

Saksnr. 15/4940

04.03.2016

# **Høringsnotat -**

## **Enkelte skatteordninger for**

### **landbruket**

## Innhold

1	Innledning og sammendrag .....	4
2	Jordbruksfradraget .....	9
2.1	Innledning og sammendrag.....	9
2.2	Gjeldende rett.....	9
2.3	Vurderinger og forslag.....	12
2.3.1	Generelt.....	12
2.3.2	Endringer i hvilke inntekter som kan inngå i grunnlaget for jordbruksfradrag .....	14
2.4	Økonomiske og administrative konsekvenser .....	20
2.5	Ikrafttredelse .....	20
2.6	Lovforslag .....	20
3	Gjennomsnittsligning av skogbruk .....	23
3.1	Innledning og sammendrag.....	23
3.2	Gjeldende rett.....	23
3.3	Vurderinger og forslag .....	24
3.3.1	Generelt.....	24
3.3.2	Forslag til ny inntektsutjevningsordning.....	26
3.3.3	Underskudd i skogbruk.....	29
3.3.4	Eksempler på virkningene av gjennomsnittsligning contra bruk av tømmerkonto .....	30
3.3.5	Overgangsordning .....	33
3.4	Økonomiske og administrative konsekvenser .....	36
3.5	Ikrafttredelse .....	36
3.6	Lovforslag .....	36
4	Gjennomsnittsligning av reindrift.....	38
4.1	Innledning og sammendrag.....	38
4.2	Gjeldende rett.....	38
4.3	Vurderinger og forslag .....	39
4.4	Overgangsordning.....	40

4.5	Økonomiske og administrative konsekvenser .....	41
4.6	Ikrafttredelse .....	41
4.7	Lovforslag .....	41
5	Uttak av skogfondsmidler til skogbruksplan .....	42
5.1	Innledning og sammendrag.....	42
5.2	Gjeldende rett.....	43
5.3	Vurderinger og forslag .....	44
5.4	Økonomiske og administrative konsekvenser .....	45
5.5	Ikrafttredelse .....	45
5.6	Lovforslag .....	45

## **1 INNLEDNING OG SAMMENDRAG**

I Revidert nasjonalbudsjett 2014 varslet regjeringen en gjennomgang og vurdering av skattereglene for landbruket. De særlige skatteordningene i landbruket har blitt til over tid og har utviklet seg til å bli et komplisert regelverk både for næringsutøverne og skattemyndighetene. Reglene bidrar til vridninger i ressursbruken på grunn av skattemotiverte tilpasninger i næringsvirksomheten, og de samlede virkningene av ordningene er uoversiktlige.

Ved å forenkle og begrense antall ordninger kan skattevirkemidlene målrettes bedre og administrative kostnader begrenses. Forslagene fra departementet vil i sum innebære skattelettelse til bøndene og samlet sett bidra til å oppfylle Sundvolden-erklæringens punkter om at hovedmålet med landbrukspolitikken skal være en kostnadseffektiv matproduksjon, at matproduksjonen bør økes, at regjeringen vil bruke målrettede skatteendringer for å styrke bondens økonomiske stilling, og at landbruket skal styrkes gjennom forenkling av lover, regler og støtteordninger.

Sundvolden-erklæringens mål om å åpne for bruk av aksjeselskap som selskapsform i landbruket kan også tilsi en kritisk gjennomgang av de ulike skatteordningene for landbruket. Selv om konsesjonsregelverket er en klart viktigere begrensning for bruk av AS i landbruket enn skatteregelverket, ligger det likevel visse insentiver i skattereglene for landbruket til å benytte enkeltpersonforetak heller enn AS. I jordbruket gjelder dette i særlig grad jordbruksfradraget. Men også andre skatteordninger virker ulikt for enkeltpersonforetak og AS ettersom de reduserer både skatten på alminnelig inntekt og skatten på personinntekt i enkeltpersonforetak, mens de kun reduserer skatten på alminnelig inntekt i AS, og ikke utbytteskatten hos aksjonærene.

I dette høringsnotatet foreslås det å endre jordbruksfradraget, avvikle gjennomsnittsligningen av skogbruksinntekter og erstatte dette med en ordning med tømmerkonto, avvikle gjennomsnittsligningen for reindrift og å endre beskatningen av

uttak av skogfondsmidler for å dekke utgifter til skogbruksplaner. Endringer på disse områdene foreslås gjennomført fra 2017.

I Meld. St. 4 (2015-2016) Bedre skatt – en skattereform for omstilling og vekst varsler regjeringen endringer i reglene for verdsetting av skog i formuesskatten, reduksjon i avskrivningssatsen for husdyrbygg for å bedre gjenspeile faktisk verdifall og fjerning av skattefritakene for investeringstilskudd i det distriktpolitiske virkeområdet for henholdsvis investeringsmidler i landbruket under Landbruks- og matdepartementets budsjettområde og midler under Kommunal- og moderniseringsdepartementets budsjettområde. Også disse sakene er aktuelle for gjennomføring fra 2017.

I forbindelse med gjennomgangen av landbruksbeskatningen har regjeringen fått gjennomført endringer i gevinstbeskatningen ved realisasjon av landbrukseiendom med virkning fra 2016, jf. Prop. 1 LS (2015-2016) Skatter, avgifter og toll 2016. Skatt på personinntekt fra gevinst ved salg av landbrukseiendommer er fjernet.

Særbestemmelsen om betinget skattefritak for gevinst ved ufrivillig realisasjon av landbrukseiendom, er utvidet til også å gjelde ved brann eller annen ulykke.

Særregelen om skattefritak på beregnet personinntekt fra gevinst ved tomtsalg fra landbrukseiendom som i et enkelt år ikke overstiger 150 000 kroner, er avviklet. Fra 2016 er det også gjennomført endringer i virksomhetsavgrensningen for skog, noe som innebærer at mange skogeiere kun vil få kapitalbeskatning av inntekter fra skogen samt enklere ligning.

Støtten gjennom jordbruksfradraget er den klart største støtteordningen til jordbruket på skattesiden. Departementet mener at jordbruksfradraget bør målrettes bedre for å bidra til strukturelle forbedringer og økt matproduksjon. Departementet mener at det da også kan være hensiktsmessig i større grad å kanalisere eventuelle skattefordeler for jordbruket gjennom jordbruksfradraget enn gjennom ulike særordninger for jordbruket. Departementet foreslår i høringsnotatet endringer i jordbruksfradraget som vil innebære økt støtte til jordbruket gjennom skattesystemet. Det er lagt til grunn en

skattelette ved endring i jordbruksfradraget på om lag 250 mill. kroner som utgangspunkt for høringsforslaget. Forslagene om økt støtte gjennom jordbruksfradraget må imidlertid ses i sammenheng med øvrige forslag i forbindelse med gjennomgangen av landbruksbeskatningen.

På grunn av det relativt høye bunnfradraget utgjør jordbruksfradraget en stor del av jordbruksinntekten for bønder med lave og middels jordbruksinntekter. Bønder med høye jordbruksinntekter får ikke økt fradrag ved å øke produksjon og inntjening ytterligere. Det fremmer ikke målet om effektiv og økt matproduksjon. Departementet foreslår å fjerne øvre grense i jordbruksfradraget. Å fjerne øvre grense kan gjøre det lønnsomt for flere å øke produksjonen og satse på jordbruk som levevei. Det foreslås at også AS skal få jordbruksfradrag, men da bare etter fast sats, uten bunnfradrag. Et jordbruksfradrag med bunnfradrag også for AS ville gitt insentiv til å fordele jordbruksvirksomheten på enkeltpersonforetak og AS eller på flere AS med hvert sitt bunnfradrag.

Departementet foreslår videre å målrette jordbruksfradraget til inntekter fra i hovedsak fôr- og matproduksjon. Det innebærer at det ikke lenger gis jordbruksfradrag i inntekter fra utleie av bygninger til annet enn jordbruksformål, festeavgifter, leiekjøring med traktor utenfor jordbruket, drift av grustak, vedproduksjon, pelsdyrhold, avl, oppdrett og oppstalling av hest og produksjon av prydplanter, mv. En del av disse tjenestene tilbys også av virksomheter utenfor landbruket, og disse har en konkurranseulempe sammenlignet med bønder som får et ekstra fradrag for slik virksomhet. Forslaget vil bidra til konkurranse på like vilkår. Endringen åpner for at mer av støtten som gis gjennom jordbruksfradraget, kan stimulere til økt matproduksjon.

Departementet ber spesielt om synspunkter på spørsmålet om pelsdyr og og prydplanter fortsatt bør inngå i grunnlaget for jordbruksfradraget. Dette bør i så fall ses i sammenheng med forslaget om å fjerne øvre grense i jordbruksfradraget og å innføre

jordbruksfradrag for AS. Disse forslagene er til dels forutsatt finansiert av endringer i grunnlaget for jordbruksfradraget, herunder at pelsdyr og prydplanter tas ut av grunnlaget. I tillegg til at innsnevring av grunnlaget frigir midler til å finansiere fjerning av øvre grense og begrenser kostnaden ved å avvikle denne, vil innsnevring av grunnlaget også være en forutsetning for at avvikling av øvre grense kan målrettes mot økt og mer effektiv produksjon av mat og fôr. Det vil dessuten være uholdbart at jordbruksfradraget gjøres ubegrenset for inntekter fra aktiviteter som utføres av næringsutøvere både innenfor og utenfor jordbruket, men hvor fradraget kun gis til dem som har jordbruksvirksomhet.

Forslagene om endringer i jordbruksfradraget medfører ikke forslag om endringer i reindriftsfradraget.

Inntekt av skogbruk i enkeltpersonforetak fastsettes som hovedregel til gjennomsnittlig årsinntekt for de fem siste hele kalenderårene. Ved fastsettelse av inntekten av skogbruk skal verdien av skogsvirke uttatt til eget bruk og av jakt, fiske, torvutvinning og lignende, samt leieinntekter fra slike aktiviteter, tas med. Det er en komplisert ordning. Skattetilpasning påvirker hvordan skogsdriftene legges opp, særlig i årene rundt eiendomsoverdragelser. Ordningen åpner for at inntekter fra skogen ikke kommer til beskatning ved opphør av gjennomsnittsligning. Gjennomsnittsligning åpner også for at kostnader i skogen kan fradragføres i større omfang enn selve utgiften.

Departementet foreslår at gjennomsnittsligningen for skogbruk erstattes med at enkeltpersonforetak kan føre netto tømmerinntekter på en tømmerkonto tilsvarende en gevinst- og tapskonto. Det medfører en årlig inntektsføring med 20 pst. Skattyter kan da få jevnet ut skogbruksinntektene og potensielt lavere trinnskatt samt en skattekreditt. Skattyter får imidlertid ikke lenger de spesielle skattefordelene i forbindelse med oppstart og avvikling av skogbruksvirksomhet. Departementet foreslår også å avgrense føring på tømmerkonto til nettoinntekter fra tømmerdrifter ettersom det særlig er disse

som typisk vil svinge mye over tid. Det foreligger ikke tilsvarende systematiske behov for inntektsutjevning når det gjelder inntekter fra jakt, fiske på skogeiendom, torvuttak osv.

