

Orientering om gjeldende skatte og avgiftsregler for bygdeallmenninger

v/ Tom Erik Lehne

Bakgrunn

Statsautorisert revisor

Tlf 90820648



Revisor siden 1986

Andersens Revisjonsbyrå 1986 - 1988

Coopers & Lybrand 1989 - 1993

Kjelstrup og Wiggen 1993 - 1996

Horwath Revisjon fra 1996-2000

BDO AS fra 2000 til dd

Opppdragsansvarlig revisor for følgende allmenninger

Revisor for følgende allmenninger: Ringsaker, Nes, Veldre

Vang, Stange, Romedal, Løiten, Eidsvoll, Furnes, Bjerke, Nannestad, Gjerdrum, Ullensaker, Holter

I tillegg reviderer BDO følgende allmenninger

- Eina, Strinde og Bøle og Brøttum



Hva er en bygdeallmenning

Almenningslovens 1-1. (bygdeallmenning)

Bygdeallmenning er allmenning hvor eiendomsretten tilligger minst halvparten av de jordbrukseiendommer som fra gammel tid har bruksrett i allmenningen.

Eller: eies av jordbruket i bygda

Kan ikke pantsettes

Og i utgangspunktet ikke selges (bortsett fra hytte- og boligtomter)



Hva er en bygdeallmenning

1. Meldes som annen "forening/lag/innretning i foretaksregisteret



Hva er en bygdeallmenning

Bruksrettsytelser gis innenfor "jordbruksmessige behov"
(etter styrets vurderinger)

I. Rabatter på trelast

Bruksrettsrabatt er differensen mellom omsetningsverdi og det den bruksberettigede skal betale

II. Tilskudd til grøfting


III. Tilskudd til oppføring av driftsbygninger

IV. Våningshus

V. Andre tilskudd



Moms i bygdeallmenningen

- a. Uttak fra egen skog til eget bruk er fritatt for merverdiavgift
- b. Salg av tømmer er avgiftspliktig
- c. Mva på foredling dersom allmenningssagen produserer mindre enn 80% til foredling av virke for de allmenningsberettigedes eget forbruk (foredlingen er satt til 50% av omsetningsverdien)
- d. Ved salg med bruksrettsrabatt skal det regnes mva på omsetningverdien
- e. Hva er allmenningssag
- f. Mva på jakt og fiske
- g. Fordeling av inngående avgift

Side 6



Moms i bygdeallmenningen

- a. Salg av fast eiendom er utenfor avgiftsområdet
- b. Mva på infrastruktur
 - a. Anleggsbidrag
 - b. Overføring av justeringsrett
- c. Fordeling av mva ved kombinert bruk



Beskatning av en bygdeallmenning

Skatteloven 2 -2 Plikt til å svare skatt har følgende selskaper m.v. såfremt de er hjemmehørende i riket:

h.: Innretning eller forening under selvstendig bestyrelse, herunder

- 1. stiftelser
 - 2. døds-, konkurs- og administrasjonsbo
 - 3. allmenningkasser.
-
- Bortsett fra en bestemmelse om skattested er ikke allmenninger nevnt i skatteloven



Beskatning av en bygdeallmenning

Allmenningsbeskatningen er omtalt i NOU 32 1985 Revisjon av almenningslovgivningen

Og i Ot Prop nr 37 1s991/1992



Uttalelse fra Finansdepartementet

Finansdepartementet har i brev av 5. oktober 2005 til et revisjonsbyrå uttalt:

En bygdeallmenning er i utgangspunktet ikke et eget skattesubjekt. Inntekter i allmenningen skal derfor som hovedregel beskattes på den eiendoms- og bruksberettigedes hånd.

Etter skatteloven § 2-2 første ledd bokstav h skal imidlertid allmenningsskassen lignedes som eget subjekt. Med allmenningsskasse forstås de kontante midler som er oppspart i virksomheten ved allmenningens drift. Også avkastningen av disse midlene skal beskattes på allmenningsskassens hånd.



Beskatning av bygdeallmenningen

Altså en todeling:

- Allmenningsskogen/allmenningsgrunnen er ikke eget skattesubjekt(skatteyter)
- Regnes nærmest skattemessig som egen skog.

Uttaket som er bruksrettsrabatter, erstatninger, tilskudd og andre ytelser til de bruksberettigede skattelegges som næringsinntekt

Skattesats: 23 % + trygdeavgift 11,4% + 15,4 % over 962 050 gir marginalt 49,8 %

- Allmenningsretten formuesbeskattes på de bruksberettiges hånd
- Bruksberettigede som ikke driver næring?



Beskatning av en allmenning

Altså en todeling:

- "Kassens midler" beskattes hos allmenningen
- Inntekt av denne virksomheten (allmenningsskassen) beskattes på allmenningens hånd med 23 %.
- Formueskatt på netto skattepliktig formue er 0,15 %
 - Skattepliktig formue er formue som ikke er knyttet til allmenningsskogen/grunn og sagbruksvirksomhet som foredler tømmer fra allmenningsskogen
 - All gjeld er fradragsberettiget
 - Avsatte fond



Hva er allmenningsskassen etter skatteloven

- Allmenningsskassen er overskudd skapt i allmenningsskogen og annen virksomhet og som er satt inn i annen virksomhet enn allmenningsskogen:
 - Bankinnskudd og renter
 - Aksjer -utbytte
 - Investeringer og avkastning av sidevirksomheter (i prinsippet uavhengig av selskapsform) entreprenørvirksomhet, handel, produksjon
 - Fordringer og avkastning av disse
 - Resultat fra innkjøpte skoger
 - Arbeid for andre
 - Foredling av innkjøpt tømmer på allmenningssagbruk (fordelingsproblematikk)
 - Infrastruktur og virksomhet for å kunne selge tomter (allmenningss grunn)



Hvilke inntekter kommer fra allmenningsskogen /-grunnen

- Tømmersalg fra allmenningsskogen
- Festeavgift fra allmenningssgrunn
- inntekter fra foredling av tømmer fra allmenningsskogen
- Jakt og fiske
- Grusforekomster
- Salg av allmenningssgrunn
- Innløsning av festetomter
- Fondsavsetninger (avsatt etter vedtak i allmenningssstyret)



Hva er det som utdeles til bruksretten og beskattes hos bruksretten?

