



DET KONGELEGE
JUSTIS- OG POLITIDEPARTEMENTET

FINANSDEPARTEMENTET

20. AUG. 2007

Saksnr.

06,1403-32

Arkivnr.

Finansdepartementet
Postboks 8008 Dep
0030 OSLO

Dykkar ref.
06/1403 SL HSH/rla

Vår ref.
200704435 EP TFJ/mbb

Dato
16.08.2007

Høyring om skattemessig handsaming av etterbetaling frå samvirkeforetak

Vi viser til Finansdepartementets høyringsbrev 14. juni 2007 med vedlagt høyringsnotat. Justisdepartementet har følgjande merknader:

1. Generelt

Ifølgje Finansdepartementet inneber forslaget til endring i skattelova i første rekke ei presisering av gjeldande regelverk om skattlegging av utbytte frå samvirkeforetak. Justisdepartementet har vanskeleg for å sjå at det er tilfellet. Etter vår vurdering inneber forslaget fleire djuptgripande realitetsendringar i forhold til det som i lang tid har blitt lagt til grunn som gjeldande rett, jf. utgreiinga om gjeldande rett i punkt 2 nedanfor. Justisdepartementet er særleg imot forslaget om å innføre skatt på etterbetaling frå samvirkeforetak, kfr. skattelova § 10-11 sjette ledd. Justisdepartementet går også imot forslaget til nye reglar om den skattemessige handsaminga av kontantavslag og andre prisavslag i samvirkeforetak.

Etter Justisdepartementets syn er det generelt viktig med skatterettslege reglar som er godt tilpassa dei samvirkerettslege reglane, og som tek tilstrekkeleg omsyn til særtrekka ved samvirkeforma. Våre merknader må lesast i lys av dette. Vår vurdering av forslaga følgjer i punkt 3, medan punkt 4 inneheld nokre avsluttande merknader av meir overordna karakter.

2. Gjeldande rett

2.1. Eit hovudspørsmål er om – og i tilfelle i kva grad – etterbetaling ("bonus") frå eit samvirkeforetak til medlemmane er skattepliktig utbytte etter skattelova § 10-11. Ifølgje høyringsnotatet er slik etterbetaling skattefri berre så langt foretaket har frådragsrett

for utbetalinga etter skattelova § 10-50. Høyringsnotatet inneheld ikkje ei rettskjeldemessig vurdering av spørsmålet.

Skattelova § 10-11 sjette ledd lyder slik:

”(6) Bonus som nevnt i § 10-50 regnes ikke som utbytte etter §§ 10-11 til 10-13.”

Etter *ordlyden* inneber dette at ”bonus som utbetales til medlemmene i forhold til deres omsetning med foretaket” (jf. skattelova § 10-50 første ledd første punktum), ikkje skal reknast som utbytte etter skattelova. Ordlyden er på dette punktet klar. Den gir etter vårt syn ikkje haldepunkt for at § 10-11 sjette ledd berre omfattar bonus som gir frådragsrett etter § 10-50.

Den lovtolkinga Finansdepartementet har tatt til orde for, inneber langt på veg ei bortfortolking av føresegna i § 10-11 sjette ledd. Det som framstår som hovudregelen i lova, blir redusert til ein unntaksregel for bestemte typar av samvirkeforetak som nemnt i § 10-50 andre ledd. Det finst samvirkeforetak innanfor store delar av norsk nærings- og samfunnsliv. Lovforståinga til Finansdepartementet inneber at § 10-11 sjette ledd ikkje vil gjelde for mange typar av samvirkeforetak. Hovudregelen, som vil gjelde for dei fleste typar av samvirkeforetak, vil med denne tolkinga vere at bonus frå samvirkeforetak alltid skal reknast som utbytte etter skattelova §§ 10-11 til 10-13. Ei så markant innskrenkande tolking krev etter vårt syn tung støtte i autoritative rettskjeldefaktorar.