Gjennomsnittsligningen for reindriftnæringen har begrenset betydning når det gjelder å utjevne inntektene med sikte på å redusere trinnskatten. Kun en liten andel av personer med reindriftsinntekt har hatt personinntekt over innslagspunktet for toppskatt trinn 1. Hoveddelen av reinslaktingen foregår om høsten og før jul, slik at det i begrenset grad vil være økte inntekter ett år som følge av forskyvninger i reinslaktingen fra det ene året til det andre. Det må antas at reieierne i stor utstrekning har kontroll på tidspunktet for reinslaktingen, slik at opphopning av inntekter i ett år kan unngås ved behov. Ved høye inntekter som følge av stor nedslakting av besetningen har reieierne egen avsetningsordning for å jevne ut inntektene. Gjennomsnittsligningen framstår som unødvendig komplisert inntektsføring, og departementet foreslår å avvikle den.

Skogfondsmidler som utbetales til investering i avskrivbart driftsmiddel, skal etter gjeldende regler ikke gå til fradrag i driftsmidlets kostpris (avskrivningsgrunnlag). Skattepliktig del av utbetaling til skogbruksplan skal likevel gå til fradrag i planens kostpris/avskrivningsgrunnlag, mot at slik utbetaling ikke skattlegges ved utbetalingen. Det framstår som komplisert detaljregulering å ha en særregel for bruk av skogfond til å dekke utgifter til skogbruksplaner. Denne regelen vil heller ikke gjelde for alle skogbruksplaner ettersom mange skogbruksplaner ikke er aktiveringspliktige på grunn av at verdien er under 15 000 kroner. Departementet foreslår derfor at bruk av skogfondskonto til finansiering av skogsbruksplan skal ha samme skattefordel som andre uttak fra skogfondskonto med skattefordel.



## **2 JORDBRUKSFRADRAGET**

### **2.1 Innledning og sammendrag**

På grunn av øvre grense i jordbruksfradraget får bønder med høye jordbruksinntekter ikke økt fradrag ved å øke produksjon og inntjening ytterligere. Departementet foreslår å fjerne øvre grense i jordbruksfradraget. Det kan gjøre det lønnsomt for flere å øke produksjonen og satse på jordbruk som levevei. Dette kan gi mer effektiv og økt matproduksjon.

Det foreslås at også AS skal få jordbruksfradrag, men da bare etter fast sats, uten bunnfradrag. Jordbruksfradrag for AS kan bidra til større skattemessig likebehandling av enkeltpersonforetak og AS i landbruket. Et jordbruksfradrag med bunnfradrag for AS kunne gitt insentiv til å fordele jordbruksvirksomheten på enkeltpersonforetak og AS eller på flere AS med hver sitt bunnfradrag.

Departementet foreslår videre å målrette jordbruksfradraget til inntekter fra i hovedsak mat- og fôrproduksjon.

Den endelige utformingen av jordbruksfradraget vil det tas stilling til etter at departementet har mottatt høringsuttalelsene og i forbindelse med utarbeidelse av budsjettet for 2017. Departementet anslår på usikkert grunnlag at de foreslåtte endringene i jordbruksfradraget ville gitt en skattelette på om lag 250 mill. kroner om de hadde blitt gjennomført med virkning fra 2016.

### **2.2 Gjeldende rett**

Jordbruksfradraget medfører at det gis et bunnfradrag på 63 500 kroner. For inntekt over 63 500 kroner gis det i tillegg et fradrag på 38 pst. av den overskytende inntekten opp til et samlet fradrag på maksimalt 166 400 kroner, jf. skatteloven § 8-1 femte ledd.

Maksimalt jordbruksfradrag nås ved en jordbruksinntekt på om lag 334 300 kroner. Det gir en maksimal årlig skattereduksjon på om lag 45 000 kroner. Jordbruksfradraget er et fradrag ved beregning av alminnelig inntekt, men påvirker ikke beregnet personinntekt.

Hvilke inntekter som kan inngå i grunnlaget for beregningen av fradraget, er nærmere regulert i Finansdepartementets forskrift til skatteloven 19. november 1999 nr. 1158 (FSFIN) § 8-1-11. Jord- og hagebruk er her definert som virksomhet som ved bruk av jorda og/eller gjennom husdyrhold produserer mat eller fôr.

Også enkelte særlige inntekter fra spesialiserte driftsformer likestilles med mer tradisjonel jordbruk. Dette gjelder eksempelvis inntekt fra gartneri, dyrking av blomster og andre prydvexter, pelsdyrnæring, bihold mv. En pelsdyroppdretter som for øvrig oppfyller vilkårene i skatteloven § 8-1 (5), har krav på jordbruksfradrag.

Inntekt av aktiviteter som jakt og fiske, drift av grustak, vedproduksjon mv. kan inngå dersom aktiviteten drives i tilknytning til jordbruk, jf. FSFIN § 8-1-11 bokstav a.

På nærmere vilkår kan inntekt av ekstern bruk av betydelige driftsmidler på bruket, i form av tjenesteyting med og utleie av slike driftsmidler, inngå i jordbruksinntekten og i grunnlaget for jordbruksfradrag, jf. FSFIN § 8-1-11 bokstav a nr. 6. Forutsetningen er at driftsmidlet minst 60 pst. av tiden nyttes i egen jord- eller skogbruksvirksomhet, og at virksomheten ikke utøves som selvstendig næring. Ved utleie av fast bygning på jordbrukseiendom anses utleieinntekten imidlertid generelt som en del av jordbruksinntekten og fradragsgrunnlaget, uten prosentvis begrensning etter utleieomfang. Forutsetningen er at utleien ikke blir så omfattende at den klassifiseres som egen utleienæring.

FSFIN § 8-1-11 b åpner for å ta biinntekter fra næringsdrift utenom jordbruket med i grunnlaget for jordbruksfradrag. Biinntekter er avgrenset til inntekter fra omsetning i

"annen næringsvirksomhet" dersom denne omsetningen ikke overstiger 30 000 kroner. Det kreves ikke at biinntekten er relatert til gårdsdriften. Dersom omsetningen fra biinntekten overstiger 30 000 kroner, anses det hele å falle utenfor grunnlaget for jordbruksfradrag.

En skattyter som for øvrig fyller vilkårene for jordbruksfradrag, kan velge å ta en sjablongberegnet nettoinntekt satt til 55 pst. av brutto omsetning fra produksjon av biobrensel inn i grunnlaget for jordbruksfradraget, jf. FSFIN § 8-1-13. Slik inntekt regnes da som jordbruksinntekt og skal ikke tas med i gjennomsnittsligningen av skogbruksinntekten.

Etter FSFIN § 8-1-11 vil også utleieinntekter i form av forpaktningssleie, full bygningsutleie, bortfeste av tomter mv. gi grunnlag for jordbruksfradrag.

Gevinst innvunnet ved realisasjon av driftsmidler kan tas med i grunnlaget, men ikke gevinst ved realisasjon av bortfestede tomter beliggende i særskilt lignet skog.

Krav på jordbruksfradrag betinger som utgangspunkt bosetting, etter reglene om folkeregistrering, mer enn halve inntektsåret på ett av brukene som utgjør driftsenheten, jf. skatteloven § 8-1 (5) sjette punktum. Bokravet er en oppfølging av forutsetningene for fradraget, jf. St.meld. nr. 19 (1999-2000), s. 134.

I særlige tilfeller skal kravet til bosetting kunne praktiseres med en viss lempe, se Ot.prp. nr. 1 (2002/2003) side 21, pkt. 6.4. Den lempelige praksisen gjelder først og fremst ved generasjonsskifte der den som overtar driften av et gårdsbruk, bor utenfor selve bruket, men i rimelig nærhet, og den eldre generasjon fortsetter å bo på bruket.

Bokravet er utformet slik at et aksjeselskap ikke kan kvalifisere til jordbruksfradrag.

Jordbruksfradrag skal gis produsenten, dvs. den som utøver jordbruksdriften.

Forpakter av jordbrukseiendom vil således normalt være berettiget til jordbruksfradrag.

Bortforpakter vil normalt ikke ha krav på jordbruksfradrag. Unntak fra dette er de tilfellene bortforpakter selv driver virksomhet med en ikke ubetydelig produksjon av egne produkter på gårdsbruket og fyller kravene til bosetting, se Ot.prp. nr. 1 (2000-2001), pkt. 7.4.

## **2.3 Vurderinger og forslag**

### **2.3.1 Generelt**

Jordbruksfradraget inngår i grunnlagsmaterialet for jordbruksforhandlingene og påvirker beregningen av inntekter og inntektsutvikling i jordbruket. I forbindelse med jordbruksforhandlingene 2015 anslo Budsjettnemnda for jordbruket at jordbruket sparte 902 mill. kroner i skatt (normalisert regnskap) i 2015 på grunn av jordbruksfradraget. Det ble lagt til grunn at verdien av jordbruksfradraget i 2015 tilsvarer 1 465 mill. kroner før skatt.

Fradraget medfører forskjellsbehandling mellom bønder og andre næringsdrivende, men også mellom bønder på ulike inntektsnivå. På grunn av det relativt høye bunnfradraget utgjør jordbruksfradraget en større del av jordbruksinntekten for bønder med lave og middels inntekter. Videre får ikke bønder med høye jordbruksinntekter økt fradrag ved å øke produksjon og inntjening ytterligere. Slik jordbruksfradraget er utformet, har det mer preg av inntektsstøtte til og inntektsutjevning blant bønder enn virkemiddel for å øke jordbruksproduksjonen. Det fungerer riktig nok ikke som inntektsstøtte for de mange som, i et gitt år, ikke har positiv næringsinntekt. Dagens utforming av jordbruksfradraget samsvarer dermed ikke godt med regjeringens mål om mer effektiv og økt matproduksjon.

Departementet legger opp til at jordbruksfradraget opprettholdes, men at det innrettes mer målrettet mot mat- og fôrproduksjon enn det som er tilfellet i dag, dels ved at øvre grense i jordbruksfradraget avvikles, dels ved at typen inntekter som kan inngå i grunnlaget for fradraget, begrenses til inntekter fra i hovedsak produksjon av mat og fôr.

