

Masteroppgave i skatterett

Vår 2008

**”Den skattemessige behandlingen av etterbetalinger fra
samvirkeforetak”**

Kandidatnr: **152 709**

Leveringsfrist: **01.06.08**

Veileder: **Benn Folkvord**

Antall ord: **11 810**

01.06.08

Den skattemessige behandlingen av etterbetalinger fra samvirkeforetak

Innholdsfortegnelse:

Kap I: Oversikt

- 1.1 En kort oversikt over innholdet i fremstillingen
- 1.2 En kort redegjørelse for hvorfor emnet er interessant.

Kap II: Innledning

- 2.1 Hva er et samvirkeforetak?
- 2.2 Hvordan har man historisk sett behandlet samvirkelag skatterettslig?
- 2.3 Rettskildebildet ved beskatning av samvirkeforetak og deres medlemmer.

Kap III: Vilkår for særreglens anvendelse:

- 3.1 Hva regnes som "samvirkeforetak" etter sktl. §10-50?
- 3.2 Hva regnes som "etterbetalinger" i samvirkeoven §27 og sktl §10-50 sin forstand?
- 3.3 Er all etterbetaling fradragsberettiget etter sktl §10-50, eller finnes det et tak?

Kap IV: Skatteloven §10-50

- 4.1 Fradrag for bonus/kjøpsutbytte
- 4.2 Dokumentasjonskravet
- 4.3 Skattespørsmål knyttet til ordninger med etterbetalingsfond og medlemskapitalkonto

Kap V: Noen spesialspørsmål i tilknytning til etterbetalinger jfr sktl §10-50:

- 5.1 Hvordan er forholdet mellom etterbetalinger etter sktl §10-50 og reglene om uttaksbeskatning i sktl §5-2?
- 5.2 Spørsmålet er om etterbetalingene skal anses som en omsetningsreduksjon som reduserer merverdiavgiftsgrunnlaget.
- 5.3 Hvordan skal etterbetalinger tidfestes?

Kap VI: Skatteloven §10-11(6)

- 6.1 Skattlegging av samvirkeforetakets medlemmer

Kap VII: Utdelinger som overstiger medlemsomsetningen

7.1 Utdelinger som ikke er fradragsberettiget etter sktl §10-50(1). Hvordan behandles disse utdelingene skatterettslig?

7.2 Er det godt begrunnet at etterbetalinger som ikke er fradragsberettiget etter sktl §10-50 skal anses som skattepliktig utbytte for medlemmene?

7.3 Oppdeling av etterbetalingene etter om de overstiger medlemsomsetningen eller ei, er arbeidskrevende både for samvirke lagene og medlemmene. Spørsmålet blir derfor om reglene kunne vært formulert på en mer hensiktsmessig og arbeidsbesparende måte?

Kap VII: Ulik skattlegging av de forskjellige organisasjonsformene.

8.1 Den spesielle skattleggingen av samvirkeforetak

8.2 Spørsmålet blir derfor om en slik forskjellsbehandling er godt begrunnet?

8.3 Er den skattemessige begunstigelsen av samvirke lag samfunnsøkonomisk uheldig?

Den skattemessige behandlingen av etterbetalinger fra samvirkeforetak

Kap I: Oversikt

1.1 En kort oversikt over innholdet i fremstillingen

Emnet for fremstillingen er hvordan samvirkeforetak og deres medlemmer skal skattlegges ved utdelinger fra foretaket.

Først gjøres det kort rede for hva et samvirkeforetak er og hvordan disse historisk sett har blitt beskattet (kap II).

Heretter (i kap III) behandles vilkårene for at den særegne fradragsretten i sktl §10-50 skal komme til anvendelse. Hovedvekten legges på hva som regnes som etterbetalinger i lovens forstand.

Videre i fremstillingen, fra kap IV til VI, klargjøres den særlig gunstige skattemessige reguleringen som gjelder for samvirkelagene og deres medlemmer ved etterbetalinger.

Deretter, i kap VII, redegjøres det for hvordan etterbetalinger som overstiger medlemsomsetningen skal behandles skattemessig. Herunder stilles det også spørsmål ved om gjeldende rett er godt begrunnet, samt om reglene burde vært formulert på en annen måte.

Til slutt stilles det i kap VIII spørsmålstegn ved om den skattemessige favoriseringen av samvirkeforetakene er godt begrunnet, samt om reglene er samfunnsøkonomisk uheldige.

1.2 En kort redegjørelse for hvorfor emnet er interessant.

Skattemessige spørsmål ved etterbetalinger fra samvirkeforetak er lite behandlet i juridisk teori og rettspraksis. Sett i sammenheng med organisasjonsformens nasjonale og internasjonale utbredelse og omfang er dette underlig. Samvirkene utgjør nemlig en vesentlig del av den private næringsøkonomien her i landet, ved at de omsetter for flere hundre milliarder kroner i året. Foretaksformen er også svært utbredt på internasjonal basis ved at

det finnes mer enn 750 000 samvirkeforetak i verden, med mer enn 800 millioner medlemmer.¹

Det finnes flere tvilsspørsmål ved skattleggingen av etterbetalingene som med fordel kunne vært belyst bedre i juridisk litteratur. Formålet med fremstillingen er derfor å sammenfatte og drøfte disse uklarhetene.

Først og fremst er det uklart og vanskelig å avgjøre hva som overhodet skal regnes som en etterbetaling fra samvirkelag.

Videre er det på det rene at samvirkelagene er skattemessig favorisert i forhold til de andre økonomiske organisasjonsformene. Det blir derfor interessant hva som er bakgrunnen for en slik begunstigelse av samvirkelagene?

Det fremstår også som uklart hvordan etterbetalinger ut over medlemsomsetningen skal beskattes. Hva som er gjeldende rett ved slike utdelinger, samt hvordan loven burde vært utformet blir derfor verdt å se nærmere på.

Kap II: Innledning

2.1 Hva er et samvirkeforetak?

Samvirke er en organisasjonsform for økonomisk virksomhet.

Den internasjonale kooperative allianse (ICA) ga i 1995 en definisjon av hva et samvirke er: ”Et samvirke er en selvstendig forening av personer som frivillig har gått sammen for å dekke felles økonomiske, sosiale og kulturelle behov og interesser gjennom et felles eid og demokratisk kontrollert selskap.”²

Hva som regnes som et samvirkeforetak i lovens forstand er nærmere definert i samvirkeloven §1(2):

”Med samvirkeforetak er meint ei samanslutning som har til hovudformål å fremje dei økonomiske interessene til medlemmane gjennom deira deltaking i verksemda som avtakarar, leverandørar eller på annan liknande måte, og der

¹ Tallene er hentet fra Norske Boligbyggelag pr 22.12.06

² Hentet fra boka ”Tjene hverandre - ikke tjene på andre” fra 2006 av Gunnar M. Roalkvam s. 55

1. avkastinga, bortsett frå ei normal forrenting av innskoten kapital, anten blir ståande i verksemda eller fordelt mellom medlemmane på grunnlag av deira andel i omsetninga med samanslutninga, og

2. ikkje nokon av medlemmane har personleg ansvar for skyldnadene til samanslutninga, udelte eller for delar som til saman utgjer dei samla skyldnadene.“

Av definisjonen kan man trekke den slutningen at hovedformålet til samvirkeforetakene er at medlemmene skal samarbeide om å oppnå bedre priser enn de ellers gjør. Det vanlige er at samvirkene prøver å oppnå bedre priser på omsetning av varer, men det kan også gjelde tjenester.

I Norge opereres det med fire anerkjente vilkår for at en organisasjon skal regnes som et samvirkeforetak. Et par av disse vilkårene fremkommer direkte av den ovenfor refererte lovbestemmelsen, samvirkeoven §1, men disse kravene følger også av langvarig og fast sedvanerett.³

Spørsmålet blir derfor hvilke fire vilkår som stilles for at en organisasjon skal anses som et samvirkeforetak?

Den første forutsetningen som må være oppfylt er at organisasjonen må praktisere frivillig og åpent medlemskap. Dette vil med andre ord si at alle som er i stand til å nyttiggjøre seg organisasjonens tjenester, samt aksepterer medlemsansvaret, skal tillates å bli medlemmer. Det kan imidlertid unntaksvis også i samvirkeforetak være tillatt å nekte medlemskap, men da skal avvisningen nektes på grunn av objektive forretningsmessige grunner.

Det neste kravet som stilles til foreningen er at den må styres demokratisk av medlemmene. Altså slik at ett medlem har en stemme. Dette kravet innebærer også at medlemmene skal ha en aktiv rolle i beslutningsprosessene i foreningen gjennom et indirekte demokrati.

Videre må organisasjonen være selvstendig og ha evne til å binde seg selv rettslig. Dette oppnår samvirkene ved at medlemmene selv eier foreningen gjennom sine innskudd, slik at de på denne måten får full eierrådighet (både faktisk og rettslig). På denne måten får samvirkeforetakene selvstendighet i forhold til staten og private aktører.

³ Hentet fra boka "Tjene hverandre - ikke tjene på andre" fra 2006 av Gunnar M. Roalkvam s. 65-67

Det fjerde vilkåret som må være til stede er at medlemmene økonomisk bidrar likeverdig til, samt demokratisk kontrollerer, samvirkets kapital. At medlemmene bidrar likt økonomisk ved sine andelsinnskudd er nemlig et av de mest fremtredene særtrekkene ved samvirke­lag. Det at medlemmene demokratisk kontrollerer samvirkets kapital, gjør at de kan avsette overskudd til: Utvikling av samvirket, avsette til reserver, tilgodese medlemmene ved etterbetalinger, samt støtte andre aktiviteter godkjent av medlemmene.

Dette er altså de fire anerkjente kumulative vilkårene som må være oppfylt for at det skal foreligge et samvirkeforetak. Ifølge samvirke­loven §1 pkt 2 er det imidlertid et tilleggsvilkår at medlemmene ikke kan bli personlig ansvarlig for organisasjonens forpliktelser, jfr ordlyden: ”ikkje nokon av medlemmane har personleg ansvar for skyldnadene til samanslutninga, udelt eller for delar som til saman utgjer dei samla skyldnadene”.

Når alle disse vilkårene er oppfylt ved en organisasjon, regnes den for å være et samvirkeforetak. Dette gjelder generelt sett.

2.2 Hvordan har man historisk sett behandlet samvirke­lag skatterettslig?

De norske samvirkeorganisasjonene har en felles bakgrunn i den såkalte Rochdaletradisjonen. Av de fjorten opprinnelige Rochdale-prinsippene er det spesielt de fire ovenfor nevnte prinsippene som går igjen som de grunnleggende samvirkeprinsippene i Norge.⁴

Helt fra vedtagelsen av skatteloven 1911 har samvirkeforetak vært begunstiget gjennom særlige skatteregler. Grovt sett kan særreglene sies å ha hatt det innhold at inntektene fra omsetning med medlemmene ikke ble skattlagt. Beskatningen gjaldt derfor kun inntekter fra omsetning med ikke-medlemmer, samt andre eksterne inntekter (som for eksempel aksjeinntekter).⁵

I skattereformen fra 1992 ble imidlertid de skatterettslige fordelene til samvirkeforetak betydelig redusert ved at de nå skulle skattlegges etter de alminnelige reglene i skatteloven, altså på lik linje med andre foretaksformer. Formålet med endringene var at lovgiver ønsket å oppnå skattemessig nøytralitet mellom de ulike organisasjonsformene. På denne måten ville lovgiver unngå at valget av organisasjonsform ble tatt på bakgrunn av hvilken foretaksform

⁴ Hentet fra boka ”Tjene hverandre - ikke tjene på andre” fra 2006 av Gunnar M. Roalkvam, fra kap. om skatt.

⁵ Opplysningene i avsnittet er hentet fra Coop-dommen, Rt. 2001 s1163, s 1166.

som var undergitt mest gunstige skatteregler.⁶ Også i andre land som tidligere hadde særskilte regler for beskatning av samvirkeforetak, gikk man i retning av at samvirkeforetakene nå skulle beskattes etter de samme reglene som andre foretak.

