

Samdrift og samlokalisering innen havbruk:

Risiko for utilsiktet gevinstbeskatning

Skatteetaten gir gjennom to uttalelser publisert i 2019 uttrykk for at samarbeidsformene samdrift og samlokalisering innenfor havbruksvirksomhet kan være omfattet av reglene om deltakerfastsetting, jf. skatteloven §§ 10-40 flg. Vi vil nedenfor ta for oss uttalelsene, og se nærmere på noen av de mest sentrale skattemessige konsekvensene av dem.



Advokat
Pedro S. Leite
Partner KPMG Law



Rådgiver
Trond Thorvaldsen
Senior Manager KPMG Law



Advokatfullmektig
Jan Erik Greni
Senior Manager KPMG Law

Uttalelsene fra skatteetaten

Skattedirektoratet publiserte en prinsipputtalelse 04.04.2019 om «Deltakerfastsetting ved samdrift og samlokalisering i havbruksnæringen». Skatteetatens utgangspunkt er at de særskilte samarbeidsformene i havbruksnæringen, samdrift og samlokalisering, kan medføre at samarbeidspartnerne skatterettslig anses å utøve næringsvirksomhet for felles regning og risiko, og derigjennom er å anse som deltakere i selskap med deltakerfastsetting (f.eks. ansvarlig selskap eller indre selskap). Skattedirektoratet peker på at dette særlig vil ha betydning for deltakernes oppgaveplikt og skatteplikt ved utdelinger (treprosentregelen).

Prinsipputtalelsen ble fulgt opp med en generell veiledning til aktørene i

havbruksnæringen, datert 21.5.2019 som inneholder blant annet enkelte utdypende kommentarer i forhold til prinsipputtalelsen.

Det avgjørende ved vurderingen av om det er etablert et selskap med deltakerfastsetting, vil ifølge uttalelsen være hvorvidt den aktiviteten som utøves i forbindelse med samdrifts- og samlokaliseringssavtaler er av en slik karakter at den kan regnes som næringsvirksomhet og at den er drevet for deltakernes felles regning og risiko. Dette beror på en konkret vurdering.

Samdrift

Skattedirektoratet antar at samdrift ofte vil innebære at det er etablert et selskap med deltakerfastsetting. Samdriften skal typisk gjelde for en viss

periode eller antall utsett (dvs. når smolten settes i sjø), og normalt vil dette tilfredsstillende kravet til «et visst omfang» og «en viss varighet» i virksomhetsvurderingen, jf. Rt. 2013 s. 421 (Utv. 2013 s. 711) Tronviken. Det legges videre til grunn at aktiviteten har økonomisk karakter og objektivt sett er egnet til å gi overskudd. Under henvisning til at kostnader og inntekter ofte fordeles mellom partene i samdriften ut fra en avtalt fordelingsnøkkel, innebærer det etter direktoratets syn at kravet til «felles regning og risiko» også må anses oppfylt. I tillegg pekes det på at fisken i samdriften eies i sameie mellom partene, og at partene er solidarisk ansvarlig overfor fiskerimyndighetene, jf. akvakulturdriftsforordningen § 49 femte ledd.

Skatteetaten gir gjennom to uttalelser uttrykk for at samarbeidsformene samdrift og samlokalisering innenfor havbruksvirksomhet kan være omfattet av reglene om deltakerfastsetting.



Faktaboks

Ifølge akvakulturloven § 19 tredje ledd er det forbud mot utleie av akvakulturtillatelse (konsesjon). Det kan gjøres unntak fra forbudet i særlige tilfeller, som vi ikke vil gå nærmere inn på her. Samdrift og samlokalisering er imidlertid tillatt, jf. akvakulturdriftsforskriften § 4 første ledd v og w. Adgangen til samdrift og samlokalisering gir uttrykk for hvor langt man kan gå i å etablere samarbeid som kan ha likhetstrekk med utleie.

Samdrift praktiseres i ulike varianter med to eller flere oppdrettere (selskaper), men kjennetegnes ved at fisken eies i sameie. Partene har solidaransvar for brudd på akvakulturregelverket. I praksis aksepteres det at den ene oppdretteren er den aktive i driften, mens den/de andre hovedsakelig mottar sin andel av overskuddet. For eksempel stiller oppdretter A med lokalitet, konsesjon og håndterer driften, mens oppdretter B stiller med sin konsesjon.

De involverte oppdrettere i samdriften må ta sin del av den kommersielle risikoen i virksomheten, og vederlaget må være knyttet til resultatet fra driften. Forbudet mot utleie av konsesjon gjør at det trolig ikke kan avtales et fast vederlag.