I dag oppnås som nevnt maksimalt jordbruksfradrag ved et inntektsgrunnlag på om lag 334 300 kroner. For bønder med netto næringsinntekt over 334 300 kroner gir jordbruksfradraget ikke insentiv til å øke produksjonen. Departementet foreslår en innretning på jordbruksfradraget der det fortsatt gis et bunnfradrag i tillegg til et prosentfradrag av jordbruksinntekten over bunnfradraget, men at øvre grense avvikles. Det kan gjøre det lønnsomt for flere å øke produksjonen og satse på jordbruk som levevei. Dette kan gi mer effektiv og økt matproduksjon. Også for dem som i dag har inntekter under dagens øvre grense, og som ikke øker produksjonen, vil endringen over tid kunne være gunstig. Med nominell inntektsvekst som følge av inflasjon eller eventuell reell inntektsvekst vil inntekten kunne komme over dagens øvre grense. Det vil kreve aktive endringer av regelverket for at disse ikke skal få glede av en ordning med jordbruksfradrag uten øvre grense. I dagens regime er det ikke slik at øvre grense i jordbruksfradraget justeres ut fra inflasjon og inntektsvekst.

Departementet foreslår å oppheve kravet til bosetting på driftsenheten for å få jordbruksfradrag. At det ikke lenger stilles krav om bosetting på driftsenheten for å få rett til jordbruksfradrag, åpner for at også aksjeselskap og deltakerlignede selskap kan omfattes av ordningen. Når det gjelder produksjonstilskudd i landbruket, er det ikke lenger noe krav om bosetting på driftsenheten. Selskap kan også være berettiget til tilskudd.

Etter skatteloven § 8-1 femte ledd åttende punktum kan ektefeller med bopel på samme driftsenhet ikke kreve fradrag for annen driftsenhet. Når bokravet fjernes, bør denne bestemmelsen erstattes av et krav om at ektefeller ikke kan kreve mer enn ett bunnfradrag, med mindre de driver hvert sitt bruk og lignes atskilt.

Retten til jordbruksfradrag er knyttet til «produsenten», dvs. den som utøver jordbruksdriften, jf. skatteloven § 8-1 femte ledd første punktum. Et selskap, så vel som personlig skattyter, kan eie og drive en jordbrukseiendom, eller også bare eie

(eiendomsselskap) eller bare drive (driftsselskap). En skattyter som bare eier landbrukseiendom, kan ikke anses som produsent i relasjon til skatteloven § 8-1 femte ledd, og har ikke krav på jordbruksfradrag. Det vil være tilsvarende for selskap.

For jordbruk som drives som enkeltpersonforetak, foreslår departementet å videreføre ordningen med et bunnfradrag. I utgangspunktet bør skattereglene være nøytrale med hensyn til foretaksform. Dersom aksjeselskap og deltakerlignede selskap skulle få et tilsvarende bunnfradrag, kan eieren av jorden ved å opprette ett eller flere foretak gjøre det mulig å oppnå flere bunnfradrag for det som i utgangspunktet er den samme jordbruksvirksomheten. Dette er en uønsket tilpasningsmulighet. Departementet foreslår at jordbruksfradraget for aksjeselskap og deltakerlignede selskap som lignes etter skatteloven §§ 10-40 – 10-48, kun gis som et prosentfradrag, uten noe bunnfradrag.

Utvidelse av jordbruksfradraget til selskap kan medføre behov for å gi nærmere regler til utfylling og gjennomføring. Departementet legger til grunn at eksisterende forskriftsfullmakt i skatteloven § 8-1 femte ledd siste punktum, er anvendelig til det.

### **2.3.2 Endringer i hvilke inntekter som kan inngå i grunnlaget for jordbruksfradrag**

En begrensning av jordbruksfradraget til inntekter fra produksjon av mat og fôr, herunder også tilskudd og inntekt fra nært tilknyttede produkter som for eksempel ull og kuskinn, er egnet til å øke slik produksjon. Det kan styrke jordbruksvirksomhet at bønder med utgangspunkt i gårdens ressurser henter inntekter fra annet enn jordbruksproduksjon. Å gi skattelette for slike inntekter er likevel ikke særlig målrettet for å øke jordbruksproduksjonen. Når det gis støtte i jordbruksfradraget for annen virksomhet enn jordbruksproduksjon, er dette egnet til å trekke innsatsen vekk fra jordbruksproduksjonen. I dag gis det jordbruksfradrag i bondens inntekter fra eksempelvis utleie av bygninger og leiekjøring med traktor for andre formål enn produksjon av mat og fôr, fra festeavgifter, drift av grustak, vedproduksjon og fra hvilken som helst binæring (forutsatt at omsetningen er under 30 000 kroner i året).

Hvis det ikke lenger gis jordbruksfradrag i slike inntekter, kan større ressurser i jordbruksfradraget benyttes som insentiv til å øke jordbruksproduksjonen.

Inntekter fra pelsdyrhold og produksjon av blomster og andre prydvækster gir rett til jordbruksfradrag uavhengig av annen jordbruksvirksomhet. Hvis målet med jordbruksfradraget skal være å stimulere økt mat- og fôrproduksjon, vil det ikke være i samsvar med dette at jordbruksfradraget også skal omfatte pelsdyrhold og produksjon av prydvækster.

En innsnevring av jordbruksfradraget til inntekter knyttet til produksjon av mat og fôr vil også gi likere rammevilkår mellom bønder og andre næringsutøvere som driver med samme type virksomhet eller aktivitet, eksempelvis snømåking eller lagerutleie. Dagens ordning åpner for at en beskjeden jordbruksinntekt kan gi grunnlag for fullt jordbruksfradrag i en betydelig utleieinntekt.

Å begrense ordningen til produksjon av mat eller fôr innebærer at en rekke ulike aktiviteter som i dag gir rett til jordbruksfradrag, ikke lenger skal gå inn i fradraggrunnlaget. Det gjelder:

- Jakt og fiske, samt sanking av bær, kongler og mose mv.
- Drift av grustak
- Tjenesteyting med og utleie av betydelige driftsmidler på bruket til aktiviteter som ikke anses som jord- eller hagebruk
- Pelsdyroppdrett
- Produksjon av biomasse til energiformål, herunder ved
- Biinntekter, dvs. inntekter fra næringsdrift utenom jordbruket der omsetningen ikke overstiger 30 000 kroner
- Dyrking av blomster og andre prydvækster
- Avl, oppdrett og oppstalling av hest
- Visse inntekter fra deltakelse i deltakerlignet selskap. Se nærmere omtale i avsnittet nedenfor.

- Sykepenger knyttet til aktiviteter som ikke er omfattet av jordbruksfradraget
- Visse typer kapitalinntekter (gevinst ved realisasjon av alminnelig jordbruks- og skogbrukseiendom inkludert). Se nærmere omtale nedenfor.

Alle disse endringene kan skje ved endringer i FSFIN § 8-1 bokstav B.

Kostnaden for staten ved å avvikle øvre grense i jordbruksfradraget og å utvide jordbruksfradraget til også å omfatte AS er anslått til om lag 250 mill. kroner om endringene hadde vært gjennomført med virkning fra 2016. Det er da lagt til grunn at grunnlaget for jordbruksfradraget begrenses til i hovedsak inntekter fra produksjon av mat og fôr. Departementet ønsker å innhente synspunkter på om inntekter fra produksjon av pelsdyr og blomster/prydvekster fortsatt skal inngå i jordbruksfradraget, også om dette medfører at en øvre grense i jordbruksfradraget ikke blir avviklet, og at jordbruksfradraget ikke utvides til å omfatte AS. I tillegg til at innsnevring av grunnlaget frigir midler til å finansiere fjerning av øvre grense og begrenser kostnaden ved å avvikle denne, vil innsnevring av grunnlaget også være en forutsetning for at avvikling av øvre grense kan målrettes mot økt og mer effektiv produksjon av mat og fôr. Det vil være uholdbart at jordbruksfradraget gjøres ubegrenset for inntekter fra aktiviteter som utføres av næringsutøvere både innenfor og utenfor jordbruket, men hvor fradraget kun gis til dem som har jordbruksvirksomhet.

Videreføres jordbruksfradraget for pelsdyrnæringen og produksjon av blomster og andre prydvekster samtidig som øvre grense i jordbruksfradraget avvikles, anslås dette å medføre et samlet provenyrtap på om lag 270 mill. kroner om endringene hadde vært gjennomført fra 2016. Det er i denne beregningen på usikkert grunnlag lagt til grunn at andelen av jordbruksfradraget som er knyttet til hhv. pelsdyrnæringen og produksjon av blomster/prydplanter, er hhv. 1,2 pst. og 1 pst.



### *Nærmere om samdrifter og jordbruksfradrag*

I dag kan jordbruker ta sin del av overskuddet, arbeidsgodtgjørelse og eventuelle leieinntekter fra utleie til samdrifter med i sitt grunnlag for jordbruksfradrag, jf. FSFIN § 8-1-12. En samdrift lignes i dag som et deltakerlignet selskap, dvs. at resultatet beregnes på selskapets hånd og fordeles til beskatning på den enkelte deltaker etter eierandel i selskapet. En samdrift kan typisk være at flere bønder går sammen om å leie eller eie et driftsmiddel for felles bruk, eller det kan også være at flere går sammen i et beitelag. Departementet legger til grunn at begrepet «samdrift» innebærer at inntekten må skrive seg fra en aktivitet som er landbruksrelatert. Når en nå foreslår å snevre inn grunnlaget for jordbruksfradraget til å omfatte inntekter som er nærmere knyttet til mat- og fôrproduksjon, vil det samtidig være behov for en tilsvarende innsnevring av hvilke inntekter fra samdrifter som kan gi grunnlag for jordbruksfradrag. Skattyter bør ikke oppnå et videre grunnlag for jordbruksfradrag gjennom organisering i et fellesskap enn det en har krav på i et enkeltpersonforetak. En bør tilstrebe at skattereglene behandler ulike organisasjonsformer likt. Departementet legger til grunn at det etter forslaget kun er overskudd, arbeidsgodtgjørelse eller leieinntekt fra utleie til samdrift som skriver seg fra aktivitet som faller inn under den nye avgrensningen av grunnlaget for jordbruksfradrag, som deltakeren kan ta inn i sitt grunnlag for jordbruksfradrag.

Dersom samdriften lignes som et eget deltakerlignet selskap etter skatteloven § 10-40 til § 10-48, og det beregnes jordbruksfradrag på selskapets hånd etter skatteloven § 8-1 femte ledd sjuende punktum, skal overskuddsandel fra selskapet likevel ikke tas med i grunnlag for jordbruksfradrag på deltakerens hånd. Det ville gitt muligheter for dobbelt fradrag.

Departementet har hjemmel til å regulere nærmere avgrensningen av inntekter som gir grunnlag for jordbruksfradrag, jf. skatteloven § 8-1 femte ledd siste punktum. Forslaget kan dermed komme til uttrykk ved en presisering av FSFIN § 8-1-12, jf. forslag nedenfor.

Det vises til utkast til endring av FSFIN § 8-1-12.

#### *Nærmere om kapitalinntekter og jordbruksfradrag*

I motsetning til det som gjelder for reindriftsfradraget, jf. skatteloven § 8-1 sjette ledd og skiferfradraget, jf. skatteloven § 8-1 sjuende ledd, inngår også mange typer kapitalinntekter i grunnlaget for jordbruksfradrag. Slike kapitalinntekter kan f. eks. være utleie av jord (forpaktningssleie), utleie av våningshus/kårbolig/hytter/koier, maskiner og driftsbygninger, samt utleie av grunn til annen næringsvirksomhet, bolig eller fritidseiendom, men også realisasjonsgevinst/tap som skriver seg fra slike objekter, omfattes.

Gjeldende ordning gjør det mulig for skattytere med en minimal virksomhet innenfor jordbruk å oppnå inntil 166 400 kroner i jordbruksfradrag. For eksempel kan oppføring av noen få sauer eller griser eller dyrking av poteter eller korn i liten målestokk, med driftsoverskudd på 10 000-15 000 kroner gi jordbruksfradrag i store inntekter fra bortfeste av hyttetomter, forutsatt at festeinntektene anses som en del av jordbruksinntekten og ikke anses som egen næring.

Departementet mener at grunnlaget for jordbruksfradraget bør innsnevres og innrettes mer mot å stimulere til produksjon av mat og fôr. For kapitalinntekter bør prinsippet være at bare inntekter som er knyttet til driftsmidler som brukes i aktiviteter som kvalifiserer til jordbruksfradrag, inngår i grunnlaget for beregning av jordbruksfradrag. Inntekter fra utleie av betydelige driftsmidler bør innsnevres til bare å omfatte utleie til aktiviteter som i sammenheng med jordbruksfradraget defineres som jord- eller hagebruk. I begge tilfellene vil det være et krav at eier har produksjon av varer som omfattes av jordbruksfradraget. Det innebærer for eksempel at inntekt fra utleie av en driftsbygning til møbellager ikke kan tas inn i grunnlaget for jordbruksfradrag, mens inntekter fra utleie til lagring av jordbruksvarer vil kunne tas inn om eier har produksjon av varer som omfattes av jordbruksfradraget. Tilsvarende vil tjenesteyting med egen traktor til pløying for andre bønder kunne gå inn i grunnlaget om eier av

traktoren har produksjon av varer som omfattes av jordbruksfradraget, men ikke om tjenesteytingen er snøbrøyting for kommunen.

I grunnlaget for jordbruksfradraget vil det være behov for å skille ut avskrivninger og gevinster/tap knyttet til driftsmidler som helt eller delvis brukes til andre aktiviteter enn de som defineres som jord- og hagebruk. Departementet kan gi slike regler i forskrifter i medhold av skatteloven § 8-1 femte ledd. Slike regler bør være basert på prinsippet om at gevinst/tap og avskrivninger må fordeles mellom aktiviteter innenfor og utenfor jordbruksfradraget i forhold til utnyttelsen av driftsmidlene i det aktuelle året.

Også i dagens regelverk er det slik at det må foretas en fordeling av inntekter og kostnader knyttet til driftsmidler som brukes både i jordbruket og f. eks. i særskilt lignet skogbruk. Det vises eksempelvis til Lignings- ABC 2015 s. 758, der det heter: «Kostnader vedrørende driftsmidler som brukes både i jordbruket og i særskilt lignet skogbruk, herunder avskrivning, må fordeles mellom disse virksomhetene i forhold til utnyttelsen av driftsmidlene. Dette vil for eksempel gjelde traktor.» Tilsvarende vil dette gjelde ved deling av inntektene og kostnadene mellom det som gir grunnlag for jordbruksfradrag, og det som ikke gjør det fordi inntektene og kostnadene ikke knytter seg til produksjon av mat eller fôr.

Stortinget har vedtatt at gevinster ved salg av alminnelig gårdsbruk fritas for skatt på personinntekt fra 2016. Slike gevinster vil ofte oppstå i forbindelse med at skattyter går ut av jordbruksnæringen. I lys av skattereduksjonen gjennom det vedtatte fritaket for skatt på personinntekt foreslås det at gevinster som omfattes av dette skattefritaket, ikke skal omfattes av ytterligere skattereduksjon gjennom jordbruksfradraget.

Det vises til forslag vedrørende endringer i skatteloven § 8-1 femte ledd, FSFIN §§ 8-1-11, 8-1-12 og 8-1-13.

## **2.4 Økonomiske og administrative konsekvenser**

Å innsnevre hvilke typer inntekter som kan inngå i jordbruksfradraget, avvikle øvre grense i jordbruksfradraget og utvide jordbruksfradraget til å omfatte AS antas på usikkert grunnlag å ville ha gitt en skattelette på om lag 250 mill. kroner påløpt og 240 mill. kroner bokført i 2016 om endringene hadde vært gjennomført fra 2016.

Forslaget om at AS får jordbruksfradrag, antas isolert sett å ville ha medført en lettelse for AS'ene og et tilsvarende provenytnap for staten på 10 mill. kroner påløpt og 0 kroner bokført i 2016 om endringen hadde vært gjennomført fra 2016.

Jordbruksfradraget vil få en enklere struktur med dette forslaget, og det vil innebære en forenkling at en del skattytere ikke lenger vil ha rett på jordbruksfradrag og dermed ikke vil ha behov for å føre opplysninger om inntekter og utgifter som grunnlag for jordbruksfradraget i ligningsskjema. Samtidig vil forslaget medføre merarbeid som følge av at inntekter og utgifter innenfor og utenfor jordbruksfradraget må skilles ved ligningen for en del bønder. Endringen vil medføre behov for relativt omfattende endringer i ligningsskjemaer for poster som gjelder inntekter, fradrag mv.

Departementet ber om synspunkter på administrative kostnader ved en omlegging av jordbruksfradraget som foreslått.

## **2.5 Ikrafttredelse**

Det foreslås at endringene vedrørende jordbruksfradraget gis virkning fra og med inntektsåret 2017.

## **2.6 Lovforslag**

I lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven) gjøres følgende endringer:

Skatteloven § 8-1 femte ledd skal lyde:

(5) Ved fastsettelsen av årets positive, alminnelige inntekt fra jord- og hagebruk gis produsenten et jordbruksfradrag på inntil 63.500 kroner per driftsenhet per år. *For inntekt over 63.500 kroner gis i tillegg et fradrag på 38 prosent av inntekten.* Personer som deler inntekten fra samme næringsoppgave mellom seg, skal dele fradraget forholdsmessig. Hver skattyter kan til sammen ikke gjøre krav på mer enn ett helt fradrag. *Ektefeller kan ikke kreve mer enn ett bunnfradrag med mindre de driver hvert sitt gårdsbruk og lignes atskilt. Aksjeselskap gis jordbruksfradrag i positiv alminnelig inntekt fra jord- og hagebruk på 38 prosent av inntekten, uten bunnfradrag som nevnt i første punktum. Foregående punktum gjelder tilsvarende for deltakerlignet selskap som lignes etter § 10-40 til § 10-48.* Departementet kan gi forskrift til utfylling og gjennomføring av dette ledd.

Skatteloven § 8-1 åttende ledd oppheves.

Niende ledd blir åttende ledd.

Tiende ledd blir niende ledd.

## II

Endringene under I trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2017.

FSFIN § 8-1-11 skal lyde:

§ 8-1-11. *Definisjon*

*Med jord- og hagebruk i skatteloven § 8-1 femte ledd menes virksomhet som ved bruk av jorda og/eller gjennom husdyrhold produserer mat eller fôr. Som jord- og hagebruk regnes også:*

- 1. Dyrking av plantevekster i gartneri, på friland eller under glass, plast og lignende, som skal nyttes til mat eller fôr*
- 2. Bihold*
- 3. Følgende aktiviteter dersom de drives i tilknytning til jordbruks- eller hagebruksvirksomhet omfattet av jordbruksfradraget:  
-Utføring av tjenester for andre med betydelige driftsmidler som minst 60 prosent nyttes i egen jord- eller skogbruksvirksomhet, eller utleie av slike driftsmidler, forutsatt at tjenestene eller utleien er til aktivitet som defineres som jord- og hagebruk etter denne forskriften. For utleid bygning er det ikke krav om at denne nyttes i egen jord- eller skogbruksvirksomhet. Tjenesteyting eller utleie som utøves som selvstendig næring, omfattes ikke.*

*Gevinst innvunnet ved realisasjon av alminnelig gårdsbruk eller skogbruk som er fritatt for beregning av personinntekt etter skatteloven § 12-11 fjerde ledd, kan ikke tas med i grunnlaget for jordbruksfradrag.*

§ 8-1-12 skal lyde:

§ 8-1-12. *Inntekter fra deltakelse i samdrift*

Jordbruker som deltar i samdrift vil, enten deltakerne har krav på hvert sitt fradrag eller ett fradrag forholdsmessig fordelt, kunne ta sin del av overskuddet, arbeidsgodtgjørelse og eventuelle leieinntekter fra samdriften med i sitt grunnlag for beregning av jordbruksfradrag. *Dette gjelder bare for inntekter basert på aktiviteter som inngår i*

*grunnlaget for jordbruksfradrag etter § 8-1-11. Dersom samdriften lignes etter skatteloven § 10-40 til § 10-48, og det beregnes jordbruksfradrag på selskapets hånd etter skatteloven § 8-1 femte ledd sjuende punktum, skal overskuddsandel fra selskapet likevel ikke tas med i grunnlag for jordbruksfradrag på deltakerens hånd.*

§ 8-1-13 oppheves.

### **3 GJENNOMSNITTLIGNING AV SKOGBRUK**

#### **3.1 Innledning og sammendrag**

Departementet foreslår at gjennomsnittsligningen for skogbruk drevet i enkeltpersonforetak fjernes og erstattes med en ordning der årets overskudd kan føres på en tømmerkonto etter samme mønster som gevinst- og tapskonto. Det medfører en årlig inntektsføring av 20 pst. av inntekten. Bakgrunnen for forslaget er at gjennomsnittsligning er en unødvendig innviklet ligningsform. Den åpner for at ikke alle inntekter kommer til beskatning ved opphør av gjennomsnittsligningen, og at utgifter ved oppstart av gjennomsnittsligningen kan komme til fradrag i større omfang enn selve utgiften. Forslaget forhindrer også urimelig høy beskatning som kan oppstå ved manglende kunnskap om dagens regelverk. Bedre samsvar mellom den privatøkonomiske og samfunnsøkonomiske lønnsomheten i forvaltningen av skogen vil også bidra til å øke avkastningen av skogressursene.

#### **3.2 Gjeldende rett**

Utgangspunktet er at inntekt av skogbruk som drives som næringsvirksomhet, skal fastsettes til gjennomsnittlig årsinntekt de siste fem hele kalenderårene, jf. skatteloven § 14-81. Gjennomsnittsberegningen foretas før fradrag for gjeldsrenter. Gjeldsrenter fradras særskilt med det beløpet de har utgjort det siste året. Ved fastsettelsen av avkastningen fra skogbruk tas også med verdien av skogsvirke uttatt til eget bruk og av

jakt, fiske, torvuttak og lignende, samt leieinntekter herfra, og utbetalt offentlig tilskudd til skogkulturarbeid, jf. skatteloven § 14-81.

