



# Høgskulen på Vestlandet

## Bacheloroppgave (Regnskap)

ØKB3111

### Predefinert informasjon

<b>Startdato:</b>	19-04-2018 14:54	<b>Termin:</b>	2018 VÅR
<b>Slutt dato:</b>	03-05-2018 14:00	<b>Vurderingsform:</b>	Norsk 6-trinns skala (A-F)
<b>Eksamensform:</b>	Bacheloroppgave - med muntlig presentasjon		
<b>SIS-kode:</b>	203 ØKB3111 1 PRO-1 2018 VÅR		
<b>Intern sensor:</b>	(Anonymisert)		

### Deltaker

**Kandidatnr.:** 2

### Informasjon fra deltaker

**Tittel \*:** Samdrift i melkeproduksjon, med fokus på etablering og fastsetting av skatt

**Tro- og loverklæring \*:** Ja **Inneholder besvarelsen** Nei  
**konfidensiell materiale?:**

**Jeg bekrefter at jeg har** Ja  
**registrert oppgavetittelen**  
**på norsk og engelsk i**  
**StudentWeb og vet at**  
**denne vil stå på**  
**vitnemålet mitt \*:**

### Gruppe

**Gruppenavn:** (Anonymisert)

**Gruppenummer:** 5

**Andre medlemmer i** 11  
**gruppen:**

Jeg godkjenner avtalen om publisering av bacheloroppgaven min \*

Ja

# Samdrift i melkeproduksjon, med fokus på etablering og fastsetting av skatt



*Bilde av driftsbygningene i Sørhuglo Samdrift DA, på Huglo i Stord Kommune.  
Privat bilde, med tillatelse fra eierne av selskapet.*

Bacheloroppgave utført ved

Høgskulen på Vestlandet – studiested Haugesund, økonomi og administrasjon

---

Av: Katrine Almås Hope (2) og Anne Brit Lindås (11)

Dette arbeidet er gjennomført som ledd i bachelorprogrammet i økonomi og administrasjon ved Høgskulen på Vestlandet og er godkjent som sådan. Godkjennelsen innebærer ikke at HVL inntår for metodene som er anvendt, resultatene som er fremkommet og konklusjoner og vurderinger i arbeidet.

---

*Haugesund*

*2018*

*Bacheloroppgavens tittel: Samdrift i melkeproduksjon, med fokus på etablering og fastsetting av skatt.*

*Katrine Almås Hope (2)*

*Anne Brit Lindås (11)*

Navn på veileder:

Arnt David Hope

---

Gradering: *Offentlig*

---

## **Forord**

Denne bacheloroppgaven er vår avsluttende del av bachelorstudiet i økonomi og administrasjon ved Høgskolen på Vestlandet, avdeling Haugesund. Vi er to studenter som valgte spesialisering innen regnskap og det ble da valgt tema innen regnskap og skatt. Det har vært en utfordrende og lærerik prosess.

Vi ønsker å takke Arnstein Tveito ved Norges Bondelag for god hjelp med oppgaven vår, samt vår veileder Arnt David Hope for god veiledning og hjelp gjennom bachelorprosessen.

Haugesund, mai 2018.

## Abstract

Title of the thesis: Joint collaboration in milk production, with focus on establishment and taxation.

Today, one of the most common collaborations in agriculture is joint operation in milk production. The base of this thesis was to explore how a joint collaboration in milk production can be established, and how the taxation for both the company and the participants will be calculated, where the focus will be on how to minimize the tax without risking social rights.

In the theoretical part, we start by explaining a joint collaboration in milk production, and what the participants need to clarify to organize and establish the company. We explain different legal forms to use, demands from the establishment to meet, and how to organize assets. Then we look into how to calculate the tax, with focus on special arrangements in the agriculture sector, and how to share the profit.

The analysis consists of two different cases, which present extremities for how to organize assets in joint collaboration, and how to calculate the tax. Then these cases will be compared to indicate advantages and disadvantages.

Before starting a joint collaboration in milk production, it must be approved by the directorate for agriculture. It is common to establish and organize a joint collaboration as a company with shared responsibility, to fulfil requirements in special arrangements in the agriculture sector, and to minimize risk and responsibility. The participants need to decide whether to rent or to own assets when establishing the company. It is recommended to rent the assets in the beginning, instead of owning, as this will ease the process with a possible exit, as fewer assets need to be valued. How the profit from the joint collaboration is shared, matters in order to calculate the tax and for claiming social rights. To pay the profit as labour remuneration to the participants is a common way to solve this. As this will give them both lower tax and person income, to a limit. The joint collaboration taxes will be calculated on the hand of the participants, and it is important that the participants are able to utilize deductions available.

## Sammendrag

Tittelen på oppgaven vår er: Samdrift i melkeproduksjon, med fokus på etablering og fastsetting av skatt.

En av de vanligste formene for samarbeid i landbruket i dag er, samdrift i melkeproduksjon. Utgangspunktet for oppgaven vår ble da å se på hvordan en samdrift kan etableres, samt å se hvordan skatten fastsettes i selskapet og for bøndene med fokus på å minimere skattebelastning uten å miste sosiale rettigheter.

Teoridelen i oppgaven starter med å se på hva en samdrift i melkeproduksjon er, og hva bøndene må gjøre og ta stilling til for å etablere selskapet. Vi er da innom krav ved etablering, selskapsformer og organisering av eiendeler. Videre ser man hvordan samdriften og bøndene fastsetter skatten, hvor vi også er innom særordninger i landbruket og hvordan overskuddet i samdriften utbetales til bøndene.

I analysedelen er det en gjennomgang av to case som fremstiller to ytterpunkter for hvordan en samdrift kan organisere eiendeler og hvordan fastsetting av skatt gjennomføres. Casene blir så vurdert for å se på fordeler og ulemper.

For å kunne starte en samdrift, må det først søkes til Landbruksdirektoratet, for å få godkjenning. Det er i praksis vanlig å etablere en samdrift som et ansvarlig selskap med delt ansvar, for å oppfylle krav til særordninger innen landbruket, samt for å minimere ansvar og risiko. Om samdrifter skal eie eller leie driftsmidler må bøndene bestemme etter hva som er best for dem, men det er anbefalt å eie minst mulig i starten for å kunne prøve ut samarbeidet, samt at det er mindre å verdsette ved en eventuell avvikling. Hvordan overskudd fra samdriften deles ut til bøndene, vil ha en betydning for skattekostnaden, og for rettigheter til trygde- og pensjonsordninger. Å få overskudd utbetalt som arbeidsgodtgjørelse er en vanlig måte å løse dette på, da dette gir både personinntekt og lavere skattekostnad enn ved utdeling frem til en beløpsgrense. Det er bøndene som skattlegges for samdriftens overskudd, og ved fastsettelse av inntekt er det viktig at bøndene får utnyttet de fradragene de har krav på.

## Innholdsfortegnelse

<b>Forord</b> .....	<b>i</b>
<b>Abstract</b> .....	<b>ii</b>
<b>Sammendrag</b> .....	<b>iii</b>
<b>1. Innledning</b> .....	<b>1</b>
1.1. Bakgrunn for valg av tema .....	1
1.2. Presentasjon av problemstilling .....	1
1.3. Avgrensning av oppgaven .....	2
1.4. Oppbygging av oppgaven .....	2
<b>2. Metode</b> .....	<b>3</b>
2.1. Forskningsprosessen .....	3
2.2. Forberedelser .....	3
2.3. Datainnsamling .....	3
2.4. Dataanalyse .....	4
2.5. Rapportering .....	6
2.6. Vurdering av metode .....	6
<b>3. Teori</b> .....	<b>7</b>
3.1. Samdrift .....	7
3.2. Historikk .....	7
3.3. Årsaker for valg av samdrift fremfor egendrift .....	8
3.4. Krav ved etablering .....	9
3.5. Organisering av en samdrift .....	10
3.5.1. Aktive og passive deltaker .....	11
3.6. Valg av selskapsform .....	11
3.6.1. Ansvarlig selskap (ANS) .....	11
3.6.2. Ansvarlig selskap med delt ansvar (DA) .....	12
3.6.3. Aksjeselskap .....	13
3.6.4. Hvilken selskapsform kan man anbefale ved opprettelse av en samdrift? .....	14
3.7. Organisering av eiendeler .....	14
3.7.1. Driftsbygning .....	15
3.7.2. Bygge nytt driftsbygg .....	15
3.7.3. Ombygging av eksisterende bygg .....	16
3.7.4. Driftsløsøre .....	16
3.8. Fastsetting av inntektsskatter .....	17
3.8.1. Alminnelig inntekt .....	17
3.8.2. Personinntekt .....	17
3.8.3. Marginalskatt .....	19
3.9. Skattlegging av deltakere .....	19
3.9.1. Deltakermodellen .....	19
3.9.2. Overskudd fra samdrift .....	21
3.9.3. Samordning av personinntekt .....	22
3.9.4. Skatt for deltakere i samdrift .....	22



<b>3.10. Tilskuddsordninger i jordbruket .....</b>	<b>23</b>
3.10.1. Produksjonstilskudd .....	23
3.10.2. Avløsertilskudd ved sykdom og fødsel.....	24
<b>3.11. Fradrag i alminnelig inntekt .....</b>	<b>25</b>
3.11.1. Jordbruksfradrag.....	25
3.11.2. Grunnlag for jordbruksfradrag .....	26
3.11.3. Utnyttelse av jordbruksfradraget .....	27
3.11.4. Avskrivning.....	28
3.11.5. Saldoavskrivning.....	29
<b>4. Analyse .....</b>	<b>30</b>
<b>4.1. Intervju .....</b>	<b>30</b>
<b>4.2. Innledning til case .....</b>	<b>32</b>
<b>4.3. Case 1: Samdriften leier driftsmidler .....</b>	<b>33</b>
4.3.1. Beregning av selskapets overskudd (alminnelig inntekt) .....	34
4.3.2. Inntekt fra egen virksomhet .....	35
4.3.3. Beregning av jordbruksfradrag .....	35
4.3.4. Deltakernes personinntekt og alminnelig inntekt .....	36
4.3.5. Fastsetting av skatt for deltakerne .....	36
<b>4.4. Utdeling av overskudd vs. utbetaling av arbeidsgodtgjørelse .....</b>	<b>38</b>
<b>4.5. Case 2: Samdriften eier driftsmidler.....</b>	<b>39</b>
4.5.1. Beregning av selskapets overskudd (alminnelig inntekt) .....	40
4.5.2. Beregning av jordbruksfradrag .....	41
4.5.3. Deltakernes personinntekt og alminnelig inntekt .....	41
4.5.4. Fastsetting av skatt for deltakerne .....	42
<b>4.6. Vurdering av casene .....</b>	<b>43</b>
<b>5. Konklusjon .....</b>	<b>44</b>
<b>5.1. Oppsummering.....</b>	<b>44</b>
<b>5.2. Avsluttende refleksjoner og forslag til videre forskning.....</b>	<b>45</b>
<b>Kilder.....</b>	<b>47</b>
<b>Vedlegg 1 Intervjuguide .....</b>	<b>52</b>

# 1. Innledning

I dette kapittelet går vi gjennom bakgrunn for valg av tema, hvilken problemstilling vi kom frem til, samt hvilke avgrensninger vi har tatt. Til slutt gis det en kort innføring om hvordan oppgaven er bygd opp etter kapitler.

## 1.1. Bakgrunn for valg av tema

Som oppvokst på gård, og med bakgrunn og interesse innen landbruk, bestemte vi oss for å finne et tema innen landbruket. Det har gjennom historien vært vanlig for bønder å samarbeide innen jordbruksproduksjon. I dag er en av de vanligste formene for samarbeid i landbruket, samdrift i melkeproduksjon på ku, derfor bestemte vi oss for å studere dette temaet nærmere. Hva som kjennetegner en slik samdrift er at flere bønder går sammen om melkeproduksjonen gjennom levering fra et felles fjøs. Det å være bonde med egen melkeproduksjon kan være krevende både økonomisk, arbeidsmessig og helsemessig, og da kan denne samarbeidsformen være et godt alternativ.

Vi ønsket å lære mer om hvordan man kan etablere og organisere en samdrift, men også hvordan man kan fastsette skatt for selskapet og for gårdsbøndene. Innen landbruk finnes det enkelte lovbestemmelser som bare gjelder for jordbruksvirksomheter og eierne, som for eksempel produksjonstilskudd, jordbruksfradrag og høyere maksimal avskrivningssats for husdyrbygg, som påvirker skattebelastningen. Vi ønsket å utforske hvordan lovbestemmelser påvirker skattefastsettingen for selskapet og samdriftsdeltakerne og vi ville se om det finnes muligheter for lovlig skatteplanlegging for å minimere skatt.

## 1.2. Presentasjon av problemstilling

Som nevnt kan samdrift i melkeproduksjon være en god alternativ driftsform for bønder med egenbruk som fremdeles ønsker å drive med det de liker, men som gjerne vil endre på ansvaret man har ved å drive en produksjon, eksempelvis økonomisk og arbeidsmessig. Ved etablering av en samdrift er det andre regler og fremgangsmåter bøndene må ta hensyn til, både før og etter oppstart, som ved organisering og skattlegging. Vi valgte således å ha en todelt problemstilling, som lyder slik:

*Hvordan kan en samdrift etableres? Og hvordan fastsettes skatten for selskapet og deltakerne med fokus på å minimere skattekostnaden uten at det går ut over andre sosiale rettigheter?*

### **1.3. Avgrensning av oppgaven**

I forskningsprosessen har vi valgt å avgrense oppgaven ved å se bort fra fastsetting av skatt på formue og uten å gå inn i frivillig merverdiavgiftsregistrering ved utleie av bygg, siden dette vil bli for omfattende. I tillegg har vi valgt å fokusere på at deltakerne i samdriften er personlige skatteyttere og ikke foretak, dette kommer av at Landbruksdirektoratet informerte oss om at det er i hovedsak personer og ikke foretak som etablerer fellesdrift. Vi har videre valgt å se bort fra selskapsformer som kommandittselskap og indreselskap, siden dette er lite relevant for vår problemstilling. Når det gjelder fradrag har vi fokusert på fradrag knyttet til landbrukssektoren, og ikke gått nærmere inn på andre særfradrag, siden dette er lite relevant for oppgaven.

### **1.4. Oppbygging av oppgaven**

Oppgaven starter med en innledning, hvor vi presenterer problemstilling og hvilke avgrensninger vi har gjort for å kunne besvare denne. I neste kapittel gjennomgår vi hvilken metode vi valgte å ta i bruk i forskningen, og hvorfor vi valgte denne fremgangsmåten. Deretter gjennomgår vi relevant teori rundt etablering av en samdrift i melkeproduksjon, samt skattereglene for selskapet og samdriften. I analysen tar vi i bruk innhentet informasjon til å gjennomføre metoden, hvor vi til slutt ser på hvilke resultater vi kom frem til. Avslutningsvis har vi en konklusjonsdel som oppsummerer det vi har gått gjennom, samt svarer på problemstillingen.

## 2. Metode

I dette kapitlet forklares det hvordan vi har gått frem i forskningsprosessen, ved valg av metode, innsamling av data og hvordan dataene analyseres og tolkes.

### 2.1. Forskningsprosessen

Samfunnsvitenskap tar utgangspunkt i å systematisk forske på ulike emner i samfunnet, både enkeltmennesket, grupper og samfunnet som helhet, og forskningsprosessen vil basere seg på kunnskaper, teorier og metoder som utnyttes og utvikles i forskningsarbeidet (Grønmo, 2016, s. 18). Vitenskapelige metoder gir oss systematiske og planmessige fremgangsmåter for hvordan man bør gjennomføre forskningsarbeidet, som vil si hvordan man fremhenter informasjon, analyserer og utvikler teorier basert på tolkning av informasjonen, for å sikre seg at forskningsprosessen er utarbeidet i henhold til vitenskapelig kvalitet og relevans innen fagområdet (Grønmo, 2016, s. 41).

Forskningsprosessen deles ofte inn i 4 faser (Johannessen, Christoffersen & Tufte, 2011, s. 36):

- Forberedelser
- Datainnsamling
- Dataanalyser
- Rapportering

### 2.2. Forberedelser

Vi startet forskningsprosessen ved å velge å se på aktuelle temaer og bestemme oss for et tema som vi ville undersøke mer. Etter å ha satt oss inn i temaet kunne vi videre begrense det til en konkret problemstilling for å gjøre formålet og gjennomføringen av undersøkelsen mer tydelig og relevant.

### 2.3. Datainnsamling

For at forskningsprosessen skulle gjøres på en systematisk måte ble det tatt stilling til to vanlige tilnærminger ved gjennomføring av metoden, som er kvalitative- og kvantitative metoder, eller en kombinasjon av metodene (Johannessen, Christoffersen & Tufte, 2011, s.