Føresegna i § 10-11 sjette ledd vart endra ved lov 29. juni 2007 nr. 81 om samvirkeforetak (samvirkelova), som enno ikkje er sett i verk. Heller ikkje den nye lovteksten presiserer at føresegna om skattefridom berre skal gjelde så langt bonusutbetalinga medfører frådragsrett etter § 10-50.

Lovforarbeida taler for at føresegna i § 10-11 sjette ledd skal tolkast i samsvar med ordlyden. I Ot.prp. nr. 35 (1990-91) Skattereformen 1992 s. 221 (punkt 19.4) heiter det:

”En del av overskuddet i samvirkeforetak vil normalt bli tilbakeført til medlemmene i form av bonus eller kjøpsutbytte fastsatt på grunnlag av den omsetningen andelshaveren har hatt med samvirkeforetaket. Kjøpsutbytte og bonus vil i utgangspunktet falle inn under definisjonen av aksjeutbytte, som omfatter enhver utdeling som innebærer en vederlagsfri overføring av verdier fra selskapet til aksjonæren.

Kjøpsutbytte utdeles imidlertid ikke i forhold til den innskutte kapital i foretaket slik det som hovedregel gjøres ved fastsettelse av aksjeutbytte i aksjeselskap. Kjøpsutbytte fra samvirkeforetak har etter departementets vurdering mer karakter av en korreksjon av avregningsprisen mellom foretaket og medlemmet enn av utbytte på innskutt kapital.

Departementet går derfor inn for en lovfestet rett til fradrag for kjøpsutbytte/bonus som utdeles til medlemmene i forhold til deres omsetning med foretaket. Denne løsningen er også valgt i enkelte andre land, blant annet i Sverige. Da bonus bare utdeles til medlemmer av

samvirkeforetak, kan inntektsfradraget bare gis i den delen av inntekten som skriver seg fra omsetning med medlemmene. Fradrag for bonus bør etter departementets mening komme til fradrag for det år utbetalingen gjelder selv om den endelige fastsettelse finner sted etter årets utløp.

(...)

Kjøpsutbytte bør etter departementets vurdering heller ikke beskattes som aksjeutbytte hos medlemmene. Departementet foreslår derfor at det uttrykkelig bestemmes at kjøpsutbytte ikke skal anses som aksjeutbytte. Har deltakelsen i samvirkeforetaket tilknytning til skattyterens næringsvirksomhet, vil kjøpsutbyttet være skattepliktig etter skatteloven § 42 første ledd som virksomhetsinntekt. Utenfor næringsvirksomhet vil kjøpsutbytte imidlertid, som i dag, ikke være skattepliktig. Det vises til utkast til ny selskapsskattelov § 3-2 nr. 5 med merknader.

Renter av andelskapital bør skatterettslig behandles som aksjeutbytte. Når det gjelder renter av tvungne låneinnskudd er det naturlig å behandle dette som renteinntekt og ikke som utbytte. Slike lån vil mer ha karakter av ordinære lån til foretaket enn innskutt ansvarskapital." (våre understrekingar)

Proposisjonen er her klar: Renter av andelsinnskott skal skatterettsleg handsamast som utbytte. Bonus frå samvirkeforetak skal derimot ikkje reknast som utbytte. Regelen er absolutt. Proposisjonen inneheld ingen spor etter ein regel om at ei bonusutbetaling må gi frådragsrett etter § 10-50 for at den skal falle utanfor utbyttereglane. Tvert om gir proposisjonen uttrykk for at det på dette punktet er ønske om å vidareføre rettstilstanden etter skattelova av 1911, som det er gjort greie for i proposisjonen s. 220 (punkt 19.2.4). Dersom det var ønske om å gjennomføre ei vesentleg kursendring, må ein forvente at dette hadde kome til uttrykk i lovforarbeida. Det har det ikkje gjort.

