

**Nr 222.**

*Kungl. Maj:ts proposition med förslag angående ändrade grunder för beskattning av kooperativa föreningar; given Stockholms slott den 7 mars 1919.*

Under återopande av bilagda utdrag av statsrådsprotokollet över finansärenden för denna dag vill Kungl. Maj:t härmed föreslå riksdagen antaga bilagda

1) förslag till förordning om ändrad lydelse av 9 § 1 mom. och 11 § förordningen den 28 oktober 1910 angående bevillning av fast egendom samt av inkomst,

2) förslag till förordning om ändrad lydelse av 7, 8, 9 och 11 §§ förordningen den 28 oktober 1910 om inkomst- och förmögenhetsskatt.

De till ärendet hörande handlingar skola tillhandahållas riksdagens vederbörande utskott.

**GUSTAF.**

*F. V. Thorsson.*

## Förslag

till

**förordning om ändrad lydelse av 9 § 1 mom. och 11 § förordningen den 28 oktober 1910 angående beviljning av fast egendom samt av inkomst.**

Härigenom förordnas, att 9 § 1 mom. och 11 § förordningen den 28 oktober 1910 angående beviljning av fast egendom samt av inkomst skola hava följande ändrade lydelse:

### 9 §.

*1 mom.* Till inkomst av *kapital* räknas:

- a) — — — — —.
- b) — — — — —.
- c) utdelning å aktier i inländska aktiebolag och å lotter i solidariska bankbolag;
- d) utdelning å aktier i utländska aktiebolag; samt
- e) vinstutdelning å insatser i föreningar för ekonomisk verksamhet.

### 11 §.

*1 mom.* Vid beräkning av skattskyldigs inkomst nästföregående år *må avdrag icke ske:*

- a) — — — — —.
- b) — — — — —.
- c) — — — — —.
- d) för vad — — — — — å skuld.

*2 mom.* Däremot *må avdrag ske:*

- 1:o) — — — — —.
- 2:o) — — — — —.
- a) — — — — —.
- b) — — — — —.
- c) med skäligt — — — — — yrke.

Har kooperativ förening av vinsten å sin kooperativa verksamhet lämnat sina kunder, vare sig de tillhört föreningen eller icke, pristillägg, rabatt eller annan sådan utdelning i förhållande till gjorda köp eller försäljningar, må föreningen åtnjuta avdrag för dylik utdelning.

Avdrag må jämväl ske:

för — — — — — delägare.

I det fall — — — — — rum.

---

Denna förordning träder i kraft den 1 januari 1920.

## Förslag

till

**förordning om ändrad lydelse av 7, 8, 9 och 11 §§ förordningen den 28 oktober 1910 om inkomst- och förmögenhetsskatt.**

Härigenom förordnas, att 7, 8, 9 och 11 §§ förordningen den 28 oktober 1910 om inkomst- och förmögenhetsskatt skola hava följande ändrade lydelse:

### 7 §.

Vid den uppskattning, som för taxering äger rum, hänföras:

1:o) — — — — —.

2:o) till inkomst av *kapital*:

a) — — — — —.

b) — — — — —.

c) — — — — —.

d) vinstutdelning å insatser i föreningar för ekonomisk verksamhet;

3:o) — — — — —.

### 8 §.

Såsom inkomst taxeras icke:

vad som — — — — — avdrag;

vinst å — — — — — därutöver;

ersättning för skada — — — — —

— — — — — bosatt.

### 9 §.

Vid uppskattning — — — — — delägare.

För värdeminskning — — — — — anvisningarna.

Har kooperativ förening av vinsten å sin kooperativa verksamhet lämnat sina kunder, vare sig de tillhört föreningen eller icke, pristillägg, rabatt eller annan sådan utdelning i förhållande till gjorda köp eller försäljningar, må föreningen åtnjuta avdrag för dylik utdelning.

11 §.

Vid taxering av inkomst må avdrag icke ske:  
för — — — — — skuld.

---

Denna förordning träder i kraft den 1 januari 1920.

*Utdrag av protokollet över finansärenden, hållet inför Hans Maj:t Konungen i statsrådet å Stockholms slott den 7 mars 1919.*

Närvarande:

Hans excellens herr statsministern EDÉN,  
 Hans excellens herr ministern för utrikes ärendena HELLNER,  
 Statsråden: PETERSSON,  
               SCHOTTE,  
               PETRÉN,  
               NILSON,  
               friherre PALMSTIERNA,  
               RYDÉN,  
               UNDÉN,  
               THORSSON.

Chefen för finansdepartementet, statsrådet Thorsson anförde:

Jag har nu att anmäla en från styrelsen för Kooperativa förbundet inkommen, den 22 november 1918 dagtecknad skrivelse, vari förbundet gör framställning om vissa ändringar i gällande skattelagstiftning. Kooperativa förbundets styrelse anför i sin skrivelse följande:

*Skrivelse från  
 Kooperativa  
 förbundet.*

»Undertecknad styrelse för Kooperativa förbundet, vars ändamål och omfattning framgå av bilagda stadgar och styrelseberättelse, får härigenom anhålla, att herr statsrådet ville låta utarbета och framlägga för nästkommande riksdag förslag till ändring i gällande bestämmelser angående kooperativa föreningars beskattning.

Vi anse oss icke behöva för herr statsrådet utförligt motivera vår uppfattning, att de kooperativa föreningarna böra åtnjuta skattefrihet för sådant överskott på varuförsäljningen, som återbäres till köparna i förhållande till gjorda köp.

Det sociala gagnet av kooperationen ligger till stor del däri, att den kooperativa föreningen verkar som en ypperlig apparat för att åstadkomma individuella och kollektiva besparingar. Samhällsgrupper, som eljes icke ha någon möjlighet att spara medel för egen räkning eller att skapa kapital till sina företag, enär deras inkomst aldrig håller jämna steg med konsumtionsbehovet, kunna genom att betala de behövliga varorna någon smula högre i konsumtionsföreningen erhålla en samlad slant, som, sparad år efter år, växer till avsevärda summor.

Med beskattning av de kooperativa föreningarnas överskott efter samma grunder som vinsten i enskilda företag våga föreningarna icke föra den socialt gynnsamma prispolitiken, utan inskränka sig till att lämna medlemmarna fördelar för ögonblicket, vilka snart glömmas eller spårlöst försvinna. Med en prispolitik, som i genomsnitt hölle inne 25 öre per familj och dag i de svenska konsumtionsföreningarna, skulle med dessa föreningars nuvarande medlemsantal över 50,000 kronor sparas per dag eller årligen inemot 20 miljoner kronor mot endast cirka  $3\frac{1}{2}$  miljoner kronor för närvarande. Men med beskattning efter nuvarande grunder skulle en mycket väsentlig del av de 20 miljonerna indragas till staten och sålunda den från alla synpunkter önskvärda prispolitiken föranleda en ytterst tyngande konsumtionsbeskattning. Härtill kommer även, att i de större föreningarna — på grund av beskattningens progressivitet, krigskonjunkturbeskattning o. d. — skattebeloppet blir högre per medlem än i de mindre. Följaktligen lägger staten beslag på en väsentlig del av de fördelar, som den kooperativa stordriften innebär. Bolagen stå i detta avseende gynnsammare, ty deras beskattning grundas väsentligen på förhållandet mellan kapital och netto, medan storföreningarna, om de följa den socialt riktiga prispolitiken, drabbas progressivt i förhållande till medlemsantalet (eller, vilket är nästan detsamma, omsättningen). Den medlem, som köper i en liten förening, får sålunda enligt nu gällande bestämmelser betala mindre konsumtionsskatt än den, som köper i en stor.

Det nu anförda torde vara ägnat att kasta ett rätt skarpt ljus över väsensskillnaden mellan aktiebolags och kooperativa föreningars beskattning.

Vad som sagts beträffande konsumentkooperationen och dess uppgift gäller även, mutatis mutandis, övriga arter av kooperation. Exempelvis för medlemmarna i en andelsmejeriförening torde det — åtminstone i fråga om de mindre jordbrukarna — vara vida fördelaktigare att erhålla ett lägre pris för mjölken och en större summa på en gång i efterskott än tvärtom. Men följer mejeriet den för delägarna och lantushållningen bästa prispolitiken, så bestraffas det av staten genom en dryg beskattning.

I gällande skattelagar har principiellt erkänts, att de kooperativa föreningarna intaga en särställning i skattehänseende och det har medgivits föreningarna att vid taxering göra avdrag för återburna belopp i vissa fall. Men på grund av bestämmelsernas avfattning och de restriktioner, som uppställts, har denna skattefrihet nästan förlorat all praktisk betydelse. En revision av bestämmelserna är sålunda motiverad även därav, att lagstiftningen blev strängare än som avsetts, helt visst på grund av vederbörandes bristande kännedom om de kooperativa föreningarnas organisation och arbetssätt.»

Framställningar angående beskattningen av kooperativa föreningar hava dessutom inkommit från följande distrikt av Kooperativa förbundet,

nämligen Stockholms stads och Gottlands distrikt, Södermanlands och Östergötlands, Smålands, Hallands och Bohusläns, Älvsborgs och Skaraborgs läns, Värmlands och Örebro läns, Gävleborgs, Västernorrlands, Jämtlands, Norrbottens och Västerbottens distrikt. För innehållet i dessa skrivelser torde jag icke närmare behöva redogöra.

I anledning av ovan återgivna skrivelse har inom finansdepartementet utarbetats dels en P. M. angående ekonomiska föreningars beskattning, dels ock vissa förslag till ändringar i gällande skatteförordningar.

Jag torde först få återgiva innehållet i sagda

*P. M. angående ekonomiska föreningars beskattning.*

Genom 1910 års skattelagstiftning ordnades de kooperativa konsumtionsföreningarnas beskattning på det sätt, att skattefrihet medgavs, i överensstämmelse med de från kooperativt håll framförda önskemålen, för den del av en förenings vinst, som utdelas i förhållande till gjorda inköp. I den omtvistade frågan om kooperativa föreningars beskattning anslöto sig statsmakterna sålunda till den ståndpunkten, att dessa föreningar i beskattningsavseende *icke* böra likställas med vanliga affärsföretag. Det ansågs uppenbarligen, att en handelsvinst, som uppkommit å medlemmarnas inköp för att sedermera bland dessa fördelas i förhållande till inköpens storlek, är av annan natur än vanlig handelsvinst i ett enskilt företag. Detta är ock den mening, som från kooperativt håll har med stor styrka förfäktats. Man hävdar, att en konsumtionsförening, som håller det allmänna marknadspriset på sina varor även vid försäljning till sina egna medlemmar, för att sedermera utdela vinsten vid kvartalets eller årets slut i förhållande till varje medlems inköp under den gångna perioden icke bör i skattehänseende ställas ogynnsammare än en förening, som låter fördelarna av Kooperationen komma sina medlemmar till godo direkt genom låga priser eller rabatter vid varje särskilt inköp eller än en särskild affärsman, som lämnar dylika rabatter till sina kunder. En annan skattepolitik skulle ock kunna befaras driva föreningarna in på sistnämnda väg med rabatter i omedelbart sammanhang med köpen, vilket ur andra synpunkter ingalunda vore önskvärt. Dessutom har från kooperativt håll pläгат åberopas det socialpolitiska gagnet av Kooperationen, vilket i och för sig motiverade, att den gynnades i skattehänseende.

P. M.  
angående  
ekonomiska  
föreningars  
beskattning.



Med utgångspunkt från den princip, som sålunda accepterats i svensk skattelagstiftning, att kooperativa föreningar böra vid taxering få göra avdrag för sådan del av inkomsten, som utdelas till kunderna i proportion till dessas inköp, torde man kunna framställa befogade invändningar mot det sätt, varpå denna princip i skattelagarna utformats. Den likalydande bestämmelsen i inkomstskatteförordningen (§ 11 sista stycket) och bevillningsförordningen (§ 11 mom. 1 sista stycket) innefattar nämligen vissa villkor för skattefrihet, av beskaffenhet att väsentligen neutralisera värdet av den förmån, som statsmakterna avsett att bereda den kooperativa rörelsen. Bestämmelsen lyder sålunda:

»Har förening, som sträckt sin verksamhet utom medlemmarnas krets, lämnat sina kunder, vare sig de tillhört föreningen eller icke, pristillägg, rabatt eller annan sådan utdelning i förhållande till gjorda inköp eller försäljningar, må avdrag för dylik utdelning icke äga rum, där ej utdelningen skett i omedelbart samband med köp eller försäljning, varpå utdelningen grundats, varemot förening, som icke sträckt sin verksamhet utom medlemmarnas krets, må åtnjuta avdrag för all utdelning, varom här sägs, för såvitt den utgått efter grunder, som varit före köpet eller försäljningen bestämda.»

Det göres sålunda skillnad mellan två huvudfall: 1) att föreningen handlar även med andra än medlemmar och 2) att föreningen uteslutande säljer till medlemmar.

1) Vad beträffar förstnämnda grupp av föreningar, få de åtnjuta skattefrihet endast för rabatter, som ske i omedelbart samband med varje särskild försäljning. Sådana föreningar äro med andra ord likställda med t. ex. privata handelsföretag, ty dessa behöva ju ej upp- taga såsom skattepliktig inkomst, vad de i form av rabatter eftergivit å varornas pris. (Se t. ex. R. R:s årsbok 1916 Not. F. 189.) Det bör också märkas, att det torde vara ytterst ovanligt, att konsumtionsföreningar inrätta sig efter sådana principer, varom här är fråga. Det anses på goda skäl vara olämpligt, att konsumtionsföreningarna saluhålla sina varor till väsentligt lägre pris än dessa betinga annorstädes.

2) Det är följaktligen endast den andra gruppen, d. v. s. föreningar, som ej sträckt sin verksamhet utom medlemmarnas krets, vilka kunna i praktiken tillgodogöra sig ifrågavarande skattefrihet. Men därvid uppställes ytterligare ett villkor, som i själva verket är ytterst strängt och till sina verkningar sådant, att flertalet föreningar icke bliva i tillfälle åtnjuta någon skattelindring. Förening av hithörande kategori må visserligen göra avdrag för utdelning, som sker till medlemmarna i förhållande till gjorda inköp, men endast för så vitt den utgått efter grunder, som varit före köpet eller försäljningen bestämda.

Båda de nu nämnda betingelserna för skattefrihet (nämligen att

föreningen skall ha inskränkt sin verksamhet till medlemmarnas krets och att grunderna för utdelningen skola hava före respektive köp eller försäljningar bestämts) torde ha i praktiken verkat strängare än vad från början avsågs. Det har ock i kooperativa kretsar länge varit ett önskemål att få bestämmelserna omformulerade till bättre överensstämmelse med den huvudprincip, som ligger till grund för desamma, och som varit avsedd att också i praktiken möjliggöra viss skattelindring för dessa föreningar.

Den motivering, som anfördes till stöd för bestämmelsen, att föreningen ej bör ha sträckt sin verksamhet utanför medlemmarnas krets, om den vill göra avdrag för vinst, som utdelas på angivet sätt, torde icke heller kunna anses tillfyllestgörande.