35). Kvalitativ metode er basert på innhenting og analysing av tekst, hvor man gjerne går mer inn i dybden innen fagområdet. Kvantitativ metode baserer seg på innhenting av tall eller andre mengdetemer, som brukes til å analysere omfang og samvariasjoner mellom fenomener (Jacobsen, 2015, s. 141).

Selv om vår analyse inneholder både tekst og tall er det tatt utgangspunkt i kvalitativ metode, dette kommer av at besvarelse av problemstilling tar utgangspunkt i å analysere og tolke norsk lovgivning. Vi valgte deretter å ta i bruk casestudie for å vise fiktive eksempler basert på lovgivningen. Videre valgte vi å gjennomføre et kvalitativt intervju for å besvare enkelte spørsmål som utarbeidet seg i tilknytning til analysen.

Etter valg av metode tok vi i bruk to fremgangsmåter ved innsamling av informasjon til å besvare problemstilling. Vi har innhentet både primær- og sekundærdata til vår dataanalyse. Primærdata er informasjon hentet direkte fra kilden, gjerne fra en eller flere personer, mens sekundærdata vil si allerede eksisterende opplysninger hentet fra andre (Jacobsen, 2015, s.139-140).

I denne oppgaven er det hovedsakelig innhentet sekundærdata fra tidligere skrevne rapporter, dokumenter og lovverk fra pålitelige kilder som Lovdata, Skatteetaten og Bondelagets Servicekontor, hvor informasjonen måtte være relevant for vår problemstilling. Videre har vi samlet inn primærdata ved å gjennomføre et intervju med Arnstein Tveito, avdelingssjef innen regnskap og juridisk service i Norges Bondelag. I tillegg var vi i kontakt med Landbruksdirektoratet for å innhente informasjon vedrørende krav og vilkår ved etablering av en samdrift i melkeproduksjon.

## 2.4. Dataanalyse

Vår oppgave bygger på kvalitative metoder, hvor hovedfokus var å innhente informasjon som tas i bruk i casestudier, i tillegg utføres det et kvalitativt intervju for å besvare enkelte spørsmål knyttet til casestudiene.

Et casestudie kan defineres som en intensiv og detaljert studie av en analyseenhet eller noen få analyseenheter som sammenlignes, og en analyseenhet kan beskrives som den sosiale enheten eller det elementet i samfunnet som en studie tar utgangspunkt i (Grønmo, 2016, s.

433-434). Casestudier kan være basert på kvalitative tilnærminger, men de kan også kombinere kvalitative og kvantitative tilnærminger (Grønmo, 2016, s. 105).

Intervju brukes gjerne for å samle inn data innen kvalitative metoder. Et intervju kan utføres på ulike måter, den mest tradisjonelle formen for intervju er ansikt-til-ansikt, men det er blitt mer vanlig å også ta i bruk nye intervjuformer som, intervju via telefon, e-post eller internett (Jacobsen, 2015, s. 146). E-postintervju er en intervjuform som er asynkront, som vil si at ved utsending av spørsmål og tilbakesending av svar kan det oppstå et betydelig opphold i tid, mens de tre andre formene som nevnes er synkrone, siden spørsmål og svar vil oppstå relativt tett på hverandre (Jacobsen, 2015, s. 147).

Vi valgte å lage to relativt like case for å fremstille eksempler for hvordan en samdrift kan etableres, og hvilke løsninger og påvirkningsmuligheter deltakerne har ved fastsetting av skatt basert på etablering og lovlig skatteplanlegging. Det som skiller casene er hvordan samdriften påvirkes ved valget mellom å eie og leie driftsmidler og vi har sett på hvordan overskuddet i selskapet kan deles ut. Casene er fiktive, men tallene er basert på gjennomsnittstall fra rapport om inntektsutviklingen for Haugalandsjordbruket 2016 fra Tveit Regnskap AS og tall fra håndbok for samdriften 2017 av Bondelagets Servicekontor AS. Det er tatt utgangspunkt i skattesatser og grenseverdier for 2017 i vår oppgave. I casene møter man tre nabobønder som har valgt å starte samdrift i melkeproduksjon sammen, og bøndene omtales for deltaker A, B og C.

I tillegg til casestudier har vi utført et intervju for å besvare enkelte spørsmål i tilknytning til casestudiene. Intervjuet ble utformet i en intervjuguide, og gjennomført via e-post, for vi ønsket at informanten skulle få mulighet til å besvare utfyllende uten et betydelig tidspress, men også fordi denne fremgangsmetoden passet best for oss som gruppe. Det ble etablert kontakt via telefon mellom informant og gruppedeltaker før utsending av intervju, og det ble gitt opplysninger for å kunne ta rask kontakt dersom det skulle være noen spørsmål angående intervjuet. Dette ble gjort for å etablere en personlig kommunikasjon med informant. Vi valgte å kontakte Norges Bondelag, siden de er en av de største næringsorganisasjoner innen landbruket. De innehar faglig kompetanse for landbruksrelaterte spørsmål innen regnskap, skatt og juridisk bistand, og er en samarbeidspartner for regnskapskontorer (Norges Bondelag, u.å.).

Ved utarbeidelse av teorien manglet det informasjon om krav og vilkår ved etablering av en samdrift i melkeproduksjon på ku, det ble dermed besluttet å ta kontakt med Landbruksdirektoratet for avklaring. På nettsidene til Landbruksdirektoratet blir det opplyst om at en må ta kontakt på e-post eller telefon for å få informasjon om krav og vilkår. Vi valgte å kontakte dem på e-post, da vi mente det ville gi oss mer utfyllende informasjon, siden informanten ville få bedre tid til å gi tilbakemelding.

## **2.5. Rapportering**

Videre i denne bacheloroppgaven vil man finne resultater som er utarbeidet fra denne forskningen.

## **2.6. Vurdering av metode**

Ved å lage egne case, kan vi ha fått et bredere syn på temaet og mulighetene, og således ikke blitt avgrenset på samme måte som vi kunne blitt ved å studere en reell samdrift. Svakheten ved dette er at vi ikke har fått sett hva som blir gjennomført i praksis, og om anbefalingene fra aktørene faktisk følges.

Hvordan vi valgte å utføre intervju med Bondelagets Servicekontor ved bruk av e-post, har styrken i at intervjuobjektet fikk tid til å svare utfyllende og mer gjennomtenkt på spørsmålene. På den annen side gjør dette at vi ikke får samme mulighet til raske oppfølgingsspørsmål og avklaringer underveis, som vi ville hatt med intervju per telefon eller ansikt til ansikt.

### 3. Teori

I dette kapitlet vil det bli forklart hva en samdrift er, litt om historikken bak og ulike måter å organisere den på. Videre vil det bli redegjort for skattlegging og utregning av skatt, samt tilskudds- og fradragsordninger innen landbruket.

#### 3.1. Samdrift

En samdrift i landbruket er et selskap etablert av to eller flere bønder, som bruker egne og gårdens ressurser for å samarbeide om hele eller deler av jordbruksproduksjonen på gårdsbrukene (Almås, Flø, Holm, Stræte & Vik, 2007, s.9). Samdrift blir også gjerne omtalt som fellesbruk, fellesdrift og fellesfjøs. Samdriften skal begrenses til en tidsperiode og det er muligheter for oppløsning, generasjonsskifte og endringer i deltakernes eierandeler i selskapet underveis i denne tidsperioden. Deltakerne som vil inngå samarbeid må søke til Landbruksdirektoratet og få godkjent søknaden før en eventuell etablering tar sted. Samdrift i melkeproduksjon er en av de mest vanlige driftssamarbeidene innen samdrift i jordbruket (Klepp Rekneskapslag SA, 2015a). Bønder som driver fellesbruk innen melkeproduksjon har slått sammen sine melkekvoter og levere melk i fra felles driftsbygning på helårsbasis. Det er ulike måter å organisere en samdrift på og det finnes ulike løsninger ved eierforhold av eiendeler som driftsbygning, driftsløsøre, dyr og lignende som enten kan leies inn eller eies av samdriften.

#### 3.2. Historikk

Ulike former for samarbeid innen landbruk har vært vanlig opp gjennom årene. Etter krigen ble de første fellesdrifter etablert, og de ble ofte organisert som rene fellesfjøs med leid røkter og uten aktiv deltakelse fra eierne (Landbruksdepartementet, 2005, s. 6). Samdrifter som vi kjenner til i dag ble først etablert på midten av 1970-tallet. I fra 1990-tallet økte antall samdrifter kraftig frem til toppunktet i år 2008 med 2068 samdrifter på landsbasis (Landbruksdirektoratet, 2008). I 1989 ble det innført aktivitetskrav for deltakerne i samdrifter, slik at bøndene måtte delta aktivt i driften. Fra 1990-tallet og frem til 2004 fikk samdrifter ekstra driftstillegg, men dette ble fjernet sammen med aktivitetskravet i 2004 (Bondelagets Servicekontor, 2017, s. 39). Fra 2009 har det vært nedgang i antall samdrifter og det er lett å anta at innføring av kvoteleie fra 1. mars 2009 hadde en stor påvirkning (Landbruks- og matdepartementet, 2018, s. 16 og 19). Samdrifter fikk ikke inngå i leieordningen av



melkekvote, kun enkeltbruk fikk ta i bruk ordningen. Det ble heller anbefalt, siden kvotetaket for enkeltbruk var på 400 000 liter melk, at samdrifter som fant det hensiktsmessig, kunne løse opp samdriften og heller inngå et leieforhold (Statens Landbruksforvaltning, 2008, punkt 3.1). Likestilling mellom samdrifter og andre melkeproduksjonsforetak ble først innført fra 1. januar 2015 (Landbruksdirektoratet, 2016). Da ble særreglene for fellesforetak i melkeproduksjon opphevet, jf. Forskrift om kvoteordningen for melk § 5. Alle melkeproduksjonsforetak, både enkeltbruk og samdrift, har felles kvotetak på 900 000 liter kumelk etter likestillingen. Samdrifter fikk fra 1. januar 2015 også ta del i leieordningen av melkekvoter, slik at samdrifter kan både leie inn og ut melkekvoter. Likestillingen mellom samdrifter og andre melkeproduksjonsforetak fører til at det ikke skal være fordeler eller ulemper ved valg av organiseringsform innen landbruket, da vil ulik organisering innen landbruket skje av andre årsaker. I 2017 var antall samdrifter på 878 (Landbruksdirektoratet, 2017).

### **3.3. Årsaker for valg av samdrift fremfor egendrift**

Det kan være flere årsaker til at bønder velger å stifte en samdrift, men det er noen faktorer som ofte er avgjørende. Noen bønder tenker mer på det økonomiske perspektivet ved etablering av en samdrift mens andre tenker mer på velferd og trivsel. Når det kommer til økonomiske motivasjonsfaktorer ved etablering av en samdrift omfatter dette ofte (Klepp Rekneskapslag SA, 2015a):

- Bedre utnyttelse av driftsapparatet (stordriftsfordeler)
- Mer rasjonell drift (bruksrasjonalisering)
- Redusert risiko ved investering

Andre veldferds- og trivselsmotivasjonsfaktorer ved etablering av en samdrift omfatter ofte (Almås et al., 2007, s. 170):

- Mer organisert ferie og fritid
- Større sikkerhet ved sykdom
- Redusert arbeidspress
- Bedre arbeidsmiljø

Det vil være ulikt for bønder hva som er avgjørende faktorer for dem, og det kommer av hva hver enkelt synes er viktig for dem.

### 3.4. Krav ved etablering

For å finne informasjon om det å etablere en samdrift, tok vi kontakt med Landbruksdirektoratet via e-post. Vi valgte å sende en e-post for å få korrekt informasjon, siden dette var informasjon som var vanskelig å finne tilgjengelig. Det vi mottok av svar er omskrevet og forklart i teksten nedenfor.

Fra 1. januar 2015 ble særreglene for samdrifter opphevet jf. Forskrift om kvoteordningen for melk § 5. Dette vil si at det er ingen fastsatte krav eller vilkår i Forskriften om kvoteordningen for melk ved det å etablere en samdrift, men eiere av grunnkvoter har fremdeles mulighet til å etablere fellesforetak i melkeproduksjon. Det er krav om at det kun er eiere eller forpakter av landbrukseiendom med grunnkvote som kan etablere en samdrift, og dette gjøres med å stifte og registrere et selskap i Enhetsregisteret. Videre må det fylles ut en søknad om felles melkeproduksjon (skjema LDIR-800) og en søknad om innmelding av grunnkvote i foretak (skjema LDIR-811), skjemaene finner man på Landbruksdirektoratet (u.å.). Begge søknadene må sendes til Landbruksdirektoratet innen 1. oktober for at dette skal få virkning fra 1. januar påfølgende år. Det er i hovedsak personer som eier landbrukseiendommer med kvote og ikke foretak, som etablerer et fellesforetak.

Det er et leveransevilkår som må være oppfylt før man kan flytte en grunnkvote til et annet selskap. Dersom en landbrukseiendom med grunnkvote har hatt opphold i melkeproduksjonen fra før 1. januar 2011, må produksjonen på denne kvoten gjenopptas på den eiendommen kvoten tilhører i minimum to år før produksjonen kan flyttes til en annen landbrukseiendom, jf. Forskrift om kvoteordningen for melk § 14. Dette vil si at dersom melkeleveransene opphørte før 1. januar 2011 må produksjonen starte opp igjen på eiendommen før kvoten kan flyttes til en annen eiendom, og dette gjelder dersom man skal selge en grunnkvote eller delta med grunnkvote i et fellesforetak som driver melkeproduksjon på en annen eiendom.

Det var flere krav som ble opphevet den 1. januar 2015, da det ble innført likestillingen av alle melkeproduksjonsforetak. Etter likestillingen ble kravet om maksbegrensning på fem deltakere i samdriften fjernet, sammen med kravet om avstandsgrensen mellom deltakernes gårdsbruk til samdriftens driftssenter på 17 km (Landbruksdirektoratet, 2016). Kravene om kvotetak for samdrifter på maksimalt 750 000 liter og kvotetak for enkeltbruk på 400 000 liter, ble også fjernet, og alle melkeproduksjonsforetak fikk felles kvotetak på maksimalt 900 000 liter (Landbruksdirektoratet, 2016). Tidligere startet kvoteåret 1. mars, men er nå

endret til at kvoteåret starter 1. januar, jf. Forskrift for kvoteordningen for melk § 4, andre ledd.

### 3.5. Organisering av en samdrift

En samdrift kan organiseres på tre ulike måter (Klepp Rekneskapslag SA, 2015a):

- *som et driftsselskap*
- *som et eiendomsselskap*
- *som et kombinert drifts- og eiendomsselskap*

En samdrift kan organiseres som et rent driftsselskap som tar seg av produksjon og drift, og driftsmidler vil som oftest leies inn fra deltakerne. Det er utfordringer angående eierforhold og verdsetting av eiendeler ved etablering og oppløsning av en samdrift og ved å organisere selskapet som et rent driftsselskap er dette den enkleste løsningen om enn tar stilling til disse utfordringene (Klepp Rekneskapslag SA, 2015a). Dersom to eller flere deltakere i samdriften skal eie en bygning sammen og eierforholdene ikke vil være lik som eierandelen i samdriften, kan det være aktuelt å stifte et eget eiendomsselskap som eier kapitalkrevende eiendeler, som her vil typisk være driftsbygg med tilhørende teknisk utstyr (Klepp Rekneskapslag SA, 2015a).

Det kan være hensiktsmessig at samdriften eier minst mulig i oppstartsfasen og at samdriften ved senere behov for utskiftninger, endringer og eventuell utvidelse av driftsanlegget kjøper driftsmidler (Bondelagets Servicekontor, 2017, s. 13). Samdrifter med høye balanseførte verdier på eiendelene vil ofte komplisere en eventuell oppløsning av samdriften. Det vil være flere problemstillinger som deltakerne må ta stilling til som for eksempel (Klepp Rekneskapslag SA, 2015a):

- Hvilke merverdier har samdriften?
- Hvordan skal merverdiene vurderes?
- Hvem skal overta eiendelene ved opphør?

Klepp Rekneskapslag SA (2015a) anbefaler som oftest at samdrifter organiseres mest mulig som driftsselskap. Bondelagets Servicekontor AS (2017, s. 13) anbefaler at landbrukseiendommene til deltakerne holdes utenfor felles selskaper så godt det lar seg gjøres og heller leies ut til driftsselskapet og det anbefales også at det gjerne er hensiktsmessig at samdriften eier minst mulig i startfasen.

### 3.5.1. Aktive og passive deltaker

Det kan både være aktive og passive deltakere i en samdrift. En aktiv deltaker i en samdrift, vil være en deltaker som er aktiv i den daglige driften, og deltar i arbeidet. Mens en passiv deltaker ikke vil være aktiv i det daglige arbeidet. En passiv deltaker i melkesamdrifter er vanligvis en som kun leier ut sin melkekvote til samdriften, og ikke deltar aktivt i de daglige gjøremål (Bondelagets Servicekontor AS, 2017, s 11).