Etter bestemmelsens annet ledd kan gjennomsnittsligning foretas når skogeier har drevet næringen/eid skogen i to hele år, mens gjennomsnittsligning skal foretas når skogeieren har drevet næringen/eid skogen i åtte hele år. Inntekten fastsettes til gjennomsnittet av inntekten i det året kravet framsettes for, og inntektene i de fire foregående årene, eventuelt færre år om skogen har vært eid kortere tid.

Gjennomsnittsligning av skog opphører når skogen går over til ny innehaver, jf. skatteloven § 14-81 fjerde ledd.

Dersom det ved avbrudd av gjennomsnittsligningen viser seg at summen av faktiske årsinntekter for de siste fire hele årene overstiger summen av gjennomsnittslignede inntekter for samme tidsrom med mer enn 15 000 kroner, skal differansen skattlegges ved endring av ligningen. jf. skatteloven § 14-81 femte ledd.

### **3.3 Vurderinger og forslag**

#### **3.3.1 Generelt**

Gjennomsnittsligning har til hensikt å jevne ut inntekter som varierer over tid, og med det redusere skatten i et progressivt skattesystem. Ordningen gir også en utsettelse av beskatningen og innebærer en skattekreditt. Det er en relativt komplisert ordning som gir muligheter til skatteplanlegging. Skattetilpasning påvirker hvordan skogsdriftene legges opp, særlig årene rundt eiendomsoverdragelser. Det er uheldig at ordningen kan påvirke omfang av og tidspunkt for investeringer i skogvirksomhet og uttak av tømmer. Ordningen åpner for at inntekter fra skogen ikke kommer til beskatning ved opphør av gjennomsnittsligning. Ved oppstart av gjennomsnittsligning åpner ordningen også for at utgifter i skogen kan utgiftsføres med mer enn 100 pst. av utgiften. En andel av en utgift som utgiftsføres i sin helhet for eksempel året før gjennomsnittsligning



iverksettes, vil også komme til fradrag i hvert av de første årene med gjennomsnittsligning. Uten planlegging av skogsdriften over år kan en også få dobbeltbeskatning av samme inntekt. Alt i alt kan gjennomsnittsligningen føre til skattetilpasninger og et uttak av tømmer som avviker fra det som er samfunnsøkonomisk effektivt.

Det vil normalt ikke være gunstig å starte gjennomsnittsligningen de første årene en har overtatt skog hvis en har positive inntekter fra skogen disse årene.

Gjennomsnittsligningen kan være gunstig i slike tilfeller hvis en har stort underskudd, f. eks. som følge av at en bygger en skogsvei (utgifter til dette kan utgiftsføres direkte).

Det forutsetter imidlertid at en har inntekter utenom skogen å trekke det gjennomsnittslignede underskuddet fra i. Underskudd som føres i gjennomsnittsligningen det enkelte året, kan ikke framføres.

Ved avhendelse av skogen vil det foretas såkalt avbruddsligning hvis de faktiske inntektene de fire siste hele årene er mer enn 15 000 kroner høyere enn de gjennomsnittslignede inntektene i de samme årene. Ved avbruddsligning vil differansen mellom reelle inntekter og gjennomsnittslignede inntekter bli lagt til gjennomsnittsinntekten i de aktuelle årene de reelle inntektene overstiger de gjennomsnittslignede inntektene. Hvis de faktiske inntektene de fire siste hele årene ikke er mer enn 15 000 kroner høyere enn de gjennomsnittslignede inntektene, stopper gjennomsnittsligningen ved ligningen for siste hele år skogen er eid av skattyter. Skattyter kan dermed oppnå at ikke alle faktiske inntekter kommer til beskatning. Den skattemessig optimale tilpasningen er å ha en stor skogsdrift i det femte hele året før avhendelse av skogen, og så ha en stor skogsdrift det siste hele året skogen er eid. En kan da unngå avbruddsligningen og på grunn av gjennomsnittsligningen få beskattet kun en femdel av inntektene fra den siste skogsdriften, jf. eksempel 3 under punkt 3.3.4.

Det antas at i størrelsesorden 20 000 til 30 000 skogeiendommer gjennomsnittslignes. Gjennomsnittsligning er en administrativt tung ordning. Gjennomsnittsligning av

skogbruk kompliserer skattesystemet og framstår som unødig innviklet. Også avbruddsligningen er komplisert, i det den innebærer at tidligere års ligninger må endres. Måten gjennomsnittsligningen åpner for skattetilpasninger, og som skogeierne må forholde seg til og finne ut av, bidrar også til å komplisere skatteregelverket. En oppheving av gjennomsnittsligningen vil medføre administrative lettelser både for skattyterne og for Skatteetaten.

Siktemålet med progressiv inntektsbeskatning er i utgangspunktet at personer med høye inntekter skal bidra mer til fellesskapet enn personer med lave inntekter, ikke at personer med sterkt svingende inntekter over år skal betale mer skatt enn personer med jevne inntektsstrømmer. Skogbruket står i en særstilling når det gjelder potensielle svingninger i inntekter på grunn av det lange tidsrommet fra foryngelse av skogen til felling av tømmeret, kombinert med flatehogster hvor store mengder tømmer tas ut på samme tid. Ordningen med utjevning av inntekter i gjennomsnittsligning kan derfor ha en viss berettigelse for denne næringen.

### **3.3.2 Forslag til ny inntektsutjevningsordning**

I forbindelse med budsjettet for 2015 ble ordningen med gjennomsnittsligning av skogbruk og reindrift for selskap opphevet med virkning fra og med inntektsåret 2015. Begrunnelsen var at ordningene hadde liten økonomisk betydning i slike tilfeller på grunn av at selskap kun betalte skatt av alminnelig inntekt. Departementet legger til grunn at for enkeltpersonforetak som avvirker tømmer, vil utjevning av inntekt over flere år ved gjennomsnittligning fortsatt ha en viss økonomisk betydning. Dersom ordningen avvikles, taler muligheten for sterkt svingende tømmerinntekter for at gjennomsnittsligningen erstattes av en annen ordning som kan virke utjevne, men uten de uheldige sidene ved gjennomsnittsligningen.

Ved realisasjon av driftsmidler åpner skattesystemet for å jevne ut inntekter over tid. Ved realisasjon av driftsmidler i saldogruppe e til i (blant annet skip, fly, bygg og anlegg, forretningsbygg og tekniske installasjoner) kan eventuell gevinst føres på

gevinst- og tapskonto, jf. skatteloven § 14-45 annet ledd. Positiv saldo på gevinst- og tapskontoen skal inntektsføres med 20 pst. per år, jf. skatteloven § 14-45 fjerde ledd. Det er en saldometode der inngående saldo reguleres med nye gevinster og tap i løpet av året, og der inntekts- eller fradragsføringen beregnes av saldo ved årets slutt.

Skattlegging av tømmerinntekter etter mønster av skattleggingen av gevinster på driftsmidler som føres på gevinst- og tapskonto, kan være et alternativ til gjennomsnittsligningen. Skattyter får utjevning av inntektene og potensielt lavere trygdeavgift og trinnskatt samt en skattekreditt. Skattefordelen gjennom tilpasninger i skogsdriften faller bort, særlig i forbindelse med eiendomsoverdragelser.

Departementet foreslår at gjennomsnittsligningen fjernes og erstattes med en ordning der skattyter som driver skogbruk (dvs. skogsdrift som næring), kan velge å ta årets overskudd av skogbruk, herunder uttak av skogvirke til eget bruk, til inntekt direkte i inntektsåret eller føre den på en tømmerkonto etter mønster av gevinst- og tapskonto. Reglene om gevinst- og tapskonto gjelder så langt de passer for inntektsføring fra slik tømmerkonto.

Det at reglene for gevinst- og tapskonto skal gjelde tilsvarende for tømmerkonto, innebærer blant annet at reglene om gevinst- og tapskonto ved generasjonsskifte også vil gjelde så langt de passer for tømmerkonto. Fra 1. januar 2014 er det innført et kontinuitetsprinsipp ved arve- og gaveoverføringer. Det innebærer blant annet at den som arver avdødes virksomhet, også overtar tømmerkonto knyttet til virksomheten. Det samme gjelder for gavemottaker som overtar giverens virksomhet, jf. skatteloven § 9-7 andre ledd annet punktum. Er virksomheten ikke overtatt av gjenlevende ektefelle eller arving, skal gevinst- og tapskonto, og dermed også tømmerkonto, føres til inntekt/fradrag før dødsboet sluttet, jf. skatteloven § 14-48 første ledd første og annet punktum.

Reglene om kontinuitet gjelder ikke ved salg. Ved salg av virksomheten vil selgeren beholde skatteposisjonen knyttet til tømmerkonto, og må fortsette inntektsføring-/fradragføring som tidligere i samsvar med reglene for gevinst- og tapskonto. Hvor virksomhet overføres ved gavesalg til en som er arveberettiget etter arveloven kapittel 1 eller 2, dvs. arv på grunnlag av slektskap eller ekteskap, kan overdrageren velge å unnlate inntektsoppgjør og i stedet la reglene om kontinuitet komme til anvendelse, jf. skatteloven § 9-7 sjette ledd, jf. tredje ledd. I så fall skal mottakeren tre inn i selgers skatteposisjoner, herunder gevinst- og tapskonto og, etter forslaget, tømmerkonto knyttet til virksomheten.

Det foreslås at inntekter fra jakt, fiske, torvuttak og lignende, samt leieinntekter fra slike aktiviteter, og uttak fra skogfondskonto, i motsetning til ved gjennomsnittsligningen i dag, ikke skal omfattes av denne ordningen. Det samme gjelder utbetalt offentlig tilskudd til skogkulturarbeid. Det er ikke grunn til å anta at denne typen inntekter, eller kostnader knyttet til disse inntektene, svinger på samme måte som inntekter fra salg av tømmer.

Det er årets overskudd fra skogbruk (som definert ovenfor) som kan føres på tømmerkonto. Kostnader som er pådratt for å opptjene skogbruksinntekter, skal trekkes fra. Føring til tømmerkonto skal likevel foretas før fradrag for gjeldsrenter og kostnader til skogkultur og til andre formål dekket av skogfondsmidler. Slike kostnader fradras særskilt med det beløp de har utgjort det siste året.

Kostnader vedrørende driftsmidler som brukes i aktiviteter som faller både innenfor og utenfor under tømmerkontoordningen, herunder avskrivning, må fordeles mellom disse aktivitetene i forhold til utnyttelsen av driftsmidlene.

Det kan være behov for å gi nærmere forskrifter blant annet når det gjelder å skille ut utgifter og inntekter som ikke skal kunne føres på tømmerkonto. Departementet bør gis fullmakt til å gi nærmere regler til utfylling og gjennomføring.

Det vises til forslag til endring av skatteloven §§ 14-81.