Det ble likevel opprettholdt visse skattefordeler for samvirkelag gjennom de særlige fradragsordningene som følger av sktl §10-50.

Det har imidlertid alltid vært en forutsetning for samvirkeforetakenes særfordeler, skattemessig eller på annen måte, at de har en viss distinktivitet i forhold til andre foretaksformer. Dersom forskjellene i forhold til de andre foretakstypene skulle bli mer eller mindre utvisket, vil konsekvensen bli at samvirkeforetakene må gi slipp på sine særordninger.

2.4 Rettskildebildet ved beskatning av samvirkeforetak og deres medlemmer.

Utgangspunktet er at et samvirkeforetak er et eget skattesubjekt, jfr sktl §2-2d, som skal skattlegges på lik linje med andre organisasjonsformer. Likevel finnes det fortsatt særlige regler for samvirkeforetak i sktl §10-50, og for dets medlemmer i sktl §10-11(6).

I sktl §10-50(2) er det angitt mer spesifikt hvilke samvirkeforetak som kan dra nytte av fradragsregelen i sktl §10-50(1). Bruker imidlertid ikke mer plass på å belyse reglene i sktl §10-50(2), ved at dette faller utenfor fremstillingens tema.

Kap III: Vilkår for særreglens anvendelse:

3.1 Hva regnes som "samvirkeforetak" etter sktl. §10-50?

Innledningsvis ble det behandlet hva som skal til for at en økonomisk forening skal anses for et samvirkeforetak generelt sett. Spørsmålet blir derfor om dette utgangspunktet også gjør seg gjeldende i skatterettslig henseendet, eller om det stilles andre kriterier på dette rettsområdet.

Gjennom skatterettslig teori og ligningspraksis har det utviklet seg retningslinjer for hva som skal forstås med "samvirkeforetak" i skatterettslig henseende.⁷ Etter Coop-dommen (Rt 2001

⁶ Opplysningene i avsnittet er hentet fra kap 19 i NOU-2002-6 til Lov om samvirkeforetak.

⁷ Opplysningene er hentet fra Coop-dommen (Rt. 2001 s1163), s1166.

s 1163) må følgende kriterier være oppfylt for at foreningen skal anses som et samvirkeforetak i skatterettslig forstand:

1. Foretaket må tjene medlemmenes interesser som forbrukere eller næringsdrivende
2. Foretaket må drives etter anerkjente samvirkeprinsipper.

I dommen utdypes disse vilkårene på følgende måte: ”Dette innebærer blant annet at kapitalen skaffes til veie ved at medlemmene betaler innskudd og får andeler i selskapets ansvarskapital/andelskapital. Andelene er ikke omsettelige, men innskuddet betales tilbake ved eventuell utmelding. Andelens verdi påvirkes ikke av kapitalutviklingen i selskapet.”

Ifølge dommen synes det klart at de generelle kravene til samvirkeforetak også gjør seg gjeldende på skatterettens område. Det stilles altså ingen særlige vilkår, ut over de generelle samvirkevilkårene, for at en organisasjon skal anses som et samvirkeforetak i skatterettslig henseendet.

3.2 Hva regnes som ”etterbetalinger” i samvirkeloven §27 og sktl §10-50 sin forstand?

Etter sktl §10-50(1) kan samvirkelagene ha rett til å trekke summen av sine verdioverføringer til medlemmene fra i inntekten sin, før de sitter igjen med skattepliktig alminnelig inntekt.

Fradragsretten gjelder imidlertid bare ”etterbetalinger”, jfr samvirkeloven §27. Også det at foretakets medlemmer kan motta verdioverføringer skattefritt etter sktl §10-11(6), avhenger av at det er snakk om en ”etterbetaling” i lovens forstand.

Problemstillingen blir derfor hva som skal til for at en overføring skal regnes som en etterbetaling, jfr samvirkeloven §27.

Det er tre grunnvilkår som må være oppfylt for at en overføring er en ”etterbetaling” jfr samvirkeloven §27: **A)** Overføringen må være vederlagsfri **B)** Overføringen må være foretatt fra samvirkelaget til medlemmet **C)** Overføringen må gjelde økonomiske verdier.

Det finnes lite juridisk teori og rettspraksis knyttet til avgjørelsen av disse vilkårene for samvirkelag. Ved at rettskildebildet er direkte beskjedent, er det naturlig å stille spørsmål til om det finnes andre relevante kilder som kan tillegges vekt.

De rettskildene som kan være aktuelle å tillegges vekt i denne sammenheng er de som knytter seg til den lignende utdelingssituasjonen fra aksjeselskaper. Det er nemlig de samme

grunnvilkårene som må være oppfylt for at en verdioverføring fra et aksjeselskap til en aksjonær skal regnes som et ”utbytte” jfr sktl §10-11(2).

For at disse rettskildene skal kunne ha relevans gjennom analogi må det imidlertid først å fremst være snakk om like typetilfeller.

Spørsmålet blir derfor om de to utbyttebegrepene, henholdsvis ”utbytte” jfr sktl §10-11 og ”etterbetaling” jfr sktl §10-50, har et samsvarende innhold.

Både utbytte fra aksjeselskaper og etterbetalinger fra samvirkelag er vederlagsfrie økonomiske overføringer mellom selskap og aksjonær/medlem.

Det finnes imidlertid også en del ulikheter mellom disse utbyttesituasjonene. For eksempel blir utbytte fra aksjeselskaper utdelt etter opptjent kapital, mens etterbetalingene i samvirkelag blir utdelt etter omsetning med foretaket. Videre kan etterbetalinger fra samvirkelag være forhåndsgarantert, mens utbytte fra aksjeselskaper først vil være aktuelt når det oppstår overskudd.

Selv om det finnes visse forskjeller mellom utbytteformene, er disse kun av begrenset rekkevidde som skyldes organisasjonsformens egenart. Samlet sett er det derfor store likhetstrekk mellom verdioverføringene i disse to typetilfellene, som tilsier at rettskildene må kunne ha overføringsverdi.

Det er derfor klart at rettskildene tilknyttet utbyttebegrepet i sktl §10-11, vil ha relevans også ved tolkningen av etterbetaling-begrepet i sktl §10-50.

Ved at rettskildene har relevans, blir spørsmålet hvor mye rettskildevekt de skal tillegges.

Det er et generelt rettslig prinsipp at jo likere begrunnelse regelsettene har, desto større rettskildevekt vil kildene kunne tillegges. Hvor mye vekt kildene kan tillegges, blir derfor et spørsmål om hvor samsvarende formålet til de to regelsettene er.

Spørsmålet blir derfor hva som er formålet til henholdsvis sktl §10-11(2) og sktl §10-50(1).

Formålet med bestemmelsen i sktl §10-11 er først og fremst å fange opp og skattlegge avkastning etter skatteevne.

Formålet til sktl §10-50 er derimot å gi samvirkelagene fradragsrett for etterbetalinger. Dette ved at lovgiver mener at disse utdelingene er en korreksjon av avregningsprisen mellom foretaket og medlemmene, og dermed er en fradragsberettiget utgift.⁸

Etter dette er det klart at formålet til de to bestemmelsene ikke er samsvarende.

Den mest nærliggende løsningen vil derfor være å ikke tillegge kildene særlig vekt.

Det følger likevel av fast rettspraksis at kilder omkring utbytte fra aksjeselskaper, i utgangspunktet kan vektlegges en god del, med mindre man har konkrete holdepunkter for noe annet. Et slikt holdepunkt kan typisk være at det er ulike formål bak reglene. Om man kommer til at kildene ikke har rettskildemessig vekt på denne bakgrunn, kan de i mange tilfeller likevel gi en rettesnor for hvordan løsningen bør være.

Hovedregelen er altså at kildene tilknyttet sktl §10-11 har stor rettskildevikt ved tolkningen av etterbetaling-begrepet i sktl §10-50. Ved at begrunnelsene til bestemmelsene ikke samsvarer, kan det i visse tilfeller likevel være det riktige å ikke tillegge kildene særlig vekt. Å avgjøre når kildene skal tillegges mye/lite rettskildevikt er en vanskelig juridisk problemstilling som neppe kan besvares entydig. Hvor mye vekt kildene skal tillegges må derfor avgjøres konkret i det enkelte tilfellet.

I det følgende vil de tre kumulative vilkårene for at det foreligger en etterbetaling i samvirkeoven §27 sin forstand bli behandlet.

A) Første spørsmål blir om det foreligger en vederlagsfri verdioverføring?

Det er på det rene at ikke enhver verdioverføring fra samvirkelaget til medlemmene regnes som en etterbetaling i lovens forstand. For det er nemlig en forutsetning at verdioverføringen fra foretaket er vederlagsfri. Er det med andre ord snakk om gjensidig bebyrdende ytelser, fra henholdsvis samvirkelaget og medlemmet, vil dette ikke regnes som en etterbetaling, jfr samvirkeoven §27.

Det må altså være en ensidig verdioverføring fra samvirkeforetaket til medlemmet, for at det skal være snakk om en etterbetaling i samvirke- og skattelovens forstand. I prinsippet virker det uproblematisk å avgjøre om man står ovenfor en ensidig verdioverføring eller en tosidig transaksjon. I praksis viser det seg imidlertid at dette i enkelte typetilfeller kan være vanskelig å avgjøre. Usikkerheten knytter seg ofte til om det er ytt vederlag eller ikke. Om

⁸ Hentet fra Ot.prp. nr. 35 (1990-1991).

det foreligger en ensidig verdioverføring må avgjøres konkret for den enkelte sak. Tar i den videre fremstillingen opp de vanligste grensetilfellene:

Lang tid mellom ytelsene:

I enkelte tilfeller kan det gå lang tid mellom samvirkelagets verdioverføring og medlemmets motytelse. I disse tilfellene vil det være nærliggende å anse verdioverføringen som en ensidig ytelse, slik at dette regnes som en etterbetaling i lovens forstand.

Hva som skal regnes som ”lang tid” er imidlertid et skjønnsspørsmål som må avgjøres konkret i den enkelte sak.

Når det er gått en viss tid mellom verdioverføringen og motytelsen fra medlemmet, må det dokumenteres en klar årsakssammenheng mellom ytelsene for at man skal kunne forsvare at det er snakk om en gjensidig bebyrdende avtale.

Medlemmets ytelse er betinget:

Dette er tilfellene hvor medlemmets motytelse er knyttet opp mot at en betingelse oppfylles.

I Utv.1989/740 er det gjengitt en sak fra høyesterett som omhandler nettopp det tilfellet at motytelsen avhenger av en betingelse. Saken gjelder imidlertid spørsmålet om hva som regnes som utbytte etter sktl. §10-11(2). Det interessante er derfor hvor aktuell saken er ved tolkningen av hva som regnes som en etterbetaling etter samvirkeoven §27 og sktl §10-50(1).

Utgangspunktet er at kildene knyttet til sktl §10-11 kan tillegges stor vekt ved tolkningen av sktl §10-50. Ved at formålene til regelsettene ikke samsvarer, må det likevel i den enkelte sak spørres om den avvikende begrunnelsen utelukker at utv.1989/740 (Høyesterett) kan tillegges en slik omfattende rettskildevekt⁹. Dommen vil imidlertid uansett være en rettesnor for hvordan et slikt problem kan løses.

Saksforholdet:

Et aksjeselskap tilbakeførte en fast eiendom til aksjeeier, for avtalt underpris, 13 år etter overføringen. Overføringen ble opprinnelig foretatt for å hjelpe selskapet i en vanskelig situasjon, og tilbakeføring var betinget av at selskapets vanskelige situasjon opphørte.

⁹ Jfr drøftelsen innledningsvis i avsnitt 3.2

Førstvoterende mente at alle verdioverføringer må regnes som utbytte, med mindre det er på det rene at overføringen av eiendommen er foretatt uavhengig av investeringer aksjeeieren har i selskapet.