## 3.6. Valg av selskapsform

Hvilken selskapsform samdriften velges å etableres i vil ha både skattemessige og regnskapsmessige konsekvenser. De selskapsformene vi ser på er ansvarlig selskap både med solidarisk og delt ansvar, samt aksjeselskap.

### 3.6.1. Ansvarlig selskap (ANS)

Et ansvarlig selskap er et selskap som er stiftet av to eller flere deltakere hvor hver deltaker har et ubegrenset, personlig ansvar for selskapets forpliktelser og gjeld, jf. Selskapsloven § 1-2, første ledd, bokstav b. I et ansvarlig selskap er det deltakerne som skattlegges for selskapets overskudd og formue, siden selskapet i seg selv ikke er et eget skattesubjekt, jf. Skatteloven § 2-2, andre ledd, bokstav a. Det er ingen krav om innskudd ved oppstart annet enn det som avtales i selskapsavtalen mellom deltakerne, jf. Selskapsloven § 2-6. Hver enkelt deltaker har fullt ansvar for selskapets forpliktelser, og en av selskapets kreditorer kan kreve et oppgjør fra hvilken som helst deltaker dersom selskapet ikke innfrir forpliktelsene sine, jf. Selskapsloven § 2-4, første og andre ledd. Deltakere som har innfridd selskapets forpliktelser ved bruk av sin personlige økonomi kan søke om tilbakebetaling hos selskapet, eventuelt må deltakeren søke om tilbakebetaling fra de andre deltakerne i selskapet dersom virksomheten ikke har midler til å betale, dette kalles å søke regress, jf. Skatteloven § 2-5, første og andre ledd.

På grunn av det solidariske ansvaret for selskapets forpliktelser i et ansvarlig selskap, må deltakerne vurdere hver deltaker sin personlig økonomiske situasjon før en etablering, for skulle driften gå med underskudd eller blir slått konkurs i senere tid kan dette sterkt påvirke en deltakers personlige økonomi. Dette kan gjerne være hovedårsaken til at mange velger å unngå etablering av samdriften i et ansvarlig selskap med solidarisk ansvar og velger heller å etablere samdriften i et ansvarlig selskap med delt ansvar.

### 3.6.2. Ansvarlig selskap med delt ansvar (DA)

Ansvarlig selskap med delt ansvar vil si at deltakerne kan begrense sin ansvarsforpliktelse av selskapets gjeld opp til en prosentandel. Hovedregelen er at alle deltakere er ansvarlig for hele selskapets gjeldsforpliktelser, jf. Selskapsloven § 2-4, første ledd. Som gjør at kreditorer kan kreve oppgjør for selskapets forpliktelser fra deltakerne, jf. Selskapsloven § 2-4, andre ledd. Men i et selskap med delt ansvar kan man avvike fra hovedregelen, dette gjøres ved at deltakerne avtaler en annen ansvarsform i selskapsavtalen, som må registreres i Foretaksregisteret for å få virkning, jf. Selskapsloven § 2-4, tredje ledd. Det er ofte vanlig å avtale i selskapsavtalen at deltakerne sin prosentandel av selskapsgjelden er lik deltakernes eierandel i selskapet (Bondelagets Servicekontor AS, 2017, s. 28). Da vil deltakerne bare være ansvarlig for sin eierandel av selskapets gjeld, selv om andre deltakere ikke kan gjøre opp for sin del av gjelden. For utenom ansvarsbegrensningen er det like regler for ansvarlige selskaper med solidarisk ansvar som for ansvarlig selskap med delt ansvar.

Å etablere samdriften i et selskap med delt ansvar, er en god måte for deltakerne til å kunne begrense litt av ansvarsrisikoen, men samtidig ha mulighet til å kreve jordbruksfradrag, avløsertilskudd og tidligpensjon (Bondelagets Servicekontor AS, 2017, s. 38, 39 og 29). I tillegg vil det ikke være arbeidsgiveravgift på verken arbeidsgodtgjørelse og utdeling, siden deltakerne ikke er ansatt, jf. Folketrygdloven § 23-2, andre ledd. Å etablere samdriften i et ansvarlig selskap med delt ansvar er anbefalt av Bondelagets Servicekontor AS (2017, s. 28) og Klepp Rekneskapslag SA (2015a) når bønder skal drive produksjonssamarbeid innen landbruk.

Et ansvarlig selskap med solidarisk ansvar og med delt ansvar er bokføringspliktig, og må dokumentere inntekter og kostnader i henhold til bokføringslovverket, siden dette er grunnlaget for å levere næringsoppgaven, jf. Bokføringsloven § 2. Selskapet blir først regnskapspliktig når det har mer enn 5 deltakere og mer enn 5 årsverk i ansatte, samt at salgsinntekter passerer 5 millioner, jf. Regnskapsloven § 1-2. Ved regnskapsplikt skal det leveres årsregnskap etter regnskapsloven til regnskapsregisteret. Dersom selskapet har inntekter som passerer kr 50 000 i løpet av det siste året (12 månedsperiode), vil det være pliktig til registrering i merverdiavgiftsregisteret og levere skattemelding for merverdiavgift, jf. Merverdiavgiftsloven § 2-1, første ledd. Dette gjør at selskapet kan få fradrag for merverdiavgift ved kjøp av varer og tjenester, men også er pliktig til å beregne merverdiavgift ved levering og fakturering av varer/tjenester (Brønnøysundregistrene 2018a).

### **Oppretting av et ansvarlig selskap med delt ansvar**

Ved opprettelse av selskapet må det lages en datert skriftlig selskapsavtale som skal undertegnes av alle deltakerne foruten stille deltakere, jf. Selskapsloven § 2-3, første ledd. I denne avtalen må det fremkomme hvor driftssenteret er lokalisert og hvilket navn som er valgt på selskapet, samt hva formålet med driften er. I tillegg må det være oppgitt hvem deltakerne er og deres adresse, og om de har innskutt kapital/driftsmidler i selskapet. Det skal også være oppgitt deltakernes eierandeler i selskapet. Dette er i henhold til minimumskravene i selskapsloven § 2-3, men det kan legges til flere forhold i selskapsavtalen dersom deltakerne ønsker det. Å registrere et ansvarlig selskap gjøres i dag elektronisk ved å sende påkrevde skjemaer til Brønnøysundregisteret (Brønnøysundregistrene, 2018c).

### **3.6.3. Aksjeselskap**

Et aksjeselskap er et selskap med ansvarsbegrensning, det vil si at aksjeeierne ikke har personlig ansvar for selskapets forpliktelser og gjeld, jf. Aksjeloven § 1-1, andre ledd og § 1-2, første ledd. Ved stiftelse av et aksjeselskap må det settes inn aksjeinnskudd på minimum kr 30 000, og aksjekapitalen er fordelt på en eller flere aksjer som eierne får rettighetene til når de betaler aksjens pålydende, jf. Aksjeloven § 3-1, første og andre ledd. En eventuell konkurs vil ikke påvirke aksjeeiernes private økonomi, men vil bare påvirke selskapets eiendeler og kapital, så lenge eierne ikke har stilt ytterligere sikkerhet ved lån (Brønnøysundregistrene, 2018b). Det er mange formelle krav som må gjennomføres for å kunne oppløse et aksjeselskap, kravene er beskrevet i Skatteloven kapittel 16, oppløsning og avvikling.

Et aksjeselskap er et eget skattesubjekt, som vil si at det er selskapet som svarer til skatten, jf. Skatteloven § 2-2, første ledd, bokstav a. Aksjonærer beskattes for utbetaling av aksjeutbytte, jf. Skatteloven § 5-20, første ledd, bokstav b. Aksjeselskaper er regnskapspliktig etter Regnskapsloven § 1-2, første ledd, og er pålagt til å utarbeide årsregnskap og årsberetning i samsvar med lovverket. Det er ulike krav til store og små foretak ved utføring av årsregnskap og årsberetning i Regnskapsloven. Aksjeselskap er også bokføringspliktig etter Bokføringsloven § 2, første ledd, som vil si at selskapet har plikt til bokføring, spesifisering, dokumentasjon og oppbevaring av regnskapsopplysninger (Skatteetaten, 2018, s. 931).

Skal samdriften etableres i et aksjeselskap må det som nevnt settes inn en aksjekapital på kr 30 000, men her vil ansvarsrisikoen for hver deltaker være begrenset til aksjekapitalen. I et aksjeselskap vil deltakerne være ansatt i bedriften og motta lønnsutbetalinger, som utløser arbeidsgiveravgift, jf. Folketrygdloven § 23-2, første ledd. Samdriften har ikke krav på tilskudd for avløser ved sykdom fordi deltakerne har lønns- og utbytteinntekt i et aksjeselskap, dette kommer av at det er et krav om at deltakerne må ha næringsinntekt for å få tilskuddet, jf. Forskrift om tilskot til avløysing ved sykdom og fødsel § 3, andre ledd.

Etableres samdriften i et aksjeselskap får ikke deltakerne mulighet til å kreve jordbruksfradrag, siden dette er et personlig fradrag som deltakerne mister ved å være ansatte som mottar lønnsutbetalinger fra bedriften, i motsetning til å ha næringsinntekt i et ansvarlig selskap. Dersom samdriften er etablert i et aksjeselskap har ikke deltakerne mulighet til å kreve tidlig pensjon i jordbruket (Bondelagets Servicekontor, 2017, s. 29). Bestemmer deltakerne i samdriften seg for å avvikle driften, er det mer formelle krav ved en oppløsning av et aksjeselskap enn ved et ansvarlig selskap.

#### **3.6.4. Hvilken selskapsform kan man anbefale ved opprettelse av en samdrift?**

Som nevnt tidligere anbefales det at samdriften skal etableres i et ansvarlig selskap med delt ansvar for da begrenses ansvarsrisikoen til deltakerne og de har mulighet til å kreve jordbruksfradrag, tilskudd til avløser ved sykdom og fødsel, samt deltakerne har mulighet til å kreve tidlig pensjon i jordbruket.

#### **3.7. Organisering av eiendeler**

Gårdsbrukene før stiftelse av samdriften er ofte organisert i et enkeltpersonforetak, siden man da har krav på jordbruksfradrag og tilskuddsordninger i jordbruket. Eiendeler på gården er aktivert i balansen til dette foretaket, men ved etablering av en samdrift må bøndene ta stilling til hvordan de vil organisere eiendeler som skal brukes i samdriften. Samdriften kan enten eie eller leie bygninger, maskiner og annet driftsløsøre som skal brukes i driften, dette kan være en fordel å avklare før oppstart, og eventuelle salgs- eller leieavtaler bør være kontraktfestet (Bondelagets Servicekontor AS, 2017, s. 13). Videre ser vi nærmere på hvilke muligheter bønder har ved organisering av driftsmidler som skal brukes i fellesdriften.

### 3.7.1. Driftsbygning

Det er flere spørsmål som må besvares angående driftsbygninger til fellesdriften. Skal man ta i bruk eksisterende bygning/bygninger eller skal man bygge nytt? Skal samdriften eie eller leie bygget/bygningene?

Det er et krav om at bøndene i samdriften må levere melk fra felles driftsbygning, og da står valget om å bruke eksisterende bygg eller bygge nytt. Som nevnt kan en økonomisk årsaksfaktor for etablering av samdrifter være at bonden får redusert risiko ved investering. Investeres det i nytt bygg kan fjøset ta i bruk ny moderne teknologi som robotiserer og effektiviserer mange av arbeidsoppgavene som er i vanlige båsfjøs, eller det kan prioriteres lave investeringskostnader mot høy arbeidsinnsats ved å bruke eksisterende bygg eller bygninger (Bondelagets Servicekontor, 2017, s. 14). Hvis samdriften skal drives fra et eksisterende fjøs, må fjøset være stort nok for driften og dette kan ofte bety at eksisterende fjøs må bygges på. Skal fjøset ombygges vil dette også være en kostnad som må tas til beretning med tanke på å heller bygge nytt. Er fjøset veldig slitt eller det er kostbart og vanskelig å bygge ut på eksisterende tomt, kan beste løsning være å investering i nytt fjøs etter dagens lovverk om løsdrift fremfor å måtte investere i nytt senere når det pålegges å ha løsdriftsfjøs. Noen bønder velger å bruke eksisterende bygg fra flere deltakere, der de har melkeproduksjon i et fjøs og storfeproduksjon i ett annet. Dette kan redusere investeringskostnader dersom noen av fjøsene må oppgraderes eller bygges på. Det kan være fordeler ved å bygge nytt ved muligheten til å bruke ny moderne teknologi, noe som kan være vanskelig å få til i eksisterende bygg. Bestemmelsen om å bygge nytt eller å bygge om eksisterende bygg er en viktig beslutning som ofte må vurderes nøye, gjerne sammen med fagfolk i byggebransjen for å estimere alternativer opp mot kostnader.

Bondelagets Servicekontor (2017, s. 14) anbefaler at bygningen står på utskilt eier- eller festetomt dersom samdriften kjøper eller oppfører bygget. Om samdriften velger å inngå en leieavtale om driftsbygg på over 10 år må det godkjennes av kommunen (Bondelagets Servicekontor, 2017, s. 14).

### 3.7.2. Bygge nytt driftsbygg

Skal det bygges nytt fjøs må deltakerne ta stilling til hvor fjøset skal plasseres, på en utskilt tomt eller på en av deltakernes tomt. Bondelagets Servicekontor (2017, s. 15) viser til ulike løsninger om organisering av nytt driftsbygg. Det anbefales at nybygget står på utskilt tomt, og eies i fellesskap mellom deltakerne. Hvis fjøset bygges på en av deltakernes eiendom, bør



vedkommende ha en ubetinget innløsningsrett ved oppløsning av fellesbruket. Alternativt kan det opprettes et aksjeselskap, et såkalt eiendomsselskap, som eier og leier ut driftsbygningen til samdriften. Her kan deltakerne ha ulik eierandel i aksjeselskapet i forhold til eierandel i samdriften. Denne metoden mener Klepp Rekneskapslag SA (2015a) er aktuell dersom deltakernes eierandeler i samdriften er ulik deltakernes investeringsandel i driftsbygning.

### 3.7.3. Ombygging av eksisterende bygg

Dersom deltakerne ønsker å bruke eksisterende bygg, kan de velge om de vil bygge om en eller flere av deltakernes fjøs. Ved ombygging av eksisterende bygg anbefales det å leie ut fjøset til samdriften. Det er mange ulike utleiemetoder av driftsbygninger, men Bondelagets Servicekontor (2017, s. 15) spesifiserer to metoder som mest hensiktsmessige. En utleiemetode er at utleier står for investeringskostnader og kostnadene innregnes i leieinntekten. Utleier vil her være ansvarlig for gjeldsnedbetaling, og det kan skape et problem hvis fellesdriften oppløses tidligere enn planlagt. Denne metoden passer best hvis utleier har en dominerende eierandel i samdriften, og investeringene er til nytte for utleier også etter oppløsning (Bondelagets Servicekontor, 2017, s. 15). En alternativ utleiemetode går ut på at samdriften sin leieavtale for driftsbygget er like lang som samdriftens levetid. Leieavtalen må spesifiseres med hvilke endringer som er tillatt å gjøre på driftsbygget i løpet av tidsperioden, og at kostnadene skal betales av samdriften. Hvis det tas opp lån for ombyggingen er det samdriften som står som ansvarlig. Banken vil ofte ha pantesikkerhet i fast eiendom, og da må deltakerne bestemme om det er en deltaker som skal stille sikkerhet alene, eller om samtlige deltakere bør stille sikkerhet (Bondelagets Servicekontor, 2017, s. 15). Skulle en tidlig oppløsning ta sted må det være avtalt om utleier skal innløse restverdien til investeringen. Skal ikke utleier drive gården som enkeltbruk etter oppløsningen og ikke skal leie ut gården, vil det i praksis ikke være rimelig at deltakeren skal måtte utløse restverdien (Bondelagets Servicekontor, 2017, s. 15).

### 3.7.4. Driftsløsøre

Bondelagets Servicekontor AS (2017, s. 18) deler driftsmiddel inn i to grupper.

- Driftsmidler som brukes bare av samdriften.

Slike driftsmidler kan både eies av fellesbruket eller leies inn fra deltakerne, men det er mest naturlig at driftsmidler og utstyr eies av samdriften når det bare brukes i fellesdriften.

- Driftsmidler som brukes av deltakerne.

Slike driftsmidler brukes både i fellesdriften men også av hver enkelt deltaker, og da kan det bli problematisk om samdriften eier driftsmiddelet. Det anbefales at slike driftsmidler og utstyr eies av den enkelte deltakeren og leies ut til samdriften (Bondelagets servicekontor AS, 2017, s. 19).