### **3.3.3 Underskudd i skogbruk**

På grunn av gjennomsnittsligningen gjelder det særregler for underskudd i skogbruket, jf. skatteloven § 14-6 første ledd siste punktum, § 14-6 fjerde ledd og § 14-7 tredje ledd. Årets underskudd inngår som et negativt beløp i gjennomsnittsberegningen, og netto underskudd etter gjennomsnittsligning et år kan trekkes fra i andre inntekter som skogeieren måtte ha samme år. Men det er ingen framføringsadgang utover det som gjennomsnittsligningen selv gir adgang til. Årets underskudd etter gjennomsnittsligning kan altså ikke framføres til fradrag i senere års inntekter.

Etter avvikling av gjennomsnittsligningen og innføring av tømmerkonto for å utjevne skattleggingen av skogbruksinntekten, legger departementet til grunn at det i utgangspunktet bør være symmetrisk behandling av overskudd og underskudd i skogbruk. Det vil ellers bli mulighet for tilpasninger ved at avvirkningskostnader pådras året før tømmeret selges. Det kunne føre til at kostnader ble fradragsberettiget i sin helhet i avvirkningsåret, mens salgsinntektene fordeles til beskatning over en årrekke gjennom tømmerkontoen. Departementet foreslår derfor at underskudd i skogbruksinntekter som kvalifiserer til føring på tømmerkonto, må overføres til tømmerkonto. Negative beløp på tømmerkonto kan alltid fradragsføres mot årets overskudd i skogbruksinntekter. Beregning av over- eller underskudd foretas på grunnlag av samme type inntekter og kostnader, jf. pkt. 3.3.2.

Det vises til forslag til opphevelse av skatteloven §§ 14-6 første ledd siste punktum, 14-6 fjerde ledd og 14-7 tredje ledd.

### 3.3.4 Eksempler på virkningene av gjennomsnittsligning contra bruk av tømmerkonto

I det følgende gis tre eksempler på skatteberegning ved gjennomsnittsligning sammenlignet med den foreslåtte ordningen med tømmerkonto. Det er lagt til grunn en skattesats på 40 pst. basert på at skoginntekter i de fleste tilfeller vil komme på toppen av andre inntekter. Tidsprofilen på innbetalingen av skatten vil være forskjellig ved gjennomsnittsligning og føring på tømmerkonto. Ordningene gir dermed ulik skattefordel. Det er derfor beregnet nåverdi for begge skatteordningene for å sammenligne de to og for å vise reell skattebelastning. Det er brukt en diskonteringsrente på 6,6 pst.

Mange som har overtatt skog, velger å avvirke skog de første årene. Det er imidlertid av andre grunner enn virkningene av gjennomsnittsligningen. Gjennomsnittsligningen gir incentiv til å vente med avvirkning til femte hele året etter at en har overtatt skogen (gitt at en ikke har hatt år med underskudd). Det antas at en vanlig praksis er å ikke velge gjennomsnittsligning de første årene en har overtatt skog, m.a.o. ha ordinær beskatning ved eventuell avvirkning disse årene, og så, i den grad det er aktuelt med bygging av skogsvei eller annet som genererer utgifter i skogen, foreta dette i årene rett forut for igangsetting av gjennomsnittsligningen for å få store skattemessige fradrag.

Eksempel 1 viser en skogeier som har skogsdrift første hele året han eier skogen, og som velger gjennomsnittsligning fra år 2. I dette tilfellet er gjennomsnittsligningen svært ugunstig (nåverdi skatt på 796 863 kroner). I praksis vil en skogeier derfor ikke velge gjennomsnittsligning fra år 2 hvis han har positiv inntekt i år 1, men ordinær ligning. Med ordinær ligning vil sum skatt med reell inntekt som i eksempel 1 være 400 000 kroner med en effektiv skattesats på 40 pst. (40 pst. skatt på 1 mill. kroner), mens nåverdien av skatten med føring av tømmerkonto vil være litt over 300 000 kroner. Med andre ord vil tømmerkonto være langt mer gunstig for skattytere som nettopp har

overtatt skog, og som kan ha behov for å avvirke skog for å betale selger eller betale ut søsken.

*Eksempel 1 Nylig overtatt skog. Gjennomsnittsligning contra føring på tømmerkonto. Kroner*

År	Reell årsinntekt	Gjennomsnittsligning			Tømmerkonto		
		Inntekt <sup>1</sup>	Skatt	Nåverdi skatt	Inntekt	Skatt	Nåverdi skatt
1	1 000 000	1 000 000	400 000		200 000	80 000	
2	0	500 000	200 000		160 000	64 000	
3	0	333 333	133 333		128 000	51 200	
4	0	250 000	100 000		102 400	40 960	
5	0	200 000	80 000		81 920	32 768	
6					65 532	26 213	
7					52 426	20 970	
8					41 940	16 776	
9					33 552	13 421	
10					26 842	10 737	
11					21 474	8 589	
12					17 179	6 872	
13					13 743	5 497	
14					10 994	4 398	
15					8 796	3 518	
16					7 036	2 815	
17					5 629	2 252	
18					4 503	1 801	
19					3 603	1 441	
20					14 411	5 764	
Sum	1 000 000	2 283 333	913 333	796 863	999 981	399 992	301 066

<sup>1</sup> Ligningsmessig inntekt ved ordinær ligning første hele året og gjennomsnittsligning fra andre året.

Bytter en i eksempel 1 inntekten på 1 mill. kroner i år 1 med en utgift på 1 mill. kroner i år 1, vil skatteverdien av utgiften innenfor gjennomsnittsligningen gi en skattereduksjon med nåverdi på 796 863 kroner, forutsatt at en har inntekter i de samme årene å trekke fradraget fra i. Dette viser at gjennomsnittsligning kan gi inntektsfradrag som langt overstiger den reelle utgiften.

I eksempel 2 har skogeier eid skogen noen år, og skogeier har ikke hatt skogsdrifter eller utgifter i skogen de siste 5 årene før skogsdriften i år 1 gjennomføres og gjennomsnittsligningen påbegynnes. Eksempelet viser at føring av tømmerkonto gir

større skattekreditt og dermed lavere skattebelastning (nåverdi 301 066 kroner) enn ordinær gjennomsnittsligning (nåverdi 331 559 kroner).

*Eksempel 2 Ordinær gjennomsnittsligning contra føring på tømmerkonto. Kroner*

År	Reell årsinntekt	Gjennomsnittsligning			Tømmerkonto		
		Inntekt	Skatt	Nåverdi skatt	Inntekt	Skatt	Nåverdi skatt
1	1 000 000	200 000	80 000		200 000	80 000	
2	0	200 000	80 000		160 000	64 000	
3	0	200 000	80 000		128 000	51 200	
4	0	200 000	80 000		102 400	40 960	
5	0	200 000	80 000		81 920	32 768	
6					65 532	26 213	
7					52 426	20 970	
8					41 940	16 776	
9					33 552	13 421	
10					26 842	10 737	
11					21 474	8 589	
12					17 179	6 872	
13					13 743	5 497	
14					10 994	4 398	
15					8 796	3 518	
16					7 036	2 815	
17					5 629	2 252	
18					4 503	1 801	
19					3 603	1 441	
20					14 411	5 764	
Sum	1 000 000	1 000 000	400 000	331 559	999 981	399 992	301 066

Eksempel 3 viser en skogeier som har en skogsdrift som gir en reell inntekt på 1 mill. kroner i femte siste hele året (år 1 i tabellen) han eier skogen, og som har en ny skogsdrift i siste hele året han eier skogen, som gir en reell inntekt på 800 000 kroner. I eksempelet er skattebelastningen markert lavere ved gjennomsnittsligning (nåverdi 378 053 kroner) enn ved føring på tømmerkonto (nåverdi 487 292 kroner). Det skyldes særlig at kun 160 000 kroner av inntekten på 800 000 kroner i år 5 blir skattlagt med dagens gjennomsnittsligning.



*Eksempel 3 Gjennomsnittsligning contra tømmerkonto ved avvirkning av tømmer årene før avhendelse av skog. Kroner*

År	Reell årsinntekt	Gjennomsnittsligning			Tømmerkonto		
		Inntekt	Skatt	Nåverdi skatt	Inntekt	Skatt	Nåverdi skatt
1	1 000 000	200 000	80 000		200 000	80 000	
2	0	200 000	80 000		160 000	64 000	
3	0	200 000	80 000		128 000	51 200	
4	0	200 000	80 000		102 400	40 960	
5	800 000	360 000	144 000		241 920	96 768	
6					193 532	77 413	
7					154 826	61 930	
8					123 860	49 544	
9					99 084	39 634	
10					79 268	31 707	
11					63 414	25 365	
12					50 731	20 292	
13					40 585	16 234	
14					32 468	12 987	
15					25 975	10 390	
16					20 779	8 312	
17					16 623	6 649	
18					13 299	5 320	
19					10 639	4 256	
20					8 511	3 404	
21					6 809	2 724	
22					5 447	2 179	
23					4 358	1 743	
24					3 486	1 394	
25					13 946	5 578	
Sum	1 800 000	1 160 000	464 000	378 053	1 799 961	719 984	487 292

### 3.3.5 Overgangsordning

#### 3.3.5.1 Overgang fra gjennomsnittsligning til tømmerkonto

Ved opphøret av gjennomsnittsligningen fra 2017 vil det normalt foreligge et såkalt gjennomsnittsoverheng eller gjennomsnittsunderheng. Med gjennomsnittsoverheng menes at summen av de siste årenes skattlagte årsinntekter i beregningsperioden overstiger summen av de faktiske årsinntektene i de samme årene. Med gjennomsnittsunderheng menes at sum skattlagt inntekt etter gjennomsnittsligning er lavere enn sum faktiske årsinntekter i samme periode.

Etter departementets oppfatning bør det gis regler for inntekts- eller fradragsføring av hhv. gjennomsnittsunderheng eller gjennomsnittsoverheng ved opphør av

gjennomsnittsligning. Departementet foreslår at gjennomsnittsoverheng blir et inntektsfradrag i 2017, med vanlig framføringsadgang for underskudd når skattyteren ikke har tilstrekkelig inntekt til å utnytte fradraget samme inntektsår. Når det gjelder gjennomsnittsunderheng, mener departementet at skattyter må stilles fritt til å velge om gjennomsnittsunderheng helt eller delvis skal være et inntektstillegg i inntektsåret 2017 eller føres på tømmerkonto. Slik føring på tømmerkonto omfatter hele gjennomsnittsunderhenget, uavhengig av hvilken type inntekter som ligger til grunn for underhenget. At typen inntekter som skal kunne føres på tømmerkonto, blir begrenset sammenlignet med gjennomsnittsligningen, påvirker altså ikke overgangsordningen. Inntekt og fradrag inngår i både alminnelig inntekt og personinntekt.

