



Handelshøyskolen BI i Oslo

MAN 30721

Avsluttende oppgave. Executive Master of Management med spesialisering i skatte- og avgiftsrett

Prosjektoppgave

Skattemessig behandling ved overdragelse av fiskerirettigheter

Navn: Solfrid Andersen

Utlevering: 23.08.2017 09.00

Innlevering: 23.05.2018 12.00

ID-nummer: 0XXXXXX
Dersom flere skriver sammen: 0XXXXXX
Dersom flere skriver sammen: 0XXXXXX

Masteroppgave
ved Handelshøyskolen BI

- Skattemessig behandling ved
overdragelse av fiskerirettigheter -

Utleveringsdato:
23.08.2017

Innleveringsdato:
23.05.2018

Stuedsted:
BI Oslo

NB! Ved digital innlevering kan du ikke legge inn tekst her

Innholdsfortegnelse

1. Innledning
2. Historikk og kort om fiskekvoteordningen
 - 2.1 Fiskeri
 - 2.2 Kvoteordningen
3. Hva er en fartøykvote
 - 3.1 Fiskerirettslig
 - 3.2 Skatterettslig definisjon av en fiskekvote
 - 3.2.1 Hva er en fiskekvote i skatterettslig forstand
 - 3.2.2 Fiskerirettigheter/tildelte kvoter som immaterielt driftsmiddel
 - 3.2.2.1 Immaterielle driftsmiddel og skattemessig verdifall
 - 3.2.2.2 Tidsbegrensning kvoter og skattemessig fradrag
 - 3.2.2.3 Forretningsverdi (goodwill)
 - 3.2.2.3.1 Identifiserbare
 - 3.2.2.3.2 Kontrollerbare
4. Skattemessig behandling ved overdragelse av kvoter
 - 4.1 Realisasjon av formuesobjekt
 - 4.1.1 Økonomisk verdi
 - 4.1.2 Overførsel
 - 4.1.3 Hvem er eier av kvoten/fiskerirettigheten
 - 4.1.3.1 Kan kvoteeierskapet sies å være en personlig rett
5. Splitting/strukturering av kvoter
 - 5.1 Splitting /strukturering av fisketillatelse og kvoter, kan det sies å være skattemessige realisasjoner
 - 5.1.1 Et praktisk eksempel på splitt/strukturering av kvoter
 - 5.1.1.1 Begrepet «strukturplass»
 - 5.1.1.2 Begrepet «struktur fartøy»
 - 5.1.1.3 Kvotefaktor/kvoteenhet
 - 5.1.2 Salg, kjøp og tilbakesalg, realisasjon eller leie av strukturplass
 - 5.1.2.1 «Hjelpeselskap»
 - 5.1.2.2 Transaksjon uten skattemessig virkning
 - 5.1.2.3 Prising/skjønnsfastsettelse
 - 5.1.2.4 Skattemessig konsekvens ved realisasjonsbeskatning

NB! Ved digital innlevering kan du ikke legge inn tekst her

5.1.3 Fiskerettighet som omløpsmiddel/varebeholdning

5.1.3.1 Skattemessig konsekvens ved overføring av fiskerettighet
som en vare

5.2. Litt merverdiavgift

5.2.1 Merverdiavgift ved overdragelse av fartøy/fiskekvoter

5.2.2 Avgiftsmessig transaksjon/skattemessig transaksjon

5.3 Oppsummering skatt/avgift ved splitting/strukturering av kvoter

6. Skattemessige formål opp mot fiskekvoteordningens formål

NB! Ved digital innlevering kan du ikke legge inn tekst her

Sammendrag

Fisket er samfunnets felles ressurs. Fiskeressursene utgjør betydelige verdier og reguleres av det offentlige gjennom kvotesystemer. Det har opparbeidet seg et marked for omsetning av tildelte fiskerettigheter, som i dag utgjør ganske betydelige omsetningsverdier. Kvoteene er knyttet opp mot et fartøy og har krav om eierskap av aktive fiskere. Økning i omsetningshastigheten og omsetningsverdiene av fiskekvoter har gitt økt bevissthet og til dels usikkerhet rundt den skattemessige behandlingen av overdragelser av slike rettigheter. I utgangspunktet er det i rettskilder/litteratur vurdert at en fiskerettighet skattemessig er å anse som et eget skattemessig immaterielt subjekt, og en overdragelse av en slik rettighet er skattemessig å anse som en realisasjon. Store verdier og derav store skattemessige effekter har gitt økt trykk på avskrivningsreglene, som spesielt når det gjelder immaterielle verdier, kan være en utfordring å utforme slik at en mest mulig rettferdig skattemessig fradragsføring oppnås. Det er store forskjeller i behandlingen av tidsubegrensede fiskerettigheter og tidsbegrensede rettigheter, selv om det i realiteten er knyttet stor usikkerhet til fremtidig utnyttning av også tidsbegrensede rettigheten. Det er også stor likheter mellom kjøpt «goodwill», som har gunstige avskrivningsregler og kjøpte fiskerettigheter, noe som kan oppleves som urettferdig.

Hvorvidt en overdragelse av en fiskerettighet fra et skattesubjekt til et annet, i utgangspunktet er å anse som en realisasjon av et formuesobjekt mellom subjektene, er en vurdering av om det foreligger et formuesgode som har en økonomisk verdi og som kan overføres. Det noe spesielle ved en fiskerettighet er at det er myndighetene som har myndigheten til å gi fartøy/fartøyeier rettigheten, da den i utgangspunktet ikke kan omsettes. Men da det i realiteten lar seg avtale en overdragelse fordi vilkårene er kjent i forkant, oppstår det bedriftsøkonomisk sett, en overdragelse ved at det betales for en forventning om at kjøper mottar rettigheten fra selger.

Endringer i fiskeriretten som skal være med å sikre at våre felles fiskeressurser forvaltes på en mest mulig samfunnsnyttig måte, og ordninger med struktureringer, splittinger og overføringer av kvoter for oppnå fiskerirettslige formål, skaper utfordringer for den skattemessige behandlingen. Det foretas

NB! Ved digital innlevering kan du ikke legge inn tekst her

overføringer av kvoter hos fiskeridirektoratet mellom ulike skattesubjekter, som kun er en formalitet sett fra kjøper og selger sitt synspunkt.

Når det gjelder disse overføringene kan det diskuteres hvordan de skattemessig sett skal behandles. Det oppstår en rekkes slike overdragelsesavtaler i fiskeri miljøet som gjøres kun for tilfreds stille de fiskerirettslige kravene uten at det privatrettslig i realiteten overføres råderett. Dette skaper problemstillinger både opp mot skatteretten og avgiftsretten. Jeg tror en avklaring mellom fiskeridirektoratet og skattemyndighetene hadde vært på sin plass.

Kvotesystemet skal være med på å forvalte samfunnet fiskeressurser. En rettferdig fordeling av ressurser er et formål både skatterettslig og fiskerirettslig. Hvordan en rettferdig fordeling av våre begrensede ressurser kan foretas, og om endring i beskatningen kan være med å gi en forbedret fordeling er et interessant spørsmål og vil sannsynligvis bli et tema i fremtiden.

NB! Ved digital innlevering kan du ikke legge inn tekst her

1. Innledning

Antall overdragelser av fiskerikvoter/strukturkvoter har i de senere år økt betraktelig, og det fiskerirettslige regelverket som regulerer denne virksomheten har vært, og er under stadig utvikling.

Denne utviklingen har gitt utfordringer for hva som kan sies å være er en korrekt skatterettslige behandlingen ved slike overdragelser.

En korrekt skattemessig behandling krever etter min mening, god kompetanse innenfor både det fiskerirettslige regelverk som regulerer dette markedet, fiskekvotemarkedet i praksis og innenfor skatterettens område.

For å kunne vurdere den skattemessige behandlingen ved overdragelse av en fiskekvote/strukturkvote må en kjenne til hva som ligger i de fiskerirettslige begrepene og reguleringene, herunder i fiskekvoteordningen. Hva er egentlig en fiskekvote, og hvordan definere den i skatterettslig forstand. Hvordan foretas og reguleres overdragelser av kvoter mellom fiskerne, hvem er det som reelt sett eier en fiskekvote og er en overdragelse av en fiskekvote en skattemessig realisasjon.

Min erfaring er at det har vært en noe uklar og forskjellig praksis ved den skattemessige behandlingen i forbindelse med denne type transaksjoner.

Jeg tror utviklingen av fiskerinæringen, fra å være et fritt og åpent fiske til å være en adgangsbegrenset og gjennomregulert næring, gjør at det kan stilles spørsmål om det kan være behov for endringer og/eller en klargjøring av den skattemessige behandlingen i forbindelse med overdragelse av kvoter. Skatte- og avgiftsregler skal være enkle og oversiktlige, bl.a. for å redusere administrative kostnader og mulighetene for rent skattemotiverte hendelser.

En rekke offentlige reguleringer foretas når det gjelder høsting av samfunnets felles ressurser, som for eksempel våre fiskeressurser. Kvotesystemet innenfor fiskeri er et viktig verktøy for å regulere fiskebestanden, hindre overbeskatning og sikre at arter blir bygget opp igjen dersom fare for utryddelse. Andre formål kvotesystemet skal være med på å sikre er å ivareta lønnsomheten i næringen, sikre sysselsetting og bosetting. Skatterettslige formål er også omfordeling av ressurser mellom borgerne, noe som tilsier størst mulig grad av skattemessig nøytralitet og likebehandling.

NB! Ved digital innlevering kan du ikke legge inn tekst her

Kvotesystemet innebærer en regulering av antall- og hvilke fiskefartøy som får tilgang til fisket, begrensninger ved størrelse på uttak i kvantum som antall tonn, fiskedøgn eller lignende. Slike begrensninger på hvem som kan delta i en næring, som i dag i mange tilfeller har en meget god lønnsomhet, har bidratt til et større marked for overdragelse av disse rettigheter og disse rettighetene omsettes for betydelige beløp. Det er en kjensgjerning at slike rettigheter er av stor økonomisk betydning for en fiskevirksomhet. Utviklingen innenfor fisket, og endringer i kvotesystemet, har gjort prosessen med å omsette slike rettigheter enklere, det er utviklet en rekke ordninger i fiskeriforvaltningen hvor fiskeridirektoratets tildeling nærmest er å anse for en ren formalitet. Når avtaler og transaksjoner privatrettslig sett, er forskjellig fra de fiskerirettlige, gir det etter min mening utfordringer for den skatterettslige behandling. Utviklingen har også ført til en vesentlig økning i antall kvotetransaksjoner og kvoteomsetninger for betydelige beløp, derav også økt skattemessige effektene for de næringsdrivende, og derav også økt interessen for, og ønsket om skattetilpasninger. Dette utfordrer regelverket i skatteretten. Skattyterne skal stimuleres til å benytte ressursene til produktive formål i stedet for skatteplanlegging.