I 1910 års proposition nr 88, sid. 134, yttrades följande:

»Den grund, varpå man kan bygga skattefrihet för rabatter till kunder, som äro medlemmar, bär emellertid icke en skattefrihet för vinst å föreningens rörelse, som uppkommit vid handel med andra än medlemmar. Denna vinst är självfallet alltid beskattningsbar efter de allmänna grunderna för inkomsttaxering. Och fråga är, huruvida icke föreningens rörelse, i mån som rörelsen går utom medlemmarnas krets, även förlorar grunden för skattefrihet för vinsten å den rent kooperativa rörelsen. Föreningen har nämligen då strängt taget förlorat karaktären av ett medlemmarnas kooperativa företag. Men oavsett detta låter det sig svårigen beräkna, huru stor del av vinsten å föreningens hela rörelse, som uppkommit vid handeln med den ena eller andra gruppen kunder. Redan detta förhållande gör, att jag jämväl i fråga om beskattningen av inkomst hos förening, som driver handel utom medlemmarnas krets, ansluter mig till gällande praxis.»

Det första av de anförda skälen, eller att föreningen skulle förlora sin kooperativa karaktär genom att försälja även till utomstående, har jävats av erfarenheten. Det har snarare blivit så, att en konsumtionsförening, som driver handel i öppen bod, icke i regel avvisar utomstående personer såsom kunder. Föreningslagen har även direkt legaliserat kooperativa föreningars handel med utomstående (2 §). I motiven till 1910 års förslag till föreningslag (prop. nr 83, sid. 99) har till och med departementschefen uttryckligen framhållit, att ett förbud för kooperativa föreningar att driva handel med utomstående skulle »i hög grad hämma föreningsväsendets utveckling samt särskilt för föreningar, som idka försäljning i öppen bod, föranleda till ständiga åtal och trakasserier». Det lär in för de gångna årens erfarenheter om Kooperationens utveckling näppeligen kunna bestridas, att den ståndpunkt, som sålunda intogs i förslaget till föreningslag och i den 1911 antagna föreningslagen, är riktigare än den, som kommit till uttryck i motiven till 1910 års skattelagförslag och i de samma år antagna skattelagarna. Det måste

ock anses angeläget att bringa skattelagstiftningen till bättre överensstämmelse med de grundsatser, som fått sitt uttryck i föreningslagen.

Icke heller det andra skäl, som åberopades i 1910 års skatteproposition till stöd för bestämmelsen att handel med utomstående utesluter avdragsrätt, kan anses hållbart. Det torde i allmänhet ingalunda vara omöjligt att beräkna hur stor del av vinsten, som härflyter från handeln med utomstående respektive från handeln med föreningens medlemmar. Förhållandet till utomstående är stundom så ordnat, att dessa ej få någon utdelning, och föreningen utövar därför kontroll över, huru mycket medlemmarnas inköp under året uppgått till (genom märken, motböcker, kassakvitton e. d.). Det som ej härrör från köp av medlemmar enligt anlitad kontrollmetod har tydligen inlutit från icke-medlemmar. Skulle åter förhållandet vara det, att även icke-medlemmar erhålla utdelning, så kan det hävdas, att dock ingen anledning finnes att vägra skattefrihet för den totala utdelningen, eftersom i detta fall föreningen och dess medlemmar icke göra någon nämnvärd vinst på handeln med utomstående.

I ett stort antal föreningsars stadgar bestämmes det, att utomstående erhålla hälften mot medlemmar och att den andra hälften föres till reservfonden. Andra föreningar ge utomstående hälften utan att föra den andra hälften till reservfonden. Många föreningar ha bestämt, att utomstående ha samma rätt till del i nettot som medlemmar, om de före utdelningen ansöka om medlemskap.

I mönsterstadgar, vilkas antagande från november månad 1918 är ett villkor för nya föreningsars inträde i kooperativa förbundet och som säkerligen inom kort komma att antagas av flertalet äldre föreningar tillhörande nämnda förbund, bestämmes det härom i § 11:

»Föreningen må efter beslut av föreningsammanskrade sälja till andra än medlemmar. Sker försäljning till utomstående, skola dessa, om de i för medlemmar gällande ordning inlämna kassakvitton å gjorda köp, gottskrivas samma procentiska återbäring som medlemmar. Beviljas köpare med sådant tillgodohavande medlemskap i föreningen, förfares med tillgodohavandet som i andra stycket av paragraf 4 sägs. Har köpare icke gjort ansökan om medlemskap vid slutet av året efter det, då tillgodohavandet gottskrevs honom, skall hela tillgodohavandet överföras till reservfonden. Köpare, vars inträdesansökan avslagits, äger utfå såväl redan inestående tillgodohavande som honom sedermera tillkommande återbörd kontant.»

Paragraf 4, till vilken hänvisas, lyder:

»Föreningens insatser lyda å 10 kronor. Varje medlem skall innehava minst 10 insatser.

För medlem, som icke till fullo inbetalt 5 insatser, sker utbetalning av överskott genom överföring till insatskontot. Den som innehar 5 insatser, erhåller

hälften av sådant överskott i insatser. Medlem, som till fullo inbetalt 10 insatser, är berättigad att kontant utbekomma överskottet.»

Härmed är det garanterat, att föreningen alltid kommer att förbli öppen för nya medlemmar och att de utomstående köparna, därest de söka inträde inom två år efter utgången av det år, under vilket köpet skedde, få samma del i nettot som medlemmar.

Vad därefter angår bestämmelsen att grunderna för utdelningen skola vara bestämda före försäljningarna, har densamma i 1910 års proposition motiverats därmed, att man ville undvika »en sådan anomal som att, medan juridisk person i allmänhet är urståndsatt att genom åtgärder eller beslut efter utgången av det år, vars inkomstresultat skall taxeras, i beskattningsavseende rubba nämnda resultat, föreningen skall kunna under nya året genom då beslutade rabatteringar förändra sitt eget bokslut».

Denna argumentering torde emellertid icke vara tillfredsställande. Sedan lagstiftaren principiellt medgivit, att ifrågavarande föreningar må vid taxering åtnjuta avdrag för den del av inkomsten, som utdelas till medlemmarna i förhållande till gjorda inköp, lärer det icke finnas anledning att tvinga föreningarna till disposition av behållningen, innan dennas storlek är känd. Visserligen lärer det stundom icke innebära någon större olägenhet för kooperativ förening att på förhand fatta beslut, att t. ex. viss kvotdel av den kommande vinsten skall utdelas i förhållande till medlemmarnas inköp. Men det kan icke bestridas, att det ofta måste anses önskvärt, att en förening icke fattar dylikt beslut, förrän resultatet av årets affärsrörelse är känd. Det har också i praktiken visat sig, att i åtskilliga fall den beräknade skattefriheten utblivit just på den grund, att skattemyndigheterna icke funnit grunderna för utdelningen tillräckligt noggrant bestämda på förhand. (Se t. ex. R. R:s årsbok 1913, ref. 96; 1914 Not. F. 63 och 81; jmf. 1916, ref. 83; 1915, ref. 80; 1917, ref. 89.)

Vad i skattelagarna stadgas om ekonomiska föreningar torde ha avseende på alla slags kooperativa föreningar, ej endast konsumtionsföreningar, om än ordalagen närmast synas valda med hänsyn till de sistnämnda (se prop. 1910 nr 88, s. 117). Det lärer icke vara erforderligt att vid den förändring i bestämmelsernas avfattning, som här ifrågasättes, intaga uttryckliga föreskrifter, avseende de särskilda förhållanden, som uppstå vid tillämpning å andra kooperativa föreningar än konsumtionsföreningar.

Däremot torde en lättnad i villkoren för avdragsrätt vid taxering

påkalla en begränsning av bestämmelsernas räckvidd till de verkliga kooperativa föreningarna. Uttrycket »ekonomisk förening», som för närvarande användas i skattelagarna har i praxis tolkats så, att därunder falla även andra föreningar än de som i allmänhet hänföras till de kooperativa. Härav har följden blivit, att även sammanslutningar av helt annan art kunna åberopa den egentligen för kooperativa föreningar avsedda skattelindringen. Alla sammanslutningar, vilka juridiskt sett varit organiserade såsom ekonomiska föreningar enligt föreningslagen, ha hänförts under skattelagarnas regler om ekonomiska föreningar. Det kan emellertid icke anses riktigt att exempelvis en sammanslutning av industriföretag i form av s. k. kartell eller syndikat beviljas den skattelindring, som av särskilda skäl medgivits de kooperativa föreningarna. Hittills torde väl sådana karteller i allmänhet icke kunnat uppfylla villkoret att grunderna för utdelningen skola vara på förhand bestämda, och fördenskuil ej kommit i åtnjutande av skattelindringen. Men därest det nämnda villkoret borttages, skulle även dessa kategorier av ekonomiska föreningar bliva delaktiga av förmånen. Detta vore så mycket oegentligare som det genom beslut vid 1918 års lagtima riksdag i anvisningarna för taxeringen intagits en regel av innehåll att, därest näringsidkare till någon, som är ekonomiskt intresserad i hans näringsföretag eller kan öva inflytande på företagets ledning, försålt varor till lägre pris eller av honom köpt varor till högre pris än de i allmänhet gällande eller vidtagit andra liknande åtgärder, och i följd därav inkomsten av företaget blivit lägre, än den eljest skolat bliva, inkomsten dock skall beräknas till det belopp, vartill den kan antagas hava uppgått, därest sådana åtgärder icke vidtagits. Denna grundsats bör uppenbarligen gälla även för karteller, liksom den hittills tillämpats för dessa, så snart de ej uppfyllt de särskilda villkoren för avdragsrätt.

Det måste sålunda anses riktigast att låta de särskilda bestämmelser, varom här är fråga, avse endast »kooperativa föreningar» i inskränkt bemärkelse.

Att i lagtexten definiera begreppet kooperativ förening lär icke vara nödvändigt eller tillrådligt. Det bör kunna överlämnas åt skattemyndigheterna att här träffa det rätta. För att en förening skall anses tillhöra denna kategori, synes i allmänhet böra fordras, att förening har till uppgift att direkt genom sin verksamhet främja sina medlemmars enskilda hushållning eller yrkesutövning, att räntan på insatserna är begränsad till viss lägre procent, t. ex. 6 procent eller högst en procent över i orten gängse sparbanksränta, att den del av verksamhetens

överskott, som icke fonderas eller reserveras för föreningens behov eller användes till upplysningsverksamhet eller allmännyttiga ändamål, fördelas i förhållande till varje medlems köp eller försäljning genom föreningen, att föreningen är öppen, att rösträtten är lika samt att vid företagets upplösning överskott utöver medlemmarnas insatskapital *antingen* fördelas i förhållande till medlemmarnas köp under företagets hela tillvaro eller under en längre period, exempelvis 10 år, eller anslås till något allmännyttigt ändamål.

Samma särställning i skattehänseende, som tillkommer kooperativa föreningar, bestående av individuella medlemmar, bör även tillerkännas registrerad centralförening, som består av i huvudsak kooperativa föreningar och som har till uppgift att främja medlemmarnas verksamhet i olika avseenden. En sådan centralförening kan icke anses förlora sin karaktär av kooperativ, om rösträtten, i stället för att vara lika för medlemmarna (de särskilda föreningarna), ställts i visst förhållande till de anslutna föreningarnas medlemsantal eller till föreningarnas köp eller försäljning genom centralföreningen.

Förslag till  
författnings-  
bestämmelser.

I anslutning till den i nu återgivna P. M. utvecklade uppfattning har inom departementet utarbetats förslag till ändringar såväl i förordningen den 28 oktober 1910 angående bevillning av fast egendom och av inkomst som ock i förordningen samma dag om inkomst- och förmögenhetsskatt.

Enligt förslaget skulle 11 § i förstnämnda förordningen erhålla följande ändrade lydelse:

### 11 §.

1 mom. Vid beräkning av skattskyldigs inkomst nästföregående år må avdrag icke ske:

- a) — — — — —.
- b) — — — — —.
- c) — — — — —.
- d) för vad — — — — — å skuld.

2 mom. Däremot må avdrag ske:

- 1:o) — — — — —.
- 2:o) — — — — —.
- a) — — — — —.
- b) — — — — —.

c) med skäligt — — — — — yrke.

Har kooperativ förening lämnat sina kunder, vare sig de tillhört föreningen

eller icke, pristillägg, rabatt eller annan sådan utdelning i förhållande till gjorda köp eller försäljningar, må föreningen åtnjuta avdrag för dylik utdelning.

Avdrag må jämväl ske:

för — — — — — delägare.

I det fall — — — — — rum.

Vad åter angår förordningen den 28 oktober 1910 om inkomst- och förmögenhetsskatt innebar förslaget ändring av såväl 10 som 11 §§, så att nämnda paragrafer skulle erhålla följande lydelse:

#### 10 §.

Skattskyldig äge vidare rätt till avdrag för:

alla — — — — — 200 kronor.

Svensk — — — — — utövats.

Har kooperativ förening lämnat sina kunder, vare sig de tillhört föreningen eller icke, pristillägg, rabatt eller annan sådan utdelning i förhållande till gjorda köp eller försäljningar, må föreningen åtnjuta avdrag för dylik utdelning.

#### 11 §.

Vid taxering av inkomst må avdrag icke ske:

för — — — — — skuld.

Förslagen remitterades den 18 december 1918, jämte därtill hörande promemoria, till kammarrätten för skyndsamt avgivande av yttrande. Kammarrätten har den 21 februari 1919 till finansdepartementet inkommit med här nedan återgivna skrivelse:

»Enligt 11 § i förordningen om inkomst- och förmögenhetsskatt och 11 § i bevilningsförordningen äger förening, som icke sträckt sin verksamhet utom medlemmarnas krets, åtnjuta avdrag för pristillägg, rabatt eller annan sådan utdelning i förhållande till gjorda köp eller försäljningar, för så vitt utdelningen utgått efter grunder, som varit före köpet eller försäljningen bestämda. Har föreningen sträckt sin verksamhet utom medlemmarnas krets eller har utdelningen icke skett efter sådana grunder, som nyss nämnts, åligger föreningen skattskyldighet såsom annan näringsidkare.

Förslagen äsyfta nu, att ifrågavarande undantagsbestämmelse för föreningar, som icke sträckt sin verksamhet utom medlemmarnas krets, skall avse allenast kooperativ förening men å andra sidan för dylik förening erhålla sådan omfattning, att avdraget i varje fall tillkommer föreningen, oberoende således av huruvida föreningen sträckt sin verksamhet utom medlemmarnas krets eller icke samt huruvida utdelningen skett efter grunder, som varit före köpet eller försäljningen bestämda, eller ej.

I Kungl. Maj:ts nådiga proposition till 1910 års riksdag med förslag till förordning om inkomst- och förmögenhetsskatt upptog dåvarande finansministern frågan om ekonomiska föreningars skattskyldighet till utförlig behandling. De skäl, som finansministern därvid anförde till stöd för att skattelindring icke borde tillerkännas förening, vilkens rörelse ginge utom medlemmarnas krets, och avdrag

Kammarrätten.

icke medgivas för utdelning, som icke skett efter förut bestämda grunder, anser kammarrätten fortfarande äga giltighet och ingalunda vara vederlagda av vad däremot i promemorian andragits.

Den förening redan nu medgivna avdragsrätten för utdelning till föreningens medlemmar innebär en avvikelse från den eljest gällande beskattningsregeln, att vinst, som ett näringsföretag lämnat, skall i sin helhet tagas till beskattning och att således näringsidkaren icke får i beskattningsavseende åtnjuta avdrag för vad han ur affären för egen del uttager eller, då företaget är kollektivt för vad som av vinsten utdelas till delägarna. Principiell rätt till avdrag för vad som av vinsten utdelas till medlemmarna kan följaktligen icke till stöd för avdragsrätten åberopas.