### **3.8. Fastsetting av inntektsskatter**

Vi skal nå se på hvilke skatter som skal beregnes ut fra ulike typer inntekter, med utgangspunkt i om man er personlig- eller upersonlig skattyter.

#### **3.8.1. Alminnelig inntekt**

Alminnelig inntekt er grunnlaget for nettoskatten. Alminnelig inntekt består av alle typer skattepliktige fordeler fra arbeid, virksomhet og kapital, men beregningsgrunnlaget kan reduseres av fradragsberettigede kostnader (Fallan, 2017, s. 27). Skattereglene for fastsetting av alminnelig inntekt finner man i Skatteloven. Eksempler på fradrag kan være minstefradrag og andre særfradrag, samt personfradrag for den personlige skattyter og fradrag for avskrivninger for næringsvirksomheter. Det er to nettoskatter for lønnstakere og personlig næringsdrivende som består av kommuneskatt, som er skatt til bostedskommune og fylkeskommune, og fellesskatt til staten (Fallan, 2017, s. 27). Upersonlig skattytere, som for eksempel aksjeselskap, beskattes bare for en nettoskatt som betales til staten. Nettoskattene for personlig skattytere er i 2017 på en samlet sats på 24 % av beregningsgrunnlaget i alminnelig inntekt, jf. Stortingets skattevedtak for inntektsåret 2017 § 3-2, § 3-8. Nettoskatten for upersonlige skattytere er i 2017 en flat sats på 24 %, jf. Stortingets skattevedtak for inntektsåret 2017 § 3-3.

#### **3.8.2. Personinntekt**

Personinntekten er grunnlaget for bruttoskattene, som består av trygdeavgift og trinnskatt til staten (Fallan, 2017, s. 28). I motsetning til den alminnelige inntekten, der alle typer inntekt regnes med, består personinntekten kun av inntekt som er opptjent fra eget arbeid, og beregnes kun for personlige skattytere. Hva personinntekt omfatter finner man i Skatteloven § 12-2, og kan for eksempel være lønn, pensjon, trygd og arbeidsgodtgjørelse. For personer som er personlig næringsdrivende, skal personinntekten beregnes, jf. Skatteloven § 12-10, som

gjøres ved at en del av næringsinntekten blir beregnet som inntekt fra egen arbeidsinnsats. (Fallan, 2017, s. 27).

Trygdeavgiften beregnes av personinntekt og består av ulike satser etter om skattyter er personlig næringsdrivende, lønsmottaker eller mottar pensjon, jf. Folketrygdloven § 23-3.

Tabell av trygdeavgiftssatsene som benyttes i 2017, hvor satsene er hentet fra Vedtak av avgifter til folketrygden, 2017 §§ 6, 7 og 8.

Trygdeavgift av pensjon mv. (Lav sats)	5,1 %
Trygdeavgift av lønnsinntekt mv. (Mellomsats)	8,2 %
Trygdeavgift av næringsinntekt mv. (Høy sats)	11,4 %

Trinnskatten er en progressiv skatt, som vil si at trinnskatten øker jo høyere inntekt man har. Når trinnskatten skal beregnes er det et grunnbeløp i personinntekten som er fritatt for beskatning og overstigende personinntekt skal skattlegges etter trinnsatser som stiger med størrelsen på inntekten (Fallan, 2017, s. 28).

Tabell over utregning av trinnskatt i 2017, hvor inntektsbeløp og prosentsatser er hentet fra Stortingets skattevedtak for inntektsåret 2017, § 3-1.

	<b>Inntekt mellom 0 – 164 100</b>	<b>Ingen trinnskatt</b>
<b>Trinn 1</b>	Inntekt mellom 230 950 – 164 100	0,93 % trinnskatt
<b>Trinn 2</b>	Inntekt mellom 580 650 – 230 950	2,41 % trinnskatt
<b>Trinn 3</b>	Inntekt mellom 934 050 – 580 650	11,52 % trinnskatt
<b>Trinn 4</b>	Inntekt over 934 050	14,52 % trinnskatt

Personlig skattyter med bosted i Finnmark eller Nord-Troms beskattes med 9,52 % trinnskatt i trinn 3.

Det er personinntekten som er den pensjonsgivende inntekten, og som er grunnlag for pensjonspoeng som blir beregnet når personinntekten overstiger en G, jf. Folketrygdloven § 3-15 og § 3-13. G er grunnbeløpet i folketrygden, og i 2017 var en G på kr 93 634 (Skatteetaten, 2018, s. 1548). Det er også personinntekten som er grunnlaget for trygderettigheter, der det kan nevnes at for å ha rett på foreldrepenger, må den pensjonsgivende inntekten være minst en halv G på årsbasis, jf. Folketrygdloven § 14-6.

Arbeidsgodtgjørelsen til deltakere i et selskap med deltakerfastsettelse er en personlig næringsinntekt og skal være med i beregning av personinntekt, jf. Skatteloven § 12-2, første ledd, bokstav f. Trygdeavgift på næringsinntekt er fastsatt til 11,4 prosent i 2017, jf. Vedtak av avgifter til folketrygden, 2017 § 8. Trinnskatt av arbeidsgodtgjørelse beregnes likt som i tabellen over.

### 3.8.3. Marginalskatt

Marginalskatt er den effektive marginale skattesatsen tilsvarende den prosenten man må betale i skatt av den neste kronen man tjente, for når inntekten øker vil ofte skattesatsene også øke og fribeløpene kan være brukt opp (Skatteetaten, u.å.). Man summerer prosentene fra alle skatter og avgifter fra inntekten man har, skatter og avgifter vil her være bruttoskatter (trygdeavgift og trinnskatt) og nettoskatter (skatt til kommune, fylkeskommune og staten).

Oversikt over maksimal marginalskatt i 2017 (Skatteetaten, u.å.):

	<b>Nettoskatt</b>	<b>Trygdeavgift</b>	<b>Trinnskatt</b>	<b>Marginalskatt</b>
<b>Lønnsinntekt</b>	24 %	8,20 %	14, 52 %	46,72 %
<b>Pensjonsinntekt</b>	24 %	5,10 %	14, 52 %	43,62 %
<b>Næringsinntekt</b>	24 %	11,40 %	14, 52 %	49,92 %
<b>Utdeling av overskudd</b>				46,62 %

## 3.9. Skattlegging av deltakere

Videre i oppgaven tar vi utgangspunkt i at samdrifter etableres i et ansvarlig selskap med delt ansvar, og vi forklarer hvordan fastsetting av skatt for selskapet og for deltakere gjennomføres. Det vil også bli en gjennomgang av hvordan overskuddet i selskapet kan utbetales, samt hvilke særordninger som finnes innen landbruket.

### 3.9.1. Deltakermodellen

Et ansvarlig selskap er ikke et eget skattesubjekt, og beskatning skjer gjennom deltakerne, jf. Skatteloven § 2-2, andre og tredje ledd. Selskapet må utarbeide et skatteregnskap som fastsetter selskapets skattepliktige nettoformue og alminnelig inntekt, men selve beskatningen

skjer ved at nettoresultatet fordeles på de enkelte deltakerne, i henhold til deres andel av virksomheten, jf. Skatteloven § 4-40 og § 10-41, første ledd (Skatteetaten, 2018, s. 1038). Deltakerne skatter for sin del av inntekten og formuen til virksomheten gjennom sin skattefastsetting.

Ved en positiv alminnelig inntekt fra virksomheten kan overskuddet enten bli stående i selskapet eller det kan deles ut til deltakerne. Dersom overskuddet fra virksomheten deles ut til deltakerne, må det beregnes et inntektstillegg i deltakers alminnelige inntekt for uttaket, jf. Skatteloven § 10-42. Hvordan man fastsetter tillegget finner man i Skatteloven § 10-42 og skal beregnes ved at deltakerens andel av skatten på selskapets alminnelige inntekt (også omtalt som inntektsskatt), samt et skjermingsfradrag, trekkes fra på overskuddet som ble utdelt til deltakeren. Dersom inntektstillegget overstiger inntektsskatten samt skjermingsfradraget, skal det oppjusteres med en fastsatt faktor, som i 2017 er på 1,24, jf. Skatteloven § 10-42, tredje ledd. Den fastsatte faktoren er satt for å motvirke skattelette som følge av at skattesatsen de siste årene har blitt redusert (Skatteetaten, 2018, s. 96). Det oppjusterte inntektstillegget skal inngå i deltakers alminnelige inntekt som er grunnlaget for beregning av nettoskattene, som i 2017 er på en samlet sats på 24 %. Det må nevnes at denne skatten kommer i tillegg til skatten som allerede er beregnet på den alminnelige inntekten fra virksomheten før utdelingen. Dersom utdeling av overskudd til deltaker er lavere enn deltakers inntektsskatt fra selskapets alminnelige inntekt, skal differansen legges til i skjermingsgrunnlaget, jf. Skatteloven § 10-42, syvende ledd.

Ved en eventuell negativ alminnelig inntekt i selskapet skal underskuddet fordeles likt mellom deltakerne som ved overskudd, og deltakerne kan fradragsføre underskuddet i andre inntekter utenfor selskapet, som for eksempel lønnsinntekter, kapitalinntekter og lignende, jf. Skatteloven § 10-41, første ledd og § 6-3. Dersom deltaker ikke har store nok inntekter for øvrig til å dekke hele sin andel av underskuddet, kan det fremføres til fradrag i inntekter i senere år, jf. Skatteloven § 6-3, fjerde ledd og § 14-6 (Fallan, 2017, s. 441). Underskudd i selskapet vil påvirke deltakers beregning av skjermingsfradrag, ved å redusere skjermingsgrunnlaget med skattesatsen for alminnelig inntekt av deltakers underskuddsandel, jf. Skatteloven § 10-42, syvende ledd.

## **Beregning av skjermingsfradrag**

Selv om samdriften ikke utdeler overskudd til deltakerne for inntektsåret, skal det beregnes et skjermingsfradrag som kan fremføres til senere år ved en eventuell utdeling av overskudd eller salg av eierandel i selskapet, jf. Skatteloven § 10-42, niende ledd og § 10-44, andre ledd. Deles det ut overskudd til deltaker, men skjermingsfradraget overstiger utbetalingen skal resterende skjermingsfradrag fremføres til senere år, jf. Skatteloven § 10-42, niende ledd. Skjermingsfradraget beregnes ved at et beregnet skjermingsgrunnlag multipliseres med en fastsatt skjermingsrente, jf. Skatteloven § 10-42, femte ledd. Skjermingsrenten fastsettes årlig av Finansdepartementet, og er satt til 0,7 % i 2017, jf. Skatteloven § 10-42, femte ledd og Finansdepartementets forskrift til skatteloven § 10-12-1 (Bjerke, 2018, s. 26).

Skjermingsgrunnlaget settes til summen av netto kostpris for selskapsandelen, anskaffelseskostnader og deltakers innskudd i selskapet, med tillegg for ubenyttet skjermingsfradrag fra tidligere år, jf. Skatteloven § 10-42, sjette ledd. Dersom deltakers utdeling av overskudd fra selskapet er mindre enn deltakers inntektsskatt fra selskapets alminnelige inntekt, skal differansen legges til i skjermingsgrunnlaget, jf. Skatteloven § 10-42, syvende ledd. Hvis selskapet går med underskudd skal skjermingsgrunnlaget til deltakeren reduseres med deltakers skattesats på alminnelig inntekt multiplisert med deltakers underskuddsandel, som vil si at i 2017 vil skjermingsgrunnlaget reduseres med 24 % av deltakers underskuddsandel, jf. Skatteloven § 10-42, syvende ledd. Det er den som eier selskapsandelen ved utgangen av året som får tilordnet skjermingsfradraget, jf. Skatteloven § 10-41, åttende ledd.

### **3.9.2. Overskudd fra samdrift**

Det er ifølge Klepp Rekneskapslag (2015a) ulike måter å fordele overskudd fra en samdrift. Det kan gjøres ved at det betales ut leie for melkekvoter, driftsmidler og andre eiendeler til deltakerne dette er innleid fra. Aktive deltakere kan få arbeidsgodtgjørelse for arbeidet de gjør i samdriften. Eller overskuddet som er igjen deles ut som en utdeling etter deltakerens eierandel. Ofte har deltakere i en samdrift et enkeltpersonforetak utenom som inneholder annen produksjon og som eier driftsmidlene som innleies til samdriften. Eksempler på annen produksjon kan være, sauedrift og produksjon av fôr og annet. Ved å ha en leieavtale mellom samdrift og enkeltpersonforetaket, kan deltakeren få inntekter på å leie ut sine driftsmidler og melkekvote i enkeltpersonforetak til samdriften (Klepp Rekneskapslag SA, 2015a).

Aktive deltakere i samdriften kan få særskilt godtgjørelse for sin arbeidsinnsats i samdriften, jf. Selskapsloven § 2-26, første ledd. Deltakere i ansvarlige selskaper er ikke ansatte og får utbetalt arbeidsgodtgjørelse og ikke lønn for utførelse av arbeid i samdriften, dermed vil det ikke beregnes arbeidsgiveravgift, jf. Folketrygdloven § 23-2, andre ledd. Det er ulike måter å organisere arbeidsgodtgjørelsen på. Det kan eksempelvis settes opp fast månedsvise godtgjørelse, det kan betales etter førte timelister, eller etter eierandel av samdriften. Overskudd fra samdriften kan også utbetales som utdeling av overskudd og det gjøres som oftest ved at overskuddet utdeles etter eierandel i samdrift, jf. Selskapsloven § 2-25, tredje ledd (Klepp Rekneskapslag SA, 2015a).

### **3.9.3. Samordning av personinntekt**

Dersom personinntekt fra enkeltpersonforetak er negativ, kan den samordnes, og trekkes fra positiv inntekt som deltaker har fra selskap med deltakerfastsetning. For at dette skal være mulig, må det være økonomisk og innholdsmessig nærhet mellom virksomhetene, så som at samme person utfører arbeidet, det blir brukt samme driftsmidler eller at det produseres lignende varer og tjenester, jf. Finansdepartementets forskrift til skatteloven § 10-42-3.b. I tillegg må det etter Finansdepartementets forskrift til skatteloven § 12-20-1, være samme trygdeavgiftssats for personinntekten fra de ulike næringene. Selve samordningen med arbeidsgodtgjørelsen må gjøres det første året det er anledning til det, siden det ved senere anledning kun vil være mulig å fremføre i positiv personinntekt i enkeltpersonforetaket (Skatteetaten, 2018, s. 398).

### **3.9.4. Skatt for deltakere i samdrift**

Vi har sett på ulike måter overskudd og inntekt fra samdrift kan deles ut til deltakerne på. Som nevnt tidligere er samdrifter vanligvis organisert som ansvarlig selskap, og vil således ikke være et eget skattesubjekt, og beskatningen skjer derfor på den enkelte deltaker. Dersom deltakeren leier ut driftsmidler til samdriften, vil inntekter fra dette være næringsinntekt for deltakeren når han leier det ut fra virksomhet, ofte et enkeltpersonforetak, som personen har utenom samdriften. Dersom deltakeren ikke har virksomhet utenom, og gjerne er passiv deltaker, vil leien regnes som kapitalinntekt (Klepp Rekneskapslag SA, 2015a).

Arbeidsgodtgjørelse som blir utbetalt til deltakeren vil være med i både alminnelig inntekt og

personinntekt, da den er fra eget utført arbeid, jf. Skatteloven § 5-1, første ledd og § 12-2, første ledd, bokstav f. Deltakers andel av overskudd eller underskudd fra samdriften blir kun regnet inn i skattyters alminnelige inntekt, da denne ikke vil være fra eget utført arbeid, jf. Skatteloven § 10-41, første ledd. Ved utdeling av overskudd vil det bli beregnet et tillegg i den alminnelige inntekten for uttaket, jf. Skatteloven § 10-42. Som vi ser blir både leieinntekt, arbeidsgodtgjørelse og overskudd i selskapets alminnelige inntekt, samt inntektstillegg ved utdeling, medregnet i den alminnelige inntekten.

### **3.10. Tilskuddsordninger i jordbruket**

Det er en rekke tilskuddsordninger som foretak med vanlig jordbruksproduksjon kan søke om å få tildelt, og en fellesbetegnelse på slike tilskuddsordninger er produksjonstilskudd (Landbruksdirektoratet, 2018a). Det er også mulighet til å kreve tilskudd for avløsning ved sykdom og fødsel. Vi skal nå se litt mer på hvilke vilkår som må oppfylles for å kunne kreve slike tilskuddsordninger.