NB! Ved digital innlevering kan du ikke legge inn tekst her

2. Litt historikk og kort om fiskekvoteordning

2.1 Fiskeri

Som nevnt innledningsvis har utviklingen innenfor fiskeri de siste 30 år, gått fra det å være tilnærmet fritt og åpent fiske for alle, til at det er adgangsbegrenset og gjennomregulert næring. For å kunne drøfte den skattemessige behandling av kvoter er det etter min mening viktig å kjenne til kvotesystemet. Kvotesystemet i fiskeriforvaltningen er en del av et reguleringsystem, og er et viktig verktøy for å hindre overbeskatning og for å sikre bestanden av de forskjellige fiskeartene. Kvotesystemet har fra det ble innført vært under stadig utvikling. Reguleringer har kommet til underveis, som en følge av samspillet mellom næring og forvaltning. Forvaltningen har et ansvar for sikre at fiskeressursene, som utgjør betydelige verdier for det norske samfunnet, forvaltes i overensstemmelse med fellesskapets interesser Jfr. Lov om forvaltning av viltlevande marine ressurser (Havressurslova).

Det er i dag betydelig verdier knyttet til konsesjoner og rettigheter innenfor næringen, og transaksjonshastigheten og omsetningsverdien av slike rettigheter har økt betraktelig de senere år. Det er viktig at reguleringene tilpasses til utviklingen slik at næringen ikke blir fastlåst i en uhensiktsmessig struktur. Det har derfor vært stor oppmerksomhet rundt det nåværende kvotesystemet og spenning knyttet til den fremtidige utviklingen av dette systemet. Det ble i 2015 satt ned et utvalg for å gjennomgå dagens kvotesystem, og hvordan et fremtidsrettet kvotesystem bør utformes jfr. NOU 2016:26.

Et fleksibelt kvotesystem legger til rette for kortsiktige overføringer mellom aktører som svar på endringer i markedsmessige, tekniske og biologiske forhold. Det kan stilles spørsmål om skatteretten er med å bidra til et fleksibelt system.

2.2. Kvoteordningen

I dagens kvotesystem foreligger det i grove trekk regulering med hensyn til adgang, dvs. hvem som kan delta jfr. Deltakerloven L26.031999, hvilken art en har tillatelse til og hvor stor mengde en kan høste. Mengden er i utgangspunktet basert på størrelsen til fiskefartøyet og begrenset på periode, i hovedsak årlig. jfr. Havressurslova L06.06.2008.

NB! Ved digital innlevering kan du ikke legge inn tekst her

Det fastsettes i utgangspunktet et størst tillat årlig uttak på den enkelte bestand. Den er basert på kunnskap knyttet til bestandens størrelse, og utbredelse, rekruttering og vekst, basert på råd fra Det internasjonale råd for havforskning (ICES). Totalkvoter for hver enkelt bestand er på et internasjonalt- eller nasjonalt nivå. De fleste viktigste ressursene i norsk fiskeri er bestander som deles med andre land. Den nasjonale totalkvoten er i tilfellene på internasjonalt nivå et resultat av forhandlinger.

Den nasjonale kvoten deles ned på fartøynivå basert på fartøystørrelse.

Grunnkvote betegner et fartøys opprinnelige kvotegrunnlag.

Strukturvotesystemet ble innført for i større grad å kunne tilpasse fiskeflåten til ressursgrunnlaget, og er i korte trekk en ordning som gjør det mulig å omsette kvotefaktorer utover grunnkvote Jfr. Forskrift om strukturvoteordning mv. for havfiskeflåten, fastsatt i 2005. Vilkår for tildeling er blant annet at kvoten blir fordelt innenfor samme fartøygruppe og at opprinnelig fartøy tas permanent ut av fiske på de vilkår som fastsatt. Strukturkvoter er i motsetning til grunnkvoten, tidsbegrenset på 20 år for tildelte kvoter tildelt fra og med 2007 og 25 år for kvoter som er tildelt før 2007. Dynamikken i fiskeriene gjør at det ofte vil være behov for å justere kvotereguleringer i løpet av året. Det produseres derfor årlig en betydelig mengde forskrifter og endringsforskrifter som regulerer uttakene.

3. Hva er en fiskekvote/strukturkvote?

3.1. Fiskerirettslig

En fiskekvote/strukturkvote er en regulering av fartøyets adgang til ervervsmessig fiske, egentlig en restriksjon på å høste av samfunnets fiskeressurser, dvs. en individuell dispensasjon. Ervervstillatelsen, i henhold til deltakerloven, er den grunnleggende tillatelse som gis til den som har rett til å eie fiskefartøyet.

«Ervervstillatelse gis til fartøyets eier for ett bestemt fartøy» og «gir bare rett til å utøve fiske eller fangst i samsvar med de bestemmelser som til enhver tid er fastsatt i eller i medhold av Deltakerloven § 4.

Det er som hovedregel bare den som har ervervstillatelse som kan bli tildelt kvoter. Reglene om tildeling av kvote er regulert i Havressursloven § 11, og de årlige kvotene fastsettes i egne reguleringsforskrifter. «Kvote tildeles normalt for ett år, men kan om nødvendig endres i løpet av året, f.eks. av ressurshensyn» jfr.

NB! Ved digital innlevering kan du ikke legge inn tekst her

Ot.prp.nr. 20 (2007-2008). Fiskeridirektoratet fører egne registre som innehar opplysninger om fartøyene og tilhørende kvoter/kvotefaktorer. Formålet med registeret er å ha oversikt over kvoter på fartøynivå slik at man til enhver tid kan gjennomføre fiskerireguleringen på en mest mulig effektiv måte. For skattemyndighetene vil et slikt register være et godt hjelpemiddel i forbindelse med kontroll av foretatte kvoteoverdragelser. Skattemyndighetene har også utviklet en erfaringsdatabase, som er basert på priser ved fartøy-/kvoteoverdragelser. Denne type databaser kan være med å bidra i forbindelse med sikring av korrekt markedsverdi ved for eksempel fordeling av avskrivningsgrunnlag mellom fartøy og tilhørende kvote.

3.2. Skatterettslig definisjon av en fiskekvote

3.2.1 Hva er en fiskekvote i skatterettslig forstand?

Fisketillatelse betraktes som et selvstendig formuesgode både i regnskaps- og skattemessig forstand.

Det ble satt på spissen i «Ytterstadsaken» fra Hålogaland lagmannsrett i 2001, sak nr. LH-2001-00308. Saken dreide seg om et kjøp av ringnotfartøy med ringnotkonsesjon for 43 millioner kroner. Rederen og ligningsmyndighetene var enige om at den tekniske verdien av fartøyet (stål-verdien) kunne settes til 23 millioner kroner, og at resten (20 millioner kroner) var betaling for kjøperens forventning om fortsatt ringnotkonsesjon tilknyttet fartøyet. Både lagmannsretten og herredsretten kom til at de 20 millionene som var betalt for konsesjonen var et immaterielt driftsmiddel.

Den økonomiske realiteten var at det ble betalt kr 20 millioner i «merpris» for fartøyet *dersom* kjøper fikk tildelt konsesjon som selger/fartøy innehadde. Det var dette beløpet en kjøper var villig til å betale for framtidige fangsutsikter med dette fartøyet.

Det ble vektlagt som et sentralt moment som talte for at en slik tillatelse/rettighet er å betrakte som et selvstendig formuesgode selv om det rent formelt sett ikke finner sted et salg av konsesjoner/rettigheter.

Realiteten ved at det ble betalt for en forventning gikk foran det formelle ved at selger formelt sett ikke har den endelige myndigheten til å overdra rettigheten. Det

NB! Ved digital innlevering kan du ikke legge inn tekst her

ble i utgangspunktet ikke direkte overført en rettighet, men det ble betalt for en forventning om at rettigheten ville tilkomme kjøper.

I kontrakten mellom kjøper og selger ble det tatt forbehold om at kjøper kunne gå fra avtalen dersom ny konsesjon ikke ble gitt. Dette er en vanlig klausul i slike avtaler og er med på å vektlegge at rettigheten i seg selv har en selvstendig verdi for kjøper.

Hovedproblemstillingen i saken dreide seg om retten til skattemessige avskrivning i forbindelse med kjøpet av fartøyet med konsesjon. Tidligere ligningspraksis var at en slik «merpris» for kvote/konsesjon ble avskrevet som en regulær del av verdien på fartøyet. I reders selvangivelse ble det i utgangspunktet krevd 20% i skattemessige avskrivninger av total kjøpesum.

Også det faktum at verdien av den «merprisen» som ble betalt for fartøyet ikke utsettes for samme verditapet /«slit og elde» i samme grad som selve fartøyet, er etter min mening med på å vektlegge at betalingen for forventning om videre konsesjon er å anse som et eget skattemessig subjekt.

Endringen av ligningspraksis er en konsekvens av den utviklingen som har vært rundt den betydningen, og de store verdiene, kvotetildelingen har fått, fra å være en del av fartøyverdien til å ha en selvstendig verdi.

Spørsmålet rundt rett til avskrivning av slike rettigheter ble ikke reist i sin fulle bredde før sent på 1990-tallet, sannsynligvis fordi verdiene av disse da ikke hadde slike vesentlige størrelser som det har i dag. I «ytterstadsaken» kom lagmannsretten til at betalingen for forventning og fortsatt ringnotekonsesjon ikke var gjenstand for ordinære saldoavskrivninger, da avskrivningen bare kunne komme på tale dersom det oppsto et åpenbart verdifall.

Også i henhold til Voldstatsaka Rt, 2013 s. 1345 ble det ikke funnet tvilsomt at tildelte fiskekvoter ble funnet å være eksisterende formuesrettigheter. Ved gjennomført strukturering blir de enkelte fartøyenes kvotefaktorer registrert hos Fiskeridirektoratet. Siden de årlige kvotene blir tildelt på grunnlag av de registrerte kvotefaktorene, gir kvotefaktorene i alle fall grunnlag for berettigede forventninger om å oppnå rettigheter til formuesgoder. Da rettigheter til kvotefaktorer er gjenstand for omsetning sammen med fartøyene, og markedet er

NB! Ved digital innlevering kan du ikke legge inn tekst her

villig til å betale betydelige beløp for slike rettigheter, må imidlertid de registrerte kvotefaktorer etter min mening anses som eksisterende formuesrettigheter. De betydelige beløp som blir betalt for kvotefaktorer, er et resultat av den funksjon som kvotefaktorene etter strukturkvoteforskriften og fast forvaltningspraksis spiller ved tildeling av de årlige fiskekvotene, og markedsverdien av kvotefaktorene taler med styrke for å anse dem som eksisterende formuesrettigheter.

