (Strand 1958): 100-115, (Hodne 1989): 278-279.

⁶⁹ Jf. også *Handelsstandens Månedsskrift* 1950: 143.

driftsherrevinst for forbruksforeninger. Medlemmene kunne ikke skaffe seg inntekt eller gevinst gjennom å handle med seg selv, men "besparelse". Besparelser var ikke skattepliktig inntekt. "Dette er kooperasjonens hoveddogme i skattestriden." Besparelse var etter Magnus' oppfatning "en økning av realinntekten". Spørsmålet var om denne inntektsøkningen var skattepliktig. I den grad besparelsen ble skapt utenfor "husholdningens rammer" måtte inntektsøkningen 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 hender "på samme måte som aksjeutbyttet skattlegges på aksjonærenes hender". Dette ble likevel avvist fordi det ville innebære dobbeltbeskatning av samvirkelag og medlem slik tilfelle var innenfor aksjebeskatningen. Den var "prinsipielt urettferdig". I tillegg måtte kjøpeutbytte, på samme måte som renter på andelskapitalen, betraktes som "overskuddsanvendelse" 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".⁷⁰

Magnus føyde senere til at "skattemessig likestilling" innebar likestilling med hensyn til resultat. Det innebar at det i regelutformingene måtte tas hensyn til kooperasjonens spesielle organisatoriske "natur". Magnus' anerkjennelse av kooperasjonens særpreg gikk imidlertid som nevnt ikke så langt at han aksepterte at bonus kunne være skattefri inntekt under enkelte forutsetninger.⁷¹

Røhne karakteriserte Magnus' utredning som "Ulven i Rødhettes klær". Kooperasjonens preg av sosial bevegelse preget av åpent medlemskap, begrenset kapitalrente og demokratiske styringsprinsipper ble forbigått i taushet. 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 "nettooverskuddet til driftsherrevinsten i den private forretning. Det er denne medlemmene sparer ved å handle kooperativt."⁷²

⁷⁰ (Magnus 1953): 20-30, sitat 20

⁷¹ *Forbrukeren* 1953: 131.

⁷² *Forbrukeren* 1953: 98 ff. sitat 115.

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, men etter andre kriterier. 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 samvirke-lagenes egenkapital.⁷³

Røhne fortsatte debatten med å påberope seg faglige autoriteter som støtte for sitt syn. 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 grunnlag for beskatning. Røhnes faglige autoritet var professor i landbruksøkonomi Oddvar Aresvik og hans økonomisk-teoretiske forelesninger om samvirke på NLH i 1952.⁷⁴

Aresviks teoretiske utgangspunkt var et begrep om økonomiske enheter som det fantes to hovedtyper av, husholdninger og foretak. Husholdninger var ”forbrukende økonomiske enheter med det formål å skape størst mulig totalnytte for en gitt totalinntekt”, mens foretak var ”erhvervende økonomiske enheter” med profittmaksimering som formål. Deretter diskuterte han om samvirkelag var foretak eller ei. Konklusjonen var negativ uavhengig av om samvirke-lagene hadde andelskapital med fast forrentning eller ei. Forutsetningen var at de drev sin virksomhet til selvkost og ikke hadde økonomiske transaksjoner med ikke-medlemmer i sin 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.⁷⁵ Disse konklusjoner brukte Røhne for hva de var verdt.

Morten Magnus lot seg ikke dupere av professortitler. Aresviks definisjoner var ikke i samsvar med den virkelige verden. Kooperasjonens butikker og fabrikker var ikke husholdningsvirksomhet, men inntektsgivende foretak. Selvkostprinsippet ble heller ikke fulgt. Samvirkebedriftene genererte egenkapital.⁷⁶

⁷³ *Forbrukeren* 1953: 133-134.

⁷⁴ *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.

⁷⁵ (Aresvik 1952): sitat 18, 19, se ellers særlig 38-39.

⁷⁶ *Forbrukeren* 1953: 227-229.

Den argumentative stillingskrigen mellom Røhne og Magnus rullet videre en tid.⁷⁷ Ingen av de dem fokuserte imidlertid på det som på mange måter må oppfattes som kjernes spørsmålet. Hvordan skulle de tilbakeholdte overskudd, som manifesterte seg i felleseid egenkapital, beskattes?

Aresviks interessante, men foreløpige arbeid fra 1952 synes å være ukjent blant senere norske samvirkeforskere.⁷⁸ Det er tvilsomt om Aresvik forsøkte å gjøre sitt teoretiske arbeid kjent innenfor relevante fagmiljøer. Enkelte av juristene som arbeidet med samvirkerett på 1950-tallet kjente muligens til arbeidet, men henviste ikke til det. Hans teoretiske begrepsbruk og innfallsvinkel var svært ulik juristenes jordnære og case-baserte tilnærming til fagfeltet.⁷⁹ Selv om Aresvik kjente til debatten mellom Røhne og Magnus, engasjerte han seg ikke i den.⁸⁰

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, men argumentasjonen er lite overbevisende, at skatterettens utforming var i samsvar med hans teoretiske kategorier og utlegninger. Utfra ”en sosiologisk synsvinkel”, som nærmest må forstås som en politisk synsvinkel, var han definitivt i pakt med sin tid eller mer presist med Arbeiderparti-regjeringens økonomiske politikk. Skattereglene måtte utformes ”i lys av de virkninger [de] vil ha på eventuelle investeringer og hvor ønskelig er disse fra næringens og samfunnets synspunkt”.⁸¹ I denne sammenheng hadde altså organisasjonsformen ingen avgjørende betydning.

5.4. Kvantifisering av kooperasjonens skattefordeler

Frem til omkring 1950 dreide debatten om kooperasjonens skattefordeler seg nesten utelukkende om regelverkets utforming og dets begrunnelse. Først mellom 1949 og 1960 ble det utarbeidet en håndfull noe mer omfattende utredninger som forsøkte å tallfeste hvordan skattesystemet slo ut for samvirkelag og deres konkurrenter også på foretaksnivå. To av dem var studentarbeider på Handelshøyskolen i Bergen som ikke synes å ha vært offentlig kjent.⁸²

⁷⁷ *Forbrukeren* 1953: 229 ff, 1954: 15 ff, 34 ff, 44 ff, 66 ff.

⁷⁸ (Aresvik 1952), som ikke finnes på Bibsys, finnes ikke i litteraturlisten i (Johnstad 1998) den eneste brede gjennomgangen av fagfeltet i Norge.

⁷⁹ Særlig (Mørkved 1958), jf. også (Lie 1957).

⁸⁰ *Forbrukeren* 1953: 229.

⁸¹ (Aresvik 1952): sitat 131, 141, 146.

⁸² Jeg fant (Kjærvik 1949) og (Finnøy 1960) via Bibsys og har ikke funnet noen henvisninger til dem i den øvrige gjennomgåtte litteraturen.

De nyutdannede sosialøkonomene Olav Hørte og Kjell Holler stod som ansatte i Statistisk Sentralbyrå i 1950 for det faglig mest ambisiøse arbeid. Holler ble fra 1952 leder av LOs økonomiske kontor og ble snart en av Arbeiderpartiets mest lovende politikere frem til Kings Bay-krise i 1963. Deres studie var en sammenligning av inntektsbeskatningen mellom samvirkelag og landhandlerier drevet av selvstendig næringsdrivende (enkeltmannsforetak) basert på byråets varehandelstatistikk fra 1947. Antall aksjeselskap var for få til å inngå i undersøkelsen basert på tilfeldig utvalg foretak innenfor de ulike omsetningsvolum.

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 ut fra de gjeldende skatteregler og skattesatser. Ut fra dem skulle man ha forventet at skattefordelen i kooperasjonens favør hadde vært større, særlig i forhold til enkeltmannsbedriftene med stor omsetning på grunn av den høye progresjonsskatten for personer. Etter å ha vurdert flere relevante faktorer konkluderte de med at forklaringen sannsynligvis lå i en kombinasjon av mindre rasjonell drift hos kjøpmennene enn hos kooperasjonen og at kjøpmennene ”ikke gir opp den virkelige inntekt til beskatning”.⁸³

Det siste var i realiteten en anklage om skattesnyteri som man iallfall skulle tro handelsstanden ville kommentert. Det synes ikke å ha vært tilfelle. Handelsstanden forsøkte å tie i hjel undersøkelsens overraskende resultater etter at de ble viet betydelige spalteplass i NKLs tidsskrift *Forbrukeren*.⁸⁴ At kjøpmennene drev mindre rasjonelt enn kooperasjonen i betydningen utnyttet færre stordriftsfordeler var imidlertid i pakt med utbredte oppfatninger som ikke minst Ingvar Wedervangs undersøkelser av varehandelen fra 1930-tallet hadde gitt et faglig fundament for.⁸⁵

⁸³ (Hørte and Holler 1951): sitat 133.

⁸⁴ *Forbrukeren* 1951: 78 ff. Ut fra innholdsregisteret til *Norges Kjøbmansblad* 1951-1954 og *Handelsstandens Månedssblad* 1951-54 ble hverken denne undersøkelsen eller (Magnus 1953) nevnt i spaltene.

⁸⁵ F.eks. (Wedervang 1939).

Det er vanskelig å vurdere den faglige kvaliteten av Hørte og Hollers undersøkelse som ikke utmerket seg med sin mulighet for etterprøvbarhet.⁸⁶ Det finnes ingen andre norske undersøkelser som undersøkte skattleggingen av dagligvarehandelen i forhold til omsetningen basert på denne type regnskapsmateriale. Undersøkelsen gir i hovedsak et solid inntrykk og resultatene kan ikke avvises. Det kan imidlertid tenkes andre forklaringer enn de som gis. 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 var at det norske skattesystemet bygde på et nettoinntektsbegrep. Å legge virksomhetens omsetning til grunn for inntektsskatten var det derfor vanskelig å tenke seg.

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.⁸⁷ Normalt ble det imidlertid ikke tatt hensyn til kooperasjonens særpreg. Det var langt fra åpenbart at kjøpeutbytte skulle beskattes som ordinær inntekt for samvirkeforetaket.

Under denne diskuterte forutsetning beregnet handelshøyskole-student Per Kjærvik i 1949 at Oslo Samvirkelags skattebelastning ville økt dramatisk hvis det hadde vært beskattet som et aksjeselskap eller som selvstendig næringsdrivende. I 1948 ville inntektsbeskatningen blitt nesten tredoblet, fra 76.700 kroner til 191.000 kroner ved beskatning som aksjeselskap, mens kjøpeutbytte utgjorde 330.000 kroner. Ved beskatning som næringsdrivende ville inntektsskatten utgjort klart mer enn kjøpeutbytte i alle år fra 1945 til 1948.⁸⁸

Morten Magnus' sammenlignet i sin grundige og godt dokumenterte utredning 25 anonymiserte samvirkelag med tilsvarende enkeltmannsforetak og aksjeselskap med i utgangspunktet samme overskudd og formue i 1950-51. For å kunne sammenligne de tre organisasjonsformene plussert han på

⁸⁶ (Hørthe 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.

⁸⁷ F.eks. NHF i Sunnmørsposten 12.3.1951, NKLs arkiv.

⁸⁸ (Kjærvik 1949).

alle tre med samvirkebestyrerens faktiske lønn.⁸⁹ Beregningen av samvirkebestyrerens og disponentens i aksjeselskapet inntektsskatt ble beregnet særskilt. For å kunne sammenligne samvirkeforetak og aksjeselskapet og deres eiere sett under ett ble aksjonærutbytte skattlagt sjablongmessig til moderate 30 prosent.

Formuesskattesatsene var på knapt 6 promille for aksjeselskapene.⁹⁰ 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.⁹¹ Magnus påpekte også at formuesskattegrunnlaget i samvirkeforetak i praksis var et annet og lavere enn i de konkurrerende organisasjonsformene.⁹²

Resultatet var at samvirkeforetak i nesten alle tilfelle 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 betalte vesentlig mer formuesskatt. Fra formuer utover 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.⁹³ Det representerte omkring en årslønn i varehandelen på denne tid.

Inntektsbeskatningen representerte et langt større konkurransefortrinn utfra Magnus' beregninger. Det skyldtes en kombinasjon av ulike skattegrunnlag

⁸⁹ Jf. (Magnus 1953): 50-51 som hevder at tillegget til kjøpmannens inntekt med en arbeidsinntekt av samme størrelse som sammvirkebetyrerlønnen var en forutsetning for å komme frem til kjøpmannens skattbare inntekt ved statsskatteligningen. Dette var den meste diskuterte 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".

⁹⁰ (Magnus 1951): 30.

⁹¹ (Magnus 1953): 31-32.

⁹² Dette skyldtes tre forhold: 1) at kjøpebonus ble fratrukket ved årsskiftet, mens aksjeutbyttet inngikk i formuen i et aksjeselskap, 2) at gjennomsnittet av formuen 1.1. og 31.12. i skatteåret ble lagt til grunn i samvirkeforetak, mens formuen per 31.12. gjaldt for andre foretak. Fordelen av dette økte med stigende inflasjon, 3) at samvirkeforetak ikke var pålagt å avsette skattefond som inngikk i formuen for andre foretak, jf. (Magnus 1953): 30, 40-41.

⁹³ (Magnus 1953): 42-43.

og skattesatser. 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 marginalsatt 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.⁹⁴

De 25 samvirkelagenes og deres bestyrere ville med denne metodikken 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 eller en gjennomsnittlig skatteprosent på 61. Hvis kjøpmann hadde drevet foretakene som selvstendig næringsdrivende ville resultatet blitt henholdsvis 742.000 kroner og 1.234.000 kroner, kroner eller en gjennomsnittlig skatteprosent på 60. Selv om den gjennomsnittlige beskatningen av enkeltmannsforetak og aksjeselskap var noenlunde lik, var beskatningen av kjøpmenn som selvstendige næringsdrivende vesentlig gunstigere enn aksjeselskap når det totale overskuddet var under omkring 80.000 kroner. 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 deretter på den totale beskatningen av kooperasjonen på basis av skattestatistikk og NKLs statistikk for året 1950. 18 prosent av kooperasjonens omsetning skjedde til ikke-medlemmer. Hvis nettofortjenesten på denne handelen var den samme som den gjennomsnittlige, 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 gitt minst 70 prosent skatt eller 1,9 millioner kroner hevdet Magnus. Utfra den offentlige ligningsstatistikken utgjorde imidlertid samvirkelagenes totale skatt ikke mer enn 1.648.000 i 1950.⁹⁵

⁹⁴ (Magnus 1953): 48 la samme kommunale skattetabell (C) og skatteøre 16 % til grunn for sine beregninger.

⁹⁵ (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 rettsaken tok jo utgangspunkt i beskatningen av et samvirkelag 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.⁹⁶

NKL ble også klar over hvor gunstig beskatningen av salg til ikke-medlemmer var i løpet av 1950-tallet. Dette var i hovedsak samvirkelag 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 direkte salg 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 Siprex-salg på 100.000,-. Man si det er beskjedent. Men når det ikke avstedkommer mer arbeid enn et par brev eller noen telefoner, er det god timebetaling.”⁹⁷

I 1960 sammenlignet Steinar Finnøy i et studentarbeid ved Handelshøyskolen i Bergen beskatningen mellom de tre organisasjonstypene etter samme metodikk som Magnus med basis i regnskapet fra fire samvirkelag og skattesatsene i 1958. Resultatene var ikke vesentlig forskjellig fra Magnus. Med basis i skattesatsene i 1958 beregnet Finnøy at samvirkeforetak med et regnskapsmessig overskudd under 136.700 kroner

⁹⁶ (Riksskattestyret: 1938): 93 ff.

⁹⁷ NKL skolen, PM av 15.10.1958 fra økonomisjef Halvorsen til adm.dir. Rolf Semmingsen.

ville betale mindre statsskatt enn et aksjeselskap. Hvis man tok hensyn til sistnevntes fondsskatt, måtte inntekten øke ytterligere før samvirkeforetaket betalte mer enn aksjeselskap. Hvis man tok hensyn til aksjonærbeskatningen måtte den skattbare inntekten økes vesentlig før det ble snakk om skattemessig likebehandling. Hvis man sammenlignet beskatningen av skattbar inntekt mellom samvirkeforetak og selvstendig næringsdrivende, ville samvirkeforetakene betale størst skatt under 36.000 kroner, mens forholdet var det motsatt med høyere skattbar inntekt.

Finnøy konkluderte med at kooperasjonen hadde så store skattemessige fordeler at det umuliggjorde ”lik konkurranse”. Det var nødvendig for å avgjøre hvilke driftsformer som var samfunnsmessig ”formålstjenlige”. Professor Eilif W. Paulsen, en av handelshøyskolens fremste forskere på denne tid, hadde ingen vesentlige merknader til Finnøys arbeid.⁹⁸ Libertas konkluderte på samme tid at kooperasjonens totale skattefordeler lå i størrelsesorden 10-15 millioner kroner per år. Selv om skatteprovenyet var beskjedent, representerte det en ikke ubetydelig konkurransevridning.⁹⁹

Kooperasjonen kommenterte bare rent unntaksvis denne type skatteberegninger direkte i offentligheten.¹⁰⁰ Kooperasjonens begrunnelse for skattefordelene synes imidlertid å ha endret seg. På 1940-tallet argumenterte NKL for at gjeldende skatteregime var prinsipielt riktig.¹⁰¹ 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. For begge ville sparingen 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 aksjeselskap. ”Det er utenkelig at NKL vil bruke aksjeselskapsformen dersom aksjeselskaper måtte betale mer skatt enn kooperative selskaper.”¹⁰²

⁹⁸ (Finnøy 1960): sitat 26.

⁹⁹ (Børset og Sætre 1959): særlig 18-20.

¹⁰⁰ F.eks. Peder Sølinds svar i Aftenposten 6.2.1951 gjengitt *Handelsstandens Månedsskrift* 1951: 44-45 hvor han argumenterte for at samvirkelag ikke skapte ervervsmessig inntekt, men besparelser.

¹⁰¹ Jf. (Norges Handelsstands Forbund 1947)

¹⁰² (Semningsen 1959): sitat 20.

5.4.1. Beskatningen og eventuell omorganisering av kooperasjonens industrivirksomhet

NKLs ledelse vurderte valg av organisasjonsform for industrivirksomheten en rekke ganger av fra tidlig på 1950-tallet og i alle fall frem til begynnelsen av 1960-tallet. Skattemessige hensyn stod hele tiden i sentrum. Det er likevel 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 i vår sammenheng.

Orienteringen til representantskapet i 1951 skjedde på bakgrunn av en situasjon hvor fabrikkdriften totalt sett gikk omtrent 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 likevel at den minst risikofylte løsning i 1951 var å la de enkelte fabrikker forbli egne skattesubjekter som aksjeselskap. Det skyldtes blant annet at ligningsmyndighetene i en rekke kommuner langt på vei behandlet aksjeselskapene som samvirkeforetak. De aksepterte nemlig fradrag for kjøpebonus før fastsettelse av skattbar inntekt som aksjeselskap. Det skjedde til tross for at mesteparten av bedriftenes overskudd ikke var knyttet til salg til egne medlemmer (samvirkelag), men til eksport.

En overgang til samvirkeforetak var svært risikopreget fordi man måtte forvente at skattemyndighetene ikke aksepterte at de var samvirkeforetak utfra skattelovens fortolkning. Der stod kravet om åpent medlemsskap 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.¹⁰³ På den annen side ville en videreføring eller forsterkning av den progressive inntektsbeskatningen av samvirkeforetak representere et problem. Hovedproblemet med fusjonsløsningen var likevel muligheten 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

¹⁰³ I tillegg ville beskatningen av ”intern fortjeneste på varelager” i NKL-systemet bortfalle. NKL var ikke underlagt konsernbeskatningsregler.

Skattedirektoratet med sikte på aksept for skattemessig kontinuitet. Utfallet var usikkert samtidig som den politiske risikoen for samvirkebeskatningen generelt var stor når saken ble kjent.¹⁰⁴

I 1955 ble det skissert en fjerde organisasjonsmodell som kunne tilfredsstillte skattelovens krav til åpent medlemsskap, nemlig at samvirkeforeningene ble direkte eiere av industribedriftene.¹⁰⁵ NKLs ledelse fant neppe ideen særlig 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 skapt og beskattet hos KF fordi KF stod for driften. NKL beregnet sin skattemessige besparelse i 1959 til 140.000 kroner ved overgang til den svenske modellen. Det innebar i så fall en halvering av skatten industribedriftene betalte.¹⁰⁶

Dette utløste omfattende utredninger av det svenske alternativet og en full innfusjonering med oppløsning av eksisterende selskap i NKL. Komiteen som vurderte saken for NKLs styre konkluderte med at ingen av alternativene kunne anbefales hverken ut fra rent skattemessige eller mer overordnede vurderinger. Den nevnte skattebesparelsen på 140.000 kroner kunne oppnås på andre måter uten å stå i fare for å svekke effektiviteten ved bedriftene. Det kunne gjøres gjennom å forhøye NKLs provisjoner på omsetningen fra fabrikkene. En full innfusjonering ville øke den årlige skattebelastningen med minimum 64.000 kroner, muligens vesentlig mer, i forhold til gjeldende skattepraksis for NKL og fabrikkene sett under ett. Det skyldtes hovedsakelig at NKLs skattbare formue ville øke så mye og dermed også grunnlaget for prosentligningen. Den største risikoen med fusjonsløsningen var imidlertid engangsbeskatningen. Den ville enten bli omkring 200.000 kroner eller omkring 3,8 millioner kroner. Sistnevnte hvis skattemyndighetene definerte differansen mellom bokførte og reelle verdier som aksjeutbytte.¹⁰⁷

¹⁰⁴ NKLs skole, Post 7 rep.skap. møte 22.10.1951.

¹⁰⁵ NKLs skole, AR/IAs PM vedrørende NKLs produksjonsvirksomhet 10.11.1955.

¹⁰⁶ NKLs skole, udatert notat "Hovedtrekkene i det svenske system".

¹⁰⁷ NKLs skole, Brev til NKLs formann 6.1.1961 "NKL bedrifter organisert som aksjeselskaper" med vedlegg.

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 aksjeselskap med unntak av Nordkronen.¹⁰⁸ Kildemateriale gir ikke svar på om valget av aksjeselskapsformen for industrivirksomhetene i mellomkrigstiden hadde vært skattemessig begrunnet.¹⁰⁹ Uansett gjorde skattesystemet i etterkrigstiden 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 beregnet hvordan kooperasjonens skattebelastning hadde endret seg hvis de 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 samvirkelagene utfra NKLS statistikk. Beregningene viste at med unntak av samvirkelag som hadde overskudd under 10.000 kroner utgjorde den skattbare inntekten mellom 17 og 48,7 prosent.¹¹⁰ Det innebar at de fleste av disse samvirkelagene kunne dele ut over halvparten av overskuddet som bonus og likevel øke egenkapitalen med et ikke ubetydelige ubeskattet beløp.

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 dermed skattefritt tilføres egenkapitalen.¹¹¹

Fra inntektsåret 1959 ble fondsskatten, som forenklet sagt var den særskilte skattleggingen av tilbakeholdte overskudd i aksjeselskap, avviklet. Dette økte lønnsomheten og konkurranseevnen etter skatt for aksjeselskap sammenlignet med enkeltmannsforetak og samvirkeforetak. under ellers like

¹⁰⁸ I tillegg var kaffebrenneriene og krydderpakkeriene en integrert del av NKLS engrosvirksomhet.

¹⁰⁹ 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.

¹¹⁰ (Magnus 1953): 46.

¹¹¹ (Magnus 1953): 56-57.

vilkår. Sparebanker og gjensidige forsikringsselskap fikk redusert sin maksimale statsskatteprosent fra 36 til 30 prosent for bevare deres konkurranseevne med aksjeselskapene. Samvirkeforetak opplevde ikke en tilsvarende skattereduksjon. Mange samvirkeforetak opplevde samtidig at skattetakstene for fast eiendom ble justert kraftig opp noe som fikk direkte konsekvenser for beregningen av skattbar inntekt gjennom prosentligningen.

Innenfor deler av samvirket, deriblant samvirkeutvalget, ble det på denne bakgrunn diskutert å be myndighetene nedsette et utvalg for å se nærmere på beskatningforholdene for samvirkeforetak sammenlignet med andre typer foretak. I NKL konkluderte økonomisjefen med at det ikke fantes ”noe materiale som utvetydig sier at s.lagene har hårdere beskatning enn de private”.¹¹² Tanken om et bredt anlagt skatteinitiativ fra samvirkets side ble derfor skrinlagt på begynnelsen av 1960-tallet. Denne initiativretten ble slikt sett overlatt til politikerne, som sendte hele sakskomplekset til sin første brede utredning i 1969, jf. kap. 7.

5.5. Lignings- og rettspraksis for øvrig

Under og etter krigen falt det flere viktige dommer om hvor langt samvirkebeskatningens regler kunne strekkes utover det tradisjonelle landbrukssamvirke og kooperasjonen. Dommene hadde et noe tvetydig budskap. På den ene side ble det klarlagt at produksjonssamvirke etablert av dagligvarekjøpmenn fra midten av 1930-tallet, særlig innenfor margarinindustrien, ikke falt innenfor 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 fabrikk 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 bakere.¹¹³ Det var også tilfelle for Mesna Margarinfabrikk hvor høyesterett havnet på samme konklusjon før frigjøringen i 1945.¹¹⁴

Dagligvarekjøpmennenes stadig mer omfattende engrosvirksomhet på samvirkebasis, særlig K.Ø.F.F A/L (Kjøpmennenes Økonomiske Fellesforetagende) etablert i 1948, synes aldri å ha forsøkt på påberope seg

¹¹² NKLs skolens arkiv, H.F.Halvorsens notat til Semmingsen 14.2.1960: ”Komite til vurdering av skatteleggingen av kooperative og private bedrifter”, håndskrevet tillegg.

¹¹³ Dom av 23.9.1942 i UTV VI: 205-209. Det hadde mindre betydning at 28,5 % av omsetningen ble solgt til ikke-medlemmer.

¹¹⁴ *Retstidende* 1945/46: 430 ff

skattelovens særregler som innkjøpsforeninger.¹¹⁵ 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. Andre andelslag av selvstendige næringsdrivende i transportsektoren ble trolig behandlet på samme måte når de hevdet å være forbruksforeninger.¹¹⁶

Den mest interessante rettssaken på dette området 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, men 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 tilfredstilte kravet om å ”omsette varer fra et fast utsalgssted” eller kriteriene for en innkjøpsforening.¹¹⁷

Namsretten var ikke i tvil om at strøm måtte anses som en vare i skattelovens forstand. Lovens begrep om innkjøpsforeninger, i denne fremstillingen kalt rene innkjøpsforeninger, kunne imidlertid bare omfatte varer rettet mot forbrukernes rent ”personlige behov” mente sorenskriveren. I og med at mer enn 1/5 av strømleveransene skjedde til industri- og håndverksbedrifter var dette kravet ikke oppfylt. På dette punkt støttet man seg til den nevnte høyesterettsdommen mot Mesna Margarinfabrikk.

Høyesterett var uenig i at innkjøpsforeninger bare omfattet varer til forbrukernes rent personlig forbruk. Det fantes ikke hjemmel for dette hverken i ”lovens ord” eller forarbeider mente Høyesterett. Det var utvilsomt en konklusjon med godt belegg i kildenes taushet på dette punkt. Regjeringsadvokaten hadde hevdet at hvis innkjøpsforeninger også kunne omfatte næringsdrivende ville bestemmelsen om jordbruksforeninger (innkjøps-samvirke) logisk og rettslig sett vært overflødig. Høyesterett understreket at denne påstanden både var historisk feil og rettslig gal. For det første hadde

¹¹⁵ Om K.Ø.F.F. særlig (Handelsdepartementet 1955a): 125 ff. Jf. ellers (Strand 1958): 204-209.

¹¹⁶ UTV 1961: 172, 183.

¹¹⁷ *Retstidende* 1955: 169.

bestemmelsen om innkjøpsforeninger og jordbrukets innkjøpssamvirke stått uendret siden 1911, mens bestemmelsene om forbrukersamvirke ble vedtatt i 1917. For det andre inneholdt bestemmelsene om jordbrukets innkjøps-samvirke intet krav om forhåndsbestilling eller at varene bare kunne selges til medlemmene.¹¹⁸

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. Sakene om Mesna og Borgar Margarinfabrikk gjaldt hvorvidt produksjonsvirksomhet etablert av næringsdrivende kunne definere som en forbruksforening. Ingen av de to påberopte seg status som innkjøpsforeninger. Det hadde neppe heller ført frem.

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.¹¹⁹ Vi vet ikke hvor mange rene innkjøpsforeninger av næringsdrivende som fantes eller som ble etablert i kjølvannet av høyesterettsdommen. Mange var det neppe.¹²⁰ Enkelte etablerte samvirkeforetak lå imidlertid meget nær eller innenfor de retningslinjer Høyesterett hadde presisert.¹²¹ Innenfor strømforsyningen/-distribusjonen fantes det tallrike samvirkelignende foreninger, særlig kraftlag. De hadde imidlertid sin primære basis i produksjonsleddet og falt derfor utenfor.¹²² Etableringen av såkalte interessekontorer på samvirkebasis fra andre halvdel av på 1950-tallet var muligens også et forsøk på utnytte den skattemessig gråsonen som innkjøpsforeninger kunne skape.¹²³

¹¹⁸ *Retstidende* 1966: 166-168.