Ot.prp. nr. 1 (2004–2005) Skatte- og avgiftsopplegget 2005 – lovendringer stadfester at bonus ikkje skal reknast som utbytte:

"I tillegg til renter på andelskapitalen, kan andelshaverne motta kjøpsutbytte (bonus) i forhold til andelshaverens omsetning med foretaket. Bonus behandles ikke som utbytte etter dagens regler. For mottaker er det særskilt regulert i skatteloven § 10-11 femte ledd at bonus ikke skal anses som utbytte. Samtidig har samvirkeforetaket rett til fradrag for utdelt kjøpsutbytte, jf. skatteloven § 10-50.

I Ot.prp. 35 (1990-91) ble denne behandlingen av kjøpsutbytte begrunnet med at kjøpsutbytte ikke utdeles i forhold til innskutt kapital, men har mer karakter av å være en korreksjon av avregningsprisen mellom foretaket og foretakets medlemmer. (...)

Departementet legger til grunn at dagens skattemessige behandling av kjøpsutbytte videreføres også etter innføringen av aksjonærmodellen. Kjøpsutbytte vil således ikke omfattes av aksjonærmodellen." (våre understrekingar)

I Ot.prp. nr. 20 (2006–2007) Om lov om endringer i skatteloven mv. s. 32 (kapittel 5) gir Finansdepartementet uttrykk for ei ny rettsoppfatning:

”Etter skatteloven § 10-11 sjette ledd skal bonus som nevnt i § 10-50 ikke regnes som utbytte. Sistnevnte bestemmelse gir samvirkeforetakene fradragsrett for bonusutbetalinger som har grunnlag i samvirkeforetakets inntekt av omsetning med egne medlemmer. Et samvirkeforetak kan også dele ut bonus ut over samvirkeforetakets inntekt av omsetning med medlemmene. Slik bonus omfattes ikke av fradragsretten etter skatteloven § 10-50, og den omfattes etter departementets syn heller ikke av unntaket i skatteloven § 10-11 sjette ledd. Slike utdelinger skal således behandles som utbytte hos mottaker.”

Standpunktet er ikkje grunnleggjande. Det går ikkje fram kva slags rettskjelddefaktorar den nye tolkinga byggjer på. Uttalane i proposisjonen har dermed avgrensa rettskjeldemessig vekt.

Den nye rettsoppfatninga blir også lagt til grunn i Ot.prp. nr. 21 (2006–2007) Om lov om samvirkeforetak s. 314, men heller ikkje denne proposisjonen inneheld ei rettskjeldemessig drøfting av spørsmålet. Standpunktet kan derfor ikkje tilleggjast nemnande vekt, i alle fall ikkje ved tolkinga av den føresegna som gjeld i dag. Av proposisjonen går det i og for seg klart fram at formålet med endringa i skattelova § 10-11 sjette ledd er å bringe føresegna i samsvar med det som blir påstått å vere gjeldande rett. Problemet er at lovforslaget etter vårt syn byggjer på feilaktige føresetnader, idet den rettsoppfatninga som blir lagt til grunn, manglar rettskjeldemessig forankring.

Samla sett gir lovforarbeida ikkje tilstrekkeleg grunnlag for ei innskrenkande tolking av skattelova § 10-11 sjette ledd, slik føresegna lyder i dag. Tvert om gir lovforarbeida støtte til at lovteksten skal tolkast etter sin ordlyd. Dei avvikande synspunkta i proposisjonane frå 2006–2007 har preg av ugrunna påstandar og synest å byggje på ei gal oppfatning av gjeldande rett.