Ved samlokalisering stiller en av partene med lokaliteten. Vi ser ofte også at en av partene leverer drifts- og røktertjenester, står for felles innkjøp (smolt, fôr, mv.), stiller med nødvendig driftsutstyr osv.

Samlokalisering

Skattedirektoratet antar videre at samlokalisering ofte ikke innebærer etablering av et selskap med deltakerfastsetting. Det må også her først tas stilling til om det drives virksomhet i skattemessig forstand. Uten å konkludere på det spørsmålet, peker direktoratet på at akvakulturlovgivningen forutsetter at det er de enkelte virksomhetene som er ansvarlig for bl.a. rapportering om fiskehelse innenfor sin egen aktivitet. Dette taler etter direktoratets syn for at samlokaliseringstilfellene ikke oppfyller kravene til økonomisk virksomhet for felles regning og risiko.

Våre erfaringer

Skatteetatens uttalelser innebærer etter vårt syn ikke automatisk at alle avtaler om samdrift eller samlokalisering skal vurderes på samme måte slik at samdrift alltid innebærer at det for skattemessige formål anses å eksistere et selskap med deltakerfastsetting, og at samlokalisering aldri gjør det. Det er

da også presisert i uttalelsene at en konkret vurdering må foretas.

Så langt bekrefter vår erfaring at samdrift i praksis ofte medfører at det drives virksomhet for skattyternes felles regning og risiko slik at det eksisterer et selskap med deltakerfastsetting. Vi har til nå ikke sett eksempler på at samlokalisering reelt sett medfører at partene driver virksomhet for felles regning og risiko. Vi vil imidlertid understreke at det må gjøres en konkret tolkning av det avtalerettslige grunnlaget i hvert enkelt tilfelle.

Merverdiavgift

Veiledningen av 21.5.2019 inneholder også en beskrivelse av merverdiavgiftsmessige forhold som kan være relevante ved samdrift og samlokalisering. Det bemerkes i veiledningen at det er særlig reglene om merverdiavgift på anskaffelser, som også skal brukes av andre eller deles med andre, man bør være oppmerksom på. Dette temaet vil vi komme tilbake til i en senere artikkel.

Samdrift – skattemessige konsekvenser av at det foreligger et selskap med deltakerfastsetting

Eiendeler som stilles til disposisjon for samdriften – etablering og drift

Det er vanlig at hver av partene skal stille nærmere angitte immaterielle eiendeler (konsesjoner og lokalitet) til disposisjon for samdriften. Den av partene som innehar lokaliteten samdriften utøves på, vil ofte finansiere alle investeringer som er nødvendige for samdriften. Dette inkluderer alle anlegg og innretninger knyttet til lokaliteten, herunder å stille nødvendige fysiske driftsmidler til disposisjon for samdriften.

Dette reiser spørsmålet om disse immaterielle eiendelene og fysiske driftsmidlene kan anses overført til selskapet med deltakerfastsetting i forbindelse med etableringen av samdriften. En slik overføring vil kunne medføre realisasjon av skattepliktig gevinst eller tap som skatlegges som alminnelig inntekt med en skattesats på 22 % (2019). Vi

antar at samarbeidspartnerne kan ha vesentlig urealisert skattepliktig gevinst knyttet til de immaterielle eiendelene (f.eks. konsesjoner), som stilles til disposisjon for samdriften.

Dersom de immaterielle eiendelene og de fysiske driftsmidlene ikke er overført til samdriften, vil det være de respektive eierne som skal ha rett til skattemessige avskrivninger (og ev. nedskrivninger på immaterielle eiendeler). Disse vil derfor ikke inngå i samdriften. For det tilfellet at eiendelene anses overført til samdriften, vil samarbeidspartnerne få en ideell andel av av- og nedskrivningene.

Det samme vil gjelde dersom det skulle bli gjort investeringer gjennom samdriften, f.eks. innkjøp av nytt fysisk driftsmiddel hvor kostnaden fordeles på samarbeidspartnerne i henhold til deres ideelle eierandeler. Slike investeringer vil bli ansett som eiet gjennom samdriften (selskapet med deltakerfastsetting). Skattemessige avskrivninger på slike driftsmidler skal inngå i samdriften.

Med potensielt store skattemessige gevinster er det viktig at det tydelig fremkommer av samdriftsavtalen, eventuelt selskapsavtale dersom det foreligger, hvem som skal være eier av de forskjellige driftsmidlene, herunder hvorvidt hver av partene selv skal bære eventuelle kostnader knyttet til immaterielle eiendeler og fysiske driftsmidler som stilles til disposisjon for samdriften.