Retten la vekt på at rett til tilbakeføring av eiendommen var betinget. Videre fremsto det som usikkert om og eventuelt når denne betingelsen ville inntre. Derfor anså høyesterett overføringen som en investering i aksjeselskapet, og ikke som en gjensidig bebyrdende avtale. Høyesterett anså derfor differansen mellom markedsverdien og underprisen som utbytte.

I Utv. 2002/365 (Høyesterett) og Utv. 1991/522 URD (Høyesterett) gjengis også saker hvor situasjonen var at motytelsen var avhengig av en betingelse. Etter en konkret vurdering kom Høyesterett i disse sakene til at det forelå en gjensidig bebyrdende avtale.

Dette viser at hvor samvirkemedlemmets motytelse avhenger en betingelse, må det foretas en konkret avveining av om det foreligger en vederlagsfri overføring eller en gjensidig bebyrdende avtale.

Usikkerhet knyttet til størrelsen på motytelsen fra medlemmet:

Dette er når det oppstår tvil om medlemmets vederlag har den verdien som hevdes. I denne situasjonen må spørsmålet om det foreligger en vederlagsfri overføring avgjøres ved verdsettelse av medlemmets ytelse.

Et illustrerende eksempel på at motytelsen fremsto som såpass beskjedent at det i realiteten var en vederlagsfri verdioverføring er gjengitt i Utv. 1990/683 (lagmannsrett).

To aksjeselskaper hadde betalt kostnader som refererte seg til aksjeeiers landsted. Dette gjorde de mot at han stilte eiendommen til disposisjon for representasjonsformål.

Aksjeselskapets rett til å benytte landstedet var imidlertid ikke bindende for aksjeeieren, bruken var begrenset til sommersesongen og eiendommen var vanskelig tilgjengelig ved at man måtte bruke båt for å komme dit.

Etter en konkret vurdering kom lagmannsretten til at motytelsen fra aksjeeier ikke var annet enn symbolsk, slik at dette i realiteten var en vederlagsfri verdioverføring. Ved at størrelsen på ytelsene var så sprikende kunne dette ikke anses som en gjensidig bebyrdende avtale.

Dommen gjelder aksjeselskaper, og vil derfor etter hovedregelen kunne gis vekt i lignende tilfeller for samvirkeforetak. Det må imidlertid vurderes konkret i det enkelte tilfellet, om det at de to regelsettene (sktl §10-11 og sktl §10-50) har avvikende begrunnelse, kan føre til at dommen ikke kan tillegges særlig vekt¹⁰.

Når medlemmets motytelse er symbolsk i forhold til samvirkelagets verdioverføring, er derfor utgangspunktet at det reelle forhold skal legges til grunn. Nemlig at differansen mellom foretakets verdioverføring og medlemmets motytelse regnes som en vederlagsfri verdioverføring.

Slike overføringer uten noe reelt vederlag er et kjent problem ved transaksjoner fra aksjeselskaper. Dette ved at det ofte er samme personer som sitter som eiere av selskapet og samtidig er aksjonærer. Ved å skjule utbytte vil de dermed unngå utbytteskatt. Det kan imidlertid spørres om hvor praktisk dette er for samvirkelag. Hvis samvirkelagene skjuler etterbetalingene sine, vil foretaket nemlig gå glipp av fradragsretten etter sktl §10-50(1). Videre er det klart at det å skjule etterbetalingene heller ikke vil være særlig gunstig for medlemmene, ved at de uansett mottar etterbetalingene skattefritt, jfr sktl §10-11(6).

Etter dette er det klart at det ikke vil være særlig praktisk at samvirkelagene foretar slike ”skjulte” vederlagsfrie overføringer.

Om medlemmets påståtte vederlag er reelt:

Dette er når det tilsynelatende foreligger en tosidig transaksjon, mellom samvirkelaget og medlemmet, men i realiteten forekommer det *ingen* motytelse fra medlemmet. Reelt sett vil det foreligge en vederlagsfri ytelse fra samvirkeforetaket. Slike transaksjoner vil derfor regnes som etterbetaling i lovens forstand.

Spørsmål om et påstått vederlag er reelt, vil kunne forekomme om samvirkelagene prøver å skjule at det blir foretatt etterbetalinger. Hvor praktisk dette er for samvirkelag kan det imidlertid stilles spørsmålsteget ved. Som nevnt ovenfor vil det nemlig ikke være særlig praktisk for samvirkelag å skjule etterbetalinger. Dette ved at foretaket på denne måte vil miste fradragsretten sin, samt at det ikke gjør noe fra eller til for medlemmene om etterbetalingene oppgis til skattemyndighetene.

¹⁰ Jfr drøftelsen innledningsvis i avsnitt 3.2

Usikkerhet angående om verdier er overført til medlemmet:

Dette kommer på spissen i tilfeller hvor skattemyndighetene finner omsetning som det ikke kan gjøres rede for. Tilfellet vil da typisk være at skattemyndighetene finner ut at det mangler verdier i samvirkeforetaket, som de heller ikke greier å spore opp andre steder.

Myndighetene vil i disse tilfellene presumere at verdiene er vederlagsfritt overført til medlemmene, med mindre medlemmet kan sannsynliggjøre at det ikke dreier seg om en etterbetaling. Om overføringen til medlemmet er selskapsrettslig ulovlig, er uten betydning for skattleggingen.

Dette var de vanligste typetilfellene hvor det kan være tvilsomt om det foreligger en vederlagsfri overføring eller en gjensidig bebyrdende avtale.

B) Neste spørsmål blir om overføringen er foretatt fra samvirkelaget til medlemmet?

Det at medlemmet får en vederlagsfri verdioverføring er likevel ikke alene tilstrekkelig til å konstatere at det foreligger en etterbetaling i lovens forstand. Det er nemlig en forutsetning at overføringen er foretatt fra samvirkelaget til medlemmet, jfr ordlyden i sktl §10-50(1), 1pkt.

Spørsmålet blir derfor hva som skal til for at overføringen anses som foretatt fra samvirkelaget til medlemmet.

Dette innebærer at medlemmet må få rett til verdiene, mens foretaket må ha plikt til å foreta etterbetalingen. En slik rett og plikt oppstår når samvirket beslutter at overskuddet skal deles ut til medlemmene. Allerede ved denne utdelingsbeslutningen anses verdioverføringen fra samvirket til medlemmet som fullført. Selve overleveringen trenger derfor ikke å være gjennomført for at det skal være en etterbetaling i lovens forstand.

Vanligvis er det samvirkelaget selv som foretar utdelingene til medlemmene. Det kan likevel ikke utelukkes at det foreligger en etterbetaling om utdelingen foretas av en tredjepart instruert av samvirkelaget. Dette innebærer at om foretaket dekker medlemmets utgifter eller overtar ansvaret for medlemmets lån, så regnes dette som en overføring fra foretaket, til tross for at medlemmet i realiteten mottar den skatterettslige fordelingen fra en tredjepart.

Høyesterett tok for seg denne problemstillingen i Rt 2000 s2033. Dommen gjelder opprinnelig for utdelinger via tredjemenn fra aksjeselskaper, men den vil også som

hovedregel kunne tillegges vekt for den tilsvarende situasjonen for samvirkeforetak. Dette gjelder forutsatt at det avvikende formålet til regelsettene, i sktl §10-11 og sktl §10-50, ikke unntaksvis utelukker at dommen tillegges stor rettskildevekt¹¹. Forutsetter derfor at dommen kan tillegges vekt.

Rettens uttalelser tilsier at det må være en *”klar særfordel”* for medlemmet om en utdeling via en tredjepart skal anses som en etterbetaling. Om overføringen blir foretatt direkte fra foretaket trenger det imidlertid bare å være *”overveiende sannsynlig”* at overføringen innebærer en skatterettslig fordel for medlemmet. Sammenfattet betyr dette at terskelen for å anse overføringer som etterbetalinger, etter samvirkeoven §27, bør legges høyere ved overføringer via tredjemenn enn ved direkte overføringer.

Det normale er at medlemmet personlig mottar verdioverføringen. Det hender imidlertid at andre personer som står medlemmet nær mottar verdioverføringen på dets vegne. Spørsmålet blir derfor om denne tredjepersonen skal identifiseres med medlemmet, slik at også disse overføringene kan regnes som etterbetalinger i lovens forstand.

At det skal foretas identifikasjon er for aksjeselskaper lovfestet i sktl §10-11(2), fjerde punktum. Hovedformålet med denne identifikasjonsregelen er ønsket om å unngå omgåelser. Foruten en slik identifikasjonsbestemmelse ville aksjeselskapene lett kunne skjult utbytte til aksjonærene, typisk ved å selge formuesgjenstander til aksjonærens nærstående til underpris. Det er likevel på det rene at identifikasjonsreglene er objektive, og vil derfor gjelde uavhengig av om det foreligger omgåelseshensikt eller ei.

Spørsmålet er om det kan foretas identifikasjon også ved utdelinger fra samvirkelag. Det finnes nemlig ingen lovbestemmelse som avklarer identifikasjonsspørsmålet for samvirkeforetak.

Hovedformålet bak identifikasjonsreglene for aksjeselskaper er som nevnt ønsket om å unngå omgåelser ved skjult utbytte. Dette ved at det er et kjent problem at aksjeselskaper prøver å skjule utbytte. For samvirkelag er dette imidlertid ikke noe problem ved at verken samvirkelagene selv eller dets medlemmer vil vinne noe på å skjule etterbetalingene. Hvis samvirkelagene skjuler etterbetalingene sine vil de nemlig gå glipp av fradragsretten etter sktl

¹¹ Jfr drøftelsen innledningsvis i avsnitt 3.2

§10-50. Heller ikke medlemmene vil ha fordel av å skjule utdelingene, ved at de uansett vil motta dem skattefritt etter sktl §10-11(6).

Identifikasjonsreglene for samvirkelag må derfor begrunnes ut fra andre hensyn enn omgåelseshensynet. Det er et alminnelig skatterettslig prinsipp at skattesubjektet er det samme uavhengig av hvordan en verdioverføring er foretatt. Det er nemlig de reelle forhold som skal legges til grunn for skatteplikten. I tråd med dette prinsippet vil tredjepersoner som mottar etterbetalinger på vegne av samvirkemedlemmet, identifiseres med medlemmet. På denne måten blir etterbetalingen tilordnet riktig person.

Identifikasjonskretsen for samvirkelag vil være den samme som for aksjeselskaper. Personkretsen som medlemmet identifiseres med følger dermed direkte av ordlyden i sktl §10-11(2), fjerde punktum.

Medlemmet identifiseres med sin ektefelle, samt personer i slekt eller svogerskap i opp- eller nedstigende linje eller i sidelinjen så nær som onkel eller tante. Identifikasjonskretsen omfatter med andre ord ektefelle, barn, barnebarn, onkler og tanter. Videre omfattes ektefellens foreldre, besteforeldre og søsken. For at man skal regnes som ektefelle er det et absolutt krav at man er gift. Er man skilt eller samboer vil det derfor ikke bli snakk om identifikasjon.

Medlemmets søskenbarn, samt ektefellens svigerinne/svoger vil ikke være omfattet av identifikasjonskretsen.

C) Videre blir spørsmålet om overføringen gjelder økonomiske verdier?

Det er nemlig også en forutsetning at overføringen omhandler økonomiske fordeler eller goder for at den skal anses som en "etterbetaling". Alle overføringer som anses som en fordel i skatterettslig forstand oppfyller dette vilkåret. Dette innebærer at alt fra penger, ytelser i naturalia, overtagelse, ettergivelse og tjenesteyting fra foretaket til medlemmene omfattes.

I samvirkelag vil det mest praktiske være at etterbetalingene foretas i penger, ut i fra hvor stor omsetning medlemmet hadde med foretaket det forutgående år.