#### **3.10.1. Produksjonstilskudd**

Etter Forskrift om produksjonstilskudd mv. i jordbruket (2014) beskrives det i § 1 at formålet ved produksjonstilskudd er å bidra til et aktivt og bærekraftig jordbruk, men ut i fra de målsettingene Stortinget har fastsatt. Informasjon om ulike tilskuddsordninger og kravene for å kunne kreve tilskudd finner man hos Landbruksdirektoratet (2018a). For å kunne søke om produksjonstilskudd er det krav til å være registrert i enhetsregisteret som næringsdrivende, samt at det må drives jordbruksproduksjon på landbrukseiendom. Produksjonstilskudd omfatter ulike tilskuddsordninger alt etter hva som produseres, der beregningsgrunnlaget er enten arealet eller dyretallet driftsenheten disponerer på tidspunktet for søknaden. Søknaden sendes to ganger per år, mens utbetaling av tilskudd skjer en gang per år. Det finnes tilskuddsordninger som gjelder både avløser, husdyrhold, beite og kulturlandskap, samt grovfor, grønnsaker, frukt og bær. De ulike tilskuddsordningene skal være med på å styrke foretakets inntekt, og jevne ut forskjeller mellom ulike produksjoner og størrelser på drift, etter hvor i landet produksjonen er lokalisert (Landbruksdirektoratet, 2018a). Eksempelvis skal avløsertilskudd gi driver av foretaket mulighet til å få ferie og avlastning.



### 3.10.2. Avløsertilskudd ved sykdom og fødsel

Det finnes i tillegg en egen ordning med tilskudd for avløsning ved sykdom og fødsel. Denne ordningen skal dekke utgifter til avløser, når driver av foretaket ikke kan delta i arbeidet selv. Eksempler på årsaker der det kan bli gitt avløsertilskudd er sykdom, barns sykdom, graviditet og dødsfall (Landbruksdirektoratet, 2018b). For å kunne søke om dette tilskuddet må driver av foretaket oppfylle visse krav, som vi finner i § 3 i Forskrift om tilskot til avløsning ved sykdom. For det første må næringsinntekten fra jordbruksforetaket ha vært på minst en halv G, de to siste år. G er grunnbeløpet i folketrygden, og var i 2017 på kr 93 634 (Skatteetaten, 2018, s. 1548). Foretaket må i tillegg ha rett på minst kr 5 000 i avløsertilskudd for ferie og fritid, per 1. januar samme år som avløsning finner sted. Avløseren som brukes må være minst 15 år, og kan ikke ha næringsinntekt fra samme foretak, samt at avløser ikke kan være gift/samboer med en som har næringsinntekt fra samme foretak.

Informasjon om tilskudd for avløser ved sykdom og fødsel, samt kravene for å kunne kreve tilskudd finner man hos Landbruksdirektoratet (2018b). Utgifter til avløser må være reelle og må kunne dokumenteres. Det må også være den type arbeid som driver av foretaket selv gjør, som f.eks. jordarbeid, fjøsarbeid og vedlikehold. Utgifter til leie av maskiner, eller spesialisttjenester som f.eks. veterinær dekkes ikke. Søknad om tilskudd må sendes innen tre måneder etter at avløsningen har funnet sted. Når tilskuddet beregnes vil det i tillegg til de dokumenterte utgiftene tas hensyn til inntekt som driver av foretaket har eller kunne hatt i perioden.

Ved samdrift vil deltakerne ha rett til avløsertilskudd ved sykdom og fødsel, når de har næringsinntekt fra driften. Dette vil være når de er organisert som et selskap med deltakerfastsetting, ANS eller DA. I et aksjeselskap vil det ikke kunne søkes om avløsertilskudd, da et aksjeselskap ikke gir næringsinntekt for deltaker. Deltakerne i samdriften kan søke om tilskuddet gjennom samdriftens organisasjonsnummer, i henhold til ovennevnte krav (Bondelagets Servicekontor AS, 2017, s. 39).

### 3.11. Fradrag i alminnelig inntekt

I Skatteloven § 6-1 finner man hovedregelen for fradrag i alminnelig inntekt. Hovedregel sier at det gis fradrag i alminnelig inntekt for kostnader som er pådratt for å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt, men det gis ikke fradrag for private kostnader for personlig skattyter og dens familie. Både personlig skattyter og næringsvirksomheter kan kreve fradrag i alminnelig inntekt. Personlige skatteyttere kan for eksempel kreve fradrag som minstefradrag, personfradrag, foreldrefradrag og særfradrag for enslige forsørgere. Næringsvirksomheter kan for eksempel kreve fradrag for avskrivninger, vedlikeholdskostnader, renteutgifter og gaver til frivillige organisasjoner. Det er her verdt å merke seg at deltakere i samdrifter ikke kan kreve minstefradrag for arbeidsgodtgjørelse siden dette ikke er lønnsinntekt. Vi vil nå se litt nærmere på vilkårene for å kreve to viktige fradrag, som er jordbruksfradrag og fradrag for avskrivning.

#### 3.11.1. Jordbruksfradrag

Jordbruksfradraget er et personlig fradrag i alminnelig inntekt, som gis til de som har næringsinntekt fra jordbruk, gartneri og hagebruk, der det blir produsert egne produkter (Skatteetaten, 2018, s. 676-677). For å kunne kreve jordbruksfradrag er det visse krav som må oppfylles, og kravene finner man i Skatteloven § 8-1, femte ledd og Finansdepartementets forskrift til skatteloven § 8-1-11. Mer utfyllende forklaringer finner man i Skatte-ABC (Skatteetaten, 2018, s. 676-682). Det må for det første drives næringsvirksomhet. Definisjon på at næring drives, er at den har et visst omfang og varighet, skal ha formål å gi overskudd, og er for egen regning og risiko (Fallan, 2017, s. 274). I tillegg må virksomheten være knyttet til å drive og bruke jorda, der formålet hovedsakelig er tenkt å være produsent av mat eller fôr. Virksomheten må være drevet i mer enn et halvt år, og driver må ha bodd på driftsenheten i samme tidsomfang for å oppfylle kravet til botid. En driftsenhet er ofte en landbrukseiendom, der driftssenteret er lokalisert. Men den som driver eiendommen må ikke være eier for å kunne få jordbruksfradrag, siden fradraget er knyttet til å være produsent og utøver.

Ved samdrift, må det tas hensyn til om deltakerne har egne driftsenheter, eller om de kun har en felles. Dersom deltakerne i samdriften kun har en felles driftsenhet, er det nok at en av deltakerne oppfyller bokravet, men de får også kun ett jordbruksfradrag på deling (Skatteetaten, 2018, s. 678 og 681). Dette skal deles i forhold til inntekten de enkelte har fra

samdriften. Dersom de har egne driftsenheter og er i samdrift, vil de få hver sitt jordbruksfradrag (Skatteetaten, 2018, s. 681). Ved at fradraget er personlig og det er krav til botid, må virksomheten være drevet som personlig næringsdrivende, det vil med andre ord ikke være mulig for eiere av et aksjeselskap å kreve jordbruksfradrag (Bondelagets Servicekontor AS, 2017, s. 38).

### 3.11.2. Grunnlag for jordbruksfradrag

Etter å ha sett på kravene som må være oppfylt for å få jordbruksfradrag, er neste steg å se på hvilke inntekter som kan tas med i grunnlaget for fradraget.

Først og fremst er nettoinntekten fra næringsvirksomheten i jordbruks- og hagedriften med i grunnlaget, jf. Skatteloven § 8-1, femte ledd. Men også biinntekter opp til kr 30 000 kan tas med, og her trenger ikke inntekten være relatert til jordbruks- og hagebruksdriften, jf.

Finansdepartementets forskrift til skatteloven § 8-1-11, første ledd, bokstav b.

I tillegg er det visse andre inntekter relatert til jordbruks- og hagedriften som kan regnes med, når det ikke er en del av annen virksomhet, jf. Finansdepartementets forskrift til skatteloven § 8-1-11, første ledd, bokstav a, nummer 6. Dette gjelder blant annet utleie eller utførelse av tjenester med et større driftsmiddel som brukes minst 60 % i jordbruks/hagebruk driften.

Eksempel på dette, kan være de som driver med rundballepressing. De bruker hovedsakelig driftsmidlet til egen fôrproduksjon, men kan levere denne tjenesten til andre med de resterende 40% og få denne inntekten med i grunnlaget. Andre eksempler på inntekter som kan være relatert til jordbruksdriften og som skal med i grunnlaget, er blant annet utleie av bygninger, hytter, rettigheter til jakt og fiske med mer (Skatteetaten, 2018, s. 679).

For de som er deltaker i en samdrift vil inntekter fra driften, som kan være arbeidsgodtgjørelse, leieinntekter og andel av overskudd være med i grunnlaget, jf.

Finansdepartementets forskrift til skatteloven § 8-1-12. Jordbruksfradraget kan kun benyttes når inntekten fra virksomheten er positiv, og vil derfor aldri kunne være større enn inntekten, jf. Skatteloven § 8-1, femte ledd. For 2017 er jordbruksfradraget på kr 63 500, samt et tillegg på 38 % av inntekt fra virksomheten over dette beløpet, men maksimalt kr 166 400, jf.

Skatteloven § 8-1, femte ledd. Det gjør at inntekten må være på kr 334 290 for å få brukt maksimalt fradrag.

Oversikt over utregning av jordbruksfradrag, jf. Skatteloven § 8-1, femte ledd:

Virksomhetsinntekt kr 0 til kr 63 500	Inntektsfradrag er lik virksomhetsinntekten
Virksomhetsinntekt kr 63 500 til kr 334 290	Inntektsfradrag kr 64 500 pluss 38 % av virksomhetsinntekt over kr 63 500
Virksomhetsinntekt kr 334 290 eller høyere	Inntektsfradrag kr 166 400

Tabell hentet fra Skatteetaten, 2018, s. 679.

### 3.11.3. Utnyttelse av jordbruksfradraget

Jordbruksfradraget er et fradrag som kan gi spart skatt for den som driver næringsvirksomhet innen primærnæringen, og det vil derfor være hensiktsmessig å få høyest mulig fradrag. For å få utnyttet jordbruksfradraget, kan det ifølge Bjerke E. (2018, s. 88), i ett år med lav inntekt være aktuelt å gjøre tilpasninger i regnskapet for å øke inntekten. Dette er mest aktuelt for å få utnyttet den nedre delen av jordbruksfradraget som har en fastsatt sats. Ifølge Klepp Rekneskapslag SA (2015b) og Bondelagets Servicekontor AS (2017, s. 88) er aktuelle strategier som kan vurderes eksempelvis justering av avskrivning, inntektsføring av negativ saldo, aktivering av vedlikeholdskostnader for driftsmidler som avskrives, og aktivering av driftsmidler med lav kostpris. Et virkemiddel kan ifølge Bjerke, E. (2018, s. 32) være å redusere eller utsette avskrivninger. Det er gjerne mest aktuelt å utsette avskrivninger på saldoer med høye avskrivningssatser, siden det vil være enklere å hente inn igjen, samt at disse likevel vil være skattepliktige ved salg. Dette kan eksempelvis være saldogruppe D, der traktorer og redskaper er lokalisert, og som har en maksimalsats på 20 %, jf. Skatteloven § 14-43.1. For å øke inntekten kan det enten unnlates å avskrive eller bruke en lavere prosent sats enn maksimalsatsen for å redusere kostnadene til avskrivning (Klepp Rekneskapslag SA, 2015b).

Dersom saldoen på en saldogruppe er negativ, kan det være aktuelt å inntektsføre en større andel enn påkrevd (Klepp Rekneskapslag SA, 2015b). Vi kan igjen bruke gruppe D som eksempel. I henhold til Skatteloven § 14-46, skal det ved negativ saldo, minst inntektsføres en andel som tilsvarer gruppens maksimale avskrivningssats, altså 20 %. Men det er fullt mulig å inntektsføre mer, og dette kan brukes til å høyne inntekten. Dette gjelder også dersom foretaket har gevinst-/tap konto med positiv saldo, her er det også mulig å justere inntektsføringen (Klepp Rekneskapslag SA, 2015b).

Et annet virkemiddel kan være å aktivere vedlikeholdskostnader for driftsmidler som blir avskrevet (Bjerke, 2018, s. 32). Vedlikeholdskostnader skal i utgangspunktet kostnadsføres i det året de påløper, men det er likevel anledning til å aktivere kostnadene på saldo, når driftsmidlet er under avskrivning (Skatteetaten, 2018, s 1484, punkt 9.1). Dette gjør at kostnaden kan fordeles på senere år gjennom avskrivningene. Det må også vurderes om det er aktuelt å aktivere driftsmidler i balansen som har en anskaffelsesverdi på under kr 15 000. Disse driftsmidlene vil gjerne ha en levetid på mer enn tre år, og det vil da være aktuelt å aktivere og avskrive disse i stedet for å kostnadsføre dem direkte, jf. Skatteloven § 14-40, andre ledd.

#### 3.11.4. Avskrivning

Varige driftsmidler skal ikke kostnadsføres direkte, de skal balanseføres og føres til fradrag som avskrivninger over driftsmidlets levetid (Fallan, 2017, s. 332). Det vil si at virksomheter som har varige og betydelig driftsmidler som påvirkes av verditap gjennom bruksslitasje og utgående teknologi kan kreve fradrag for slike avskrivninger, jf. Skatteloven § 6-10 og § 14-30. Fradrag for skattemessige avskrivninger gis hovedsakelig til næringsdrivende. Det er ulike regler for avskrivning i finansregnskapet og i skatteregnskapet. I finansregnskapet brukes det ofte lineær avskrivning og i skatteregnskapet blir saldoavskrivning for det meste brukt, men man kan også komme innom lineær avskrivning i skatteregnskapet.

Etter skatteloven er det visse kriterier som må oppfylles for at et driftsmiddel skal kunne avskrives. Driftsmidlet må utsettes for verditap ved slit eller elde, som kan være bruksslitasje og teknologi foreldelse, jf. Skatteloven § 6-10, første ledd. Det er noen eiendeler som ikke utsettes for verditap og som ikke skal avskrives, dette kan for eksempel være grunnarealer som tomter. Immaterielle driftsmidler som har en tidsbegrenset bruksrett, for eksempel patent, skal avskrives med like store årlige beløp over driftsmiddelet sin levetid, dersom det oppstår et høyere verdifall enn tidligere antatt skal avskrivningsbeløpet justeres, jf. Skatteloven § 6-10, tredje ledd og § 14-50.

Når et driftsmiddel utsettes for verditap og kan klassifiseres som varig og betydelig kan næringsdrivende ta i bruk saldoavskrivning etter reglene i Skatteloven § 14-41 til § 14-48, jf. Skatteloven § 14-40, første ledd. Et driftsmiddel er varig når estimert brukstid er på minimum 3 år, og et betydelig driftsmiddel vil si at kostpris er på kr 15 000 eller høyere, jf. Skatteloven

§ 14-40, første ledd, bokstav a. Oppfylles ikke varighetskravet skal driftsmiddelet kostnadsføres direkte, men oppfylles varighetskravet men ikke betydelighetskravet er det i praksis vanlig å kostnadsføre direkte, men man kan også velge å balanseføre og ta i bruk saldoavskrivning dersom det er behov for å inntektsføre fremfor å fradragsføre i skatteregnskapet, jf. Skatteloven § 14-40, andre ledd.

### 3.11.5. Saldoavskrivning

Saldoavskrivning er en degressiv metode, og innebærer at avskrivningene er størst i begynnelsen, og blir mindre over tid (Scwencke, Haugen, Baksaas, Stenheim & Avlesen-Østli, 2017, s. 360). Driftsmidlene blir inndelt i ti saldogrupper etter driftsmidlets art og hver saldogruppe har sin maksimale avskrivningssats, jf. Skatteloven § 14-41 og § 14-43. I saldogruppene A til D føres driftsmidlene i en samlesaldo og skal avskrives under ett, mens i saldogruppene E til J skal driftsmidlene føres på egen saldo og avskrives separat, jf. Skatteloven § 14-41.

Ved eventuelle utlegg for å oppgradere standarden til driftsmidlet skal denne påkostningen føres inn på saldo og avskrives, dette gjelder også når påkostningen er lavere enn kr 15 000, jf. Skatteloven § 6-11 og § 14-40, tredje ledd. Utgifter knyttet til vedlikehold av driftsmidler for å opprettholde standarden kan fradragsføres direkte uansett beløp, jf. Skatteloven § 6-11. Grunnlaget for beregning av avskrivning er saldoen ved utgangen av inntektsåret, med tillegg av eventuelle kjøp/påkostninger og fratrukk for salg/erstatninger.

Det er verdt å merke seg at husdyrbygg i jord- og skogbruk skal avskrives med en forhøyet avskrivningssats på inntil 6 %, jf. Skatteloven § 14-43, tredje ledd.

## 4. Analyse

Vi har til nå i oppgaven forklart teorien for hvordan man kan organisere en samdrift med tanke på selskapsform og driftsmidler, i tillegg har vi forklart skatteprosessen til både selskapet og deltakerne. I denne delen av oppgaven tar vi først for oss hvilke svar vi fikk fra e-postintervju med Arnstein Tveito som jobber som avdelingssjef på regnskap og juridisk service i Norges Bondelag. Deretter vil analysen gå videre inn i casestudiene vi har utarbeidet.