¹¹⁹ UTV 1961: 185.

¹²⁰ UTV 1961: 186.

¹²¹ 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.

¹²² Jf. (Espeli 2001): 262, (Finansdepartementet 1960): 58-61. Jf. også UTV 1971: 255-258 for en innkjøpsforening som startet produksjon (slakteri) og derfor mistet retten til prosentligning

¹²³ UTV 1961: 183.

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 1947-48.¹²⁴ 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 prosentsatsen var den mest sentrale ikke lovregulerte faktoren i fastleggingen av inntektsskattegrunnet for samvirkeforetak underlagt samvirkebeskatningens regler.

Prosentsatsen forble imidlertid uendret frem til skattereformen i 1992.¹²⁵ Det skjedde til tross for en vesentlig økning av det nominelle rentenivået allerede fra 1955. 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 1987.¹²⁶ Den manglende oppjusteringen av rentesatsen fra midten av 1950-tallet representerte en vesentlig økende skattemessig fordel for samvirkeforetak. Hvordan skal det forklares?

Etter diskontoøkningen i 1955 fra 2,5 til 3,5 prosent tok skattedirektøren opp prosentsatsen 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 samvirkelagens 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.¹²⁷

I 1959 tok Handelsstandsforbundet offentlig opp den manglende oppjusteringen av prosentsatsen med basis i Riksskattestyrets kjennelse fra 1937. Utfra før nevnte alternativprinsipp burde prosentsatsen ha ligget mellom 5 og 6. Den manglende økningen representerte "en tilleggs-

¹²⁴ 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 prosentsatsen "for lengre tid tilbake".

¹²⁵ (Greni, Trosvik, og Syversen 1991): 916.

¹²⁶ (Holter 2000).

¹²⁷ 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.

begunstigelse 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.¹²⁸ Skattedirektøren ga ingen indikasjon på at det normalt var tilfelle¹²⁹ Han lovte likevel å ta saken opp i Riksskattestyret.¹³⁰

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.¹³¹

Skattedirektoratet og Riksskattestyret synes ikke å ha vurdert prosentligningssatsen de neste 30 årene frem til 1992.¹³² Satsen ble stående uendret selv om enkelte politikere tok til ord for en økning.¹³³ Argumentet om streng statlig detaljregulering av dagligvarehandlenes priser og avanser forble i hovedsak gyldig frem til 1982, men ikke de neste ti årene.¹³⁴ 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.¹³⁵ Fra denne tid plasserte for øvrig NKL store beløp i det grå pengemarkedet hvor forretningen var langt høyere.¹³⁶

¹²⁸ Jf. Skattedirektør Bugge i UTV 1961: 313.

¹²⁹ (Riksskattestyret: 1938): 93 ff, særlig 94.

¹³⁰ *Handelsstandens Månedsskrift* 1959: 251 (sitat), 268, 275, 291, 296.

¹³¹ 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.

¹³² Jf. (Sandberg 1998): 80 og det gjennomgåtte kildematerialet.

¹³³ Hans Hammond Rossbach (V) i *Næringsrevyen* 4-81: 19.

¹³⁴ (Hodne 1989): 317 ff, (Espeli 1993): 110 ff.

¹³⁵ (Holter 2000).

¹³⁶ (Ingum 1974): 21.

Selv om Riksskattestyret skulle gjøre sine vurderinger på et faglig grunnlag, var styret partipolitisk sammensatt.¹³⁷ 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 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 døde 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.¹³⁸

¹³⁷ (Scheel 2002): 15 gir inntrykk av at Riksskattestyret var et rent fagorgan.

¹³⁸ UTV 1969: 333-352, sitat 341.

6. Deltakerligningen av meieriene, 1911-1965, og melkesentralenes skattefrihet

Beskatningen av meierisamvirke skilte seg avgjørende fra samvirkebeskatningen for øvrig på to punkt. For det første var andelsmeierier underlagt et særskilt skatteregime fra 1911 til 1965. Skatteregimet bygde på prinsippet om deltakerligning. Det innebar at meieriene ikke var noe skattesubjekt, bare deres eiere. Meieriene ble dermed underlagt det samme prinsippet om deltagerligning som skipsaksjeselskapene i 1911. For de sistnevnte ble imidlertid deltakerligningen avvirket allerede i 1917. Deltakerligningen av meieriene fra 1911 var i samsvar med tidligere ligningspraksis i mange kommuner, men i strid med en Høyesterettsdom fra 1904.

Det andre særtrekket i beskatningen av meierisamvirke var at melkesentralene ble fritatt for all beskatning i 1936. Skattefritaket er fortsatt en del av skatteloven, men har mistet sin praktiske betydning etter at melkesentralene ble avvirket på 1990-tallet. Skattefritaket fra 1936 er sannsynligvis hovedforklaringen på at meierisamvirke, og fra 2002 det fusjonerte Tine, har opparbeidet en større egenkapital enn sammenlignbare samvirkeforetak i landbruket.

6.1. Ligningspraksis før 1911-lovene

Stavanger kommunes ligning av Frue Meieribolag i 1900 førte til en av de første kjente rettslige prøvingen av beskatningen av produsenteide meierier. Kommunen skjønnslignet meieriet for en betydelige inntekt og formue. Meieriet var organisert som et aksjeselskap hvor eierne ble pålagt å kjøpe aksjer i forhold til hvor mange kyr deres gård kunne ha. Aksjene skulle forrentes med 5 prosent per år, mens overskudd utover dette ble etterbetalt i forhold til levert melkemengde. Blant annet for å sikre den nevnte forrentningen ble melkeprisen holdt relativt lavt. Meieriet drev også kafé med innkjøpte varer for å fremme salget.

Meieriet mente det reelt sett var et andelsmeieri og måtte beskattes som sådan. Alle inntekter ble ført tilbake til den enkelte eier og leverandør. De sistnevnte måtte derfor være skattesubjektene hvis dobbeltbeskatning skulle unngås. Alle rettsinstanser, inklusive Høyesterett, avviste dette. Selskapet var organisert som et uansvarlig selskap og måtte betraktes som et skatteobjekt. Domstolene tok ikke eksplisitt stilling til om etterbetaling til leverandørene skulle betraktes som skattbar inntekt og formue på selskapets

hånd, men det var sannsynligvis tilfelle fordi ble betraktet som en overskuddsdisposisjon.¹

Ut fra forarbeidene til skattelovene av 1911 lå det lenge an til meieri-samvirkeforetak skulle lignedes på samme måte som andre samvirkeforetak, jf. kap. 3. Ingen åpnet for de vedtatte særreglene før budgetkomiteen lanserte dem uten begrunnelse i 1911. Meieriforeningens (NMLs forløper) kritikk av lovforslagene i 1909 var varsom. Det kan ha hatt sammenheng med ulike interesser mellom meierier i og utenfor byene. Sistnevnte var i større grad basert på konsummelkleveranser, med høyere lønnsomhet, enn de mindre og mer spesialiserte smørysteriene utenfor bymessige strøk. Andelsmeieriene utenfor byene hadde ikke hatt ”nævneverdig skat i hjemstadskommunen” blant annet fordi de lokale ligningsmyndigheter i stor grad praktiserte deltakerligning. Situasjonen var en helt annen for bymeieriene på grunn av høyesterettsdommen fra 1904. Der truet beskatningen angivelig med å ødelegge videreføring og etablering av meierier med andelseiere fra andre kommuner fordi de opplevde dobbeltbeskatning. Det ville i så fall gi en mindre effektiv meieristruktur. Alternativt kunne meieriene tilpasse seg ved å ta sikte på å unngå regnskapsmessige overskudd som ga grunnlag for etterbetaling. Konsekvensen av det kunne også lett bli en ineffektiv struktur fordi driften ville bli mer ”usikker”.²

Bymeieriene var misfornøyd med Meieriforeningens lobbyarbeid. Høsten 1910 forfattet 24 bymeierier sin egen henstilling til budgetkomiteen. De forsterket og konkretiserte kritikken om dobbeltbeskatning. De hevdet at andelseierne ble beskattet av netto utbetalingspris inklusive etterbetaling i sine hjemkommuner. Bymeieriene ble ikke beskattet etter sitt regnskapsmessige overskudd, men skjønnsignet med basis i en antatt skattbar inntekt. Fordelt per liter solgt melk varierte den visstnok mellom 32 øre i Lillehammer og 84 øre (sic!) i Kragerø. For enkelte meierier utgjorde skatten ett øre per liter.³ Sett på bakgrunn av at utbetalingsprisen til bøndene

¹ *Retstidende* 1904: 391-394.

² Ot.prp.nr.43 1910: 24, se også Tillæg til dokument nr.18 1909: 26-27. (Benterud 1978): 177 skriver at uttalelsen fra Meieriforeningen åpenbart var forfattet av formann S.J. Benterud.

³ Brevet av 15.10.1910 i Dokument 1 1910: 15-17 er lite presis i begrepsbruken. Oversikten som gis over den ”antatte Skatteindtægt i Øre pr. Liter Melk” er så høy at enten representerer den meieriets antatte bruttoinntekt, alternativt antatt bruttoinntekt fordelt per liter solgt konsummelk.

sannsynligvis varierte rundt 10 øre representerte dette en høy beskatning etter tidens forhold.⁴

Bymeieriene foreslo derfor at de bare skulle beskattes av leieinntekt av sin faste eiendom, forrentningen av andelskapitalen, låneavdrag og avsetninger, samt overskuddet av eventuelt salg av fra ikke-medlemmer. I praksis innebar dette en form for modifisert regnskapsligning etter fradrag for etterbetaling til andelseierne. Dette var visstnok på linje med skattereglene i andre land som de norske meierier konkurrerte mot på det britiske markedet.⁵ Smørprisen i England fungerte langt på vei som prisfastsetter på meieri-leddet også i det norske melkemarked.⁶ Mulighetene til prisdiskriminering i forhold til konsummelk var begrensede i det lite regulerte norske markedet.⁷

6.1.1. Et stortingsvedtak nesten uten begrunnelse

Stortingets behandling av saken våren 1911 innebar en fullstendig omlegging av ligningen av meieriene i forhold til forslagene fra regjeringen i 1909 og 1910 og skattelovkomiteen. Et klart flertall i lovavdelingene sluttet seg til budgetkomiteens forslag om at aksje- og andelsmeierier skulle deltakerlignes på samme måte som et skipsaksjeselskap. Det innebar at meierienes inntekt og formue skulle beskattes hos aksje- eller andelseierne. Stortinget sluttet seg uten debatt til dette.⁸

Lovgrunnlaget for deltakerligningen av meieriene:

Landskatteloven § 20 syvende ledd: ”Drives meieri av aktieselskap, blir formuen og inntægten at skattlægge hos aktieeierne, hvor disse personlig er skattepliktige, forsaavidt selskapet utelukkende eller hovedsagelig tilvirker eller forhandler produkter av aktieeiernes gaardsbruk (jf. § 52)” I § 52 het det avslutningsvis: ”Andelsmeierier beskattes etter samme regler som aktiemeierier.”

Det mest oppsiktsvekkende med lovvedtaket var at det gikk vesentlig lenger enn bymeieriene hadde bedt om. De hadde jo gått inn for modifisert regnskapsligning på selskapets hånd. Meieriinspektør Svein J.Benterud i Landbruksdepartementet, som også var formann i Meieriforeningen, kunne

⁴ Utbetalingsprisen til produsentene fra Frue Meieri i 1907 var 10,5 ør og 10,89 øre i 1910 og 49, 33 i 1920, jf. (Frue meieri 1976): 68. Den gjennomsnittlige utbetalingsprisen til melkeprodusentene fra alle meieriene fra 1920 er beregnet i (Borgen, Erland, og Ringen 1981): 526. Prisene kulminerte i 1920 med 46,99 øre. Da var prisene sannsynligvis omtrent tredoblet siden 1914.

⁵ Brevet av 15.10.1910 i Dokument 1 1910: 16-17.

⁶ Jf. Den norske meieriforening til Stortinget 15.3.1909 i Tillæg til dokument nr.19 1909: 25.

⁷ For ulike vurderinger av dette spørsmålet se (Espeli 1993): 34-35 med noter.

⁸ Mot 15 stemmer i OT 1911: 1025, jf. LT 1911 411-414.

med tilfredshet notere at meieriene ikke hadde noen ”grund til å klage. Indstillingen (fra budgetkomiteen) vidner om en klar forstaaelse av forholdene overfor meieriene. Det er tat skyldig hensyn til, at skattebestemmelserne ikke må lægge vanskeligheter i veien for jordbruksdriften.”⁹

Skipsrederier og meierier ble dermed de eneste selskapsformer som ble unntatt fra skattelovenes hovedprinsipp om stedegen beskatning. Det innebar at skattleggingen skulle foregå i den kommunen hvor selskapet hadde sin (hoved-)kontoradresse. For skipsrederier kunne det gis gode argumenter for de ikke drev ”nogen egentlig stedbunden” virksomhet. Slike argumenter var ikke gyldige for meierier. Hvilke argumenter var da de avgjørende for parlamentarikerne?

Det eneste uttalte argumentet for lovvedtaket var ønsket om å likebehandle meierier uavhengig om de var organisert som aksjeselskap og andelslag og å forhindre rettstvister: ”Der er saameget sterkere grund til ikke at la den ydre form være avgjørende, som grænserne mellom de forskjellige associationsformer er vage, og der saaledes med forskjellige regler vilde opstaa megen tvil og uvishet om, hvorledes de enkelte tilfælde skulde bedømmes.”¹⁰

Det senere mye brukte argumentet for deltakerligning om at verdiskapningen fra melkeproduksjonen måtte beskattes på bygdene og ikke i byene, hvor meieriernes for en stor del lå, var helt fraværende. Argumentet må likevel ha hatt betydning fordi dette poenget stod sentralt i den langvarige og svært engasjerte debatten om rederibeskatningen som ble regulert av samme lovparagraf.¹¹ Viktigere var det sannsynligvis at deltakerligning ville løse problemet knytte til dobbeltbeskatning. På denne tiden stod den prinsipielle motstanden mot dobbeltbeskatning av inntekt sterkt.¹²

6.1.2. Deltakerligningen i praksis

Deltakerligningen av meieriene åpnet flere juridiske gråsoner. Et av de første spørsmål som ble behandlet av Høyesterett var om et meieri likevel kunne være et skattesubjekt for virksomhet som ikke var en helt nødvendig del av ordinær meieridrift. Høyesterett mente i 1918 at man ikke måtte legge en alt for snever forståelse av meieridrift til grunn. Mindre tilleggsinntekter ga ikke

⁹ Sitat fra (Benterud 1978): 178, jf. også ibid. 177 og (Leganger 1913): 507.

¹⁰ Indst. O. VI 1911: 31, Tillæg til indst. O. VI 1911.

¹¹ Jf. OT 1911: 999-1025.

¹² Det endret seg sterkt under og etter 1.verdenskrig. Med varig virkning fra 1921 ble utbytte beskattet på mottakers hånd, i tillegg til vanlig selskapsbeskatning.

grunnlag for å fravike deltakerligningen.¹³ Dette gikk fullstendig på tvers av en overrettsdom (lagmannsrett) fra 1916. Den hadde avvist at et rent konsummelkmeieri var et meieri i skatterettslig forstand.¹⁴ I 1929 ble grensene for hva et meieri kunne drive med, uten å bli skattesubjekt, strammet noe inn igjen.¹⁵

I 1920 bestemte Høyesterett at Kristiania Melkeforsyning, som var eid av 13 bønder og 75 meierier, skulle skattlegges som et meieri. Utgangspunktet for saken var at ligningsvesenet i Kristiania i 1915 for første gang skjønnsignet andelslaget. Begrunnelsen var at Melkeforsyningen ikke falt inn under bestemmelsene om deltakerligning. Selskapet var i meget liten grad eid direkte av melkeprodusentene og måtte derfor selv bli skattesubjekt. Byrett og Høyesterett fant spørsmålet ”meget tvilsomt”, men konkluderte likevel med at melkeforsyningen var et andelsmeieri i skattelovens forstand.¹⁶ Den motsatte konklusjon ville kunne fått meget store organisatoriske og (skatte)økonomiske konsekvenser. Det kunne bidratt sterkt til at meieriene rundt hovedstaden hadde begynt å konkurrere med hverandre om dens konsummelkmarked langt tidligere og mer intenst enn det som faktisk ble tilfelle.¹⁷

Et annet spørsmål var hvordan inntekt og formue fra meieriene skulle håndteres innenfor den dominerende beskatningsformen av bøndene. Frem til 1952, da regnskapsligning ble obligatorisk, var jordbruksligningen basert på skjønnsbasert gjennomsnittsligning, enten såkalt direkte ligning eller prosentligning. Begge bygget på normalavkastningen i distriktet.¹⁸ Kjernespørsmålet var om inntekt og formue fra eierandeler i et meieri skulle komme i tillegg til den fastsatte jordbruksinntekten eller om den allerede var kalkulert inn i gårdens normalavkasting og verdi.

Ligningsmyndighetene i Lardal kommune ved Gjøvik mente at hvis sistnevnte løsning ble valgt ville ”den formue og inntekt, som det her er tale om, i virkeligheten bli unddratt enhver beskatning”. Ergo økte ligningsmyndighetene i 1923/24 den skattbare inntekt og formue hos bønder med deres forholdsvise eierandel i A/S Gjøvik Meieri. En av gårdbrukerne

¹³ *Retstidende* 1918:116-119, 833-835. Sistnevnte dom aksepterte at Frue meieri i Stavanger solgte margarin for kr. 55.000 som utgjorde 4,5 % av omsetningen. Jf. også *ibid.* 1920: 215-217.

¹⁴ *Retstidende* 1917:543-544.

¹⁵ *Retstidende* 1929: 410 ff, jf. også UTV I: 906, Riksskattestyrets brev av 24.8.1931.

¹⁶ *Retstidende* 1921: 215-217.

¹⁷ Jf. (Furre 1971): 28 ff.

¹⁸ (Espeli 1990): 253-266.

som fikk tilleggsskatt på dette grunnlag gikk til sak for å kjenne denne delen av ligningen ugyldig. Gårdbrukeren fikk fullt medhold i alle rettsinstanser, inklusive Høyesterett i 1931. Et av hovedpremissene for domstolenes avgjørelser var en uttalelse fra Finansdepartementet i 1924. Departementet slo her fast at ”beskatningen av aktiene maa forutsettes foregaatt i og med at prosentligningen av aktionærenes gaardsbruk”.¹⁹ Høyesterettsdommen synes å ha vært samsvar med lovgivers intensjoner – i all fall slik formannen i skattelovkommisjonen av 1929, Johan H. Christiansen (H), fortolket dem etter enkelte endringer av jordbruksbeskatningen i 1930.²⁰

Det er uklart hvilken virkning høyesterettsdommen i 1931 fikk. I 1932 sendte nemlig Riksskattestyret ut veiledende regler om beskatningen av meierier etter en henvendelse fra NML. Riksskattestyret hevdet her at loven måtte tolkes slik at meieriets ”samlede” formue og inntekt skulle beskattes på eiernes hånd. Det skjedde ikke eller i liten grad ved såkalt direkte ligning eller prosentligning. Dette tilsa en påplussing på meierieiernes skattbare inntekt og formue i forhold til deres eierandel.²¹

Høyesterettsadvokat Emil Stang hevdet i 1942 at Høyesterettsdommen var blitt misforstått på dette punkt. I realiteten var dommen gal. Den representerte derfor ikke noe ”bindende præjudikat” for skattleggingen.²² Skattelovkommentarbøkene, som ble forfattet av underdirektør K.L. Bugge i Riksskattestyret, sluttet seg til denne fortolkningen i 1946.²³

Høyesterett foretok den autoritative rettslige prøving av Riksskattestyrets fortolkning i 1951. Dommen satte til side den tyve år eldre domsavgjørelsen uten nærmere begrunnelse.²⁴ Den nye dommen innebar en speilvending av høyesterettsdommen fra 1931.

Høyesterett slo fast at det ikke var ”den fordel den enkelte gårdbruker har av sitt medlemskap i meieriet som skal beskattes, men derimot den del av meieriets formue (og inntekt) som faller på ham”. Fra 1952 innebar dette at bøndenes skattbare inntekt og formue etter gårdsregnskapet skulle plusses på med bondens andel av meieriets formue og inntekt. Et sentralt argument i høyesterettsdommen var at meieriene ikke skulle behandles skattemessige gunstigere enn andre samvirkeforetak. Det hadde vært tilfelle selv om selv

¹⁹ *Retstidende* 1931: 264 ff, sitat 265 og 266.

²⁰ *Handelsstandens Maanedsskrift* 1932: 194 og 196.

²¹ UTV IV: 886 ff., *Retstidende* 1951: 991 ff

²² UTV VIII: 771.

²³ (Bugge 1946): 124 ff, (Thomle og Bugge 1946): 27-28.

²⁴ Bare en av de fem dommerne, Gaarder, tilla dommen fra 1931 avgjørende vekt, jf. *Retstidende* 1951: 994.

om dette faktum manglet hjemmel i loven og dens motiver. Meieriene som foretak var jo unntatt fra beskatning i den forstand at beskatningen – eventuelt - skjedde hos deres andelseierne. Mellom 1913 og 1952 hadde beskatningen neppe mer enn en symbolsk karakter.²⁵ Ligningspraksis var ”som oftest” at meierieierne ble skattlagt ”alene for aksjenes pålydende og det som er utbetalt som utbytte” på andelene.²⁶

Høyesterett drøftet ikke muligheten for at deres speilvending av rettstilstanden kunne føre til en forskjellsbehandling i samvirkemeierienes disfavør sammenlignet med resten av landbrukssamvirke når samvirkeforetaket og deres eiere vurderes under ett. Mye tyder på at så ble tilfelle. Meieriene skulle jo inntektsbeskattes (gjennom sine eiere) av sitt regnskapsmessige overskudd, men andre samvirkeforetak i landbruket ble prosentlignet. Inntekten etter prosentligning skulle jo siden 1935 ikke i noe tilfelle overstige regnskapsmessig overskudd. Egenkapitaloppbyggingen i det enkelte meieri ble altså direkte skattlagt hos eierne, mens det ikke var tilfelle for prosentlignende samvirkeforetak

En annen problematisk konsekvens av det nye rettslige prejudikatet var at meierienes skattbare inntekt ble fordelt i forhold til eiernes eierandel. Fra omkring 1950 begynte den såkalte kanaliseringspolitikken. Den bidro til at stadig flere melkeprodusenter gikk over til ensidig kornproduksjon, men de stod selvsagt fortsatt som andelseiere i sitt lokale meieri. Likevel skulle de betale inntektsskatt utfra sin forholdsvis eierandel av meieriets skattbare inntekt selv om det normalt ikke ble betalt noe utbytte på eierandelene. Dette var ikke deltakerligningens eneste, men det trolig det mest vanlige brudd med etablerte skatterettslige prinsipper.²⁷ Skatteloven var også i strid med grunnleggende samvirkeprinsipper. I samvirkeforetak skjedde overskuddsdeling eller etterbetaling til eierne ikke med basis i relativ eierandel, men i forhold til relativ bruk – i dette tilfelle levert melkemengde.

En paradoks side av deltakerligningen av meieriene var at utgangspunkt for ligningsmåten var forsvunnet. En svært stor andel av andelsmeieriene var i 1911 formelt organisert som aksjeselskap. I løpet av mellomkrigstiden ble de fleste om ikke alle leverandøreide meieri omorganisert til andelslag.²⁸ Fra

²⁵ *Retstidende* 1951: 990-1002, sitat 992. Grunnlaget for saken var at ligningsvesenet i Ramnes i 1941-42 økte den skattbare inntekten hos to bønder med kr 67,88 og kr.19,18 og den skattbare formuen med henholdsvis kr. 560 og 1440.

²⁶ (Finansdepartementet 1953a): 31.

²⁷ Denne samme type brudd fantes når melkeleverandøren var en forpakter mens gårdbrukets eier var andelseier i meieriet.

²⁸ Jf. (Furre 1971): 128-129, (Borgen, Erland, og Ringen 1981): 158-159, Ot.prp.nr.69 1962-63: 3.

1945 hadde meierisamvirke monopol på førstehåndsomsetningen av melk. Det var en konsekvens av krisereguleringer under okkupasjonen, men monopolet hadde ingen lovrettslig beskyttelse.²⁹

En annen paradoksal side av deltakerligningen av meieriene var at det rettslige utgangspunktet, rederibeskatningen, var blitt endret allerede i 1917. Da ble deltakerligningen av disse avvirket og rederiet ble skattesubjektet. Fordelingen av den ilignede skatten på rederiselskapene ble fra da fordelt mellom aksjonærenes bostedskommuner etter deres andel av rederiets kapital.³⁰

6.1.3. Fra deltakerligning til prosentligning

Med bakgrunn i høyesterettsdommen fra 1951 ble meieribeskatningen i 1953 behandlet av det regjeringsoppnevnte skatteutvalget for landbruket, jf. kap. 5.2. Utvalget foreslo at beskatningen av meieriene burde foregå på samme måte som i andre samvirkeforetak omfattet av landskattelovens § 52. Også meieriene måtte få ”adgang til skattefritt å legge seg opp fond for den videre utbyggingen av virksomheten” på samme måte som ”jordbrukets øvrige produksjonssamvirke”. De investoreide meieriene var forsvunnet. Det var heller ”ingen grunn til å tro at slike aksjeselskaper vil bli dannet i framtiden. I tilfelle vil de kunne skattlegges på samme måte som vanlige aksjeselskaper.”³¹

Utvalgets mindretall, representanter for landbruksorganisasjonene, mente en overgang til prosentligning ikke ville gi meieriene samme skattebelastning som andre samvirkeforetak skattlagt på denne måten. De derfor foreslo at meieriene bare skulle skattlegges etter ”halvparten av den antatte formue ved utligningen av formues- og inntektsskatt”. Begrunnelsen var en påstand om medlemmenes eierandeler i meierier var underlagt ”særlige forhold ... som ikke i samme grad gjelder de øvrige produksjons- og salgslag som går inn under bestemmelsen”. De særlige forhold var at andelene fulgte gården og ikke hadde noen ”egen omsetningsverdi”. Andelenes verdi, som var knyttet til retten til å levere melk, var med andre ord en del av gårdsbrukets kapitaliserte verdi. Hvis meierienes skulle skattlegges fullt ut av hele sin formue, var det en fare for ”overbeskatning” eller dobbeltbeskatning for meieri og eierne sett under ett.

²⁹ (Espeli 1991): 76-77.

³⁰ Jf. Ot.prp.nr.25 1917, Indst.O. XXXX 1917, OT 1917: 1421-1465, LT 1917: 406-434, (Schreiner 1963): 108-110.

³¹ Ot.prp.nr.69 1962-63: 3. Et mindretall i utvalget ønsket at bare halvparten av den skattbare formuen skulle legges til grunn for beskatning som samvirkeforetak pga meieriandelenes påståtte spesielle karakter.

De fleste former for landbrukssamvirke etter 1945 baserte seg imidlertid på ingen eller lave andelsinnskudd. Disse andelene kunne ikke i noe tilfelle omsettes fritt og fulgte som regel gården slik som meieriandelene. I tillegg opererte alle samvirkeforetak - med mulig unntak av brenneriene – med reelt åpent medlemsskap – også meieriene. Det er derfor vanskelig å se at meieriene stod i en særstilling som kunne begrunne denne type skattelettelser. Forholdet var snarere det motsatte hvis ser på meierisamvirke under ett på grunn av melkesentralenes skattefrihet. Den kommer vi tilbake til.

Mindretallet hevdet at deres forslag ikke representerte ”noen billighetsbetraktning overfor meieriene i forhold til de andre lagene”. Det fremgikk likevel klart at hovedmotivet bak forslaget var å forhindre at de ”rett betydelig formuer”, som var blitt skapt i meieriene gjennom tilbakeholdte overskudd underlagt minimal beskatning, skulle gi grunnlag for en relativt høy effektiv beskatning gjennom prosentligning.

Utvalgsflertallet avviste at meieriene og deres eiere stod i noen særstilling: ”Hvis en finner at formuesbeskatningen av samvirket er for høy, må dette naturlig kunne løses ved at det blir gitt mindre progressive satser ved statsskatteligningen.”³²

Finansdepartementet gjorde ingen tegn til å følge om utvalgsinnstillingen. Fra 1960 var NMLs tålmodighet oppbrukt. Organisasjonen satte igang et aktivt arbeid, i første omgang primært rettet mot Finansdepartementet, for å få fart i saken. Finansdepartementet avviste NMLs krav om ligning som andre samvirkeforetak. Begrunnelsen var at meieridrift hadde fått ”karakteren av regulær industri”. Skogeiersamvirkets industrielle foredlingsvirksomhet var jo ikke underlagt samvirkebeskatningens regler. Finansdepartementet drøftet derimot ikke hvorvidt slakterivirksomhet hadde et mindre industrielt preg enn meieriene. Departementets motiv synes å ha vært et ønske om å begrense produsentsamvirkets skattefordeler. Den skjermede næringsmiddelindustrien som meieriene representerte hadde jo ingen sentral plass i regjeringens industrielle moderniseringsplaner. Skatte-reglene for forbrukersamvirket, som ”alltid vil være interessert i lavest mulig priser for forbrukerne”, var derimot lettere å forsvare. Departementets rettslige hovedargument var at meieriene ikke tilfredsstilte skattelovens (lskl § 52) forutsetning om at inntekten av foredlingsvirksomheten ”kommer til beskatning hos medlemmene som avkastning av gårdsbruket”.