Et illustrerende eksempel:

I Coop får medlemmene kun kjøpsutbytte gjennom overføring av penger. Medlemmene får

her pengene overført til en personlig konto som de fritt disponerer.¹² Vilkåret om at overføringen må ha økonomisk verdi er i disse tilfellene klart oppfylt.

Selv om det er på det rene at en overføringen oppfyller de tre ovenfor nevnte hovedvilkårene, er det i visse typetilfeller likevel tvilsomt om det foreligger en etterbetaling. Ser derfor nærmere på noen av disse tvilstilfellene:

Gave:

Gaver er frivillige overføringer uten vederlag. Ved denne typen disposisjoner vil ikke samvirkeforetaket ha en plikt til å foreta utdelingen, og medlemmet vil heller ikke ha rett på en verdioverføring. Ovenfor ble det nevnt at en slik rett for medlemmet og plikt for foretaket var en forutsetning for at det forelå en etterbetaling i lovens forstand.

Det følger likevel av fast praksis at vederlagsfri verdioverføringer, ved gaver fra foretaket til medlemmet, regnes som etterbetalinger etter samvirkeoven §27 og sktl §10-50(1)¹³. Dette utgangspunktet gjør seg også gjeldende hvor medlemmets motytelse kun er av symbolsk størrelse. Rene gaver, samt overføringer hvor motytelsen kun er av symbolsk størrelse, forekommer imidlertid sjelden fra samvirkeforetakene. At etterbetalinger foretas på denne måte er altså mindre praktisk.

På den annen side har man tilfellene hvor medlemmets motytelse overstiger det symbolske, men likevel er lavere enn markedsverdien. I praksis er dette når medlemmene får rett til å kjøpe gjenstander billigere enn ikke-medlemmer. Etter juridisk terminologi vil disse typetilfellene betegnes som gavesalg. I motsetning til de rene gavesituasjonene er gavesalg svært praktisk for samvirkeforetak. Bakgrunnen til dette er at foretakene ofte gir medlemmene rett til å kjøpe deres produkter til underpris. Eksempelvis gir Coop ofte medlemmene rabatter i forbindelse med kjøp fra foretaket.

Ved slike salg til underpris er det bare gavedelen som regnes som en etterbetaling.

Grensen mellom hva som regnes som et gavesalg og hva som regnes som en gjensidig bebyrdende avtale er ikke entydig fastsatt i praksis. Det er altså uklart hvor stort forholdsmessig vederlag medlemmet må yte for at det skal anses som en gjensidig

¹² Denne informasjonen er gitt av juridisk avdeling ved Coop

¹³ Prinsippet er hentet fra revisorforeningens bok om "Utbytte", 2. utgave, s 38

bebyrdende avtale. Hvor grensen skal gå må derfor avgjøres konkret i den enkelte sak. Det klare utgangspunktet er imidlertid at vederlaget skal tilsvare markedsverdien for at det skal foreligge en gjensidig bebyrdende overdragelse.

Vederlagsfri bruk:

Dette er når samvirkelaget lar medlemmene benytte formuesobjekter vederlagsfritt. En slik bruksrett uten krav om noen motytelse vil ha store likhetstrekk med gaver. Spørsmålet er om også dette regnes som en etterbetaling jfr samvirkeoven §27.

Det problematiske er i disse tilfellene at det ikke foreligger noen faktisk verdioverføring. Det følger imidlertid av et alminnelig skatterettslig prinsipp at alle økonomiske fordeler skal likestilles uavhengig av hvordan de mottas.¹⁴ Om medlemmet vederlagsfritt får benytte en formuesgjenstand eller på annen måte får en økonomisk fordel (feks ved gave), må derfor likestilles skatterettslig.

Etter dette er det klart at også vederlagsfri bruk regnes som en etterbetaling, jfr samvirkeoven §27.

Noen typiske eksempler på vederlagsfri bruk er at medlemmet får et hus, en fritidseiendom, en leilighet, en bil eller en båt stilt til fri disposisjon. Verdien på den skatterettslige fordelene fastsettes etter hva medlemmet måtte ha betalt for bruken hvis de skulle ha betalt vanlig markedsleie.

Slik vederlagsfri bruk er svært utbredt for aksjonærer i aksjeselskaper. Det kan imidlertid stilles spørsmålsteget ved hvor praktisk dette er i samvirkeforetak. Det vanlige er nemlig at samvirkeforetakene utelukkende foretar etterbetalinger gjennom rene pengeoverføringer. Dette støttes ved at Coop bare foretar etterbetalinger med penger. De gir altså ikke medlemmene sine mulighet til å benytte foretakenes formuesgjenstander vederlagsfritt¹⁵.

Etterbetaling gjennom vederlagsfri bruk vil derfor ikke være særlig praktisk for samvirkeforetak.

¹⁴ Prinsippet er hentet fra "Lærebok i skatterett" av Frederik Zimmer, 5 utgave, s132-134.

¹⁵ Opplysningene er gitt av juridisk avdeling hos Coop.

Lån fra samvirkelaget til medlemmet:

Om medlemmet foretar et lån fra samvirkeforetaket, vil dette vanligvis være en gjensidig bebyrdende avtale ved at lånet skal tilbakebetales.

Problemet i disse typetilfellene er imidlertid at foretaket og medlemmet kan skjule en vederlagsfri overføring ved å kalle den for et "lån". I disse tilfellene har ikke medlemmet noen intensjon om å tilbakebetale lånet. I realiteten vil det derfor foreligge en etterbetaling fra foretaket. Denne typen "lån" har ofte til felles at det ikke foreligger noen låneavtale eller annen dokumentasjon på at lånet er reelt. Dette er et eksempel på at en etterbetaling blir ikledd en annen form enn det som er realiteten. Slike tilfeller går under betegnelsen "fordekte verdioverføringer". Hvor praktisk dette er for samvirkelag kommer det mer om nedenfor.

I enkelte tilfeller kan det være andre enn medlemmet selv som er forpliktet til å tilbakebetale lånet. Dette kan være medlemmets nærmeste eller andre tredjemenn. Slike lån vil karakteriseres som en gjensidig bebyrdende avtale til tross for at medlemmet selv ikke yter noen motytelse.

Ved vurderingen av om det foreligger et reelt lån eller en betingelsesfri etterbetaling, skal det legges avgjørende vekt på om det er holdepunkter for at lånet skal tilbakebetales. Dette utgangspunktet kommer blant annet til uttrykk i "Vrybloed"-dommen fra høyesterett som er gjengitt i Utv. 1998/630. Dommen gjelder opprinnelig lån fra aksjeselskaper, men prinsippet vil være en pekepinne for hvordan det lignende typetilfellet skal løses for samvirkeforetak. Høyesterett uttalte også i dommen at det er aksjeeier, i vårt tilfelle samvirkemedlemmet, som har bevisbyrden for at tilbakebetalingshensikt foreligger.

For å sannsynliggjøre at det foreligger et reelt lån bør samvirkemedlemmet ha en låneavtale, en nedbetalingsplan og en avtalt renteberegning å vise til. Videre bør det fremgå av både foretakets og medlemmets selvangivelse at det foreligger en låneavtale dem imellom. Ved å ta slike forhåndsregler får lånet notoritet, som igjen vil gjøre det enkelt for medlemmet å bevise at det foreligger et reelt lån overfor skattemyndighetene.

For aksjeselskaper er slike "fordekte verdioverføringer" et kjent problem som ofte fører til at skattemyndighetene omklassifiserer denne typen lån til etterbetalinger. For samvirkelag er dette derimot mindre praktisk, ved at verken samvirkelegene eller dets medlemmer tjener på å skjule etterbetalinger. Samvirkelaget vil nemlig miste fradragsretten sin etter sktl §10-50

om etterbetalingen skjules, og medlemmet vil uansett motta etterbetalingen skattefritt etter sktl §10-11(6) (uten at etterbetalingen skjules).

Lån fra medlemmet til samvirkelaget:

Hvis det er medlemmet som har lånt samvirkeforetaket penger, vil en tilbakebetaling fra foretaket være en del av en gjensidig bebyrdende avtale og ikke en etterbetaling.

Dette sier vel egentlig seg selv, men utgangspunktet fremkommer likevel uttrykkelig av Utv. 1985/643 for aksjeselskaper. Noe som utvilsomt også vil gjelde for samvirkelag.

I tilfeller hvor medlemmet har ettergitt sitt lån til samvirkeforetaket, men foretaket likevel på et senere tidspunkt velger å tilbakebetale pengene, regnes tilbakebetalingen likevel som en etterbetaling.

For aksjeselskaper er det ikke uvanlig at aksjonæren låner bort penger til selskapet. Det vil imidlertid ikke være særlig aktuelt at medlemmene låner bort penger til samvirkelegene.

Bakgrunnen for denne forskjellen er antagelig at aksjonærene ofte har en sterkere personlig og økonomisk tilknytning til selskapet, enn det som er tilfellet for forholdet mellom medlem og foretak i samvirkeleg:

I aksjeselskaper er det ofte samme personer som sitter som eiere og aksjonærer. Videre er det ofte et begrenset antall aksjonærer som har satset store økonomiske verdier i selskapene. I disse tilfellene vil aksjonærene ha en sterk interesse av at selskapets drift går som planlagt. Om selskapet skulle trenge økonomisk støtte i vanskelige tider, vil dette derfor ofte kunne resultere i at aksjonærene tar ansvar og låner selskapet penger.

I samvirkelegene vil derimot medlemmene sjelden påta seg et slikt ansvar om å hjelpe foretaket ut av en økonomisk krise. Bakgrunnen for dette er antagelig at tilknytningen mellom medlem og foretak er svak på grunn av høye medlemstall, lav økonomisk involvering, samt foretaksformens upersonlige struktur.

Tjenester:

Om samvirkelaget utfører tjenester vederlagsfritt for medlemmene, innebærer dette en skatterettslig fordel for dem. Også slike ensidige naturalytelser vil regnes som etterbetalinger jfr samvirkeoven §27.

Størrelsen på etterbetalingen fastsettes i disse tilfellene ut fra hva medlemmet hadde måttet betale for tilsvarende tjeneste på det åpne marked.

At samvirkelegene foretar etterbetalinger i form av tjenester vil kunne være aktuelt når foretaket er tilbyder av tjenester, og disse tilbys til medlemmene for underpris.

Et illustrerende eksempel på etterbetaling gjennom tjenester:

Rengjøringspersonell fra et servicekontor (organisert som et samvirkeleg), vasker for medlemmene til underpris. Differansen mellom markedspris og underprisen er utvilsomt en etterbetaling fra samvirkelegat til medlemmene, ved at medlemmene oppnår en skatterettslig fordel.

Selskapsrettslig ulovlige overføringer:

Det er ikke et krav om at overføringen må være lovlig selskapsrettslig for at den skal regnes som en etterbetaling jfr sktl §10-50. Dette innebærer at samvirkelegene kan ha fradragsrett for etterbetalinger til tross for at verdioverføringene er selskapsrettslig ulovlige.

Dette utgangspunktet samsvarer godt med den lignende situasjonen for aksjeselskaper. Det er nemlig heller ingen krav om at overføringen, fra aksjeselskapet til aksjonæren, må være selskapsrettslig lovlig for at den skal regnes som "utbytte" i sktl §10-11(1) sin forstand.

"Ulovlig tapping":

Dette er verdioverføringer fra foretaket til medlemmene som gjøres skjult for skattemyndighetene. Hvis det er foretatt en slik ulovlig tapping fra samvirket, blir spørsmålet om dette skal kategoriseres som en etterbetaling.

Spørsmålet kan ikke besvares entydig. For det må nemlig skilles mellom de overføringene som skyldes en straffbar handling fra medlemmets side, og de overføringene som er foretatt i overensstemmelse med foretakets ledelse.