### 4.1. Intervju

Når vi utarbeidet teoridelen av denne oppgaven, men også når vi skulle starte å utforme casene, oppdaget vi at det var enkelte spørsmål vi hadde som vi ikke kunne finne noen konkrete svar på. Vi valgte dermed å utarbeide en intervjuguide basert på disse spørsmålene og videre valgte vi å ta kontakt med Bondelagets Servicekontor AS. Som nevnt tidligere er Bondelaget en av de største næringsorganisasjonene i landbruket. Vi kom i kontakt med Arnstein Tveito som er avdelingssjef på regnskap og juridisk service i Norges Bondelag, og han svarte ja til å være vår informant i intervju. Videre vil vi se nærmere på hva spørsmålene handler om og hvilke svar vi fikk av informant.

Det første spørsmålet i intervjuguiden handlet om en samdrift kan investere i melkeanlegg og balanseføre dette i foretaket, dersom en deltaker eier driftsbygget og leier det ut til samdriften. Til svar fikk vi at det er fullt mulig.

Videre ble det spurt om dersom deltakere leier ut sin melkekvote og driftsbygning til samdriften, vil denne leieinntekten kunne inngå i deres enkeltpersonforetak som driftsinntekt og være med i grunnlaget for jordbruksfradrag eller vil det bli kapitalinntekt. Vi fikk til svar at om leieinntekter beskattes som virksomhetsinntekt eller kapitalinntekt avhenger av omfanget av utleien. Det vanlige er at rene leieinntekter beskattes som kapitalinntekt, men dersom en bruker deler av bygningen selv vil allikevel leieinntekten bli virksomhetsinntekt. Det ble også forklart av utleie av melkekvote alltid skal beskattes som kapitalinntekt.

Neste spørsmål gikk ut på, hva som er årsaken til at det anbefales å ta ut overskudd fra samdriften i arbeidsgodtgjørelse fremfor utdeling av overskudd. Det ble forklart at årsaken er todelt. Arbeidsgodtgjørelse beskattes som personinntekt for bonden. Det betyr at dette både gir grunnlag for sykepenger og pensjon. I tillegg vil det ofte (avhengig av hvor høy inntekt

den enkelte har) være skattemessig «billigere» enn å beskatte uttak som utdeling, og en utdeling gir aldri sykepenges- eller pensjonsopptjening.

Det neste spørsmålet i intervjuguiden handler om hvilken næringsinntekt deltakerne søker på grunnlag av ved avløsning ved sykdom for samdriften. Til svar fikk vi at deltakerne søker på bakgrunn av sin andel av overskudd og arbeidsgodtgjørelse fra samdriften. Dette kommer i tillegg til eventuell næringsinntekt fra personlig drevet jordbruksvirksomhet.

Videre i intervjuguiden handler neste spørsmål om dersom deltakerne har enkeltpersonforetak utenom med annen drift, må næringsinntekter her også være på en halv G for å ha rett på avløsning ved sykdom, og eventuelt er det muligheter for samordning av inntekt fra samdrift og enkeltpersonforetaket i forhold til dette. Arnstein Tveito forklarer at det er deltakerens samlede næringsinntekt fra jordbruksvirksomhet, uavhengig av om det kommer fra samdrift eller enkeltpersonforetak som legges til grunn.

Ved det nest siste spørsmålet blir det først forklart at det er flere tiltak som kan gjøres for å øke inntekten for å kunne utnytte jordbruksfradraget, og slike tiltak kan for eksempel være å redusere avskrivninger, øke inntektsføring av negativ saldo, aktivere vedlikehold på avskrivbare driftsmidler og aktivere driftsmidler som kan kostnadsføres direkte ved kjøp (under 15 000 i kostpris). Spørsmålet handlet om hvilken rekkefølge bør tiltakene gjennomføres etter og hvorfor, og er det i noen tilfeller ikke tillatt å gjøre disse tilpasningene. Til svar får vi at det mest vanlige og anbefalte er å redusere på avskrivningene. Årsaken er at disse kan en få benyttet senere år. Jo, lavere avskrivningssats, jo «dyrere» er det å vente med å avskrive. Vårt råd er at en først og fremst utsetter avskrivninger på maskiner i saldogruppe d, deretter j og til slutt h.

Siste spørsmål tar utgangspunkt i om deltakere som mottar utdeling av overskudd fra samdriften har krav på jordbruksfradrag, samt hvor og når skal fradraget trekkes fra. Det ble forklart at det er deltakers andel av selskapets driftsresultat (alminnelig inntekt) og eventuelt uttatt arbeidsgodtgjørelse som er grunnlaget for jordbruksfradraget. Selve utdelingen gir med andre ord ikke grunnlag for jordbruksfradrag. Fradraget trekkes fra på skattemeldingen som reduserer grunnlaget for alminnelig inntekt.



Ut i fra svarene i intervjuet har vi skrevet inn enkelte svar i teoridelen og enkelte svar er spesielt viktig med tanke på utarbeidelse av casene. Dette kommer spesielt frem ved forskjell på behandling av leieinntekter som enten virksomhetsinntekt eller kapitalinntekt, samordning av deltakers inntekt fra egen næring og deltakers inntekt fra samdriften, og hva som er årsaker til at overskudd fra samdrift deles ut som arbeidsgodtgjørelse fremfor å utbetale selskapets overskudd til deltakerne som uttak.

## 4.2. Innledning til case

Etter innhenting av informasjon ved utarbeidelse av teoridelen i oppgaven, samt ut i fra besvarelsene i intervjuet med Bondelagets Servicekontor AS, har vi utarbeidet to relativt like case, men som tar utgangspunkt i to ulike standpunkt.

Først skal vi se på de forutsetningene begge casene er bygget på og har tatt utgangspunkt i. Samdriften er organisert som et ansvarlig selskap med delt ansvar og består av deltaker A, B og C, der eierandel i samdriften er henholdsvis 50 %, 30 % og 20 %. Alle deltakerne er personlige deltakere. Samdriften har en melkeproduksjon med 50 kyr, der kyr og beiteareal er disponibelt for samdriften. Alle deltakere er aktive i driften, med samme fordeling som eierandel. Bøndene bor på hver sin egen landbrukseiendom og de har alle egen næringsdrift utenom, der de blant annet produserer fôr som selges til samdriften. De oppfyller således både bokrav, og har produksjon av ikke ubetydelig omfang innen jordbruk, noe som gjør at de har rett på jordbruksfradrag. Samdriften leier melkekvotene til deltakernes landbrukseiendommer, og er totalt på 350 000 liter, dette kommer av at ved salg av melkekvoter til samdriften vil det bli mer komplisert for deltakerne ved en eventuell oppløsning av driften.

For å få tallene i eksemplene til å bli så realistiske som mulig, og til å være relatert til Vestlandet, har vi tatt utgangspunkt i gjennomsnittstall fra Tveit Regnskap AS sin rapport, «*Inntektsutvikling for Haugalandsjordbruket 2016*», samt tall fra Bondelagets Servicekontor AS sin «*Håndbok for samdrifter 2017*».

Vi har gjennom teoridelen sett på hvordan en samdrift kan etableres, og hvilke standpunkt som må tas, i forhold til selskapsform, organisering av eiendeler og skattlegging av deltakerne.

Først ser man på et case hvor samdriften velger å leie driftsmidler fra deltakerne fremfor å eie selv, og i det andre case velges det å kjøpe driftsmidler til samdriften fremfor å eie. I tillegg så ser vi på fordeler og ulemper for deltakerne ved å få overskuddet fra samdriften utbetalt som enten arbeidsgodtgjørelse eller utdeling av overskudd.

#### **4.3. Case 1: Samdriften leier driftsmidler**

I første case ser vi på hvordan skatteregnskapet til samdriften vil se ut når deltakerne velger å leie driftsmidler til samdriften. De velger kun å eie noen få maskiner som bare skal brukes i samdriften, mens resten leies inn. Dette gjelder både driftsbygg, maskiner og melkekvote. Alle deltakerne leier sin melkekvote til samdriften og fakturerer samdriften for bruk av egen maskin i driften. I dette case kan vi tenke oss at deltaker A, som er mest aktiv i samdriften, allerede har et driftsbygg som bygges på og moderniseres, der det settes inn melkerobot og fôringsanlegg. Deltaker A leier ut dette bygget til samdriften, og må få dekket inn sine kostnader, samt en avtalt fortjeneste gjennom leibeløpet.

Ser vi på tallene, vil salgsinntekter innebære både levering av melk og slakt. Tilskudd er fratrukket en andel som gjelder de enkelte deltakernes grovfôrproduksjon, siden dette vil bli utbetalt til dem og ikke samdriften, ved at fôret produseres der. Variable kostnader inneholder kjøp av grovfôr, kraftfôr og dyrlege med mer, dette er kostnader som vil variere med antall dyr de har. Deltakernes salg av grovfôr til samdriften er innbakt her.

#### 4.3.1. Beregning av selskapets overskudd (alminnelig inntekt)

Samdriften sitt skatteregnskap vil se slik ut når samdriften leier driftsmidler og alt overskudd i selskapet utbetales som arbeidsgodtgjørelse:

Salgsinntekter melk/kjøtt (pr ku 59 147)	2 957 350	
Tilskudd (pr ku 12 207-1 680)	526 350	
<b>Sum inntekter</b>	<b>3 483 700</b>	
<b>Variable kostnader (pr ku 28 439)</b>	<b>1 421 950</b>	
Leie melkekvote (kr 1,00 pr liter)	350 000	
Leie driftsbygg	650 000	
Leie maskiner	50 000	
Andre faste kostnader	300 000	
Arbeidsgodtgjørelse	656 750	
<b>Sum faste kostnader</b>	<b>2 006 750</b>	
<b>Overskudd før avskrivning</b>	<b>55 000</b>	
Avskrivning	50 000	Saldogr. D: kr 250 000
Renter	5 000	
<b>Overskudd (alminnelig inntekt) samdrift</b>	<b>-</b>	

Siden alt overskudd i selskapet blir utbetalt som arbeidsgodtgjørelse blir alminnelig inntekt kr 0, og deltakerne unngår beskatning av selskapets alminnelige inntekt.

Deltaker A som er 50 % aktiv i driften, mottar både leieinntekt fra driftsbygg, maskin og melkekvote. Leieinntekt fra driftsbygg og maskin går inn som virksomhetsinntekt i deltakeren sin virksomhet, mens leieinntekt fra melkekvote blir innregnet som kapitalinntekt i foretaket.

Deltaker B som er 30 % aktiv i driften, mottar leieinntekter fra maskin og melkekvoter, og her vil leieinntekter fra maskin inngå som virksomhetsinntekt i deltaker sitt foretak, mens leieinntekt fra melkekvote skal regnes som kapitalinntekt.

Deltaker C som er 20 % aktiv i driften, mottar også leieinntekt fra maskin og melkekvoter, og vil også innregne leieinntekter fra maskin som virksomhetsinntekt, mens leieinntekt fra melkekvote innregnes som kapitalinntekt i deltakerens virksomhet.

#### 4.3.2. Inntekt fra egen virksomhet

De enkelte deltakerne har egen virksomhet utenom (enkeltpersonforetak), der de blant annet produserer fôr som selges til samdriften, samt at de leier ut egne maskiner. Vi forutsetter at den delen av deres virksomhet som er knyttet mot samdriften har overskudd/underskudd, som vist i tabellen under. Da vi ikke går inn på foretaksmodellen og hvordan personinntekt fra egen virksomhet beregnes, forutsettes deres beregnede personinntekt vedrørende overskudd/underskudd som er knyttet til samdriften. Årsaken til at beregnet personinntekt er lavere enn overskudd fra egen virksomhet, er at det er tatt hensyn til skjermingsfradrag, som beregnes i foretaksmodellen. Vi ser bort fra eventuell annen inntekt de har fra annen produksjon som ikke er knyttet til samdriften. I tabellen under vises inntekt fra egen virksomhet:

	<b>Deltaker A</b>	<b>Deltaker B</b>	<b>Deltaker C</b>
Overskudd fra egen virksomhet	20 000	5 000	-
Underskudd fra egen virksomhet			-5 000
<b>Beregnet personinntekt</b>	<b>18 500</b>	<b>4 500</b>	<b>-5 000</b>

#### 4.3.3. Beregning av jordbruksfradrag

I tabellen ser vi en oversikt over inntektene de ulike deltakerne har fra samdriften og egen virksomhet. Disse går alle inn i grunnlaget for jordbruksfradrag, og vi ser beregningen av fradraget de har krav på i tabellen.

	<b>Deltaker A</b>	<b>Deltaker B</b>	<b>Deltaker C</b>
Næringsinntekt egen virksomhet	20 000	5 000	-5 000
Arbeidsgodtgjørelse	328 375	197 025	131 350
Leieinntekt melkekvote	175 000	105 000	70 000
<b>Grunnlag til jordbruksfradrag</b>	<b>523 375</b>	<b>307 025</b>	<b>196 350</b>
Grunnbeløp	63 500	63 500	63 500
Overskytende beløp (38%)	174 753	92 540	50 483
<b>Sum jordbruksfradrag</b>	<b>166 400</b>	<b>156 040</b>	<b>113 983</b>

Deltaker A kan ta i bruk maksimalt jordbruksfradrag på kr 166 400, mens deltaker B får dekket grunnbeløp og en del av det overskytende beløpet, som blir på kr 156 040. Deltaker C sitt jordbruksfradrag blir positivt, selv om egen virksomhet går med underskudd. Dette kommer av at både arbeidsgodtgjørelsen og leieinntekten fra samdriften inngår i grunnlaget. Deltaker C vil få utnyttet hele den flate delen av fradraget på kr 63 500, samt deler av det overskytende med 38 %, som til sammen blir kr 113 983.

#### 4.3.4. Deltakernes personinntekt og alminnelig inntekt

Vi kan nå sette opp en oversikt over deltakernes personinntekt og alminnelig inntekt, som vises i tabellene under.

	<b>Deltaker A</b>	<b>Deltaker B</b>	<b>Deltaker C</b>
Beregnet personinntekt	18 500	4 500	-5 000
Arbeidsgodtgjørelse	328 375	197 025	131 350
<b>Personinntekt</b>	<b>346 875</b>	<b>201 525</b>	<b>126 350</b>

	<b>Deltaker A</b>	<b>Deltaker B</b>	<b>Deltaker C</b>
Næringsinntekt egen virksomhet	20 000	5 000	-5 000
Arbeidsgodtgjørelse	328 375	197 025	131 350
Leieinntekt	175 000	105 000	70 000
Jordbruksfradrag	-166 400	-156 040	-113 983
<b>Alminnelig inntekt</b>	<b>356 975</b>	<b>150 985</b>	<b>82 367</b>
Personfradrag	53 150	53 150	53 150
<b>Skattbar alminnelig inntekt</b>	<b>303 825</b>	<b>97 835</b>	<b>29 217</b>

#### 4.3.5. Fastsetting av skatt for deltakerne

Beregnet personinntekt og arbeidsgodtgjørelse skal skattlegges som personinntekt, med trygdeavgift på 11,4 %, og etter trinnskatt-modellen. Skattbar alminnelig inntekt skal skattlegges med en nettosats på 24 %. Tabellen nedenfor viser skatteberegningen for de ulike deltakerne.

	<b>Deltaker A</b>	<b>Deltaker B</b>	<b>Deltaker C</b>
<b>Nettoskatt: (24%)</b>	<b>72 918</b>	<b>23 480</b>	<b>7 012</b>
<b>Trygdeavgift: (11,4%)</b>	<b>39 544</b>	<b>22 974</b>	<b>14 404</b>
Trinnskatt:			
Trinn 1:	622	348	-
Trinn 2:	2 794	-	-
<b>Sum trinnskatt:</b>	<b>3 416</b>	<b>348</b>	<b>-</b>
<b>Sum skatt:</b>	<b>115 878</b>	<b>46 802</b>	<b>21 416</b>
Marginalskatt:	37,81 %	36,33 %	35,40 %

For deltaker A vil beregnet personinntekt fra virksomhet, samt arbeidsgodtgjørelsen bli beskattet som personinntekt. Dette innebærer at denne delen beskattes med 11,4 % i trygdeavgift, i tillegg til at det som overstiger innslagspunktene i de to første trinnene i trinnskatten, beskattes med henholdsvis 0,93 % og 2,41 %. Skattbar alminnelig inntekt skal skattlegges med en netto flat sats på 24 %. Deltaker A skattlegges for kr 115 878 for inntektsåret 2017, med en marginalsatt på 37,81%.