Nærmere angitt foreslår departementet at dersom summen av de fire siste års skogbruksinntekter, slik de er kommet til beskatning i gjennomsnittsligningen, overstiger summen av de faktiske skogbruksinntekter i samme periode, skal dette gjennomsnittsoverhenget komme til fradrag i inntekten i 2017. Dersom summen av de inntil fire siste års skogbruksinntekter, slik de er kommet til beskatning i gjennomsnittsligningen, er lavere enn summen av de faktiske skogbruksinntekter i samme periode, skal dette gjennomsnittsunderhenget tas til inntekt i 2017 eller føres på tømmerkonto. Denne ordningen innebærer at de inntil fire siste års skogbruksinntekter som har inngått i gjennomsnittsligningen, må klarlegges og sammenholdes med de faktiske skogbruksinntektene i samme periode for å finne differansen mellom disse.

Det vises til forslag til overgangsregel til endringene i skatteloven § 14-81.

### **3.3.5.2 Tømmerkonto og endret virksomhetsklassifisering av skog**

I forbindelse med budsjettet for 2016 er det vedtatt at virksomhetsvurderingen for skog fra 2016 skal følge skatterettens alminnelige prinsipper. I og med at vilkåret for gjennomsnittsligning er at det drives virksomhet, er skatteloven § 14-81 sjette ledd

endret. Når skog ikke lenger skal omfattes av ordningen med gjennomsnittsligning som følge av endret virksomhetsklassifisering, skal gjennomsnittssunderheng bli et inntektstillegg i året etter siste år med gjennomsnittsligning. Gjennomsnittsoverheng blir tilsvarende et fradrag året etter siste året med gjennomsnittsligning. I svar til Stortinget 15. februar 2016 på spørsmål til skriftlig besvarelse nr. 549 er det redegjort for at det fram mot Revidert budsjett vil bli vurdert om det bør gis en ny overgangsordning, som bl.a. innebærer en mer gradvis inntektsføring av inntekt som står ubeskattet ved utreden av gjennomsnittsligningen.

I dette høringsbrevet er det foreslått å oppheve ordningen med gjennomsnittsligning fra 2017 og erstatte den med føring på tømmerkonto. Overgangsordningen går ut på at gjennomsnittssunderheng helt eller delvis skal være et inntektstillegg i inntektsåret 2017 eller føres på tømmerkonto. Inntektsoverheng kan føres til fradrag i inntekt fra andre inntektskilder eller framføres til fradrag i senere års inntekt dersom det ikke er andre inntekter å føre fradraget mot.

For skog som i 2016 ikke lenger skal anses som virksomhet, vil gjennomsnittssunderheng bli et inntektstillegg i 2016, mens gjennomsnittsoverheng blir et fradrag i 2016, eventuelt beskattet etter en ny overgangsordning, jf. første avsnitt. Skog som fortsatt anses som virksomhet i 2016 og senere, kommer inn under den nye ordningen med tømmerkonto. Dersom slik skog senere blir omklassifisert til ikke-virksomhet, er det reglene om tømmerkonto som regulerer inntektsføringen ved opphør av virksomhet. Det innebærer at skattyter viderefører tømmerkontoen også etter opphøret av virksomhetsklassifisering, og får saldoen beskattet med 20 prosent hvert år. Det følger av at plikten til å inntektsføre eller adgangen til å kostnadsføre gevinst- og tapskonto, som også blir gjeldende for tømmerkonto (det følger av forslagt til skatteloven § 14-81 første ledd tredje punktum), ikke påvirkes av at klassifiseringen som virksomhet i skattemessig forstand opphører, jf. Lignings-ABC 2015 s. 1597.

### **3.4 Økonomiske og administrative konsekvenser**

En avvikling av gjennomsnittsligningen for skogbruksnæringen vil gi en innstramming ved at alle nettoinntekter vil komme til beskatning, og at utgifter ikke kan ha større verdi som fradrag enn selve utgiften. Det er kun inntekter fra tømmer og annet skogsvirke som kan føres på tømmerkonto. Endringen innebærer dermed en innstramming ved at inntekter fra skogen som stammer fra annet enn tømmer og annet skogsvirke, ikke inngår i ordningen med tømmerkonto. På den annen side vil skattecreditten bli mer langvarig og dermed større med en tømmerkonto enn med gjennomsnittsligningen. Ved føring av tømmerkonto inntektsføres inntekt fra skogsvirke med 20 pst. av saldo på tømmerkontoen det enkelte år. Samlet sett antas ordningen med tømmerkonto å gi en betydelig lavere skattebyrde for skogeiere enn gjennomsnittsligningen, selv om det er usikkerhet knyttet til hvor mye tilpasningsmulighetene i gjennomsnittsligningen utnyttes. Det er vanskelig å tallfeste disse effektene.

Departementet mener en omlegging av inntektsutjevningen for skogbruk fra gjennomsnittsligning til føring av tømmerkonto vil gi administrative fordeler både for skattytere og skatteetaten. For skattyterne vil overgang til tømmerkonto innebære at de ikke lenger trenger å tenke skattetilpasning i samme grad, og en unngår justering av tidligere års ligning ved eventuell avbruddsligning. Den foreslåtte overgangsordningen har administrative fordeler sammenlignet med avbruddsligning blant annet ved at en unngår justering av tidligere års ligninger.

### **3.5 Ikrafttredelse**

Endringene foreslås gjort gjeldende fra og med inntektsåret 2017.

### **3.6 Lovforslag**

I lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven) gjøres følgende endringer:

§ 14-6 første ledd siste punktum oppheves.

§ 14-6 fjerde ledd oppheves.

Femte ledd blir nytt fjerde ledd.

§ 14-7 tredje ledd oppheves.

Overskriften «Inntektsutjevning, gjennomsnittsligning» til §§ 14-80 til 14-83 endres til «Inntektsutjevning».

§ 14-81 skal lyde:

§ 14-81 Utjevning av skogbruksinntekt

- (1) Årets overskudd fra skogbruksvirksomhet, herunder uttak av tømmer til eget bruk, som ikke er inntektsført direkte i inntektsåret, kan føres på tømmerkonto. Tilsvarende skal årets underskudd fra skogbruk føres på tømmerkonto. Er saldoen positiv, skal minst 20 prosent av saldoen inntektsføres. Er saldoen negativ, skal inntil 20 prosent fradragsføres. Negativ saldo på tømmerkonto kan alltid føres mot årets overskudd fra skogbruksvirksomhet. Bestemmelsene om gevinst- og tapskonto, jf. § 14-45, gjelder tilsvarende så langt de passer for tømmerkonto.
- (2) Inntekter fra jakt, fiske, torvuttak og lignende, samt leieinntekter fra slike aktiviteter anses ikke som skogbruksinntekter etter denne bestemmelsen. Det samme gjelder uttak fra skogfondskonto og utbetalt tilskudd til skogkultur og til andre formål omfattet av skogfundsordningen.
- (3) Føring på tømmerkonto foretas før fradrag for gjeldsrenter og kostnader til skogkultur og til andre formål omfattet av skogfundsordningen.
- (4) Departementet kan gi forskrift til utfylling og gjennomføring av denne paragraf.

## II

Endringene under I trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2017.

Følgende overgangsregel til skatteloven § 14-81 gjelder:

Dersom summen av de inntil fire siste års skogbruksinntekter, slik de er kommet til beskatning i gjennomsnittsligningen, overstiger summen av de faktiske skogbruksinntekter i samme periode, skal gjennomsnittsoverhengen komme til fradrag i inntekten i 2017. Dersom summen av de inntil fire siste års skogbruksinntekter, slik de er kommet til beskatning i gjennomsnittsligningen, er lavere enn summen av de faktiske skogbruksinntekter i samme periode, skal gjennomsnittsunderhengen tas til inntekt for året 2017. Skattyter kan velge å føre gjennomsnittsunderheng etter annet punktum på tømmerkonto, jf. § 14-81.

Inntektsoverheng kan føres til fradrag i inntekt fra andre inntektskilder, jf. § 6-3 eller framføres til fradrag i senere års inntekt dersom det ikke er andre inntekter å føre fradraget mot, jf. § 14-6 første ledd.

## **4 GJENNOMSNIITSLIGNING AV REINDRIFT**

### **4.1 Innledning og sammendrag**

Departementet foreslår at gjennomsnittsligningen for reindrift fjernes. Bakgrunnen for forslaget er at gjennomsnittsligning er en unødvendig innviklet og uoversiktlig måte å ligne reindriftsinntekter på, og at den åpner for at ikke alle inntekter kommer til beskatning ved opphør av gjennomsnittsligningen.

### **4.2 Gjeldende rett**

Gjennomsnittsligning av reindrift drevet i selskap, herunder deltakerlignet selskap, falt bort fra og med inntektsåret 2015, jf. Prop. 1 LS (2014-2015) punkt 4.7.

Gjennomsnittsligning av reindrift i enkeltpersonforetak er regulert i skatteloven § 14-82. Når skattyteren har drevet næringen i tre hele år, fastsettes inntekten til gjennomsnittet av de beløp årsinntektene utgjorde i det siste og de to foregående årene. Det foretas likevel ikke gjennomsnittsligning for tredje og fjerde år dersom årsinntekten ligger mer enn 15 pst. under gjennomsnittsinntekten for vedkommende år.

Biinntekter i tilknytning til reindriften, så som inntekt fra salg av husflidsprodukter som er biprodukter av rein, inntekt fra sanking av bær, inntekt av snarefangst og inntekt fra fiske i elver og ferskvann, tas med i gjennomsnittsligningen.

Gjennomsnittsligning av reindrift avbrytes ved opphør eller realisasjon av virksomheten og dersom skattyteren går konkurs, jf. skatteloven § 14-82 annet ledd. Dersom det ved opphør av gjennomsnittsligningen av reindriften viser seg at gjennomsnittsinntekten i det siste eller neste siste året avviker med mer enn 10 pst. fra det beløpet årsinntekten utgjorde, legges årsinntekten til grunn for inntektsfastsettelsen gjennom endring av ligningen for vedkommende inntektsår, jf. skatteloven § 14-82 tredje ledd.

#### **4.3 Vurderinger og forslag**

Gjennomsnittsligningen for reindriftsnæringen har vært begrunnet med at det kan være tilfeldig på hvilken side av et årsskifte slaktingen finner sted, og at det derfor kan være inntektsår som omfatter to slaktinger, og inntektsår som ikke omfatter noen.

Gjennomsnittsligningen for reindriftsnæringen har begrenset betydning når det gjelder å utjevne inntektene med sikte på å redusere trinnskatten. Kun en liten andel av personer med reindriftsinntekt har hatt personinntekt over innslagspunktet for toppskatt trinn 1. Hoveddelen av reinslaktingen foregår om høsten og før jul, slik at det i begrenset grad vil være økte inntekter ett år som følge av forskyvninger i reinslaktingen fra det ene året til det andre. Det antas at reieneierne i stor utstrekning har kontroll på tidspunktet for reinslaktingen, slik at opphopning av inntekter i ett år

kan unngås ved behov. Ved høye inntekter som følge av stor nedslakting av besetningen har reieierne egen avsetningsordning for å jevne ut inntektene. Ved opphør av gjennomsnittsligningen åpner ordningen for at ikke alle inntektene kommer til beskatning. Departementet kan ikke se det er behov for denne typen inntektsutjevning for denne næringen. Departementet mener at gjennomsnittsligningen for inntekter fra reindriftsnæring framstår som unødvendig komplisert og foreslår at ordningen avvikles. Det vises til forslag til oppheving av skatteloven § 14-82.