Det er på bakgrunn av disse rettskildene samt litteratur for øvrig, lite tvilsomt at ervervstillatelser, fiskekonsesjoner og tildelte fiskekvoter skattemessig må anses som selvstendige eksisterende formuesrettigheter som immaterielt driftsmiddel.

I samme retning peker den ligningsmessige behandling av kvotefaktorer. Etter sikker praksis skal kvoterettigheter ved skatteligningen behandles som immaterielle driftsmidler, jf. Skatte – ABC, Driftsmiddel – immaterielt driftsmiddel, post 2.2.2.

3.2.2 Fiskerettigheter/tildelte kvoter som immaterielt driftsmiddel

3.2.2.1 Immaterielt driftsmiddel og skattemessig verdifall

En tildelt fiskekvote er av immateriell karakter og har åpenbart driftsmessig betydning.

At tildelte kvoterettigheter i skattemessig forstand er et immaterielt driftsmiddel er som nevnt lite tvilsomt. Dog foreligger det ikke noen nærmere skattemessig definisjon av begrepet «immaterielt driftsmiddel».

I Ot.prp. nr. 35 (1990-91) på side 116-117 er det lagt til grunn at begrepet «immaterielle driftsmidler» skal ha vid rekkevidde og omfatte en meget uensartet gruppe formuesobjekter.

Da den norske skatteloven bygger på et inntektsbegrep basert på årets resultat jfr. Sktl § 14-1 (1), krever det en tidsavgrensning av anskaffelser av varige driftsmidler. Det faktum at immaterielle eiendeler består av en meget uensartet gruppe formuesobjekter, gjør det vanskeligere å definere regler som ivaretar en tilfredsstillende måte å ta hensyn til det skattemessige verdifallet på.

Denne type objektene kan være begrenset i tid, evigvarende, verdiforringet ved utkonkurrering eller utidsmessig, eller være avhengig av forvaltningens

NB! Ved digital innlevering kan du ikke legge inn tekst her

reguleringer, som for fiskekvoter. Dette utfordrer saldossystemet generelt for immaterielle eiendeler.

Kjøpte immaterielle eiendeler, herunder kjøpte fiskerettigheter/fiskekvoter, omfattes i utgangspunktet av saldossystemet i skatteretten. For kjøper foreligger det aktiveringsplikt av rettigheten og avskrivninger etter reglene i Skatteloven kapitel 14.

Når det gjelder strukturkvoter (som har begrenset levetid), kan avskrivninger gjøres med årlige like store beløp over rettighetens levetid jfr. Sktl § 14-50, og for selger kan gevinst/tap inntektsføres/tapsføres via saldossystemet.

Når det gjelder «levetiden» på rettigheten til fiske, kan det deles inn i to grupper, grunnkvoter, som ikke er tidsbegrenset, og strukturkvoter, som tildeles for et år av gangen og tildeles i inntil 20 år (25 år for strukturkvoter som er tildelt første gang før 2017) Jfr. F04.03.2005 nr. 193.

3.2.2.2 Tidsbegrensning kvoter og skattemessig fradrag

Tidsbegrensningen for strukturkvoter kom inn ved en forskriftsendring i 2007. Konsekvensen for de som hadde tilegnet seg strukturkvoter etter 2005-forskriften, før forskriftsendringen, var stor da de hadde en sterk forventning til at de fikk beholde kvoter uten tidsbegrensning, men fikk etter endringen en begrenset tidsrammen på 25 år. Endringen som hadde tilbakevirkende kraft for de berørte fartøyeierne og som ble oppfattet som urimelig, var tema i Rt. 2013 1345. Regelen endringen ble av flertallet i høyesterett funnet ikke å innebære tilbakevirkning i strid med grunnloven § 97. Her ble det blant annet lagt vekt på at det økonomiske tapet ikke ville være av særlig stort omfang hensett de skattemessige avskrivningsreglene (ingen skattemessige avskrivninger på tidsbegrensede rettigheter i motsetning til årlige avskrivninger over 20 år/25 år på strukturkvoter).

Dette sier etter min mening mye om hvor stor økonomisk konsekvens de skattemessige avskrivningsreglene har for fartøyeiere med fiskekvoter. Det viser også utfordringen ved å finne en tilfredsstillende måte å ivareta det skattemessige verdifallet på.

Det var også nevnt i saken at staten burde ha atskillig større handlefrihet til å regulere innholdet i fiskeflåtens rammevilkår, det ble også slått fast (avsnitt 69) at

NB! Ved digital innlevering kan du ikke legge inn tekst her

grunnkvoter ikke er «evigvarende», bare tildelt uten at det er satt noen tidsgrense i selve tillatelsen. Som nevnte innledningsvis er kvotesystemet under utvikling og det er uforutsett hvilke kvotesystem fiskerne ender opp med, og hva som skjer med grunnkvotene og strukturkvotene når tidsgrensen er gått ut.

Når det gjelder strukturkvotene, som ihht. F04.03 nr. 193 § 7, tildeles for *et år av gangen*, kunne det hevdes at skattemessig levetiden er ett år. Men når den «årlig tildeling» normalt skjer uten ny prøving, er det i skatterettslig sammenheng vurdert at så lenge vilkårene for å inneha kvoten er tilstede, er avskrivninger over de 20 år (25år) en rimelig måte å ivareta det skattemessige verdifallet på.

Når det gjelder verdier/rettigheter som har en så uforutsigbar fremtid som fiskekvoten, og er basert på offentlige reguleringer, er det etter min mening en utfordring å ivareta et mest mulig reelt skattemessig verdifall.

Avskrivningsordningen har også en stor likviditetsmessig effekt for fartøyeierne. Kostprisen ved kjøp av grunnkvoter kommer ikke til fradrag før kvoten realiseres, gis opp eller kalles tilbake. Som tidligere nevnt er prisene i kvotemarkeder høye og derav effekten av manglende løpende skattemessige fradrag. Denne ordningen kan gi et initiativ til å strukturere grunnkvoter for å kunne foreta årlige skattemessige avskrivninger. Det kan vurderes om det burde vært gitt et tidsintervall også for grunnkvoter for å kunne kostnadsføre løpende. Det er etter min mening en urimelig forskjellsbehandling da det så langt frem i tid som 20 år - 30 år er stor grad av usikkerhet knyttet til kvoteordningen i sin helhet.

Når det gjelder avskrivningsreglene for immaterielle eiendeler foreligger det også en avgrensning som gir stor skattemessig forskjellig behandling. Immaterielle eiendeler i skatteretten skiller mellom forretningsverdi jfr. sktl § 6-10 (2) og annet immaterielt driftsmiddel enn forretningsverdi jfr. sktl § 6-10 (3).

3.2.2.3 Forretningsverdi (Goodwill)

Forretningsverdi kan avskrives med 20% årlig, Sktl. § 14-43 (1) b Jfr. Sktl. § 14-40 (1) b jfr Sktl § 6-10 (2). Andre immaterielle driftsmidler kan bare avskrives dersom åpenbart verdifall jfr. Sktl § 6-10 (3). Det vil i de fleste tilfeller si at anskaffelser av *andre* immaterielle driftsmidler kommer langt dårligere ut

NB! Ved digital innlevering kan du ikke legge inn tekst her

skattemessig. Dette skillet mellom goodwill og *andre* immaterielle eiendeler har derfor stor skattemessig betydning.

Grensen mellom goodwill og andre immaterielle driftsmidler er ikke av nyere dato, men ulike skattesatser, generell økning av immaterielle verdier, økte priser på immaterielle verdier, og økning i antall transaksjoner som omhandler immaterielle verdier mv. har gjort problemstillingen mer aktuell i den senere tid. Det er en interessant problemstilling hvorfor det er lagt opp til så «gunstige» avskrivningsregler når det gjelder kjøpt goodwill (gunstig mht. at det er blant de høyeste avskrivningssatsene som kan benyttes skattemessig), noe som gir et kraftig trykk på avgrensningen av goodwillbegrepet.

I Ot Prp nr 19(1983-1984) nevnes det at goodwillbegrepet vil inneholde verdier av veldig forskjellige art, med veldig forskjellig varighet. Dette tilsier tungtveiende grunner, samt også ligningstekniske grunner, som tilsier klare grenser og en lik regel for at det skal være praktisk.

Det kan virke som at avskrivningssatsen ble noe tilfeldig valgt uten at det lå noen grundig vurdering bak. Det som var omtalt vedrørende fastsettelse av prosentsatsen iflg. Ot.prp. nr 19 (1983-1984) var: «departementet foreslår at goodwill etter skattereglene ikke skal kunne avskrives raskere enn med en femtedel», uten at det forelå noe nærmere begrunnelse. Det var også nevnt i proposisjonen at regelen er fleksibel ved at skatteyter selv kan velge å bruke lengre avskrivningstid. Der er etter min mening liten sannsynlighet for at en skatteyter vil velge økt skattebelastning et år, dersom eksempelvis verdien på en merkevare holder seg på et stabilt nivå, departementet har etter min mening vist stor grad av tillit til skatteyterne i denne saken. Jeg har samtidig forståelse for at det er utfordrende å utarbeide regler som ivaretar både en skattemessige mest mulig korrekte fordeling, og at det foreligger et regelverk som lar seg etterprøve av ligningsmyndigheten, når det gjelder en så uensartet gruppe som immaterielle verdier. Men konsekvensen blir gjerne at det kan oppleves «urettferdig» ved at noen typer goodwill som «egentlig» har en livslang levetid avskrives mens kjøpte fiskerettigheter (med ubegrenset levetid) ikke kan avskrives.

NB! Ved digital innlevering kan du ikke legge inn tekst her

Når det gjelder innholdet i *begrepet* goodwill i skattemessig forstand, henvises det gjerne til forarbeidene til aksje- og regnskapslovgivning.

I regnskapsretten brukes begrepet immaterielle eiendeler, dette kan som utgangspunkt legges til grunn at det foreligger et «annet immaterielt driftsmiddel» i skatterettslig forstand.

Forretningsverdi i skatteloven er ikke nærmere definert i skatteloven men er ifølge lovens forarbeid, rettspraksis og juridisk teori nærmere definert som «vederlaget som betales utover eiendelenes verdi ved erverv av virksomhet».