Ulovlig tapping ved kriminelle handlinger:

I de tilfellene hvor medlemmene oppnår skjulte verdioverføringer ved straffbare handlinger, typisk underslag, vil foretaket ikke vil ha en plikt til å foreta overføringen og medlemmet vil ikke ha en rett på den. Ett av de tre sentrale vilkårene for at det foreligger en etterbetaling er derfor ikke oppfylt. Videre er det klart at medlemmene i disse tilfellene vil ha full

restitusjonsplikt, slik at de ikke vil sitte igjen med de ulovlig tilegnede verdiene. Etterbetalingsvilkåret om at medlemmet skal sitte igjen med en økonomisk fordel er derfor heller ikke oppfylt.

Etter dette er det klart at verdioverføringer som medlemmene oppnår gjennom kriminelle handlinger ikke anses som etterbetalinger.

Etterbetalinger som skyldes slike kriminelle handlinger er særlig aktuelt hvor medlemmene i samvirkelaget også er innvalgt i foretakets styre, og på denne måten har fått tilgang på samvirkets midler. På denne måten kan medlemmet enten tilegne seg større verdier enn det har krav på (ved etterbetaling), eller verdier som det overhodet ikke har krav på.

Ulovlig tapping med ledelsens samtykke:

Situasjonen er imidlertid annerledes hvor samvirkelagets ledelse har samtykket til å foreta skjulte overføringer til medlemmene.

Disse overføringene er selskapsrettslig ulovlige etterbetalinger. Som nevnt ovenfor vil slike overføringer regnes som ”etterbetaling”, jfr samvirkeoven §27 og sktl §10-50, til tross for at de er selskapsrettslig ulovlige.

Denne typen transaksjoner/ulovlig tapping er et kjent problem i aksjeselskaper. For samvirkelag er det derimot lite tenkelig at foretakets styre vil samtykke til slik ulovlig tapping. Bakgrunnen for dette er at foretaket selv vil miste fradragsretten sin om etterbetalinger skjules.

Grensen mellom de to typene ulovlig tapping:

Grensen mellom de to ulike typetilfellene tapping kan imidlertid være vanskelig å trekke i praksis. Hvilke momenter som skal vektlegges ved en slik grensedragning fremkommer av underrettsdommene i Rt. 94/1416, Utv. 76/159 LRD og Utv. 55/594. Etter dommene er det sentrale vurderingstemaet hvordan samvirkelagets ledelse forholder seg til de skjulte verdioverføringene. Hvis hele foretakets ledelse er med på verdioverføringen (mot formodningen), er det utvilsomt at overføringen regnes som en ulovlig etterbetaling. Er derimot bare deler av foretakets ledelse med på den skjulte verdioverføringen er det mer tvilsomt hvordan overføringen skal kategoriseres.

Et illustrerende eksempel:

La oss si at de fire eneste samvirkemedlemmene skjult overfører penger til egne kontoer, og at de samme personene utgjør foretakets ledelse/styre. Her har det blitt foretatt ensidige overføringer som regnes som ulovlige etterbetalinger.

Har derimot bare en av de fire medlemmene foretatt en skjult verdioverføring til sin egen konto, uten at de andre vet om overføringen, vil det foreligge et underslag. Ved at ledelsen i foretaket i dette tilfellet ikke har samtykket til verdioverføringen, vil den ikke kunne anses som en etterbetaling.

Verdioverføringer som ikke anses som etterbetalinger jfr samvirkeoven §27:

En del verdioverføringer fra foretaket til medlemmet anses ikke som etterbetalinger i lovens forstand. Dette gjelder uavhengig av om overføringen selskapsrettslig går under betegnelsen ”etterbetaling”.

Tilbakebetaling av innbetalt innskudd:

Om medlemmet melder seg ut av samvirkelaget får det tilbakebetalt sitt andelsinnskudd. Dette er en del av en gjensidig bebyrdende avtale, slik at det ikke foreligger noen vederlagsfri verdioverføring fra foretaket til medlemmet. Det mest sentrale vilkåret for at det skal foreligge en etterbetaling etter samvirkeoven §27 er dermed ikke oppfylt. Slike tilbakebetalinger regnes dermed ikke som etterbetalinger.

I tilfeller der tilbakebetalingen overstiger det opprinnelige innskuddet, regnes imidlertid det overskytende beløpet som en etterbetaling.

Om medlemmet har innbetalt et for høyt andelsinnskudd, og får det overskytende beløpet tilbakebetalt, vil dette ikke regnes som en etterbetaling. Slike tilbakebetalinger er altså skattefrie.

Verdioverføringer ved likvidasjon av samvirkeag:

Ved oppløsning av samvirkeag vil tilbakebetalingen av det opprinnelige andelsinnskuddet være den ene delen av en tosidig transaksjon, slik at dette ikke er en etterbetaling.

Overstiger tilbakebetalingen det opprinnelige andelsinnskuddet blir situasjonen en annen. Det overskytende beløpet som tilbakebetales vil være ensidig overføring fra foretaket til

medlemmet. Denne forholdsmessige delen vil derfor være en etterbetaling etter samvirkeoven §27.

3.3 Er all etterbetaling fradragsberettiget etter sktl §10-50, eller finnes det et tak?

Etter gjeldende rett er det klart at ikke alle etterbetalinger fra samvirkeforetak er underlagt de gunstige særreglene i sktl §10-50.

Grensen mellom hvilke utdelinger som er underlagt den særlige fradragsretten og utdelinger som ikke er fradragsberettiget, må trekkes etter prinsippet i sktl §10-50(1), 3 pkt. Av denne bestemmelsen fremkommer det at fradragsretten etter sktl §10-50 bare kan gis ”i inntekt av omsetning med medlemmene”.

Spørsmålet blir derfor hvordan ordlyden skal forstås. Etter en naturlig forståelse av ordlyden, synes fradragsretten å være begrenset til den totale inntekten av omsetningen fra medlemmene.

Dette tolkningsspørsmålet var imidlertid oppe i Coop-dommen (Rt 2001 s1163).

Førstvoterende slo kort fast at det ikke var noen tvil om at ”inntekten” betyr nettoinntekt (alminnelig inntekt). Videre konstaterte han at preposisjonen ”i” viste at dette er en regel som begrenser det totale fradraget til inntekten av medlemsomsetningen.

Etter dette er det klart at fradragsretten ikke kan overstige den andelen av nettoinntekten som stammer fra handel med medlemmene, jfr sktl §10-50(1) tredje punktum.

Etterbetalinger fra samvirkeforetakene som overstiger nettoinntekten fra medlemsomsetningen er derfor ikke fradragsberettiget etter sktl §10-50. Ved slike utdelinger får altså ikke samvirkeforetakene noen skatterettslig begunstiging i forhold til andre organisasjonsformer.

Kap IV: Skatteloven §10-50

4.1 Fradrag for bonus/kjøpsutbytte

Utgangspunktet er som nevnt at samvirkeforetak skal beskattes på lik linje med andre foretaksformer ved at de regnes som egne skattesubjekt, jfr sktl §2-2, bokstav d.

Loven har likevel gitt samvirkeforetak visse skatterettslige fordeler gjennom de særlige fradragsreglene i sktl §10-50. Bestemmelsens første ledd, første punktum lyder:

”Samvirkeforetak kan kreve fradrag i inntekten for etterbetalinger til medlemmene etter samvirkeforetaksloven § 27”.

Etter en alminnelig forståelse av ordlyden har altså samvirkeforetak rett til fradrag for bonus eller kjøpsutbytte som tilbakebetales til medlemmene. Bonusen som hvert medlem mottar utmåles i forhold til medlemmets omsetning med samvirket. Slik bonus er i utgangspunktet ingen større fordel for medlemmene, enn den fordelen man kan oppnå ved rabattordninger som følge av kundekort hos ulike virksomheter.

Det må imidlertid i samvirkeforetak skilles mellom forhåndsgarantert og ikke forhåndsgarantert kjøpsutbytte. Fradragsrett for ikke-forhåndsgarantert kjøpsutbytte kan oppfattes som en særregel for samvirkeforetak, hvor sktl §10-50 er en forutsetning for fradrag.

4.2 Dokumentasjonskravet

Det følger av sktl §10-50(1), 4 pkt at ”Omsetning med medlemmene og likestilt omsetning må fremgå av regnskapet og kunne legitimeres”. Dette innebærer at hvert enkelt kjøp må registreres fortløpende med kundens medlemsnummer og kjøpesum. Alternativt ved innlevering av kjøpemerker ved årets utgang.

På denne måten kan samvirkeforetaket legitimere medlemsomsetningen. Å fastlegge medlemsomsetningen er også nødvendig for å fastlegge maksimal fradragsrett, jfr sktl §10-50(1), 3 pkt.

Dokumentasjonen er også viktig ved fastsettelsen av etterbetalingenes størrelse.

Etterbetalingenes omfang beregnes nemlig etter hvor mye omsetning medlemmet har med foretaket.

Vanligvis foretas beregningen ved årsskifte, hver 31.12.XX, men styret kan også ellers i året foreta ekstraordinære utdelinger. Slike ekstraordinære etterbetalinger foretas likevel bare unntaksvis, ved at de vil pålegge samvirkelegene betydelig merarbeid (pga at omsetningen da også må beregnes midt i kalenderåret). Ved utmelding og likvidasjon vil imidlertid slike ekstraordinære utdelinger være naturlig.

4.3 Skattespørsmål knyttet til ordninger med etterbetalingsfond og medlemskapitalkonto

Det vanlige er at samvirkelegene foretar etterbetalinger til medlemmene umiddelbart etter at det er oppstått et økonomisk overskudd. I praksis vil dette vanligvis være ved førstkommende årsskifte, altså når foretaket kartlegger totalresultatet av det forutgående året. Det er på det rene at disse etterbetalingene er fradragsberettiget etter sktl §10-50(1).

I samvirkeoven er det imidlertid lagt opp til ordninger hvor foretaket i stedet for umiddelbar utdeling av kjøpsutbytte, kan avsette midlene til etterbetalingsfond jfr §28 eller til medlemskapitalkonti jfr §29. Ved at lovgiver ikke ønsker forskjellsbehandling av når utdelingene foretas umiddelbart eller på et senere tidspunkt, har de lovfestet at fradragsretten etter sktl §10-50(1) også skal gjelde for etterbetalingsfond og medlemskapitalkonti, jfr §10-50(5). Også disse utdelingene er fritatt fra utbyttebeskatning jfr sktl §10-11(6).

Lovgiver mener at det ville være inkonsekvent om disse utdelingene ikke skulle gi fradragsrett etter sktl §10-50, bare fordi de er utskutt i tid. En ulik skattemessig behandling av disse formene for etterbetaling, ville også gi samvirkeforetakene en klar oppfordring om å foreta utdelingene umiddelbart, slik at fradragrett etter sktl §10-50 oppnås.

Når det gjelder tidfestingen av etterbetalingsfond og medlemskapitalkonti er fradragsretten knyttet til tidspunktet for utbetaling. Fradragsretten/skatteplikten tidfestes med andre ord i disse tilfellene etter kontantprinsippet i sktl §14-3, i motsetning til umiddelbar etterbetaling som tidfestes etter realisasjonsprinsippet i sktl §14-2.

For at det skal være fradragsrett for denne typen utbetalinger må foretaket imidlertid kunne dokumentere utbetalingen, på lik linje med ordinær etterbetaling, selv om det kan ha gått lang tid fra avsetning til utbetaling.

Medlemmene mottar også etterbetalinger fra etterbetalingsfond og medlemskapitalkonti skattefritt etter sktl §10-11(6). Dette gjelder likvel ikke hvis medlemmets deltagelse i samvirkelaget gjelder næringsvirksomhet eller om etterbetalingen overstiger den totale medlemsomsetningen.

Kap V: Noen spesialspørsmål i tilknytning til etterbetalinger jfr sktl §10-50:

5.1 Hvordan er forholdet mellom etterbetalinger etter sktl §10-50 og reglene om uttaksbeskatning i sktl §5-2?

Sktl §5-2 oppstiller regler om skatteplikt ved uttak til egen bruk eller ved gaveoverføring. Uttak vil typisk forekomme ved at det foretas vederlagsfri (evt til underpris)overføringer av varer eller tjenester til organisasjonsformens eiere eller andre.