Andra skäl, sociala eller allmännyttiga, måste därför föreligga för föreningars undantagsställning i beskattningsavseende. Så länge kooperationsväsendet icke nått någon större utveckling, utan den kooperativa rörelsen huvudsakligen bestod i mindre försäljnings- eller inköpsföreningar, kunde möjligen på dylika grunder en skattelindring för föreningarna anses befogad, så vitt statsbeskattningen angick. Men förvisso må betvivlas, huruvida numera, då Kooperationen utvecklats sig därhän, att den innesluter både kommersiella och industriella företag av stor omfattning, giltiga skäl föreligga att tillerkänna föreningarna den ifrågavarande beskattningsförmånen. Härvid framstår icke blott ett statsfinansiellt intresse, som icke får trädas för nära, utan jämväl kravet på en jämlik och rättvis beskattning, som icke gynnar den ena näringsidkaren framför den andra. I samma mån den kooperativa verksamheten vinner mera vidsträckt omfattning, torde nämnda synpunkter ock framträda med ökad styrka.

Än större betänkligheter möta emellertid mot skattelindring för kooperativa föreningar i den utsträckning, som de remitterade förslagen avse. Borttagas nämligen de villkor, som nu äro satta för rätt till avdrag för utdelning till föreningsmedlemmarna, lär det kunna antagas, att en hel del produktions- och handelsföretag, som nu drivas i aktiebolags form eller innehavas av enskilda personer, komma att ombildas till kooperativa företag. Utsikten att komma i åtnjutande av en skattelindring, som faktiskt kan resultera i fullständig skattebefrielse, lär för näringsidkarna innebära tillräcklig anledning att på dylikt sätt omlägga sin verksamhet.

Vad nu sagts gäller närmast statsbeskattningen men har avseende även å den kommunala beskattningen. Beträffande denna senare torde emellertid förhållandena oavvisligen påkalla ändring av de i bevillningsförordningen intagna bestämmelserna om föreningars beskattning, vilka i avvaktan på kommunalbeskattningens slutliga ordnande tillerkänts allenast provisorisk karaktär. Den erforderliga omlaggningen av föreningarnas kommunala beskattning bör dock ske i alldeles motsatt riktning mot den, som avses i de remitterade förslagen. Kommunalbeskattningen i sin helhet bör nämligen, såsom ofta framhållits, huvudsakligen vila å intresseprincipens grund. Men den förmån i beskattningsavseende, som under vissa förutsättningar tillerkänts föreningar och som enligt förslagen skulle ytterligare utsträckas, låter sig icke förlikas med nämnda beskattningsprincip. Det kan således icke försvaras, att ett näringsföretag, därför kommunen i ett eller annat avseende får vidkännas kostnader eller olägenheter, skall undgå skattskyldighet till kommunen eller åtminstone erhålla skattelindring allenast av den anledning, att företaget iklätt sig formen av en kooperativ förening. Såväl i det av före detta kamreraren E. J. von



Wolcker och landskamreraren G. V. Eiserman framlagda betänkande med förslag till lag angående kommunal skattskyldighet och taxering (sid. 407—422) som i det av landskamreraren O. V. Landén avgivna betänkande om allmänna grunder för den kommunala skattereformen, I—III avdelningarna, (sid. 248—258), har med skärpa framhållits angelägenheten av ändrade bestämmelser i berörda hänseende; och avsluter sig kammarrätten till vad betänkandena härutinnan innehålla. I fråga om sätten för uppskattning av föreningars avkastning eller inkomst skilja sig ifrågasvarande förslag i viss mån från varandra, men avdrag för utdelning till föreningsmedlemmarna är icke enligt någotdera förslaget medgivet. För egen del har kammarrätten ansett sig böra giva förord åt Landéns förslag (sid. 43) till lösning av föreliggande beskattningsfråga.

För övrigt är frågan om föreningars kommunala beskattning beroende av det sätt, varpå den kommunala beskattningen i hela dess vidd kommer att slutgiltigt ordnas. Vid sådant förhållande synes det kammarrätten olämpligt att ur det kommunala beskattningsproblemet nu utbryta frågan om föreningars beskattning, helst det måste antagas, att den kommunala beskattningsfrågan inom kort står inför sin lösning.

På grund av vad kammarrätten sålunda anfört får kammarrätten hemställa, att de remitterade förslagen icke måtte till vidare åtgärd föranleda.

Skulle emellertid Eders Kungl. Maj:t finna förslagen böra upptagas till vidare behandling, får kammarrätten framhålla, att beträffande förordningen om inkomst- och förmögenhetsskatt bestämmelse om avdragsrätt för kooperativ förening torde böra upptagas i 9 § och icke i 10 §, vilken senare paragraf huvudsakligen avser sådana avdrag, vilka skola ske från den sammanräknade inkomsten av den skattskyldigas samtliga inkomstkällor. Då samtliga de i promemorian angivna förut-sättningarna knappast kunna anses erforderliga för att en kooperativ förening skall vara för handen, synes det önskvärt, att bestämmelser meddelas om vilka föreningar, som skola komma i åtnjutande av ifrågasvarande skattelindring.»

Nuvarande bestämmelser angående kooperativa föreningars skattskyldighet regleras, såsom framgår av vad förut är anfört, genom 1910 års skattelagar. Jag torde därför här böra lämna en redogörelse för motiven till ifrågasvarande stadganden, såvitt de framgå av propositionerna nr 88 och 89 till 1910 års riksdag.

Föredragande departementschefen upptog vid avlåtandet av förstnämnda propositionen ur 88 till utförlig behandling spörsmålet om ekonomiska föreningars skattskyldighet, varvid nppmärksamheten så gott som uteslutande inriktades å de kooperativa föreningarnas förhållanden.

Departementschefen redogjorde därvid först för de föreslagna allmänna grunderna för juridiska personers skatteplikt. Sammanfattningsvis anfördes därvid, att inkomsten vore avsedd att beskattas

1) hos vanliga handelsbolag, kommanditbolag, enkla bolag och rederier, som ej äro aktiebolag, allenast hos delägarna,

*Bihang till riksdagens protokoll 1919. 1 saml. 194 häft. (Nr 222.)*

3

1910 års  
skattelagar.  
Departements-  
chefen.

2) hos aktiebolag och solidariska bankbolag helt och hållet hos bolaget samt, i den mån utdelning äger rum, jämväl hos aktie- och lottägarna,

3) hos övriga juridiska personer, som äro skattskyldiga, sålunda jämväl hos föreningar för ekonomisk verksamhet, helt men ock allenast hos vederbörande juridiska person.

Vad åter anginge förmögenhetsbeskattningen, vilken lagts uteslutande å enskilda personer, bleve medlemmar av ekonomiska föreningar genom förmögenhetsskatt beskattade för värdet av sina andelar i föreningen.

Med dessa bestämmelser skulle emellertid, framhöll departementschefen vidare, en på senare tid allt mer aktuell fråga icke bliva löst, nämligen frågan om föreningarnas, det vill säga de kooperativa föreningarnas skattskyldighet med avseende å rabatter och dylika utdelningar till medlemmar och andra kunder. Departementschefen avsåge vid skärskådandet av denna fråga närmast konsumtionsföreningarna, men ägde vad därutinnan anfördes och föresloges även sin tillämpning på övriga kooperativa föreningar.

Departementschefen ingick därefter på frågan om den praxis, vilken å området utbildat sig. Att döma av Kungl. Maj:ts beslut på senare tider i mål angående taxering av dylika föreningar, skulle sådan förening alltid vara skattskyldig för inkomst, som fonderades eller utdelades till medlemmar i förbållande till gjorda kontanta insatser. Den del av årsinkomsten, som i form av rabatter utdelades till kunder, vore fri från skatt, såvitt föreningen handlade endast med medlemmar men eljest underkastad skatteplikt oberoende om rabatterna komme föreningens medlemmar eller andra kunder till godo.

Sedan därefter redogjorts för i ämnet inkomna framställningar och för utländsk lagstiftning, utvecklade departementschefen hurusom med den utveckling av näringslivet och produktionen, som ytterst bure hela den statsliga såväl som den kommunala skattebördan, följden blivit en i jämförelse med forna tiders huvudsakligen å fast egendom vilande objektsbeskattning omfattande fördelning av skattebördan. Varje särskild skatt utbildades för sig och konstruerades med ändamål att nå en eller annan närmare bestämd skatteälla. När man till prövning upptog frågan om kooperativa föreningars beskattning i sammanhang med omläggningen av statens direkta beskattning av inkomst, bleve man nödsakad att begränsa frågan till skattskyldigheten för den inkomst, som enligt de för inkomstskatten i allmänhet taget gällande regler kunde anses vara att beskatta hos föreningarna. Skäl behövde under sådana förhållanden icke anföras för att departementschefen ej godkände den ofta nog uttalade

meningen, att om föreningsrörelsen med hänsyn till rörelsens omfattning och beskaffenhet i enskild mans hand bort lämna vinst, föreningen själv måste anses skattepliktig för inkomst. En sådan konstruktion hade icke någon plats i en inkomstskatteförfattning. Enligt en sådan författning borde skyldighet att utgöra skatt icke kunna inträda, utan att den skattskyldige verkligen åtnjutit efter allmängiltiga grunder beskattningsbar inkomst. Vid frågans bedömande måste lämnas å sido betraktelser, som avsåge att ådagalägga, att föreningarnas verksamhet till sin art icke skiljer sig från vilken enskild handelsverksamhet som helst. Detta förhållande kunde ju visserligen även ur skatteynpunkt vinna beaktande. Men en på verksamhetens art grundad skatteskyldighet hörde påtagligen icke hemma annorstädes än i en näringsskattelag. En beskattning av nyss omförmälda slag syntes böra ingå såsom ett led i ett reviderat kommunalt skattesystem, men skulle icke kunna göras gällande i det då förevarande skatteförslaget utan att å ena sidan förtrycka den rationella anordningen av inkomstbeskattningen och å andra sidan ingripa på området för en blivande näringsskattelagstiftning. Denna lagstiftning torde nämligen komma att omfatta näringverksamhet i allmänhet eller åtminstone rörelse utan avseende å huruvida den idkades av enskild eller juridisk person.

Härmed ville departementschefen icke hava sagt, att icke med hänsyn till den kooperativa verksamhetens säregna förhållanden särskilda bestämmelser om kooperativa föreningar kunde erfordras i en författning om direkt skatt till staten, men dessa bestämmelser borde där allenast hava till syftemål att närmare förtydliga eller angiva tillämpligheten av skatteförfattningens allmänna stadganden om taxering av inkomst.

Med förutskickande av att det måste fasthållas, att, med bortseende från handelsbolag och rederier, juridisk person vore enligt förslaget ett självständigt skattesubjekt, fortsatte departementschefen: Man måste hålla strängt isär den inkomst, som tillkomme medlemmarna, och den inkomst, föreningen åtnjöte. Föreningen såsom sådan vore ett skattesubjekt, vilket liksom en var annan juridisk person med självständig skatteskyldighet hade att utgöra skatt för inkomst å den rörelse, som av densamma bedreves. I allmänhet kunde man därvidlag icke fästa avseende å den ordning, vari föreningen arbetat, eller å sättet, varigenom vinst å rörelsen uppkommit. Föreningens ekonomiska ställning måste bedömas rent objektivt. I den mån vinsten hade föranletts av föreningens egen verksamhet, vore vinsten alltså inkomst av natur att bäras i föreningens hand beskattas.

Trots det att någon formell grund för skattelindring i avseende å kooperativ förening strängt taget icke förefunnes, ansåge sig departementschefen ändock icke böra lämna den bestående rättstillämpningens ståndpunkt i frågan. Man kunde icke frånse de faktiska förhållanden, som i förevarande fall påkallade ett undantag, nämligen en kooperativ föreningens konstruktion. I händelse av en sammanslutning, gjord i samma ändamål som föreningens men utan att erhålla juridisk persons rättställning, skulle utan vidare delägarna i sammanslutningen fritagas från beskattning av de förmåner, de kunna erhålla genom sin kooperativa verksamhet. Att av den anledningen att sammanslutningen fått juridisk persons rättskapacitet beskatta dessa förmåner skulle i viss mån göra våld på den naturliga grunden för inkomstens uppskattning och, för att göra beskattningen effektiv, påkalla en särskild inkomst-beräkning. Ty föreningarna kunde förekomma uppkomsten av någon nämnvärd årsvinst, utan att någon befogad invändning däremot skulle kunna göras från inkomstskattesynpunkt. En detta oaktat påförd inkomstskatt skulle mindre grunda sig därpå, att nyssnämnda förmåner i och för sig vore beskattningsbara, än på det förhållandet att sammanslutningen dreve näring i stort. Med denna uppfattning av frågan återkomme man till näringsskattelagstiftningen, som icke borde upptagas i detta sammanhang.

När i anslutning till gällande praxis föresloges en utväg, varigenom förening skulle fritagas från skatt för ifrågavarande förmåner, bestående i rabatter och andra utdelningar, lämnade i förhållande till gjorda inköp, men å andra sidan föreningens egenskap av självständigt skattesubjekt icke kunde eller finge släppas ur sikte, syntes det departementschefen ur såväl formell som reell synpunkt riktigtast, att såsom villkor för den skattelindring, varom nu vore fråga, fordrades, att föreningen lämnat utfästelse om rabatt eller annan utdelning före det köp, varå utdelningen grundades. Ett sådant villkor ändrade väl icke något nämnvärt bestående praxis, enär i alla de fall, varom departementschefen ägde kännedom, förening redan i stadgarna fastställt grunderna för rabatteringarna, men däremot undvekes i alla händelser en sådan anomali, som att, medan juridisk person i allmänhet är urständ-satt att genom åtgärder eller beslut efter utgången av det år, vars inkomstresultat skall taxeras, i beskattningsavseende rubba nämnda resultat, förening skulle kunna under det nya året genom då beslutade rabatteringar förändra sitt eget bokslut.

Härefter fortsatte departementschefen, såsom i förut omnämnda P. M. återgivits: Den grund, varpå man kunde bygga skattefrihet för

rabatter till kunder, som vore medlemmar, bure emellertid icke en skattefrihet för vinst å föreningens rörelse, som uppkommit vid handel med andra än medlemmar. Denna vinst vore självfallet alltid beskattningsbar efter de allmänna grunderna för inkomsttaxering. Och fråga vore, huruvida icke föreningens rörelse, i mån som rörelsen går utom medlemmarnas krets, även förlorade grunden för skattefrihet för vinsten å den rent kooperativa rörelsen. Föreningen hade nämligen då strängt taget förlorat karaktären av ett medlemmarnas kooperativa företag. Men oavsett detta läte det sig svårigen beräkna, huru stor del av vinsten å föreningens hela rörelse, som uppkommit vid handeln med den ena eller andra gruppen kunder. Redan detta förhållande gjorde, att departementschefen jämväl i fråga om beskattningen av inkomst hos förening, som driver handel utom medlemmarnas krets, anslöte sig till gällande praxis.