Det finst også langvarig *likningspraksis* for at bonus frå samvirkeforetak ikkje skal reknast som utbytte, sjølv om utdelinga ikkje gir fradragsrett for foretaket. Til grunn for denne praksisen ligg mellom anna Skattedirektoratets skriv ”Melding om skattereformen”, som er tatt inn i Utvalget 1991 s. 1119 (punkt 17.2), og Liknings-ABC 1994 s. 685–686. I Liknings-ABC 2006 punkt 10.2.3 har Skattedirektoratet gitt uttrykk for eit nytt syn ved at alle vederlagsfrie overføringar ”som ikke er bonus som er fradragsberettiget hos samvirkeforetaket etter sktl. § 10-50, herunder det som går utover taket for fradragsrett etter sktl. § 10-50, anses som utbytte etter sktl. § 10-11”. Påstanden er ikkje grunnleggjande og kan ikkje tilleggjast nemnande rettskjeldemessig vekt. Etersom vi forstår, har uttalen så langt ikkje ført til ei omlegging av praksis. Samla sett talar derfor likningspraksis for at føresegna i skattelova § 10-11 sjette ledd skal tolkast etter sin ordlyd.

Samvirkelovutvalet, som vart leia av professor Ole Gjems-Onstad, har i *NOU 2002: 6 Lov om samvirkeforetak* kapittel 22 gjort nærmare greie for dei skattereglane som gjeld for samvirkeforetaka og deira medlemmar. På s. 225 (punkt 22.2.3.1 b) heiter det m.a.:

”Hvis et samvirkeforetak deler ut utbytte (bonus/ kjøpsutbytte), beskattes dette ikke som aksjeutbytte hos medlemmene, jf. sktl. § 10-11 femte ledd. Denne regelen om at bonus/kjøpsutbytte ikke skattlegges som aksjeutbytte gjelder uten hensyn til medlemmets status som privatperson eller næringsdrivende. Derimot kan det være aktuelt å beskatte bonus/kjøpsutbytte som en fordel vunnet ved virksomhet, dvs. som en vanlig inntektspost, dersom medlemmet har handlet med samvirkeforetaket som virksomhetsutøver.”

Vi kan ikkje sjå at det ligg føre *reelle omsyn* som kan forsvare den tolkinga som Finansdepartementet tek til orde for. Etter vår oppfatning medfører innføringa av skjermingsmetoden for aksjonærar ikkje behov for å innføre utbytteskattlegging av etterbetaling frå samvirkeforetak. Synspunktet om at etterbetaling har preg av priskorrigerering, er like gyldig i dag som tidlegare, og taler klart for at etterbetaling ikkje skal reknast som utbytte etter skattelova §§ 10-11 til 10-13. På s. 6 i høyringsnotatet er det gitt uttrykk for at priskorrigeringssynspunktet ikkje strekk seg lenger ”enn til å unnta etterbetaling som skriver seg fra inntekt fra foretakets medlemsomsetning”. Vi deler ikkje denne oppfatninga. Prisfastsetjinga i eit samvirkeforetak, og i alle andre typar foretak, skjer på bakgrunn av det samla inntekts- og kostnadsbiletet i foretaket. Prisfastsetjinga skjer ikkje utelukkande på grunnlag av forventta inntekter frå medlemsomsetninga. Det blir derfor kunstig å skilje ettersom etterbetalinga skriv seg frå medlemsomsetning eller andre kjelder.

Etterbetaling i samvirkeforetak skil seg klart frå aksjeutbytte i aksjeselskap ved at etterbetaling ikkje blir utbetalt i forhold til innskoten kapital. Skattlegging av etterbetaling vil ofte kunne føre til at medlemmane får ei skattebelastning som er langt større enn det storleiken på andelsinnskotet skulle tilseie. Det må i denne samanhengen takast omsyn til at renter på andelsinnskota som utgangspunkt er skattepliktige. Vi kan ikkje sjå at det ligg føre omsyn som tilseier at medlemmane i samvirkeforetak skal måtte betale utbytteskatt for beløp som overstig kapitalavkastinga på innskota.