³² (Finansdepartementet 1953a): 31-33.

Finansdepartementet var likevel enig i at meieribeskatningen burde endres. I 1963 foreslo regjeringen at meieriene skulle skattlegges på samme måte som aksjeselskap, det vil si at selskapet skulle være skattesubjektet. For å sikre pillen åpnet departementet muligheten for at man ville foreslå en lavere skattesats enn for aksjeselskap, på denne tid 30 prosent.³³ Under komitebehandlingen i 1965 ble det antydnet en skattesats på 10 prosent, men Finansdepartementets konsesjon kom for sent til å påvirke utfallet.³⁴

Lovforslaget ble nemlig liggende i kommunalkomiteen, som behandlet skattesaker på den tid, i to år. NML brukte tiden godt. En samlet kommunalkomite ble overbevist om at meieriene burde underlegges samvirkebeskatningens regler (Iskl § 52). Og slik ble det uten debatt. Parlamentarikerne mente av ulike grunner at bare andre skattesaker hadde krav på offentlig interesse. Den manglende offentlige debatten om lovendringen skyldtes dels at Arbeiderpartiet erkjente at kvaliteten på Finansdepartementets og finansminister Andreas Cappelen faglige og politiske håndverk i saken ikke gjorde en retrett unaturlig. Samtidig var Arbeiderpartiet av taktiske grunner neppe interessert i å profilere seg som en talsmann for en sterkere beskatning av meierisamvirke og deres eiere, melkebøndene, i forkant av stortingsvalget i 1965 etter det stormfulle jordbruksoppgjøret i 1964.³⁵

Finansdepartementet innrømmet at en forskjellsbehandling av meieri- og slakterisamvirke vanskelig kunne forsvares. Departementet synes for øvrig å ha vært mest opptatt av å forhindre at parlamentarikernes støtte til meierisamvirke ikke måtte få konsekvenser for beskatningen av skogeier-samvirkets industrivirksomhet. Det lyktes.³⁶

Hovedforklaringen på utfallet lå likevel i Høyre og Høyres strategi for borgerlig samling før og etter stortingsvalget i 1965. Partiets representanter i kommunalkomiteen og Kåre Willoch ønsket å støtte regjeringens opprinnelig forslag. Willoch understreket at ikke kunne være "Høyres linje å gå inn for at en ny næringsgren skal ha en skattemessig preferansestilling". Alfred Thommesen mente at partiet ikke måtte la seg presse av "en sterk pressgruppe" som NML og melkeprodusentene. På den annen side var Høyre kommet i en vanskelig "taktisk situasjon" etter at de andre ikke-sosialistiske partiene avviste regjeringens forslag i kommunalkomiteen og gikk inn for

³³ Ot.prp. nr.69 1962-63: 4-5. Se også ST 1961-62: 2588-89.

³⁴ Innst. O XIII 1964-65: 8.

³⁵ Se (Espeli 1983a): 74-79 om jordbruksoppgjøret i 1964.

³⁶ Finansdepartementet til kommunalkomiteen 27.2.1965 i Innst. O XIII 1964-65: 7-9. Se også OT 1964-65: 435-437.

det som ble resultatet. Agrarfløyens representanter i stortingsgruppen understreket at meierier var andelslag. De kunne ikke behandles som aksjeselskap slik regjeringen la opp til. Samvirkebeskatningen fikk man komme tilbake til ved en annen anledning. Og slik ble det.³⁷

Meieriene hadde som nevnt i begrenset grad vært egne skatteobjekter og vært beskattet som aksjeselskap også før overgangen til prosentligning i 1965. Det gjaldt for næringsvirksomhet som ikke var knyttet den egentlige meieridriften, som meieriutsalg og utleid fast eiendom. Omleggingen til prosentligning i 1965 fikk ingen betydning for dette. Det kan forklare at en betydelig andel av meieriene ikke ble prosentlignet i 1970.³⁸ Ligningsteknisk forble meieribeskatningen mye mer komplisert enn resten av samvirkebeskatningen fordi prinsippet om stedegen beskatning ble fortolket anderledes.³⁹

6.2. Melkesentralenes skattefrihet

Melk og melkeprodukter utgjorde omkring 40 prosent av jordbrukets produksjon på slutten 1920-tallet. Sett fra produsentenes synsvinkel var melkemarkedet i ferd med å bryte sammen fra 1929-30 på grunn av store prisfall. Et av bøndenes svar på krisen var å organisere regionale melkesentraler, først på Østlandet. Melkesentralene var organisatoriske hybrider av forening og forbund, organisert som andelslag uten andelsinnskudd.⁴⁰ Organisasjonsprosessen fikk tung politisk støtte eller krisehjelp gjennom Omsetningsloven i 1930. Lovbestemmelsen om tvungen utjevningsavgift i 1931, som Høyesterett aksepterte som gyldig i forhold til Grunnlovens § 97 og 105 i 1933, var helt avgjørende for at melkesentralene overlevde som regionale priskarteller.⁴¹

Melkesentralene disponerte midlene fra den tvungne utjevningsavgiften. Det utgjorde betydelige beløp etterhvert som ble innkrevd. Melkesentralene ble raskt den økonomiske og institusjonelle krumtapp i meierisamvirke som prisutjevner mellom meieriene og direkteleverandørene i de ulike landsdeler eller distrikter. Melkesentralene finansierte også hele eller deler av virksomheten i meierisamvirkets topporganisasjon, NML, etter dens reorganisering i 1931 under navnet Norske Melkecentralers Landsforbund.

³⁷ Høyres gruppeprot. 3.2.1965 s.88-89.

³⁸ NKL skolen, i Landbruksdepartementet til Finansdepartementet 29.3.1979 opplyses det at bare 78 av 193 meierier ble prosentlignet i 1970. Det kan imidlertid bety at de andre nøt godt av skattebegrensingsregelen innenfor prosentlignings-systemet med basis i høyesterettsdommen fra 1935.

³⁹ (Greni, Trosvik, og Syversen 1991): 115-117, 924.

⁴⁰ (Furre 1971): om konstitueringen av Østlandets Melkesentral 124-131.

⁴¹ (Lie 1980): særlig : 74-104.

NMLs rent økonomiske virksomhet, i betydningen omsetning av meieri-produkter var organisert i Norske Meieriers Eksportlag senere Salgssentral (NMS) A/L, med det enkelte meieri som eier, etablert i 1928. På sentralt nivå er det likevel uklart om det var NMS eller NML som akkumulerte egenkapital.⁴²

Beskatningen av NMS, eller NML som var en interesseorganisasjon som ikke drev næringsvirksomhet i egen regi, synes aldri å ha vært noe omstridt spørsmål på 1930-tallet. Det var imidlertid tilfelle med melkesentralene. I Oslo ønsket ligningsvesenet ”oprinnelig” å beskatte Østlandets Melkesentral som et selvstendig selskap, men etter å ha konsultert Finansdepartementet ble sentralen i stedet skattlagt som et samvirkeforetak med basis en formue på omkring to millioner kroner. Melkesentralen anla sak mot Oslo kommune med påstand om at den ikke var skattepliktig. Byretten avviste påstanden i en dom 7.april 1936. Den konkluderte med at sentralen skulle skattlegges som et samvirkeforetak.

NMLs reaksjon, utvilsomt aktivt understøttet av NMLs formann og leder av landbrukskomiteen, Jon Sundby (BP), var å gå til Stortinget som lobbyist. 5.juni 1936 ba NML kommunalkomiteen foreta lovendring slik at melkesentralene ble eksplisitt fritatt for skatt. Sentralene måtte behandles på samme måte som meieriene. De ble skattlagt på eierenes hånd. Sentralene var ”i virkeligheten kun et felles organ for melkeprodusentene, på samme måte som et meieri”. Melkesentralenes vedtekter om at formålet med virksomheten var ”å omsette medlemmenes melk” var riktignok misvisende fordi sentralene ”slett ikke utfører nogen omsetningsvirksomhet”. Melkesentralenes oppgave var å drive prisutjevning og å fungere som interesseorganisasjon på samme måte som LO og Arbeidsgiverforeningen (NAF). De var anerkjente skattefrie foreninger.⁴³

Kommunalkomiteen ba Finansdepartementet om en vurdering før man behandlet saken. Finansdepartementet var enig med byretten og avviste NMLs argumentasjon på både reelt og formelt grunnlag. Melkesentralene kunne ikke sammenlignes med NAF. NAF ”medvirker ikke ved omsetningen av de næringsdrivendes produkter”. Foreninger som drev økonomisk virksomhet som for eksempel ”Bryggeriforeningen (byrettsdom

⁴² (Benterud 1978): 26 ff særlig 29 og 258 ff. om forholdet NML og NMS. Det rettslige og organisatoriske forholdet mellom NML og melkesentralene fremstår ikke spesielt klart i (Borgen, Erland, og Ringen 1981): 85, jf. 58-59. I (Eikeseth 1980): 43 fremgår det NMS ble eid av melkesentralene fra 1952 på lignende måte som NML ble melkesentralenes interessemessige paraplyorganisasjon fra 1931, ibid. 39-40.

⁴³ Innst.O XXV 1936: 3-4.

av 19. desember 1925), fløtningsforeninger, almenningsskasser, salgslag av forskjellig art m.v. er etter gjeldende rett regelmessig skattepliktige". For det andre kunne ikke sentralene beskattes på samme måte som meieriene fordi det var uklart hvem sentralenes eiere var. I den grad komiteen gikk inn for skattefrihet måtte den lovrettslige løsningen ligge i at melkesentralene ble definert som en skattefri institusjon på linje med Kongen og kirken.⁴⁴

Kommunalkomiteens flertall, alle unntatt Høyres representanter, sluttet seg Finansdepartementets lovtekniske løsning. Deres begrunnelse var at beskatningen av inntektene skulle foregå hos den enkelte melkeprodusent. De gikk derimot ikke nærmere inn på hvordan det skulle bli mulig for de lokale ligningsmyndigheter å fordele melkesentralenes betydelige egenkapital – og dens avkastning – på den enkelte melkeprodusent eller andelseier. Høyre støttet Finansdepartementet. Et skattefritak ville føre til at "meget betydelige beløp helt (ville) bli unntatt beskatning".⁴⁵

Under odelstingsbehandlingen druknet behandlingen av komiteens benkeforslag i andre endringer av skattelovene. Den korte debatten viste at finansminister Adolf Indrebø (AP) hadde stor forståelse for synspunktene blant sine embedsmenn, men at politiske hensyn var viktigere. Jon Sundby (BP) brukte anledningen til argumentere for at skattefrihet for melkesentralene også var i samsvar med prinsippet om stedbunden beskatning. Det vil si at inntekter fra melkeproduksjonen måtte beskattes på bygdene og ikke i byene. Han partifelle Nils Nersten medga at det i praksis ville bli vanskelig å sikre beskatning av melkesentralenes fonds, men dette problemet var det samme for meierienes del. Høyres Ivar Lykke registrerte oppgitt at var "håpløst" å følge vanlige skattepolitiske logikk når stortingsflertallet ønsket å støtte melkesentralene også på det skatterettslige området.

Skattelovene fikk i 1936 derfor et tillegg om at "Sammenslutninger av melkeprodusenter i prisregulerende øiemed (melkesentraler) " var fritatt for all beskatning av inntekt og formue".⁴⁶ Melkesentralene skattefrihet fikk betydelige umiddelbare virkninger. Østlandske Melkesentral var blitt ilagt en skatt på 49.000 kroner av en skattbar formue på omkring to millioner kroner eller knapt 2,5 prosent, det vil si mindre enn prosentligningen skulle tilsi. Beskatningen av melkesentralen i Trøndelag lå på same nivå, mens Vestlandske melkesentral ble vesentlig lempeligere beskattet. Lovendringen

⁴⁴ FTD til kommunalkomiteen 17.6.1936, Innst.O XXV 1936: 4.

⁴⁵ Innst.O XXV 1936: 4-5.

⁴⁶ 22 stemte mot skattefritaket. OT 1936: 586-589. I LT 1936: 150-52 avfødte saken ingen debatt.

førte derfor også umiddelbart til å skape skattemessig likebehandling mellom melkesentralene.⁴⁷

Finansdepartementet luftet i 1965 tanken om at melkesentralenes skattefrihet måtte vurderes påny i lys av omleggingen av meieribeskatningen.⁴⁸ Det ble med tanken. Skattefritaket overlevde også skattereformen i 1992. Bestemmelsen er også tatt inn i den nye skatteloven av 1999 selv om melkesentralene da ikke lenger eksisterte.⁴⁹

6.3. Konklusjoner

Skattefritaket for melkesentralene fra 1936 er samvirkebeskatningens best bevarte hemmelighet. Den synes ikke å være omtalt hverken i meierisamvirkets jubileumlitteratur⁵⁰, i mye brukte håndbøker⁵¹ eller i de offentlige utredningene om samvirkebeskatningen.⁵² Man må ha vært godt kjent i skattelovene, den skatterettslige litteratur eller i meierisamvirkets økonomi for å kjenne til den.⁵³

Når man skal vurdere skattleggingens betydningen for meierisamvirkets utvikling og Tine høye egenkapitalandel ved fusjonen i 2002 må meieribeskatningen og skattefritaket vurderes under ett. Ved vurderingen er det rimelig å skille mellom flere faser. I meierisamvirkets barndom, frem til høyesterettsdommen i 1904, synes skattesystemet å ha virket nøytralt i den forstand at samvirkeforetak ble behandlet likt i forhold til andre eierformer. I den grad nevnte høyesterettsdom ble lagt til grunn for ligningspraksis frem til 1911 ble andelsmeierier beskattet vesentlig hardere enn private investoreide meierier på grunn av dobbeltbeskatningen som inntrådte knyttet til fortolkningen av prinsippet om stedegen beskatning.

Lovendringen i 1911 innebar at meieriene bare ble beskattet hos sine eiere. Under bestemte forutsetninger⁵⁴ ga dette andelsmeierier vesentlig konkurransefortrinn i forhold til rene investoreide meierier. Eierne av de sistnevnte

⁴⁷ OT 1936: 587-88.

⁴⁸ Innst. O XIII 1964-65: 8.

⁴⁹ Jf. § 2-30.1.2 og skatteloven for landet § 26 s.

⁵⁰ (Benterud 1978), (Borgen, Erland, og Ringen 1981), (Eikeseth 1980).

⁵¹ (Lie 1957): 138 ff.

⁵² (Finansdepartementet 1953a), (Finansdepartementet 1978).

⁵³ I (Greni, Trosvik, og Syversen 1991) er melkesentralene særskilt stikkord. Skattefriheten er omtalt i (Hegrenes, Hoveid, og Tjernås 1991): 48.

⁵⁴ Den viktigste var at bøndene som eide andelsmeierier ikke ble lignet etter regnskap, men det var det få som ble før 1952, jf. (Espeli 1990): 253-266. For disse kunne ligningsmyndigheten vanskelig la være å plusse på vedkommendes andel av meieriens inntekt og formue.

kunne vanskelig å unngå å bli deltakerlignet i samsvar med meieriets regnskap. For andelsmeieriene stilte saken seg anderledes fordi ligningsmyndighetene de fleste steder la til grunn andelseiernes andel av meierienes inntekt og formue var kapitalisert inn i prosentligningssystemet bøndene var underlagt. Frem til 1952 var beskatningen av andelseierne etter alt å dømme hovedsakelig av rent symbolsk karakter.

Over tid ga dette andelsmeieriene et betydelig konkurransemessig fortrinn sammenlignet med andre eierformer. Dette representerer en helt sentral forklaring på meierisamvirkets totale gjennomslag i løpet av mellomkrigstiden som ikke er nevnt i litteraturen. Sammen med melkesentralenes skattefritak fra 1936 innebar dette at meierisamvirke drev praktisk talt skattefritt frem til 1952 for mesteparten av sin virksomhet. Dette var vesentlig gunstigere skattebetingelser enn resten av landbrukssamvirke hadde i samme periode. Det la grunnlaget for en betydelig egenkapitaloppbygging i en periode da skattetrykket økte vesentlig for bedrifter og personer.

Høyesterettsdommen i 1951 og overgangen til regnskapsligning i jordbruket fra 1952 innledet en ny fase. Deltakerligningen av meieriene i perioden 1951-1965 innebar sannsynligvis en vesentlig hardere beskatningen av melkeprodusent og meieri sett under ett enn samvirkeforetak underlagt prosentligning. Finansdepartementet anslo i 1964 at den gjennomsnittlige beskatningen av meierienes inntekt lå på anslagsvis 10 prosent til staten.⁵⁵ Kommuneskatten kom i tillegg.⁵⁶ Selskapsskatten til staten av antatt inntekt var til sammenligning 30 prosent.⁵⁷

Den skjerpede skattleggingen av meieriene gjennom deres eiere gjorde det mer aktuelt å redusere meierienes overskudd gjennom skattefri fondsoppbygging i melkesentralene. Det er ikke undersøkt om, eventuelt i hvilken grad, fastsettelsen av den vedtektsfestede avsetningen av bruttoomsetningen i melkesentralene til deres fond ble brukt systematisk for å utnytte sentralenes skattefrihet.⁵⁸

⁵⁵ Innst. O XIII 1964-65: 8. Det opplyses ikke om inntekten var før eller etter bonus/etterbetaling til leverandørene.

⁵⁶ Hvor eventuelt forsørgerfradrag hadde stor betydning. Se (Borgenvik, Aukrust, og Øien 1958): 57-59 om beregningen av kommuneskatten.

⁵⁷ + 8 % av fondsinntekten, jf. (Borgenvik, Aukrust, og Øien 1958): 72.

⁵⁸ Jf. (Eikeseth 1980): 179. Stikkprøver i årsberetningene fra Østlandets Melkesentral i 1950 og 1955 viser at her må det foretas langt mer systematiske kildestudier for å nå noen konklusjon. På grunn av melkesentralenes rolle i prisutjevningssystemet var deres bruttomsetning identisk med verdien av alle melkeleveransen til meieriene.

Overgangen til prosentligning i 1965 skapte større muligheter for lønnsom og lovlig skattetilpasning mellom meieri og melkesentral enn tidligere. Muligheten lå primært i at sentralenes fond ble økt samtidig som midlene ble lånt tilbake til meieriene til gunstig rente.⁵⁹ Dermed kunne meieriernes skattbare formue, som var utgangspunktet for prosentligningen og inntektsskattegrunnlaget, reduseres. Det er vanskelig å tenke seg at skattemessige hensyn ikke hadde betydning for oppbyggingen av melkesentralenes fond som var mye større enn deres drift krevde.⁶⁰

Det er derimot liten tvil om at NMLs kommersielle og markedsregulerende virksomhet, som skjedde i regi av Norske Meieriers Salgsentral, ble drevet i balanse i eller med underskudd dekket av NML. Den sentrale egenkapitaloppbyggingen foregikk i NML og melkesentralene som var skattefrie institusjoner.⁶¹

Omorganiseringen av meierisamvirke på 1980-tallet knyttet til utviklingen av større distriktsmeierier, sammen med en videreutvikling av Riksoppgjøret, gjorde etterhvert melkesentralene overflødige i regulerings-systemet.⁶² Midt på 1980-tallet ble melkesentralene oppløst.⁶³ Det sentrale spørsmålet sammenheng var om oppløsningen eller likvidasjonen av den juridiske personen skulle utløse gevinstbeskatning, i samsvar med skatterettens alminnelige prinsipp om realisasjon, eller ei. NML klarte, ved bistand fra landets fremste skatterettslige ekspertise, å få Finansdepartementets aksept for et skattefritak. Dermed kunne melkesentralenes omfattende egenkapital overføres skattefritt til meieriselskapene innenfor melkesentralenes område.⁶⁴

Fra 1911 og frem til 1992 hadde meierisamvirke sett under ett en klart gunstigere beskatning enn samvirke innenfor foretak kjøtt- og eggsektoren. Forskjellen med de markedsregulerende selskapene, Kjøtt- og fleskesentralen og Eggsentralen, er spesielt markant. For disse var det aldri snakk om skattefritak. For det enkelte meieriselskap var det ikke gitt at

⁵⁹ Jf. (Eikeseth 1980): 179. Den skattefrie fondsoppbyggingen i melkesentralene gjorde det også lettere for meieriene å finansiere moderniseringer i sterk politisk styrt lånemarked hvor meieriene ikke hadde høy politisk prioritet.

⁶⁰ Fondet i Østlandets Melkesentral utgjorde f.eks. i 1978 127 mill.kr, jf. (Eikeseth 1980): 179. (Sørensen 1980) omtaler ikke fondet.

⁶¹ UTV 1961: 191-192, (Hegrenes, Hoveid, og Tjernås 1991): 48, (Benterud 1978): særlig 260 ff.

⁶² Jf. (Holmen 1987) og (Vatn 1990).

⁶³ (Hegrenes, Hoveid, og Tjernås 1991): 72 ff, særlig 76.

⁶⁴ Muntlige opplysninger fra Lars Sandstad og Harald Arnesen i Tine.

prosentligning nødvendigvis var den gunstigste beskatningsform. Det var for en del avhengig av hvor i investeringscyklusen de var og i hvor stor grad de satset på egenkapitalbaserte eller lånefinansierte investeringer og hvor høy ligningstakstene av deres faste eiendom var. Omkring 1990 skal ”bare et mindretall av meieriene benyttet adgangen til prosentligning” fordi skattbar inntekt ble lavere med regnskapsligning.⁶⁵

Selv om meierisamvirke sett under ett hadde gunstige skattevilkår, hadde også dets skattefordeler sine klare grenser frem til 1992. Den før nevnte kaseindommen, jf. kap. 5.2.1, var det viktigste eksempel på det. Den førte sannsynligvis til at lignende industriell videreføring som kasein og som ikke kunne defineres som en integrert del av markedsreguleringen, slik som produksjon av tørrmelk, sannsynligvis ble beskattet som aksjeselskap.⁶⁶

Et annet nytt og stadig viktigere produkt for meieriene etter 1945, iskrem, ble lenge produsert av de enkelte meieri. Etterhvert ble iskremproduksjonen skilt ut i egne samvirkeforetak som senere fusjonerte til det vi kjenner som Diplom-Is eller Norsk Is. Disse foretakene ble skattlagt som aksjeselskap.⁶⁷ Skattemyndighetenes vurdering ble på dette punkt ble muligens påvirket av at meierisamvirkets iskremproduksjon stod overfor likeverdige konkurrenter med en annen eierform.

⁶⁵ I praksis var det vel slik at høyesterettsdommen fra 1935 slo inn å bestemme at prosentligningen ikke kunne gi høyere skattbar inntekt regnskapsmessig overskudd, jf. Notat til Styret i Landbrukssamvirkets Felleskontor fra Per Magnus Øverås 17.4.1991, NKLS arkiv, samvirkebeskatning boks 1.

⁶⁶ (Borgen, Erland, og Ringen 1981): 318-319, (Eikeseth 1980): 185-188. Hvorvidt det samme var tilfelle for meierisamvirkets innkjøpssamvirke, Landteknikk, er ikke undersøkt konkret, men lite tyder på prosentligning, jf. UTV 1961: 189.

⁶⁷ (Greni, Trosvik, og Syversen 1991): 924. Det påpekes her at meieriers salg av iskrem produsert av andre meierier også falt utenfor samvirkebeskatningens rekkevidde. Om fremveksten av Norsk Iskrem, se (Grønli 1995). Jf. også (Finansdepartementet 1953a): 35.

7. Forvitring og midlertidig konsolidering, 1966-1988

Overgangen til prosentligning av meieriene i 1965 representerte kompletteringen av skatteregimet fra 1911. Denne lovmessige konsolideringen under full parlamentarisk enighet ble likevel snart etterfulgt av en forvitring av skatteregimets faglige og politiske grunnlag.

Forvitringen hadde ingen sammenheng med rettspraksis i perioden. Ligningspraksis var mindre rettslig omstridt enn noen gang siden 1911. Mellom 1966 og 1992 hadde Høyesterett ingen sak om samvirkebeskatningen på sitt bord. Også i lavere rettsinstanser glimret slike saker stort sett med sitt fravær. Slik sett var skatteregimet mer stabilt enn noen gang tidligere.

Selv om det tok 25 år før skatteregimet falt, ble forvitningsprosessen innledet med den omfattende gjennomgangen av det norske skattesystemet Skattekomiteen av 1966 stod for. I den grad det kan pekes ut pådrivere bak prosessen stod Finansdepartementets offentlig oppnevnte utredningsutvalg sentralt som premissleverandører sammen med departementets embedsverk på skatteområdet. Det var i høyeste grad tilfelle ved regimeskiftet 1989-1991. Den klareste politiske styringsambisjonen stod Willoch-regjeringen og finansminister Rolf Presthus (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.

7.1. 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 ambisjon var imidlertid langt større. Målet var å dreie det offentliges totale skatteproveny fra direkte til indirekte skatter, eller fra inntektsskatt til avgifter. Sandberg-utvalgets mandat inkluderte derfor også en gjennomgang ”på fritt grunnlag” av hele skatte- og avgiftssystemet. Ved vurderingen av selskapsbeskatningen ble også beskatningen av samvirkeforetak berørt.¹

¹ (Finansdepartementet 1968): sitat 1. Jf. ellers (Borgenvik 1968).

Sandberg-utvalgets beskrivelse, analyse og anbefaling om avvikling av mesteparten av samvirkebeskatningens regler, representerte et frontalangrep. Angrepet må utfra både faglige og politiske synsvinkler karakteriseres som lyn fra klar himmel. Selv om de økonomiske fagtidsskriftene inneholdt en rekke artikler om bedriftsbeskatningen på første halvdel av 1960-tallet, tok få eller ingen av dem klart til orde for skattemessig likebehandling eller nøytralitet mellom organisasjonsformer.² Den massive kritikken ble delt av 10 av utvalgets 13 medlemmer, deriblant alle fagøkonomene, samt Venstres representant i utvalget.³ Det er ikke undersøkt i hvilken grad utvalgets sekretærer, som kom fra Finansdepartementets skattelovavdeling,⁴ la frem grunnlagsmaterialet for kritikken, men det virker sannsynlig.

Vi vil sitere relativt utførlig fra innstillingens relativt knappe, men bastante kritikk av samvirkebeskatningen: Utfra ”de opplysninger som komiteen har fått fra tjenestemenn i ligningsetaten” var samvirkeforetakenes selv-angivelser ”.. 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.

² Basert på en gjennomgang av innholdsfortegnelsen i *Bedriftsøkonomen* og *Statsøkonomisk Tidsskrift* 1960-1967.

³ 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.

⁴ Det var juristene Bjørn Wichstrøm og Sven Lødrup.

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 av skatteregler og ligningspraksis 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 veletablerte foretagender som med hensyn til egenkapital, markedsposisjon m.v. ikke skiller seg vesentlig fra konkurrerende bedrifter av ikke-kooperativ art. 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.”⁵

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 vanlig regnskapsmessig overskudd. Inntekten skulle først skattlegges etter fradrag for ”bonus til medlemmene”.⁶

Flertallets begrunnelse for å likestille samvirkeforetakenes mest mulig med andre foretak minnet mye om den generelle 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”.⁷ Det var i samsvar med skattelovens grunnleggende evneprinsipp samtidig som en slik utvidelse av skattegrunnlaget ville gjøre det mulig å redusere skattesatsene.

Under skattereformen 1989-91 hadde evneprinsippet mye mindre betydning. Et av skattesystemets hovedmål skulle da være å skape effektiv ressursbruk. Reduserte skattesatser hadde da en egenverdi fordi det reduserte mulighetene for skattetilpasning som var samfunnsøkonomisk ulønnsom. Argumentet om ligningsmessig forenkling stod også mye mer sentralt i 1968 enn i skattereformen i 1991.

⁵ (Finansdepartementet 1968): 182 utvalget brukte som oftest ”kooperativ” som fellesbetegnelse på samvirkeforetak.

⁶ (Finansdepartementet 1968): 304.

⁷ (Finansdepartementet 1968): 305.

Flertallet i Sandberg-utvalget mente at ”de forhold som i sin tid begrunnet de særlige beskatningsregler for de forskjellige typer samvirkelag, er neppe lenger til stede – eller er i hvert fall vesentlig redusert i betydning”. I denne sammenheng ble særlig 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” med hensyn til disponeringen av overskuddet. Eiernes forventning om bonus respektive aksjeutbytte måtte avveies ”mot bedriftens behov for å legge opp egenkapital”.⁸ 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 var 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. Ut fra andre deler av utredningen fremgikk det at begrunnelsen for den lavere skattesatsen var at små samvirkeforetak konkurrerte med personlig næringsdrivende som midt på 1960-tallet hadde lavere marginalsatt en aksjeselskap for inntekter under nevnte nivå.⁹

Utvalgets mindretall,¹⁰ som ikke tok avstand fra flertallets knusende kritikk av ligningspraksis, ville videreføre status quo, men med viktige modifiseringer. Mindretallet mente muligens at de opprinnelige begrunnelsene fortsatt var gyldige, men ga ingen prinsipiell begrunnelse for en videreføring av samvirkeforetaks spesielle regler. Flertallets aksept av fradrag for kjøpebonus innebar jo at et nytt forsvar på mange måter måtte etableres. 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.”

