

Det kongelige Finansdepartement
Postboks 8008
0030 Oslo

Sendes på e-post til: postmottak@fin.dep.no

Dato: 14. august 2007
Ref: EGj/Utbytte samvirke
Deres dato: 14.06.2007
Deres ref: 06/1403 SL HSH/rla

HØRING OM SKATTEMESSIG BEHANDLING AV UTBYTTE (ETTERBETALING / BONUS) FRA SAMVIRKEFORTAK.

Høringsnotatet gjelder endring i skattelovens regler om beskatning av utbytte fra samvirkeforetak. Departementet angir at endringene i vesentlig grad gjelder:

1. Presisering av gjeldende regler om beskatning av utbytte fra samvirkeforetak.
2. Utbytte som deles ut fra forbrukersamvirker beskattes i det utdelende foretak i stedet for hos utbyttmottaker.
3. Endring av tidfestingsreglene for forhåndsgarantert utbytte fra samvirkeforetak.

Vår høringsuttale gjelder i all vesentlig grad pkt. 1; presisering av gjeldende regler.

Vår uttale framgår av dette brev supplert med vurdering fra advokat i vårt revisjonsselskap som følger som vedlegg.

Uttalen gies med bakgrunn i dagens skatteregler.

Uttale til høringsnotatet.

I høringsnotatets pkt. 2 Bakgrunn for problemstillingen framgår følgende:

"Etter skatteloven § 10-50 kan samvirkeforetak som omfattes av bestemmelsen, gies fradrag for etterbetaling som utbetales til medlemmene i forhold til deres omsetning med foretaket. Fradraget gies bare i omsetning med medlemmene. Utdelinger som overstiger foretakets inntekt fra omsetning med medlemmene, er ikke fradragsberettiget."

Etterbetaling som overstiger foretakets inntekt fra omsetning med medlemmene skal da, ifølge høringsnotatet, klassifiseres som utbytte etter § 10-11.

Det springende og helt avgjørende spørsmålet blir da; hva er "medlemmenes omsetning med foretaket" og hva er "utdelinger som overstiger foretakets inntekt fra omsetning med medlemmene".

Under pkt. 3.1 er det i høringsnotatet anført:

"Som nevnt over kan foretaket også ha inntekt som ikke stammer fra medlemsomsetningen, for eksempel fra omsetning med ikke-medlemmer, eller fra aksjer. Slike inntekter kan også gi grunnlag for utdeling til medlemmene. Etterbetaling basert på slike inntekter har preg av å være en ordinær overskuddsanvendelse, og ikke en priskorrigerende mellom foretakets og dets

medlemmer. Begrunnelsen for å unnta etterbetaling fra utbytteskatt strekker seg etter departementets vurdering derfor ikke lenger enn til å unnta etterbetaling som skriver seg fra inntekt fra foretakets medlemsomsetning."

Departementet gjør her en tolkning / vurdering av skattelovens § 10-50. Hva som ligger i "inntekt som ikke stammer fra medlemsomsetningen" defineres ikke nærmere.

Lovteksten har både vi som samvirkeforetak og skattemyndighetene levd med i mange år. Partene har tolket og praktisert lovteksten på en praktikabel måte. Vi er derfor uenig med departementets vurdering i at "å unnta etterbetaling fra utbytteskatt strekker seg derfor ikke lenger enn...".

Etter vår oppfatning er ikke lovteksten feil eller mangelfull. Det er tolkning og praktisering av lovteksten som det må være en samstemt enighet om for oss som samvirkeforetak, skattemyndighetene som gjennomfører likning og Finansdepartement / Skattedirektorat som gir det lov og forskriftsmessige grunnlag.

TINE BA sin fortolkning av "omsetning med medlemmene".

TINE BA vurderer all sin virksomhet som "omsetning med medlemmene". Dette er i denne høringsuttale benevnt "vid tolkning" av omsetning med medlemmene.

