

Norges miljø- og biovitenskapelige universitet
Fakultet for miljøvitenskap og teknologi
Institutt for naturforvaltning

Masteroppgave 2015
30 stp

Skogbruksbeskatning i Norge, Sverige og Finland. -En analyse basert på litteraturstudie og åtte casestudier.

Forestry taxation in Norway, Sweden and Finland.
- An analysis based on literature review and eight
case studies.

Tor Gunnar Bjøre

Forord

Denne masteroppgaven markerer slutten på fem års studenttilværelse på Ås, der undertegnede har studert skogfag ved institutt for naturforvaltning(INA). Takk til professor Birger Solberg og forsker Hanne Kathrine Sjølie ved INA for god veiledning gjennom denne oppgaven. Jeg vil også takke mine medstudenter på skogbrukersalen, for alle diskusjonene rundt skogfaglige og ikke-skogfaglige spørsmål det siste året.

Norges miljø- og biovitenskapelige universitet

12.05.2015

Tor Gunnar Bjøre

Innhold

Forord	1
Sammendrag	4
Abstract	5
1. Innledning.....	6
2. Teori.....	8
2.1 Hovedtyper skatt	8
2.2 Skattedesign	8
3. Metode	9
3.1 Litteraturstudie.....	9
3.2 Casestudie	10
3.3 Skatteutregning Generelt	10
3.4 Skatteutregning Norge	11
3.3 Skatteutregning Sverige	13
3.4 Skatteutregning Finland	14
4. Resultat Litteraturstudiet	15
4.1 Tidligere studier.....	15
4.2. Skattereglene i Norge.....	17
4.2.1 Skogen i Norge.....	17
4.2.2 Alminnelig inntekt og personinntekt. Foretaksmodellen.....	17
4.2.3. Gjennomsnittsligningen	18
4.2.4 Kapitalbeskatning	22
4.2.5 Skogfond.....	22
4.2.6 Avskrivningsregler og satser	25
4.2.7 Kjøp og salg av skogeiendommer	25
4.2.8 Formuesbeskatning	26
4.2 Skattereglene i Sverige	28
4.2.1 Skogen i Sverige.....	28
4.2.2 Tjeneste, næringsvirksomhet og kapital	28
4.2.3 Skogsavdrag.....	29
4.2.4 Rentefordeling.....	30
4.2.5 Ekspansjonsfond.....	32
4.2.6 Periodiseringsfond.....	32
4.2.7 Avskrivningsregler og satser	33

4.2.8 Kjøp og salg av skogseiendommer	33
4.3 Skattereglene i Finland	35
4.3.1 Skogen i Finland.....	35
4.3.2 Kapitalbeskatning og skogbruk.....	35
4.3.3 Utjevningsregler	36
4.3.4 Skogsavdrag.....	36
4.3.5 Avskrivningsregler og satser	37
4.3.6 Kjøp og salg av skogseiendommer	37
4.3.7. Marginale skattesatser på personinntekt.	38
4.4 Skjematisk sammenligning av skattesystemene.	38
4.4.1. Underskuddsbehandling.....	42
5. Resultat casestudie.....	43
5.1 Forutsetninger	43
6. Resultat casene.....	47
7. Diskusjon	54
8. Konklusjon	58
9. Litteratur.....	59