Ved å knyte den skattemessige handsaminga av etterbetaling til spørsmålet om frådragsrett for foretaket, vil etterbetaling alltid bli klassifisert som utbytte i alle andre typar av samvirkeforetak enn dei som er nemnde i skattelova § 10-50 andre ledd, jf. det som er sagt om dette ovanfor. Ei slik løysing er ikkje berre urimeleg og vilkårleg, men også i strid med det priskorrigeringssynspunktet som § 10-11 sjetle ledd byggjer på.

Vår konklusjon er etter dette at lovforståinga i høyringsnotatet ikkje er uttrykk for gjeldande rett.

2.2 Den skattemessige handsaminga av kontantavslag og andre prisavslag må sjåast i lys av dei skattereglane som gjeld for etterbetaling. Reelt er det i begge tilfelle tale om prising av dei varene eller tenestene som blir omsett. Finansdepartementets høyringsbrev byggjer på at det her må skje ei likestilling mellom ulike former for verdioverføringar frå foretaket til medlemmane. Det er Justisdepartementet samd i. At etterbetaling ikkje skal skattleggjast som utbytte hos medlemmane, taler for at heller

ikkje prisavslag for medlemmane skal gjere det, så lenge prisavslaga inngår som ledd i ordinær forretningsdrift. Dette føreset i tilfelle at omgrepet "bonus" i § 10-11 sjette ledd blir tolka vidt, eventuelt at slike prisavslag ikkje blir rekna som "utbytte" etter § 10-11 første ledd. Når det gjeld grensa mellom utdeling og prisfastsetjing som ledd i ordinær forretningsdrift, viser vi til Ot.prp. nr. 21 (2006–2007) Om lov om samvirkeforetak s. 269:

"Omgrepet 'utdeling' i lovforslaget dekkjer ikkje verdioverføringar frå foretak til medlem som inngår i vanleg forretningsdrift. Ved vurderinga av kva som er vanleg forretningsdrift, må det takast omsyn til at eit sentralt formål med dei fleste samvirkeforetak er å tilby kundane gunstige prisar. Ein grunnleggjande forskjell mellom samvirkeforetak og aksjeselskap er nettopp at medlemmane i samvirkeforetak primært får den økonomiske fordelten av deltaking gjennom prisfastsetjinga, og ikkje i form av kapitalavkastning. Dette tilseier at det skal mykje til før gunstige prisar blir rekna som 'utdeling' etter lovforslaget § 31. Aksjeselskapa og allmennaksjeselskapa står her i ei anna stilling, jf. aksjelova og allmennaksjelova § 3-6 andre ledd."

Dette er synspunkt av generell karakter, som etter vårt syn er av interesse også ved fastlegginga av gjeldande rett. I den grad eit kontantavslag eller eit anna prisavslag representerer ei samvirkerettsleg utdeling, er det etter vårt syn mykje som talar for at den bør klassifiserast som skattepliktig utbytte etter § 10-11 første ledd, og ikkje som skattefri bonus etter § 10-11 sjette ledd. Det gir god samanheng i regelverket dersom den samvirkerettslege grensa mellom prisfastsetjing og utdeling også blir avgjerande for når prisavslag til medlemmane skal reknast som skattepliktig utbytte.

Rettsstilstanden er på dette punktet ikkje heilt klar. Etter det vi kjenner til, har fordelten ved gunstige medlemsprisar i praksis ikkje blitt skattlagt som utbytte hos medlemmane. Ein slik praksis harmonerer bra med dei synspunkta som er gjort gjeldande ovanfor. Konkurransmessige omsyn talar også for at samvirkeforetak – til liks med konkurrentar som er organisert på annan måte – skal kunne gi særlege rabattar til personar som har kjøpt rabattkort/medlemskort, utan at det får skattemessige konsekvensar.

3. Vurdering av lovforslaga

3.1 Etter vårt syn er gjeldande rett på området i hovudsak tilfredsstillande. Det er derfor ikkje behov for nemnande realitetsendringar, men det kan vere behov for enkelte presiseringar for å klargjere rettsstilstanden og lette praktiseringa av reglane.