Etterbetaling til medlemmene etter sktl §10-50 vil nettopp være en slik vederlagsfri overføring av varer eller tjenester. Isolert sett vil dette tale for at etterbetalinger fra samvirkelag til medlemmene skulle uttaksbeskattes etter sktl §5-2. På den annen side er det gjennom utdelinger og bedre prisbetingelser at samvirkeforetakene virkeliggjør formålet sitt, samt at utdelingene ikke vil medføre et gaveelement eller lignende. En uttaksbeskatning ville derfor i disse typetilfellene fortone seg som både ekstraordinær og uventet.

Særegen prising eller vederlagsfri overføringer kan derfor i normale tilfeller ikke utløse uttaksbeskatning i samvirkelag.

Et illustrerende eksempel:

Hvis en dagligvarebutikk organiseres som et aksjeselskap, oppstår spørsmålet om uttaksskatteplikt dersom aksjonærene får varene billigere enn markedsverdien skulle tilsi. Om det blir uttaksskatteplikt er et uavklart rettsspørsmål.

Dersom dagligvarebutikken derimot etableres som et samvirkeforetak, er det vanskeligere å se at det kan være mulig å nå frem med uttaksbeskatning om medlemmene får varer til underpris.

5.2 Spørsmålet er om etterbetalingene skal anses som en omsetningsreduksjon som reduserer merverdiavgiftsgrunnlaget.

Dette spørsmålet må besvares forskjellig ut i fra om det er snakk om forhåndsgaranterte etterbetalinger, eller etterbetalinger som ikke er forhåndsgarantert. Finner det derfor mest hensiktsmessig å behandle disse hver for seg.

Etterbetalinger som ikke er forhåndsgarantert:

Spørsmålet om ikke-forhåndsgaranterte etterbetalinger skal anses som en omsetningsreduksjon som reduserer avgiftsgrunnlaget var oppe i Rt 1961 s1264. Høyesterett kom frem til at etterbetalingen var en overskuddsanvendelse og ikke en omsetningsreduksjon som kunne redusere avgiftsgrunnlaget:

”Jeg kan ikke se annet enn at det her også reelt dreier seg om disponering av virksomhetens overskudd, en disponering som skjer etter styrets nærmere bestemmelse. Hvorvidt medlemmene har et krav på å få kjøpsutbytte når overskudd foreligger, spiller etter min mening liten rolle, og jeg finner derfor ikke grunn til å komme nærmere inn på dette spørsmål. Det avgjørende må være at det under ingen omstendighet oppstår noen krav, hvis det ikke foreligger et reelt nettooverskudd, noe som avhenger av forretningens virksomhet i det forløpne år. Hensett hertil synes det meg både rimelig og naturlig å se kjøpsutbyttet i relasjon til omsetningsavgiften som en overskuddsanvendelse og ikke som en reduksjon av det vederlag som tidligere er ytet for de kjøpte varer. Den omstendighet at det eventuelle kjøpsutbytte utdeles i forhold til medlemmenes kjøp, slik de blir legitimert ved kjøpemerker, kan ikke beta forholdet karakteren av en overskuddsdisponering”

Det er verdt å merke seg at høyesterett i dommen la atskillig vekt på at kjøpsutbytte ikke var forhåndsgarantert. Også i avgiftspraksis og i Refsland sin lovkommentar¹⁶ er dette skillet tillagt avgjørende vekt.

¹⁶ Prinsippet er hentet fra Refsland sin lovkommentar til merverdiavgiftsloven §18 (5 utg. fra 1994)

Etterbetalinger som er forhåndsgarantert:

Disse utdelingene vil derimot ikke regnes som overskuddsanvendelse, men som en utgift for samvirkelaget (korreksjon av avregningsprisen). Fradragsretten vil i disse tilfellene følge av alminnelige skatterettslige regler¹⁷, slik at disse etterbetalingene er fradragsberettiget før beregningen av skatter og avgifter (herunder merverdiavgiften).

Ved at forhåndsgaranterte etterbetalinger kan fradras før beregning av merverdiavgiften, vil etterbetalingene innebære en omsetningsreduksjon av avgiftsgrunnlaget.

Dette utgangspunktet støttes av førstvoterende i Rt 1961 s1264 som uttaler følgende:

”Jeg bemerker sluttelig at jeg er klar over at ankemotpartene kunne ha oppnådd fratrekk ved å tilsi kjøpeutbytte eller rabatt på forhånd. Til dette er bare å bemerke at her som på så mange andre områder er den form som blir nyttet av betydning for den rettslige bedømmelse av forholdet. Og for øvrig er det for samvirkelegene en realitet i at kjøpeutbyttet først bestemmes når man ser resultatet av den økonomiske virksomhet i året”.

Samvirkeforetak vil altså bare kunne redusere sitt avgiftsgrunnlag(mva) med kjøpsutbytte basert på forhåndstilsagn.

5.3 Hvordan skal etterbetalinger tidfestes?

Etterbetaling fra samvirkeforetaket kan enten være forhåndsgarantert etterbetaling opptjent av medlemmene gjennom handel med foretaket i løpet av året før utbetalingsåret, eller det kan være etterbetaling som besluttes i året etter inntektsåret.

Forhåndsgarantert etterbetaling vil etter realisasjonsprinsippet¹⁸ tidfestes etter hvert som det enkelte medlem handler med samvirkeforetaket. Det har vært anført at tidfestingen av forhåndsgarantert etterbetaling innebærer at samvirkelegenes selvangivelse ikke vil være ferdig før fristen for å innrapportere etterbetalinger er utløpt. Og i mange tilfeller heller ikke før medlemmets selvangivelsesfrist er ute, noe som innebærer at skattepliktig etterbetaling for medlemmene må baseres på et estimat.

Ikke-forhåndsgarantert etterbetaling anses derimot tidfestet i beslutningsåret, som normalt også vil være utbetalingsåret.

¹⁷ Dette følger av den alminnelige fradragsbestemmelsen i sktl §6-1.

¹⁸ Prinsippet er hentet fra sktl §14-2

Realisasjonsprinsippet taler altså for å tidfeste etterbetalingene forskjellig ut fra om de er forhåndsgarantert eller ikke.

Lovgiver har imidlertid stilt spørsmålstegn ved realisasjonsprinsippets utfall i dette konkrete tilfellet. I forarbeidene¹⁹ sies det nemlig at mye taler for at forhåndsgarantert og ikke-forhåndsgarantert etterbetaling bør tidfestes samme år. Det ble særlig fremhevet at de to typene etterbetaling må sees i sammenheng, ved avgjørelsen av om summen av etterbetalingene overstiger netto medlemsomsetning det enkelte inntektsår, jfr sktl §10-50(1) 3pkt. Etter lovgivers mening pekte dette i retning av at samtidig tidfesting i utbetalingsåret var på sin plass.

Denne oppfatningen førte til at lovgiver i forarbeidene²⁰ foreslo en særregel som går ut på at også forhåndsgarantert etterbetaling skal tidfestes året etter opptjeningsåret.

En slik særregel er imidlertid ennå ingen realitet. Gjeldende rett er derfor at forhåndsgarantert etterbetaling tidfestes etter hvert som det enkelte medlem handler med samvirkeforetaket, og ikke-forhåndsgarantert etterbetaling anses som tidfestet i beslutningsåret, jfr realisasjonsprinsippet i sktl §14-2.

Kap VI: Skatteloven §10-11(6)

6.1 Skattlegging av samvirkeforetakets medlemmer

Hvis et samvirkeforetak deler ut kjøpsutbytte, beskattes ikke dette som aksjeutbytte hos medlemmene, jfr sktl §10-11(6). Medlemmene mottar altså etterbetalingene skattefritt.

Denne regelen gjelder uten hensyn til medlemmets status som privatperson eller næringsdrivende. Likevel kan det være aktuelt å beskatte utdelingene som ”fordel vunnet ved virksomhet” etter sktl §5-1, altså som en vanlig inntektspost, dersom medlemmet har handlet med foretaket som virksomhetsutøver.²¹

¹⁹ Nærmere bestemt Ot.prp. nr. 20 (2006-2007) kap. 5

²⁰ Ot.prp. nr. 20 (2006-2007) kap 5

²¹ jfr Ot.prp.nr.35 (1990-1991) s. 220 og 369 og Lignings-ABC 2000 s. 840.

Om summen av etterbetalingene overstiger samvirkelegets totale medlemsomsetning, vil den overskytende delen av utdelingene ikke gi fradragrett etter sktl §10-50(1), jfr bestemmelsens 3 pkt. Medlemmene vil for denne overskytende delen måtte betale vanlig utbytteskatt etter sktl §10-11(2). Den særlige begunstiggelsen av samvirkets medlemmer etter sktl §10-11(6) vil derfor ikke gjelde ut over taket av medlemsomsetningen.

Samlet sett vil dette innebære at når etterbetalingene overstiger foretakets inntekt fra medlemmene, vil utdelingene anses som skattepliktig utbytte for medlemmet etter sktl §10-11(2), samt at etterbetalingene ikke vil være fradragberettiget for selskapet jfr sktl §10-50(1).

Kap VII: Utdelinger som overstiger medlemsomsetningen

7.1 Utdelinger som ikke er fradragberettiget etter sktl §10-50(1). Hvordan behandles disse utdelingene skatterettslig?

Som nevnt ovenfor vil utdelinger som overstiger medlemsomsetningen ikke være fradragberettiget etter sktl §10-50. Overskudd til slike utdelinger får samvirkelegene gjennom handel/omsetning med ikke-medlemmer, samt ved overskudd på sine investeringer (feks aksjer).

Ved slike utdelinger får altså ikke samvirkeforetakene noen skatterettslig begunstiggelse i forhold til andre organisasjonsformer.

Videre er det klart at utdelinger ut over medlemsomsetningen er å anse som skattepliktig utbytte for medlemmene etter sktl §10-11(2). Medlemmene vil i disse tilfellene ha rett til skjermingsfradrag etter sktl §10-12.

Utgangspunktet er at all etterbetaling anses for å falle inn under utbyttedefinisjonen i skatteloven §10-11(2). At etterbetalinger etter sktl §10-50(1) ikke regnes som utbytte, jfr sktl §10-11(6), er derfor et unntak fra dette utgangspunktet.

7.2 Er det godt begrunnet at etterbetalinger som ikke er fradragsberettiget etter sktl §10-50 skal anses som skattepliktig utbytte for medlemmene?

Dagens særregler for skattlegging av etterbetalinger fra samvirkelag (sktl §10-50) er begrunnet ut fra synspunktet om at etterbetaling, innenfor taket av medlemsomsetningen, kan anses som en priskorreksjon. Dette følger direkte av forarbeidene, hvor det uttales følgende: *”Kjøpsutbytte fra samvirkeforetak har etter departementets vurdering mer karakter av en korreksjon av avregningsprisen mellom foretaket og medlemmene enn utbytte på innskutt kapital”*.²² På denne bakgrunn ble det lovfestet at disse etterbetalingene heller ikke skulle anses som utbytte for mottaker, jfr sktl §10-11(6).

Dette rettslige utgangspunktet gjelder likevel bare innenfor taket av netto medlemsomsetning.

Etterbetalinger som overstiger netto inntekt fra medlemmene bærer nemlig preg av å være en ren overskuddsanvendelse, altså ikke en priskorreksjon mellom medlemmet og samvirkeforetaket. Og etter lovgivers mening rekker ikke begrunnelsen for å unnta etterbetalinger fra utbytteskatt lenger enn til å unnta etterbetaling som stammer fra medlemsomsetningen. Lovgiver har derfor lagt til grunn at etterbetalinger som overstiger medlemsomsetningen, og derfor ikke er fradragsberettiget etter sktl §10-50(1), skal beskattes som vanlig utbytte for medlemmene jfr sktl §10-11(2).

Disse etterbetalingene stammer typisk fra omsetning med ikke-medlemmer eller andre eksterne kilder, som for eksempel aksjer.

Det er imidlertid et splittet syn på om etterbetalinger som ikke er fradragsberettiget etter sktl §10-50, bør utbyttebeskattes på vanlig måte etter sktl §10-11(2), eller om også slike etterbetalinger skal mottas skattefritt jfr sktl §10-11(6).

Det finnes med andre ord flere innvendinger mot at etterbetalinger ut over netto medlemsomsetning skal utbyttebeskattes:

I mars 2006 sendte skattedirektoratet ut et høringsnotat hvor det ble sagt at ikke-fradragsberettiget etterbetaling fra samvirkelag, er å anse som vanlig skattepliktig utbytte for

²² Sitatet er hentet fra Ot.prp. nr. 35 (1990-91) pkt 19.4

medlemmet. Direktoratets lovtolkning møtte motstand fra flere av høringsinstansene, deriblant Coop NKL BA, som er samvirkelagenes fellesorganisasjon.

Fellesorganisasjonen forstod nemlig sktl §10-11(6) slik at *all* etterbetaling fra samvirkelag er fritatt fra utbyttebeskatning. Organisasjonen mente altså at samvirkemedlemmene skulle motta etterbetalingene skattefritt, uavhengig av om summen av etterbetalingene overstiger netto medlemsomsetning.

Bakgrunnen for Coop NKL BA sin lovforståelse var et resultat av mange faktorer:

En oppdeling av etterbetalingene fra samvirkelagene, medfører en økning i administrativt arbeid både for samvirkelagene selv og for deres medlemmer. Økningen av arbeidsmengden er ofte betydelig på grunn at det er mange andelshavere. Videre er det klart at oppdelingen vil innebære særlig mye ekstraarbeid ved forhåndgaranterte etterbetalinger, der samvirkelagenes selvangivelse ikke er ferdig før innrapporteringsfristen for utbyttedeling er utløpt. I disse tilfellene må man nemlig i tillegg beregne et estimat for skattepliktig utbytte.

For det andre anførte fellesorganisasjonen at noe av samvirkelagenes identitet og egenart vil forsvinne, dersom deler av etterbetalingene skal beskattes på medlemmenes hånd.

Videre argumenterte organisasjonen med at utbyttebeskatning av ikke-fradragsberettiget etterbetaling, vil kunne innebære en konkurranseulempe i forhold til andre dagligvarekjeder som gir bonuser/rabatter i forbindelse med kjøp. Disse dagligvarekjedene vil nemlig ikke bli utbyttebeskattet for sine rabatter.

Coop NKL BA mente også at utbyttebeskatning ville virke fremmed for samvirkeforetakenes medlemmer, ved at de ikke er vant med å beskattes for utdelinger.

Når man deler opp utdelingene vil det også være mulighet for å omgå loven, ved at utdelinger som i realiteten er rene overskuddsdisponeringer lett kan skjules som fradragsberettigede etterbetalinger.

Likevel mener skattedirektoratet at den riktige lovtolkningen er at utdelinger som overstiger medlemsomsetningen, skal beskattes som vanlig utbytte, jfr sktl §10-11(2). Bakgrunnen for denne lovforståelsen er at direktoratet mener at begrunnelsen for skattemessig særbehandling av samvirkelagene ikke rekker lenger enn taket av medlemsomsetningen.

Hvor overbevisende skattedirektoratets standpunkt er, kan imidlertid diskuteres. For er det virkelig en skattemessig særbezugstignelse av samvirkelagene om medlemmene slipper å betale utbytteskatt ved utdelinger som overstiger medlemsomsetningen? Kjøpere ved andre virksomheter (andre foretaksformer) utbyttebeskattes nemlig ikke for rabatter.

Selv om skattedirektoratets lovforståelse kan virke lite gjennomtenkt, er det likevel denne lovtolkningen som gir uttrykk for gjeldende rett.

7.3 Oppdeling av etterbetalingene etter om de overstiger medlemsomsetningen eller ei, er arbeidskrevende både for samvirkelagene og medlemmene. Spørsmålet blir derfor om reglene kunne vært formulert på en mer hensiktsmessig og arbeidsbesparende måte?

Lovgiver har vurdert flere ulike tiltak for å redusere de administrative byrdene for samvirkelagene og deres medlemmer:

Innføring av terskelbeløp:

Erfaringsmessig viser det seg at skattepliktig utbytte ofte utgjør små beløp for andelshaverne i samvirkelagene. Det administrative arbeidet er likevel like omfattende om det skattepliktige utbytte kun utgjør slike ubetydelige beløp. At samvirkelagene og deres medlemmer må belastes med merarbeid på grunn av slike symbolske summer, vil kunne oppfattes som misbruk av deres ressurser.

Dette kan tilsi at det bør innføres et terskelbeløp. Med andre ord en ordning om at utbytte først blir skattepliktig hvis det overstiger et nærmere bestemt beløp.

Ved skatteplikt for *renter på andelskapital* er det innført et slikt terskelbeløp på 100 kr, jfr sktl §10-11(8). Dette er en forenkling ved at rentene på andelskapitalen vanligvis ikke overstiger dette terskelbeløpet. På denne måten reduseres samvirkelagenes administrative byrder betydelig.

Spørsmålet blir derfor om man burde innføre et slikt terskelbeløp også for skatteplikt på utbytte fra samvirkelagene. Om man innfører et slikt terskelbeløp, må likevel hvert enkelt samvirkelag beregne hvor stor andel av utdelingen som gir fradragsrett etter sktl §10-50(1).

Deretter må etterbetalingene som ikke er fradragsberettiget fordeles på foretakets medlemmer i forhold til deres omsetning med foretaket. Til slutt må det vurderes om det skattepliktige utbytte overstiger terskelbeløpet for hvert enkelt medlem. Samvirkeforetakene må altså utføre de samme beregningene, som de måtte foretatt uten et slikt terskelbeløp. Og i tillegg må foretakene ta stilling til om utdelingene til hvert enkelt medlem overstiger dette terskelbeløpet.

Den eneste forenklingen et terskelbeløp vil utgjøre er dermed at skatteplikten bortfaller når utbytte ikke overstiger terskelbeløpet. Lovgiver har derfor funnet ut at innføringen av et terskelbeløp ikke vil gi den ønskede forenklingen for samvirkeforetakene, samvirkeforetakenes medlemmer eller ligningsmyndighetene.

Flytting av skatteplikten til det utdelende foretak:

Et annet tiltak som kan redusere de administrative byrdene, kan være å flytte beskatningen av utbytte fra medlemmene til det utdelende samvirkeforetak. Ved en slik løsning vil ikke medlemmene bli skattlagt for mottatt utbytte, selv om utdelingene overstiger samvirkeforetakets netto medlemsomsetning. For at dette skal bli riktig skattemessig må imidlertid samvirkeforetaket få et inntektstillegg som tilsvarer det utdelte utbyttet. Og i dette inntektstillegget må det gis fradrag for skjerming (beregnet for samvirkeforetaket samlet sett). Ved at det gis skjermingsfradrag likestilles samvirkeforetakene skattemessig med aksjeselskaper.

Med denne ordningen må samvirkeforetakene fortsatt ha oversikt over hvor stor andel av utdelingene som overstiger foretakets netto medlemsinntekt. Det vil imidlertid ikke være nødvendig å fordele det skattepliktige utbyttet på hvert enkelt samvirkeforetaksmedlem. Dette vil føre til at de administrative byrdene reduseres både for samvirkeforetaket selv og for dets medlemmer.

Å flytte beskatningen til det utdelende foretaket medfører at etterbetalingene i sin helhet vil være skattefrie for medlemmene. På denne måten slipper hvert enkelt samvirkeforetaksmedlem å forholde seg til rettsreglene om utbyttebeskatning. Videre vil løsningen også innebære en effektiv dobbeltbeskatning, uten å medføre noen provenymessige virkninger.

Ved å flytte beskatningen av utbytte fra medlemmet til det utdelende foretak, vil dette totalt sett derfor innebære en betydelig forenkling for samvirkelaget, medlemmene og likningsmyndighetene.

Lovgiver vil altså kunne minske de administrative byrdene for samvirkelagene, om skatteplikten ved utdeling av utbytte ble flyttet til det utdelende foretak. Nå er det imidlertid opp til lovgiver om denne forenklingen blir realisert.

Kap VIII: Ulik skattlegging av de forskjellige organisasjonsformene

8.1 Den spesielle skattleggingen av samvirkeforetak:

*Selskapsrettslig **lovlige** etterbetalinger:*

Samvirkelag får fradrag for utdelinger, samt fradrag for felleseid andelskapital så lenge etterbetalingene ikke overstiger netto medlemsomsetning jfr sktl §10-50(1). Videre får medlemmene motta utdelingene skattefritt så lenge de er fradragsberettiget etter sktl §10-50(1), jfr sktl §10-11(6).

Disse gunstige særreglene kommer bare til anvendelse når utdelingene skjer fra samvirkeforetak. Andre organisasjonsformer, som for eksempel aksjeselskaper, har etter loven ingen rett til slike gunstige skatteordninger. Samvirkelag blir derfor mildere beskattet enn andre foretaksformer. Visse andre foretaksformer betaler også en ekstraskatt på utdelinger, som gjør at forskjellsbehandlingen forsterkes.

*Selskapsrettslig **ulovlige** etterbetalinger:*

Medlemmene i samvirkelag kan skattefritt motta selskapsrettslig ulovlige utdelinger jfr sktl §10-11(6). For samvirkelag stilles det nemlig ikke noe krav om at etterbetalingene må være foretatt lovlig, for at medlemmene skal kunne motta dem skattefritt.

Om det blir foretatt selskapsrettslig ulovlige utdelinger fra aksjeselskaper, mister aksjonærene retten til skjermingsfradrag etter sktl §10-12. Rett til skjermingsfradrag forutsetter nemlig at ”utbyttet er lovlig utdelt fra selskapet”.

At aksjonærene ved selskapsrettslig ulovlige etterbetalinger mister retten til skjermingsfradrag, vil medføre at samvirkelagene i disse tilfellene blir ytterligere skattemessig favorisert i forhold til aksjeselskaper.

Andre land:

Det varierer fra nasjon til nasjon om det praktiseres skattelette for samvirkeforetak.

I Finland er samvirkeforetakene regulert av de samme skattereglene som andre selskapstyper. Samvirkeforetakene har altså ikke krav på noen gunstigere skatteordninger eller subsidier. I tysk lovgivning er heller ikke samvirkeforetakene undergitt noen særbestemmelser i skattelovgivningen. Også her gjelder de alminnelige reglene om selskapsbeskatning for samvirkeforetak. I Tyskland er det imidlertid ett viktig unntak fra dette utgangspunktet. Boligsamvirker som bare driver med utleie til egne medlemmer (utleie til ikke-medlemmer med inntil 10%) er skattefrie. Dette gjelder omtrent 2/3 av alle boligsamvirker i Tyskland.

Den franske rettens utgangspunkt er at samvirkeforetakene skal omfattes av den alminnelige skattesats som gjelder for selskaper, uansett organisering, formål eller virksomhet, jfr artikkel 206-1 i den alminnelige skatteloven. Likevel har lovgiver oppstilt en rekke unntak hvor samvirkeforetakene blir skattemessig mildere beskattet enn andre foretaksformer.

I Storbritannia har lovgiver derimot besluttet at samvirkeforetakene skal ha visse økonomiske fordeler ved registrering i "The Industrial and Provident Societies Act". Disse fordelene går ut på tildeling av offentlig støtte og gunstigere skatteregler. I Spania har samvirkeforetakene også fordel av særlig gunstige skatteregler sammenlignet med andre foretaksformer. Skattesatsen er normalt ikke høyere enn 20 % (26 % for kredittforeninger). Alternativt oppstilles en skatteordning med særegne skattefradrag. Også i dansk rett har samvirkeforetakene særlig gunstige regler ved beskatning. Dette har ført til at det er et utbredt syn i Danmark at samvirkeforetakene oppnår en konkurransevridende begunstigelse gjennom skattereglene.