De inntektene som vil bli beskattet som personinntekt for deltaker B, er arbeidsgodtgjørelsen og beregnet personinntekt fra virksomhet. Dette vil bli beskattet med 11,4 % trygdeavgift og det beløpet som overstiger innslagsgrensen for trinnskatt i trinn en, med 0,93 %. Skattbar alminnelig inntekt skal nettobeskattes med 24 % flat sats. Deltaker B får fastsatt skatt på kr 46 802 for inntektsåret 2017, og har en marginalsatt på 36,33%.

Deltaker C kan samordne negativ beregnet personinntekt fra egen virksomhet med arbeidsgodtgjørelse fra samdriften. Dette kan gjøres siden virksomheten til deltaker C og samdriften har stor grad av nærhet både innholdsmessig og økonomisk, samt har samme sats for trygdeavgift. Denne samordnede personinntekten beskattes med 11,4 % trygdeavgift. Det vil her ikke bli beregnet trinnskatt, da beløpet er under innslagsgrensen. Den skattbare alminnelige inntekten skal skattlegges med 24 %. Deltaker C skal betale kr 21 416 i skatt for inntektsåret 2017 og har en marginalsatt på 35,40%.

#### 4.4. Utdeling av overskudd vs. utbetaling av arbeidsgodtgjørelse

Overskudd fra samdrift kan som nevnt tidligere deles ut på ulike måter. Vi har nå sett at selskapets overskudd utbetales som arbeidsgodtgjørelse. En annen måte å utbetale overskuddet på, er å dele det ut som utdeling til deltakerne. Hvordan overskuddet utbetales har ofte en del å si for deltakerne, og det er ofte to hovedgrunner til at man velger det ene alternative fremfor det andre.

Videre i dette case skal vi utdype litt mer om fordeler og ulemper ved at samdriften velger å dele ut overskuddet til deltakerne fremfor å utbetale overskuddet som arbeidsgodtgjørelse. Når selskapet ikke utbetaler arbeidsgodtgjørelse til deltakerne vil overskuddet være høyere, av den grunn vil også deltakers skatt på sin andel av selskapets alminnelig inntekt være høyere. I tillegg vil utbetaling til deltaker føre til at det skal beregnes et inntektstillegg i deltakers alminnelige inntekt. Maksimal marginalsatt ved utdeling av overskudd til deltaker er på 46,62 %, som er lavere enn maksimal marginalsatt for næringsinntekt som er på 49,92 %. Årsaken til at maksimal marginalsatt til næringsinntekt er høyere enn utdeling av overskudd kommer av at personen skattlegges etter en trinnskatt modell, med høyeste trinnsatt på 14,52 %. Men når en deltaker har arbeidsgodtgjørelse som skattlegges etter lavere trinnsatt vil marginalsatten være lavere, og vi kan da finne når marginalsatt på arbeidsgodtgjørelsen overstiger maksimal marginalsatt på utdeling av overskudd. Det finner vi når arbeidsgodtgjørelsen overstiger beløpsgrensen for trinn 3 i trinnskatten, på kr 580 650, da vil trinnsatten øke fra 2,41 % til 11,52 %, en økning på 9,11 % mellom trinn to og tre. Dette betyr at den marginale skatten for arbeidsgodtgjørelse nå vil bli 46,92 %, og overstige utdeling av overskudd på 46,69 %. Det vil med andre ord bli høyere skattebelastning på arbeidsgodtgjørelse når den passerer kr 580 650. Arbeidsgodtgjørelse går imidlertid inn i personinntekten, som gir grunnlag for trygde og pensjonsrettigheter, det har man ikke rett på ved utdeling av overskudd. Deltakerne må ta stilling til hvordan overskuddet skal utdeles etter hvilken skattebelastning de vil ha og ut i fra behov for sosiale rettigheter.

#### 4.5. Case 2: Samdriften eier driftsmidler

I det andre case ser vi på hvordan samdriften sitt skatteregnskap vil se ut dersom deltakerne velger å ha mest mulig eiendeler i samdriften. Det bestemmes at det bygges ny driftsbygning, som har en investering på kr 7 000 000, hvor kr 5 500 000 er selve driftsbygget og kr 1 500 000 er innendørsmekanikk. Det kjøpes også inn maskin og redskaper for bruk i samdriften fremfor å leie fra deltakerne og kjøpskostnadene kom på kr 750 000. Renten settes til 2,5 %.

Det forutsettes at samdriften får offentlig støtte til investering og rente vedrørende det nye driftsbygget. Melkekvotene til deltakerne vil også her leies ut til samdriften, siden dette kan være en mer hensiktsmessig løsning i forhold til en senere oppløsning. Overskudd i samdriften utbetales som arbeidsgodtgjørelse til deltakerne, siden dette ofte er mest lønnsomt når deltakerne har lave personinntekter og gir sosiale rettigheter.

Vi tar utgangspunkt i samme tall som i case 1, der salgsinntekter innebærer både levering av melk og slakt. Tilskudd er fratrukket en andel som gjelder de enkelte deltakernes grovfôrproduksjon, da dette vil bli utbetalt til dem og ikke samdriften, siden fôret produseres der. Variable kostnader inneholder kjøp av grovfôr, kraftfôr og dyrlege med mer, dette er kostnader som vil variere med antall dyr de har. Deltakernes salg av grovfôr til samdriften er innbakt her.



#### 4.5.1. Beregning av selskapets overskudd (alminnelig inntekt)

Samdriften sitt skatteregnskap ser slik ut når deltakerne velger å eie eiendeler i samdriften, og alt overskudd i selskapet utbetales som arbeidsgodtgjørelse:

Salgsinntekter melk/kjøtt (pr ku 59 147)	2 957 350	
Tilskudd (pr ku 12 207-1 680)	526 350	
<b>Sum inntekter</b>	<b>3 483 700</b>	
<b>Variable kostnader (pr ku 28 439)</b>	<b>1 421 950</b>	
Leie melkekvote (kr 1,00 pr liter)	350 000	
Andre faste kostnader	400 500	
Arbeidsgodtgjørelse	400 000	
<b>Sum faste kostnader</b>	<b>1 150 500</b>	
<b>Overskudd før avskrivning</b>	<b>911 250</b>	
Avskrivninger gr. D	150 000	(Saldogr. D, kr 750 000)
Avskrivninger gr. H	330 000	(Saldogr. H, kr 5 500 000)
Avskrivninger gr. J	150 000	(Saldogr. J, kr 1 500 000)
Renter	281 250	
<b>Overskudd (alminnelig inntekt) samdrift</b>	<b>-</b>	

Deltakerne skattlegges ikke for selskapets alminnelige inntekt, siden den er på kr 0.

Alle deltakere mottar leieinntekt for sin andel av melkekvote som vil regnes som kapitalinntekt. Overskudd fra samdriften utbetales som arbeidsgodtgjørelse for deltakerne. Det er tatt en vurdering om at deltakerne skal ha en relativt lav arbeidsgodtgjørelse i startfasen til samdriften siden selskapet har investert betydelige beløp i driftsmidler.

Siden det nå ikke lenger leies ut driftsmidler til samdriften, er det ikke relevant for videre beregninger i dette case, å ta hensyn til denne type inntekt fra egen virksomhet.

#### 4.5.2. Beregning av jordbruksfradrag

I tabellen er det en oversikt over deltakernes inntekt fra samdriften. Inntektene er med i grunnlaget ved beregning av jordbruksfradrag, og beregningen av fradraget til deltakerne vises under:

	<b>Deltaker A</b>	<b>Deltaker B</b>	<b>Deltaker C</b>
Arbeidsgodtgjørelse	200 000	120 000	80 000
Leieinntekt melkekvote	175 000	105 000	70 000
<b>Grunnlag til jordbruksfradrag</b>	<b>375 000</b>	<b>225 000</b>	<b>150 000</b>
Grunnbeløp	63 500	63 500	63 500
Overskytende beløp (38%)	118 370	61 370	32 870
<b>Sum jordbruksfradrag</b>	<b>166 400</b>	<b>124 870</b>	<b>96 370</b>

Deltaker A får ta i bruk fullt jordbruksfradrag på kr 166 400, siden inntekten hans overstiger grunnlag for maksimalt fradrag. Deltaker B får utnyttet hele den flate delen av fradraget på kr 63 500, men ikke alt 38 % av det overskytende, som gjør at jordbruksfradraget til deltaker B blir på kr 124 870. Deltaker C får utnyttet hele grunnbeløpet av fradraget på kr 63 500, men bare en del av det overskytende med 38 %, som gjør at jordbruksfradraget til deltaker C blir på kr 96 370.

#### 4.5.3. Deltakernes personinntekt og alminnelig inntekt

Vi kan nå sette opp en oversikt over deltakernes personinntekt og alminnelig inntekt, som vises i tabellen nedenfor.

	<b>Deltaker A</b>	<b>Deltaker B</b>	<b>Deltaker C</b>
Arbeidsgodtgjørelse	200 000	120 000	80 000
<b>Personinntekt</b>	<b>200 000</b>	<b>120 000</b>	<b>80 000</b>
Leieinntekt melkekvote	175 000	105 000	70 000
Jordbruksfradrag	166 400	124 870	96 370
<b>Alminnelig inntekt</b>	<b>208 600</b>	<b>100 130</b>	<b>53 630</b>
Personfradrag	53 150	53 150	53 150
<b>Skattbar alminnelig inntekt</b>	<b>155 450</b>	<b>46 980</b>	<b>480</b>

#### 4.5.4. Fastsetting av skatt for deltakerne

Arbeidsgodtgjørelse skal skattlegges som personinntekt, med trygdeavgift på 11,4 %, og etter trinnskatt-modellen. Skattbar alminnelig inntekt skal skattlegges med en flat sats på 24 %.

Tabellen under viser skatteberegningen for de ulike deltakerne.

	<b>Deltaker A</b>	<b>Deltaker B</b>	<b>Deltaker C</b>
<b>Nettoskatt: (24 %)</b>	<b>37 308</b>	<b>11 275</b>	<b>115</b>
<b>Trygdeavgift: (11,4%)</b>	<b>22 800</b>	<b>13 680</b>	<b>9 120</b>
Trinnskatt:			
Trinn 1:	334	-	-
<b>Sum trinnskatt</b>	<b>334</b>	-	-
<b>Sum skatt:</b>	<b>60 442</b>	<b>24 955</b>	<b>9 235</b>
Marginalskatt:	36,33 %	35,40 %	35,40 %

For deltaker A skal arbeidsgodtgjørelsen skattlegges som personinntekt. Dette innebærer at denne delen beskattes med 11,4 % i trygdeavgift, i tillegg til at det som overstiger innslagspunktet i det først trinnet i trinnskatten, beskattes med henholdsvis 0,93 %. Skattbar alminnelig inntekt skal skattlegges med en netto flat sats på 24 %. Deltaker A skattlegges for kr 60 442 for inntektsåret 2017, med en marginalskatt på 36,33%.

Arbeidsgodtgjørelsen til deltaker B beskattes som personinntekt og vil bli beskattet med 11,4 % trygdeavgift, men det skal ikke beregnes trinnskatt, siden beløpet er lavere enn innslagsgrensen. Skattbar alminnelig inntekt skal beskattes med 24 %. Deltaker B får fastsatt sin skatt til kr 24 955 for inntektsåret 2017, og har en marginalskatt på 35,40%.

For deltaker C skal arbeidsgodtgjørelsen skattlegges med 11,4 % trygdeavgift, men det vil ikke bli beregnet trinnskatt, siden beløpet vil være under innslagsgrensen. Den skattbare alminnelige inntekten skal skattlegges med 24 %. Deltaker C skal betale kr 9 235 i skatt for inntektsåret 2017 og har en marginalskatt på 35,40%.

#### 4.6. Vurdering av casene

Fordelen med første case er at det her er få eiendeler som skal verdsettes og fordeles dersom samdriften oppløses. Det er deltaker A som holder driftsbygget, og har mulighet til å fortsette på egenhånd dersom samdriften ikke skulle fungere. I tillegg er gjeldsgraden lav, og samdriften er mindre sårbar i forhold til endring i lånevilkår.

Når samdriften eier driftsmidlene, flyttes kostnaden i samdriften over fra leie til avskrivning. Vi ser at i case 2 har samdriften svært høy gjeld, grunnet kjøp av driftsmidler og bygging av nytt driftsbygg. Dette gjør at samdriften er svært avhengig av å gå bra for å betjene gjelden, i tillegg til at det vil være mer å verdsette og fordele ved en eventuell oppløsning av samdriften.

Fra begge casene ser vi at samdriften har utbetalt arbeidsgodtgjørelse og leieinntekter til deltakerne, samt tatt i bruk maksimal avskrivningssats ved avskrivning av saldogruppene i samdriften. Hvor avskrivningene på varige driftsmidler fradragsføres er opp til om deltakerne eller samdriften eier driftsmidlene. Man kan også se at alle deltakerne får beregnet et jordbruksfradrag etter hva de har krav på og får utnyttet hele fradraget i sin alminnelige inntekt. Ut i fra casene ser vi at for deltakerne i samdriften er jordbruksfradraget et viktig fradrag, fordi det reduserer skattekostnaden. Både overskudd fra egen virksomhet, arbeidsgodtgjørelse, andel overskudd og leieinntekter fra samdrift er med i grunnlaget for jordbruksfradrag.

Det ble også tatt en vurdering om deltakerne skulle ta ut overskudd i selskap som arbeidsgodtgjørelse eller som uttak, men det ble valgt å utbetale arbeidsgodtgjørelse for inntektsnivået til deltakerne er relativt lavt og alle deltakerne ønsket å oppnå trygde- og pensjonsrettighet.

## 5. Konklusjon

Utgangspunktet i oppgaven var å se på hvordan en samdrift i melkeproduksjon kan etableres og hvordan skatteprosessen gjennomføres for å minimere skatt men uten at bøndene mister sosiale rettigheter.

### 5.1. Oppsummering

Fra forskningen ser vi at det anbefales å etablere fellesdriften i et ansvarlig selskap med delt ansvar, for å minimere ansvarsrisiko og for å kunne kreve tilskudds- og fradragsordninger i landbruket. Når det kommer til hvordan fellesdriften skal organiseres er det anbefalt at landbrukseiendommene holdes utenfor selskapet. Samt at driftsmidler som brukes bare i fellesdriften eies av selskapet, og driftsmidler som brukes både i fellesdrift og egendrift leies fra deltakerne. I startfasen er det gjerne mest økonomisk å leie driftsmidler fremfor å eie, og deretter kjøpe driftsmidler som brukes bare i driften når det er behov for utskiftninger. Et av de mest kostnadskrevende driftsmidlene, er driftsbygningen. Det må her vurderes nøye om det er mest hensiktsmessig å bruke og eventuelt ombygge eksisterende bygg, eller om det skal bygges nytt. Dersom eksisterende bygning brukes, er det ofte en løsning at eier av bygget tar kostnadene ved ombygging og leier det ut til samdriften. Dette vil forenkle en eventuelt verdsettelse ved avvikling av fellesdriften. Ved bygging av ny driftsbygning, er det anbefalt at bygget står på utskilt tomt og eies av samtlige deltakere.

Når man fastsetter skatten for selskapet skal det først utarbeides et skatteregnskap, hvor nettoresultatet fordeles på deltakerne etter deres eierandel. Deltakernes skatt fastsettes fra hva de har i personinntekt og i alminnelig inntekt. Overskuddet i selskapet kan utbetales som arbeidsgodtgjørelse, leieinntekter og tas ut som uttak. Det er anbefalt, men også mest vanlig i praksis, å dele ut overskudd fra samdrift som arbeidsgodtgjørelse. Dette er på bakgrunn av at arbeidsgodtgjørelse inngår som personinntekt for skattyteren, som gir grunnlag for trygde- og pensjonsrettigheter. Dersom en deltaker ikke har annen lønnsinntekt utenom som gir personinntekt, vil dette være et viktig moment. I tillegg vil skattekostnaden være lavere ved utbetaling av godtgjørelse enn ved utdeling av overskudd, frem til beløpet overstiger innslaget for trinnskattens trinn 3 på kr 580 650. Deltakere som har egendrift i tillegg har mulighet til å samordne negativ beregnet personinntekt mot arbeidsgodtgjørelse fra samdrift. Dette reduserer personinntekten og skattebelastningen blir lavere for deltakeren. Går selskapet med

underskudd er det mulig for deltakerne å fradragføre sin andel av selskapets underskudd mot andre inntekter utenfor selskapet.