Endring ideell eierandel i samdriften – realisasjon av eierandel

Vi har sett eksempler på at partene i samdriften har avtalt endringer i ideell eierandel i løpet av avtaleperioden. Endringer kan f.eks. skyldes at man ønsker ulike eierandeler pr. utsett av fisk (generasjon) eller det kan ha sammenheng med regulatoriske forhold.

Endringer i ideell eierandel i samdriften vil anses som skattemessig realisasjon av eierandel i selskap med deltakerfastsetting (ANS/indre selskap). En eventuell gevinst/tap ved realisasjon av eierandel i

et selskap med deltakerfastsetting (ideell eierandel i samdriften) vil kunne være omfattet av den såkalte Fritaksmetoden, slik at gevinst vil være skattefri for selger som er AS. Tilsvarende vil et tap ikke være fradragsberettiget.

Eiendeler som stilles til disposisjon for samdriften – opphør

Det avtales ofte at samdriftsavtalen skal gjelde en nærmere definert periode. Samdriften anses opphørt ved utløpet av avtaleperioden.

Ved opphør av samdriften anses i utgangspunktet også selskapet med deltakerfastsetting som oppløst, med mindre partene har avtalt noe annet, f.eks. i en selskapsavtale.

Ved oppløsning av selskapet med deltakerfastsetting vil det finne sted en skattemessig realisasjon av selskapets eiendeler slik at det må beregnes gevinst/tap på ev. immaterielle eiendeler og fysiske driftsmidler som eies av selskapet. Eventuell gevinst/tap fordeles mellom samarbeidspartnerne i henhold til deres ideelle eierandeler og skatlegges som alminnelig inntekt for dem, med en skattesats på 22 %.

Oppgaveplikt og skatteplikt ved utdelinger

En viktig konsekvens av at samdriften anses å medføre etablering av selskap med deltakerfastsetting, er plikt til å levere selskapsmelding (RF-1215), med tilhørende pliktige vedlegg (RF-1233, mv.). Samarbeidspartnerne får plikt til å levere deltakermelding (RF-1221) og inntekts- eller kostnadsføre sin andel av over- eller underskudd i sine respektive skattemeldinger. I tillegg vil de måtte inntektsføre 3 % av eventuelle utdelinger fra samdriften (selskapet med deltakerfastsetting). Effektiv skattesats ved utdelinger blir 0,66 % for 2019 (22 % alminnelig inntektsskatt av inntektsføring av 3 % av utdelingen).

Plikt til skattemessig rapportering vil gjelde for de inntektsårene som samdriften (selskapet med deltakerfastsetting) består. Dersom skattemessig rapportering ikke er gjort korrekt for

2018, er det mulig å rette opp i dette ved at selskapsmelding, mv. sendes inn, sammen med en nærmere forklaring. For deltakerne er det mulig å foreta egenretting og sende inn korrekt deltakermelding. På den måten kan skattyter også redusere risiko for tilleggsskatt.

Selskapsform og selskapsavtale

Dersom det etter en konkret vurdering anses å eksistere et selskap med deltakerfastsetting, er det nærliggende, basert på samarbeidsformenes særegenheter, at det anses å være etablert et indre selskap. Vi understreker imidlertid at også andre selskapsformer (ANS/DA) kan være aktuelle i noen tilfeller.

For indre selskap er det ikke krav til skriftlig selskapsavtale, jf. selskapsloven § 2-3 (1). Vi anbefaler imidlertid at slik avtale utarbeides. En slik selskapsavtale bør ta utgangspunkt i den inngåtte samdriftsavtalen, men vi anbefaler at det gjøres noen presiseringer bl.a. i forhold til eierskapet til fysiske og immaterielle eiendeler, avskrivninger, mv.

Avslutning

Skattemyndighetene har så langt fulgt et veiledningspor når det gjelder spørsmålet om samdrift og samlokalisering innebærer etablering av selskap med deltakerfastsetting. Erfaring tilsier imidlertid at skatteetaten vil kontrollere etterlevelsen i kjølvannet av veiledningsinnsatsen. Det må derfor påregnes at dette vil kunne bli kontrollert i forbindelse med behandlingen av skattemeldingen for 2019.

Det er, på nærmere vilkår, gitt unntak fra reglene om deltakerfastsetting for vannkraftprodusenter og petroleumsvirksomheter. Slikt unntak er ikke innført for havbruksnæringen. Med de potensielle skattemessige konsekvensene som kan bli utløst av at havbruksselskapene anses å utøve virksomhet for felles regning og risiko, bør det vurderes å innføre et tilsvarende unntak for havbruksnæringen. Det er viktig at skattemyndighetene ikke er til hinder for samfunnsøkonomisk fornuftige samarbeidsformer for en oppdrettsnæring som blir stadig viktigere for Norge.