3.2 Vi foreslår å oppretthalde regelen i skattelova § 10-11 sjette ledd om at etterbetaling ikkje skal reknast som utbytte etter §§ 10-11 til 10-13. Vi deler dei vurderingane som ligg til grunn for regelen, jf. omtalen i dei opphavlege lovforarbeida i punkt 2.1 ovanfor.

Skattelova § 10-11 sjette ledd vart endra ved lov 29. juni 2007 nr. 81 om samvirkeforetak (samvirkelova), som enno ikkje er sett i verk. Vi gjer framlegg om at skattelova § 10-11 sjette ledd skal lyde slik:

”Etterbetaling som nevnt i *samvirkeloven § 27*, samt utbetalinger fra medlemskapitalkonti *etter samvirkeloven § 29*, regnes ikke som utbytte etter §§ 10-11 til 10-13.”

Etter vårt syn er det fleire grunnar som talar for at paragrafen får ei slik utforming. For det første blir det god samanheng mellom dei samvirkerettslege reglane og dei skatterettslege reglane. For det andre inneber forslaget ei klarare og enklare regulering enn den Finansdepartementet legg opp til. For det tredje sikrar ein at § 10-11 sjette ledd også for framtida blir ein allmenn regel som gjeld for medlemmar i alle typar av samvirkeforetak. Finansdepartementets forslag inneber som nemnt i punkt 2.1 ovanfor, at § 10-11 sjette ledd berre skal gjelde for medlemmar i samvirkeforetak som nemnt i § 10-50 andre ledd. Ei slik forskjellsbehandling av medlemmar i ulike typar av samvirkeforetak verkar vilkårleg og urimeleg. For det fjerde slepp ein å utforme særreglar om skattlegging av forbrukarsamvirket, sml. § 10-11 sjette ledd tredje punktum og § 10-12 fjerde ledd i Finansdepartementets forslag. For det femte inneber forslaget ein regel som er langt enklare å praktisere enn dei som er foreslått i høyringsnotatet. For det sjette er det ein fordel i seg sjølv at forslaget ikkje skaper behov for ei omlegging av ein langvarig likningspraksis.

Skulle Finansdepartementet likevel gå vidare med forslaget om å kople skatteplikta for etterbetaling til frådragsretten etter § 10-50, må den sistnemnde paragrafen etter vårt syn gjerast generell slik at den omfattar alle typar av samvirkeforetak. Også uavhengig av dette kan det vere grunn til å vurdere ei slik endring av § 10-50. Vidare bør det innførast eit terskelbeløp for etterbetaling tilsvarende det som gjeld for renter på andelsinnskott etter skattelova § 10-11 åttande ledd og forskrift 19. november 1999 nr. 1158 til skattelova § 10-11-1. Når det gjeld eit slikt terskelbeløp for renter på kapitalinnskott i samvirkeforetak, bør det i alle fall gjelde for etterbetalingar frå samvirkeforetak, ettersom dette er den grunnleggjande utdelingsforma i samvirkeforetak og den utdelingsforma som er best i samsvar med samvirkeprinsippa. Ei anna løysing kan her føre til uønska skattemessige tilpassingar.

3.3 Justisdepartementet er kritisk til forslaget om å likestille prisavslag til medlemmane med etterbetaling frå medlemmane. I høyringsnotatet er det m.a. vist til at ei slik likestilling er nødvendig for å unngå ”uønskede tilpasningsmuligheter ved at all etterbetaling kan deles ut i form av direkte rabatt ved kjøpet, i stedet for som ordinær etterbetaling”. Denne grunngevinga kan tyde på manglande kjennskap til samvirkeforma og samvirkeprinsippa. Formålet med eit samvirkeforetak er ikkje å oppnå eit overskot som kan fordelast på medlemmane. Formålet er å dekke eit sams behov for avsetning eller forsyning av varer eller tenester til ein gunstig pris. Ein kan sjå det slik: Dersom prisfastsetjinga er optimal, oppstår det ikkje eit overskot, og dermed blir det heller ikkje aktuelt med etterbetaling. Korrekt prisfastsetjing i samsvar med samvirkeformålet er fullt legitimt. Å tale om ”uønskede tilpasningsmuligheter”, er derfor ikkje treffande.