Definisjonen av immaterielle eiendeler er i følge Norsk Regnskapsstandard eiendeler som *«er ikkepengeposter uten fysisk substans som foretaket benytter i tilvirkning eller salg av varer og tjenester, ved utleie til andre foretak, eller for administrative formål, og som er identifiserbare og kontrolleres slik at de representerer fremtidige økonomiske fordeler som forventes å tilflyte foretaket»*

Utgangspunktet er for både regnskapsmessig og skattemessig ståsted at forretningsverdi er en restverdi. For å kunne skille ut «eiendelenes» verdi fra «residualen» forretningsverdi, har det vært tema om regnskapsrettens momenter kan benyttes. Dette spørsmålet var belyst i Hafslundsaken, TOSLO-2004-24522, finansregnskap og skatteregnskapet skal i utgangspunktet ivareta forskjellige formål jfr. Ole Gjems Onstad «Avskrivninger» side 343 flg.: «Det kan derfor lett bli aktuelt at de to systemer bestemmer en virksomhets resultat forskjellig». Det ble i denne saken konkludert med at regnskapspraksis er et viktig moment for fastsettelsen av skattelovens regler, særlig der hvor det ikke følger en klar konklusjon av skattelovens regler. «Avskrivninger» side 357, «Regnskapslovgivning og god regnskapsskikk representerer tungtveiende reelle hensyn ved fastleggelsen av skattelovens regler der løsningen må anses åpen». Forskjellige hensyn regnskapsmessige og skattemessige er blant annet at regnskapsmessig må den immaterielle eiendelenes kostpris kunne måles noenlunde pålitelig for at regnskapsførte verdien skal være tilstede og rettvise, og at det ikke skal henføres som goodwill, mens skattemessig søkes det å allokere til det faktiske mest mulig riktige slik at skattepliktig inntekt blir mest mulig korrekt. I

NB! Ved digital innlevering kan du ikke legge inn tekst her

praksis vil et iboende ønske om lavest mulig skatt i mange tilfeller gi incentiver til å klassifisere immaterielle verdier som goodwill.

Sentrale momenter i regnskapsretten når det gjelder andre immaterielle eiendeler er at de er identifiserbare og kontrollerbare. Disse momentene er etter min mening sterkt knyttet opp mot det regnskapsmessige formålet og har kanskje strengt tatt ikke like stor betydning for en skattemessig korrekt behandling.

3.2.2.3.1 Identifiserbare

Eiendelen må kunne skilles ut, og da må de kunne identifiseres. Dersom den kan selges, leies ut ol. kan det fastsettes en fremtidig verdi, og da vil den alltid være regnskapsrettslig utskillbar. Når det gjelder en tildelt fiskekvote, er en tildelt fiskekvote i utg. pkt. ikke omsettelig særskilt, da kvoten er sterkt knyttet mot fartøy, samt det er myndighetene som har myndighet til å tildele. En rekke saker knyttet til konsesjoner og deres mulighet for utskillelse har vært drøftet. For eksempel Hålogaland lagmannsretts dom 28.januar 2002 vedrørende mulig identifisering av ringnotkonsesjon ved overdragelse av fartøy og konsesjon. Sentralt i argumentasjon for mulig utskillelse var at det var tatt forbehold om at kjøper kunne gå fra avtalen dersom det ikke ble gitt ny konsesjon til kjøper. Konsesjonene kunne i realiteten verdsettes særskilt. Selv om konsesjonene ikke kunne omsettes alene kunne det med relativt stor sikkerhet fastsettes en økonomisk verdi på selve konsesjonene som kjøper var villig til å gi. For å oppnå det skattemessige formålet som i utgangspunktet vil være en mest mulig korrekt fordeling av skattepliktig inntekt vil en identifisering av den immaterielle verdien også være viktig for i det hele tatt kunne foreta en rimelig skattemessig allokering. Som tidligere nevnt gav de gunstige avskrivningsreglene på goodwill økt trykk på goodwillbegrepet.

I Rt. 2005 1461 ble det fra ankende part påstått at deler av betaling som gjaldt ikke-fysiske driftsmidler ikke bare var betaling for selve konsesjonene, men at deler gjaldt forretningsverdi. Det var pekt på oppnådde fordeler som lokalitet, stordriftsfordeler, rasjonaliseringsgevinster og synergieffekter ved anskaffelse av konsesjon. Ifølge dommer Skoghøy, vil fordeler som oppnås i en virksomhet ved anskaffelse av et driftsmiddel normalt behandles som kostpris for vedkommende

NB! Ved digital innlevering kan du ikke legge inn tekst her

driftsmiddel. Ifølge dommen var disse verdiene uløselig knyttet til selve konsesjonen og burde dermed inngå i verdsettelsen av disse. Konsesjoner er også knyttet til bestemte geografisk område, og det er vanskelig å se at det her forelå en verdi av lokalitet som ikke var knyttet til konsesjonsverdien.

Det som skiller oppkjøp av virksomhet fra oppkjøp av for eksempel fartøy med kvoterettigheter er at det er lite annet å allokere vederlaget på enn fartøy og tildelt rettighet. Det er tildelt rett som er «verdidriveren». Det er den tildelte retten som gir kjøper mulighet til å utnytte fartøyet mer effektivt og derav den som har en verdi. Når det hevdes at merprisen kan henføres til goodwill som følge av synergier eller stordriftsfordeler, ved for eksempel bedre utnyttelse av fartøyets kapasitet, kan det samtidig hevdes at kjøp av eiendeler i de fleste tilfeller gjøres med forventninger om forbedringer i effektivitet, bedre lønnsomhet osv.

3.2.2.3.2 Kontrollerbare

Et foretak kontrollerer en eiendel dersom det kan sikre at de fremtidige økonomiske fordelene knyttet til fordelen tilflyter foretaket. Eksempel på økonomiske fordeler som i utgangspunktet ikke er kontrollerbare er kundeportefølje, kompetanse hos ansatte og markedsandeler hvis denne posisjon ikke er rettslig beskyttet. I Rt. 2007 1543 var det statens påstand at en agenturavtale inklusive retten til avgangsvederlag var identifiserbart som eget driftsmiddel. Men Scansales bestred at agenturavtalen hadde noen egenverdi uten kundekretsen. Avgangsvederlaget uttrykker en verdi av økt kundemasse som tilkommer hovedmannen. Slikt vederlag betales ikke når agenten etter avtale med hovedmannen overfører rettigheter og plikter etter avtalen. Det ble i denne saken funnet at det ikke var bevist at merverdien var knyttet til noe annet enn kundemassen og derav betaling for forretningsverdi.

En kvoterettighet/fiskeritillatelse har i sin karakteristikk at den har en juridisk beskyttelse som hindrer andre i å få tilgang til de samme ressursene. Men med kvoterettighet/fiskeritillatelse vil følgende usikre faktorer foreligge mht. kontrollerbarheten av den verdien av den økonomiske fordelen som tilflyter selskapet. Hvor stort kvantum blir tildelt som kvote i året/perioden noe som avhenger hvor mye som er funnet forsvarlig å beskatte av våre felles

NB! Ved digital innlevering kan du ikke legge inn tekst her

fiskeressurser som tildeles av myndighetene. Kommer fartøyet til å klare ta sin del av kvoten med hensyn til vær og vind, og er det tilstrekkelige mengder med tildelt fiskeart innenfor det tildelte område. Foreligger det et marked og en pris som gjør det lønnsomt å høste tildelte fiskeart. Kan man si at tildelt fiskekvote ikke har noen egenverdi dersom ikke ovennevnte ukontrollerbare faktorer ikke er tilstede.

Det er visstnok liten tvil, på bakgrunn av rettspraksis, om at fisketillatelse i utgangspunktet blir betraktet som at de har en selvstendig økonomisk verdi og må i skatterettslig forstand vanligvis anses som *annet* immateriell eiendel.

4. Skattemessig behandling ved overdragelse av kvoter

4.1. Realisasjon av et formuesobjekt

Hovedregelen i skatteloven § 5-1, sammenholdt med § 5-30, sier at realisasjon av et formuesobjekt i virksomhet regnes som skattepliktig inntekt. I utgangspunktet betyr det alle typer formuesobjekter som ikke er spesielt unntatt i skatteloven kapittel 9. Det foreligger ingen definisjon i skatteloven (eller i øvrig lovgivning) på hva som ligger i begrepet «formuesobjekt». I ot. prp. 86 (1997-1998) omtales realisasjon av formuesobjekter som realisasjon av kapitalobjekter innenfor virksomhet jfr. merknader til Sktl. § 5-1, 2. ledd. Kapital i skattemessig forstand omfatter blant annet immaterielle objekter mv. (jfr generelle merknader til kap 5). Begrepet formuesgode benyttes flere steder i lovgivningen, for eksempel pantelov, dekningslov og tvangsfullbyrdelseslov, men det finnes ingen fasttømret definisjon av begrepet. Generelle typiske trekk ved et formuesgode er at det har en økonomisk verdi, at det kan overføres fra subjekt til subjekt, og at det kan disponeres over.

4.1.1 Økonomisk verdi

Konsesjoner og kvoter tildeles i utgangspunktet gratis av myndighetene. Fisket er eid av det norske folk i fellesskap. «Dei viltlevande marine ressurser ligg til fellesskapet i Norge» jfr. Havressurslova § 2. Fisket er derav ikke noe fiskeren eier, men det å inneha en rettighet innebærer et stort konkurransefortrinn. Kvoter er i utgangspunktet ikke omsettelige verdipapirer, men det har i praksis utviklet seg et marked. Kvoter tildeles i utgangspunktet et konkret fartøy. Det at det betales et

NB! Ved digital innlevering kan du ikke legge inn tekst her

vederlag ved overdragelse av kvoteverdier ved kjøp av fiskefartøy er vanlig, og relativt nylige endringer i Deltakerloven (juni 2015, ny § 17) gjør det mulig på visse vilkår og overdra fiskerettigheter mellom rederier (og derav mellom forskjellige skattesubjekter) uten at det også overdras et fartøy.

Fisket har gått fra å være en subsidiert og ulønnsom næring til en situasjon med gjennomgående lønnsom næring, og derav store verdier i rettigheter til fisket. Strukturvoteordningen ble innført for i større grad å kunne tilpasse flåten til ressursgrunnlaget. Økt fleksibilitet samt øvrige regelendringer ved høyere tak på antall kvoter, økte totalkvoter, økte priser på fisk i markedet mv har bidratt til fiskekvoter omsettes for store summer de senere år. En tildelt fiskekvote har uten tvil en økonomisk verdi i dagens samfunn.