⁸ (Finansdepartementet 1968): 305.

⁹ (Finansdepartementet 1968): 183, 306.

¹⁰ Mindretallet bestod av utvalgets formann gårdbruker og sivilagronom Ole Rømer Sandberg, APs finanspolitiker på Stortinget 1958-1965, Trond Hegna og hans partifelle banksjef og cand.oecon Per Dragland som var statssekretær i Finansdepartementet 1963-65 da Gerhardsen-regjeringen ønsket å skattlegge meieriene som aksjeselskap.

I og 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. Selv om mindretallets argumentasjon ikke kan avvises fullt ut, var den antydende skattetilpasning lite sannsynlig.

Mindretallet mente 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. Behovet for strukturrasjonalisering ble åpenbart ansett som spesielt akutt i meierisamvirke. Der anbefalte mindretallet en flat statsskatt på 10 prosent.¹¹

7.1.1. Reaksjonene på Sandberg-utvalgets innstilling

Reaksjonene var som man kunne forvente. Handelsstandsforbundet jublet¹² mens samvirkets representanter fastholdt status quo. Få andre var imidlertid interessert i saken i den skattepolitiske reformprosessen hvor store deler av skatte- og avgiftssystemet lå i støpeskjeen. Samvirkeorganisasjonene var både overrasket og stilte seg uforstående til den ligningstekniske kritikken av gjeldende regelverk. ”Mulige feil kan rettes innenfor gjeldende ordning,” anførte NKL.¹³

Ligningsutvalget, som representerte landets ligningssjefer, understreket behovet for endringer. Ligningen av samvirkeforetak var komplisert og svært arbeidskrevende samtidig som ”den legger beslag på de mest kvalifiserte tjenestemenn ved ligningskontorene” uten at ligningen nødvendigvis ble riktig i forhold til regelverket.¹⁴ Man kan legge til at ressursbruken ble enda mer diskutabel sett i forhold til det begrensede skatteproveny ligningen av samvirkeforetak representerte. Riksskattestyret var enig i at forslaget ville bety en klar forenkling. Det mente likevel at rent skattepolitiske avveininger og ikke ligningstekniske hensyn måtte være avgjørende. Slike vurderingen var ikke Riksskattestyrets ansvar.¹⁵

¹¹ (Finansdepartementet 1968): 306-307.

¹² Ot.prp.nr.17 1968-69 Vedlegg: 127-128.

¹³ Ot.prp.nr.17 1968-69 Vedlegg: 133.

¹⁴ Ot.prp.nr.17 1968-69 Vedlegg: 53. Jf også 127-128.

¹⁵ Ot.prp.nr. 17 1968-69 Vedlegg: 14.

Samvirkeutvalget engasjerte seg ikke i saken.¹⁶ Det kan ha hatt sammenheng med at landbrukssamvirke og kooperasjonens oppbygging og ikke minst medlemmenes eierskap til "sitt" samvirkeforetaks egenkapital var grunnleggende ulik. I kooperasjonens standardvedtekter på 1960-tallet hadde medlemmene bare krav på tilbakebetaling av sitt ansvarsinnskudd uten noen form for forrentning ved utmelding eller oppløsning av samvirkeforetaket.¹⁷

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.¹⁸ Det var ikke grunnleggende ulikt situasjonen ved oppløsningen av et aksjeselskap. Dette hadde konsekvenser for hvilke argumenter som kunne brukes med troverdighet i skattedebatten.

Mesteparten av NKLs uttalelse, som ble støttet av LO, var en understrekning av at kooperasjonens særpreg ikke kunne begrunne den form for likebehandling som Skattekomiteen av 1966 foreslo i forhold til aksjeselskap. NKL var enig i at det skattepolitiske stridsspørsmål som gjenstod var behandlingen av samvirkeforetakens tilbakeholdte overskudd som ble avsatt til egenkapital. Et hovedargument var det nevnte poeng om at medlemmenes rett til samvirkeforetaketets formue var begrenset til ansvarsinnskuddet. Denne begrensede rettigheten var også grunnlaget for det åpne medlemsskapet med et små, nærmest symbolske ansvarsinnskudd. NKL medga at aksjeselskap hadde vært gjenstand for dobbeltbeskatning, men den var foreslått opphevet slik at denne forskjellsbehandlingen ville opphøre.

Den prinsipielle kjernen i NKLs argumentasjon for at tilbakeholdte overskudd ikke skulle beskattes på ordinær måte synes å ha vært at medlemmene i stedet kunne ha valgt å bruke dem til 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 handelstransaksjonene i løpet av året var det urimelig å beskatte det som inntekt på samvirkeforetaket hånd. NKL dro imidlertid ikke konsekvensen

¹⁶ I alle fall ikke i den forstand at de sendte en særskilt høringsuttalelse.

¹⁷ 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.

¹⁸ (Lie 1957): 37-40, 85-88.

fullt ut og foreslo at ”tilgodehavende” skulle betraktes som en gave. Gaver over et visst oppfang kunne jo utløse arveavgift hos samvirkeforetaket.

NKL mente at ordinær skattlegging av tilbakeholdte overskudd ville redusere samvirkeforetakenes fondsoppbygging. Man var likevel mer opptatt av andre effekter av den foreslåtte skatteendringen. En lavere vekst i samvirkeforetakenes egenkapital ville også redusere deres mulighet til å utbetale kjøpebonus. Mesteparten av forbrukernes låneinnskudd i samvirkelagene bestod nemlig av kjøpebonus som ikke ble tatt ut.¹⁹ Kooperasjonens avhengig av det ordinære kredittmarkedet ville derfor øke på to fronter.

Landbrukets Sentralforbund (LS) håndterte saken fra landbrukets side. LS’ prinsipielle forsvar bygde på at aksjeselskapets eneste formål var kapitalavkastning for eierne. Man så 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 at samvirkeforetak som fulgte aksjelovens krav om vekslende medlemsskap og kapital, var den eneste selskapsform - i tillegg til aksjeselskapet - som tilfredstilte de rettslige krav for selskap med begrenset ansvar.²⁰

Kjernen i LS’ forsvar var historisk og strategisk. Det strategiske knyttet seg til at medlemmenes andelskapital måtte holdes lav. I motsatt fall ville innmeldingskostnaden fungere som en barriere og redusere organisasjonsformens konkurranseevne. Den historiske begrunnelsen var at bøndene fortsatt tilhørte ”grupper med lave inntekter”. Dessuten var landbruket fortsatt inne i en

¹⁹ Ot.prp.nr.17 1968-69 Vedlegg 132-133, jf også 232.

²⁰ (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 at samvirkelag måtte stiftes som et selskap med vekslende kapital og medlemstall falt bort, jf. (Skåre 1976): særlig 387.

vanskelig strukturell endringsprosess. Den ville bli forverret hvis skattereglene ble endret i landbrukssamvirkets disfavør.²¹

Fiskarlaget hevdet at fondsoppbyggingen i de lovbeskyttede fiskesalgslagene måtte anses som en del av deres næringsøkonomiske reguleringsfunksjon. Det vil si at fondenes primære formål var å jevne ut de stor inntektsvariasjonene fiskerne opplevde. I den grad fondene faktisk ble brukt på denne måten og ikke viste en betydelig økning over tid synes argumentet svært tungtveiende. Da var det lite rimelig å beskatte annet enn formuesavkastningen.²²

7.1.2. Borten-regjeringens svar

For Borten-regjeringen var samvirkebeskatningen en varm potet, ikke minst internt. Høyre hadde programfestet skattemessig likestilling fra 1957. Handelsminister Kåre Willoch presset på for dette, men mellompartiene motsatte seg ednringer.²³ Løsningen var å skyve problemet foran seg. Uansett løsning ville jo beskatningen av samvirkeforetak ikke representere noe stort skatteproveny for det offentlige.

Offentlig mente finansminister Ole Myrvoll (V)²⁴ at Sandberg-komiteens innstilling ikke ga et tilstrekkelig beslutningsgrunnlag til å endre samvirkebeskatningen. Finansdepartementet fant 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” Finansdepartementet konkluderte derfor med at det måtte nedsettes et nytt utvalg for å utrede saken. Det mest overraskende ved departementets omtale av saken var likevel påstanden om at utformingen av skattereglene siden 1911 hadde hatt som siktemål at samvirkeforetak ”skulle

²¹ 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 samvirkeforetakene. 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.

²² Ot.prp.nr.17 1968-69: 167.

²³ (Willoch 2002): 138.

²⁴ Myrvoll var økonomiprofessor ved NHH og kollega av Gerhard Stoltz da han ble finansminister i 1965.

bli mest mulig likestilt med den private næringsdrift med hensyn til inntektsbeskatning”. Det var en ytterst diskutabel historiefortolkning selv om samvirke gjerne støttet den etter 1945.²⁵

Finanskomiteen var enig i departementets konklusjon.²⁶ Saken avfødte dermed ingen debatt under endringene av selskapsbeskatningen 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. 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 inntektsskatt 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.²⁷

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 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.²⁸

Lovendringene i 1969 innebar at samvirkeforetakenes skattemessige konkurransefortrinn ble mindre enn tidligere i forhold til aksjeselskap. Lovendringens viktigste effekt var sannsynligvis å gi personlige næringsdrivende som drev virksomhet i noe større omfang med god lønnsomhet et sterkere skattemessig incentiv enn tidligere til å omorganisere

²⁵ Ot.prp. nr.18 1968-69: 45.

²⁶ Innst.O. XVIII 1968-69: 14.

²⁷ (Bugge 1971): 1-2, Ot.prp.nr.19 1968-69.

²⁸ (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 livsforsikrings-selskaper og sparebanker ble derimot satsmessig likestilt m.ht. formuesskatten fra 1973. Sparebankene var fritatt for all beskatning 1976-1982.

sin virksomhet til aksjeselskap. I forhold til denne type konkurrenter hadde samvirkeforetak store skattemessige fordeler.

7.2. Samvirkebeskatningsutvalget

Høsten 1969 oppnevnte Finansdepartementet et bredt partssammensatt utvalg, ledet av Helge Haslev, en ukjent sorenskriver fra Aurdal, for å vurdere hele sakskomplekset. Utvalget hadde tre medlemmer fra samvirke, som var representert med tre av sine fremste tillitsvalgte²⁹, tre fra ”næringslivet for øvrig”³⁰ og tre ”frittstående”³¹. 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 ”lettere” kunne ”håndheves i praksis”. Utvalget skulle også sammenligne den norske samvirkebeskatningen med andre, særlig ”skandinaviske land”.³²

Hverken Haslev eller Finansdepartementet syntes åpenbart at saken hastet. Innstillingen ble først avgitt mer enn åtte år senere!³³ Over halvparten av innstillingen bestod av en bred gjennomgang av samvirkets historiske fremvekst og dagsaktuelle status, men med få opplysninger om for eksempel egenkapitalutvikling og -status sammenlignet med andre organisasjonsformer. Skattesystemets mulige betydning for utviklingen ble ikke analysert. Beskrivelsen av beskatningen i andre land var kortfattet og lite analytisk.

Det hadde trolig sammenheng med at utvalget var splittet i to til tre fraksjoner. Samvirkets representanter holdt fast ved det eksisterende system og fant ingen svakheter av betydning. Resten av utvalget var enig om overgang til regnskapslikning etter fradrag for bonus, men var splittet med hensyn til hvor omfattende fradragsordninger eller skattefordeler for øvrig som skulle innføres. Finansdepartementets representanter ville gå lengst,

²⁹ Fiskebåtredere Trygve Olsen, Fiskerlaget, 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.

³⁰ Direktør Paal Brunsvig, Handelsstandsforbundets skatteekspert som også hadde vært medlem Sandberg-komiteen, ass.dir. Terje Larsen, Handelsstandsforbundet og avdelingsdirektør Finn Stranger i Industriforbundet.

³¹ Foruten Haslev, ekspedisjonssjef John Vinnem i skatteavdelingen i Finansdepartementet og fylkesskattesjef Lars Nilsen.

³² (Finansdepartementet 1978): 9-10.

³³ 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.

mens formannen støttet representantene fra handelsstanden og Industriforbundet.

Få av utvalgets forslag fra varierende flertall ble realiteter ved lovbehandlingen i 1984 og ingen av de viktigste eller 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 slike 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 få til regnskapsligning etter fradrag for bonus. Dernest hvor store skattefordeler Finansdepartementets representanter var villig til å gi samvirkeforetak for å oppnå det samme.

Det bør også understrekes at det eneste offentlige utvalget som har drøftet samvirkebeskatningen overfor primærnæringene og kooperasjonen sett under ett, overhode 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 en begrenset troverdighet. De var mer opptatt av å beholde det etablerte samvirkets skattefordeler enn å forsvare organisasjonsformen som sådan.

7.2.1. Ligningspraksis og skattefordelens omfang

Utvalget var delt i to i vurderingen av eksisterende regelverk, ligningspraksis og skattefordelens omfang. Flertallet mente 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 kommuner, men også mellom foretak. Det ville ofte være vanskelig å unngå at de største og mest verdifulle foretakene fikk de største skattefordelene. Selv om flertallet stilte seg spørrende til den lave proSENTSATS (3,5 %) som ble brukt, ville en økning ikke nødvendigvis bringe skattbar inntekt mer i samsvar med evneprinsippet.

Samvirkets representanter synes ikke den sannsynlige forskjellsbehandlingen var spesielt bekymringsfull. ”Praksis er vel innarbeidet.” Mye kunne angivelig løses ved bedre sentral veiledning ved takseringen.³⁴

Utvalget fant det ikke nødvendig 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. Han hadde i 1968 uttalt at slik tilleggsvirksomhet ikke kunne utgjøre mer enn 50 prosent av totalomsetningen. Lovfesting av en slik andel var imidlertid ikke hensiktsmessig.³⁵

Hovedstriden om kriteriene for å være et samvirkeforetak i skattemessig forstand innenfor de utvalgte sektorer dreide seg om hvor stor andel av omsetningen et samvirkelag som måtte være knyttet til medlemmene. Det hadde, i motsetning til salgssamvirke i primærnæringene, ikke vært avklart gjennom ligningspraksis. Handelsstandens representanter mente kooperasjonen burde underlegges samme krav som salgssamvirke i primærnæringene, det vil si maksimalt 15 til 20 prosent av omsetningen til ikke-medlemmer.³⁶ Finansdepartementets representanter mente ”en kvalifisert andel” definert til omkring 2/3, 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”. For å unngå det burde grensen trekkes ved 50 prosent. Begrunnelsen for et så liberalt krav var at foretaket skulle slippe å avvise tilfeldige kunder som turister.³⁷ Stortinget lovfestet i 1984 et krav om 50 prosent.

Utvalget hadde ønsket å dokumentere samvirkeforetakenes ”faktiske skattebelastning” sammenlignet med foretak som ble regnskapslignet. Dette viste seg langt vanskeligere enn man hadde trodd. Skatteforskningsgruppen ved Statistisk Sentralbyrå mente det ikke var mulig å finne statistiske data for personlig næringsdrivende i varehandelen. Blant dem ville også annen inntekt og formue inngå i skattestatistikken. Dermed bortfalt mange av

³⁴ (Finansdepartementet 1978): 148-149.

³⁵ Dette dreide seg f.eks. om et samvirkelag som drev kafé eller drev utleie av fast eiendom, jf. (Finansdepartementet 1978:): 147, 149.

³⁶ Utvalget var enig om at den samme regel burde gjelde for innkjøpssamvirke i primærnæringene. Det ble også vedtatt i 1984.

³⁷ (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).

kooperasjonens konkurrenter. Statistisk Sentralbyrå sammenstilte skattebelastningen målt i andel av omsetningen mellom samvirkeforetak og aksjeselskap i varehandelen. Innenfor hele detaljleddet i dagligvarebransjen kunne tallene tyde på samvirkelagene betalte en større andel av omsetningen i skatt enn aksjeselskapene (0,34 mot 0,22 prosent). Resultatene var imidlertid langt fra entydige samtidig som tallene var beheftet med betydelig usikkerhet.

Utvalget oppga dermed sin ambisjon om å kvantifisere samvirkeforetakenes skattefordeler på landsbasis. Man forsøkte heller ikke å undersøke et representativt utvalg foretak. Begrunnelsen var at det ville herske stor usikkerhet ved tallene man fant uansett bruk av ressurser til en slik undersøkelse.³⁸

I stedet plukket man ut 16 samvirkeforetak fra tre fylker og beregnet deres skatt hvis de hadde vært lignet som aksjeselskap sammenlignet med deres faktiske beskatning i 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 vesentlig vanskeligere å kontrollere. Resultatene var rimelig entydig for det lille utvalget. Aksjeselskap ville blitt til dels flere ganger hardere beskattet. For de 16 samvirkeforetakene sett under ett innebar skattesystemet at halvparten (51,8 %) av overskuddet etter regnskapet (dvs etter at bonus var fratrukket) kunne avsettes til egenkapitalen helt skattefritt. For de to fiskesalgslagene som inngikk i undersøkelsen var det snakk om mer enn 80 prosent, mens samvirkelagene lå i andre delen av skalaen. I den grad dette var representativt hadde med andre ord kooperasjonen de minste skattefordelene og fiskesalgslagene de største med samvirkeslakterier nærmest fiskesalgslagene.³⁹ Det virker rimelig utfra kooperasjonens vektlegging av kjøpebonus sammenlignet med fiskesalgslagene som ikke brukte det.

Utvalgets flertall la betydelig vekt på den alternative beregningen av de 16 samvirkeforetakene. Samvirkets medlemmer mente dette materiale ikke ga noe grunnlag for å øke beskatningen av samvirkeforetak. Uansett er det påfallende hvor liten energi utvalget brukte på å avklare omfanget av samvirkets skattefordeler. Innenfor kjøttsektoren fantes det for eksempel en

³⁸ En av begrunnelsene var at man fortsatt ville være avhengig av samvirkeforetakenes historiske regnskap samtidig som de på grunn av prosentligningen ikke hadde hatt noe incentiv til å følge skattelovens avskrivningsregler, jf. (Finansdepartementet 1978): 162.

³⁹ (Finansdepartementet 1978): 163-165, 172.

rekke aksjeselskap man kunne sammenlignet med. Det ble ikke presentert noen følsomhetsanalyser for hvordan endringer i inntektsprosent og skattetakster ville kunne slå ut. Skattesatsene for samvirkeforetak var jo høyere enn for aksjeselskap for skattbar inntekt over 160.000 kroner i 1977.⁴⁰

7.2.2. Samvirkeforetakets egenart og skattesystemet

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 også 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 i den forstand at man konkurrerte med andre dagligvareforetak på pris og tilbud. Prinsippet om at medlemmene ikke hadde rett til kooperasjonens felleseide egenkapital stod 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.

Utover dette var utvalget uenig om det meste. Med unntak av samvirkets representanter mente utvalget av 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 enig om at inntektsskattetakstene for samvirkeforetak omfattet av særregler skulle være de samme som for selskaper og foreninger som ikke hadde ”erhverv som formål” (deriblant gjensidige skade- og livsforsikrings-selskaper). De hadde vesentlig lavere skattetakster enn aksjeselskap for inntekter under 50.000 kroner, men samme skattesats for inntekter utover dette.⁴¹ Dette forslaget hadde med andre ord primært betydning for mindre og lite lønnsomme samvirkeforetak

Handelsstandens og Industriforbundets representanter og formann Haslev gikk inn for at forbruksforeninger i tillegg kunne gis fradrag for avsetning til bonusfond i den delen av inntekten som 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

⁴⁰ (Finansdepartementet 1978): 168.

⁴¹ (Finansdepartementet 1978): særlig 195. Statsskatten for aksjeselskap var 27,8 % mot 7 % for de nevnte skattesubjekter for skattbare inntekter under 50.000 kr.

samvirkelag mulighet til å forhåndsgarantere kjøpebonus med en gjennomsnittlig skattekredditt på to og et halvt år av det avsatte beløp. I den grad kooperasjonen ikke endret sin prispolitikk og tok sikte på større kjøpebonus enn gjennomsnittet på 1,6 prosent,⁴² var den foreslåtte skattefordelen helt marginal, ja primært symbolsk. En av begrunnelsene for det var at kooperasjonen ikke lenger spilte noen særskilt rolle i prisdannelsen på dagligvarer utfra Prisdirektoratets undersøkelser.

Bonusfondet skulle begrenses til forbruksforeningene og NKL. Etter næringslivsrepresentantenes oppfatning hadde jordbrukets salgssamvirket så store konkurransemessige fordeler av markedsreguleringsordningene i jordbruksavtalesystemet at det var utelukket med 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. I den grad avsetningen ikke ble brukt til formål som ga inntektsfradrag ved ligningen, fikk samvirkeforetaket en skattekredditt på ti år. I en periode med sterk prisstigning, slik situasjonen var på slutten av 1970-tallet ville verdien av skattekredditten, vært spesielt stor. Hvis samvirkeforetaket brukte avsetningsordningen til investeringer, ville det få inntektsfradrag for halvparten av investeringen to ganger.⁴³ I den grad avsetningsordningen ble brukt fullt ut og utelukkende ble benyttet til investeringer ville den skattbare inntekten fra omsetning med medlemmene dermed halveres. Forslaget åpnet derfor for et reelt skattefritak på klart mer halvparten av regnskapsmessig overskudd ved full bruk av driftsfondsavsetningen. Driftsfondets logikk innebar dessuten et betydelig incentiv til etablering av nye samvirkeforetak innenfor de områder som var omfattet av særreglene.

Begrunnelsen for såpass betydelige skattefordeler varierte mellom ulike former for samvirke. Kooperasjonens rolle som konkurransemessig "korrektiv" var fortsatt viktig. Samtidig var det lite problematisk 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. På det punkt stilte saken seg annerledes for landbrukssamvirke. Det hadde på den annen side fått nye forvaltningslignende oppgaver knyttet til distriktsutbygging, markedsregulering og nasjonalt forsyningsansvar.

⁴² (Finansdepartementet 1978): 169, se ellers 173 ff.

⁴³ 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 %.

Salgssamvirkets integrerte rolle i jordbruksavtalesystemet innebar at det ikke kunne gjøres vesentlige endringer i deres skattebelastning uten at det fikk konsekvenser for hele næringen.⁴⁴ Stortingets inntektsopprappingsvedtak 1.12.1975 ble ikke nevnt. Det var likevel åpenbart at den planøkonomiske ambisjon vedtaket representerte også la føringer på den skattepolitiske handlefrihet i forhold til landbrukssamvirke.

Samvirkets representanter i utvalget begrunnet ikke hvorfor forslaget fra Finansdepartementets representanter var uakseptabelt. Hovedårsaken bak avvisningen var sannsynligvis at skattefordelene både ville bli mindre og mer gjennomsluktige samtidig som faren for et mindre forutsigbart system var betydelig. Den skattemessige oppmuntringen til nyetableringer og videreføring av små samvirkeforetak ble heller ikke oppfattet som 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. Kooperasjonens konkurransmessige rolle var viktigere enn 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 mottaksplikten.

7.2.3. Høringsrunden.

NKLs umiddelbare offentlige reaksjon var at utvalgsinnstillingen ikke ville føre til endringer av betydning.⁴⁵ NKL fikk rett. Utfallet var likevel ikke gitt.

Finansdepartementet sendte innstillingen raskt ut på høring, men med minst ett års svarfrist.⁴⁶ Saken hastet ikke. Høringsuttalelsene avspeilte sektorinteressene. Fiskeridirektoratet og Fiskeridepartementet støttet de innhentede

⁴⁴ (Finansdepartementet 1978): 181-184.

⁴⁵ *Forbrukeren* 1978/1: 1.

⁴⁶ Det følgende er hovedsakelig basert på materiale fra NKL skolens arkiv. Der ligger det ingen uttalelse fra Landbrukets Sentralforbund som representerte den eneste uttalen 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.

synspunktene fra Fiskarlaget og fiskesalgslagene om status quo. Landbruksdepartementet støttet også status quo. Det viste til at skatteskjerpelser for salgssamvirke i jordbruket ville utløse krav om inntektsskompensasjon i jordbruksforhandlingene. Subsidiært kunne man akseptere forslaget fra Finansdepartementets representanter om en driftsfondsordning slik som den var skissert.

Handelsdepartementet, fagdepartementet for handelsnæringen, uttalte seg bare om kooperasjonens skattevilkår. Handelsminister Hallvard Bakke mente 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.⁴⁷

De mange høringsuttalelsene fra handelsstanden og et fåtall fra industrien støttet forslagene om et minimum av skattefordeler til samvirke.

Skattedirektoratet og ligningssjefenes organisasjon støttet på det sterkeste overgang til regnskapsligning og behovet for klare regler. Forslag om at avsetningsordninger som var knyttet inntekten fra omsetningen til medlemmene ble derfor forkastet. Skattedirektøren fant også store svakheter ved forslaget til driftsfond. Det ville kunne oppmuntre til rent skattemotiverte investeringer. Reduserte skattesatser og fondsordninger for inntektsutjevning ville gi de ønskede skattefordeler på en langt bedre og enklere måte.

Sterk motstand mot endring fra samvirkeorganisasjonenes side⁴⁸, 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 i flere sammenhenger en stortingsmelding om saken.⁴⁹ Det skjedde ikke før

⁴⁷ 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.

⁴⁸ Jf. NKL til Finansdepartementet 23.10.1978, NKLS arkiv, boks 3 om samvirkebeskatning.

⁴⁹ *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.

stortingsvalget i 1981 som la grunnlaget for en ren Høyre-regjering. Høyre signaliserte at saken ville bli gitt høy prioritet etter en valgseier.⁵⁰

7.3. 1983-84: Høyre-regjeringens skatteforslag forkastes av Stortinget

Samvirkebeskatningen, som ikke fikk høyeste prioritet av Kåre Willochs rene Høyre-regjering, ble langt vanskeligere enn enkelte i partiet hadde trodd. Først våren 1983 la finansminister Rolf Presthus frem lovendringsforslaget om samvirkebeskatningen. De foreslåtte skattefordeler for samvirke gikk på tvers av partiprogrammets løfte om skattemessig likebehandling.⁵¹

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 1983.⁵² Dette er den eneste flertallsregjeringen siden Borten-regjeringens fall i 1971. Selv om Senterpartiet og Kristelig Folkeparti fungerte som Høyre-regjeringens parlamentariske støttepartier frem til juni 1983, skapte regjeringens økonomiske politikk betydelige konflikter. De ble i hovedsak løst fra sak til sak på Stortinget.⁵³

Det ble ikke tilfelle for Høyre-regjeringens samvirkeskatteforslag som ikke var klarert med støttepartiene på forhånd. Regjeringsomdannelsen førte ikke til at Senterpartiet fant en kompromissløsning med sine regjeringspartnere da saken ble behandlet i finanskomiteen. Senterpartiet valgte i stedet å skape flertall for status quo sammen med Arbeiderpartiet, SV og Venstre. Senterpartiets valg kan ha blitt påvirket av at nylig avgåtte sentrale ledere i landbrukssamvirke var godt representert i stortingsgruppen.⁵⁴ Samvirke

⁵⁰ 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”.

⁵¹ 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.

⁵² 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.

⁵³ Jf. (Willoch 1990): 225.

⁵⁴ 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.

hadde ikke tilsvarende talsmenn eller inntak i Kristelig Folkeparti, som stod sammen med Høyre om et forslag som skilte seg vesentlig fra regjeringens.⁵⁵

Stortingsbehandlingen i 1984 stadfestet i hovedsak status quo. På enkelte mindre og ukontroversielle punkt ble skatteregimet større, gjennom utvidelsene til innkjøpssamvirke innenfor skogbruk og fiske. På andre punkt ble langvarig ligningspraksis lovfestet. Den viktigste reelle endring var at kooperasjonen fikk større muligheter til å ekspandere blant ikke-medlemmer enn tidligere gjennom den nye 50 prosent-regelen. I tillegg ble det lovfestet at samvirkeforetaks formuesskatt ikke lenger skulle være høyere enn for aksjeselskap, jf. rammetekst. Slik sett kom det etablerte samvirke styrket ut av Stortingets behandling av saken.

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.*⁵⁶

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:

- a) Forbruksforeninger, med fast utsalgssted, *når mer enn halvparten av den regulære omsetning skjer til foreningens medlemmer.*
- b) Innkjøpsforeninger som fordeler forutbestilte varer blant sine medlemmer.
- c) Foreninger og lag som utelukkende eller hovedsakelig
 1. kjøper inn råemner eller driftsmidler til bruk i jordbruk, *skogbruk eller fiske,*

⁵⁵ 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.

⁵⁶ 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.

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 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 lignes etter bestemmelsene i § 52, sparebanker og gjensidige forsikringsselskaper 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.

På den annen side var det første gang at en regjering 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. Skatteregimet fra 1911/1917 var slikt sett svekket faglig og politisk. Det ble helt åpenbart i 1991 da en Arbeiderparti-regjering fremmet et forslag om ren regnskapsligning uten andre modifikasjoner enn de det hadde vært bred enighet om siden 1965. 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?