Vid anmälandet av det i sammanhang med förslaget till förordning om inkomst- och förmögenhetsskatt framlagda förslaget till bevillningsförordning anförde departementschefen till statsrådsprotokollet, hurusom bevillningsförordningen i dess dåvarande skick vore så pass bristfällig och ofullständig, att det säkerligen skulle befinnas synnerligen olämpligt att upphöja densamma till kommunallag utan en genomgripande omarbetning. Sakläget fordrade alltså, att bevillningsförordningens formella ställning i beskattningssystemet tillsvidare lämnades oförändrad. Förslaget till ny förordning innebure inga andra avvikelser från den gällande författningen än sådana, som, ehuru hämtade från förslaget till förordning om inkomst- och förmögenhetssk att likväl innefattade allenast ett förtydligande av redan förefintliga stadganden eller rättande av praxis vid tolkningen av vissa andra bestämmelser. Likasom i sistnämnda författningsförslag hade sålunda i förslaget till ny bevillningsförordning lämnats uttryckliga föreskrifter rörande taxering av bland annat kooperativa föreningars inkomster.

Innan förslag om de nya skattelagarna avgåvos till 1910 års riksdag, hade framställningar ingivits rörande frågan om de kooperativa föreningarnas beskattning av å ena sidan kooperativa förbundet, å andra sidan handelskamrar och köpmannaföreningar. I departementschefens anförande till statsrådsprotokollet redogöres för innehållet i dessa framställningar.

*År 1910 ingivna framställningar.*

Beträffande den då ingivna skrivelsen från kooperativa förbundet anser jag icke erforderligt att nu ingå på dess innehåll, vilket i det

väsentliga sammanfaller med vad samma förbund i sin senaste, här förut återgivna framställning anför.

Däremot anser jag mig böra bereda utrymme åt de synpunkter i motsatt riktning, som 1910 framfördes av representanter för den privata handeln, vilka påyrkade en väsentlig utvidgning av de kooperativa föreningarnas skattskyldighet. I likhet med dåvarande departementschefen finner jag skälen härför bäst återgivas genom anförande av huvudinnehållet i ett av juris doktorn J. C. Lembke vid allmänna svenska handelskammarmötet i Stockholm år 1909 hållet föredrag, vilket föredrag mötet i sin av departementschefen berörda skrivelse återopat. Huvudsakligen har i nämnda föredrag anförts:

Antördu  
skäl för  
kooperativa  
föreningars  
skatteplikt.

Att betrakta kooperativa näringsföretags vinst såsom resultat av föreningsmedlemmarnas besparingar och således anse den medlemmarna tillfallande vinstutdelning av företaget såsom en återbetalning av medlemmarnas vid inköpen gjorda utlägg vore icke riktigt. Då man anställde en jämförelse mellan ett sådant kooperativt företag, i vilket besparingsynpunkten tycktes klarast och tydligast vara för handen, nämligen en så kallad konsumtionsförening, som hade till uppgift att anskaffa och tillhandahålla sina medlemmar vissa förnödenhetsvaror, och ett icke kooperativt företag, som dreve affärer med liknande varor, måste man finna, att själva det sätt, varpå rörelsen utövades, vore för båda företagen detsamma. Det kooperativa såväl som det icke kooperativa företaget vore båda på samma sätt verksamma genom att från tillverkaren av varan eller från engrossisten anskaffa förnödenheten samt genom att distribuera den bland de personer, som vore i behov av varan. Båda utförde samma funktion i produktionens tjänst, och båda vore på samma sätt produktiva. En produktion kunde, nationalekonomiskt sett, icke anses avslutad förrän den färdiga varan nått konsumenten, och inom produktionen vore den fördelning av varorna, som handeln hade till sin uppgift, lika så nödvändig som det tekniska framställandet av varan. Handelns produktiva och betydelsefulla verksamhet låge däri, att den på den rätta platsen och på den rätta tidpunkten ställde varorna till konsumenternas förfogande. På samma sätt som förhållandet vore inom den tekniska delen av produktionen, varest varans värde i regel tilltog ju närmare den bringades sin slutliga form och ju mera arbete och kapital, som användes på dess framställning, vore förhållandet även inom den del av produktionen, som handeln omhändertog, i det att varans värde här tilltog ju närmare densamma ryckte den slutliga köparen eller konsumenten. Att en vara vore dyrare i detaljhandeln än inom grosshandeln eller hos fabrikanten berodde icke på att ännu en mellanhand trängt sig emellan konsumenten och producenten, tilltvingande sig en orättfärdig vinst, utan bland annat därpå, att denna så kallade mellanhand utfört ett stycke produktivt arbete genom att bringa varan till den plats, varest den erfordrades för att tillfredsställa behovet efter densamma. Detaljhandeln hade dessutom även den uppgiften att utföra inom produktionen att lämpa varornas kvantitet efter köparens behov och att fördela de stora mängderna på de små avnämarna. I denna handels produktiva verksamhet låge den huvudsakliga orsaken till att en handelsvinst kunde uppkomma, i vilken också en ersättning inginge för det arbete, som utfördes i

produktionens tjänst, jämbördig med den ersättning, som till andra producenter utbetalades under namn av arbetslön, kapitalränta, jordränta och företagarevinst i allmänhet. Mellan de kooperativa konsumtionsföreningarna och de icke kooperativa handelsföretagen funnes i deras produktiva verksamhet ingen åtskillnad; båda företagen arbetade på samma sätt i produktionens tjänst och båda kunde på grund härav göra anspråk på en ersättning för sin verksamhet och erhöles väl också i regel en sådan. Att förhållandet vore sådant erkändes även såväl av skattemyndigheter som av konsumtionsföreningarna själva, då de finge erlägga skatt för den vinst, de erhöles från handeln med icke medlemmar. Denna vinst kunde icke hava något annat upphov än den vinst, som utdelades till medlemmarna: båda voro resultat av samma produktiva verksamhet. Den vinst, som de kooperativa handelsföretagen erhöles, vore således av samma natur som den vinst, vilken hos icke kooperativa företag kallades för »beskattningsbar inkomst»; och detta gällde antingen de kooperativa föreningarna vore konsumtionsföreningar eller försäljningsföreningar, vilka senare hade till uppgift att avsätta medlemmarnas alster. Enda skillnaden mellan dessa båda slag av Kooperation vore den, att i det ena fallet vore det konsumenterna, som låte företaga den produktiva handelsätgården, i andra fallet vore det de tekniska producenterna. Vinsten härstammade ur samma källa och borde betraktas på samma sätt. Inkomstnaturen hos de vinster, vilka tillföle sådana kooperativa föreningar, som avsågo en produktion, låge vida klarare än vid konsumtionsföreningarna. Den tekniska produktion, som här försigginge, tryckte sin prägel på varan på ett helt annat sätt än vad som vore fallet vid handelns produktiva verksamhet. och att helt negligera den värdetillökning, som toge sitt naturliga uttryck i varans förändring från råämne till färdig produkt, låte sig ej göra. Även här måste man gripa till »besparingsteorien» för att söka bortförklara den vinst, som den produktiva verksamheten i regel medförde. Givetvis vore detta resonemang här lika ohållbart som i förra fallet. De kooperativa och icke kooperativa företagen hämtade ur samma källa sin vinst, vilken hos båda utvisade samma skattebärande förmåga. för såvitt denna gäve sig tillkänna genom en tillväxt av förmögenhet. Ingen ville bestrida de kooperativa föreningarnas stora sociala betydelse eller förneka att de utövat en nyttig verksamhet för stora delar av vårt folk. Den kooperativa idén vore av synnerligen bärkraftigt slag, vilket bäst bevisades av den snabba utveckling densamma erhöles inom de områden, varest den kunnat slå rot. Men från detta erkännande och till att betrakta de kooperativa konsumtionsföreningarna såsom berättigade till en särskild undantagsplats vore steget långt. De kooperativa företagens uppgift inom samhället kunde icke bliva av den omfattning, att den skulle kunna göra all privat verksamhet överflödig, och det hade redan visat sig i utlandet, att de kooperativa företagen endast inom begränsade områden, även vad detaljhandeln beträffade, kunnat ersätta det privata företaget. Det måste sålunda bestämt framhållas, att de privata företagen även ur socialpolitisk synpunkt vore fullt så existensberättigade som de kooperativa företagen, och att de privata handelsföretagen vore oundgängligen nödvändiga för att tillfredsställande av behoven måtte kunna ske på ett ostört och väl avpassat sätt. Att staten i den konkurrenskamp, som de kooperativa och icke kooperativa företagen inom vissa områden förde, toge parti och genom beskattningslagstiftning ställde det ena av dessa företag i en sämre ställning än det andra, kunde icke motiveras ur någon socialpolitisk hänsyn, försåvitt man ville medgiva, att andra former än den kooperativa kunde vara nyttiga. Hyste

man den åsikten, att de privata företagsformerna fortfarande vore nödvändiga i samhället, måste man från socialpolitisk synpunkt betrakta statens gynnande av den kooperativa formen såsom felaktig, ja direkt skadlig. Den inneboende konkurrensdugligheten hos de båda företagsformerna borde vara den enda, som finge fälla utslaget i deras inbördes kamp, och man måste bestämt fordra, att några konstlade medel icke måtte komma till användning för att låta den ena eller andra få övertaget. Men även om man önskade bereda någon lättnad åt ekonomiskt svagare individer och deras sammanslutningar, vore en skattelindring på grund av den yttre formen, som en sammanslutning valde, ett synnerligen otympligt medel, som säkerligen icke skulle föra till målet. Intet hindrade ju personer, som vore i synnerligen goda ekonomiska villkor, att bilda kooperativa företag — vilket också skett i stor utsträckning — för att tillgodogöra sig de ekonomiska fördelar, som denna organisationsform i följd av skattelagstiftningen medförde. Ville man gynna ekonomiskt svaga i samhället, så måste härför väljas andra vägar än sådana som möjliggjorde, att även ekonomiskt starka kunde komma i åtnjutande av fördelarna. Den kooperativa verksamheten, vars ursprungliga syfte torde varit att åt mindre bemedlade för billigt pris anskaffa nödvändighetsvaror, hade i själva verket numera utvidgat sig i sådan riktning, att den ingalunda blott avsåge de mindre bemedlade och ej heller utslutande rena nödvändighetsartiklar. Såväl genom det i sådant avseende utvidgade omfånget för de kooperativa föreningarnas verksamhet som ock genom den utbredning det kooperativa föreningsväsendet numera erhållit intoge dessamma en ställning, som gjorde de kooperativa föreningarna till jämställda konkurrenter med den yrkesmässiga handelns utövare, så mycket mera som föreningarnas handelsrörelse bedreves under fullt yrkesmässiga former. Starkast framträdde en förenings likställighet med yrkesutövarna, då den sträckte sin verksamhet även till utom föreningen stående; och en sådan utsträckt verksamhetskrets förekomme numera inom ett flertal kooperativa föreningar.

**Kommunal-  
skattekom-  
mitterade.**

Till principiell behandling har frågan om kooperativa föreningars skatteplikt upptagits i kommunalskattekommitterades betänkande, såväl i det av landskamreraren G. V. Eiserman och före detta kamrerarens E. J. von Wolcker som i det av landskamreraren O. V. Landén avgivna.

Jag har så mycket större anledning att uppehålla mig vad därvid anförts, som det till kammarrätten remitterade, av mig förut återgivna förslag, vilket nu föreligger till Kungl. Maj:ts prövning, jämväl avser bevillningsförordningen och därmed ingriper i den kommunala beskattningen. Jag torde därför få utförligt redogöra för vad de förutnämnda sakkunniga haft att i saken förmåla.

*Eisermans och  
v. Wolckers  
förslag.*

Eiserman och v. Wolcker upptaga nu ifrågavarande spörsmål till principdiskussion vid behandlingen av den av dem föreslagna kommunala avkastningsskatten. Vid utredningen av avkastningsbegreppet hava de sakkunniga ansett nödigt att något beröra vissa särskilda förhållanden,



under vilka förvärvskällas avkastning måste vid taxeringen beräknas på ett sätt, som åtminstone skenbart icke fullt överensstämmer med avkastningsbegreppets innebörd och anföra härutinnan (s. 405).

»Det har i det föregående väl icke blivit uttryckligen utsagt, men är självfallet förutsatt, att en förvärvskällas avkastning i regel skall vid taxeringen beräknas efter vad den i *verkligheten* utgjort och således icke efter vad den *kunnat* utgöra, i händelse förvärvskällans drift handhafs annorlunda än som skett. Under vissa förhållanden kan emellertid avkastningsbegreppets rätta tillämpning kräva en omjustering av avkastningsbeloppet, sådant det från förvärvskällans synpunkt tett sig, till ett belopp, som måste anses mera överensstämma med den verkliga avkastningen. Härvid syftas icke på sådana fall, då bokföringen i förvärvskällan eller uppgiften om avkastningen varit felaktig och den verkliga avkastningen därigenom undandolts, utan här syftas på andra förhållanden, då avkastningen från förvärvskällans synpunkt rätt redovisats men ändock behöver till beloppet justeras.

Till en början bör förutskickas, att man i allmänhet läser kunna räkna med att i en förvärvskälla erforderliga förnödenheter icke betalas dyrare eller varor säljas billigare än marknaden föranleder, utan att omständigheter, varöver förvärvskällans innehavare icke kan råda, därtill medverkat, eller oförmåga, slarv eller eljest bristande affärsegen-skaper hos förvärvskällans innehavare eller personal varit anledning därtill. I sådana fall måste givetvis avkastningen för taxering beräknas sådan den blivit, ej annorlunda. Men andra fall kunna förekomma, då förvärvskällans innehavare uppenbarligen med full *avsikt* låtit förvärvskällan för erforderliga förnödenheter belastas med avsevärt högre eller för varor betinga avsevärt lägre pris än marknaden föranlett, och detta har kunnat ske, utan att förvärvskällans innehavare *förlorat* något därpå. Det är i sådana fall, som en omjustering av avkastningsbeloppet måste ske för att bringa förvärvskällans avkastning i bättre överensstämmelse med verkligheten.»

De sakkunniga taga härvid först i betraktande dels sådant näringsföretag, som av utländsk man här i riket drives i samband med ett av honom i utlandet drivet näringsföretag, dels ock det fall, att skilda svenska näringsföretag drivas i visst samband med varandra.

I detta sammanhang anse de sakkunniga böra tagas under skärskådande en särskild grupp av svenska näringsföretag, där en avkastningsberäkning på grundval av marknadens pris i stället för de i förvärvskällan tillämpade priserna kan behöva komma till användning vid

Kooperativa  
föreningar.

taxeringen för att uppskattningen skall nå fram till den verkliga avkastning, som förvärvskällan måste anses hava lämnat, nämligen »*kooperativa ekonomiska föreningar*, som driva näring.»

Efter att hava refererat anförda skäl för och emot skatteplikten för sådana föreningar framhålla sakkunniga såsom en förutsättning för avkastningsbegreppet, att en förvärvskälla skall föreligga; eljest bleve gjort förvärv aldrig avkastning ock således icke heller inkomst. Här-efter anför de sakkunniga:

Besparing  
och avkast-  
ning.