Både samdriften og deltakerne har mulighet til å kreve ulike fradrag i den alminnelige inntekten. Jordbruksfradraget er et viktig fradrag innen landbruket. Jordbruksfradraget er et fradrag som gir lavere skattebelastning for deltakerne. Dersom en deltaker ikke får utnyttet den nedre delen av fradraget på kr 63 500 ved at inntekten er for lav, eller for å nå en halv G i næringsinntekt for å ha rett til avløser ved sykdom, kan deltakeren i noen tilfeller gjøre tilpasninger for å øke inntekten. Dersom overskuddet i egen virksomhet skal økes, er den mest aktuelle tilpasningen deltakeren kan gjøre, er å redusere avskrivninger. Dette vil redusere kostnadene, og gjør at avskrivningene kan «spares» til en senere anledning. En annen mulighet er inntektsføring av gevinst ved salg av driftsmidler. Dersom en deltaker får en gevinst ved salg av driftsmiddel som føres til en gevinst- og tapskonto, eller det er tidligere ført en gevinst på kontoen, kan det inntektsføres mer enn minimumskravet på 20 % fra gevinst- og tapskontoen. Selges det et driftsmiddel som hører til enten i saldogruppe a, b, c eller d, kan salgssummen inntektsføres helt eller delvis i inntektsåret.

Fradrag for avskrivninger på driftsmidler er et viktig fradrag både for samdriften, men også for deltakere som har egendrift utenom, siden alminnelig inntekt reduseres. Husdyrbygg i jordbruket har en forhøyet avskrivningssats, og skal maksimalt avskrives med 6 %. Ved høy alminnelig inntekt vil det være gunstig å bruke maksimale avskrivningssatser for å redusere inntekten, men ved lav alminnelig inntekt er det muligheter for å bruke lavere avskrivningssatser.

## **5.2. Avsluttende refleksjoner og forslag til videre forskning**

Det er enkelte momenter i analysen som er forenklet for å gjøre det mer oversiktlig, men samtidig få frem formålet i analysen. Dette gjør at det kan finnes svakheter i analysen. De ulike momentene forklares nedenfor.

Casene i analysen viser to ytterpunkter ved det å leie og eie driftsmidler og i praksis er gjerne slike ytterpunkter ikke like realistisk. Det er også en forenkling ved fastsettelse av inntekten til deltakernes enkeltpersonforetak, dette gjør at vi får ikke vist hele skatteprosessen.

Ved at nybygget i case 2 eies av samdriften, får man ikke frem at bygget kan eies av et aksjeselskap som eies av deltakerne og hvordan man i dette tilfelle ville ha fastsatt skatt. Siden casene er fiktive, får vi ikke studert en reell samdrift, men dette kan også være en styrke siden vi får et bredere innsyn i mulige løsninger ved etablering og fastsetting av skatt.

Ved en eventuell videre forskning kan det være aktuelt å studere hvilke (skattemessige) konsekvenser som oppstår dersom samdriften oppløses eller det skjer en endring i deltakersammensetningen i selskapet. Ved endring i deltakersammensetningen kan det være aktuelt å komme innom generasjonsskifte, samt inn- og utreden av en deltaker. Det kan i tillegg være aktuelt å studere hvilke konsekvenser som oppstår dersom en aktiv deltaker velger å bli passiv.

## Kilder

- Aksjeloven. (1997). *Lov om aksjeselskaper (aksjeloven)*. Hentet 11. mars 2018 fra <https://lovdata.no/dokument/NL/lov/1997-06-13-44?q=aksjeloven>
- Almås, R., Flø, B. E., Holm, F. E., Stræte, E. P., & Vik, J. (2007). *Samdrift i melkeproduksjonen. En samvirkestrategi for økt velferd og fleksibel drift* (Rapport nr. 3/07). Hentet 22. januar 2018 fra <https://ruralis.no/wp-content/uploads/2017/05/147a02a047f092-1.pdf>
- Beinnes, M. B. (2015). *Kva skattemessige konsekvensar har ei omdanning frå enkeltpersonføretak til aksjeselskap i landbruket?* (Bacheloroppgave, Høgskulen i Sogn og Fjordane). Hentet 12. januar 2018 fra <https://brage.bibsys.no/xmlui/bitstream/handle/11250/285280/Beinnes.pdf?sequence=1&isAllowed=y>
- Bokføringsloven. (2004). *Lov om bokføring (bokføringsloven)*. Hentet 15. april 2018 fra <https://lovdata.no/dokument/NL/lov/2004-11-19-73?q=bokf%C3%B8ringsloven>
- Bondelagets servicekontor AS. (2017, 18. juni). *Håndbok for samdrifter 2017*. Hentet 17. januar 2018 fra <https://www.bondelaget.no/skatt-og-avgift/nyhet-handbok-for-samdrifter-med-eksempel-pa-komplett-avtaleverk-article97858-8238.html>
- Bjerke, E. (2018, 5. februar). *Foran årsoppgjøret 2017*. Hentet 10. februar 2018 fra <https://www.bondelaget.no/getfile.php/13839049-1523992047/Bilder%20NB/Regnskap%20og%20juridisk%20service/Økonomi%20og%20skatt/Foran%20årsoppgjør%202017%20fredag%204.%20februar%202018.pdf>
- Bratberg, E. (2016, 3.mai). *Samdrift – landbruk*. Hentet 22. januar 2018 fra [https://snl.no/samdrift\\_-\\_landbruk](https://snl.no/samdrift_-_landbruk)



- Brønnøysundregistrene. (2018a, 3. januar). *Ansvarlig selskap (ANS/DA)*. Hentet 21. januar 2018 fra <https://www.altinn.no/starte-og-drive/starte/valg-av-organisasjonsform/ansvarlig-selskap/>
- Brønnøysundregistrene. (2018b, 3. januar). *Aksjeselskap (AS)*. Hentet 10. februar 2018 fra <https://www.altinn.no/starte-og-drive/starte/valg-av-organisasjonsform/aksjeselskap/>
- Brønnøysundregistrene (2018c, 8. mars). *Registrere et ansvarlig selskap*. Hentet 05. april 2018 fra <https://www.brreg.no/bedrift/andre-organisasjonsformer/ansvarlig-selskap-ansda/registrere-et-ansvarlig-selskap/>
- Fallan, L. (2017). *Innføring i skatterett 2017-2018: For økonomisk-administrative studier*. (35.utg.). Oslo: Gyldendal Akademisk.
- Finansdepartementets forskrift til skatteloven (FSFIN). (1999). *Forskrift til utfylling og gjennomføring mv. av skatteloven av 26. mars 1999 nr. 14*. Hentet 10. februar 2018 fra <https://lovdata.no/dokument/SF/forskrift/1999-11-19-1158?q=fsfin>
- Folketrygdloven. (1997). *Lov om folketrygd (folketrygdloven)*. Hentet 11. mars 2018 fra <https://lovdata.no/dokument/NL/lov/1997-02-28-19?q=fol>
- Forskrift om kvoteordningen for melk. (2011). *Forskrift om kvoteordningen for melk*. Hentet 22. januar 2018 fra <https://lovdata.no/dokument/SF/forskrift/2011-12-23-1502>
- Forskrift om produksjonstilskudd mv. i jordbruket. (2014). *Forskrift om produksjonstilskudd og avløsertilskudd i jordbruket*. Hentet 31. januar 2018 fra <https://lovdata.no/dokument/SF/forskrift/2014-12-19-1817>
- Forskrift om tilskot til avløsning ved sykdom mv. (2014). *Forskrift om tilskot til avløsning ved sykdom og fødsel mv*. Hentet 17. februar 2017 fra <https://lovdata.no/dokument/SF/forskrift/2014-12-19-1821?q=tilskot+til+avl%C3%B8ysing+ved+sykdom>
- Grønmo, S. (2016). *Samfunnsvitenskapelige metoder*. (2.utg.). Bergen: Fagbokforlaget.

- Jacobsen, D. I. (2015). *Hvordan gjennomføre undersøkelser? Innføring i samfunnsvitenskapelig metode*. (3.utg.). Oslo: Cappelen Akademisk.
- Johannessen, A., Christoffersen, L., & Tufte, P. A. (2011). *Forskningsmetode for økonomisk-administrative fag*. (3.utg.). Oslo: Abstrakt forlag.
- Klepp Rekneskapslag SA. (2015a, 22. november). *Etablering av samdrift i landbruket*. Hentet 21. januar 2018 fra <http://kleppgrl.no/fagartikler/etablering-av-samdrift-i-landbruket>
- Klepp Rekneskapslag SA. (2015b, 29. november). *Jordbruksfradrag - regelverk og tilpasninger*. Hentet 21. januar 2018 fra <http://kleppgrl.no/fagartikler/jordbruksfradrag-regelverk-og-tilpasninger>
- Landbruksdepartementet. (2005, 11. februar). *Aktivitetskrav for medlemmer av samdrifter i melkeproduksjonen*. Hentet 15. januar 2018 fra [https://www.regjeringen.no/globalassets/upload/kilde/lmd/rap/2005/0004/ddd/pdfv/237394-aktivitetskravrapport\\_endelig110205\\_2.pdf](https://www.regjeringen.no/globalassets/upload/kilde/lmd/rap/2005/0004/ddd/pdfv/237394-aktivitetskravrapport_endelig110205_2.pdf)
- Landbruksdirektoratet. (2008). *KU – Samdrifter 2008, fylkesfordeling*. Hentet 21. januar 2018 fra [https://www.landbruksdirektoratet.no/no/produksjon-og-marked/melk/melkekvoter/statistikk/\\_attachment/14502?ts=130085725b8&download=true](https://www.landbruksdirektoratet.no/no/produksjon-og-marked/melk/melkekvoter/statistikk/_attachment/14502?ts=130085725b8&download=true)
- Landbruksdirektoratet. (2016, 7. november). *Likestilling av samdrifter og andre melkeproduksjonsforetak*. Hentet 23. januar 2018 fra <https://www.landbruksdirektoratet.no/no/produksjon-og-marked/melk/melkekvoter/likestilling-av-samdrifter-og-andre-melkeproduksjonsforetak>
- Landbruksdirektoratet. (2017). *Foretak for felles melkeproduksjon 2017, fylkesfordeling*. (Rapport nr. R201 KU). Hentet 21. januar 2018 fra <https://www.landbruksdirektoratet.no/no/produksjon-og->

[marked/melk/melkekvoter/statistikk/\\_attachment/64398?\\_ts=15b0f300910&download=true](https://www.landbruksdirektoratet.no/marked/melk/melkekvoter/statistikk/_attachment/64398?_ts=15b0f300910&download=true)

Landbruksdirektoratet. (2018a, 27. februar). *Om produksjonstilskudd*. Hentet 28. februar 2018 fra <https://www.landbruksdirektoratet.no/no/produksjon-og-marked/produksjonstilskudd/om-produksjonstilskudd#hvem-kan-soeke->

Landbruksdirektoratet. (2018b, 05. mars). *Avløysing ved sykdom og fødsel o.l.* Hentet 08. mars 2018 fra <https://www.landbruksdirektoratet.no/no/produksjon-og-marked/velferdsordninger/avlosning-ved-sykdom>

Landbruksdirektoratet. (u.å.). *Skjemaer*. Hentet 26. april 2018 fra <https://www.landbruksdirektoratet.no/no/produksjon-og-marked/melk/melkekvoter/skjema>

Landbruks- og matdepartementet. (2018). *Produksjon på flere kvoter* (rapport nr. 11/2018). Hentet 21. april 2018 fra <https://www.regjeringen.no/contentassets/ba3b99cc73ae4f5da2009df8ae60260e/rappo-rt-fra-arbeidsgruppe---produksjon-pa-flere-kvoter.pdf>

Norges Bondelag. (u.å.). *Om Norges Bondelag*. Hentet 25. april 2018 fra <https://www.bondelaget.no/om-norges-bondelag/category7634.html>

Regnskapsloven. (1998). *Lov om årsregnskap m.v. (regnskapsloven)*. Hentet 22. januar 2018 fra <https://lovdata.no/dokument/NL/lov/1998-07-17-56>

Schwencke, H. P., Haugen, D. O., Baksaas, K. M., Stenheim, T., & Avlesen-Østli, E. (2017). *Årsregnskapet i teori og praksis 2016*. (18. utg.). Oslo: Gyldendal akademisk.

Selskapsloven. (1985). *Lov om ansvarlige selskaper og kommandittselskaper (selskapsloven)*. Hentet 11. mars 2018 fra <https://lovdata.no/dokument/NL/lov/1985-06-21-83?q=selskapsloven>

Skatteetaten. (2008, 16. april). *Deltakermodellen*. Hentet 11. mars 2018 fra <https://www.skatteetaten.no/rettskilder/type/uttalelser/prinsipputtalelser/deltakermodellen/>

Skatteetaten. (2018). *Skatte-ABC 2017/18*. Hentet 11. mars 2018 fra <https://www.skatteetaten.no/contentassets/dc2d77040b0746f8a3714d878c5c3f26/skatt-e-abc-2017-2018.pdf>

Skatteetaten. (u.å.). *Maksimale effektive marginale skattesatser*. Hentet 18. februar 2018 fra <https://www.skatteetaten.no/satser/maksimale-effektive-marginale-skattesatser/?year=2017#rateShowYear>

Skatteloven. (1999). *Lov om skatt av formue og inntekt (skatteloven)*. Hentet 10. februar 2018 fra <https://lovdata.no/dokument/NL/lov/1999-03-26-14?q=skatteloven>

Statens Landbruksforvaltning. (2008, 19. desember). *Fastsettelse av endringer i forskrift 7, januar 2003 nr. 14 om kvoteordningen for melk*. Hentet 22. februar 2018 fra [https://www.regjeringen.no/globalassets/upload/lmd/vedlegg/regelverk/brev\\_fasts\\_for\\_skr\\_kovtordn\\_melk\\_191208.pdf](https://www.regjeringen.no/globalassets/upload/lmd/vedlegg/regelverk/brev_fasts_for_skr_kovtordn_melk_191208.pdf)

Stortingets skattevedtak for inntektsåret 2017. (2016). *Stortingsvedtak om skatt av inntekt og formue mv. for inntektsåret 2017 (Stortingets skattevedtak)*. Hentet 20. mars 2018 fra <https://lovdata.no/dokument/LTI/forskrift/2016-12-17-1666>

Tveit Regnskap AS. (2016). *Inntektsutvikling i Haugalandsjordbruket*. Hentet 22. februar 2018 fra <https://tveit.no/wp-content/uploads/2017/11/Pressemelding-inntektsutvikling-2016-Haugalandsjordbruket.pdf>

Vedtak om avgifter til folketrygden, 2017. (2016). *Stortingsvedtak om fastsetting av avgifter mv. til folketrygden for 2017*. Hentet 23. februar 2018 fra <https://lovdata.no/dokument/LTI/forskrift/2016-12-17-1669>

## Vedlegg 1 Intervjuguide

Litt informasjon om bacheloroppgaven vår som omhandler samdrifter i melkeproduksjon, hvor vi har fokus på etablering og skattlegging av deltakere. Vi har laget et case hvor samdriften er organisert som et ansvarlig selskap med delt ansvar (DA). Deltakerne har i tillegg enkeltpersonforetak utenom med annen jordbruksdrift.

Som avtalt ønsker vi tilbakemelding innen 22. mars.

1. Har dere noen informasjon om samdrifters levetid?  
- For eksempel gjennomsnittlig eller maksimal levetid.
2. Kan samdriften investere i melkeanlegg og balanseføre dette i foretaket, dersom en deltaker eier driftsbygget og leier det ut til samdriften?
3. Vil det være mulig å bruke kyr som innskudd i stedet for at de blir solgt til samdriften?  
- Dersom dette er mulig, hvordan behandles det regnskapsmessig både hos samdrift og deltaker?
4. Dersom deltakere leier ut sin melkekvote og driftsbygning til samdriften, vil denne leieinntekten kunne inngå i deres enkeltpersonforetak som driftsinntekt i jordbruket, og være med i grunnlag for jordbruksfradrag? Eller vil det bli kapitalinntekt?
5. Hva er årsaken til at det anbefales å ta ut overskudd fra samdrift i arbeidsgodtgjørelse fremfor utdeling av overskudd?
6. For å få avløsning ved sykdom er det krav om en halv G i næringsinntekt. Hvilken næringsinntekt søker deltakerne for samdriften på grunnlag av?
7. Dersom deltakerne har enkeltpersonforetak utenom med annen drift, må næringsinntekten her også være på en halv G for å ha rett på avløsning ved sykdom? Eventuelt er det muligheter for samordning av inntekt fra samdrift og enkeltpersonforetaket i forhold til dette?

8. Det er flere tiltak som kan gjøres for å øke inntekten for å kunne utnytte jordbruksfradraget. Slike tiltak kan for eksempel være å redusere avskrivninger, øke inntektsføring av negativ saldo, aktivere vedlikehold på avskrivbare driftsmiddel og aktivere driftsmiddel som kan kostnadsføres direkte (under 15 000). I hvilken rekkefølge bør tiltakene gjennomføres og hvorfor? Er det i noen tilfeller ikke tillatt å gjøre disse tilpasningene?
  
9. Dersom det er noen kommentarer, innspill eller forslag, legg dem gjerne til her: