

Skattedirektoratet
Postboks 9200 Grønland
0134 OSLO

Deres ref:

Vår ref: mcg

Dato: 2. juli 2012

Skattlegging av skog – innspill fra bransjen

1. Innledning

Det vises til møte mellom Skattedirektoratet og NORSKOG 7. mai 2012. På bakgrunn av skatteetatens ønske om synspunkter på å endre eller fjerne reglene for gjennomsnittsligning av skog, ønsker NORSKOG å komme med noen innspill som belyser hvordan bransjen selv opplever dagens skattesystem.

Vi gjør oppmerksom på at dette er å anse som et første innspill fra vår side, og innebærer ikke en total gjennomgang av konsekvenser av forslagene. Vi er åpne for å bli med på en evt. mer detaljert analyse av regelverket dersom dette skulle være aktuelt.

2. Oppsummering og foreløpig konklusjon

NORSKOG ønsker som et utgangspunkt å beholde gjennomsnittsligningen (og herunder avbruddsligningen). Dette begrunnes med at skognæringen har et utstrakt behov for fordeling av inntekt over flere år. Gjennomsnittsligningen er en metode som ivaretar dette behovet, samtidig som at ligningsmåten oppleves som enkel å forstå og gjennomføre. Dersom gjennomsnittsligningen oppheves, uten at den erstattes med andre utjevne skatteregler, vil dette etter vårt syn medføre store konsekvenser for skogsdriften og planlagte eierskifter. Ikke minst vil det gi mindre aktivitet for skogsentreprenører, og dermed mindre tilgang på tømmer for den trebaserte industrien.

Skogeier gjennomfører tiltak i sin skog ut fra de rammebetingelsene som til en hver tid er gjeldende, og som vi kommer tilbake til under, så er den antatte skattebelastning en svært viktig del av de valgene som skogeier gjør mht. avvirking.

Med dette utgangspunkt, vil vi imidlertid også påpeke at dersom ligningsmåten for skog blir lagt under lupen, så er det helt avgjørende at dette gjøres i forståelse med hvilke andre utfordringer skognæringen står overfor, herunder den konkurransesituasjon norske skogeiere har med Sverige og Finland.

Vi ser det som helt nødvendig at Skattedirektoratet sitter med et helhetlig bilde av rammebetingelsene for skogsdrift for å kunne foreta riktig vurdering av hvordan skattlegging av skogbruk bør skje. Fremstillingen under blir derfor noe mer utfyllende enn et rent innspill til ulike alternativer til gjennomsnittsligningen.

3. Skatteregler for skognæringen – kort historikk

Overskudd fra skogsdrift ble tidligere for de aller fleste skogeiere beskattet som kapitalinntekt. Da delingsmodellen ble erstattet av foretaksmodellen fra 2006 fikk skogbruket en vesentlig reell økt skatt i og med at overskuddet – uavhengig av aktivitet - skal gå inn som grunnlag for personinntektsberegning. Man gikk med andre ord bort fra ideen om å skille inntekt av kapital fra inntekt av arbeid, og i stedet beskattede næringsinntekter på samme måte som inntekter av arbeid, bortsett fra et beregnet, svært marginalt, skjermingsfradrag.

Under forberedelsene til omlegging av skattesystemet, utredet Uttaksutvalget (i NOU 2005:2) spørsmålet om skattlegging av personlig næringsdrivende ved utdeling, med tanke på å innføre tilsvarende uttaksmodeller for deltakere i ansvarlige selskaper og for enkeltpersonforetak, som for aksjonærer. Utvalget gikk som kjent inn for en uttaksmodell for deltakerlignede selskaper (deltakermodellen), men hadde sterke motforestillinger mot å innføre en tilsvarende modell for enkeltpersonforetak. De havnet derfor på den såkalte foretaksmodellen, med løpende beskatning.