»Om man nu med fasthållande av denna synpunkt till en början undersöker, huruvida och i vad mån besparing av utgifter kan vara att likställa med avkastning, finner man, att besparing av utgifter inom en förvärvskälla kan bidra till en ökad avkastning och således *indirekt* bli beskattningsbar avkastning. Det säger sig självt att, om en förvärvskälla kan lika bra drivas med en mindre personal än den som därtill användes, en ökning av avkastningen vinnes genom den besparing av utgifter, som blir en följd av personalens minskning. Däremot kan en besparing av *personliga* utgifter aldrig — icke ens indirekt — bli att anse såsom avkastning och således icke heller såsom inkomst. Den förmånliga inverkan, som besparing av sistberörda slag kan hava på den personliga ekonomin, är uppenbarligen icke att tillskriva någon förvärvskälla; den lär icke ens kunna anses såsom intäkt, än mindre såsom avkastning. Det kan ju icke förnekas, att den till en viss grad ökar skatteförmågan, och ur den synpunkten kunde väl möjligen hämtas ett visst berättigande att vid en skatt efter skatteförmåga taga någon hänsyn därtill, men avkastning kan sådan besparing aldrig kallas.

Går man så till en undersökning av de kooperativa ekonomiska föreningarnas kvalifikationer för att inrangeras bland sådana skatte- subjekt, vilka kunna och böra åläggas skattskyldighet för avkastning, förefinnes anledning att var för sig behandla föreningar, som avse pro- duktion, och föreningar, som avse konsumtion.

Kooperativa  
produktions-  
föreningar.

Beträffande produktionsföreningar — däri inbegripna föreningar för försäljning av medlemmarnas producerade varor må först erinras därom att sådana förekomma, vilka driva en ingalunda obetydlig verk- samhet. Förutom de mera vanliga andelsmejerierna hava ävenledes under form av kooperativa företag startats brännerier och bryggerier. Till och med sockerfabriker hava varit ifrågasatta såsom kooperativa före- tag. Ingenting skulle hindra exempelvis ett antal gruvägare att koopera- tivt inrätta fabriksföretag för malmförädling o. s. v. Den kooperativa formen i stället för aktiebolagsformen skulle kunna förväntas komma

till användning snart sagt på alla områden, därest väsentliga fördelar i beskattningsavseende kunde vinnas på denna väg.

Utgår man emellertid från avkastningsbegreppet, är det utan vidare klart att anspråken på skattefrihet för produktionsföreningar under åberopande av den ovan antydda »besparingsteorin» vila på en betänkelig villfarelse. Det kan nämligen ingen tvekan uppstå därom att produktionsvinsten härleder av en förvärvskälla eller, om man så vill, av alla föreningsmedlemmarnas förvärvskällor, och såsom nämnts bildar besparing inom en förvärvskälla alltid, åtminstone indirekt, avkastning. Här gäller det således icke, huruvida produktionsvinsten skall anses såsom beskattningsbar avkastning eller icke, ty det kan helt enkelt icke bliva tal om annat än att den är avkastning, som bör beskattas; men däremot skulle det kunna ifrågasättas, huruvida den bör beskattas hos den kooperativa föreningen såsom juridisk person eller om den skall beskattas hos föreningsmedlemmarna genom att inberäknas i avkastningen av deras förvärvskällor.

För kommunalbeskattningens vidkommande lärer icke heller sist berörda fråga lämna rum för tvekan. Tillgodoseendet av kommunernas inbördes intressen fordrar, att rätten till beskattning av produktionsvinsten tillerkännes den kommun, där produktionsföretaget drives. Detta kunde icke ske eller bleve åtminstone förenat med utomordentliga svårigheter, om produktionsvinsten skulle inberäknas i avkastningen av föreningsmedlemmarnas förvärvskällor. Man tänke sig exempelvis ett kooperativt mejeriföretag, som har mejeriet förlagt till en kommun och dessutom driver mjölk-, smör- och osthandel i flera städer. Dessa »driftskommuner» böra otvivelaktigt tillerkännas rätt att beskatta produktionsvinsten, men detta bleve förvisso icke lätt att ordna, därest vinsten skulle uppskattas i samband med avkastningen av ett hundratal jordbruksfastigheter, belägna i olika kommuner.

Att kooperativa ekonomiska föreningar, som avse produktion, således måste räknas såsom skattesubjekt i fråga om avkastnings-skatten, torde få anses vara till fullo ådagalagt med vad som sålunda anförts.

Det är också närmast i fråga om konsumtionsföreningar, som den förut antydda »besparingsteorin» åberopats såsom grund för yrkanden på skattefrihet för kooperativa näringsföretag. Här passar den också vida bättre än i fråga om produktionsföreningar. Den förmenta besparingen avser nämligen här levnadskostnader och andra utgifter för personliga behov och således i allmänhet icke utgifter i en förvärvskälla;

Kooperativa  
konsumtions-  
föreningar.

utgiftsbesparingar för personliga behov kunna, såsom nämnts, icke anses såsom avkastning och således icke heller såsom inkomst.

Då man emellertid likställer delägarnas förmåner av sitt delägarskap i ett kooperativt näringsföretag med utgiftsbesparingar, som en person kan göra genom att till sitt hushåll inköpa större partier av förnödenheter och därigenom betinga sig billigare pris, så räcker denna jämförelse icke längre än till kooperativa företag i deras primitivaste form: föreningar om samköp av en viss vara eller av flera varuslag. Då dessa samköp ordnas och göras av medlemmarna själva eller i tur och ordning av någon medlem på grund av förut skedd överenskommelse om det varuparti, som varje medlem för sin del vill förskaffa sig, föreligger utan allt tvivel en ren och beskattningsfri utgiftsbesparing, i den mån billigare pris å varan kunnat genom samköpet erhållas. Icke så litet annorlunda ställer sig saken, då det kooperativa företaget ordnas såsom ett näringsföretag, helt skilt från delägarnas egna hushåll och deras personliga verksamhetsområden. Inga överenskommelser föreligga angående visst parti varor för varje delägare, utan företaget är ordnat såsom en fristående affär, som handhaves av avlönade biträden och där föreningsmedlemmar och i regel även utomstående kunna erhålla sitt varubehov för dagen på enahanda sätt som i vilken privat handelsaffär som helst, där samma varuslag hållas i handel. Föreningsmedlemmarnas s. k. besparingar på grund av delägarskap i ett sådant kooperativt näringsföretag innefatta i själva verket ingenting annat än uppburna andelar av handelsvinsten på varor, som av dem konsumeras. Föreningsmedlemmarna hava här genom sin sammanslutning ått sig skapat en särskild förvärvskälla, vars avkastning måste vara beskattningsbar. Det vore lika så oriktigt att kalla denna avkastning för en besparing av utgifter som det skulle vara att så benämna exempelvis förmånen att bo hyresfritt i ett hus, som en person köpt just i syfte att minska sina bostadskostnader och förvärvat så billigt, att inflytande hyror täcka alla omkostnader och ränteutgifter, så att ingenting behöver beräknas för den egna bostaden. Värdet av den egna bostaden måste ju i allt fall upptagas såsom beskattningsbar avkastning av fastigheten såsom förvärvskälla. Så ock avkastningen av det kooperativa företaget.

Då det gäller kommunal beskattning är än mera nödvändigt ännu vid en beskattning till staten efter skatteförmåga att bestämt fasthålla vid de kooperativa företagens skattskyldighet. Förutom det att kommunalbeskattningens egenskap av repartitionsbeskattning medför ökning av skattetrycket och således direkt förskjutning av skattebördan över på andra beskattningsföremål i samma mån som ett beskatt-

ningsföremål undgår bidragsskyldighet, måste vid kommunalbeskattningen tillika beaktas intresseprincipen; och från den synpunkten lär icke kunna förnekas, att det kooperativa näringsföretaget är med sina intressen fullt lika bundet vid kommunen som det privata näringsföretaget, att det har enahanda förmåner av kommunala åtgärder för näringslivets befrämjande samt av kommunens utveckling och framåtskridande, att det likasom det privata företaget begagnar sig av kommunala samfärdsmedel, hamninrättningar och lossningsanordningar m. m., att det har enahanda intresse av belysningsanordningar samt överhuvud av alla kommunala anordningar, samt att det å andra sidan i enahanda omfattning som enskilda företag bidrager till uppkomsten av sådana olägenheter och kostnader för kommunen, som i allmänhet föranledas av näringslivet. Även om således icke resultaten av kooperativa näringsföretags verksamhet, rent principiellt sett, måste anses såsom avkastning av en förvärvskälla, bleve det för kommunalbeskattningen i allt fall nödvändigt att anordna en beskattningsform, varigenom de kooperativa näringsföretagen kunde åläggas bidragsskyldighet till kommunen. Föreningsmedlemmarnas skatteplikt, lagd efter deras egen större eller mindre intresseförbundenhet med kommunen, skulle nämligen omöjligen kunna anses täcka det kooperativa näringsföretagets särskilda intressegemenskap med kommunen. Härför erfordras att företaget, såsom sådant, göres till ett kommunalt skattesubjekt.

Om det sålunda får anses ställt utom tvekan, att kooperativa näringsföretag måste behandlas såsom kommunala skattesubjekt, skyldiga att till kommunen i likhet med enskilda näringsidkare erlägga skatt för avkastning, gäller det vidare att tillse, att avkastningen också blir för taxering åtkomlig. I avseende å möjligheten att vid redovisningen av årsresultat undandölja den verkliga avkastningen är likheten mellan ett kooperativt näringsföretag samt ett sådant i det föregående omförmält företag, som drives i samband med ett utländskt företag, alldeles påfallande. Även det kooperativa företaget kan *utan förlust* för förvärvskällans verkliga innehavare, föreningsmedlemmarna, i sina mellanhavanden med dem begagna en annan prissättning, än som av marknaden föranledes, och såmedelst förebygga att förvärvskällan visar vinst. Produktionsföreningarna kunna låta delägarna på förhand få till sig utdelade sina andelar av produktionsvinsten i sammanhang med betalningen för levererade varor, och konsumtionsföreningarna kunna låta delägarna likaledes på förhand utfå sina andelar av försäljningsvinsten genom att underlåta taga full betalning för varor, som av delägarna köpas hos föreningen.

Beräkning av  
kooperativa  
närings-  
företags  
avkastning.

Handels-  
kamrarnas  
uppfattning  
i frågan.

I en av de framställningar, som från handelskamrarna inkommo under utarbetandet av 1910 års skatteförfattningar, skildrades konsumtionsföreningars förfaringssätt för vinstens undandöljande sålunda: Den omständigheten, att vissa kooperativa företag icke hade någon vinst att uppvisa utan föredroge att sätta varornas pris så lågt, att nätt och jämnt omkostnaderna täcktes, vore icke något bevis för att vid dessa företag någon vinst icke uppstått. I själva verket hade vinsten endast disponerats på annat sätt än vid de kooperativa företag, vilka i följd av högre priser kunde uppvisa vinst vid årets slut. I det förra fallet hade vinsten utdelats vid varje särskild köpeoperation på det sättet, att av den summa, som under normala förhållanden skulle betalats för varan, en del, motsvarande betalningen för det kooperativa näringsföretagets produktiva arbete med varornas anskaffande och tillhandahållande, icke medräknats utan i stället under form av avdrag å köpepriset omedelbart tillställts köparen. Man kunde betrakta hela proceduren såsom en sorts kvittning. Köparen-delägaren hade en fordran på andel av föreningens vinst; föreningen hade en fordran på köparen-delägaren för den vara, som till honom såldes; köparen-delägarens fordran på vinstandel avkvittades på föreningens fordran sålunda, att priset för varan sänktes med belopp, motsvarande vinstandelen. I det andra fallet, då kooperativ förening hållit vanliga försäljningspriser och således haft vinst att uppvisa vid årets slut, beräknade föreningen vanlig ersättning för det produktiva arbetet med varornas anskaffande och tillhandahållande; den vinst, som uppstode, utdelades sedan på en gång i förhållande till alla köpeoperationerna under året till delägarna. Skillnaden i förfaringssätt i de båda fallen vore i själva verket endast en bokföringsfråga samt en fråga om vinstens disponering.

Handelskamrarna uttalade skilda uppfattningar angående de normer, efter vilka skattskyldigheten borde bestämmas i de fall, då den verkliga vinsten på nyss antydda sätt icke kommit till synes. Stockholms köpmannaförenings handelskammare anförde, att det för en insiktsfull taxeringsmyndighet icke borde vara omöjligt att med stöd av böcker och eljest tillgängliga upplysningar uppskatta den indirekta vinsten av ett kooperativt företag av ifrågavarande slag. Enahanda uppfattning om möjligheten att bestämma vinsten uttalades även av Sveriges allmänna handelsförening och specerihandlarföreningen i Stockholm. Handelskammaren i Gävle hade ansett sig icke kunna förorda någon viss norm för ifrågavarande beskattning men påpekade, att i flera tyska stater omsättningen lagts till grund för beskattningen och uttalade som sin uppfattning, att, om denna utväg valdes, den beskattningsbara inkomsten

icke borde bestämmas högre än 5 procent å omsättningsbeloppet. Beträffande i övrigt frågan om skattskyldighetens omfattning betonade Stockholms köpmannaförenings handelskammare uttryckligen, att det icke vore av nöden att med beskattning träffa varje kooperativt företag. Skattskyldigheten borde inskränkas till dem, som dreve rörelse antingen i öppen bod eller med för ändamålet särskilt anställda biträden. Ungefär enahanda begränsning föreslogs av handelskammaren i Gävle, under det specerihandlarföreningen i Stockholm ville göra sådana föreningar skattskyldiga, som sålde i öppen bod, och föreningen Gottlands handels- och sjöfartskammare ävensom handelskammarmötet i Stockholm sådana som dreve yrkesmässig handel eller industri.»

Efter en redogörelse för vad departementschefen anfört vid anmälan av förslagen till 1910 års skatteförfattningar och för vad nu gällande författningar i ämnet innehålla anföra sakkunniga vidare:

Ett exempel ur verkligheten torde tjäna till belysande av de konsekvenser, vartill gällande bestämmelser kunna föranleda. I södra Sverige hade på sin tid ett antal jordbrukare bildat en kooperativ ekonomisk förening med uppgift att tillverka brännvin av potatis från delägarnas jordbruk, varjämte potatis även från andra håll inköptes. I tro att föreningens vinst icke vore beskattningsbar redovisade föreningen till en början i sina räkenskaper den uppkomna vinsten av brännvinstillverkningen, men sedan vinsten förklarats vara i vanlig ordning underkastad beskattning vidtogs den ändring av redovisningssättet för vinsten, att delägarna erhöles för levererad potatis utöver det pris, som betalades för potatis från icke-delägare, ett överpris till sådant belopp att föreningen icke hade någon vinst att redovisa till beskattning. Överbetalningen lämnades i sammanhang med delägarnas potatisleveranser, vadan föreningen alltså med tillämpning av gällande regler för beräkning av kooperativ förenings beskattningsbara vinst skolat gå fri från beskattning. Men icke heller delägarnas vinstandelar — vad de erhållit utöver det pris, som erlades för potatis från icke-delägare — skulle kunnat beskattas. Hade föreningen icke köpt potatis av andra än delägarna, skulle föreningen kunnat betala marknadens pris för levererad potatis och i räkenskaper redovisa hela förädlingsvinsten, som därest utdelningen skett efter förut bestämda grunder skolat undgå beskattning både hos föreningen och hos delägarna. Stora industriella företag skulle sålunda under kooperationens form kunna undgå beskattning. Likaså skulle jordbrukare kunna genom en allt större utsträckning av koopera-

Ytterligare  
synpunkter  
för frågans  
bedömande.

tionsverksamheten slutligen bringa det därhän, att nära nog all avkastning av jordbruk fritoges från beskattning.

Såsom tillfredsställande läser detta förhållande icke kunna betecknas och särskilt framträder det såsom ett uppenbart missförhållande, om man med beskattningen av kooperativa företag jämför beskattningen av aktiebolag. Hade de nyssnämnda jordbrukarna anordnat sitt bränneriföretag såsom ett aktiebolag och därvid tagit aktier, var och en efter sina beräknliga potatisleveransers storlek, så att vinstfördelningen dem emellan blivit ungefärligen densamma som i det kooperativa företaget, så hade icke allenast bränneriföretagets vinst blivit till fullo beskattad, utan dessutom hade delägarnas vinstandelar blivit beskattade. Undandragande av aktiebolags vinst från beskattning genom att utdela vinsten till delägarna utan att uppgiva den till beskattning hos bolaget, skulle tillika, därest sådant förfarande skett med uppsåt att undgå beskattning, bliva påtalat. Det vill synas som om sålunda påpekade, högst avsevärda olikheter i beskattningsavseende ingalunda påkallades av de icke så synnerligen stora olikheterna i formerna för förvärvskällans anordnande och drift.

Särskilt beräkningssätt i fråga om kooperativa näringsföretags avkastning i vissa fall.

Låter man de kooperativa ekonomiska föreningarna intaga ställningen såsom skattesubjekt — och något annat läser icke kunna ifrågasättas — så måste ock åtgärder vidtagas till förebyggande därav, att dessa skattesubjekt använda sådana metoder för redovisningen av årsresultatet, som äro ägnade att undandraga förvärvskällans verkliga avkastning från beskattning. Nödvändigheten av sådana åtgärder torde stå klar för en var i fråga om en förening av nyss exemplifierade typ, en produktionsförening, beträffande vilken omöjligen kan med något som helst fog göras gällande, att det genom produktionen åstadkomna förvärvet allenast innefattar en delägars »besparing», som bör vara skattefri. Men då, såsom förut framhållits, konsumtionsförenings näringsverksamhet ingenting annat är än en förvärvskälla, vars årsresultat i likhet med vad som gäller beträffande varje annan förvärvskälla är *avkastning*, måste ävenledes hindras, att sådan förening lämnas tillfälle undandraga sig kommunal beskattning genom att före årsresultatets redovisning till beskattning lämna delägarna utdelningar, vare sig under form av kontanta utbetalningar eller under form av uppenbara underpris för varor. Såsom framgår av departementschefens här ovan i kortfattat sammandrag referade uttalande vid anmälan av förslagen till 1910 års skatteförfattningar, hade han tänkt sig den kommunala beskattningen av näring anordnad på sådant sätt, att de kooperativa näringsföretagen icke



skulle erhålla någon annan eller lindrigare skattskyldighet än övriga näringsdrivande skattesubjekt. Han hade nämligen tänkt sig en särskild näringskatt, som icke kunde lämna rum för en gynnsammare behandling i skatteavseende av ifrågavarande näringsföretag. Då nu förevarande förslag icke upptager någon särskild näringsbeskattning utan näringar i likhet med andra förvärvskällor skola träffas av en skatt på avkastningen, måste betryggande regler för avkastningsberäkningen givas för att beskattningen må bliva effektiv och på samma gång tillfredsställa kraven på en rättvis beskattning.

Såsom förut framhållits äro de kooperativa näringsföretagen icke de enda förvärvskällor, vilkas innehavare kunna utan att därpå förlora använda en prissättning, som i verkligheten innebär en disposition av förvärvskällans vinst, så att därefter ingen eller minskad vinst finnes att visa. Då omständigheterna äro sådana och tillika *påtagligt* är, att varor, som av delägarna i en produktionsförening levererats till det kooperativa näringsföretaget, överbetalats, eller att varor, som av delägarna i en konsumtionsförening inköpts hos det kooperativa näringsföretaget, underbetalats, bör avkastningen beräknas vid taxeringen efter vad den bort bliva, därest marknadens vanliga pris kommit till användning i förvärvskällan. I produktionsföreningar ävensom i sådana konsumtionsföreningar, där mellanhavandena mellan föreningen och dess medlemmar gälla ett fåtal varuslag, torde inga svårigheter möta för taxeringsmyndigheterna att med ledning av räkenskaperna och infordrade uppgifter angående omsättningen av varor och begagnade priser exakt beräkna den verkliga avkastning, som i förvärvskällan skulle uppstått vid användande av vanliga priser. I konsumtionsföreningar åter, som driva diversehandel med en mångfald varuslag, bleve beräkningssättet givetvis vanskligare. För sådana fall låter sig emellertid erfarenhetsmässigt och utan fara för misstag av väsentlig art användas en beräkningsmetod efter *omsättningen*. För en diversehandel av viss typ kan med ganska stor säkerhet beräknas bruttoavancen i viss procent på omsättningen, varefter de verkliga driftkostnaderna avgå. Det må än en gång betonas, att den bristande överensstämmelsen mellan de i förvärvskällan begagnade priserna samt de vanliga priserna i näringsföretag av jämförlig typ skall vara *påtaglig*, för att den här subsidiärt ifrågasatta avkastningsberäkningen skall bliva tillämplig. Det bör ock framhållas, att redan förekomsten av ett stadgande, som möjliggör för taxeringsmyndigheterna att med taxering åtkomma avkastningen, även då den genom prissättning undandolts, torde kunna förväntas medföra, att vanliga priser komma till användning i förvärvskällor av ifrågavarande art, helst som

det givetvis ställer sig i många avseenden bekvämare för näringsföretagens ledare.»

Övriga delar  
av Eisermans  
och v.  
Wolckers  
förslag.

I avseende å de av Eiserman och v. Wolcker framställda förslagen torde jag ytterligare blott böra nämna, huru de tänkt sig ekonomiska föreningars ställning beträffande den av dem jämväl ifrågasatta kommunala inkomst- och förmögenhetsskatten. Härom anföres (s. 531), att de sakkunnigas förslag, som beskattar ifrågavarande föreningar och bolag för avkastning, fritager dem från skattskyldighet för inkomst och ålägger i stället delägarna skattskyldighet för utdelning från desamma. Utdelningen måste dock för att kunna göras till föremål för beskattning vara av beskaffenhet att utgöra inkomst för delägarna. Till beskattningsbar utdelning får således icke räknas, sådan utdelning, som blott innebär återbetalning av erlagt pris för inköpta varor eller av erlagda premier. Beträffande förmögenhetsbeskattningen ansluter sig förslaget helt till motsvarande bestämmelser i gällande förordning om inkomst- och förmögenhetsskatt.

Landéns  
förslag.

Härefter övergår jag att redogöra för den ställning, som till förevarande fråga intagits i det av Landén avgivna betänkandet. Efter erinran om ärendets tidigare behandling av statsmakterna anföres av Landén i avdelningen om den av honom föreslagna kommunala inkomstskatten (s. 251) följande:

»Genom den statliga skattereformen fastslogs, att icke ens inom ramen för en inkomstskatt giltiga skäl kunde åberopas till stöd för de kooperativa föreningarnas skattefrihet. Så mycket mindre torde sådana skäl kunna göra sig gällande till förmån för sådana föreningars kommunala skattefrihet. Det föreliggande förslaget bygger också på den uppfattningen, att ifrågavarande föreningar, i lagstiftningen numera inbegripna under benämningen ekonomiska föreningar, principiellt böra vara skattskyldiga till kommunen såväl för sådan dem tillhörig fast och lös egendom, vilken över huvud taget är underkastad egendomsskatt, som ock för sin verksamhet inom kommunen och för sin inkomst av kapital m. fl. inkomstkällor. I fråga om förenings skattskyldighet för fast och lös egendoms besittning eller för inkomst av fast egendom eller av 'annan inkomställa' behövas icke några särskilda bestämmelser. Detta är icke heller förhållandet med avseende å den kommunala inkomstbeskattningen för inkomst av rörelse, i vad avser sådana föreningar, vilka på vanligt affärsmässigt sätt driva sin rörelse och i sina räken-

skaper angiva resultatet av rörelsen enligt de grunder, som tillämpas av enskilda näringsidkare. Något annorlunda ställer sig saken i fråga om sådana föreningar, vilkas bokslut icke kunna lämna någon fullt tillfredsställande upplysning om omfattningen av den rörelse, som av dem drivits, och dess resultat, vare sig på grund därav, att de till sina kunder eller vissa av dem försälja varor till pris, som understiga de i allmänhet gällande, eller ock på grund därav, att de använda sin handelsvinst till utdelning åt kunderna under en eller annan form och sålunda nedbringa den synliga vinsten under det belopp, som verksamheten normalt bort uppvisa. För att den principiellt förordade beskattningen av föreningarnas verksamhet icke skall bliva illusorisk, måste lagstiftningen se till, att denna verksamhet träffas av beskattning i likhet med den av enskilda näringsidkare inom samma affärsområde idkade verksamheten, oberoende av föreningens åtgärder för att förekomma ett synligt vinstresultat. Innan jag närmare redogör för mitt förslag att lösa denna fråga, skall jag i korthet något beröra vissa teoretiska synpunkter i fråga om de kooperativa föreningarnas ställning och deras anspråk att från samhällets sida behandlas på ett exceptionellt gynnsamt sätt.

Först vill jag blott erinra därom, att det är en alltför ofta iakttagen företeelse, att än den ena och än den andra sammanslutningen eller kåren anser sig vara av sådant allmänt gagn, att densamma bör komma i åtnjutande av en särskilt privilegierad ställning. Och i regel har ett av kraven i sådant avseende även gått ut på skattefrihet eller åtminstone skattelindringar utöver dem, som komma andra skattskyldiga till del. Under äldre tider ledde dessa anspråk i många fall till ett skatteprivilegium för de å varje tid maktägande. Historien lär oss, att dessa privilegierade klasser voro befriade från skatter, under det att de icke privilegierade klasserna på sina håll dignade under skattebördor, som de knappast mäktade bära. Med hänsyn till dessa förhållanden var det förklarligt, hurusom t. ex. i Frankrike de efter revolutionen maktägande skyndade sig att upphäva alla dylika skatteprivilegier. I den förut citerade 'Déclaration des droits de l'homme et du citoyen' proklamerades såsom en av de första principerna för beskattningen, att skatterna skulle vara *allmänna* ('la perception se fera sur tous les citoyens sur tous les biens de la même manière et dans la même forme'). Även i andra länder genomfördes motsvarande principer genom den i bredd med utvecklingen alltjämt fortgående skattelagstiftningen, och de torde nu få anses vara allmänt erkända såsom riktiga. Det oaktat frångås principen då och då till förmån än för den ena och än för den andra gruppen

av skattskyldiga under åberopande av dess sociala eller allmännyttiga verksamhet. Och det ena undantaget drager det andra med sig. Det är ofta nog svårt att finna någon åtskillnad till arten mellan den verksamhet, som utövas av vissa från skatt befriade sammanslutningar, och den, som utövas av andra, vilka ännu icke lyckats tillvinna sig denna förmån, och följden blir, att undantagen från skattskyldighet bliva allt flera. I den mån dessa undantag även vinna insteg i den kommunala skattelagstiftningen, inverka de direkt till ökning av de kvarstående skattskyldigas skattebörda. En icke ringa del av den skatt, som bort bäras av de privilegierade, överflyttas sålunda på relativt och absolut mycket svaga skuldror. Härtill toges ofta nog ingen hänsyn vid medgivandet av nya skatteprivilegier.

Beträffande de ekonomiska föreningarna och deras förhållanden får jag till en början erinra om, att dessa föreningar enligt gällande svensk lagstiftning skola för att kunna såsom sådana registreras hava till uppgift att främja medlemmarnas ekonomiska intressen genom att anskaffa livsmedel eller andra förnödenheter åt medlemmarna eller avsätta alster av medlemmarnas verksamhet eller bereda bostäder åt medlemmarna eller idka annan ekonomisk verksamhet, dock att även förening, som har annat ändamål än att främja medlemmarnas ekonomiska intressen och främjar detta sitt ändamål genom idkande av handel eller annan verksamhet, varmed följer skyldighet att föra handelsböcker, kan registreras såsom ekonomisk förening. Såsom synes, är det alltså icke några ideella eller speciellt allmännyttiga uppgifter, som de ekonomiska föreningarna hava att främja. Ändamålet är helt enkelt att bereda ett antal enskilda personer ekonomiska fördelar, alltså detsamma, som ligger bakom varje annan enskild verksamhet med ekonomiskt syfte. Men föreningens uppgift är icke att undgå beskattning och dess ändamål torde kunna vinnas, även om den underkastas beskattning lika som enskilda näringsidkare. I själva den uppgift, de ekonomiska föreningarna hava att fylla, kan man sålunda näppeligen finna något stöd för deras skattefrihet. Den från kooperativt håll förfäktade meningen, att det vore till skada för en nyttig, uppfostrande och allmänt gagnelig verksamhet, om konsumtionsföreningar beskattades för inkomst av handel med sina medlemmar, är påtagligen icke berättigad. Utom det att en sådan grund för skattefrihet skulle kunna åberopas av en mångfald företag och institutioner i det moderna samhällslivet och sålunda bliva en till sina konsekvenser synnerligen ödesdiger princip, kan i det föreliggande fallet mot ett dylikt påstående erinras, att, vore de ekonomiska föreningarnas egen livskraft ej större än att de icke kunde bära en

beskattning av föreningsverksamheten efter i allmänhet antagna normala grunder, torde deras berättigande såsom allmänt gagneliga kunna starkt ifrågasättas. Å andra sidan innebär ett gynnande i beskattningshänseende av de ekonomiska föreningarna — utom att det i kommunalbeskattningen sker på bekostnad av en del svaga skattesubjekt, vilkas förmåga att bära ökade bördor icke ens underkastas någon undersökning — i förhållande till de enskilda affärsmännen en obestridlig orättvisa. Då t. ex. en konsumtionsförening driver en regelbunden handelsverksamhet med alla slags varor likasom en vanlig handlande, skulle föreningens frihet från sådan skatt, som den enskilde handlanden hade att bära, såsom ofta framhållits, lätteligen leda till osund konkurrens och spekulation att under kooperationens förklädnad främja egennyttiga syften. Från föreningens egen synpunkt borde det vara önskvärt, att densamma beskattades lika som enskilda affärsföretag. Härigenom skulle helt säkert mycket av den ovilja, som den kooperativa rörelsen framkallat inom affärsvärlden och som till icke ringa del har sin grund i de kooperativa föreningarnas i skattehänseende gynnade ställning, försvinna eller i varje fall förlora sitt berättigande.