Hovedforklaringene på at samvirkeorganisasjonene klarte å torpedere forslaget om regnskapsligning i 1983-84 var tre. For det første brukte Høyre-regjeringen saken som en symbolsak overfor egen kjernevelgere. For det andre inngikk regjeringens forslag ikke i noen større eller helhetlig pakkeløsning, slik som Arbeiderparti-regjeringens i skattereformen i 1991, og kunne derfor behandles helt isolert. For det tredje foregikk den parlamentariske behandlingen av skattereformen i 1991 med ekspressfart

basert på forutsetningen om relativt brede og helhetlige kompromisser. Fraværet av de sistnevnte forhold i 1983/84 innebar at samvirkeorganisasjonenes hadde syv måneder til å planlegge og gjennomføre sin systematiske lobbyvirksomhet. Den var etter alt å dømme mer omfattende og basert på bedre kontakter og flere støttespillere på Stortinget enn motstanderne i Handelsstandsforbundet klarte å mobilisere.

Vi skal se litt nærmere på beslutningsprosessen.

7.3.1. Et lovforslag etter krav fra statsministeren

Etter at Rolf Presthus overtok som finansminister høsten 1983, ble han umiddelbart orientert av skattelovavdelingens underdirektør Eivind Saxlund om utvalgsinnstillingen Saxlund hadde vært medansvarlig for. Siktemålet var å få politiske signaler om hvordan avdelingen skulle gripe saken an etter regjeringsskiftet. Til Saxlunds overraskelse fikk han ingen respons fra Presthus eller statssekretær Kjell Storvik. De prioriterte andre saker. Det gjaldt blant annet gjeninnføring av kommunal beskatning av sparebankene, som var blitt skattefrie institusjoner i 1976, fra 1983.

Lite synes å ha skjedd før statsminister Willoch i et foredrag i Handelsstandsforbundet i mai 1982 varslet at regjeringen ville handle i saken. Flere statssekretærer signaliserte etterhvert offentlig at regjeringen primært tenkte på 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 at samvirke beholdt en felles holdning.⁵⁷

Samtidig vurderte NKL hvordan man skulle stille seg til mulige alternativ. Det var ikke lett, men det ble understreket at en dobling eller tredobling av prosentligningsatsen (3,5 %) ville kunne gjøre regnskapsligning til et bedre alternativ. NKL beregnet i 1983 kooperasjonens egenkapitalforrentning i 1980 og 1981 til henholdsvis 8,1 og 11,1 prosent.⁵⁸

NKL var meget godt orientert om regjeringens overlegninger i saken. Inge R. Manum, en nær medarbeider til NKLs styreformann, Magne Bølviken,

⁵⁷ 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.

⁵⁸ NKL skolen, H/bh 13.6.83 Ad Ot.prp.63 1982/83 og notat juni 1982 Harald Franck Halvorsen
Momenter vedrørende samvirkebeskatning.

var nemlig fortrolig omgangsvenn med Rolf Presthus. Presthus holdt Manum orientert om sentrale utviklingstrekk. NKLs administrasjon hadde nær kontakt med skatteavdelingens saksbehandler Saxlund. Han karakteriserte Presthus som ”en enkel og liketil pragmatiker” som hadde sans for Saxlunds komiteforslag, mens Willoch ”sterkt” motsatte seg så store skattefordeler.⁵⁹

22. april 1983 la regjeringen frem sitt knapt begrunnende lovendringsforslag.⁶⁰ De mest kontroversielle forslagene fra samvirkebeskatningsutvalget ble forkastet. Regjeringen foreslo i stedet å utvide en fersk avsetningsordning til konsolideringsfond til også å omfatte samvirkeforetak lignet etter spesielle regler. Konsolideringsfond åpnet for at 20 prosent av nettoinntekten i et aksjeselskap kunne avsettes for å bedre næringslivets egenkapitalsituasjon. 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 og for færre under 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.⁶¹

Den andre foreslåtte skattefordelen for samvirkeforetak var at de skulle få samme statsskattesatser som gjensidige skadeforsikringsselskaper. Dette innebar, som før nevnt, lavere skattesatser enn aksjeselskap for inntekter under 50.000 kroner. Finansminister Presthus hevdet senere at forslaget innebar en ”skattelette i forhold til ... aksjeselskaper på mellom 50 og 56 pst. i gjennomsnitt” og størst fordeler til ”de rene samvirkeforetak uten fremmedomsetning”.⁶² Det synes å ha vært en riktig beregning hvis aksjeselskapene ikke benyttet avsatte midler til konsolideringsfond. De oppgitte

⁵⁹ 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.

⁶⁰ Ot.prp.nr.63 1983-84: 7 ff.

⁶¹ Jf. omtalen av ordningen i (Finansdepartementet 1989): 418-419 hvor det fremgår at maksimal utnyttelse av ordningen for aksjeselskap, dvs som en permanent skattecreditt, ville redusere deres skatt fra 50,8 % til 39,1 % av nettoinntekten ved kommuneskatteligningen.

⁶² OT 1983-84: 369.

prosentatsene var imidlertid alt for høye hvis aksjeselskapene utnyttet fondsrordningen fullt ut og lot fondsmidlene bli stående urørt.

Finansdepartementet presiserte at kjøpebonus bare kunne trekkes fra inntekt fra omsetning med medlemmene. Det skulle også lovfestes at ”en kvalifisert del”, det vil si omkring 2/3, av salget til i en forbruksforening måtte skje med medlemmene for at den skulle skattlegges etter særskilte regler. Også på dette forslaget ble forkastet av Stortinget.⁶³ Proposisjonen sa ikke noe om hva forslagene ville bety i reelle skatteendringer for de berørte samvirkeforetak. Finansdepartementet hevdet det var umulig på grunn av prosentligningen.

Siden proposisjonen ikke kunne defineres som en hastesak ble den ikke ferdigbehandlet av finanskomiteen før etter budsjettbehandlingen høsten 1983. Det ga god tid til lobbyvirksomhet på Stortinget. Den er for en del vanskelig å dokumentere. NKL hadde nær kontakt med Arbeiderpartiets saksansvarlige i finanskomiteen, Arve Berg. Flere av NKLS forslag til fraksjonsmerknader ble tatt tilnærmet uendret inn i komiteens flertallsmerknader som Berg utformet. NKL konsentrerte sitt lobbyarbeid om Arbeiderpartiet. Kildematerialet fra NKL tyder ikke på at NKL noen gang måtte anstrenge seg for å få Arbeiderpartiets støtte. NKL tok imidlertid ingen sjanser og sørget for å få saken opp i samarbeidskomiteen mellom LO og Arbeiderpartiet.

Landbrukssamvirkets hovedfokus var sannsynligvis Senterpartiet. Fiskarlaget, som koordinerte lobbyaktiviteten til fiskerisamvirke, synes å ha lagt påvirkningsarbeidet bredere an. Handelsstandsforbundet engasjert seg trolig for alvor først under finanskomiteens sluttbehandling. Samvirkeorganisasjonene utviste utvilsomt størst lobbyaktivitet. Den ga også de ønskede resultater.⁶⁴

⁶³ 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.

⁶⁴ 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.

Resultatet av stortingsbehandlingen var i hovedsak status quo.⁶⁵ Odelstingsdebatten viste at Finansdepartementet ikke hadde politisk støtte til å øke prosentligningssatsen på 3,5 - i den grad finansministeren vurderte det etter det parlamentariske nederlaget. Flertallets begrunnelse var 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 sektorielle begrunnelsen stod i klar kontrast til den prinsipielle argumentasjonen knyttet til organisasjonsformens egenart. Det kunne vanskelig forenes med videreføringen av skattefordeler bare for utvalgte samvirkeforetak.

Et annet påfallende trekk med flertallets argumentasjon var at den nesten utelukkende tok utgangspunkt i kooperasjonen hvor medlemmene ikke hadde rett til den felles formuen. Det ble medgitt at medlemmene av landbrukssamvirke kunne få rett til formuen ved oppløsning. Andelseierne ville imidlertid i så fall få den realiserste 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 slik at egenkapitaloppbyggingen ble svekket.⁶⁶ 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,⁶⁷ synes derfor å ha vært at samvirkeorganisasjonene hadde overbevist dem om at forslaget ville bety en til dels betydelig sannsynlig skatteskjerpelse for de fleste etablerte samvirkeforetak. De beregninger NKL fikk utført høsten 1983 indikerte at det utvilsomt ville bli tilfelle for NKL selv, men ikke nødvendigvis i samme grad for samvirkelagene.⁶⁸ I den grad Høyre hadde vært villig til å strekke seg ytterligere 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.

⁶⁵ 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.

⁶⁶ Innst.O.nr.39 1983-84: 3-4.

⁶⁷ Klarest kanskje hos Hallvard Bakke (AP) i OT 1983-84: 374.

⁶⁸ NKLs arkiv, Samvirkebeskatningen boks 1, Knut Braathen og Rolf Strøm, statsautorserte revisorer, til NKL 8.9.1983 med vedlegg.

For stortingsflertallet og samvirkeorganisasjonene var det sannsynligvis viktigere at modifisert regnskapsligning nødvendigvis ville bli mindre forutsigbar enn prosentligningen hadde vært siden 1947. 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 aksjeselskapenes skattevilkår. I og med at det ikke var politisk flertall for en økning av prosentligningssatsen på 3,5 prosent risikerte samvirkeorganisasjonene intet ved å avvise enhver endring.

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,⁶⁹ 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.⁷⁰

Handelsstanden var ”rystet” over utfallet av stortingsbehandlingen. *Fritt Kjøpmannskap* karakteriserte resultatet som ”Et slag i ansiktet”. *Næringsrevyen* skjønnte at samvirkebeskatningen måtte ut på en ”ny ørkenvandring” sett fra deres synsvinkel.⁷¹ Handelsstandsinteresser mente kooperasjonens skattefordeler måtte vurderes påny 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 utenfor kooperasjonens tradisjonelle område.⁷² Handelsstanden talte imidlertid for døde ører. Den hadde heller ingen innflytelse over beslutningsprosessen som førte til avviklingen av det gamle samvirkebeskatningsregimet i 1989-91.⁷³ I den beslutningsprosesser ble sakens tradisjonelle sektorinteresser plassert på sidelinjen.

⁶⁹ OT 1983-84: 352-353.

⁷⁰ I tillegg måtte 60 % av salget i en forbruksforening skje til medlemmer for å få skattefordeler mot 2/3 i regjeringens forslag.

⁷¹ *Fritt Kjøpmannskap* 3-84: 21, *Næringsrevyen* 2.3.1984: 2.

⁷² Handel og distrikt nr.10/86: 18-19.

⁷³ 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.

8. Et nytt skatteregimet etableres (1989-1991)

Willoch-regjeringens fiasko i 1984 forhindret ikke at det neste angrepet på prosentligningsregimet i regi av Gro Harlem Brundtlands Arbeiderparti-regjering i 1991 hadde større hell med seg. Stortinget og finanskomiteens gjorde imidlertid også denne gang ikke helt ubetydelige endringer etter innspill fra samvirkeorganisasjonene. Handelsstanden prioriterte helt andre spørsmål i forbindelse med skattereformen i 1991 og ble stilt overfor et fullbyrdet faktum. Fondsavsetningsordningen som ble vedtatt i 1991 var helt annerledes enn de som ble diskutert mellom 1978 og 1984. Skattefordelene som en fondsavsetning på 15 prosent av inntekten ga i utgangspunktet vesentlig mindre skattefordeler enn det som prosentlignings motstandere hadde gått inn for syv år tidligere.

Skattereformen i 1991/92 representerte sannsynligvis den viktigste omleggingen av selskaps- og aksjonærbeskatningen siden 1921. Det overordnede mål ved reformen var å endre skattesystemet slik at ressursene kunne utnyttes mer effektivt. Det skulle skje ved å redusere inntektsskattenivået for selskap og kapital til 28 prosent gjennom å utvide skattegrunnet. Det forutsatte en opprydding i fradragsjungelen i alt fra å avvikle ulike former for skattefrie fondsavsetninger til å utforme avskrivningsregler som reflekterte verdireduksjonen og ikke skapte skattekreditter.

Det viktigste ved skattereformen i vår sammenheng er den uttalte ambisjon om å likebehandle ulike selskaps- og organisasjonsformer. Det var også viktig for å kunne realisere målet om forenkling av skattesystemet. En viktig form for forenkling var at aksjeutbytte ble skattefritt på mottakers hånd, det vil si 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 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 om skattereformen.¹

¹ Jf. (Espeli 1998a).

8.1. En detalj i skattereformen

Den faglige utredningskomiteen som forberedte bedrifts- og kapitalbeskatningen, Aarbakke-utvalget, brukte bare noen få linjer på beskatningen av samvirkelag i sitt omfattende arbeid. Utvalget var enig om at særlig prinsippet om likebehandling eller nøytralitet mellom ulike eier- og selskapsformer tilsa at samvirkelag ”skal inntektsbeskattes etter de alminnelige reglene var selskaper”, det vil si regnskapsligning.² Hvordan et eventuelt kjøpeutbytte til medlemmene skulle håndteres i denne sammenheng ble ikke berørt.

NKL, NBBL, landbrukssamvirke, Skogeierforbundet, Bondelaget og Småbrukerlaget, men ikke Fiskarlaget, understreket i sine kommentarer til Aarbakke-utvalgets utredning at intet hadde endret seg siden Stortingets behandling av samvirkebeskatningen i 1984. Samvirkebeskatningsregimet burde derfor videreføres – selv om de for øvrig stilte seg positiv skattereformens grunnprinsipper.³

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 det ikke var grunn til å endre ”selve ligningsmåten for samvirkelag” som var basert på prosentligning. På den annen side tilsa likebehandlingsprinsippet –og at prosentligningen var ”en nokså ufullkommen måte å fastsette bedriftsresultatet på” og som kunne gi ”tilfeldige utslag” overgang til regnskapsligning. ”Departementet ville derfor arbeide videre” med saken.⁴

Finanskomiteens anbefaling til regjeringen om hvordan den burde detaljutforme skattereformen på dette punkt innebar at ballen ble sendt tilbake til departementet. Bare Fremskrittspartiet understreket at samvirkelag måtte beskattes etter samme prinsipper som annen næringsvirksomhet. Resten av komiteen nøyde seg med å påpeke at departementet måtte ”ta hensyn til samvirkelagenes særlige situasjon”.⁵ Den politiske realitetsvurderingen ble utsatt. NKL presenterte den første politiske behandlingen av skattereformen som en seier overfor sine medlemmer.⁶ Det var det neppe grunn til.

² (Finansdepartementet 1989): 258-259, se ellers særlig 229 ff.

³ NKL til FTD15.12.1989, NKLS arkiv, St.meld. nr.49 1989-90: 131.

⁴ St.meld.nr.48 1989-90: 136, 144. Finansminister var Arne Skauge (H).

⁵ Innst.S.nr.5 1989-90: 52-53. Saken ble ikke tatt opp i debatten, jf. ST 1989-90: 95-155.

⁶ NKL til S-lagene 9.10.1990, NKLS arkiv, samvirkebeskatningen boks 2.

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 lavere skattesatser. Samvirkebeskatningens lange historie og innarbeidede praksis var ikke noe argument for dens videreføring på tvers av reformen. Finansdepartementet foreslo bare én vesentlig modifikasjon fra ren regnskapsligning. Kjøpeutbytte til medlemmene skulle trekkes fra inntekten det året bonusen gjaldt selv om tilbakebetalingen første skjedde året etter.⁷

NKLs umiddelbare reaksjon på forslaget var preget av sjokket over at en Arbeiderparti-regjering kunne foreslå noe slikt. Administrerende direktør Rolf Rønning, mente forslaget kunne bety ”begynnelsen til slutten på samvirke som bedriftsform”. Endringen ville kunne skape en konkurranseulempe i forhold til investorbaserte konkurrenter fordi samvirkets egenkapitaloppbygging ville bli svekket. Disponenten i det suksessrike Trondos i Trondheim, Carl Jacobsen, var mindre pessimistisk. Landbruks-samvirkets første offentlige kommentarer antydte dramatiske skatteøkningen for sine samvirkeforetak.⁸

Samvirkeorganisasjonene hadde meget kort tid til å påvirke finanskomiteen og det politiske miljø. Skattereformen skulle ferdigbehandles før sommerferien. Utover våren ble det stadig klarere at det gikk mot en form for bredt kompromiss mellom Arbeiderpartiet og Høyre hvor det var enighet om skattereformens hovedprinsipper, utvidelse av skattegrunnlaget og reduserte skattesatser. Utfra et slikt perspektiv var samvirkebeskatningen en faglig, økonomisk og politisk detalj i skattereformen.

Det ga muligheter, men også begrensninger på hva samvirke kunne oppnå. Fordelene lå blant annet i at samvirkets tradisjonelle motstandere, handelsstanden, ikke minst på bakgrunn av regjeringens forslag, 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 eneste lobbyist på saken. På den annen side var det urealistisk å få gjennomslag for en videreføring av prosentligningen. Endringer av regjeringens forslag måtte skje innenfor regnskapsligningens ramme.

NKL konsentrerte sin lobbyinnsats om Arbeiderpartiets saksansvarlige i finanskomiteen, mens landbrukssamvirke rettet sitt hovedfokus mot

⁷ 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.

⁸ Adresseavisen 17.4.1991, Nationen 19.4.1991, NKLs arkiv.

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 samvirkebevegelse⁹ reflekterte at de – i motsetning til Bondelaget og Skogeierforbundet¹⁰ - hadde gitt opp kampen for en videreføring av en modifisert prosentligning. Det hadde også sammenheng med at interne beregninger i både NKL og landbrukssamvirke viste at de skattemessige konsekvensene av regjeringens forslag var mindre dramatiske enn først antatt.¹¹

Samvirkeorganisasjonene mente deres gunstige vilkår for egenkapitaloppbygging i det gamle skatteregimet i størst mulig grad måtte videreføres i et regnskapsbasert system. I motsatt fall ville det skje en langsiktig nedbygging av samvirke som organisasjonsform med ”nedleggelse” som ”sin ytterste konsekvens”. Det ble ikke gitt noen argumentasjon for hvorfor samvirkeforetak ikke 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 henvisning til at dette alternativet ”i praksis ikke (er) blitt gjennomført”. Egenkapitalproblemet skulle løses ved at samvirkeforetak skulle kunne få ”fradrag til felleseid egenkapital med inntil 30 pst. av inntektene. Fradraget skulle gis i inntekt fra medlemmene.”¹²

8.1.1. Resultatet: Regnskapsligning 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 fortjenestep prinsipp til grunn. De fryktet at lovforslaget ville bidra til å tvinge samvirkeforetak til ”å opptre som markedsaktører” på samme måte som aksjeselskapene og ikke gi medlemmene fordeler etter ”selvkostprinsippet”. Selv om Senterpartiet og SV prinsipielt ønsket en videreføring av prosentligningssystemet, 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.

⁹ 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.

¹⁰ Jf. deres brev til finanskomiteen i Vedlegg til Innst.O.nr.80 1990-91: 77 og 159.

¹¹ Jf. NKLs arkiv.

¹² Vedlegg til Innst.O.nr.80 1990-91: 224-226.

Begrunnelsen for den nye ordningen med skattefri fondsavsetning, som var stikk i strid med skattereforens avvikling av disse i nesten alle andre sammenhenger, var at samvirkeforetakenes ”formål gjør at ansvarsinnskuddene må være lave”. Flertallet siktet her til prinsippet om åpent medlemsskap.¹³

Forslaget ble vedtatt med 56 mot 43 stemmer fra Høyre, Kristelig Folkeparti og Fremskrittspartiet, det vil si den samme partimessige konstellasjon som i 1984.¹⁴ Det skjedde det uten noen form for omtale i den relativt omfattende odelstingsdebatten om skattereforenen våren 1991.¹⁵

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, mens Arbeiderpartiet og SV gikk mot. Samvirkeforetak var imidlertid ikke eksplisitt nevnt i denne sammenheng.¹⁶ Brundtland-regjeringen skilte i sitt lovforslag mellom aksjeselskap, kommandittselskap og ansvarlige selskap, hvor selskapsformuen skulle skattlegges hos eierne, og ”foretak uten egentlige eiere”, hvor den juridiske personen fortsatt skulle være skattesubjektet. Samvirkeforetak omfattet av landskattelovens § 52 ble betraktet som prototypen på sistnevnte type foretak. De hadde ”ikke noen egentlig eiere til foretakets eiendomsmasse. Andeler i samvirkeforetak gir, i motsetning til aksjer ikke uttrykk for eiendomsrett til foretakets formue.” 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 slik som av aksjeselskapenes (personlige) eiere.¹⁷

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:

¹³ Innst.O.nr. 80 1990-91: 229, 331, 379.

¹⁴ OT 1990-91: 783.

¹⁵ OT 1990-91: 699-769.

¹⁶ Jf. St.meld.nr. 48 1989-90:167 ff, Innst.S.nr.5 1989-90: 67.

¹⁷ Ot.prp.nr. 35 1990-91: 317.

- a) Forbruksforeninger, med fast utsalgssted, når mer enn halvparten av den regulære omsetning skjer til foreningens medlemmer.
- b) Innkjøpsforeninger som fordeler forutbestilte varer blant sine medlemmer.
- c) 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)

Samvirkeorganisasjonene mente samvirkeforetak skulle slippe formuesskatt på samme måte som aksjeselskap. Begrunnelsen var at formuen var en slags "samfunnskapital". Her siktet man blant annet til prinsippet om åpent medlemsskap hvor nye medlemmer tilnærmet kostnadsfritt kunne få fordelene av samvirkeforetakenes felleseide egenkapital. Når det gjaldt beskatningen av forrentningen av andelskapitalen, burde den skje ikke skje på mottakers hånd, men på foretakets hånd for beløp under 500 kr per år.¹⁸

Finanskomiteen, med unntak av Senterpartiet og SV, støttet Finansdepartementet i dets syn på formuesskatten, kjøpeutbytte og renter av andelskapital og tvungne låneinnskudd.¹⁹

¹⁸ 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.

¹⁹ 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

8.1.2. Konklusjon

Skattereformen gravla kjernen i samvirkebeskatningen siden 1911; inntektsbeskatning basert på prosentligning av den skattbare formuen til samvirkeforetak innenfor bestemte sektorer. Disse foretakene skulle med visse modifikasjoner i prinsippet skattlegges etter de samme regler som andre foretak.

Stortinget endret likevel Brundland-regjeringens (AP) forslag på ett viktig punkt i forhold til samvirkebeskatningen ved behandlingen av skattereformen våren 1991.²⁰ Finansdepartementet ville i utgangspunktet ikke gå inn på noen særbehandling av samvirkeforetak utover at bonus skulle være skattefrie. 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 utfra samfunnsøkonomisk logikk. En av skattereformens hovedambisjoner var jo åpne for å frigjøre kapital som skattesystemet i økende grad hadde låst inne i det enkelte skatteobjekt selv 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, er vanskelig å tenke seg.

Samvirkeorganisasjonenes forslag om en skattefri fondsavsetning til egenkapital ble akseptert som prinsipp og vedtatt med støtte fra Senterpartiet og SV. Finanskomiteens flertall uttalte seg ikke om hvordan deres lovendring skulle forstås. 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.²¹ I så fall var fradragsordningens økonomiske betydning begrenset.

Skattereformen førte også 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

komme til anvendelse. Frp gikk mot formuesskatt på samvirkeforetak på prinsipielt grunnlag.

²⁰ Om andre endringer, se (Espeli 1998a).

²¹ For samvirkeforetak hvor omsetningen med medlemmer utgjorde 50,5 % utgjorde den effektive skatteprosent i utgangspunktet 25,9 %, jf. *Meieriposten* nr.1 1993

”alle medlemmer skal ha like rettigheter og plikter”.²² 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 fra den politiske dagsorden. Høyre har ikke lenger noen formuleringer som saken i sine programmer.²³ Handelsstandsinteressene, representert ved den nye hovedorganisasjonen, HSH fra 1990, har ikke vist noen interesse for saken. Heller ikke samvirkeorganisasjonene har funnet noen grunn til å ta opp saken. De synes tilfreds med skattesystemets muligheter til å bygge opp egenkapital.

Mens den politiske debatten om samvirkebeskatningen døde i kjølvannet av skattereformen, ble fortolkningen av finanskomiteens lovbestemmelser gjenstand for flere rettssaker. Høyesterettsdommen høsten 2001 skapte betydelig skatterettlig avklaring. Dommen reversjerte lagmannsrettsdommen i samme sak og en tidligere lagmannsrettsdom som hadde lagt helt andre føringer på ligningpraksis.

8.2. Rettslig avklaring

Det sentrale rettslige stridspunkt i skattereglene vedtatt i 1991 var hva grunnlaget for 15 prosent avsetningen til felleseid egenkapital skulle være. Domstolene hadde meget sparsomme forarbeider å forholde seg til ved lovforklaringen utover lovens bestemmelser. 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.

8.2.1. Nærbø Handelslag taper i lagmannsretten

Den første rettssaken dreide seg om ligningen av Nærbø Handelslag for 1992.²⁴ 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

²² Innst.O.nr.80 1990-91: 40*, jf. ibid. 229.

²³ Jf. stortingsvalgprogram 1997-2001, 2001-2005.

²⁴ Det følgende bygger på Dom i Gulating lagmannsrett 24.6.1996, LG – 1995 – 00544.

felleseid egenkapital var ”en ren overskuddsdisposisjon. Prinsippet er at kostnader skal trekkes fra før overskuddet disponeres.” Det var i samsvar med Finansdepartementets og Skattedirektoratets fortolkninger. ”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 dette. 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 gjøres 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 lovttekst må man eventuelt ha klare holdepunkter for å komme frem til statens resultat.” Lovens formål var å bygge opp samvirkeforetakene egenkapital uten spesifiserte begrensinger.

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 jo i samsvar med et klart og langvarig skille i skatteloven. Siden 1911 skulle jo forbrukersamvirket i prinsippet lignedes som alle andre foretak for inntekt fra omsetning 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 rettsstillingen 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 tiller 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 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 punkt. Handelslaget og NKL anket dommen til Høyesterett, som imidlertid avviste anken i 1997 på formelt grunnlag.²⁵

²⁵ 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.

8.2.2. NKL taper i lagmannsretten, men vinner i Høyesterett

Lagmannsrettsdommen mot Nærbo var altså gjeldende rett da NKL gikk til sak mot ligningen av seg i 1995 og 1996. Ligningsmyndighetene i Oslo aksepterte ikke da lenger 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, som skulle ilegges 28 prosent skatt, med 57 millioner kroner mer enn det var grunnlag for mente ligningsmyndighetene. For de to skatteårene dreide det seg altså om en skatt på knapt 16 millioner.

NKL vant på alle punkt 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 1991.²⁶

Ligningsmyndighetene anket dommen til lagmannsretten som ga dem fullt medhold høsten 2000. Borgarting Lagmannsrett²⁷ la særlig vekt på at kjøpsutbytte i lang tid hadde blitt betraktet som en utgift og ikke som en overskuddsdisposisjon slik NKL hevdet. Retten mente det betydde lite at NKLS kjøpsutbytte ikke hadde vært forhåndsgarantert slik det hadde vært hos Nærbo Handelslag. Retten la også vekt på at NKLS argumentasjon kunne føre til at samvirkeforetak fikk større skattefordeler enn de hadde før skattereformen.²⁸ Det hadde ikke vært "hensikten" bak finanskomiteens endring. Retten avviste også at ligningsmyndighetenes lovforklning ville få så store 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.

NKL anket saken til Høyesterett som enstemmig ga kooperasjonen medhold

²⁶ Aftenposten 14.12.1999.

²⁷ Dom av 31.10.2000, LB 2000-00879.

²⁸ NKL hevdet at § 52-1's formulering "Frdrag 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.

på alle punkter med basis i Ketil Lunds votum som ”i det vesentlige sluttet seg til byrettens begrunnelse”.²⁹ Dommen som vil skape presedens for at kjøpeutbytte og inntekt fra salg til ikke-medlemmer skal inngå i avsetningsgrunnlaget til felleseid egenkapital.

Kjetil Lund 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 ”hormonere 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 med hensyn til avsetningsordningen som i brevet fra samvirkeorganisasjonene. De hadde som nevnt begrenset avsetningsgrunnlaget til ”inntekt fra medlemmene”. Lund mente det var en klar indikasjon på at komiteflertallet hadde ikke 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 i forhold til 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 å dokumentere at det ikke fremgikk klart av Brundtland-regjeringens odelstingsproposisjon at kjøpsutbytte skulle betraktes som en kostnad i skatterettslig forstand og ikke som en overskuddsdisposisjon på linje med aksjeutbytte. I tillegg pekte Lund

²⁹ *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”.

på at statens fortolkning ville undergrave samvirkeforetakenes egenkapitaloppbygging hvis de betalte kjøpsutbytte. Det var ikke i samsvar med avsetningsordningens formål.