Som nemnt i punkt 2.2, må kontantavslag og andre prisavslag vurderast i lys av skattereglane for etterbetaling. Utgangspunktet bør derfor vere at medlemmane eller foretaket ikkje bør bli skattlagt for prisavslag som inngår som ledd i vanleg forretningsdrift. Berre i den grad eit prisavslag representerer ei samvirkerettsleg utdeling, bør avslaget etter vårt syn vere skattepliktig hos medlemmen. Ei anna løysing på dette punktet vil motverke realisering av samvirkeformålet. Skattlegging av prisavslag kan dessutan ha ein negativ konkurransemessig effekt: Konkurrentane til samvirkeforetaka kan operere med tilsvarande rabattordningar og ”medlemstilbod” utan at det får skattemessige konsekvensar.

Forslaget i høyringsnotatet reiser fleire tolkingsproblem. Eit hovudproblem er kva som ligg i uttrykket ”prisavslag eller annen fordel”. Dersom eit samvirkeforetak har omsetning med andre enn medlemmane, er dette tilsynelatande eit enkelt reknestykke. Ein kan då ta utgangspunkt i prisen for ikkje-medlemmar og gjere frådrag for medlemsprisen. Dersom prisen for ein is er 15 kroner for ikkje-medlemmar og 12 kroner for medlemmar, vil det skattepliktige utbytte i så fall vere 3 kroner. Men kva om prisen hos konkurrenten (aksjeselskapet) er 10 kroner? Skal medlemmane i samvirkeforetaket likevel skattleggjast for ”fordelen” ved å betale to kroner ekstra for isen? Skal ein ta omsyn til at medlemmane må betale eit andelsinnskot for å kunne gjere nytte av medlemsrabatten? Og skal ein i tilfelle skilje ettersom medlemmane har krav på å få tilbakebetalt innskotet ved utmelding eller ikkje? I forlenginga av dette: Samvirkeforma byggjer på eit prinsipp om frivillig og ope medlemskap. Dei som ikkje er medlemmar, står som utgangspunkt fritt til å melde seg inn i foretaket og kan på den måten oppnå kontantrabattar o.a. på same vilkår som medlemmane. Når ikkje-medlemmane ved å melde seg inn kan oppnå dei same fordelane som medlemmane, er det då rettvist at medlemmane av foretaket skal skattleggjast for dei rabattane dei oppnår gjennom medlemskapen?

Generelt er det vanskeleg å trekkje eit skilje mellom det som er ordinære prisar, og det som er ”prisavslag eller annen fordel som et medlem oppnår gjennom handel med samvirkeforetak”, jf. forslaget til endring i § 10-50 femte ledd. Dersom eit samvirkeforetak berre har omsetning med medlemmane, skal ein då for kvar einskild vare samanlikne med dei prisane som konkurrentane tilbyr og påleggje utbytteskatt i tilfelle der samvirkeforetaket tilbyr best pris eller ein pris som ligg under gjennomsnittsprisen til konkurrentane? (I så fall tilseier vel symmetriprinsippet at medlemmane i samvirkeforetaket bør få skattefrådrag i tilfelle der konkurrentane har dei beste prisane?) Eller er det berre særlege rabattar, som avvik frå dei normale prisane til foretaket, som skal skattleggjast?