Tolkningen baseres på at samvirkeforetaket TINE BA har et sluttet verdikretsløp som kun retter seg mot medlemmene og de leveranser medlemmene har foretatt i det respektive regnskapsår. Selskapets vedtektsbestemmelse angir i siste avsnitt av §7 Melkepris:

"Styret fastsetter den foreløpige utbetalingsprisen for hver måned. Utbetaling for levert melk i en måned skjer i den etterfølgende måned, vanligvis innen den 10. dag i måneden.

Etter at TINEs utgifter er dekket, og det er foretatt forsvarlige avskrivninger og lovbestemte eller besluttede avsetninger, skal styret nytte det beløp som er til disposisjon til etterbetaling for levert melk i året."

Vedtektene legger rammer for selskapets disponering som er en etterbetaling av pris på melk mottatt av medlemmene gjennom året. Dette er nå også nedfelt i § 27 Etterbetaling i Lov om samvirkeforetak.

Når det i høringsnotatet nederst på side 5 refereres til:

"Kjøpsutbytte fra samvirkeforetak har etter departements vurdering mer karakter av en korreksjon av avregningsprisen mellom foretaket og medlemmene enn utbytte på innskutt kapital"

er det for TINE BA aldri kjøpsutbytte men etterbetaling i form av "korreksjon av avregningsprisen mellom foretaket og TINE BA sine medlemmer og melkeprodusenter". Etterbetalingen er en justering av forskuddsprisen gjennom året og **ikke uttrykk for overskudd av foretakets virksomhet.**

TINE BAs vurdering er at **all utbetaling av melkepris til medlemmene er "omsetning med medlemmene"** og gir

- fradragsrett for TINE BA etter skattelovens § 10-50
- innberetting som næringsinntekt for TINE BA sine medlemmer

TINE BA sitt standpunkt til høringsnotatet er at det legges en vid tolkning av omsetning med medlemmer for samvirkeforetak i næringsamvirket til grunn i tråd med den ligningspraksis som er innarbeidet og har vært praktisert i en årrekke. Det er vesentlige grunnleggende forskjeller mellom utdelinger til aksjonærer og til andelseiere i

næringsssamvirket. Det er også vesentlige og prinsipielle forskjeller mellom utdelinger til andelseiere i forbrukersamvirket og næringsssamvirket. Disse forskjeller må vektlegges.

Begrunnelse for å legge til grunn en "vid tolkning".

Når TINE BA mener at det må legges til grunn en "vid tolkning" av omsetning med medlemmene, kan dette begrunnes ut fra mange forhold. Vi vil her trekke fram de mest vesentlige forholdene:

- Dersom TINE BA sin inntekt / sitt resultat skal splittes opp etter "omsetning med medlemmer" og "omsetning utenom medlemmer" etter et definert kriterie for medlemsomsetning, vil selskapets regnskap og skatteoppgjør måtte splittes opp. Dette kan i sin ytterste konsekvens medføre en todeling av selskapets ligningsoppgjør som vil være meget komplisert og arbeidskrevende for selskapet og ikke minst for skattemyndighetene.

Liknigmessige forhold for fondsavsetninger, avsetning til felleseid andelskapital, framførbart underskudd og konsern- og aksjonærbidrag er uavklarte og vil komplisere ligningen betydelig.

Kriteriet for medlemsomsetning vil også kanskje måtte defineres individuelt for det respektive samvirkeforetaket innen næringsssamvirket. Er det inntekt, skattemessig resultat eller andre kriterier som skal legges til grunn? Ligningsoppgjørene vil bli lite praktikable.

- Et bærende element i dagens utbyttebeskatning av aksjonærer er skjermingsfradraget. Pga. av at det enkelte medlem i TINE BA kun kan ha og har ett andelsinnskudd med en symbolsk verdi på kr. 500,-, vil aldri et skjermingsfradrag av økonomisk verdi bli gjeldende. Dette bryter klart med lovens intensjon men har sin naturlige grunn i at det ikke er noe risikoelement i andelsinnskuddet i motsetning til en aksje.
- Det er ingen provenyehensyn som tilsier at (etter)betaling fra samvirkeforetak i næringsssamvirket til medlemmene bør splittes opp i næringsinntekt (§ 10-50) og utbytte (§10-11). Statens proveny vil ligge i tilnærmet samme størrelsesorden.