I Tyskland og Finland er altså det klare utgangspunktet at samvirkeforetakene ikke skal underlegges særlig gunstige skatteregler. Dette skal formelt også være utgangspunktet i Frankrike. Det er imidlertid klart at alle de skattemessig begunstigende unntakene, gjør at organisasjonsformen her i realiteten er favorisert skattemessig i forhold til andre foretaksformer.

I Storbritannia, Spania og Danmark har lovgiver valgt en annen løsning, nemlig å innføre særlig gunstige skatteregler for samvirkeforetakene. Dette samsvarer med den skattleggingen som samvirkeforetakene er underlagt i norsk rett.

8.2 Spørsmålet blir derfor om en slik forskjellsbehandling av organisasjonsformene er godt begrunnet?

Fradragsretten i sktl §10-50(1) omfatter både forhåndsgaranterte etterbetalinger og etterbetalinger som ikke er lovet på forhånd. Begrunnelsen for fradragsretten er ulik i disse to typetilfellene, slik at det vil være naturlig å behandle dem hver for seg.

Etterbetalinger som er forhåndsgarantert:

Dette er altså etterbetalinger som følger av en forutgående avtale mellom foretaket og medlemmet.

For samvirkelaget vil slike etterbetalinger være en kalkulert utgift, som må likestilles med foretakets andre utgifter. Dette er altså ingen overskuddsanvendelse, men en skattemessig utgift som må komme til fradrag i inntekten på vanlig måte, jfr sktl §6-1. Fradragsretten for forhåndsgaranterte etterbetalinger vil altså følge av den alminnelige fradragsbestemmelsen i sktl §6-1, uavhengig av spesialbestemmelsen for samvirkelag i sktl §10-50.

Fradragsretten for forhåndsgaranterte etterbetalinger som følger av sktl §6-1, er også mer omfattende enn den særegne fradragsretten som følger av sktl §10-50:

Etter sktl §10-50(1) er nemlig fradragsretten begrenset til taket av medlemsomsetningen, jfr 3 pkt. Dette fremkommer direkte av forarbeidene, hvor departementet uttalte følgende: ”Da bonus bare utdeles til medlemmer av samvirkeforetak, kan inntektsfradraget bare gis i den delen av inntekten som skriver seg fra omsetning med medlemmene”.²³

Den generelle fradragsretten etter sktl §6-1 vil derimot være i behold til tross for at de forhåndsgaranterte etterbetalingene overstiger taket av medlemsomsetningen.

Sammenfattet betyr dette at fradragretten for forhåndsgaranterte etterbetalinger ”står på egne ben” gjennom sktl §6-1. Bestemmelsen i sktl §10-50 er derfor for disse utdelingene i realiteten overflødig. At ordlyden omfatter forhåndsgaranterte utdelinger er derfor bare en ytterligere kodifisering av gjeldende rett for å øke forutberegneligheten.

Også andre organisasjonsformer, som for eksempel aksjeselskaper, vil ha fradragsrett for slike forhåndsbestemte utgifter etter den alminnelige skatterettslige fradragsregelen i sktl §6-

²³ Sitatet er hentet fra Ot.prp. nr. 35 (1990-91) pkt 19.4

1. Fradragsrett for slike utdelinger er altså ikke noen særlig begunstigelse av samvirke lagene i forhold til de andre foretaksformene. Dette samsvarer med det skatterettslige idealet om nøytral skattlegging av de forskjellige foretaksformene.

Etter dette er det klart at fradragretten for forhåndsgaranterte utdelinger etter sktl §10-50 samsvarer med de alminnelige fradragsreglene. Videre er det på det rene at også andre foretakstyper har fradragrett i disse tilfellene. Av den grunn må fradragsretten her anses som godt begrunnet.

Etterbetalinger som ikke er forhåndsgarantert:

Dette er altså etterbetalinger som ikke bygger på en forutgående avtale, men som besluttes av samvirke etter at det oppstår overskudd.

Også slike etterbetalinger er fradragsberettiget etter sktl §10-50(1). Her er imidlertid bestemmelsen en forutsetning for fradrag, ved at fradragsretten i disse tilfellene ikke kan utledes av sktl §6-1. Denne fradragsretten er særegen for samvirke lagene, ved at de andre foretaksformene ikke kan få fradrag for slike ikke-forhåndsgaranterte etterbetalinger.

Spørsmålet blir derfor om denne særegne fradragsretten er godt begrunnet?

Om fradragsretten kan anses som godt begrunnet eller ei, avhenger av hvordan man skal kategorisere disse utdelingene fra samvirke lagene. Anses utdelingene som en utgift/korreksjon av avregningsprisen, vil det være naturlig at foretakene får trukket av etterbetalingen. Regnes derimot den ikke-forhåndsgaranterte utdelingen som en overskuddsanvendelse, vil fradragsretten utelukkende fremstå som en særlig skattemessig begunstigelse i forhold til de andre organisasjonsformene.

Det er imidlertid et splittet syn på om slike ikke-forhåndsgaranterte etterbetalinger bør regnes som en utgift eller en overskuddsanvendelse.

Førstvoterende i Coop-dommen (Rt 2001 s1163) tok opp problemstillingen. Etter hans mening var det ikke klart at ”kjøpsutbytte er en kostnad, som uten videre faller inn under skatteloven §44, og ikke en overskuddsanvendelse. Departementet synes å ha vært i tvil og har derfor funnet å ville lovfeste fradragsretten. Det fremgår at dette ikke først og fremst er gjort av hensyn til periodiseringsproblemet - fordi fradrag fastsettes etter inntektsårets utløp”.

Til tross for at førstvoterende mente at det var atskillige holdepunkter for å anse ikke-forhåndsgaranterte etterbetalinger som overskuddsanvendelse, fant han det ikke nødvendig å ta et endelig standpunkt.

Om ikke-forhåndsgaranterte etterbetalinger skal regnes som en overskuddsanvendelse eller en utgift, må derfor anses som et uavklart rettsspørsmål.

Legger man til grunn at disse etterbetalingene er en utgift, vil fradragsretten følge av den alminnelige fradragsbestemmelsen i sktl §6-1. Kategoriserer man etterbetalingene på denne måten vil altså samvirkelaget ha fradragsrett uavhengig av bestemmelsen i sktl §10-50.

Om det legges til grunn at de ikke-forhåndsgaranterte etterbetalingene er en utgift, må altså fradragsretten anses som godt begrunnet.²⁴

Forutsetter man derimot at slike ikke-forhåndsgaranterte utdelinger regnes som overskuddsanvendelse, vil dette fremstå som en ren skattemessig favorisering av samvirkelagene i forhold til andre organisasjonsformer (for eksempel aksjeselskaper). Fradragsretten vil i disse tilfellene nemlig ikke følge av den alminnelige fradragsbestemmelsen i sktl §6-1. Her vil særbestemmelsen i sktl §10-50 være en forutsetning for fradragsrett.

Ved at ikke andre foretaksformer har fradragsrett for lignende utdelinger, vil dette innebære et brudd på den skatterettslige nøytralitetsmålsetningen.

Fradragsretten vil derfor i disse tilfellene ikke være godt begrunnet.

8.3 Er den skattemessige begunstigelsen av samvirkelag samfunnsøkonomisk uheldig

Den særegne skattleggingen av samvirkelag vil innebære en begunstigelse av foretaksformen. Dette bryter med den grunnleggende skatterettslige nøytralitetsmålsetningen.

Det er klart at dette er en samfunnsøkonomisk nøytralitetsbrist, som presumptivt vil ha betydning når man står overfor valget av hvordan man ønsker å organisere seg.

Spørsmålet blir derfor om denne nøytralitetsbristen er samfunnsøkonomisk uheldig?

²⁴ Dette utgangspunktet støttes av drøftelsen innledningsvis i kap 8.2.

De fleste foretaksformene, eksempelvis aksjeselskaper, har som formål å skape maksimal økonomisk avkastning. Samvirkeforetakene har på sin side et annet formål, nemlig å redusere utgiftene ved å slå seg sammen. Dette fører til at samvirkelagene drives mer ineffektivt enn de andre foretaksformene for økonomisk virksomhet.

Selskapsformen, herunder eierstrukturen, er nemlig ikke formet med tanke på optimal/effektiv drift. Noe som viser seg på flere måter: Mens aksjonærene i aksjeselskapene ofte vil legge et sterkt press på styret og ledelsen for å oppnå effektiv drift og overskudd/stort utbytte, vil et slikt press fra andelshaverne i samvirkelagene ikke være særlig praktisk. Videre skaper samvirkelagenes ordninger med etterbetalingsfond og medlemskapitalkonto en innlåsing av kapital. I andre foretaksformer ville denne kapitalen kunne vært benyttet mer effektivt.

Samlet sett betyr dette at andre foretaksformer, som feks aksjeselskaper, drives mer økonomisk effektivt enn samvirkelag. Kapitalen vil også deles mer effektivt i andre organisasjonsformer.

At samvirkelagene er ineffektive skaper et samfunnsøkonomisk effektivitetstap, som vil være samfunnsøkonomisk uheldig.

Ved at den skattemessige favoriseringen av samvirkelagene presumptivt vil føre til at flere velger denne ineffektive foretaksformen, vil skattereglene være samfunnsøkonomisk uheldige. At vridende skatter som hovedregel skaper samfunnsøkonomisk uheldig effektivitetstap støttes også av juridisk teori.²⁵

Videre vil den skattemessige begunstigelsen av samvirkelagene føre til at de kan tilby de samme varene/produktene billigere enn andre foretakstyper. Dette vil føre til at samvirkelagene kan utkonkurrere de andre organisasjonsformene prismessig. På denne måten kan de lett skape et tilnærmet monopol, slik som Tine har gjort.

At det skapes slike monopol vil medføre at lavere kvantitet kan selges til en høyere pris enn ved et normalt konkurranseutsatt marked. Monopoler har også en tendens til å bli mindre effektive over tid, ved at de ikke behøver å drive optimalt for å konkurrere i markedet. Disse

²⁵ Prinsippet er hentet fra boken "Skatt ved fusjon og fisjon" av Benn Folkvord s55-56.

bieffektene som monopolene bringer med seg, vil utvilsomt være samfunnsøkonomisk uheldige.

Dette viser at den skattemessige nøytralitetsbristen er uheldig sett i et samfunnsøkonomisk perspektiv.

Litteraturliste:

Lover:

LOV 2007-06-29 nr 81: Lov om samvirkeforetak (samvirkelova)

LOV-1999-03-26 nr 14: Lov om skatt av formue og inntekt (skatteloven)

Forarbeider:

Innst.O.nr.80 1990-91

Ot. prp. nr. 35 (1990-1991)

Ot. prp. nr. 20 (2006-2007)

Ot. prp. nr. 21 (2006-2007)

Høring om skattemessig behandling av utbytte (etterbetaling/bonus) fra samvirkeforetak

NOU-2002-6. Lov om samvirkeforetak

Rettspraksis:

Rt. 2001 s1163 (Coop-dommen)

Rt. 2000 s2033

Rt. 1994 s1416

Rt. 1961 s1264

Utv. 2002/365

Utv. 1998/630

Utv. 1990/683

Utv. 1991/522

Utv. 1989/740

Utv. 1985/643

Utv. 1976/159

Utv. 1955/594

Juridisk litteratur:

Lignings-ABC 2000 s. 840

Revisorforeningens bok om "Utbytte", 2. utgave

"Skatt ved fusjon og fisjon" av Benn Folkvord

"Lærebok i skatterett" av Frederik Zimmer, 5. utgave