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 har vært svært kritisk til Høyesteretts skatterettslige fortolkninger, har omtalt dommen. Selv om ham peker på enkelte feil og ”ikke helt heldige uttalelser” i dommen, har han ingen innvendinger til dommens konklusjoner.³⁰ Han karakteriserer den likevel som uvanlig ”vennlig” sett fra skattyters synsvinkel.³¹

Det mest overraskende med Høyesterettsdommen er at NKL og kooperasjonen fikk medhold for at også inntekt fra salg til ikke-medlemmer skulle inngå i avsetningsgrunnlaget for felles egenkapital. Hverken NKL eller Nærbø handelslag hadde lagt en slik fortolkning til grunn de første årene etter skattereformen. Det var også 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 skatlegges på ordinær måte. Denne bestemmelsen hadde i tillegg blitt innskjerpet ved lovbehandlingen i 1984 som Kjetil Lund i andre sammenhenger tilla betydelig vekt.

Høyesterettsdommen åpner for en reduksjon av skattebelastningen for samvirkeforetak omfattet av avsetningsordningen som går vesentlig lenger enn det de fleste hadde trodd.³² Ole Gjems-Onstad tok i sin nevnte artikkel utgangspunkt i at denne type samvirkeforetak betalte 23,8 prosent inntektskatt mot 28 prosent for andre foretak, det vil si at samvirkeforetak hadde samme inntektsskattegrunnlag som andre foretak og at den også gjaldt for avsetningsordningen.³³

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)³⁴ til kjøpebonus vil få en inntektsskatteprosent på 15, 4 prosent ved utnyttelse av

³⁰ (Gjems-Onstad 2001b): 330, 333 ff. Se ellers bla. (Gjems-Onstad 2001).

³¹ I samtale med forfatteren 5.6.2002.

³² For et tidlig unntak se revisor Knut Bergquist i *Meieriposten* nr.1 1993: 10-11.

³³ Beregnet som summen av $[28 \% \times (100-15)]$

³⁴ 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.

avsetningsordningen. Hvis 50 prosent av overskuddet deles ut i bonus synker inntektsskatteprosenten til 9,8 prosent. Hvis bonusandelen økes til 70 prosent av overskuddet, synker skatteprosenten til 5,3. Hvis 85 prosent av overskuddet deles ut synker skatteprosenten til 0.³⁵

Dette må betraktes som potensielt svært store skattefordeler. Høyesterettsdommen åpner med andre ord for skattetilpasning i et betydelig omfang blant samvirkeforetak som har en finansiell soliditet eller er i konkurranse-situasjon som gjør det mulig å operere med relativt betydelig bonus eller etterbetaling i forhold til driftsoverskuddet. 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.³⁶ En slik skattetilpasning vil dessuten være av størst interesse for forbrukersamvirke hvor bonus ikke beskattes på mottakers hånd. For samvirkeforetak bestående av selvstendig næringsdrivende, som normalt beskattes minimum 28 prosent av sin næringsinntekt³⁷ 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 i skatteregimet før 1992. Dette er overraskende sett i lys av skattereformens målbevisste arbeid for å utvide skattegrunnlaget og redusere skattekiller i økonomien. I den grad samvirkeforetak omfattes av avsetningsordningen til felles egenkapital foretar omfattende skatteplanlegging for å redusere sin effektive beskatning er det grunn til å tro at kravene om regelendring vil bli reist med økende styrke både fra en økonomifaglig synsvinkel og fra samvirkets konkurrenter.

³⁵ Jf. også *Meieriposten* nr.1 1993: 10.

³⁶ Jf. muntlig opplysning fra Ole Gjems-Onstad. Forutsetningen er riktignok at bonusen i utgangspunktet skal være forhåndsgarantert noe den ofte ikke er for samvirkeforetak.

³⁷ Det skattemessige inntektsfradraget for bønder på 36.000 kr i 2001 som synes å bli utvidet fra 2002 endrer dette bildet noe. Lignende skattefradrags gjelder for fiskere.

9. 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 1911.¹ 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.² 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 1911.³

Utenlandske forhold fikk enda mindre betydning for de norske beslutningsprosessene etter 1911.⁴ 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 også tilfelle på 1960-tallet. Ved skattereformen i 1991, da utenlandske forbilder generelt var viktige for reformprosessen, var samvirkebeskatningen i andre land overhode ikke fremme i debatten.

¹ (Finansdepartementet 1978): 166-167.

² Det samme var tilfelle i andre land, jf. (Jensen og Nielsen 1944): 8.

³ Se ellers (Zimmer 1982) for den svært forskjellige forståelsen av den skattbare inntekt i de nordiske land i denne perioden.

⁴ 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.⁵ 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 1918.⁶ Fra 1890-tallet presset det tyske småborgerskapet (Mittelstand) og dets småkjøpmenn der frem skatte- og avgiftsregler for å motvirke de stordriftsfordeler 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.⁷

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

⁵ 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.

⁶ Eller Sveits, jf. *Kooperatøren* 1909 nr.3: 3.

⁷ (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.

innenfor komparativ metode.⁸ 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 seg sterkt fra Norge. Det klareste fellestrekket mellom de tre landenes er at beskatningen av kooperasjonen var de mest omstridt deler av skattesystemet.

9. 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.⁹ 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.¹⁰ 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 eiernes 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

⁸ (Tranøy 1993a): 24-25.

⁹ (HMSO 1920): 955. På samme tid hadde samvirkeforetak innenfor jordbruket knapt 160.000 medlemmer etter en sterk vekst under krigen.

¹⁰ Basert på (Sabine 1966), (Johnston 1965), (HMSO 1933). Se (Daunton 2001) og (Daunton 2002) for en fersk autoritativ fremstilling.

Fra 1852 kunne samvirkeforetak registrere seg under loven om ervervs- og spareselskaper.¹¹ 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 fritaksbestemmelse strammet inn etter krav fra handelsstanden. Innstramningen 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 innstramningen 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.¹²

Ut fra 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 detaljstnivå på 1860-tallet.¹³ 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 innstramningen fra 1868.

I en meget omfattende gjennomgang av inntektsbeskatningen ved århundreskiftet ba finansministeren om en særskilt vurdering av de nevnte skattefritaksreglene fra en regjeringsoppnevnt skattekommissjon. Kommisjonen 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.¹⁴ Regjeringen og parlamentet var av samme oppfatning i 1906.¹⁵

¹¹ Section 24 in Industrial and Provident Societies Act.

¹² (HMSO 1905): 50.

¹³ (HMSO 1905): Appendix No. XII, XIII.

¹⁴ (HMSO 1905)

¹⁵ HC (House of Commons debatter) 153: 1218-1219.

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. Kommisjonenens 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. Kommisjonenens mindretall, hvor den kjent økonomen A.C. Pigou inngikk, avviste lovendinger. Deres begrunnelse var at gjensidighetsprinsippet (the principle of mutuality) ikke kunne skape inntekt. Dette synet hadde for øvrig å ha fått betydelig støtte i en presedensskapende skatterettssak ved århundreskiftet.¹⁶ 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 selskapsskatt i Storbritannia, ergo kunne samvirkeforetak heller ikke bli et skattesubjekt.¹⁷

Før skattekomisjonenens innstilling ble tatt under parlamentarisk behandling tapte den konservative regjeringen i 1921 en avstemning i Underhuset om kooperasjonen fortsatt skulle betale den midlertidige selskapsskatten 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 backbenchere skiftet side til tross for betydelig innsats fra innpiskeren. Backbencherne lot seg åpenbart påvirke av kooperasjonens talsmenn. De gjorde klart at en videreføring av selskapsskatten, 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.¹⁸

De konservative regjeringene på 1920-tallet gjorde ikke noe forsøk på å implementere skattekomisjonenens 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.¹⁹

¹⁶ (Grove 1946): 122.

¹⁷ (HMSO 1920): sitat 163. Se også (Pigou 1920).

¹⁸ HC 144: 1003-1058, 2090-2128, 2060-2166, (Mallet og George 1933): 23-24.

¹⁹ (Mallet og George 1933): 207, (Killingback 1985): 216-217.

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,²⁰

Den konservative finansministeren, Neville Chamberlain, nedsatte et hurtigarbeidende utvalg for å vurdere beskatningen av samvirkeforetak. De sluttet seg til flertallsinnstillingen fra 1920 om at tilbakeholdte overskudd skulle beskattes på foretakets hånd.²¹ 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.²²

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.²³

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

²⁰ (Williamson 1992): særlig 480 ff.

²¹ (HMSO 1933).

²² (Sabine 1970): 26-29, HC 278: 769-898.

²³ HC 278: 778 ff

physically.”(!) ²⁴ 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. Gjensidighetsprinsippets 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 given by Parliament in certain circumstances to certain kinds of corporations and clearly there is a point at which the principle ceases to apply."²⁵

9.1.1. Konklusjon

Siden 1933 har samvirkeforetak med enkelte unntak blitt beskattet som aksjeselskap.²⁶ 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.²⁷ 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.²⁸ 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.²⁹ Lokalt hadde kooperasjonen i

²⁴ (Sabine 1970): 28.

²⁵ HC 278: 802.

²⁶ Jf. også (Finansdepartementet 1978): 138-139.

²⁷ HC 440: 399-417, (Carbery 1969): 51.

²⁸ Jf. (Whiting 2000): særlig 47-50, (Mercer 1995): 153 ff.

²⁹ (Pollard 1971), (Carbery 1969).

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-politikerne 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.³⁰

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 avvirket 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 Høyrepressen 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.³¹

³⁰ Jf. (Whiting 2000), (Mercer 1995): 153 ff.

³¹ Analysen bygger for en stor del på (Killingback 1985).

9.2. 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 medlemsskap. Kravet gjaldt ikke paraplyorganisasjonene.³² 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 lignede som et aksjeselskap slik som norske jordbrukssamvirkeforetak .

Særskilte lovregler om beskatningen av samvirkeforetak, begrenset til stats-skattereglene, kom først i 1910. Frem til da ser synes skattepraksis å ha variert. De to mest kjent rettslige prejudikat innebar at forbrukersamvirke var skattefrie hvis de ikke solgte til ikke-medlemmer. Hvis det skjedde, skulle de bare skatlegges av inntekten av slikt salg.³³ 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.³⁴

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:

³² (Finansdepartementet 1978): 137.

³³ 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).

³⁴ (Ruin 1960): 280-81 og note 136 s.423-424, jf. også *Kooperatøren* 1909/8: 3.

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 diskresjonære beslutning.³⁵ 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. Kjøpsutbyttet kunne uansett ikke utgjøre mer enn overskuddet (”vinsten”) fra salg til medlemmer.³⁶

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 innkjøpsamvirke i svensk jordbruk er blitt forklart med at det ikke praktiserte etterbetaling på denne tid. Ergo betydde fradragsreglene for etterbetaling lite.³⁷

Fra 1910 til 1928 var samvirkebeskatningen, eller mer presist beskatningen av kooperasjonen, utsatt for stadige angrep med sikte innstramminger.

³⁵ Domstolene bestemte også at samvirkeforetak skulle betale krigskonjunkturskatt som andre foretak under 1. verdenskrig – noe som neppe var tilfelle i Norge.

³⁶ (Finansdepartementet 1978): 137.

³⁷ (Ruin 1960): 259. Det er imidlertid tvilsomt om det også gjaldt det fremgangsrike meierisamvirke, jf. (Rydén 1998): 74 ff.

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 fylkesskatteliggingen.

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.

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 statsskattetabletter. Aksjeselskapenes skattbare inntekt var underlagt proporsjonal beskatning, mens samvirkeforetak var underlagt samme progressive skattetablell som personer.³⁸ Bakgrunnen var at Högre-regjeringen i 1910 mente at samvirkeforetak ikke kunne betraktes som en juridisk person på

³⁸ 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.

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.³⁹ Argumentasjonen⁴⁰ 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.⁴¹

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.⁴² Siden da har samvirkeforetak ikke hatt særskilte regler for beregning av skattbar inntekt i forhold til aksjeselskap.⁴³

9.2.1. 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 jordbrukssamvirke 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 egentyngde.

³⁹ (Ruin 1960): 263-267,

⁴⁰ Jf. (Hedberg 1934).

⁴¹ NKL skolens arkiv, notat 1949 "How the cooperative societies are taxed in Sweden": 1-2, notat 1956 "A Survey of the Taxation system i Sweden": 2.

⁴² (Industridepartementet 1981): 233, OT 1983-84: 346.

⁴³ (Bekkum og Dijk 1997): 152.

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 1911.⁴⁴ I Sverige var Högers 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 agrarflyt 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.

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.⁴⁵ 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 gjennomslittige satsreduksjoner i forhold til aksjeselskap. Satsreduksjonen på omkring 10

⁴⁴ Det følgende bygger i betydelig grad på (Ruin 1960): 279 ff.

⁴⁵ Utfra (Ruin 1960): særlig 149 ff.

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.⁴⁶

9.3. 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.⁴⁷

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

⁴⁶ Jf. (Goldstein 1963).

⁴⁷ Jf. (Thestrup 1986): bla. 212 ff. Se også (Rendboe 1998).

drev næringsvirksomhet hvis de begrenset sin aktivitet til egne medlemmer. Høyesterettsdommen fikk store og langvarige konsekvenser også for beskatningen.⁴⁸ 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 rettssak.⁴⁹ 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 fradragberettiget 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.⁵⁰

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. Intensjonen var å beskytte småkjøpmenn. Fastsettelsen av de skattepliktige samvirkeforetakenes skattbare inntekt skjedde etter bestemte regler hvor det ble beregnet et standard inntektsfradrag som i utgangspunktet skulle likebehandle aksjeselskap og samvirkeforetak.⁵¹

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

⁴⁸ (Just 2000): 158-59.

⁴⁹ (Kruse 1918): 22.

⁵⁰ (Drejer 1930): 45.

⁵¹ (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.

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 (landbrukssamsvirke m.m.) skulle skatlegges 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 statsskattebeslutningen i 1933,⁵² 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 skatteskjerpelser, snarere tvert imot.⁵³ 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 av inntekten generert fra handel med medlemmene samt et fradrag på 1/3 av det tilbakeholdte overskuddet.⁵⁴

⁵² I betydningen ett årlige skattelov/budsjettvedtak, ikke endringer av de generelle statsskattelovene som "midlertidig" ble satt til side. Dette ble videreført frem til 1949!

⁵³ (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.

⁵⁴ 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 bruksforeningene enn (Finansministeren 1948): 30 gir inntrykk av.

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 prinsipputredning.

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.⁵⁵

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.

Innstillingen ble behandlet av et tverrpolitisk Folketingsutvalg (-komite) som la grunnlaget for en flertallsløsning. Den ble vedtatt i 1949.⁵⁶ Det nye skatteregimet ble vesentlig endret i 1966. Skatteregimet av 1949 bygget på

⁵⁵ Jf. også (Grosserer-societetetskomite 1948).

⁵⁶ Det følgende bygger på (Plate 1956).

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.⁵⁷

Før skatten ble beregnet kunne samvirkeforetakene trekke fra $\frac{1}{4}$ av den del av samvirkeforetakets inntekter som var blitt brukt til å øke dets formue eller egenkapital så sant dette ikke utgjorde mer enn $\frac{1}{4}$ 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.⁵⁸

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 gjen-

⁵⁷ Inntekten i et samvirkeforetak hvor 20 % av kjøp eller salg var knyttet til ikke-medlemmer skulle altså beregnes slik hvis skattbar formue er A: $\sum[(A \times 80 \%) \times 4 \% + (A \times 20 \%) \times 6 \%]$

⁵⁸ 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.

værende inntekten begrenset oppad til 1,25 prosent av selskapets skattbare formue.

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 regnskapslikning. Systemendringen førte til at mange mindre selvstendige samvirkelag fikk økt skattebelastning, mens resultatet ble det motsatte for FDB.⁵⁹

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 prosentberegnete inntekt.

I motsetning til i Norge overlevde prosentlikningen 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 regjeringsposisjon.⁶⁰

9.3.1. Den norske prosentlikningen 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 prosentlikning i 1949. Det er neppe tvil om at Norge var et forbilde, selv om også Holland hadde prosentlikning i en periode fra 1942

⁵⁹ NKLs arkiv, samvirkebeskatningen boks 1, notat 30.11.1983 MB/KV "Kooperativ skatt i Sverige og Danmark".

⁶⁰ (Finansdepartementet 1989): 71 ff., (Bekkum og Dijk 1997): 47 opplyser at i 1994 ble vedtatt at samvirkeforetak underlagt prosentlikning skulle beskattes som aksjeselskap hvis mer enn 25 % av deres omsetning var knyttet til medlemmer i tre år etter hverandre.

innført av den tyske okkupanten. Den danske prosentligningen var gunstigere enn i Norge, særlig for samvirkeforetak eid av næringsdrivende.⁶¹

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 andelsmeierienes suksess i meieriindustriens barndom skyldtes klare organisatoriske fortrinn i forhold til leverandørene sammenlignet med andre organisasjonsformer, var andelsmeierienes skattefordeler neppe uten betydning for deres dominerende stilling i Danmark.⁶²

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 skatlegges

⁶¹ (Finansministeren 1948): særlig 39 ff og 52 ff. Jeg har ikke hatt tilgang til komiteinnstillingen fra 1936 hvor prosentligning ble luftet første gang.

⁶² Selv om (Henriksen 1999) ikke tar opp dette aspektet.

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 situasjon hvor statens inntektsbehov var uvanlig akutte. Forslaget ble initiert av en sosialdemokratisk finansminister i en flertalls-regjeringen 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 regjeringssposisjon 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 inntektsskatteloven av 1916 fradragsrett for bonus og etterbetaling. Lokale samvirkeforetak, herunder ansvarlige gjensidige selskap innenfor livsforsikring, og lokal infrastruktur som strøm og telefon, ble innvilget skattefrihet under bestemte forhold. Frem til 1951 ga den føderale skatteloven fullt skattefritak til salgs- og innkjøpsamvirke 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 skattefri. For innkjøpsamvirke ble det stilt krav om at ikke-medlemmer

skulle stilles likt med medlemmer også i forhold til bonus. Et slikt like-behandlingskriterium 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 bøndenes samvirkeforetak å tilpasse seg disse skattereglene.⁶³ I praksis opprettholdt store deler av jordbrukets salgs- og produksjonssamvirke, ikke minst innenfor meieriindustrien, sin skattefrihet.⁶⁴

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 fradragberettiget 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

⁶³ Jf. (Angevine og Dodge 1960), (Kassman og Sexton 1954). Se ellers (Guthmann 1960), (Guthmann 1951), (Bradley 1947)

⁶⁴ (Porter og Scully 1987)

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.⁶⁵

9.4. 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 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 fradragregler 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 fradragberettiget.⁶⁶

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 1916-1943.⁶⁷ Bruk av ulike skattesatser var vanlig, slik som i Sverige fra 1947.⁶⁸ Den norske formen for skjønns-ligning, 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 selskapskatten.

⁶⁵ Omtalen av Canada bygger på (Ish 1975).

⁶⁶ Feks, Finland senest fra 1943, jf. (Finansministeren 1948): 46-47, (Finansdepartementet 1978): 138.

⁶⁷ (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.

⁶⁸ Andre eksempler er Sveits, (Finansministeren 1948): 55 ff.

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 avviklet 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 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 1945.⁶⁹

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.⁷⁰

⁶⁹ F.eks. (Peterson 1980).

⁷⁰ 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.

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.⁷¹

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.⁷² 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.

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. I allfall 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

⁷¹ Det følgende er basert på landbeskrivelsene i (Bekkum og Dijk 1997).

⁷² Maskinsamvirke og vinproduksjon driver dessuten skattefritt utfra (Bekkum og Dijk 1997): 84.

samvirkeforetakenes sentrale stilling i omsetning og foredling av jordbruksvarer og bøndernes 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.

10. 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 samfunnmessige fordeler organisasjonsformen representerte. Prosentligningen var ikke direkte hjemlet i skattelovene av 1911, men utviklet seg gjennom ligningspraksis til en administrativ enkel måte å beregne avkastningen av samvirkeforetaks formue som skulle utgjøre inntektsskattegrunnlaget. Prosentligningen var ikke knyttet til organisasjonsformen i den forstand at ethvert samvirkeforetak som i vedtekter og praksis oppfylte samvirkeprinsippene, slik de ble definert eller forstått over tid, kunne kreve seg lignet etter denne prosentuelle sjablong.

I 1911 var ligningsmåten i utgangspunktet begrenset til samvirkeforetak innenfor hovedsakelig to områder. For det første salg og foredling av jordbruksvarer, unntatt det klart viktigste melk, som da var det eneste betydningsfulle salgssamvirke innenfor jordbruket. Meieriene ble først prosentlignet etter en lovendring i 1965. Mellom 1911 og 1965 var meieriene underlagt deltakerligning, slik som forbildet for beskatningsprinsippet, rederiene, forble i noen år etter 1911. Meieribeskatningen skilte seg også avgjørende fra resten av samvirkebeskatningen ved at de regionale markedsregulerende institusjonene, melkesentralene, og deres paraplyorganisasjon, NML, ble skattefrie institusjoner fra 1936.

Det andre hovedområde i 1911 var innkjøp av innsatsfaktorer til jordbruksproduksjonen. Bøndernes innkjøpssamvirke var i ferd med å vokse frem over store deler av landet. I tillegg skulle også rene innkjøpsforeninger, som drev innkjøp på basis av forhåndsbestillinger fra medlemmer, inntektsbeskattes 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 helt 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 lignende 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. Det var i realiteten en omsetningsskatt som skulle utgjøre halvparten av nettofortjenesten til konkurrerende kjøpmenn. Dette var en helt spesiell beskat-

ningsform som skilte seg fra alle andre former for prosentligning som fantes innenfor det norske skattesystemet. I tillegg skulle inntekten fra salg til ikke-medlemmer beskattes på ordinær måte. Første fra 1917 ble forbruker-samvirke i hovedsak underlagt det samme prosentligningssystemet som jordbrukssamvirke, eksklusive meieriene.

I 1931 ble skattefordelene utvidet til fiskernes salgssamvirke (fiskesalgslagene) og i 1949 til salgssamvirke for tømmer. For øvrig var det bare svært 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 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 dreier seg blant annet om hvordan samvirkets skattefordeler utviklet seg over tid og i hvilken grad samvirkeforetakene utnyttet dem til å skaffe seg konkurransefortrinn.

10.1. 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 tok priser som lå under det gjengse nivå skulle også denne fordelen inntektsbeskattes. Dette beskatningsprinsippet ble også foreslått av den neste skattelovkommisjonen i 1899. En slikt beskatningsprinsipp, som ville møtt store praktiske og prinsipielle (knyttet til likebehandling) problemer fikk aldri tilslutning utover en smal krets av skatteeksperter og deler av handelsstanden. Landets fremste skatteteoretiker på den tid, den konservative T.H. Aschehoug, var en klar støttespiller for en lempelig beskatning av samvirkeforetak generelt og kooperasjonen spesielt.

I fravær av særskilte lovregler utviklet den lokalpolitisk styrte ligningen av samvirkeforetak en praksis, etterhvert 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 fra Høyre (Abraham Berge fra Frisinnede Venstre) i 1910, ønsket å endre denne praksis til fordel for 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, ville ikke bli fradragsberettiget ved ordinær regnskapsligning. Regjeringens forslag innebar at et av de fremste særtrekk ved samvirkeforetak, at den enkelte handelstransaksjonen mellom foretak og medlem i prinsippet var av foreløpig karakter inntil det eventuelle omfanget av bonusen kunne fastlegges, ikke ble akseptert i skattemessig sammenheng. Regnskapsligning med en slik fradragsrett synes ikke å ha vært noe alternativ i den politiske debatten før andre halvdel av 1960-tallet (Sandberg-komiteen) selv om Bondepartiets Gabriel Moseid lanserte det som det best begrunnede system i 1933.

10.1.1. Stortingets sentrale rolle i lovutformingen

Beskatningen av samvirkelag (kooperasjonen) 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 noe underveis, er det ikke tvil om at Stortinget og budsjettkomiteen var den reelle lovutformer både da og ved senere anledninger. Stortinget og dets aktuelle fagkomité foretok viktige endringer av regjeringens lovforslag ved de enstemmige lovendringene i 1949 og 1965 og ved systemendringen i 1991. I 1949 og 1965 kunne man jo ha forventet at Arbeiderparti-regjeringen hadde hatt kontroll over utfallet slik Bondeparti-regjeringen hadde ved utvidelsen i 1931. Våren 1927 nektet finanskomiteen, angivelig på formelt grunnlag, å behandle Høyre-regjeringens forslag om overgang til regnskapsligning for forbrukerkooperasjonen. I 1984 forkastet finanskomiteen og Stortinget det første formelt fremsatte lovforslag fra en regjering (Kåre Willochs rene mindretallsregjering fra Høyre) om å avvikle prosentligningen samvirkeforetak.

Med unntak av 1949, som vi kommer tilbake til, innebar alle Stortingets endringer at samvirke fikk en gunstigere behandling enn i regjeringens forslag. Det mest åpenbare eksempel på Stortingets inngripen til fordel for samvirke var skattefritaket for melkesentralene i 1936. NMLs og landbrukskomiteen formann, Jon Sundby (BP), orkestrerte da etter all sannsynlighet initiativet i kommunalkomiteen som resulterte i skattefritaket på tvers av Finansdepartementets ønsker. Det paradoksale med stortingsbehandlingen var at resultatet i prinsippet gikk lenger i meierisamvirkets favør enn NML hadde bedt. Finansdepartementet ønsket nemlig en enkel lovteknisk løsning.

Også forut for lovendringen til fordel for kooperasjonen i 1917, spilte Stortinget, eller mer presist parlamentarikere i Arbeiderdemokratene, Venstres samarbeidsparti ledet av Johan Castberg, en viktig rolle som initiativtaker. Det eneste tilfelle 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 budsjettår. Forklaringen på dette unike tilfelle¹ var at finansminister Lund (V) skaffet seg en blancofullmakt fra Venstres stortingsgruppe til utarbeidelsen av budsjettforslaget. Etter at det ble klart at det var stor motstand mot statsskatteforslaget i gruppen, stilte Mowinchel-regjeringen internt kabinettspørsmål og motstanderne bøyd av.

Støtten til samvirket var systematisk større på Stortinget enn i regjeringen og Finansdepartementet gjennom 1900-tallet. Skillet 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 en økende lokal forankring innenfor stadig større deler av primærnæringene og i dagligvarehandelen. Denne 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 var aldri hovedstaden og primærnæringenes samvirkeforetak hadde sin forankring på landsbygda selv om de største og viktigste var lokalisert i byene.

Finansdepartementets innflytelse over beslutningsprosessen i 1909-11 var likevel ikke ubetydelig. Det forhindret 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. Det ville det angivelig bli vanskelig å forhindre. Ved de senere endringer og utvidelser av samvirkebeskatningen ble spørsmålet om en grunnleggende likebehandling av samvirkeforetaket utfra organisasjonsformens særtrekk aldri diskutert.

Det kan for en stor del forklares med 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 landbruks-samvirke, og særlig kooperasjonen, gjennom hele 1900-tallet og særlig før

¹ 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.

1940 for 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.²

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, som gjennom Samvirkeutvalget og sine samvirkekonsulenter arbeidet for å fremme organisasjonsformen utvikling, 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.³

10.1.2. 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 de vedtatte bestemmelsene om samvirkeforetak. Debatten viste at kooperasjonen hadde sympati og støtte i store deler av Høyre, særlig innenfor det man upresist kan kalle embedsmannshøyre. Sympatien innebar likevel ikke støtte til å gi kooperasjonen skattefordeler. Skattefordeler for å fremme samfunnsmessige hensyn var prinsipielt uheldig. Samfunnsmessige hensyn måtte ivaretas med andre virkemidler som ikke ga konkurransevridninger slik som skattefordeler. Høyres parlamentarikere med tilknytning til industri og handel var langt mer skeptisk til kooperasjonen og var tilbøyelig til å støtte ordinær regnskapsføring.

Vi vet lite sikkert om motivene for utformingen av skattereglene for salgs- og innkjøpsamvirke i jordbruket, eksklusive meieriene. Disse delene av samvirkebeskatningen var lite omstridt både på og utenfor Stortinget frem til 1911. For Høyres agrarfløy og mesteparten av Venstre ble samvirke utvilsomt ansett som en hensiktsmessig organisasjonsform for å fremme og lette moderniseringen av jordbruket. Danmark fungerte sannsynligvis som et forbilde på dette punkt.

² 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 stedefgen beskatning hvis meieriet var blitt skattesubjektet og ikke dets eiere.

³ F.eks. (Overaae 1929), (Overaae 1938). Disse publikasjonene ga imidlertid et klart bilde av hvor mange forbruksforeninger som ikke var medlem av NKL.

Sympatien for og støtten til samvirke som en gunstig organisasjonsform for jordbruket hadde støtte langt inn i handelsstanden på denne tid. Kjøpmannsforeningen gikk så langt som å anbefale skattefrihet for slike foretak under bestemte forutsetninger i sine kommentarer til skattelovkomisjonens innstilling fra 1904.

Høyres positive holdning til kooperasjonen og jordbrukssamvirke i 1910-11 har klare paralleller til Högern i Sverige på samme tid. Høyres størrelse og ambisjoner om å forbli et stort folkeparti syntes slik sett å ha vært en sentral forklaringsfaktor. Etter at Høyre ble vesentlig mindre enn ved 1909-valget, og i enda større grad enn tidligere 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) manglet likevel politisk mot eller intern oppslutning til å fronte saken.