Från ren affärssynpunkt är det givetvis riktigt, att likartad verksamhet får bära likartad beskattning. Lika riktigt borde det vara, att försäljningsprisen å varor av lika slag bestämmas efter enhetliga grunder, vare sig försäljningen sker genom en kooperativ förening eller genom ett enskilt företag, och att föreningsmedlemmarna, först sedan resultatet av verksamheten för ett år blivit känt, få tillgodonjuta t. ex. den prisnedsättning å inköpta varor, som föreningen med hänsyn till resultatet kan bevilja. Men en sådan ur affärssynpunkt gagnelig ordning befrämjas icke, därest föreningens beskattning röner inverkan av tidpunkten, då den handelsvinst för året, som för föreningen kan uppkomma, i form av rabatter o. s. v., utdelas bland kunderna-delägarna. Om vid föreningens beskattning få avräknas belopp, som omedelbart vid försäljningen lämnas kunderna-delägarna, ligger en stark frestelse för föreningen att lämna rabatten i denna ordning, även med risk att missräkna sig på storleken av den rabatt, som med hänsyn till årsvinstens verkliga storlek sedermera visar sig vara möjlig att giva. Ju högre rabatten sättes i förhållande till vad affären i verkligheten tål, desto större blir faran för att föreningen skall råka på obestånd och desto mera lider den sunda affärsverksamheten under trycket av den illojala konkurrensen från illa organiserade föreningars sida. Den kooperativa rörelsen, som i enskilda fall givit anledning till klander på grund av vissa under kooperationens skydd bedrivna missbruk, skulle för visso vinna på att lagstiftningen

icke rent av frestade till anlitan­de av metoder, som för en sund för­eningsverksamhet borde vara främmande. Att allt icke är som det bör vara inom den kooperativa rörelsen, torde vara mer än troligt. I visst avseende har detta blivit belyst i en motion till 1915 års riksdag.

Det må nu emellertid vara en sak att i fråga om de kooperativa föreningarnas inkomstbeskattning till staten låta det allmänna inkomst­begreppet vara avgörande vid fastställandet av vad som är en sådan förening­ inkomst. Detta begrepp har visserligen sin särskilda omfatta­ning med hänsyn till de fysiska personernas skattskyldighet och borde strängt taget vara ett annat, då det gäller de juridiska personernas skatt­skyldighet. En sådan åtskillnad har emellertid icke gjorts i fråga om statens inkomstbeskattning, och det är under sådana förhållanden för­klarligt, att lagstiftningen i huvudsak tillämpat de allmänna reglerna för fastställande av vad till beskattningsbar inkomst bör hänföras även på den inkomst, som förvärfvas av kooperativa föreningar, med den enda avvikel­se, som ligger i det citerade stadgan­det i 11 § skatteförordningen. Statens skatteförordning avser att beskatta den behållna inkomsten, och det har givetvis sina svårigheter att under detta begrepp — vad beträffar de kooperativa föreningarna — inrymma den utdelning, som de lämna sina kunder i form av rabatt eller pristillägg.

Den här föreslagna kommunala inkomstskatten ger sig däremot icke ut för att vilja beskatta den behållna inkomsten. Den avser att i första hand träffa den inom kommunen yrkesmässigt bedrivna verksam­heten och därjämte att genomföra en beskattning av kommunens med­lemmar i förhållande till deras inkomster av annat slag än dem, som härflyta ur yrkesmässig verksamhet.

För att på ett likformigt sätt med beskattning träffa olika slag av den yrkesmässiga verksamheten, måste man finna en beräkningsgrund för skattens utmätande, som i stort sett och i allmänhet ägnar sig att giva ett enhetligt uttryck för vad de särskilda företagen med hänsyn till sin omfattning och bärighet lämpligen kunna och böra erlägga i skatt. Denna beräkningsgrund, denna måttstock för skattens fördelning efter rättvisa och jämlika grunder bör väljas med tanke på det mål, man vill nå med den ifrågavarande beskattningsformen. När man tager avkastningen eller inkomsten till fördelningsgrund, sker det givetvis bland annat därför, att avkastningen eller inkomsten, enligt vad man förutsätter, i de vanliga fallen kan efter likartade grunder fixeras och även i regel framträder såsom ett efter enhetliga och allmängiltiga grunder beräknat synligt resultat av verksamheten. Tager man en annan omständighet än avkastningen till måttstock för skatten, är det även-

ledes under samma förutsättning, att denna omständighet kan hos alla ifrågavarande objekt konstateras efter enhetliga grunder och, behörigen konstaterad, är ett uttryck för de egenskaper hos varje objekt, som bäst ägna sig att vara måttstock för deras ifrågavarande skattskyldighet. Är det t. ex. objektets värde, som tages till måttstock, sker sålunda detta under den vissa förutsättningen, att värdet kan efter likartade grunder uppskattas för varje objekt, och lagstiftningens uppgift är tydligen även den att giva bestämda regler för åstadkommande av denna likformiga uppskattning. Samma uppgift åligger lagstiftningen med avseende å avkastningens riktiga beräkning, då denna tages till måttstock för skatten.

Alla affärsföretag hava givetvis en gemensam strävan att bereda ekonomiska fördelar åt sina intressenter. Huru detta mål i de särskilda fallen kunnat realiserats, framgår för varje avslutad verksamhetsperiod av det ekonomiska resultat, som uppstått av företagets verksamhet under perioden och som i sin ordning är beroende av den avkastning, företagets särskilda förvärvskällor under samma tid givit. För att utreda detta tillämpas vissa allmänt vedertagna beräknings- och bokföringsmetoder, som likformigt tillämpade giva en likformig bild av företagets verksamhet, sedd från denna synpunkt. Detta jämte den omständigheten, att avkastningen sålunda i regel uppskattas till sin storlek och bokföres efter antagna enhetliga grunder, gör, att avkastningen icke är en olämplig måttstock för fördelningen av den skattskyldighet, som är avsedd att åläggas förvärvsverksamheten. Det förutsättes därvid, att, där i enskilda fall tillämpas osedvanliga grunder för att beräkna och angiva avkastningens storlek, beskattningsmyndigheterna hava befogenhet och möjlighet att justera sådana beräkningar, så att det efter vedertagna beräkningsgrunder riktiga resultatet kan utfinnas och läggas till grund för beskattningen.

Nu hava emellertid de ekonomiska föreningar, som tagit till uppgift att främja sina medlemmars intressen genom att åt dem anskaffa billiga livsmedel eller andra förnödenheter eller avsätta alster av deras produktion, i motsats till de enskilda näringsidkarna inom samma område icke något behov att ernå och visa en stor avkastning för föreningen såsom sådan. Tvärtom kunna de antagas hava ett intresse av att nedbringa det synliga vinstresultatet av sin verksamhet så mycket som möjligt, om deras skyldighet att deltaga i den allmänna skattebördan göres beroende av den bokförda vinstens storlek. I syfte att vinna skattefrihet eller åtminstone lindrad skatt kunna de använda sig av affärs- och bokföringsmetoder, som icke äro möjliga att anlita i lik-

nande affärsföretag, som bedrivs av enskilda affärsidkare. Därav följer ofta, att den avkastning, som ett kooperativt företag utvisar, är vida mindre än med hänsyn till företagets omfattning och beskaffenhet bort vara att förvänta, därest företaget skötts efter vanliga affärsmetoder. Detta behöver emellertid icke betyda, att föreningsmedlemmarnas vinst av företaget även blivit obetydlig. Tvärtom torde det vara regel, att dessa haft sin skäligena vinst och detta på bekostnad av föreningens synliga vinstresultat. Den förutsättning, som ligger till grund för avkastningens antagande till måttstock för beskattningen, är då icke längre förhanden. Ty den avkastning, som så ledda kooperativa föreningar visa såsom resultat av sin verksamhet, är icke jämförlig med den efter allmänt vedertagna affärs- och bokföringsmetoder funna avkastningen av andra företag inom samma verksamhetsområde. Och den av de kooperativa föreningarna utövade verksamheten skulle på grund härav komma i åtnjutande av en oberättigad förmån i skattebänseende i förhållande till all annan verksamhet av liknande slag, såvida icke lagstiftningen anvisade utvägar att hindra en sådan oegentlighet.

Att finna sådana utvägar synes emellertid icke vara ogörligt, utan att man därför behöver övergiva i princip antagna grunder för den beskattning, varom här är fråga och som vilar på den efter normala metoder konstaterade avkastningens storlek. En utväg, som erbjuder sig, är att med avseende å beräkningen av de ifrågakvarande ekonomiska föreningarnas avkastning av deras verksamhet tillämpa samma principer, som äro allmänt gällande för beräkning av avkastningen av annan jämförlig verksamhet. Tillämpningen härav skulle leda till att avkastningen av ekonomisk förenings verksamhet, där den icke visade sig i en enligt sådana principer avslutad räkenskap, beräknades i varje fall till det belopp, vartill den skulle uppgå enligt så upprättade och avslutade räkenskaper och med beräkning av normala priser vid affärer mellan föreningen och dess kunder. Man kan för taxeringsmyndigheterna underlätta det tekniska förfaringssättet genom att i lagen stadga en viss minimigräns för avkastningens beräknade storlek i fall, varom här är fråga. Ett sådant förfaringssätt har synts mig tilltalande och ändamålsenligt, och i enlighet därmed hänvisar förslaget taxeringsmyndigheterna att begagna sig av denna väg, då det affärsmässiga resultatet av en ekonomisk förenings rörelse icke eljest blivit tillförlitligen utrett.»

För vad Landén i fortsättningen anför, utmynnande i förslag om att stadga ett taxeringsförfarande, som innebär de kooperativa företagens beskattande med lägst 8 procent av omsättningssumman, finnes ingen anledning att här redogöra.



Landén anför i nu förevarande ämne till sist:

»Ehuru efter införandet av beskattning av aktieutdelning hos delägarna konsekvensen borde fordra, att även medlemmarna i ekonomiska föreningar beskattades för utdelning å sina insatser i föreningen, har jag, då sådan beskattning för statens räkning icke finnes införd samt det finansiella resultatet av en dylik beskattning helt säkert torde vara av jämförelsevis ringa betydelse, ansett den kommunala beskattningen i detta avseende kunna rätta sig efter vad som gäller för statsbeskattningen (31 §).»

Jag har nu utförligt redogjort för kommunalskattekommitterades uppfattning av spörsmålet om kooperativa föreningars skattskyldighet. Denna redogörelse har jag, såsom förut är antytt, ansett böra lämnas framför allt av den grund, att man vid avgörandet av förevarande fråga givetvis måste fråga sig, huruvida densamma lämpligen kan nu upptagas utan samband med den kommunala skattereformen. Kammarrätten, som i fråga om de kooperativa föreningarnas ställning i det kommunala beskattningsväsendet anslutit sig till kommunalskattekommitterades nu återgivna uppfattning, har för sin del uttalat, att ett utbrytande av spörsmålet om föreningars beskattning icke bör ifrågakomma, enär frågan om föreningars beskattning vore beroende av det sätt, varpå den kommunala beskattningen i hela dess vidd komme att slutgiltigt ordnas. Jag torde därför först få upptaga till behandling frågan i vad mån ett genomförande av det inom departementet utarbetade förslaget kan anses föregripa den kommunala skattereformen.

Departementschefen.

Ehuru mera bestämda konturer till den kommande ombildningen av vårt kommunala skattesystem icke ännu kunna med någon säkerhet angivas, lärer dock kunna anses som det mest antagliga, att systemet måste komma att sammansättas av flera olika skatteformer och att bland dessa icke torde kunna undvaras en efter skatteförmågan utgående beskattning av den allmänna inkomstskattens typ. Jag håller icke för troligt, att en sådan kommunal inkomstskatt kan komma att i principiellt väsentliga delar avsevärt avvika, i avseende å skattskyldighetens omfattning, från den statliga inkomstskatten. De skäl, som äro att anföra för eller emot de kooperativa föreningarnas skatteplikt, vad angår inkomstskatten till staten, böra därför äga tillämpning jämväl å kommunalbeskattningen i den mån den tager formen av en allmän inkomstbeskattning.

Jag finner mig föranlåten att särskilt understryka, att en förändring för det närvarande av bestämmelserna i bevillningsförordningen

om föreningars beskattning kan betecknas som ett ingripande i det definitiva ordnandet av kommunalskattesystemet allenast med avseende å däri ingående allmän inkomstbeskattning. Efter min mening komma statsmakterna även efter en ändring i angiven riktning av bevillningsförordningen att stå obundna i fråga om föreningars beskattning genom andra kommunala skatteformer.

I avseende å fastighetsbeskattning eller skatt å egendom i allmänhet måste man anses äga full frihet att, även beträffande kooperativa föreningar, vid kommunalbeskattningens ordnande träffa de bestämmelser, som må finnas lämpliga. För övrigt läser det icke från något håll vara ifrågasatt, att föreningar skulle erhålla någon särställning beträffande nu nämnda beskattningsformer. Jämväl i fråga om rena näringskatter eller en allmän omsättningsskatt kunna föreningarna icke rimligen få åberopa sig på nu beslutad förändring i bevillningsförordningen till förmån för en särställning, som befinner vara vid hela skattesystemets slutliga utformning olämplig.

Det avses nu över huvud icke något annat än att reglera föreningarnas ställning inom den vanliga inkomstbeskattningens ram. I detta hänseende synes mig ett avgörande vara lika möjligt och lämpligt att träffa nu som vid kommunalskattereformens genomförande.

Då jag alltså utgår från att bevillningsförordningens bestämmelser icke få anses prejudicera annorledes än beträffande en kommunal inkomstskatt av i huvudsak enahanda struktur som den statliga, finner jag mig kunna i det följande behandla frågan om de kooperativa föreningarnas skattskyldighet i ett sammanhang beträffande såväl inkomstskatte- som bevillningsförordningen. Jag tillfogar endast ytterligare den erinran, att statsmakterna vid de nya skattelagarnas tillkomst år 1910 funno det naturligt att i förevarande hänseende giva enahanda lydelse åt bevillningsförordningens och skatteförordningens bestämmelser.

Härefter får jag övergå till att beröra innebörden i nu ifrågasatta ändrade bestämmelser. Dessa avse ingalunda att i skattelagstiftningen införa någon ny grundsats. Deras syfte är tvärtom att giva ett mera otvetydigt och bestämt fixerat uttryck åt den grundsats, som statsmakterna genom 1910 års förordningar antagit. Genom de i dessa förordningar intagna stadganden har uttryckligen hävdats som statsmakternas uppfattning, att de kooperativa företagen icke skola i beskattningshänseende likställas med vanliga näringsföretag. Den i gällande lagstiftning nedlagda principen är att sådan vinst i ett kooperativt företag, vilken återbäres till medlemmarna i förhållande till gjorda köp eller försäljningar, icke skall i företagets hand betraktas som beskattningsbar

inkomst. Jag ansluter mig till denna grundsats. I fråga om vanliga konsumtionsföreningar synes den mig vara tämligen självklar. En beskattning hos dessa föreningar av dylika vinster innebure obestriddligen en beskattning å utgiftsbesparing. Bortsett från de anmärkningar en dylik skattläggning i övrigt skulle kunna på goda grunder ådraga sig, kan den i varje fall icke anses höra hemma i en rationellt ordnad beskattning av behållen inkomst. Fullt likartad är visserligen icke återburen vinst i ett kooperativt produktionsföretag. Därvid har man nämligen att göra med en verklig inkomstökning för medlemmarna. Medan utgiftsbesparing icke rimligen bör göras till föremål för beskattning, vare sig hos medlemmar eller förening, är det givetvis i full överensstämmelse med inkomstbeskattningens allmänna grunder, att, därest återbärande till medlemmarna av i föreningen uppsamlad vinst ger medlem en ökad inkomst, denna bör hos medlemmen vara beskattningsbar. Men för en beskattning därjämte i föreningens hand av denna inkomst finnas inga giltiga skäl. De särskilda anledningar, som i fråga om aktiebolag ansetts motivera skattläggning dels av bolagets inkomst, dels därjämte av utdelad vinst, hava statsmakterna icke funnit föreligga beträffande ifrågasvarande föreningar. Att i detta hänseende, med anledning av att viss skillnad kan påvisas mellan produktions- och konsumtionsföreningar, frångå 1910 års skatteprinciper synes mig icke böra ifrågakomma.