Det er overskudd fra allmenningsskogen som først deles ut

- Beskatning når overskudd fra allmenningsskogen ikke er tilstrekkelig og det deles et ut overskudd som stammer fra allmenningsskassen?
- dobbeltbeskatning (beskatning hos allmenning og hos den bruksberettigede)? eller korreksjon av inntekt



Hva er det som utdeles til bruksretten og beskattes hos bruksretten:

- Ikke dobbeltbeskatning, men uklar rettilstand om fremgangsmåte:
 - UTV 1957: Fradrag i skattepliktig rabatt hos de bruksberettigede
 - Uttalelse fra 1961: utbetaling av midler som er skattelagt (kassens midler) skal ikke skattelegges på nytt på de bruksberettigedes hånd
 - NOU 1985 det overskytende skal trekkes fra i allmenningens skattepliktige inntekter

Siste alternativ er praktisk men fører til marginalt 49,8% hos den bruksberettigede, mens allmenningen "sparer" 23%

Virksomhet drevet i annet selskap:

- Fortsatt "dobbelbeskatning" for virksomhet i aksjeselskap:		
- Resultat		100,00
- Skatt i selskap	<u>23,00</u>	
- Overskudd etter skatt	77,00	
- Skatt på utbytte		<u>17,71</u>
- <u>Netto etter skatt</u>		<u>59,29 skatt 40,71 %</u>

NB! Ikke skatt på uttak fra kommandittselskap og ansvarlig selskap for deltakere som ikke er personlig skatteyttere



Avsetning til fond

Behandlet i Nou 1979:36 (gjengitt i NOU 1985:32 side 199) og i ot prop nr 37





Avsetning til fond

I Nou 79:36 og Nou 85: 32 er det foreslått å utvide adgangen til fondsavsetninger for allmenningene:

Spørsmålet er blitt drøftet med skattemyndighetene som mener at avsetning av salgsinntekt til fordel for allmenningens bruksberettigede må beskattes som almenningenes oppsamlede kontante midler og mener at denne rettstilstanden bør opprettholdes.

En endring krever endring i skatteloven og noen slik endring er ikke kommet.



Avsetning til fond

Fond som tar sikte på å være direkte fordel for de bruksberettigede vil være skattepliktige

Nou 1985:32 side 34 "Finansdepartementet antar at slik avsetning av salgsinntekt til fordel for almenningens bruksberettigede må beskattes som almenningens oppsamlede midler etter skatteloven § 15 B (kassens midler) og mener at denne rettstilstanden bør opprettholdes"



Avsetning til fond

OT prop nr 37 1992/92 slutter seg til dette (side 24):
Det vil derfor som tidligere kunne foretas skattefrie
fondsavsetninger når anvendelsen av fondsmidlene er bundet
tilsvarende det som kreves nå

Avsetninger til fonds med en mer utvidet anvendelse må
påregnes å bli beskattet som oppsamlede kontantmidler, med
unntak av avsetninger av utbetalte
ekspropriasjonerstatninger.



Avsetning til fond

Altså: Nou 1985:32 side 35: Det vil med andre ord som tidligere kunne foretas skattefrie fondsavsetninger når anvendelsen av fondsmidlene er bundet på en måte som svarer til det som nå kreves:

nå = Departementet antar at det vil være tilstrekkelig til å oppnåelse av skattefrihet for en bygdealmennings fond at en begrenser anvendelsen av fondets midler slik at det bare kan brukes til almenningens forbedring se NOU 1985:32 side 199 uttalelse fra 1943!



Avsetning til fond

Videre fra Nou 1985:32 side 198

Ved ekspropriasjon:

Den utbetalte erstatningen anses heller ikke å tilhøre almenningsskassen så lenge den holdes på egen konto (estatningsfond) og nyttes til almenningsforhold



Avsetning til fond

Det er viktig at fondene er i samsvar med bruksreglene

Almenningslovens § 3-12:

“det kan avsettes midler til fond for spesielle formål





Avsetning til fond

Allmenningstyret kan vedta at det avsettes til fond for forbedring av allmenningen (allmenningsskogen)

- Forbedringer =
 - kostnader som kan føres på skogfondskonto
 - Kjøp av skog
 - Men ikke til kjøp av skattepliktig virksomhet
- Avkastningen av fondet skal
 - Tilføres fondet
 - Overføres skogfondskonto



Avsetning til fond

- Avkastningen av fondet
 - Renteberegnes etter den rente man oppnår i bank/plasseringer
 - Dette reduserer skattepliktige renteinntekter fra “kassens” midler
- Det er praksis på at fondet reduserer skattepliktig formue
- Fondet er bundet egenkapital og kan ikke benyttes til bruksrettsytelser.



Avsetning til fond Skattesaken på Hadeland

- Allmenningen har avsatt gevinsten til fond.
- Dette er ikke omtalt i skattenevndas vedtak heller ikke i Tingrettdommen