Konklusjonene i Uttaksutvalget, som for øvrig til dels gjentas av regjeringspartiene ved evalueringen av skattereformen (Meld. St. 11 (2010-2011)), er etter vårt syn basert på en forholdsvis lemfeldig behandling av enkeltpersonforetakene. Uttaksutvalget gikk f.eks. ikke nærmere inn på muligheter for utsatt skatt ut over å se på de danske ordningene (*virksomhets-ordningen og kapitalavkastningsordningen, samt konjunkturutligningsordning*, pkt. 2.2.8 og 2.3), men utvalget er raske med å konkludere med at dette gir for kompliserte regler. Finske og svenske ordninger, som f.eks. ekspansjonsfondsordningen, er riktignok omtalt, men overhodet ikke vurdert av Uttaksutvalget.

Skogbruksnæringen er ikke særskilt omtalt noe sted, og problemstillingen mht. at disse næringene ikke uten videre kan drives i aksjeselskaps form, er overhodet ikke problematisert av Uttaksutvalget. Fra skognæringens side er dette et stort problem, især når begrunnelsen for å innføre foretaksmodellen nettopp baseres på at de som ønsker å bli beskattet ved utdeling, «*kan velge å organisere virksomheten i aksjeselskaps form*» (NOU 2005:2 s 81).

I det store og hele bærer skattereformen, og evalueringen av denne, preg av regjeringens helt *prinsipielle* tilnærming til problemene; man ønsker ikke særregler som kan forrykke de mål som lå til grunn for skattereformen allerede i 1992 med forenkling av skattesystemet; bredere grunnlag og lavere satser. Dette betyr at «sære» bransjer som f.eks. skognæringen, kommer til kort når regelverket ikke gir rom for spesielle ordninger basert på næringens behov. For skogbrukets avvirkningstakt er det ikke interessant om enkeltpersonforetak og aksjonærer – ut fra Finansdepartementets teoretiske betraktninger - likestilles skattemessig «over tid». Skogeieren ser på hvilken marginalsattesats han eller hun må betale av

overskuddet det samme år – og dersom den er for høy, blir skogen stående. Departementets teoretiske beregninger til forsvar for foretaksmodellen, gir med andre ord ikke den ønskede politiske effekt, nemlig økt aktivitet og avvirkning i skognæringen.

4. Politiske signaler og ønsket atferd

Det er et tverrpolitisk mål om at avvirkningen i norske skoger skal fordobles i løpet av de nærmeste 10 årene. Med innføring av skjermingsmetoden fra 2006, og dertil hørende personinntektsberegning av gevinster ved salg av driftsmidler, samt beslutningen om ikke å gi risikotillegg på skjermingsrenten for EPF, har imidlertid incitamentet for økt avvirkning hos norske skogeiere blitt redusert. I følge en beregning fra Skog og Landskap, medførte endrede skatteregler at avvirkningen sank med ca. 500.000 m³.

I tillegg til de nevnte innstramminger i skattereglene fra 2006, økte trygdeavgiften for skogeiere fra 7,8 pst. til 11 pst. fra 2012. Kompensasjonen for denne økningen skulle komme over jordbruksfradraget, noe som ikke kommer skogbrukere til gode. Lønnsfradraget forsvant samtidig. Tilbake står gjennomsnittsligning, som for de som er påpasselige med planleggingen, kan gi en jevn beskatning, i tillegg til at skognæringen fortsatt har en god skogfundsordning.

NORSKOG vil etter dette sterkt advare mot ytterligere uthuling av skattereglene for skogbruket, og at ev. endringer må foretas med de næringspolitiske forventninger om økt avvirkning for øye.

Klimakur 2020 (fra 2010), Landbruksmeldinga og Klimamelding fra 2012 – alle gir klare politiske holdepunkter for økt aktivitet og økt avvirkning i norske skoger. Ev. nye skatteregler for skogbruket må derfor ha forankring i disse politiske signalene.

NORSKOG er i utgangspunktet åpen for å løse opp konsesjonsreglene med tilhørende prisregulering, og dermed få en næring som kan operere i det frie marked, med samme regler som andre virksomhetsutøvere. Det politiske miljøet er per i dag ikke modent for dette, og derfor mener vi at skattereglene må kompensere for slike begrensende faktorer.

5. Dagens skatteregler for skog

Som nevnt innledningsvis så gir gjennomsnittsligningen av skog en god utjevning av inntektene, men inneholder også noen ulemper mht. dobbeltbeskatning dersom man ikke kjenner reglene og gjør nødvendige tilpasninger. Avbruddsligningen er laget for å kompensere for dette, og fremmer også motivasjonen for generasjonsskifter.

Skogfondordningen er en treffsikker ordning, og et eksempel på at særordninger innen skattesystemet gir de dynamiske effektene man ønsker. Denne ordningen må ikke bli påvirket av ev. andre endringer i inntektsskattesystemet.

Dagens skatteregler inneholder således en del av de nødvendige utjevningsbehovene som skognæringen trenger, selv om vi, som nevnt over, mener at det er behov for ytterligere stimulans for å få økt aktiviteten.

6. Alternativer til gjennomsnittsligningen

6.1. Viktige hensyn ved skattlegging av inntekter fra skog

Skattlegging av skoginntekter må ivareta noen helt grunnleggende hensyn, nemlig at skog har en omløpstid på rundt regnet 100 år, og at inntekter av skog kan være svært ujevn; det kan gå mange år mellom hver gang man hogger. De fleste skogeiere får skoginntekten på toppen av annen inntekt – enten lønnsinntekter eller personinntekt fra annen næring (typisk jordbruk), og den progressive effekten av skatt på personinntekt vil derfor få liten effekt.

I våre naboland, Finland og Sverige, har man valgt å ta vesentlige skattemessige grep for å holde den skogbaserte verdikjeden i gang som en stor og viktig næring, hvilket de også lykkes med. Disse landene avvirker 60-80 pst. av årlig tilvekst, mens Norge ligger på ca. 30-40 pst. Våre innspill under er derfor influert av Finlands og Sveriges regelverk.

6.2. Frivillig valg av gjennomsnittsligning

For noen skogeiere kan det være av interesse å velge bort gjennomsnittsligningen. Dette vil ikke avhjelpe skognæringens behov for utjevning – tvert i mot, – men løsningen kan muligens være interessant for enkelte. NORSKOG har for så vidt ingen motforestillinger mot at man innfører frivillighet mht. denne ligningsordningen så lenge det legges opp til en overgangsordning slik at de som har innrettet seg på gjennomsnittsligning, kan fri seg fra dette uten å bli dobbeltbeskattet.

6.3. Finsk modell – kapitalbeskatning

Etter Finlands skattereform i 1993 er inntekt fra skogbruket definert som kapitalinntekt, og beskattes med 30 pst. (32 pst. ved inntekter over 50 000 Euro). Formålet med endringen fra tidligere tilvekstbasert beskatning, til å beskatte reelle inntekter, var for skattemyndighetene å forenkle systemet og dermed redusere kostnadene.

Med finsk modell blir skogen å anse som ren kapital, hvor inntekt av avvirkningen beskattes som avkastning av kapital ellers. Med denne modellen slipper man mulige avsetningsordninger (fond), eller andre utjevningsregler, og skattereglene vil ikke lenger være til hinder for økt avvirkning. Økt avvirkning vil igjen stimulere aktiviteten videre i verdikjeden, og dermed gi økt proveny. Problemene med hensyn til konsesjonsloven og omdannelse til AS vil ikke lenger være tema, da rammene for næringen i et slikt tilfelle vil være tilstrekkelig gode sett i forhold til aksjonærmodellen.

Modellen er meget enkel, men krever en erkjennelse av at investering i skog i større grad behandles på linje med finanskapital, f.eks. bankinnskudd. Tilveksten blir da å anse som en rente, og beskattes som kapitalinntekt når den realiseres.

Finsk ordning er en skogbeskatningsordning som NORSKOG vil anbefale som et alternativ til gjennomsnittsligningen.

6.4. Investeringskonto

Et annet alternativ til gjennomsnittsligningen, kan være å innføre en ordning med investeringskonto (eller skogskonto). Dette vil ligne den svenske ordningen med ekspansjonsfond (bl.a. omtalt i Meld. St. 11 (2010-2011) side 99).