Gjennomføres en ordning som medfører en todeling som angitt i høringsnotatet ved at det defineres "omsetning utenom medlemmene", kan det stilles spørsmål med Statens samlede proveny i perioden 1992 – 2005 som på denne bakgrunn har vært for høyt. Både samvirkeforetak og skattemyndigheter har i denne perioden praktisert en "vid tolkning" av omsetning med medlemmer som har gitt samvirkeforetakene fradrag etter §10-50 og medlemmene beskatning av (etter)betaling som næringsinntekt.

- Det er rett som angitt i høringsnotatet på side 12 at "medlemmene i næringsssamvirkene ikke er ukjent med beskatning av etterbetaling fra samvirkeforetakene." Etterbetalingene har gått inn i medlemmenes næringsinntekt på lik linje med den forskuddsbetalte prisen gjennom året.

Det nye vil være, hvis det skjer en todeling, at grunnlaget for opptjening av pensjonsgrunnlag i Folketrygden blir redusert i forhold til tidligere. Dette vil være en meget negativ bieffekt for en yrkesgruppe som har en årsverkslønn som ligger betydelig under gjennomsnittet for lønnstakergrupper i Norge.

Her er det et spesielt forhold for det som i høringsnotatet er benevnt næringssamvirket. Utbetaling av melkepris fra TINE til sine medlemmer innebærer i vesentlig grad en godtgjørsle for arbeid. Utbytte / bonus / etterbetaling til medlemmer i forbrukersamvirket kan derfor ikke sidestilles med (etter)betaling i næringssamvirket.

En detaljert gjennomgang med praktiske eksempler.

I det følgende vil vi mer konkretisere problemstillingene som er tatt opp over. Det vil også bli illustrert med noen praktiske eksempler.

Utgangspunkt.

Innføring av skjermingsmetoden for aksjonærer har aktualisert spørsmålet om innberetning av deler av etterbetaling / bonus som utbytte fra samvirkeforetak. Departementet ønsker en parallell skattemessig behandling av utbytte fra aksjeselskaper og samvirkeforetak.

Problemet er imidlertid at det er store ulikheter mellom en aksjonær, som baserer sitt aksjeinnskudd på avkastning, og en andelseier i samvirkeforetak, som ikke har en interesse av avkastningen på den innskutte kapital men som har økonomisk interesse i sitt kjøp fra eller leveranse til samvirkeforetaket.

Forskjellene kan sammenfattes på denne måte:

- Andelsinnskuddet har kun en nominell verdi og er normalt en andel pr. andelseier. Andelens verdi vil ikke øke. Ved innløsning er det andelens nominelle verdi som legges til grunn.
- Andelsinnskuddet er økonomisk et beskjedent beløp. For TINE BA sine melkeprodusenter er andelsinnskuddet kr. 500,- pr. andelseier. En andelseier har kun en andel.
- Normalt gies det ikke rente eller annen avkastning av andelsinnskuddet.
- For et aksjeselskap omfatter aksjene hele selskapet. Verdien på aksjene avspeiler selskapets verdi og utbytte er relatert til aksjekapitalen. For et samvirkeforetak er det ingen sammenheng mellom andelens pålydende verdi og verdien på selskapet. "Utbyttet" er ikke relatert til andelskapitalen.
- Et "utbytte" fra et samvirkeforetak ville i % av andelsinnskuddet være ekstremt høyt.
- Pga. det lave andelsinnskuddet vil et skjermingsfradrag være uten økonomisk betydning.

Når det er ønske om en parallell skattemessig behandling av utbytte fra aksjeselskaper og "utbytte" fra samvirkeforetak, forutsetter dette et likt utgangspunkt. Dette foreligger ikke.

Det er også grunn til å nevne at det er forskjeller mellom et forbrukersamvirke og et næringssamvirke. For forbrukersamvirke er det tatt hensyn til dette i høringsnotatet. For næringssamvirke er det ikke tatt samme hensyn ut fra næringssamvirkets egenart.

Vurdering av pkt. 3.3 Særlig om salgs- og innkjøpsforeningene i primærnæringene.