#### **4.4 Overgangsordning**

Ved opphøret av gjennomsnittsligning for reindrift fra 2017 vil det normalt foreligge et såkalt gjennomsnittsoverheng eller gjennomsnittsunderheng. Med gjennomsnittsoverheng menes at summen av de siste årenes skattlagte årsinntekter i beregningsperioden overstiger summen av de faktiske årsinntektene i de samme årene. Med gjennomsnittsunderheng menes det omvendte, nemlig at sum skattlagt inntekt etter gjennomsnittsligning er lavere enn sum faktiske årsinntekter i samme periode.

Etter departementets oppfatning bør det gis regler for inntekts- eller fradragføring av hhv. gjennomsnittsunderheng eller gjennomsnittsoverheng ved opphør av gjennomsnittsligning. Departementet foreslår at gjennomsnittsoverheng bli et inntektsfradrag i 2017, med vanlig framføringsadgang for underskudd når skattyteren ikke har tilstrekkelig inntekt til å utnytte fradraget samme inntektsår. Når det gjelder gjennomsnittsunderheng, mener departementet at skattyter må stilles fritt til å velge om dette helt eller delvis skal være et inntektstillegg i inntektsåret 2017 eller føres på gevinst- og tapskonto. Inntekt og fradrag inngår i både alminnelig inntekt og personinntekt.

Nærmere angitt foreslår departementet at dersom summen av de to siste års reindriftsinntekter, slik de er kommet til beskatning i gjennomsnittsligningen, overstiger summen av de faktiske reindriftsinntekter i samme periode, skal dette gjennomsnittsoverhenget komme til fradrag i inntekten i 2017. Dersom summen av



de inntil to siste års reindrifsinntekter, slik de er kommet til beskatning i gjennomsnittsligningen, er lavere enn summen av de faktiske reindrifsinntekter i samme periode, skal dette gjennomsnittsunderhenget tas til inntekt i 2017 eller føres på gevinst- og tapskonto. Denne ordningen innebærer at de inntil to siste års reindriftssinntekter som har inngått i gjennomsnittsligningen, må klarlegges og sammenholdes med de faktiske reindrifsinntektene i samme periode for å finne differansen mellom disse.

Det vises til forslag til overgangsregel til oppheving av skatteloven § 14-82.

#### **4.5 Økonomiske og administrative konsekvenser**

Avvikling av gjennomsnittsligning for reindrift antas å ha liten økonomisk virkning både for reindriftsnæringen og for staten. Endringen kan gi en liten innstramming for enkelte utøvere i reindriftsnæringen ved at det ikke gis adgang til utjevning av inntekter i form av gjennomsnittsligning, og ved at det er reelle inntekter og ikke gjennomsnittsinntekter som kommer til beskatning ved opphør av næringen.

Departementet mener en oppheving av gjennomsnittsligningen vil gi administrative fordeler både for skattyterne og Skatteetaten.

#### **4.6 Ikrafttredelse**

Endringene foreslås gjort gjeldende fra og med inntektsåret 2017.

#### **4.7 Lovforslag**

I lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven) gjøres følgende endringer:

I

§ 14-82 oppheves.

## II

Endringene under I trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2017.

Følgende overgangsregel til skatteloven § 14-82 gjelder:

Dersom summen av de inntil to siste års reindriftsinntekter, slik de er kommet til beskatning i gjennomsnittsligningen, overstiger summen av de faktiske reindriftsinntekter i samme periode, skal gjennomsnittsoverhengen komme til fradrag i inntekten i 2017. Dersom summen av de inntil to siste års reindriftsinntekter, slik de er kommet til beskatning i gjennomsnittsligningen, er lavere enn summen av de faktiske reindriftsinntekter i samme periode, skal gjennomsnittsunderhengen tas til inntekt for året 2017. Skattyter kan velge å føre gjennomsnittsunderheng etter annet punktum på gevinst- og tapskonto. Inntektsoverheng kan føres til fradrag i inntekt fra andre inntektskilder, jf. § 6-3 eller framføres til fradrag i senere års inntekt dersom det ikke er andre inntekter å føre fradraget mot, jf. § 14-6 første ledd.

## **5 UTTAK AV SKOGFONDSMIDLER TIL SKOGBRUKSPLAN**

### **5.1 Innledning og sammendrag**

Skogfond er en tvungen avsetningsordning som skal bidra til økt skogproduksjon. Skogeierne skal avsette mellom 4 og 40 pst. av brutto omsetning av det avvirkede tømmeret. Avsetninger til skogfond kommer til fradrag ved beregning av skattepliktig overskudd og inntektsføres først når disse investeres i skogtiltak, og da inntektsføres kun 15 pst. av disse. Utgiftene som finansieres av skogfondsmidlene, kommer til fradrag med 100 pst. Myndighetene bidrar med tilskudd til ulike skogfondstiltak, og disse tilføres skogfondet. Tilskuddene er fullt ut skattepliktige. Midler fra skogfondet

kan bl.a. brukes til skogkultur, bygging og opprustning av skogsveier og skogbruksplanlegging med miljøregistrering.

Departementet foreslår at uttak fra skogfondskonto til finansiering av skogsbruksplan skal beskattes på linje med andre uttak fra skogfondskonto med skattefordel.

## **5.2 Gjeldende rett**

Etter skogbruksloven av 27. mai 2005 plikter skogeiere å avsette til skogfond en andel av brutto avvirkningsverdi det enkelte år. Etter forskrift 3. juli 2006 nr. 881, Forskrift om skogfond § 6, gitt med virkning fra 1. september 2006, skal avsetningen til skogfond være innenfor intervallet 4 til 40 pst. av bruttoverdien. Gjennomsnittlig avsetningsbeløp ligger på om lag 10 pst. Avsetning til fondet trekkes i tømmeroppjøret og innsettes på skogfondskonto for hver enkelt skogeiendom. Det er ingen øvre grense for innestående totalbeløp og heller ingen frist for anvendelse. Skogeieren får ikke renter på innestående beløp. Skogfondet skal brukes til å fremme skogkultur, skogproduksjon og skogsdrift. Det enkelte års avsetning til skogfond behandles som driftskostnad og kommer til fradrag ved beregning av skattepliktig overskudd. Utbetalinger fra fondet tas til inntekt i utbetalingsåret, eventuelt som gjennomsnittslignet inntekt.

Frigitte skogfondsmidler kan nyttes til blant annet skogkultur, herunder egeninnsats, bygging og opprusting av skogsveier (både traktor- og bilvei), sommervedlikehold av skogsbilvei, miljøtiltak, skogbruksplanlegging med miljøregistrering, investeringer i bioenergiltak (anlegg og utstyr) i tilknytning til bruket og som bidrar til varmeleveranser basert på eget råstoff eller lokale skogressurser samt forsikring mot stormskader og brann på skog.

Frigitte skogfondsmidler tas til inntekt med 15 prosent av det utbetalte beløp, jf. skatteloven § 8-2 annet ledd bokstav a og Finansdepartementets forskrift til skatteloven (FSFIN) § 8-2. Resterende 85 prosent av frigitte midler er endelig skattefrie. Tilskudd er skattepliktig 100 pst. selv om de føres på skogfondskonto. Systemet med skogfond

fungerer således som en avsetningsordning med skattefordel for visse anvendelser av avsatt beløp.

Etter skatteloven § 8-2 første ledd inntektsbeskattes ikke offentlige tilskudd til nyanlegg av varig art i skogsdrift, dersom tilskuddet brukes til nedskrivning av det nye anleggets kostpris, slik at det for denne del av kostprisen ikke gis noe fradrag ved inntektsfastsettelsen i form av avskrivninger eller skjermingsfradrag. Det er likevel slik at skogfondsmidler som utbetales til investering i avskrivbart driftsmiddel, ikke skal gå til fradrag i driftsmidlets kostpris (avskrivningsgrunnlag). Skattepliktig del av utbetaling til skogbruksplan skal likevel gå til fradrag i planens kostpris, mot at skattlegging unnlates, jf. skatteloven § 8-2 annet ledd bokstav b.

### **5.3 Vurderinger og forslag**

Ordningen med skogfondskonto og gunstige skattevilkår knyttet til denne må ses i sammenheng med et mål om å sikre tilvekst i skogen etter skogsdrifter. Gjennom skogbruksloven er skogeiere pålagt å forynge skogen etter hogst. Det tar gjerne 80 år fra planting til skogen kan høstes på nytt.

Det ble i 2014 gitt om lag 29 mill. kroner i støtte over budsjettets utgiftsside til utvikling av skogbruksplaner. Skogeiers kostnad til skogbruksplan (etter budsjettstøtte) vil variere fra noen få tusen kroner for små skogeiendommer til flere ti-tusen kroner for større eiendommer. Den ekstra skattefordelen av at utbetalingen fra skogfond til skogbruksplan skal avskrives i stedet for å skattlegges ved utbetalingen, er beskjeden, selv for større skogbruksplaner. For eksempel anslås denne skattefordelen for en skogbruksplan som koster skogeier 20 000 kroner etter budsjettstøtte (men før skatt), til 200-350 kroner, avhengig av skogbrukers marginale skattesats.

Bestemmelsen om at skattepliktig del av utbetaling til skogbruksplan skal gå til fradrag i planens kostpris/avskrivningsgrunnlag, mot at slik utbetaling ikke skattlegges ved

utbetalingen, framstår som en unødvendig og komplisert detaljregulering. Denne regelen vil heller ikke gjelde for alle skogbruksplaner ettersom mange skogbruksplaner ikke er aktiveringspliktige på grunn av at verdien er under 15 000 kroner. Departementet mener derfor at bruk av skogfondskonto til finansiering av skogbruksplan bør ha samme skattefordel som andre uttak fra skogfondskonto med skattefordel.

Det vises til forslag om oppheving av skatteloven § 8-2 annet ledd bokstav b annet punktum.

#### **5.4 Økonomiske og administrative konsekvenser**

Forslaget om å avvikle den særskilte regelen for skattlegging av uttak fra skogfondskonto til skogbruksplaner antas å ikke medføre nevneverdige provenyvirksomheter, men innebærer en forenkling av skattereguleringen.

#### **5.5 Ikrafttredelse**

Det foreslås at endringene gis virkning fra og med inntektsåret 2017.

#### **5.6 Lovforslag**

##### I

I lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven) gjøres følgende endringer:

§ 8-2 annet ledd bokstav b annet punktum oppheves.

##### II

Endringene under I trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2017.