Dersom det blir innført utbytteskatt for etterbetaling og prisavslag i samvirkeforetak, er det som nemnt viktig at det bør gjelde sams reglar for alle samvirkeforetak, jf. punkt 3.2 ovanfor. For ein del samvirkeforetak som i dag ikkje er omfatta av skattelova § 10-50, er det uklart kva konsekvensar lovforslaget kan få. Nokre døme kan illustrere dette:

Det er vanleg at småbåthamner har gjestebrygger for dei som ikkje er medlemmar. Prisen for å liggje ved gjestebrygga er markant høgare enn prisen for å liggje ved den vanlege hamna, sjølv om gjestane ikkje har tilgang på fleire fasilitetar enn medlemmane. Er dette ein fordel for medlemmane som nemnt i forslaget til § 10-50 sjette ledd, og korleis skal ein i tilfelle talfeste fordelene?

Tilsvarande er det vanleg at golfklubbar opnar for at medlemmar frå andre klubbar kan spele hos dei, mot at dei betalar eit høgare beløp for å bruke banen enn det medlemmane gjer. Er dette ein fordel for medlemmane som nemnt i forslaget til § 10-50 sjette ledd, og korleis skal ein i tilfelle talfeste fordelene?

Samvirkeforma er utbreidd på barnehagesektoren. Korleis skal ein eventuelt talfeste fordelene ved å ha barn i ein samvirkebarnehage?

TONO er eit samvirkeforetak med komponistar, tekstforfattarar og musikkforlag som medlemmar. Selskapet forvaltar framføringsrettar for musikkverk i Noreg. Korleis skal ein talfeste fordelene ved å kunne dra nytte av dei tenestene TONO tilbyr?

Vidare kan det reisast spørsmål om kva som ligg i uttrykket "handel" med foretaket. Kunne det like gjerne ha stått "omsetning", eller er tanken å nytte eit omgrep med snevrare tyding? Omfattar uttrykket berre handel med varer, eller er også handel med tenester omfatta?

Justisdepartementet vil etter dette rå til at forslaget i høyringsnotatet ikkje blir følgt opp. Forslaget er etter vårt syn eigna til å motverke realiseringa av samvirkeformålet, det kan ha ein negativ konkurransemessig effekt, det reiser ei rekke tolkingsspørsmål, og det legg monalege administrative byrder på både samvirkeforetaka og likningsstyresmaktene som skal praktisere reglane.

Vi ber Finansdepartementet vurdere følgjande forslag til nytt andre punktum i skattelova § 10-11 sjette ledd:

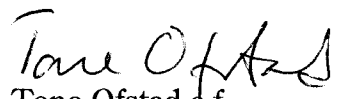
"Det samme gjelder prisavslag eller annen fordel til medlemmene i et samvirkeforetak som er fastsatt som ledd i den ordinære forretningsdriften."

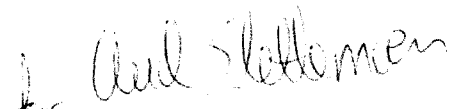
4. Avslutning

Høyringsnotatet etterlet etter vårt syn eit inntrykk av at det kan vere behov for ei samla og meir prinsipiell utgreiing om samvirkeskattlegging. Vedtakinga av ei samvirkelov har aktualisert spørsmålet om kva slags skattereglar som bør gjelde for samvirkeforetak og deira medlemmar. For at formålet med lova – m.a. ønske om å leggje betre til rette for samvirkeorganisering – skal bli realisert, er det viktig med skatterettslege reglar som er godt tilpassa dei samvirkerettslege. Ein bør særleg unngå å vedta skattereglar som kan gjere det vanskelegare å operere på samvirkebasis. Vår tilråding er på denne bakgrunn at forslaga i høyringsnotatet ikkje blir følgt opp no, men

at spørsmåla heller blir drøfta som ledd i ein brei gjennomgang av samvirkeskattlegginga.

Med helsing


Tone Ofstad e.f.
avdelingsdirektør


Tore Fjørtoft
lovrådgivar