4.1.2 Overførsel

Fiskeritillatelse er ihht. Lovens ordning i utgangspunktet ikke omsettelige Jfr. Deltakerloven § 9 og § 10. Virkeligheten er at det i praksis i mange tilfeller i forbindelser med salg av fartøy, er å overføre fiskeritillatelse det egentlige formålet. Og det blir i mange tilfeller betalt langt mer for selve fisketillatelsen enn for selve fartøyet. Selv om det kreves tilsagn fra myndighetene, avtales det ofte at kjøper av fartøy overtar med forbehold om at tillatelsen overtas, evt. gis forhåndstilsagn. I forbindelse med strukturering, strukturvoteordningen som er hjemlet i Harvressursloven § 14 og strukturvoteforskriftene, aksepteres det at tillatelse omsettes «alene» ved at selger (evt. kjøper) forplikter seg til å kondemnere fartøyet, men også her må overføringen godkjennes av fiskeridirektoratet.

Det ble også åpnet opp for overføring av fiskeritillatelse mellom rederier (på visse vilkår) uten overføring av fartøy Jfr Dtl § 17 (ny 2015). Siden vilkårene er kjent i forkant, vil selve godkjennelsen fra fiskeridirektoratet i mange tilfeller være en ren formalitet i forholdet mellom kjøper og selger.

I den såkalte Lafjordsaken i Nordhordaland tingrett, LG-2012-81908, ble det i forbindelse med overføring av fiskerirettighet ved en fisjon/fusjon, stillet spørsmål om hvorvidt en strukturkvote i det hele tatt kan overføres. Det ble i saken blant annet henvist til en drøftelse i st. meld. nr. 21. Strukturpolitikk for fiskeflåten pkt 5.4.3.2 hvor det het blant annet:

NB! Ved digital innlevering kan du ikke legge inn tekst her

*Det at det betales et vederlag for kvoteverdien ved kjøp av et fiskefartøy som skal drives videre, er ikke noe nytt. En påstand om at dette endrer **tillatelsens rettslige status**, har imidlertid ingen rettslig forankring. Vederlaget mellom de private partene gir ikke et nytt innhold i tillatelsene, som det uansett er myndighetene som tildeler etter en vurdering av om søkeren (kjøperen) fyller de krav som gjelder i det enkelte tilfellet..."*

Tildeling av fiskerettigheten tilligger myndighetene, og selger har ikke myndighet til å overføre denne rettigheten videre til kjøper. Det at det lar seg avklares på forhånd at vilkårene er tilstede, tilsier at det lar seg gjøre å avtale en overgang av kvoten fra et subjekt til et annet sammen med fartøyet uansett.

Spørsmålet knyttet til den materielle problemstillingen var i saken om kvotene var overført ved skattefri fisjon /fusjon jfr Skatteloven § 11-4 og 11-2, eller om det må bedømmes slik at kvotene gikk direkte til rederselskapene uavhengig av fisjon/fusjon, nettopp på grunn av det faktum at kvotene rederiselskapene fikk hånd om, var en følge av at de krav som følger av forskrift om struktur-kvoteordning, som omsøkt og godkjent, uavhengig av at det var foretatt en fusjon/fisjon.

Skattekontorets vedtak hadde konkludert på at overføringen av Lafjords kvoterettigheter til aksjonærenes fartøy skulle beskattes som uttak ihht Sktl § 5-2. Begrunnelsen for uttaksbeskatning var blant annet at fiskeritillatelse ikke kan overføres; de må inndras før nye kvoter tildeles av fiskeridirektoratet, og tildelingen var dermed løsrevet fra partenes transaksjonsrekke i forbindelse med fusjon/fisjon. Samtidig var det en økonomisk interesse ved at avgiver aksepterer inndragning av sine kvoter som danner grunnlag for tildeling av nye kvoter, da det er et faktum at kvoter genererer inntekter og har en økonomisk verdi. Tingretten var enig med skattekontoret i at kvotene ble overført uavhengig av fisjon og fusjon og skulle sees på som uttak.

Saken ble endret i Lagmannsretten Utv. 2013 s 1230. Lagmannsretten konkluderte med at transaksjonene måtte sees på i et bredere perspektiv enn det fiskerirettslige og at den skatterettslig var foretatt en skattefri overføring av kvoter.

NB! Ved digital innlevering kan du ikke legge inn tekst her

Som påpekt av Høyesterett i Rt 2009 side 1502 er det et grunnleggende prinsipp at fiskeritillatelser er svært nært tilknyttet fartøy. Overdragelsesforbudet understreker den nære forbindelsen mellom fartøy og kvote som følger av regulatoriske forhold, jf. blant annet strukturkvoteforskriften § 6.

Det ble i saken vektlagt at det i praksis foretas en rekke transaksjoner der fiskerettigheter og andre offentligrettslige tillatelser skifter eier mot vederlag, og at myndighetene aksepterer at det foreligger et slikt marked. Disse transaksjonene muliggjøres ved at myndighetene kontrollerer at vilkårene knyttet til erverv er til stede, og slik blir også de samfunnsmessige hensyn ivaretatt. Det kan i en skatterettslig sammenheng, og ut fra den bedriftsøkonomiske realitet, ikke uten videre være avgjørende at det formelt sett er slik at kvoten etter fiskeriregelverket oppgis og tildeles på ny.

At fiskeritillatelser anses kjøpt og solgt i skattemessig sammenheng, ble for øvrig indirekte fastslått i Ytterstad-dommen, som er inntatt i Utv. 2002 s. 471. Der ble en vesentlig del av vederlaget for fartøy og fiskeritillatelser henført til ringnotkonsesjonen.

Den bedriftsøkonomiske realitet er at det skjer en overdragelse av kvoter mellom partene, der gjennomføringen av transaksjonen forutsetter myndighetenes aksept og medvirkning. At den formelle ramme er at den som avstår kvoten gir avkall på sine rettigheter overfor myndighetene og at myndighetene tildeler rettighetene på ny, fratar ikke disposisjonen karakter av privatrettslig overføring, og innebærer ikke at rettigheten og de verdier den representerer ikke vil kunne anses overført.

Det kan stilles spørsmål om det i det hele tatt burde være tillatt at det foreligger et slikt marked hvor fiskerettigheter i realiteten kan overdras mellom parter. Fisken er vår felles ressurs og kvotesystemet er en del av et reguleringsystem, og er et verktøy for å hindre overbeskatning og sikre bestanden. Det at slike tildelte rettigheter kan omsettes for mange millioner er etter min mening i utgangspunktet litt rart, noen tjener mye penger fordi de har fått tildelt en rettighet gratis av myndighetene og selger den, og noen må betale millioner for en rettighet som noen har fått tildelt gratis. Men når det først foreligger et slikt marked er det etter

NB! Ved digital innlevering kan du ikke legge inn tekst her

min mening i realiteten en overdragelse, når det betales for at kjøper skal få tildelt samme rettigheter som selger hadde.

4.1.3 Hvem er eieren av kvoten/fiskerirettigheten?

For å kunne realisere et formuesgode, må en også råde over det. Eierposisjon har betydning for realisasjonsbegrepet som forutsetter at skatteyder er eier av formuesobjektet og at eiendomsretten, ved realisasjon, skal opphøre hos vedkommende.

Alle som vil benytte et fartøy til ervervsmessig fiske, må ha ervervstillatelse, jfr. Deltakerloven av 26. mars 1999, § 4. Ervervstillatelsens tilknytning til fartøyet fremgår tydelig av § 4 mht. «Ervervstillatelse gis til fartøyets eier for ett bestemt fartøy...».

Deltakerloven forutsetter at selgeren taper ervervstillatelsen ved salg av fartøyet jfr. Deltakerloven § 10, slik at selger har ingen ervervstillatelse som er uavhengig av eiendomsretten til fartøyet.

Fiskeritillatelse tildeles av myndighetene til fartøy som oppfyller vilkårene og har et eierskap til fartøyet som også må tilfredsstille vilkår. I skatteretten skal en i utgangspunktet legge det privatrettslige eierbegrepet til grunn. I privatretten deles eiendomsretten til et formuesobjekt opp i en rekke type råderetter herunder juridisk råderett, faktisk råderett, motta avkastning fra et objekt, rett til å utøve andre rettigheter som f.eks. stemmerett.

En fiskeritillatelse gir en fartøyeier rett til å høste et bestemt kvantum fisk årlig i en tidsbegrenset eller ubegrenset antall år fremover. Det er myndighetene som årlig fastsetter kvotefaktor som tilsier hvor mye fisk de enkelte kvotehaverne årlig kan høste. Men det er fartøyeier som råder over rettigheten og har relativt frie tøyler til å overdra fartøy/rettighet innenfor de vilkår som er fastsatt.

4.1.3.1 Kan eierskapet sies å være en personlig rett

Et generelt utgangspunkt i tidligere lov av 29. juni 1956, var at det stilles krav om at bare var aktive fiskere som kunne eie fiskefartøy, dette for å avverge at fiskefartøy ble oppkjøpt av kapitalsterke aktører som ikke skulle fiske selv. Fremdeles er det knyttet vilkår mht. til at eiere må være aktive fiskere, det såkalte aktivitetskravet, Jfr. Deltakerloven § 6.

NB! Ved digital innlevering kan du ikke legge inn tekst her

Ervervstillatelsen kan tildeles «selskap eller sammenslutninger ... dersom personer som oppfyller aktivitetskravet i henhold til 1. ledd. eier mer enn 50% av eierinteressene og har tilsvarende kontroll over virksomheten».

Så selv om det er et viktig moment i deltakerloven at eierne er aktive fiskere, som knytter eierforholdene opp mot fysisk personer og deres interesser, er det gitt tillatelse til at en ervervstillatelse kan tildeles et selskap.

Dette var belyst i HR-2014-0218, Skotheimsvik, hvor ankende part gjorde gjeldende at deltakeradgangen tilligger de aktive fiskerne jfr. definisjon av eierbegrepet i Deltakerforskriften § 2 1. ledd a. Det ble hevdet at fiskerne inngikk avtale med selskapet om at fartøyene kunne *bruke* deltakeradgangen. Det er vel liten tvil om at forskriften søker å ivareta fiskernes interesser også ved at de kan organisere sin virksomhet i aksjeselskaps form. Det vil være urimelig om deltakeradgangen skulle ligge hos aktive majoritetsaksjonær, mens fartøy og kvote tilligger selskapet. Retten konkluderte også i denne saken med at et selskap kan være og i dette tilfellet er innehaver av deltakeradgangen.