Därest grundsatsen om kooperativ förenings skattefrihet för återburen vinst tillerkännes giltighet, finner jag det emellertid påkallat att företaga viss ändring i den formulering, stadgandet erhållit i nu gällande skatteförfattningar. Frågan om grunderna för återbäringen bestämts före eller efter köpet, respektive försäljningen anser jag icke böra tillmätas avgörande betydelse för beskattningsförfarandet. Det återburna beloppet äger t. ex. i en konsumtionsförening lika mycket karaktären av en utgiftsbesparing antingen beloppets storlek fastställes vid en något tidigare eller något senare tidpunkt. Därjämte anser jag nuvarande stadgande om att avdrag ej må ske i fråga om förening, som sträckt sin verksamhet utom medlemmarnas krets, i vidare mån än där utdelning skett i omedelbart samband med köp eller försäljning, varpå utdelning grundats, böra helt utgå. Föreningar, som exempelvis sälja även till icke-medlemmar, komma genom detta stadgande att principiellt likställas med vanliga näringsföretag och avstängas från delaktighet i den särskilda ställning, som skattelagstiftningen velat bereda den kooperativa verksamheten. Då det nu beträffande vissa huvudformer av kooperativ verksamhet icke lär kunna undvikas, att affärer ske även med utomstående — vilket för övrigt uttryckligt förutsättes i föreningslagen — kommer det nu gällande stadgandet att vid den praktiska tillämpningen

omintetgöra vad med lagstiftningen på detta område varit avsett. Därest rätten till avdrag, såsom i det remitterade förslaget, begränsas till faktisk utdelning, varvid utdelning icke må ske till medlemmarna av den vinstandel, som må belöpa å icke-medlemmars affärer med föreningen, finner jag en ändring i antydd riktning stå i bästa överensstämmelse med den grundregel, som det gällt att i lagstiftningen närmare utforma.

Vid den omredigering jag alltså anser nödig, under vidhållande av den huvudprincip på området, som nedlagts i 1910 års skattelagar, bör jämväl mera direkt utsägas vad slags föreningar, som med bestämmelserna åsyftas. På de i förut återgivna P. M. anförda skäl förordar jag, att avdragsrätten begränsas till kooperativa föreningar. Det framgår oförtydligt av den förut lämnade redogörelsen för gällande bestämmelsers tillkomst, att desamma voro avsedda att gälla sådana föreningar. Nu öppnar formuleringen emellertid en väg för sammanlutningar, vilka formellt falla under begreppet ekonomisk förening men ingalunda kunna sägas äga kooperativ karaktär, att tillgodogöra sig förmåner, som för dem alldeles visst icke varit avsedda. Avdragsrätten bör därför uttryckligen inskränkas till de kooperativa företagen.

Svårigheterna att bland de enligt föreningslagen registrerade ekonomiska föreningarna utskilja dem, som kunna anses äga kooperativ karaktär, torde i praktiken icke bliva särdeles stora. De kännetecken på kooperativ förening, som i den utarbetade promemorian avgivits torde på ett tillfredsställande sätt fixera den allmänna uppfattning om vad med kooperativ verksamhet bör förstås, som under denna verksamhets utveckling utbildat sig. Att i lagtexten uttryckligen fastslå dessa kännetecken finner jag emellertid icke tillrådligt. En fast praxis lär ändå tämligen snabbt uppkomma vid en fri prövning från taxeringsmyndigheternas sida. God vägledning erhålles för övrigt genom den officiella statistik över kooperativa föreningar, som i socialstyrelsen numera utarbetas. Denna statistik visar å ena sidan, att inom den kooperativa ramen inrymmes en mångfald former av såväl konsumtions- som produktionsföreningar, men å andra sidan ock, att ramen kan fastställas med för det praktiska syftet tillräcklig säkerhet.

I avseende å de konstitutiva dragen hos kooperativa föreningar har jag här anledning att särskilt understryka tvenne: föreningen skall vara *öppen* och tillämpa *lika rösträtt*.

Innebörden i det sistnämnda kravet kan icke kräva annat förtydligande än att det givetvis icke kan beröva en centralorganisation dess kooperativa karaktär, om rösträtten bland dess förstahands medlemmar, föreningarna, utövas efter föreningarnas medlemsantal.

Men vad bör förstås med fordran, att den kooperativa föreningen skall vara *öppen*?

Gällande föreningslag stadgar i 10 §: »Ekonomisk förening må när som helst antaga nya medlemmar, och ankomme på styrelsen att pröva fråga om medlems antagande. Är i stadgarna annorlunda bestämt, lände det till efterrättelse.»

Då en ekonomisk förening enligt sina stadgar är berättigad att när som helst antaga nya medlemmar efter styrelsens prövning är den enligt gängse terminologi *öppen*. Har den däremot begränsat medlemsantalet, kallas den sluten. För att erkännas som *kooperativ* måste en förening först och främst vara öppen i nu angivna mening. Men detta är icke tillräckligt. Enligt sitt begrepp måste den kooperativa föreningen därjämte även vara *effektivt* öppen, d. v. s. villig att antaga till medlem var och en, som är bosatt inom föreningens verksamhetsområde eller tillhör dess angivna verksamhetskrets, som förklarar sig beredd att följa gällande lag, föreningens stadgar och beslut, och som därjämte skäligen kan antagas vara i stånd att som medlem bidra till förverkligandet av föreningens i stadgarna angivna syfte. Även i en effektivt öppen förening bör det finnas rätt för styrelsen eller annat föreningsorgan att pröva inträdesansökningarna och avvisa sådana sökande, som icke besitta nu nämnda kvalifikationer för medlemskap.

Om sålunda föreningens öppna karaktär icke innebär skyldighet att utan vidare bevilja varje sökande medlemskap, så förhindrar den å andra sidan, att föreningen i realiteten begränsar sitt medlemsantal uppåt genom att avvisa sådana nya medlemmar, som enligt stadgar och övriga regler borde vara berättigade till medlemskap.

#### *Exempel:*

1) En *andelsmejeriförening* är effektivt öppen, så snart den medger varje skötsam mjölkproducent inom sitt område medlemskap. Däremot kan det icke fordras, att den antager till medlemmar personer, som ej idka jordbruk, eller mjölkproducenter, som vårdslösa sin ladugårdsskötsel, när illa behandlad mjölk kan äventyra smörets kvalitet och därmed motverka föreningens ändamål. Visserligen kan föreningen ej tvingas att mottaga mjölk från sådana medlemmar, men då de ha rätt att som medlemmar det oaktat deltaga i avgörandet av föreningens angelägenheter, kan obehag uppstå genom deras antagande.

2) Ej heller går en *konsumtionsförenings* egenskap att vara effektivt öppen förlorad, om styrelsen vägrar hemmasöner och andra personer utan eget hushåll inträde i föreningen.

3) Därest en kooperativ förening genom stadganden begränsat sin verksamhetskrets till exempelvis en viss tjänstemannagrupp, bör den få anses vara öppen, även om den vägrar medlemskap åt inträdessökande utanför den angivna verksamhetskretsen.

Beträffande kooperativa föreningars centralorganisationer gäller det givetvis, att blott sådana lokala föreningar, som fylla av centralorganisationen uppställda krav på stadgar, skötsel och ekonomisk soliditet, kunna ha anspråk på inträde. Vidare ligger det i sakens natur, att endast ett enda företag inom varje område kan antagas. Men givetvis föreligger skyldighet för centralorganisationen att bevilja inträde åt varje lokal förening, med vilken den står i samma slags affärsförbindelse som med medlemmarna.

Syftet med kravet att föreningarna skola vara i här ovan angivna mening öppna är tvåfaldigt. Dels bli de endast därigenom att anse som allmännyttiga och dels förhindras det att föreningarna utvecklas till maskerade aktiebolag, sålunda näringsföretag i egentlig mening. En förening, som håller verksamheten strängt inom medlemmarnas krets, kan icke under några omständigheter betraktas som ett näringsföretag, men den förlorar givetvis den allmännyttiga karaktären. Säljer föreningen däremot till allmänheten och vägrar antaga utomstående köpare som medlemmar samt fördelar det uppstående nettot bland medlemmarna, så är den å andra sidan att betrakta som ett vanligt handelsföretag, inriktat på att skapa vinst åt den avgränsade medlemskretsen i princip på samma sätt som ett handelsaktiebolag.

I det fall att en förening säljer till utomstående kan den som regel icke utan att förlora sin öppna karaktär vägra att mottaga som medlem någon, som kan ådagalägga, att han plägar köpa förnödenheter genom föreningen. Anser föreningens styrelse emellertid, att vederbörande köpare på grund av rent personliga förhållanden icke kan beviljas medlemskap — i en stor förening, som säljer till utomstående, är det omöjligt att i varje fall inskränka försäljningen till personer, som skulle vara önskvärda som medlemmar — så bör föreningen ha skyldighet att i *ekonomiskt hänseende* jämställa honom med medlem, det vill säga giva honom samma återbäring på köpta varor som medlem erhåller.

Kravet på att kooperativ förening skall vara öppen och tillämpa lika rösträtt är av synnerlig betydelse. Ty härigenom vinnes nödig trygghet mot den anmärkta risken utav nu ifrågasatta bestämmelser, att ett vanligt aktiebolag förkläder sig i den ekonomiska föreningens yttre dräkt för att uppnå skattelättnader. Jag erinrar för övrigt därom, att motsvarande risk föreligger jämväl med nuvarande stadgande. Det torde vara uppenbart, att risken bör bliva långt mindre, därest stadgandet uttryckligen göres tillämpligt allenast å kooperativa föreningar, och praktisk betydelselös med villkoren om öppenhet och lika rösträtt.

I samband med frågan om en ny redigering av stadgandet om föreningars skattebehandling anser jag mig böra bringa under prövning jämväl det därmed sammanhängande spørsmålet om den ställning skattelagstiftningen bör intaga i avseende å föreningsmedlemmars beskattning. Jag utgår från att i en eller annan form återburen vinst, vilken innebär verklig inkomst för medlemmen bör betraktas som beskattningsbar enligt nuvarande författningar om inkomstskatt och inkomstbevillning. Härutinnan synes mig något särskilt förtydligande icke vara erforderligt. Jag finner mig blott böra anmärka, att beträffande sådana inkomster av till exempel jordbrukares kooperativa verksamhet, vilka äro hänförliga till inkomst av jordbruksfastighet, skattskyldighet för mer än 6 procent av fastighetens taxeringsvärde ej kan äga rum så länge nuvarande bevillningsförordning äger gällande kraft. Däråt lärer emellertid i detta sammanhang icke kunna åtgöras något.

Däremot bör rättelse kunna ske i avseende å den efter min mening opåkallade skattefrihet, som förefinnes i avseende å utdelad vinst å insatser i förening för ekonomisk verksamhet. I förordningen om inkomst- och förmögenhetsskatt stadgas uttryckligen, att sådan vinst ej må taxeras såsom inkomst. Bevillningsförordningen saknar uttrycklig föreskrift i ämnet, men i 9 § av Särskilda anvisningar till ledning vid taxering föreskrives, att medlem i förening för ekonomisk verksamhet ej må taxeras för vad han erhållit såsom vinstutdelning å insats i föreningen, en föreskrift, som för övrigt enligt Kungl. Maj:ts förslag i proposition nr 108 till innevarande års riksdag skulle på angivna skäl flyttas in i 8 § bevillningsförordningen. I ena som andra fallet synas mig bärande skäl föreligga att beskatta inkomst, som nu är i fråga. Det kan icke anses vara någon obillighet att låta den enskilde erlägga skatt för sin faktiska inkomst, evad den erhållits såsom utdelning å insats i ekonomisk förening eller till exempel såsom utdelning å aktie. Särskilt om, såsom föreslagits i proposition nr 108, aktieutdelning komme att jämväl kommunalt beskattas, synes det mig vara oegentligt att låta insatsutdelning, varom här är fråga, undgå skatt. Uttryckligt stadgande om sådan skattskyldighet synes mig därjämte vara ägnat att undanröja vissa betänkligheter, som kunna resas gent emot den skattefrihet i viss omfattning för kooperativa företag, vilken det nu gäller att reglera.

Jag har därför låtit i de till kammarrätten remitterade förslagen inarbeta erforderliga stadganden i nu angiven riktning, varvid ifrågasvarande vinstutdelning betraktats såsom inkomst av kapital.

Vid bifall till nu förevarande proposition skulle den i proposition nr 108 förut föreslagna ändringen av 8 § böra begränsas att äga giltighet allenast till tiden för nu förevarande förordnings ikraftträdande eller

den 1 januari 1920, då paragrafen följaktligen åter skulle erhålla sin nuvarande lydelse.

Ifrågasätts kunde, om ej som konsekvens av beskattningen av vinstutdelning å insatser även borde i taxeringsförordningen stadgas uppgiftsplikt motsvarande vad som gäller ifråga om utdelning å aktier. Då emellertid sådant stadgande skulle förorsaka ett mycket betydande arbete för uppgiftslämnarna och det fiskaliska värdet torde vara föga avsevärt, har jag stannat vid att icke föreslå sådan uppgiftsplikt.

Tydligt är, att den förut behandlade avdragsrätten för kooperativa företag allenast varit ämnad att gälla utdelning av vinst, uppkommen genom den egentliga kooperativa verksamheten. Därest en kooperativ förening, till exempel en konsumtionsförening, driver en helt annan verksamhet vid sidan av sin egentliga eller gör tillfälliga affärer utan samband med densamma och sedan utdelar vinsten därå till medlemmarna, bör det givetvis icke ifrågakomma att medge avdrag för dylik utdelning, även om den skett i förhållande till medlemmarnas köp eller försäljningar. För att undanröja den möjlighet till missförstånd, som måhända må kunna föreligga i detta hänseende, har jag i förslaget till nya bestämmelser vidtagit en förtydligande omredigering.

Slutligen får jag nämna, att jag i avseende å placerandet i inkomstskatteförordningen av det ifrågasatta stadgandet uti mitt förslag anslutit mig till kammarrättens uppfattning, att det lämpligen bör hava sin plats ej i 10 utan i 9 § förordningen om inkomst- och förmögenhetsskatt.

Sedan departementschefen härefter uppläst inom finansdepartementet upprättade förslag till förordningar *dels* om ändrad lydelse av 9 § 1 mom. och 11 § förordningen den 28 oktober 1910 angående beviljning av fast egendom samt av inkomst, *dels ock* om ändrad lydelse av 7, 8, 9 och 11 §§ förordningen samma dag om inkomst- och förmögenhetsskatt, hemställde departementschefen, att Kungl. Maj:t måtte föreslå riksdagen att antaga nämnda förslag.

Till denna av statsrådets övriga ledamöter biträdde hemställda behagade Hans Maj:t Konungen lämna bifall; och skulle proposition i ärendet till riksdagen avlätas av den lydelse, bilagan litt. . . . vid detta protokoll utvisar.

Ur protokollet:  
*Sven Lidholm.*