Når utbytte skal vurderes, er det bestemmelsen i Skatteloven § 10 – 50 som vil være sentral. Den innledende bestemmelse er:

§ 10-50. Bonus fra samvirkeforetak

- (1) Samvirkeforetak som drives i samsvar med anerkjente samvirkeprinsipper, kan kreve fradrag i inntekten for bonus som utbetales til medlemmene i forhold til deres omsetning med foretaket. Fradrag gis bare i inntekt av omsetning med medlemmene. Omsetning med medlemmene og likestilt omsetning må fremgå av regnskapet og kunne legitimeres.

Hva ligger i medlemmenes omsetning med foretaket? Her kan en vid tolkning legges til grunn eller en snevrere tolkning. En snevrere tolkning vil gi større avgrensingsproblemer da foretakets virksomhet resultatmessig må deles opp,

Grunnlaget er følgende:

- TINE BA sin omsetning med medlemmene består i innkjøp av medlemmenes melk.
- All virksomhet i TINE BA har vært og er basert på medlemmenes omsetning. For å kunne levere melk som melkeprodusent til TINE BA, må melkeprodusenten (melkebruket) være medlem i TINE. Melkeprodusenter, som ikke er medlemmer, kan ikke levere melk til TINE BA. (Som markedsregulator mottar TINE BA mindre mengder melk fra andre foretak; primært AS'er innen melkesektoren.)
- TINE BA har hatt og har kun melkeprodusenter som eiere / medlemmer.
- TINE BA bruker i all hovedsak melk fra medlemmene i sin produksjon av ferdigvarer. Melkeforbruket i det enkelte produkt kan variere fra produkt til produkt.
- I tillegg til melkebaserte produkter, produserer og selger TINE BA eller datterselskaper ikke melkebaserte produkter.
- TINE BA kjøper inn / importerer ferdigvarer for videresalg.
- Av TINE BA sine samlede markedsinntekter for 2006, utgjør markedsinntekter basert på melk fra TINE BA sine medlemmer ca. 85 %. (Resultatet vil ikke ha samme prosentfordeling.)

A. En vid tolkning av medlemmenes omsetning med TINE BA.

Historisk har og er all virksomhet som har skjedd og skjer i TINE BA og i heleide datterselskaper basert på medlemmenes omsetning. Dette har skjedd opp gjennom tidene ved at noe av resultatet er holdt tilbake i fond og ikke utbetalt som melkepris.

Det egenkapitalgrunnlag som på denne måten har framkommet og framkommer, og som har vært nødvendig for foretakets drift, har gitt grunnlag for investeringer i både melkebasert og ikke-melkebasert virksomhet i egen regi og i heleide datterselskaper. Det har også gitt og gir andre finansinntekter.

All utbetaling til melkeprodusentene beregnes med grunnlag i levert kvantum melk x melkepris. Intet er basert på innskutt andelskapital.

Lov om samvirkeforetak angir i § 27

§ 27. Etterbetaling

- (1) Vedtektene kan fastsette at medlemmene kan få utbetalt hele eller deler av årsoverskotet på grunnlag av deira omsetning med foretaket (etterbetaling).
- (2) Berre medlemmar kan ha krav på etterbetaling.

Her bindes all etterbetaling opp mot omsetning mot medlemmene. Kan denne lovtekst innebære at kravet i Skatteloven § 10 – 50; "Fradrag gis bare i inntekt av omsetning med medlemmene." er tilfredsstillt. I så fall er det ikke grunnlag for å splitte TINE BA sin

etterbetaling opp i hhv, næringsinntekt og utbytte til medlemmene / melkeprodusentene.

B. En snevrere tolkning av medlemmenes omsetning med TINE BA.

1. En snevrere fortolkning definerer kun resultatet av den melkebasert virksomhet som omsetning med medlemmene. Dette vil bety at TINE BA må splitte opp sitt regnskap både regnskapsmessig og skattemessig basert på
 - a. Resultat av melkebasert omsetning
 - b. Resultat av ikke melkebasert omsetning

Hva er melkebasert ? Er det alle produkter som har melk fra TINE sine medlemmer, som råstoff i mer eller mindre grad, som er omsetning med medlemmene ? Hvis svaret er ja, så må det foretaes en produktsplitt hvor resultatet fordeles

Hvordan skal finansresultatet fordeles på disse 2 segmentene ? TINE BA gir og mottar konsernbidrag. Dette er skattedisposisjoner innen et konsern. Hvordan skal dette behandles ?

Det vil være forskjeller i regnskapsmessig og skattemessig resultat. Dette vil igjen skape avgrensingsproblemer.

Denne oppsplittingen av resultatet vil skape betydelige avgrensingsproblemer.

2. Utbetaling til melkeprodusentene / medlemmene skjer fortløpende gjennom året som en forskuddpris på den mottatte melk. Etter årets slutt og som en samlet årsdisposisjon utbetales et tillegg til forskuddsprisen som gir den endelige melkepris for året. Samlet etterbetaling = Mottatt liter melk x tilleggspris uttrykt i øre pr. liter.

Dette tillegget, som utbetales etter avsetning til fond, angir ikke årets resultat eller bonus. Dette tillegget / denne etterbetalingen er vedtektsfestet og gir medlemmene en vedtektsfestet betaling for melken. Etterbetalingen er derfor ingen bonus. Fordelingen forskuddspris / etterbetaling er en teknisk fordeling. Hadde TINE BA med sikkerhet kunne beregnet årets resultat etter skatt, kunne all utbetaling for melk fra medlemmene skjedd som forskuddspris.

Det er også et tidsmoment knyttet til dette. TINE BA behandler årsregnskapet ultimo februar i året etter regnskapsåret. Styret foreslår disponering av årets resultat for årsmøtet som har møte innen april og som formelt fastsetter TINE BA sitt regnskap og der igjennom etterbetalingen av melkepris.

3. For den melkebaserte del av virksomheten vil resultatet i normaltilfellet alltid bli "positivt". I praksis betyr dette at forskuddsprisen settes til et sikkert nivå, som gjør at det aldri blir inntrekning av deler av forskuddsprisen. (Inntrekning av forskuddspris ville være det motsatte av etterbetaling av pris.) Dersom det er betalt en for høy forskuddspris, må dette justeres i neste års forskuddspris.

Selve etterbetalingen av pris vil bli influert av event. underskudd eller overskudd på ikke melkebasert omsetning. Resultatet ved årets slutt kan ved underskudd i ikke-melkebasert virksomhet være:

| | |
|---------------------------|--------------|
| Melkebasert etterbetaling | 12 øre |
| Ikke-melkebasert resultat | - 4 øre |
| Samlet etterbetaling pris | <u>8 øre</u> |

Hvordan skal dette takles skattemessig ?

Selve disponeringen av regnskapet vil bli vanskelig. Som et eksempel kan angies:

| | |
|------------------------------------|---------------------|
| Resultat etter skatt | 120 mill. kr. |
| Avsatt til fond | <u>40 mill. kr.</u> |
| Avsatt til etterbetaling melkepris | <u>80 mill. kr.</u> |

Resultat etter skatt ikke melkebasert virksomhet er 40 mill. kr. Er det resultatet av ikke-melkebasert virksomhet som er avsatt til fond ? Hvis ja, intet utbytte.

Beskatning etter de ulike alternativene.

| | Fradrag § 10-50 | Utbytte |
|-----------------------|----------------------------|----------------|
| Skatt TINE BA | 0 % | 28 % |
| Skatt andelseier | Marg. % (47.8 %) | 28 % |
| Trygd / pensjon | Ja | Nei |
| Samlet skatt % | Marg. personskatt | 48,15 % |

Den samlede skattlegging vil antagelig tilnærmet være på samme nivå.

oooOOOOooo

Vi håper våre standpunkt blir lagt til grunn i den videre prosess.

Med vennlig hilsen
TINE BA

Hanne Refsholt

Hanne Refsholt
Konsernsjef

Einar Gjertinsen

Einar Gjertinsen
Skatt og konsernkoordinerende
tjenester

Vedlegg: 1

Kopi: Norsk Landbrukssamvirke.