5. Splitting/strukturering av kvoter

5.1 Splitting/strukturering av fisketillatelser og kvoter – kan det sies å være skattemessige realisasjoner

Strukturkvoteordningen ble innført i 2015 for i større grad å kunne tilpasse fiskeflåten til ressursgrunnlaget. Ordningen er hjemlet i Havressursloven § 14 med nærmere regulert i Forskrift om strukturkvoteordning mv. for havfiskeflåten, FOR-2005-03-04-193. Ordningen er definert som «tildeling av tilleggskvote som kompensasjon til fartøyeier for destruksjon og bortfall av fiskerettigheter» jfr. st. meld.nr 21. Strukturkvoteordningen består i at en på visse vilkår kan slå sammen kvoter ved å overføre kvoten fra et fartøy som oppgir sine rettigheter (krav om at fartøyet tas ut av fiske etter nærmere vilkår...) til et annet fartøy (må tilhøre samme reguleringsgruppe). En strukturkvote kan deles opp på flere fartøyer. Det har også i fiskeriforvaltningen utviklet seg et splittingsinstitutt som åpnet for at flerbåtrederier på visse vilkår kunne søke om tildeling av fisketillatelser til et av sine fartøyer mot at et annet av rederiets fartøyer oppgir sin tillatelse.

Felles for de ulike ordningene var tidligere, at det ikke kunne overdras en fisketillatelse fra et fartøy fra et annet rederi uten at det også ble overdratt et

NB! Ved digital innlevering kan du ikke legge inn tekst her

fartøy. Ved lovendring i Deltakerloven 19. juni 2015 nr. 78, jfr. § 17, ble det lagt til rette for at to rederier kunne inngå en privatrettslig avtale om overføring av fiskeritillatelse uten at de samtidig måtte overdra fartøyet som fiskeritillatelse var knyttet til. Hovedformålet med den nye lovendringen var å forenkle prosessen ved at et rederi kunne få tildelt en fiskeritillatelse for sitt fartøy dersom et annet rederi oppgir sin tilsvarende tillatelse for sitt fartøy.

Tidligere var det også mulig å gjennomføre slike overføringer (uten fartøy), men det krevde minst tre forskjellige søknadsprosesser og i tillegg måtte det gjennomføres et kjøp og et tilbakesalg av selve fartøyet.

Utviklingen går mot forenklinger av prosessene i forbindelse med overdragelser av kvoter. Det kan stilles spørsmål om det foreligger skattemessige realisasjoner i slike tilfeller.

En skattemessig realisasjon omfatter overføring av eiendomsrett mot vederlag og opphør av eiendomsrett, herunder blant annet:

e. endelig avkall på rettighet

Jfr. Sktl § 9-2 (1).

Jeg vil drøfte dette nærmere ved et praktisk eksempel.

5.1.1 Et praktisk eksempel på splitt/strukturering av kvoter

Eksempel på praktisk case på transaksjoner/overføringer i forbindelse med at kvoter ønsket fordelt på andre fartøyer som har ledig kapasitet og er innenfor godkjent gruppe:

Selskap A eier et fartøy X som har fått tildelt rett på sildekvoter. Disse kvotene overføres til selskap B sitt fartøy Y ved at fartøy X oppgir sine kvoter. Fartøy Y skal tas ut av fiske/hugges og kan benyttes til strukturering av kvoter. Kvoteene overdras ihht. strukturkvoteordningen etter søknad til fiskeridirektoratet fra A(X) til B(Y). Etter struktureringen overføres de strukturerte kvotene over på selskap C (deleier av selskap A) og D (deleier av selskap A), på deres fartøy Ø og Å. Hele operasjonen foretas innenfor et år. Som vederlag betales det fra selskap A til selskap B for «strukturplass» med for eksempel kr 500 000. Så betales det vederlag fra mottakene selskap C og D basert på en pris pr kvotefaktor, for eksempel kr 1 million pr faktor.

NB! Ved digital innlevering kan du ikke legge inn tekst her

5.1.1.1 Begrepet strukturplass

Begrepet strukturplass benyttes i fiskemiljøet, og betegner at et fartøy som skal tas permanent ut av fisket i henhold til vilkår i F04.03.2005 nr. 193, Strukturkvoteforskriften, «leier ut» plass til kvoter fra fartøy/fartøyeiere som overtas og som da kan struktureres og overføres til andre fartøy. Kompensasjonen som betales for dette kalles «leie av strukturplass». Fiskerettighetene skal ikke benyttes av fartøyet som skal tas ut av fiske, men blir bare «brukt» for å kunne fordele kvoter og fremdeles holde seg innenfor de fiskerirettslige reglene. Som i vårt eksempel blir kvotene overført til struktur fartøyet og oppgis igjen i løpet av relativt kort tid. Struktur fartøyet blir i realiteten brukt som en mellomstasjon for å tilfredsstille de fiskerirettslige kravene.

5.1.1.2 Begrepet «struktur fartøy»

Begrepet struktur fartøy benyttes om fartøy som skal tas ut av virke og som oppgir sine kvoterettigheter ved at det foretas en strukturering av kvoter og overfører kvoter til andre fartøyer. I fiskerimiljøet brukes også begrepet «strukturhore» om et fartøy er utrangerte og som benyttes kun til det formålet å strukturere kvoter da det i forbindelse med strukturering er knyttet vilkår om at fartøy må ut av virke.

5.1.1.3 Kvotefaktor/kvoteneheten

Kvotefaktor uttrykker det enkelte fartøys kvotegrunnlag. Kvotefaktor multipliseres med kvoteneheten som er andel av gruppekvoten for alle fartøyene i gruppen, for å finne det enkelte fartøys kvote. Den enkelte fiskeritillatelse gir anvisning på en bestemt kvotefaktor som igjen bestemmer fartøyet fangstandel av den årlige totalkvoten på det enkelte fiskeslag. Kvotefaktorene er fastsatt med utgangspunkt i fartøyenes hjemmelslengde og/eller lastekapasitet.

5.1.2 Salg, kjøp og tilbakesalg, realisasjon eller leie av strukturplass?

Selskap B overtar i vårt tilfelle fiskerirettslig, en rettighet til å fiske sild fra selskap A. Selskap B er fiskerirettslig eier av rettigheten i noen dager før kvotene struktureres og overføres til selskap C og D. Spørsmålet blir om den skattemessige behandlingen i B skal sees på som et kjøp/salg, realisasjon av

NB! Ved digital innlevering kan du ikke legge inn tekst her

driftsmiddel ihht. Sktl. § 9-2, eller kan overdragelsen sees på som en tjeneste/leie av strukturplass og beskattes som ordinær virksomhetsinntekt/-kostnad.

Endringen i deltakerlovens hovedformål var å forenkle prosessen, hvor det tidligere måtte overføres et fartøy i forbindelse med slike overdragelser. Det var i Ot. prop. 88 L (2014-2015) uttalt at «det vil være liten mening å kreve frem- og tilbakesalg av et fartøy, med tilhørende overføring av penger og midlertidig besittelse av fartøy.... når det ikke tjener andre formål enn å oppfylle fiskeriforvaltningens krav» samt at «forslaget vil kunne medføre besparelse i andre deler av forvaltningen som følge av at fartøyet ikke skifter eier to ganger, for eksempel ... skattemyndighetene».

Uttalelsene kan tolkes som at denne type transaksjoner hvor det ikke er overdragelse av et fartøy involvert, burde ha en «enkler» skatterettslig behandling.

Ihht Ot. prop. 88 L (2014-2015) side 11 var det uttalt at det i forbindelse med redegjørelse for gjeldende rett at overdragelse av fartøy med tillatelse «må være reelle transaksjoner», det var også uttalt at «det stilles for eksempel krav om at det overføres betalingssum mellom rederiene for hver transaksjon, og at betalingen må stå i forhold til verdien av fartøy med tilhørende tillatelser»

Skatterettslig har det tidligere i oppgaven vært drøftet at en slik fiskerettighet har en selvstendig økonomisk verdi og må skatterettslig behandles som et selvstendig immaterielt driftsmiddel. I vårt eksempel ble det ikke overført noe vederlag i forbindelse med overførsel av rettighet fordi formålet ikke var å bruke denne rettigheten som et driftsmiddel i virksomheten (selskap B), men å benytte seg av at et fartøy (fartøy Y) skulle ut av fiskeri/hugges og derav var det mulig å strukturere kvotene og overføre til andre fartøyer. Denne praksisen er visstnok godtatt av fiskeriforvaltningen, da det ikke stilles krav til eiertid eller om at fartøyet/rettigheten brukes til fiske hos mottaker. Det sentrale for fiskeriforvaltningen er å ivareta de grunnleggende prinsipper som at ressursene ligger til fellesskapet, koblingen mellom fartøy, fartøyeier, tillatelse og kvote, og

NB! Ved digital innlevering kan du ikke legge inn tekst her

at man ikke kan nyttiggjøre seg av rettigheten på andre måter enn ved det fartøyet man er tildelt rettigheten for.

5.1.2.1 «Hjelpeseselskap»

Kan bruk av selskap B sees på samme måte som ved bruk av et hjelpeselskap. I Lafjordsaken LG-2012-081908, hvor det var uttalt «bruk at hjelpeselskaper inngår som et ordinært ledd i mange transaksjoner og på en rekke områder, uten at det tillegges aksjerettslig eller skatterettslige konsekvenser»

Et «hjelpeseselskap» benyttes blant annet i forbindelse med såkalte drop-down fusjoner/fisjoner for at den skal være mulig å gjennomføre lovlig i henhold til skatterettslige, selskapsrettslige og regnskapsrettslige regler. Selskapet vedtas oppløst simultant med stiftelsen og er kun *en funksjon* som selskap knyttet til en transaksjon. Skatterettslig sett er dette selskapet ikke-eksisterende.

I forbindelse med justeringsreglene i merverdiavgiftsretten, ble det tatt inn visse unntak for justering i forbindelse med midlertidige mottakere dersom kapitalvaren ikke tas i bruk av denne, Jfr. Merverdiavgiftsforskriften [§ 9-3-2](#) annet ledd, herunder at justeringsplikt kan overføres til ny mottaker dersom mottaker ikke er et registrert avgiftssubjekt, nettopp ved slike «hjelpeseselskap tilfeller». Slike hjelpeselskaper blir således avgiftsmessig, i utgangspunktet, ansett som ordinære omsetningsledd.

Denne type hjelpeselskaper er i motsetning til vårt tilfelle, et selskaps som eksisterer for kun kort tid og kun for at en transaksjonsrekke skal kunne gjennomføres ved fisjon/fusjon. Selskapet B er i vårt tilfelle ikke en del av en fisjon/fusjon, men tjener som et eget omsetningsledd i transaksjonen. I vårt tilfelle er det selve transaksjonen via selskap B som er kun en «formalitet» for avtalepartene/rederne for å oppnå et ønsket sluttresultat, men selskap B driver virksomhet og skal sannsynligvis fortsette med det.