Det hadde blant annet sammenheng med partiets agrare forankring. Det fantes ikke noe klart skille mellom kooperasjonen og bøndenes innkjøps-samvirke slik handelsstandsorganisasjonene forutsatte i sin argumentasjon. Ergo var det problematisk å stramme inn kooperasjonens skattevilkår uten at dette ville få konsekvenser for jordbrukssamvirke. Det synes likevel å ha vært Høyres politikk gjennom flere tiår etter programfestingen i 1933. Dette var imidlertid en sak Høyre profilerte lite i lys av sin isolerte posisjon på feltet. Engasjementet begrenset seg til det som var nødvendig for å tilfredsstille partiets kjernevelgere i handelsnæringen. Det endret seg etter 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 skattefordelene. Ved skattereformen i 1991 avviste Høyre den skattefrie fondsavsetningen 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 også 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 fleste av de samme områder som samvirke samtidig som 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 akutte statlige 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 siden 1913 til å foreta endringen 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 etter krigen. Dernest var offentligheten og politikerne provosert av handelsstandens- og særlig dagligvarekjøpmennenes aggressive boikott av kooperasjonen, som lovverket beskyttet. Skattefordelene kan ses på som en kompensasjon for at kooperasjonens ikke fikk politisk støtte i boikottspørsmålet.⁴ Det synes også åpenbart at kooperasjonen fremstod som en politisk mer attraktiv organisasjonsform under vareknapphet og dyrtid enn i mer normale tider. Priskonkurransen var jo da satt ut av kraft. Oppfatningen av 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 denne misnøyen.

Fra 1934 støttet Venstre status quo eller de utvidelser og endringer som ble vedtatt. For øvrig markerte partiet seg lite, selv om enkelte parlamentarikere hadde liten sans for prosentligningen.

10.1.3. 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, varighet og endring i 1991 er likevel utvilsom. Selv om utvidelsen til fiskesalgslagene våren 1931 ikke var politisk omstridt, er det ingen tvil om at Bondeparti-regjeringen, hadde æren eller ansvaret for

⁴ Det skjedde først gjennom Trustloven av 1926, jf. (Espeli 1990): 176 ff.

at det skjedde så raskt og så klart forankret til den type samvirkeforetak som fiskesalgslagene representerte. Etter stortingsvalget i 1933 blokkerte Arbeiderpartiet alene eller sammen med Bondepartiet i praksis alle muligheter for systembaserte skatteskjerpelser 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, og fra 1949 også tømmer. Gjennom Omsetningsloven (1930) og Råfiskloven (1938) fikk samvirke også 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 deres generelle skepsis til det de så på som et altfor omfattende og lite produktivt mellommannsvesen i vare-distribusjonen. Samvirke ble ansett for å ha organisatoriske fortrinn i denne sammenheng, blant annet fordi mellom-mannsførtjenesten da kom den de anså for den svake part (forbruker og småprodusent) i transaksjonsforholdet til gode. Selv om de to partiene mente at samvirke var mer effektivt i varedistribusjonen enn konkurrentene, ble disse fordelene åpenbart ikke ansett som så store at samvirke ville vinne frem i konkurransen uten skattefordeler. Forklaringen på det lå i at konkurransen på disse markedene ikke fungerte eller ville fungere effektivt. Konkurransen var preget av ulike former for markedsmakt og markedssvikt knyttet til asymmetrisk informasjon.

De to partienes støtte har vært begrenset til de nevnte sektorer selv om støttens begrunnelse for en stor del var 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 deres samfunnsmessige helhetsvurdering.

De to partiene ga aldri noen offentlig begrunnelse på 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 et behov for å skape markedsmessig motmakt til kjøpmenn og grossister for å sikre en effektiv konkurranse. Bønder og fiskere hadde de samme behov i sine 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 ble svekket. Det stikk motsatte skjedde. En sentral begrunnelse for at melkesentralene skulle gis skattefrihet i 1936 var at skattesystemet ikke måtte undergrave det nye reguleringsregime på melkesektoren.

Den første hovedforklaringen må på mange måter sees i lys av partienes ideologiske forankring, sosialismen for Arbeiderpartiet og det antikapitalistiske, i betydningen rimelig drastiske reguleringer av jordbruksvarermarkedene, hos Bondepartiet. Den andre hovedforklaringen knytter seg til 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 det. Bondepartiet gikk allerede på 1920-tallet lenger i sin programmessige vektlegging av samvirke som organisasjonsform enn noe annet part, Arbeiderpartiet inkludert. På 1930-tallet ble samvirke en politisk møteplass med arbeiderbevegelsen for de antikapitalistiske strømninger i Bondepartiet. Landbrukssamvirkets ledende tillitsvalgt har i enda høyere enn Bondelagets vært dominert av sentrale politikere fra Bondepartiet/Senterpartiet. De fremste eksempler på dette er Jon Sundby, Hans Borgen og Reidar Due. Senterpartiet utviklet i enda mindre grad enn i jordbrukspolitikken en selvstendig profil i forhold til landbrukssamvirke.

Arbeiderpartiet hadde en tvetydig rolle til forbrukerkooperasjonen, som så på seg selv som et ideologisk alternativ til både kapitalismen og sosialismen, frem til omkring 1910. Fra da av søkte både 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. Innenfor store deler av Arbeiderpartiets grunnplan opprettholdt kooperasjonen en særskilt politisk goodwill. Det manifesterte seg klart 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.

10.1.4. Skattedebattens hovedmotstandere

Kooperasjonen og handelsstandsorganisasjonene var samvirkebeskatningens hovedantagonister gjennom 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 samvirkelegene. Begrunnelsen var at samvirkelegene hverken var selvstendige juridiske personer med skatteplikt eller drev ordinær næringsvirksomhet som kunne gi grunnlag for 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 kooperasjonens betydning for småårsfolk og deres vilje og evne til å spare gjennom bonusordningen sammen med kooperasjonens generelle konkurransemessige betydning. En livskraftig kooperasjon ville sikre 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 selskaps-skatten til staten på begynnelsen av 1920-tallet. Her ble NKL forhindret fra å lage et skattepolitisk selvmål av betydelige langsiktige dimensjoner av Finansdepartementet som 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 eller balansert 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 brosjyren han skrev for NKL i 1931 at samvirke strengt tatt ikke drev næringsvirksomhet med mulig unntak av salg til ikke-medlemmer.⁵ Dette var en tilbakevending til kooperasjonens argumentasjon før 1. verdenskrig.

Denne argumentasjonen var neppe utslagsgivende for at kooperasjonens prosentligning overlevde mellomkrigstiden. Da var kooperasjonens evne til å skaffe småårsfolks markedsmakt i økonomiske krisetider viktigere. Det samme var kooperasjonens betydning for konkurransesituasjonen i dagligvaresektoren og den effektivitetsgevinst som kunne ligge i kooperasjonens

⁵ (Schönheyder 1931): særlig 54.

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 Arbeiderpartiets erobningsforsøk, særlig på 1920-tallet, hadde også et skattemessig aspekt. Et av handelsstandens hovedargumenter mot kooperasjonens skatteregime var 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 en vesentlig svekkelse av det politiske fundamentet for forbrukersamvirkets skatteregime.

NKLs dyktighet som lobbyorganisasjon manifesterte seg for alvor i forbindelse med statskattevedtaket 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 blant annet stor vekt på å vise at kooperasjonen ofte betalte like mye skatt som lokale kjøpmenn før skatteskjerpelsen. Resultatet av NKLs kampanje var at Finansdepartementet ga opp å innkreve så mye skatt som stortingsvedtaket kunne gi 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. Sammen med jordbrukssamvirkets innflytelse i Senterpartiet lyktes samvirkeorganisasjonene å sikre prosentligningssystemet frem til skattereformen i 1991. Da foreslo Arbeiderpartiet i regjeringsposisjon å avvikle mesteparten av prosentligningen. NKL og jordbruks- og fiskerisamvirke kooperasjonen klarte likevel å overbevise Arbeiderpartiets finanspolitikere om å få til skattefri 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 en viss betydning for sakens utfall gjennom å vise at kooperasjonen og jordbrukssamvirke stod sammen. Samvirkeutvalgets ubetydelige engasjement i skattesaken gjennom 1900-tallet reflekterte 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. Det skyldtes at regjeringen ikke foreslo å avvikle prosentligningen av boligbyggelagene ved denne anledningen.

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 stod utenfor paraplyorganisasjonen Handelsstandsforbundet. Dagligvarekjøpmennenes organisasjon, som nærmest ble etablert som et svar på NKL i 1908, hadde kampen mot kooperasjonen, herunder beskatningen, som en av sine permanente 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 da 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 samtidig som det var betydelige skatterettslige forskjeller. Avkastningen fra jordbrukssamvirkets foretak skulle jo i prinsippet skatlegges 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 tunge politiske støttespillere i Bondepartiet og Venstre. Det var nødvendig for å oppnå parlamentarisk flertall for endringer. For det andre var forsøkene på å knytte forbrukersamvirke til den revolusjonære arbeiderbevegelsen ikke bare dårlig dokumentert, men virket også mot sin hensikt i en offentlighet og et politiske miljø hvor virkeligheten fortonte seg helt annerledes. For det tredje og viktigst viste handelsstanden ingen vilje til å forstå samvirkets særtrekk som hadde stor politisk forståelse. Forslaget om å beskatte bonus/etterbetaling var i denne sammenheng ikke bare politisk urealistisk, men 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 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 også på 1960-tallet.⁶ Fra 1970-tallet er det i alle fall ikke tvil at det var samvirkebeskatningen som sådan Handelsstandsforbundet angrep med en viss støtte fra Industriforbundet.

Også i fagøkonomiske kretser økte kritikken mot prosentligningen på 1960-tallet; i den grad økonomene i Sandberg-komiteen (1966-1968) var representative. Fagøkonomenes interesse for samvirkebeskatningen var ellers svært sporadisk. Det reflekterte 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 Finansdepartementets embedsverk, som neppe noen gang hadde vært blant systemets støttespillere, avviste prosentligningen til fordel for regnskapsligning med store skattekreditter.

Landmandsforbundet engasjerte seg overhode 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 avvise Venstre-regjeringens statsskatteskjerpelse. 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.

Meieriforeningen var den eneste interesseorganisasjon i jordbruket som engasjerte seg forut for vedtakelsen av 1911-lovene med kritikk av forslaget om regnskapsligning. 24 bymeierier var ikke tilfreds med foreningens arbeid og gikk selv til budsjettkomiteen. Resultatet, deltakerligningen, var over all forventning. Samvirkemeieriene fikk gunstigere skattevilkår enn de hadde bedt om. Bestemmelsen om at bare formuesavkastningen skulle beskattes for

⁶ Jf. også (Espeli 1983a): 117 ff.

annen type salgs- og innkjøpssamvirke i jordbruket kan ses på som en gave fra parlamentarikere som mente organisasjonsformen var hensiktsmessig for jordbrukets modernisering. Bestemmelsen ble først omstridt fra slutten av 1960-tallet.

Også da meierisamvirke, med Jon Sundby i spissen, oppnådde skattefrihet for melkesentralene i 1936, fikk samvirke bedre betingelser enn man hadde bedt om fordi Finansdepartementet ønsket enkle regler. Landbrukssamvirket hadde mindre suksess da man forsøkte å utvide prosentligningens rekkevidde til blant annet salg og foredling av tømmer etter frigjøringen i 1945. Utvidelse av prosentligningen til førstehåndsomsetningen av tømmer oppnådde bred politisk støtte. Grensen for parlamentarikernes skattepolitiske velvilje overfor landbrukssamvirke gikk ved tømmerforedlingen. På dette område var ikke snakk om skattemessige fordeler for samvirke 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.⁷

Meierisamvirket kunne imidlertid skape eller utnytte parlamentarisk goodwill i sitt arbeid for å endre meieribeskatningen fra deltakerligning til prosentligning fra 1950-tallet. Lobbyarbeidet ble kronet med suksess i 1965 da et enstemmig storting satte til side Finansdepartementets kompromissforslag. Det åpnet for vesentlig lavere skattebelastning for samvirke-meieriene og deres eiere enn ligningspraksis siden 1952. Dette representerte den siste vesentlige utvidelsen av prosentligningsregimet.

Utvidelsen av samvirkebeskatningen til fiskesalgslagene fra 1931 ble drevet gjennom av Bondeparti-regjeringen rett etter sin tiltredelse. Det må betraktes som en statlig form for fødselshjelp til organisasjonsformen i fiskeriene og som et av flere politiske tiltak for møte næringens kriser på 1930-tallet. Initiativet til utvidelsen ble likevel tatt av de to sildesalgslagene som ble rammet av eksisterende skatterett. 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 innkjøpssamvirke tok man ikke noe initiativ for å inkludere slik virksomhet under samvirkebeskatningens regler.

⁷ (Stugu 1976), (Halberg 1999): 583 ff. En rekke mindre foredlingsvirksomheter, særlig sagbruk ble imidlertid etablert som samvirkeforetak, jf. (Finansdepartementet 1978): 103.

10.1.5. Domstolene og ligningsmyndighetene

Ligningsmyndighetene - fra Finansdepartementet og Riksskattestyret til den enkelte ligningsnemnd - og rettsapparatet fikk nødvendigvis stor innflytelse over den faktiske utformingen av samvirkebeskatningen. Innflytelse var sannsynligvis større enn i andre deler av skattepolitikken. Hovedårsaken til det var at ligningsforvaltning og domstoler oftest måtte nøye seg med Stortingets knappe og ikke alltid spesielt presise lovvedtak og komiteinnstillinger når de skulle fortolke lovgivers intensjoner. Regjeringens forarbeider til 1911-lovene kunne jo ikke brukes da de hadde helt andre konklusjoner. Det samme var i varierende grad tilfelle ved lovendingene i 1949, 1965, 1984 og 1991.

Rettsapparatet hadde avgjørende innflytelse over ligningspraksis før 1911. 1911-lovene fulgte i stor grad opp denne rettspraksis som riktignok av 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 før i mellomkrigstiden. Da anbefalte Riksskattestyret at fastsettelsen av samvirkeforetakenes formuesinntekt skulle skje ved hjelp av en prosentsats av nettoformuen (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 noen klar hjemmel hos lovgiverne, var fortolkningen rimelig. I en klagesak mente Riksskattestyret prosentsatsen skulle reflektere samvirkeforetakets rentebesparelse ved å slippe å låne all sin egenkapital. Det var en fortolkning som stod langt svakere rettslig sett og som ikke ble gjort gjeldende i etterkrigstiden.

Domstolene var den mest sentrale aktøren i å fortolke lovverket og samordne ligningspraksis frem til etter andre verdenskrig selv om rettsapparatet i utgangspunktet ikke overprøvde ligningsforvaltningens skjønnsutøvelse.⁸ Flere av sakene som kom for Høyesterett viste at norske dommere hadde svært ulik forståelse av fakta og skattelovene. Spriket var til tider så stort at man kan spekulere i om dommernes standpunkter i større grad reflekterte

⁸ Jf. (Eckhoff og Smith 1994): 232 ff.

deres private politiske synspunkter enn sunn juridisk dømmekraft.⁹ Lignings- og rettspraksis varierte betydelig frem til midt på 1930-tallet.

Domstolene stilte etterhvert relativt 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 kravene til dokumentasjon knyttet til omsetning med medlemmene.

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 regnskapslignet som aksjeselskap frem til 1950-tallet fordi salg av forbruksvarer og varer til ikke-medlemmer til sammen 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 samvirke stå forretningsmessig fritt samtidig som man ville slippe mer eller mindre rettmessige anklager om skattefordeler.

I 1932 satte Høyesterett ned foten mot en oppsiktsvekkende 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, som tilfredsstilte bestemte kriterier, skulle gjøres gjeldende for hvert enkelt inntektsår i en bedriftsbeskatning basert på treårig gjennomsnittsligning. Det kunne like gjerne argumenteres med at politikernes intensjoner ble ivaretatt så sant det enkelte samvirkeforetaks gjennomsnittlige skattebelastning ble lavere enn i et aksjeselskap.

⁹ Sikter her særlig til kap.4.8.2 hvor ligningsmyndighetene og byretten hevdet at medlemmenes individuelle låneinnskudd/hjelpefond måtte betraktes som en del av samvirkeforetaket formue.

Høyesterettsdommen i 1935 gjaldt et samvirkeforetak (Østbanernes Forbrugsforening) som ikke handlet med ikke-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 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 utfra samvirkets ideologi og marginalbetraktninger. De 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 og burde forbeholdes denne siden av driften. Handelen med ikke-medlemmer ville da bli relativt sett mest lønnsom fordi bare de variable kostnadene måtte godtgjøres.

De praktiske konsekvensene av høyesterettsdommen i 1935 var to. 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 på det var Riksskattestyrets fortolkning av dommen. For det andre kunne samvirkeforetak veksle mellom regnskapsligning og prosentligning utfra hva som lønte seg skattemessig. 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, som ikke minst meierier benyttet seg av i perioder etter 1965, var det få andre næringsdrivende som hadde.

Domstolenes forståelse av andelsmeierierier understøttet utviklingen av meierisamvirke frem til andre organisasjonsformer ble utkonkurrert i løpet av 1930-tallet. Det skjedde også ved at man ikke satte stramme skranker for hva som kunne inngå i meieridrift. Det hadde ikke vært vanskelig å begrunne strammere betingelser rettslig sett. Den viktigste begrensningen for meierisamvirkets ekspansjon innenfor videreføring av melkebaserte råvarer var den såkalte kaseindommen i 1942. Den innebar at meierisamvirke ikke kunne etablere datterselskaper uten melkeprodusenter som direkte eiere og samtidig kreve samvirkebeskatningens fordeler. I 1951 reversjerte Høyesterett sin dom om deltakerligningen fra 1931 uten nærmere begrunnelse. Det innebar at det enkelte meieri og deres eiere sett under ett fikk en mye hardere beskatning enn resten av jordbrukssamvirke frem til lovendringen i 1965.

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

med skattefordeler hvis virksomheten tilfredsstilte de strenge krav som ble stilt til rene innkjøpsforeninger.

Etter 1945 tiltok Riksskattestyret seg en mer sentral plass. Ligningspraksis ble endret på vesentlige punkt til fordel for samvirkeorganisasjoner med reguleringsansvar uten hjemmel i lov og forskrift. Siktemålet var å lette gjennomføringen av organisasjonenes reguleringsansvar. Denne praksisen 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 ble stående frem til 1991 til tross for det nominelle rentenivået begynte å stige fra 1955 og ble flerdoblet fra slutten av 1970-tallet. Den manglende oppjusteringen kunne vanskelig forsvares utfra de resonnementer som hadde ligget til grunn for fastsettelse av prosentsatsen på 1930-tallet. Begrunnelsen ble altså forlatt uten at noen ny ble gitt. Det reflekterte at selv om Riksskattestyret var et fagorgan, var det også partipolitisk sammensatt. Her ble politiske hensyn sannsynligvis avgjørende for status quo.

Fra midten av 1960-tallet er det åpenbart at ligningsmyndighetene og særlig ligningssjefene ønsket å avvikle prosentligningen. Ligningsmåten tilfredsstilte ikke elementære krav til likebehandling av skatteyttere samtidig som den var ekstremt ressurskrevende i forhold til skatteprovenyet. Kravet om overgang til regnskapsligning utfra administrative forenklingshensyn var unisont. Kravet hadde imidlertid liten innflytelse på de politiske beslutningsprosessene. Dette hensynet 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 retten på den 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 overskudd. 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 slik sett rettslig

sementert før skatteregimets fremste politiske garantister på 1900-tallet fikk parlamentarisk flertall.

10.2. Resultater og konsekvenser

Skatteregimets intensjon var å oppmuntre til omsetning ”gjennom samyrke”¹⁰ 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 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 ble skattemessig diskriminert i forhold til aksjeselskap. Telefonforeningene var en livskraftig del av den norske samvirkebevegelsen frem til de ble innløst av staten særlig 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 den vurderingen ble endret, var skatting som aksjeselskap, ikke landskattelovens § 52, den eneste mulighet.¹¹ På andre områder bidro sektorlovgivning til å hindre skattemessig likebehandling av samvirkeforetak og aksjeselskap ved å kreve sistnevnte som organisasjonsform.¹²

Det er liten tvil om at lovgivernes intensjon var å gi skattefordeler i forhold til de fleste andre selskapsformer på de utvalgte sektorer. Fra omkring 1911 var det særlig snakk om aksjeselskapet, det vil si den eneste andre formen for foretak med begrenset ansvar sammen med samvirkeforetaket, og i forhold til selvstendig næringsdrivende – enkeltmannsforetaket med ubegrenset personlig ansvar. I forhold til skatteregimet mellom 1911 og

¹⁰ Jf. omsetningslovens § 1 utformet etter initiativ av Arbeiderpartiets fraksjon under behandlingen i landbrukskomiteen i 1930, jf. (Lie 1980): 28-31.

¹¹ Skiens Telefonforening ble ikke skattlagt før 1936-37, jf. *Retstidende* 1939: 724-725.

¹² 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.

1992 uttalte politikerne seg aldri som skattefordelene skulle gjelde hvert enkelt inntektsår eller om det var tilstrekkelig at målet ble realisert utfra en gjennomsnittsvurdering. Prosentligningen åpnet under bestemte, men ikke urealistiske forutsetninger for en høyere skattebelastning enn regnskapsligning ville gi.¹³

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. I forhold til enkeltmannsforetaket måtte sistnevnte være tilfelle fordi eier og foretak er 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 jo å forhindre dobbelbeskatning. Det vil si å forhindre at etterbetaling og kjøpebonus til bøndene, som i prinsippet var skattepliktig på mottakers hånd som næringsdrivende, ikke også ble skattlagt på samvirkeforetakets hånd. Dette prinsippet lå i enda større grad til grunn for deltakerligningen av meieriene.

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 i begge foretaksformer. At en slik sammenligning i praksis vil kreve sjablonger eller forenklinger er en annen sak. Både prinsipielt og i praksis er det uhyre vanskelig å skape skattemessig likebehandling av organisasjonsformer som er så grunnleggende forskjellig som ansvarlige og "uansvarlige" selskap. Både inntekts-

¹³ Forutsetningen var et driftsresultat i underskudd eller tilnærmet balanse kombinert med mer enn en symbolsk skattbar formue.

og formuesbegrepet i et enkeltmannsforetak, et aksjeselskap og et samvirkeforetak reflekterte og reflekterer ulike realiteter.¹⁴ Å sammenligne beskatning av personer (næringsdrivende) og foretak med begrenset ansvar er en krevende øvelse som forutsetter bruk av en rekke diskuterte forutsetninger.

Denne studien gir ikke grunnlag for å kvantifisere skattefordelens 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 for eksempel 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 foregikk sjelden ble skattegrunnlaget systematisk undervurdert 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 hovedsakelig en sektoriell gjennomgang. Skattereglenes materielle innhold og føringer for forretningsmessig tilpasning i forhold til ikke-medlemmer varierte noe 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.¹⁵ Fiskesalgslagenes departementsgodkjente vedtekter hadde lignende bestemmelser.¹⁶ Innenfor landbrukssamvirke var hovedregelen at de aktive medlemmene hadde disposisjonsretten til selskapsformuen ved en oppløsning.¹⁷

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 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)

¹⁴ Jf. diskusjonen om delingsmodellen på 1990-tallet, jf. (Espeli 1998a). Jf. *Norges Kjøbmandsblad* 1928: 1102-3 for en tidligere påpekning av dette.

¹⁵ Bestemmelsen kunne imidlertid omgås hvis medlemmene valgte å drive foretaket med underskudd gjennom lave priser frem til avvikling/konkurs.

¹⁶ (Finansdepartementet 1978): 108-110.

¹⁷ (Krogvik 2000): 28. Det synes ikke å gjelde ikke de lokale skogeierforeningene på 1990-tallet.

ligningsmyndighetene stilte til dokumentasjon av handel med medlemmene. Jo strengere disse var jo større kostnader medførte dette for samvirkelegene og desto større sjanse var det for at inntekter fra salg til medlemmer ble lignet på ordinær måte. Et annet aspekt av dette som ikke var knyttet til skattesystemet, var kooperasjonens unntak fra filialforbudet mellom 1907 og 1951. Unntaket forutsatte at samvirkeleg 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 samvirkeleg med mer enn ett utsalg heller ikke kunne se bort.

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 etterhvert 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 av næringsssamvirke og forbrukersamvirke. På 1950-tallet ble det argumentert for at bønder og skogeiere trengte tilpassningstid før de ble medlemmer. Bestemmelsen åpnet uansett for svingdørskunder 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 medlemsoppslutning 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 et 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 ett eller annet tidspunkt forutsetningene for prosentligning.¹⁸ Det svekket åpenbart selskapets muligheter til egenkapitaloppbygging sammenlignet med resten av landbrukssamvirke, men ikke nødvendigvis i forhold til sine konkurrenter. Gartnerhallens

¹⁸ (Hegrenes, Hoveid, og Tjernås 1991): 47.

kommersielle sammenbrudd kan imidlertid ikke forklares med slike skattemessige effekter.¹⁹ På denne annen side er det kanskje ikke helt tilfeldig at det eneste av de store landbrukssamvirkeforetak med offentlig reguleringsmyndighet som har opplevd et grunnleggende økonomiske sammenbrudd ikke kunne dra fordel av samvirkebeskatningens fordeler?

10.2.1. Meierisamvirke: De mest åpenbare og omfattende skattefordelene

Gartnerhallens skattemessige kontrast var meierisamvirke. Aktørene med offentlig markedsreguleringsmyndighet, melkesentralene og deres overbygning NML, fikk skattefrihet fra 1936. Det la grunnlaget for en skattefri egenkapitaloppbygging som har bidratt avgjørende til Tines høye egenkapitalandel den dag i dag.²⁰ Tines høye egenkapitalandelen har vært utgangspunktet for en intens strid om kapitalavkastningen i den nye markedsordningen for melk som ble etablert på slutten av 1990-tallet.²¹

Deltakerligningen av andelsmeieriene ga organisasjonsformen klare konkurransemessige fortrinn i forhold til andre selskapsformer. Denne faktoren mangler i tidligere forklaringer på meierisamvirkets vei mot erobring av råmelkmonopolet i 1941.²² Andelsmeieriet hadde klare organisatoriske fortrinn i forhold til leverandørene i meieriindustriens barndom noe som førte til de var i klart flertall også i Norge fra 1890-tallet.²³ Det er imidlertid ikke gitt disse fordelene var like viktige mellom 1913 (da skattelovene av 1911 trådte i kraft) og 1941 da konkurrerende organisasjonsformer hadde forsvunnet helt. De fleste av meierisamvirkets konkurrenter synes å ha bukket under før den tvungne utjevningsavgiften var en realitet i 1931. I så fall må skattesystemet være en sentral forklaringsfaktor. Jordbrukssamvirke har måttet leve med konkurrenter innenfor alle andre sektorer de har engasjert seg i. Melkesentralenes skattefrihet fra 1936 hadde derimot ingen betydning for deres reguleringsmessige konsolidering. Den ble sikret gjennom en Høyesterettsdom i 1933.²⁴

Det må understrekes at deltakerligningen av meieriene fra 1911 i prinsippet ikke ga meieriene og deres andelseiere sett under ett, noen skattefordeler i forhold til meierier med en annen eierform. Det var systemet for

¹⁹ Jf. (Espeli 2002): 38.

²⁰ Jf. (Hegrenes, Hoveid, og Tjernås 1991): særlig 79-80. TINE BAs åpningsbalanse 1.1.2002, viser en egenkapitalandel på 55 %, jf. fusjonsplanens vedlegg I.

²¹ Jf. (Espeli 2002): 37.

²² Også i (Espeli 1991): 76-78.

²³ Jf. (Henriksen 1999), (Lunden 1988).

²⁴ (Lie 1980): 101 ff.

beskatningen av bøndene, jordbruksbeskatningen, som førte til at andelsmeieriene og deres eiere sett under ett fikk betydelige skattefordeler frem til begynnelsen av 1950-tallet. Ligningene av bønden var en meget komplisert affære frem til regnskapsplikten ble vedtatt i 1952. Tre ulike ligningsmåter ble brukt, regnskap, såkalt direkte ligning og mest vanlig prosentligning.²⁵ I og med at bare de færreste bønder ble regnskapslignet, ville inntekter beregnet gjennom deltakerligningen av meieriene sjelden eller aldri bli skattlagt i praksis.²⁶ Vi må tro at parlamentarikere, og særlig bøndene blant dem, var klar over hvordan jordbruksbeskatningens logikk fungerte.²⁷

Regelverket fra 1936 og frem til 1980-tallet åpnet også for betydelig skattetilpasning for meierisamvirke sett under ett. Etter at melkesentralene og overbygningen NML ble helt fritatt for beskatning, ble det mer lønnsomt å bygge opp deres egenkapital enn meierienes. Egenkapitalen generert sentralt eller regionalt ble så lånt ut til meieriene som var skattepliktige. Dermed ble deres skattbare formue og dermed skatt redusert, særlig etter overgangen til prosentligning i 1965.²⁸ Det er neppe tvil om at meierisamvirke utnyttet mulighetene for skattetilpasning aktivt.²⁹

10.2.2. 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 omsetningsmonopolet fiskesalgslagene, etter hvert fundamentert i Råfiskloven (1938), var mye viktigere enn skatte-

²⁵ Jf. (Espeli 1990): 253 ff. for en nærmere presentasjon.