En slik ordning vil løse noen av utfordringene med utjevning av inntekt, og legger opp til at man kan fordele inntekten over flere år. Ordningen innebærer at man betaler en *investeringskontoskatt* (ekspansjonsskatt), lik selskapsskatten, 28 pst., på det avsatte beløpet. Når avsetningen senere tilbakeføres, får man tilbake den betalte skatten, men må i stedet betale vanlig inntektsskatt (med personinntektsberegning), på foretakets resultat. Ordningen gir med dette en utsettelse av skattebelastningen som går utover 28 pst. – til den dagen man ev. beslutter å ta overskuddet ut av virksomheten eller til privat bruk.

Investeringskontoen – slik den svenske ekspansjonsordningen fungerer - kan også anvendes for å utligne underskudd. Dette skjer ved at man i et underskuddsår tilbakefører tidligere avsatte midler til investeringskonto, slik at årets resultat blir tilnærmet null. På den måten kan et nullresultat oppnås. Dessuten får man en likviditetsfordel ved at skatten på det tilbakeførte beløpet tilbakebetales.

For at de næringsdrivende ikke skal kunne anvende inntekter fra investeringskontoen til private formål, bør det settes et tak for de totale avsetninger til kontoen de ulike år, f.eks. basert på størrelsen på egenkapitalen i enkeltpersonforetaket. Sveriges ordning har ingen tidsgrense for når investeringskontoen må tilbakeføres til beskatning. Det innebærer at man ikke trenger holde hvert års avsetning fra hverandre i regnskapet.

En investeringskonto for enkeltpersonforetak vil gi større samsvar med de reglene som aksjonærene opererer under, nemlig med beskatning først ved uttak, og hvor investeringer i virksomheten skjer med midler som kun er beskattet med 28 pst.

En ordning med investeringskonto må kompensere for bortfall av både gjennomsnittsligning og avbruddsligning. Med andre ord så må utjevningmulighetene i dagens gjennomsnittsligning kompenseres med muligheter for nedskrivning eller føring mot årlig avskrivning på investeringene. Avbruddsligning må kompenseres med muligheter for å benytte investeringskonto til deler av kostpris ved kjøp av skogeiendommer.

Det helt sentrale for skognæringen er at man får erstattet de utjevneende effektene som gjennomsnittsligningen har og i tillegg at avbruddsligningens positive effekter, blant annet mht. generasjonsskifter, ivaretas.

6.5. Overgangsordninger

Under enhver omstendighet må innføring av ev. endringer i skattereglene gjøres over tid slik at de som har innrettet seg på et mangeårig løp i forhold til gjennomsnittsligning og/eller avbruddsligning ikke havner i et uføre, med påfølgende høy beskatning.

7. Avslutning


Skognæringen har merket seg Finansdepartementets uvilje mot å åpne for en *generell* avsetningsordning for enkeltpersonforetak, jf. evalueringen av skattereformen – Meld. St. 11 (2010-2011) side 98 – hvor det uttales:

«Det er etter departementets syn ikke grunnlag for å kompensere enkeltpersonforetak for at ekstrabeskatningen skjer løpende og ikke ved uttak. Heller ikke en mulig likviditetsulempe kan forsvare en lite treffsikker, generell avsetningsordning.»

I og med at det allerede i dag finnes en form for avsetnings- eller utjevningsordning for skognæringen, nemlig i form av gjennomsnittsligningen, og denne er *spesielt* rettet mot en særskilt næring, antar vi at det likevel kan være politisk vilje til å vurdere særordninger for skognæringen, selv om motviljen mot *generelle* ordninger ikke er til stede.

Avslutningsvis vil vi imidlertid igjen få presisere at å oppheve gjennomsnittsligningen og avbruddsligningen, uten å kompensere de skattemessige fordelene disse har, vil være svært uklokt og vil gi store negative konsekvenser for både arbeidsplasser og skatteprovenyet, spesielt i distriktene.

Med vennlig hilsen
NORSKOG



Arne Rørå
Administrerende direktør

Kopi: Skatteetatens Kompetansesenter for Landbruk, Skatt Øst, Postboks 84, 2301 Hamar