Det er et grunnleggende skatterettslig prinsipp at det privatrettslige transaksjonsmønstre skatteyterne har valgt skal danne grunnlag for den skatterettslige bedømmelse. Viser til Zimmer «Lærebok i skatterett» (2009) side

NB! Ved digital innlevering kan du ikke legge inn tekst her

52 samt Rt. 2010 side 790 avsnitt 43. I vårt eksempel skal selskap B formelt stå som eier av sildekvoten frem til overdragelsen er godkjent av fiskeridirektoratet, så søkes det om at kvotene struktureres og overføres til selskap C og D. Dersom struktureringen ikke blir godkjent av fiskeridirektoratet skal sildekvoten i henhold til den privatrettslige avtalen tilbakeføres. Den privatrettslige avtalen tilsier at selskap B i realiteten ikke er eier av rettigheten på noe tidspunkt, og råder ikke over den, men formelt hos fiskeridirektoratet er selskap B eier av disse rettighetene og kvotefaktorene knyttet opp mot fartøy Y i en kort periode. Dersom et selskap i realiteten ikke råder over et formuesobjekt (jfr. drøftelse ovenfor) kan det vel heller ikke sies å ha blitt foretatt en realisasjon nærmere bestemt «endelig avkall på rettighet» Jfr. Sktl § 9-2 (1) e.

5.1.2.2 Transaksjon uten skattemessig virkning

Dersom vi skal oppfatter fiskerimyndighetene korrekt jfr Ot prp. 88 L(2014-2015) bør det kunne forutsettes at overdragelser av fartøy med fiskerettigheter er *reelle transaksjoner* for at fiskerettigheter skal kunne skifte eier i henhold til dagens regelverk. Det må være samme forholdet når det *kun* er en rettighet som overdras mellom fartøy/fartøyeiere. Det betyr evt. i vårt tilfelle at det er foretatt reelle transaksjoner fiskerirettslig av immateriell verdi fra A(X) til B(Y) uten at dette privatrettslig regnes som en transaksjon. Hva så med er den skatterettslige siden, er det en transaksjon skatterettslig.

I sak Rt. 2014 s. 1025 vedrørende overdragelse av to fiskefartøy med fiskerettigheter fra et enkeltmannsforetak til et aksjeselskap var det ikke omtvistet at avkall på fiskerettighet ble anset som realisasjon. Det var henvist til Deltakerforskriften § 5, dvs. at tidligere eier ved overføring av deltakeradgang må tidligere eier fraskrive seg retten til å delta i fiske med erstatningsfartøy. Samt at utfylling av standard søknadskjema i forbindelse med overføring av deltakeradgangen uttrykkelig krever fraskrivelse av rettighet fra opprinnelig eier. Følgende opplysning på skjema «Søknad om strukturkvote – kystflåten»:
«VIKTIG: Strukturkvoten fra avgivende fartøy må avgis i sin helhet. Strukturkvoten kan fordeles på flere fartøy.»

NB! Ved digital innlevering kan du ikke legge inn tekst her

Tatt i betraktning at transaksjonen via selskap B ikke ville vært foretatt dersom det ikke forelå et krav om et struktur fartøy ved strukturering, denne transaksjonen er for partene i avtalen helt bortkastet, det er kun en formalitet. Det kan være med å vektlegge at det skattemessig ikke burde sees på som en transaksjon.

Det kan også vurderes hvorvidt denne type transaksjoner har noen verdi opp mot strukturingsreglene sitt formål. Dog får du redusert antall fartøy i gruppen dersom det et behov for det.

5.1.2.3 Prising/skjønnsfastsettelse

Et sentralt spørsmål som dukker opp i forbindelse med transaksjoner som i vårt eksempel er; dersom en slik overdragelse skulle ha vært hensyntatt skattemessig, er om det i realiteten overføres økonomiske verdier mellom skattesubjekter som skulle vært beskattet. Som drøftet tidligere i oppgaven har mange fiskerettigheter i dag en betydelig økonomisk verdi og må i skatterettslig forstand anses som et eget immaterielt driftsmiddel. Hadde rettighetene i vårt eksempel vært omsatt i et fritt marked, ville det avgivende selskapet A sannsynligvis ha mottatt et skattepliktig vederlag fra selskap B. Dersom transaksjoner avviker fra markedsmessige vilkår og dette skyldes interessefelleskapet, gir Sktl. § 13-1 hjemmel for skjønnsfastsettelse av skattemyndighetene.

Interessefelleskap kan bygge på ulike grunnlag, det være seg personlige eller økonomiske forhold, direkte eller indirekte, mellom ulike skattesubjekter. For skjønnsfastsettelse kreves at interessefelleskapet må være årsaken til formues- eller inntektsreduksjonen Jfr. Rt. 1940-589 uttalte at det «ikke er nok at det foreligger et interessefelleskap» men at dette også må ha «resultert i en ordning med hensyn til vedkommende bedrifts midler eller avkastning, som i og for seg ikke er forretningsmessig rimelig og naturlig, men bare kan forklares ved interessefelleskapet, og som har medført en forrykning av skattefundamentene».

I LH-2013-082345, Hålogaland Lagmannsrett, vedrørende overdragelse av fiskefartøy med fiskerettighet mellom nærstående parter, ble skattemyndighetenes verdsettelse bygd på innhentede opplysninger fra fiskeridirektoratets registreringer av overdragelser av fiskefartøy og oppgitte verdier på kvoter over flere år, i

NB! Ved digital innlevering kan du ikke legge inn tekst her

tilsvarende tidsperiode og i sammenlignbare område, samt differansen mellom omsetningsverdi av eksternt salg av fiskefartøy med silderettigheter og tilbakekjøp av fartøy uten fiskerettigheter. Metoden som ble brukt av lagmannsretten ble funnet å være forsvarlig og ikke beheftet med svakheter. Målet er å komme frem til mest mulig korrekt resultat som om transaksjonene hadde vært foretatt mellom parter hvor interessefelleskap ikke hadde foreligget. Fiskeridirektoratets register over fiskefartøyer med tilhørende kvoter og skatteetatens database vil være et viktig verktøy i forbindelse med slike skjønnsfastsettelse.

5.1.2.4 Skattemessig konsekvens ved realisasjonsbeskatning

Avgivende selskap A beskattes ved realisasjon ved endelig avgivelse av sildekvoter. Ved realisasjon av kvoter kan skatteyder velge å inntektsføre gevinsten helt eller delvis i realisasjonsåret. Restgevinst eller tap overføres gevinst- eller tapskonto, se Sktl. § 14-53. Dvs. kort sagt at selskap A beskattes av minimum 20% årlig av beregnet gevinst årlig/evt. kan tapsføre inntil 20% årlig av tap. Det som blir et spørsmål er om tidspunktet for realisasjon er ved overdragelse til selskap B, eller til selskap C og D.

Selskap B's konsekvenser ved kjøp og salg i samme år, vil ved realisasjonsbeskatning ikke ha noen skattemessig effekt dersom en forutsetter at verdien på tilgang og avgang er lik, men dersom tilgang og avgang skjer på hver sin side av årsskifte vil det kunne få en skattemessig periodiserings effekt.

5.1.3 Fiskerettighet som omløpsmiddel/varebeholdning

Når det foretas en overdragelse av en rettighet med det formålet at denne skal overdras videre uten å benyttes i virksomheten. Er det en realisasjon av formuesobjekt ihht Sktl § 5-30 (2). Eller kan en fiskekvote være et omløpsmiddel?

Den norske skatteloven bygger på et inntektsbegrep basert på årets resultat jfr. Sktl § 14-1 (1), noe som krever en tidsavgrensning av anskaffelser av varige driftsmidler, dersom den enkelte anskaffelser ble forbrukt i én inntektsperiode ville det ikke volde avgrensingsproblemer. Aktiveringsplikten inntreer for *betydelige* og *varige* driftsmidler jfr. Sktl § 14-40, nærmere bestemt en verdi på

NB! Ved digital innlevering kan du ikke legge inn tekst her

kr 15 000 eller mer og med en brukstid som antas å være mer enn 3 år. Kriteriet gjelder *brukstiden*, ikke *eiertiden*, og gjelder den samlede brukstid for denne erverver og fremtidige eiere, utdypet i Norsk Bedriftsskatterett 2015 s 162. Fokus på bruk indikerer at bruken av formuesobjektet er sentral. En fiskerettighet er i de fleste tilfeller betydelige og de har i seg selv en varighet på langt over 3 år. Men dersom fiskerettigheten er anskaffet med videresalg som formål, må det vurderes om en rettighet kan anses som et omløpsmiddel.

Nærmere om hva som regnes som varelager jfr. Arthur Brudvik Skatterett for næringsdrivende 2017, s 448, vil det avgjørende være hvilke funksjon gjenstanden har for vedkommende skatteyter. En gjenstand kan være et driftsmiddel for en skatteyter mens det er en vare for en annen skatteyter, for eksempel vil et rederis kjøp av et skip som blir solgt samme dag, ble skipet ansett som vare og periodisering av salgssum måtte følge reglene for varesalg (U 97.66 SfS). Ifølge Skatte ABC – 2017 er et driftsmiddel et formuesobjekt (fysisk eller immaterielt) som hovedsakelig er anskaffet til, eller faktisk brukt i skattyters inntektsgivende aktivitet (i eller utenfor virksomhet). Formuesobjekt anskaffet for salg anses som omløpsmiddel (vare), og er derfor ikke driftsmiddel. Formålet med anskaffelsen har altså sentral betydning. Vi kan vel ut fra det konkludere med at fiskerettigheten i vårt tilfelle ikke kan anses som et driftsmiddel da hverken formålet er å bruke den eller har brukt den i selskap B.

Dersom inntektene i vårt tilfelle Jfr. Sktl § 5-1/§ 5-30 (1), ikke er salg av driftsmiddel, er det at et selskap stiller seg disponibel til å motta rettigheter (fordi vilkår knyttet til strukturering er oppfylt) for så og overføres disse videre til andre skattesubjekter en virksomhet i skattemessig forstand? Kan fiskerettigheten ses på som en vare?. (Sktl 14-5 Norsk lovkommentarer - Varer kan være både fast eiendom, løsøre, immaterielle eiendeler osv.). Vi har tidligere i oppgaven drøftet en fiskerettighet som selvstendig formuesgode og har konkludert med at det ved kjøp at fartøy med kvote eller konsesjon, har kvote/konsesjon en selvstendig verdi og må behandles som en immateriell eiendel, fordi den i realiteten er identifiserbar og kontrollerbar, selv om det formelt sett er myndighetene som innehar myndigheten til å gi en slik rettighet.