²⁶ For samvirkeforetakets eiere som ikke ble lignet etter regnskap før 1952 innebar etterbetaling på leveranser eller kjøpebonus på innsatsfaktorer i praksis en ren skattefri næringsinntekt. Det vil derfor være interessant å undersøke om jordbrukssamvirkets prispolitikk endret seg før og etter innføring av regnskapsligning i jordbruket i 1952. Da innebar enhver etterbetaling eller kjøpebonus en tilsvarende økning av bøndenes brutto næringsinntekt. Den eneste skattemessige fordel som gjensvarte ved etterbetaling var en skatteutsettelse/kreditt i ett år, som samvirkeforetaket i praksis fikk mesteparten av fordelene av.

²⁷ Etter enkelte endringer av jordbruksbeskatningen i 1930 mente formannen i skattelovkommisjonen av 1929, høyesterettsadvokat Johan H. Christiansen (H), at lovverket ville sikre at økonomiske fordeler skapt av blant annet samvirke ble beskattet på lang sikt. Forutsetningen for det var at de lokale ligningsmyndigheter fulgte lovgivers intensjoner. Christensen innrømmet at det var grunn til å tvile på det. *Handelsstandens Maanedsskrift* 1932: 194 ff.

²⁸ (Hegrenes, Hoveid, og Tjernås 1991): 48.

²⁹ Jf. (Hegrenes, Hoveid, og Tjernås 1991): 77-81.

fordelene, 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 mye lettere å holde overskuddet tilbake enn å bruke det til etterbetaling av medlemmene under ellers like forhold. 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 markedsregulering (salting, frysing) forutsatte langt større finansielle ressurser enn salgslagenes ordinære inntekter ga grunnlag for. Flere salgslag ønsket industriell ekspansjon. De skaffe seg raskt det nødvendige finansielle handlingsrom til det.

Noregs Sildesalslag ble til gjennom en fusjon av Storsildsalslaget og Stor- og Vårsildsalslaget 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.³⁰ Allerede i 1934 hadde Stor- og Vårsildsalslaget etablert A/S Sildefiskernes Eksportlag som et heleid datterselskap.³¹

Notfiskarskipnadens sildesalslag, etablert i 1934, ble - etter tysk initiativ - underlagt Råfiskloven i 1941 og fikk omsetningsmonopol på sild og lodde ikke omfattet av ovenfor nevnte salgslag. Det nye sildesalslaget bygget i løpet av okkupasjonen opp en egenkapital som gjorde det mulig å etablere sin egen sildeoljefabrikk i 1944 med aksjekapital på 600.000 kroner.³² Tilsvarende tilfeller, men i mindre omfang gjaldt enkelte av de regionale salgslagene sør for Stad. Hordaland Fiskesalslag, etablert 1947, skaffet seg fryseri og foredlingsvirksomhet.³³

Råfisklagets fondsoppbygging ga grunnlag for lån og investeringer i 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 nødt godt av tilsvarende kapitalstøtte uten eller med minimale krav til direkte forrentning. I tillegg ga

³⁰ (Fasting 1960): 323-327.

³¹ Senere kjøpte laget en sardinbedrift, jf.(Garatun-Tjeldstø 1977): 31 ff.

³² (Christensen og Hallenstvedt 1984): 85-105, (Fasting 1962): 277 ff.

³³ Jf.(Skåtun 1972) som gir meget sparsomme opplysninger om egenkapitalgrunnlag og -utvikling.

fiskerisalagslagenes egenkapitaloppbygging grunnlag for betydelig eierinteresser i Fiskernes Bank A/S, som ble drevet som andre forretningsbanker.³⁴

Sildesalgslagets industrielle engasjement var organisert på lignende måte som i 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, ikke inngikk i Sildesalgslagets skattbare formue. Dermed ble Sildesalgslagets skattbare inntekt fastsatt gjennom prosentligning redusert tilsvarende. Ligningsmyndighetene aksepterte gjennom en årrekke også andre disposisjoner som reduserte Sildesalgslagets skatt.

Da ligningsmyndighetene endret denne praksisen gikk Sildesalgslaget til sak, men tapte i hovedsak både i byrett og lagmannsrett. Lagmannsretten aksepterte ikke Sildesalgslagets argumentasjonen om at fordi det lånte ut eller investerte penger uten krav til forrentning kunne pengene heller ikke inngå i 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.³⁵

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 må andre vurdere.³⁶

10.2.3. 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.

³⁴ (Finansdepartementet 1978): 115-116.

³⁵ UTV 1988: 601 ff, sitat 605.

³⁶ Jf. også (Hansen 1995) som ikke nevner skattesystemet.

Handelsstandsforbundet var ikke tvil om at kooperasjonens sterke vekst siden 1917 skyldtes gunstige skatteforhold. Forbundets fremste talsmann, Paul Frank, slo i 1925 fast at ”kooperasjonens voldsomme utvikling ...naturligvis netop er foregått i lys av skattefritagelsen”.³⁷ Det er neppe tvil om at skattereglene bidro til forbrukersamvirkets og særlig den NKL-tilknyttede kooperasjonens sterke ekspansjon fra 1917. Det gjaldt ikke minst den raske utbyggingen av industribedrifter som NKL og enkelte lokale samvirkelag, var i stand til å finansiere etter 1. verdenskrig. I den grad industrivirksomheten styrket kooperasjonens konkurransevne i dagligvarehandelen virket industriveksten og skattefordelene selvforsterkende. Det er det imidlertid grunn til stille spørsmål ved. Betydelige deler av industridriften var eller ble tapsbringende og var vanskelig å få avvirket.

Det er i det hele tvilsomt å tillegge skattefordeler avgjørende betydning når det gjelder å forklare kooperasjonens vekst frem til våre dager. Skattefordelene har for eksempel minimal forklaringskraft i forhold til etableringen av helt nye samvirkelag.³⁸ 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.

10.2.4. 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 den skattefrie egenkapitaloppbyggingen hadde vært lovgivers intensjon. I den grad forarbeidene til 1911-loven behandlet dette spørsmålet, er det imidlertid bedre kildebelegg for avvisning av dette. 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.

Denne muligheten for mer eller mindre skattefri egenkapitaloppbygging fikk store konsekvenser for egenkapitalens sammensetning, forrentning og eierrettighetene til den. 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

³⁷ I Skattebetaleren 1925/2: 39.

³⁸ 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.

samvirkeforetak underlagt landskattelovens § 52. Den skattemessige virkningene var størst innenfor landbrukssamvirke og minst innenfor fiskesalgslagene og forbrukersamvirke.

I samvirkets barndom i Norge utgjorde innbetalt eller garantert ansvars/andelskapital, eventuelt sammen med personlige tilleggsgarantier, det finansielle grunnlag for etablering av et samvirkeforetak.³⁹ Det var også en selvfølge at andelskapitalen skulle ha normal forrentning før etterbetaling, hvis driftsoverskuddet ga grunnlag for det i meierier og slakterier.

I løpet av 1900-tallet ble andelskapitalen redusert til en ren ubetydelighet i forhold til ulike former for felleseid egenkapital og vurdert som kapitalinvestering sett fra bondens synsvinkel. Unntakene fra dette var lokaleide fruktlagre og potetindustrien. For landbrukssamvirke sett under ett utgjorde andelskapitalen bare to prosent av den samlede bokførte egenkapitalen i 1989. På samme tid var forrentning av andelskapitalen en ren raritet, mens det ikke var helt uvanlig på slutten av 1950-tallet.⁴⁰

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 reell oppløsning av samvirkeforetaket. Hvis medlemmer meldte seg ut, hadde de intet krav på noen andel av tilbakeholdte overskuddene de hadde bidratt til. Veksten i den felleseide egenkapitalen åpnet slik sett for en klar maktforskyvning fra medlemmene til samvirkeforetakenes administrative ledelse,⁴¹ eller mellom prinsipal og agent for å bruke begrepsbruken innenfor corporate governance litteraturen.⁴²

Egenkapitalavkastningen i et samvirkeforetak vil nødvendigvis bli diffus når det er prisene som er den sentrale måleparameteren for medlemmene og

³⁹ 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.

⁴⁰ (Sandberg 1998): 73-74. Honningsentralen ga 5 prosent forrentning av andelskapitalen på første halvdel av 1960-talle. Det representerte en skattefordeler for eierne sammenlignet med etterbetaling som ble skattlagt som ordinær inntekt på eiernes hånd, UTV 1963: 371-372.

⁴¹ 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”.

⁴² F.eks. (Gulbrandsen 1999).

heller ikke andelskapitalen blir 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 suksessmål. Egenkapitalandelen innenfor mesteparten av jordbrukets salgssamvirke lå iallfall fra 1970-tallet klart høyere enn i den ikke-kooperative delen av næringsmiddelindustrien som hadde tilsvarende skjerming mot utenlandsk konkurranse.⁴³

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.⁴⁴

Hvis skattefordelene knyttet til oppbygging av egenkapitalen ikke hadde fantes, ville investeringsterskelen for nye medlemmer⁴⁵ sannsynligvis blitt vesentlig høyere fra og med mellomkrigstiden. Det behøvde ikke nødvendigvis ha vært i strid med prinsippet om åpent medlemsskap, men det ville sannsynligvis redusert medlemsveksten. Det kunne på den annen side vært problematisk i forhold til salgssamvirkets rolle som markedsregulator som ble vesentlig utvidet etter 2. verdenskrig. I forhold til denne offentlig-rettslige rollen gjaldt mottaksplikten i siste instans også i forhold til ikke-medlemmer.

Høyere individuell andelskapital eller andre former for individualisert egenkapital ville sannsynligvis 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. I USA er det nå ikke uvanlig at medlemmene av samvirkeforetak innenfor landbruket må tegne seg for 100.000 kroner eller mer i innskudd og lånegarantier for å sikre medlemmenes fulle engasjement som eiere.⁴⁶

⁴³ (Hegrenes, Hoveid, og Tjernås 1991): 79 ff.

⁴⁴ Rullerende individuelle fond er en annen mulighet, jf.(Lie 1957): 32-35, se ellers (Aasnes 1990): 127 ff.

⁴⁵ 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.

⁴⁶ *Nationen* 8.10.1998

For forbrukersamvirkets del er det, uavhengig av skattesystemet, vanskelig å tenke seg individuelle medlems/ansvarsinnskudd som en løsning på egenkapitalproblemet. Logikken bak ordningen med et likt ansvarsinnskudd innenfor NKL-systemet var at all øvrig egenkapital skulle være felleseid. Det kan imidlertid tenkes at ansvarsinnskuddet ville vært satt noe høyere uten skattefordelene, men neppe så høyt at det ville representert noen virkelig barriere mot medlemskap. Da ville kooperasjonen undergravd sine ekspansjonsmuligheter.

Det må også 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 mere bedriftene avsatte til skattebetingede avsetninger (som i prinsippet bare representerte en skattekreditt) og jo mindre de delte ut i aksjeutbytte jo 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 innelåsing av kapital i eksisterende selskap slik at kapitalen kunne flyttes (eller flyte) dit den ga størst avkastning uavhengig av skattemessige føringer.

10.3. 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 definerte 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 den ønskede moderniseringen av næringen slik tilfellet var i Danmark. Bøndene ville få nødvendig markedsrett i de nevnte markedene. Bare i ett tilfelle ble skattepolitikken brukt åpent og direkte for å understøtte jordbrukssamvirkets offentligrettslige rolle som markedsregulator: Stortingets vedtak om skattefrihet for melkesentralene i 1936. Etter 1945 ble ligningspraksis endret for å understøtte egg- og kjøttssamvirkets rolle som markedsregulator, men uten basis i lovhjemmel eller parlamentarisk behandling. På 1970-tallet ble det argumentert for at skatteskjerpelse for salgssamvirke ville representere et nullsum spill for staten på grunn av statens forpliktelser i henhold til inntektsopptrappingsvedtaket for jordbruket av den 1. desember 1975.

Argumentet mot lovendring fikk imidlertid liten betydning for utfallet av stortingsbehandlingen i 1983-84.

Staten har i ulike perioder har gitt budsjettmessig støtte til organisering av fellestiltak av samvirkemessig karakter i primærproduksjon (maskin- og redskapslag, fellesfjøs).⁴⁷ 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 lignende skattemessig stilling som jordbrukssamvirke. Hovedbegrunnelsen synes å ha vært å støtte oppunder småårsfolks organisering og deres behov for skaffe seg lokal og nasjonal markedsrett. I tillegg kom ønsket om å bidra til å skape en effektiv konkurranse i dagligvarehandelen og at NKLs vertikale integrerte struktur kunne skape en billigere vareomsetning. Over tid synes argumentet om konkurranse og forbrukernes behov for å skaffe seg markedsrett også i forhold til andre ledd i distribusjonsskjeden å ha blitt viktigere. I tillegg synes ønsket om å støtte organisasjonsformen som sådan å ha vært viktig fra 1920-tallet fordi handelsstandens angrep mot samvirkebeskatningen i første omgang bare omfattet kooperasjonen.

Utvidelsen av samvirkebeskatningen til fiskesalgslagene i 1931 må betraktes som et integrert ledd i statens krisetiltak overfor fiskerinæringen og de brede lag av kystbefolkningen i mellomkrigstiden for å sikre dem en større andel av næringens verdiskapning. Sammen med de tidligere vedtatte bestemmelsene i samvirkebeskatningen var dette en viktig understøttelse av 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.⁴⁸ 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

⁴⁷ Jf. (Espeli 1990): 97 ff, 548 ff.

⁴⁸ 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.

samvirke som organisasjonsform glimrer med sitt fravær i Sejersteds analyse.⁴⁹

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 konkurrenter som gjorde det samme. Fordelene var sannsynligvis stigende over tid fra 1920-tallet og frem til 1960-tallet i samsvar med det økende nominelle skattenivået. Skatteprosenten for aksjeselskap lå stabilt på omkring 50 fra 1950 til 1992. Skattesatsene for samvirkeforetak som var progressive i mesteparten av etterkrigstiden kunne være opp til 13, 2 prosent høyere for skattbar inntekt utover et visst nivå.⁵⁰ 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 særlig fast eiendom, ikke ble inflasjonsjustert. Den manglende oppjusteringen av prosentligningssatsen på 3,5 prosent fra slutten av 1950-tallet og helt frem til 1992 var den andre sentrale faktoren i denne utviklingen.

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 avviklet. I 1969 ble dobbeltbeskatningen av utbytte i aksjeselskap avviklet. 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 fradrags- og fondsordninger i bedriftsbeskatningen. Noen av disse fradragsordningene ble i praksis forbeholdt aksjeselskap.⁵¹

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 skulle bli mindre i 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

⁴⁹ Jf. (Sejersted 1993).

⁵⁰ Jf. (Finansdepartementet 1978): 146

⁵¹ Det gjaldt bl.a. avsetninger til konsolideringsfond mellom 1984 og 1992. (Finansdepartementet 1989): 32.

resultatet. For slike selskap representerer skattereformen ingen innstramming selv om det nok er tilfelle for de fleste samvirkeforetak omfattet av skattelovens nye særbestemmelse.

Selv om formuesbeskatningen var 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. Ulikhet i skattesatser var altså det fremste uttrykk for eventuell forskjellsbehandling hvis vi sammenligner de ulike foretakstypene uten å inkludere formuesbeskatningen av eierne av samvirkeforetak og aksjeselskap. Formuesskatten for næringsdrivende var progressiv. Det var den også for samvirkeforetak gjennom store deler av 1900-tallet frem til 1984, men formuesbeskatningen av aksjeselskap var proposjonal. Det innebar at aksjeselskap med nettoformuer over et visst nivå ble gunstigere beskattet enn samvirkeforetak mens forholdet var det motsatte med små nettoformuer 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 statsskatteligningen hos den aksjeeier, men ikke i den mer proporsjonale kommuneligningen.⁵²

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.⁵³ Dette forholdet ble ikke grunnleggende endret frem til 1992.⁵⁴ 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 i samme periode langt større muligheter til å drive skatteplanlegging enn samvirkeforetakene. Særlig mellom 1945 og 1992 var det store muligheter for ressurssterke personer til å foreta ulike skattemessige disposisjoner som kunne redusere deres skattbare formue vesentlig slik at den eventuelt bortfalt helt.⁵⁵ Dette var også mulig i forhold til inntektsskatten.

⁵² (Borgenvik, Aukrust, og Øien 1958): 72-73.

⁵³ (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.

⁵⁴ Jf. (Greni, Trosvik, og Syversen 1991): 1134-35.

⁵⁵ F.eks. gjennom låneopptak og ulike selskapskonstruksjoner.

Risikoen forbundet med slik skatteplanlegging var imidlertid klart større enn i forhold til formuesskatten.⁵⁶

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 eller utnyttelsen av fordelene i prinsippet være todelt. For det første gjennom gunstigere priser eller service for medlemmer (eventuelt også andre kunder) eller gjennom billigere oppbygging av egenkapital som også burde manifestere seg gjennom sterkere vekst eller bedre priser og service enn konkurrentene på lenger sikt. Den andre utnyttelsen ville være at skattefordelene gjorde det mulig for samvirkeforetak å være mindre (kostnads-)effektiv enn sine konkurrenter uten nødvendigvis å svekke sin konkurranse- eller markedsposisjon. En variant av dette er at samvirkeforetak i større grad enn sine konkurrenter kunne foreta risikable og svært tapsbringende investeringer finansiert med lavt beskattet oppbygd egenkapital uten å sette foretakets eksistens på spill.⁵⁷ Alle tenkelige kombinasjoner av disse to prinsipielle virkningene kan ha skjedd i praksis.

Gunstigere skatteregler enn for andre selskapsformer, særlig aksjeselskap, kan ha gjort det lettere for samvirkeforetak å videreføre mindre effektiv drift enn under ellers like forhold. I et slikt perspektiv kan det ikke utelukkes at skatteregimet på viktige punkt 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, var omfattet av samvirkebeskatningen. Avviklingen av foreninger og samvirkeforetak innenfor finanssektoren siden 1970-tallet, med unntak av Landkreditt, har ikke skattemessige forklaringer. Det skyldtes sektorlovgivningens diskriminering

⁵⁶ F.eks. kommandittselskapsordningen.

⁵⁷ 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.

av disse organisasjonsformer sidene 1976 og kredittforeningenes tap under bankkrisen og øvrige bedriftsøkonomiske tilpasninger.⁵⁸

Det mest paradoksale med debatten om samvirkebeskatningen er at forsvaret og begrunnelsen for de særskilte skattevilkårene i økende grad har blitt begrunnet med særtrekk ved samvirkeforetaket som organisasjonsform. Likevel synes ingen, heller ikke samvirkebevegelsen, å ha vært inne på tanken om at skattefordelene skulle knyttes til samvirkeforetaket som sådan og ikke de historisk utvalgte sektorene som den etablerte samvirkebevegelsen representerer. Denne historiske stivhengigheten synes stadig mer problematisk som politisk legitimeringsgrunnlag.

⁵⁸ (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.

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 Riksringkasting
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

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 kildemateriale 1921-23, to A-4 tidsskriftkassetter 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 Samvirkeloven

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.
- Bekkmum, 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.
- Benterud, Olav 1978: *Norske meieriers salgssentral : et jubileumsskrift i ord og bilder*, Oslo: Norske meieriers salgssentral.
- Bjørgum, Jorunn 1970: *Venstre og kriseforliket : landbrukspolitik og parlamentarisk spill 1934-1935*, Oslo: Universitetsforlaget.
- Bohn, Robert 2000: *Reichskommisariat Norwegen "Nationalsozialistische Neuordnung" und Kriegswirtschaft*. Vol. 54, *Beiträge zur Militärgeschichte*, München: R. Oldenburg.
- Bonde, Arne og Ulf Aas 1982: *Feier-Mattis og andre ildsjeler Gjensidige Skade 60 år*, Oslo .: Gjensidige.
- 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. 1946: *Om beskatning av aksjeselskaper : en praktisk veiledning*. 3. utg. utg, Oslo: Sem & Stenersen.
- 1971: *Om beskatning av aksjeselskaper : en praktisk veiledning*. 4. utg. utg, Oslo: Sem & Stenersen.
- Bull-Tornøe, J. og Ebbe Hertzberg 1900: *Det europæiske landbosamvirke : Reiseindberetning*, Kristiania: Grøndahl.
- 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: Kjeldeskriftfondet.
- red. 1976: *Protokoll for Venstres Stortingsgruppe 1883-1940 II: 1925-1934*, Oslo: Kjeldeskriftfondet.
- 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 QUERTY", *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 Landbrukshøgskole, 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.
- 1993: "Landbrukssektorens konkurranseeksponering i historisk perspektiv", *Landbruksøkonomisk Forum*, 10 (2): 29-41.
- 1995a: *Private konkurransereguleringer innenfor forsikringsbransjen i Norge 1900-1985 og myndighetenes holdning til disse.*, *Det nye pengesamfunnet Rapport nr.70*, Oslo: Norges Forskningsråd.
- 1995b: *Konkurransebegrensninger 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.
- 2002: "A National Competition Policy Model? Comparative Perspectives on the distinctiveness of Norwegian price and

- competition policy in the 20th century", *Journal of European Economic History*.
- 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 beskatningen avgivet den 15 oktober 1924 Del I Lagforslag, allmän motivering speciell motivering*, Stockholm: Finansdepartementet.
- 1924a: *SOU 1924: 53 1921 års kommunalskattekommittees betänkande angående Den kommunala beskatningen avgivet den 15 oktober 1924 Del II Reservationer, bilagor, tabeller, saksregister*, Stockholm: Finansdepartementet.
- 1932: *Beskatning av samvirkeleg. Innstilling VIII fra den ifølge stortingsbeslutning 19. juni 1929 nedsatte skattelovkommisjon*, Oslo: Finansdepartementet.
- 1953a: *Innstilling II fra Skatteutvalget angående reglen eom beskatning av jordbruk og skogbruk. Oppnevnt 12.mai 1949*, Oslo: Finans- og tolldepartementet.
- 1960: *Innstilling fra Skattelovkomiteen for kraftverker*, Lillehammer.
- 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 beskatning af brugsforeninger m.v. avgivet af den af finansministeren under 13.marts 1946 nedsatte udvalg*, København.
- Finnøy, Steinar 1960: *Forbrukerkooperasjonens beskatning, sett i forhold til beskatningen av aksjeselskap og personlige foretak*, Bergen: Norges Handelshøyskole.
- Frank, Paul 1924: *Kooperative forretningers beskatning. 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 beskatning*, Oslo: Norges Handelsstands Forbund.
- Frue meieri 1976: *Frue Meieri gjennom 100 år : Stavanger Meieribolag 1876, Frue Meieribolag 1890, Hetlands Meieri 1905*, Stavanger: Frue Meieri.
- 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.
- Furre, Berge 1971: *Mjølkk, bønder og tingmenn studiar i organisasjon og politikk kring omsetninga av visse landbruksvarer 1929-30*, Oslo: Samlaget.
- Garatun-Tjeldstø, Gerhard 1977: *Noregs Sildelsalslag gjennom 50 år*, Bergen: Noregs Sildelsalslag.
- Gjems-Onstad, Ole 2001: "Menneskerettigheter og tilleggsatt", *Skatterett*, (2): 127-149.
- 2001b: "Samvirkeforetak og beskatning", *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 selskapsskatteloven. 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.
- Grønli, Jon Terje 1995: *Diplom-is fra håndverk til merkevare*, Lysaker: Norsk iskrem.
- Gulbrandsen, Trygve 1999: *Internasjonal forskning om kontroll av eierskap og privat næringsliv*. Oslo: Institutt for samfunnsforskning.
- 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 betenkninger 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 hovedsmann : 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.
- Hasund, S. 1941: *Det Kgl. selskap for Norges Vels II 1809-1909*, Kristiania: Grøndahl.
- Hedberg, Anders 1934: *Tal som tale Kooperationens beskatning*, Stockholm: Kooperativa förbundets bokförlag.
- Hegrenes, Agnar, Øyvind Hoveid og Svein Harald Tjernås 1991: *Kapital i landbrukssamvirket, 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 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 nquire 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.
- Holmen, Jan Ove 1987: "Prisutjevningen i norsk meieribruk", *Landbruksøkonomisk Forum*, 4 (2): 20-27.
- 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.
- Hveding, Øistein 1979: "Gjeldsforliket mellom Bondepartiet og Arbeiderpartiet i 1934", *Historisk Tidsskrift*, 58: 326-357.
- Hørthe, Olav og Kjell Holler 1951: "Samvirke kontra privat næringsdrift En skattemessig og bedriftsmessig sammenlikning mellom samvirkelag 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 Kooperationen i samhället Kooperationsutredningens huvudbetänkande*, 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 Love Kommanditaktieselskaber, Foreninger med vekslende Kapital, Selskapsmedlemmers Ansvar, Selskaber 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.
- Kjærвик, 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: *Vedtektsanalyse 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.
- Leganger, N.F. red. 1913: *Norges Statskalender for Aaret 1913*, Kristiania: Aschehoug.
- Lie, Einar 1994: "Pengesanering og reguleringsøkonomi", *Historisk Tidsskrift*, 73: 54-71.
- 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.
- Lunden, Kåre 1988: "Framveksten av samvirketiltak mellom norske melkeprodusenter i tiden 1865-1905", *Jord og gjerning Norsk landbruksmuseum*: 118-144.
- Lundevall, Tarald 1929: "Om medlemmers heftelse for selskapsgjelden i produksjons- og konsumpsjonsforeninger", *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.
- Mejlænder, Ulf-Arvid 1997: *Tiden går - : fra beskjedne grunntanke til solid finanskonsern : Gjensidiges historie gjennom 150 år*, Lysaker: Gjensidige.
- 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 Riksringskasting 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).
- NSFS red. 1974: *Bolagsbeskatningen i Norden, Nordiska skattevetenskapliga forskningsrådets skriftserie, NSFS nr 2*, Stockholm: Liber Förlag.
- red. 1996: *Skattefria institutioner, Nordiska skattevetenskapliga forskningsrådets skriftserie NSFS nr 34*, Stockholm: Juristförlaget.

- 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 Kjøbmansforbund i 25 år 1908 29 september 1933*, Oslo: Norges Kjøbmansforbund.
- 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 Eeview*, 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 aktieselskapslove 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 jamstelling 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 systembetragtninger", *Økonomisk Forum*, 55 (9): 10-16.
- Schreiner, Johan 1963: *Norsk skipsfart under krig og høykonjunktur 1914-1920*, Oslo: Norges Rederforbund/J.W.Cappelen.
- 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: "Forbruksforeningers overskudd og beskatningsspørsmålet", *Statsøkonomisk Tidsskrift*: 25-65.
- 1926: "Forbruksforeningers 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.

- Smith, Eivind 1979: *Organisasjoner i fiskeriforvaltningen : fiskesalgslagenes rettsstilling, særlig som forvaltningsorganer og som sammenslutninger*, Oslo: Tanum-Norli.
- Socialdepartementet 1925: *Innstilling til lov om samvirkelag fra den ved kongelig resolusjon av 10. februar 1922 nedsatte komite*, Oslo: Socialdepartementet.
- 1937: *Innstilling til lov om samvirkelag avgitt av den av Socialdepartementet den av 6. november 1936 nedsatte komite*, Oslo: Socialdepartementet.
- Socialdepartementet 1932: *Innstilling om forholdsregler mot utilbørlig boikott i anledning av arbeidsforhold, m.v.*, Oslo: Socialdepartementet.
- Stavang, Per 1994: *Parlamentarisme og folkestyre : utvalde statsrettslege emne*, Bergen: Alma Mater.
- Steenstrup, Hj. 1934: *Hvem er hvem? 1934*, Oslo: Aschehoug.
- Stordrange, Bj rn 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 Treforedling 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.
- Sørensen, Finn 1980: *Trøndelag Melksentral gjennom 50 år*, Trondheim: Trøndelag Melksentral.
- Tande, Thorvald og Studieselskapet samfunn og n*ringsliv 1957: *Norsk fiskeripolitikk : en analyse av fiskerin*ringens utvikling siden 1920*, Oslo: Studieselskapet samfunn og n*ringsliv.
- 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 brugsforeningerne 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 boligslett : 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 nomometriske idealer", *Sosiologi i dag*, (4): 17-40.
- Vatn, Arild 1990: "Melk og makt Fra melkesentral til distriktsmeieri", *"..det som svarte seg best" - studier i økonomisk historie og politikk. Festskrift til Stein Tveite*, red. E. Hovland, E. Lange og S. Rysstad, Oslo: ad Notam.
- Vevstad, Andreas 1992: *Norsk skogpolitikk : streiftog i det 20. århundre*, Oslo: Landbruksforlaget.
- Vogt, Johan 1935: *Ny skattepolitikk*, Oslo: Fram.
- 1951: "Thomas Sinding", *Statsøkonomisk Tidsskrift*: 81-86.
- Wedervang, Ingar 1939: "Størrelsesforhold blant detaljhandelns 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.