NB! Ved digital innlevering kan du ikke legge inn tekst her

5.1.3.1 Skattemessig konsekvens ved overføring av fiskerirettighet som en vare

Skattemessig effekt i selskap B dersom en skal se på overdragelsen av fiskerettighetene som kjøp av vare som så blir solgt videre til selskap C og D, blir da skatt på fortjenesten, salgssum redusert med kjøpesum Jfr. Sktl § 14-5, også uavhengig av om tilgang og avgang skjer i samme året. I vårt tilfelle mottok B rettighetene til kr 0 fra A og overdro disse til kr 0 til C og D, det blir derfor kr 0 i skatt på selve overdragelsen. Selskap B mottok kr 500 000 + mva fra A som vederlag for strukturplassen. Det kan diskuteres hva som er solgt, en tjeneste? Og hva er en rimelig pris på denne type tjeneste? Når det gjelder prisene i vårt tilfelle kan Sktl. § 13-1 kunne komme til anvendelse, da det faktisk er foretatt overføringer av verdier til kr 0. Dog ville sannsynligvis en korrekt prissetting av kvotefaktorene ikke gi noen skattemessig effekt da inngående- og utgående pris ville være relativt lik, evt. kanskje burde de kr 500 000 være fortjenesten B satt igjen med, da betalt av mottaker C og D og ikke A. Dog vil sannsynligvis selskap A ta hensyn til det som er betalt til A i leie av strukturplass i realiteten tas hensyn til i vederlaget fra C og D til A. Slik at en slik forenkling i den private avtalen har sannsynligvis ikke hatt noen annen effekt skattemessig enn det den effekten slik den blir behandlet uten å ta hensyn til overdragelsen via selskap B.

5.2 Litt merverdiavgift

5.2.1 Merverdiavgift ved overdragelse av fartøy/fiskekvoter

Ved behandlingen av merverdiavgiften ved overdragelser av fartøy med fiskerettigheter/fiskekvoter har det i likhet med skattemessige problemstillinger, dukket opp en del uklare problemstillinger ved behandlingen av merverdiavgift. Det kunne nok vært skrevet en egen masteroppgave som omhandlet merverdiavgiftsmessige problemstillinger av temaet, slik at jeg vil ikke komme spesielt mye inn på dette her, men en viss tilnærming mener jeg er naturlig da det jo er en viss sammenheng mellom avgiftsretten og skatteretten. Spesielt har fritaket for merverdiavgift i forbindelse med virksomhetsoverdragelse jfr. Mval § 16 første ledd nr. 6, vært drøftet opp mot de fiskerirettslige transaksjoner som foretas i forbindelse med struktureringer, overføringer og splittings av fiskerettigheter. Når det gjelder bruk av «hjelpeselskap», som kan

NB! Ved digital innlevering kan du ikke legge inn tekst her

være tilfelle i vårt eksempel, var det tema i Bindende forhåndsuttalelse fra Skattedirektoratet BFU 2/13. Saken gjaldt overføring av fiskerikvoter/strukturkvoter til et hjelpeselskap opprettet av en gruppe redere, hvor eneste funksjon er å gjennomføre en strukturering av kvoter (fordeling mellom åtte selskaper som skal bruke kvotene) samt besørge kondemnering av struktur fartøyet. Skattedirektoratet konkluderte med at overdragelsen både inn til hjelpeselskapet og ut til de åtte selskapene i utgangspunktet (egen vurdering om avgiftsfri jfr. Mval § 6-14, hovedtema i uttalelsen) var avgiftspliktige transaksjoner. Det ble i begrunnelsen sett bort fra det faktum at en privatrettslig ikke kan overdra slike tillatelser, da realiteten var at rederiene betalte store summer for gjennomføring av disposisjoner, noe som uten tvil innebar omsetning av tjenester mellom partene i prosessen. Også hjelpeselskaper i forbindelse med fisjon/fusjon blir i utgangspunktet avgiftsmessig ansett som omsetningsledd, da unntak som justeringshendelse jfr. Merverdiavgiftsforskriften § 9-3-2 annet ledd. Nøytralitetshensynet i merverdiavgiftsretten ble også tillagt vekt for at det burde beregnes merverdiavgift på omsetningen fra hjelpeselskapet.

5.2.2 Avgiftsmessig transaksjon/skattemessig transaksjon

Der et vilkår for at avgifts subjekter skal beregne merverdiavgift at det skjer en "omsetning" av enten vare eller tjeneste, jf. merverdiavgiftsloven § 3-1. Omsetning er definert i § 1-3 (1) bokstav a som "levering av varer og tjenester mot vederlag". I vårt eksempel ytes det ingen vederlag fra selskap B til selskap A i forbindelser overføringen av kvotene, slik at etter min mening er grunnvilkåret for å beregne merverdiavgift ikke tilstede. Men når det gjelder vederlagene selskap A mottar fra selskap C og D, samt vederlag fra selskap A betaler til selskap B, er dette merverdiavgiftpliktig omsetning i henhold til hovedreglene og et unntak må evt. vurderes etter Mval § 16 (1) nr 6.

Slik at både skattemessig og avgiftsmessig har selve overdragelsen via selskap B i realiteten ingen virkning.

5.3 Oppsummering skatt/avgift ved splitting/strukturering av kvoter

NB! Ved digital innlevering kan du ikke legge inn tekst her

Det er spesielt i forbindelse med struktureringer/splittings av kvoter at det har oppstått uklarheter når det gjelder den skattemessige behandlingen. Og spesielt i tilfeller der det foretas overdragelser kun for å ivareta de fiskerirettlige reglene (som i mitt eksempel). Slike transaksjoner kan oppfattes som proforma-arrangement ovenfor fiskemyndighetene, men er visstnok akseptert. Det som skaper usikkerhet er at det er forskjell i de privatrettslige avtalene som gjøres i forbindelse med overdragelsene og den fiskerirettlige.

For selskapet B kan det argumenteres for at overdragelsen er en realisasjon av immaterielt driftsmiddel, utførelse av en tjeneste eller kjøp/salg av en vare.

Dog er det mest nærliggende å behandle transaksjonen i henhold til den privatrettslige avtalen og derav realiteten, og dersom avtalen går ut på at selskapet B ikke under noen omstendigheter råder over rettighetene er det skatterettslig ingen transaksjon, og ingen realisasjonsbeskatning vedrørende transaksjonen via selskap B. En slik løsning vil også eliminere problemstillinger knyttet interessefellesskap og verdsetting. Men det kan jo alltid diskuteres om man skal kunne avtale seg bort fra en transaksjon som fiskerirettlig sett er en realitet.

6. Skattemessig formål opp mot kvoteordningens formål

Kvote-/strukturkvoteordningen har de senere år medført færre fiskere og færre fartøyer, og større overskudd til de fiskerne som er igjen, det vil vel også si en mer effektiv og lønnsom næring.

Skattens hovedformål er å skaffe det offentlige, inntekter, slik at det kan dekke samfunnets utgifter. Økt effektivitet og lønnsomhet er med på å bidra til økte inntekter til det offentlige.

Skatterettslige formål omfatter også omfordeling av ressurser mellom borgerne, dette tilsier størst mulig grad av skattemessig nøytralitet og likebehandling.

Sett fra et omfordelingssynspunkt kan selve fiskekvotemarkedet slik det er i dag si å gi forskjeller i tilgangen til bruk av våre felles begrensede ressurser.

Ressursrente er et begrep som betegner den ekstraordinære avkastningen som kan oppstå ved å utnytte en begrenset ressurs, kan betegnes som markedsverdien av et produkt fratrukket produksjonskostnader for alle innsatsfaktorer, inklusive arbeidskraft og alternativ avkastning for kapitalen.

NB! Ved digital innlevering kan du ikke legge inn tekst her

Et av temaene i NOU 2016:26 er eventuell innkreving av ressursrente, herunder ressursrente på omsetningsverdien av kvoter. Økning av ressursrenten de siste år skyldes i all hovedsak reduserte kostnader som følge av færre fiskere og færre fartøy. Denne utviklingen vil sannsynligvis fortsette. Det at det ikke kreves inn ressursrente innebærer da at det er et fåtall aktører som sitter igjen med overskudd eller gevinst ved økning i verdi av rettigheter. Sett fra et samfunnsøkonomisk synspunkt vil det være gunstig at ressursrenten realiseres og innkreves slik at merverdiene som ligger i naturressursene tilfaller samfunnet. Det kan bli et krav om at en del av ressursrenta skal innkreves for at systemet skal ha legitimitet på lang sikt.

Fiskerisektoren skattlegges i dag med alminnelig selskapsskatt, og noe av ressursrenten beskattes gjennom at ressursrenten inngår i overskuddet.

Det er som nevnte mange hensyn som må tas/belyses ved endring av skattesystemet for fiskerisektoren. Samfunnsøkonomisk effektivitet, fordeling av samfunnets ressurser, sårbare fiskeriavhengige samfunn og befolkningen her, hensyn til fiskerinæringens risikoprofil osv.

NB! Ved digital innlevering kan du ikke legge inn tekst her

LITTERATURLISTE

Norsk Bedriftsskatterett 2015 (Ole Gjems-Onstad, Sanaz Ormaz Ferdowsi, Benn Folkvord, Eivind Furuseth)
Skatterett for næringsdrivende 2017 (Arthur Brudvik)
Skatte ABC – 2017
Avskrivninger (Ole Gjems Onstad)
St. meld. nr. 21.(2006-2007) Strukturpolitikk for fiskeflåten
Lov om forvaltning av viltlevande marine ressurser L06.06.2008
Lov om å delta i fiske og fangst L26.03.1999
Lov om skatt av formue og inntekt L26.03.1999
Forskrift om strukturkvoteordning mv. for havfiskeflåten F04.03.2005
Forskrift til merverdiavgiftsloven F15.12.2009
Lov om merverdiavgift L19.06.2009
LH-2001-00308 «Ytterstadsaken»
HR-2013-2200-P – Rt-2013-1345 «Voldstatsaken»
F04.03.2005 nr. 193.
TOSLO-2004-24522 «Hafslundsaken»
Rt. 2013 1345
Rt. 2005 1461
Rt. 2007 1543
LG-2012-81908
Utv. 2013 s 1230.
Rt 2009 side 1502
Utv. 2002 s. 471
HR-2014-0218, «Skotheimsviksaken»
Ot. prop. 88 L (2014-2015)
Zimmer «Lærebok i skatterett» (2009)
Rt. 2010 side 790 avsnitt 43
Rt. 2014 s. 1025
Rt. 1940-589
LH-2013-082345
U 97.66 Sfs
Skattedirektoratet BFU 2/13
NOU 2016:26

NB! Ved digital innlevering kan du ikke legge inn tekst her

Ot. prp. nr. 86 (1997-1998)

Ot.prp. nr. 35 (1990-91)

Ot.prp.nr. 19 (1983-1984)

Ot.prp.nr. 20 (2007-2008)