Sammendrag

Skattesystemet er en avgjørende faktor for skogeiers beslutning om avvirkning, og det er stadig debatt om hvordan skattesystemet bør utformes. Denne studien sammenligner det norske, svenske og finske skattesystemet med hovedfokus på skatteleggingen av tømmerinntekter. Oppgaven er todelt, en litteraturstudie og en casestudie. Skattesystemene er noe ulike, der det finske systemet skiller seg mest ut med kapitalbeskatning på all skogbruksinntekt med en skattesats på 30 % for inntekter under 40 000 euro og for 32 % med inntekter over 40 000 euro. Det norske skattesystemet er bygd opp slik at mesteparten av inntektene fra skogbruket blir skattet sammen med andre inntekter utenom skogbruket. Det svenske systemet er bygd opp på samme måte som det norske, men har langt flere avdragsordninger på skogbruksinntekt. Alle landene har ordninger for periodisering av skogbruksinntekt over flere år. Resultatene fra case-studiene viser at det finske skattesystemet kommer best ut i de fleste tilfellene når man ser på hva skogeier sitter igjen med etter skatt, fordi skogbruksinntekter beskattes som kapital. Det svenske skogsavdraget er en gunstig og avvirkningsfremmende ordning for skogeiere i oppstartsfasen. Her skiller det norske systemet seg ut, da det ikke er skattemessig gunstig å avvirke de første eierårene. For veiinvesteringer og andre investeringer er det norske skogfondet et stimulerende virkemiddel for skogeieren, og skattekostnaden kommer på nivået med det finske. Totalt sett kommer det finske skattesystemet best ut for skogeier, spesielt om han/hun har større inntekt utenom skogbruket. Deretter kommer det norske og tilslutt har vi det svenske skattesystemet som gir størst skattekostnad i flesteparten av casene. Ikke alle avdragsordninger er analysert i casestudiet, noe som kan ha ført til noe høyere skattekostnader med det svenske skattesystemet enn hva som er reelt. Uansett tyder resultatene på at en flat kapitalbeskatning på skogbruksinntekt vil være en god løsning for skogeier, spesielt for de eierne som har inntekt utenom skogbruket.

Abstract

The tax system is a crucial factor for the forest owner's decision harvesting, and there is still debate on how the tax system should be designed. This study compares the Norwegian, Swedish and Finnish tax systems focusing on the taxation of timber revenues. The objective in this study is twofold: a literature review and a case study. Tax systems are somewhat different, where the Finnish system differs most from capital taxation on all forestry income with a tax rate of 30% on incomes below 40 000 euros and 32% with incomes above 40 000 euros. The Norwegian tax system is structured so that most of the income from forestry is taxed together with other income outside of forestry. The Swedish system is structured in the same way as the Norwegian, but has far more installment schemes on forestry income. All countries have arrangements for the accrual of forestry income over several years. The results of the case study show that the Finnish tax system comes out best in most cases when you look at what forest owners are left with after tax, because forestry income is taxed as capital. The Swedish forest installment is a favorable and felling promotional scheme for forest owners in the startup phase. Here the Norwegian system stands out, because it is not that kind of tax advantages in the first years. The Norwegian "skogfond" gives the owner of the forest tax advantages in road investments and other investments in the forest. Overall, the Finnish tax system is the best system for forest owners, especially if he / she have greater income excluding forestry. Then the Norwegian and Swedish system that provides the highest taxes in the majority of cases. Not all installment plans are analyzed in the case study, which may have led to higher tax expense of the Swedish tax system than what it should be. Whatever the results indicate, a flat capital tax on forestry income will be a good solution for forest owners, especially those who have income excluding forestry.

1. Innledning

Skatt er en svært viktig faktor for hvordan skogeieren vil drive sin eiendom. Skattesystemet er med på å sette rammebetingelsene vedrørende avvirkningsnivå, investeringsvilje og strukturen i næringen. Temaet er med ujevne mellomrom oppe til politisk debatt i Norge, og det pekes ofte på at skogeiere i Sverige og Finland har lavere skatt på avvirkning enn norske skogeiere. Grunnlaget for disse påstandene er imidlertid ofte uklare. Det er derfor interessant å sammenligne disse tre landenes skatteregler for å se hvordan rammebetingelsene for skognæringen er lagt opp. Sverige og Finland er land som vi kan sammenlikne oss med, skognæringen er av stor økonomisk betydning for disse to landene, og det er i stor grad et felles tømmermarked.

Skatt ble sist tatt opp av arbeidsgruppen SKOG22, som ble satt sammen av Regjeringen i 2013 og publiserte sluttrapporten i januar 2015. De har blant annet kommet med forslag til endringer i skattesystemet, der man også pekte på skattesystemene i Finland og Sverige som eksempler på struktur i skattesystemet man kan følge (Strategigruppen skog22 2015). Arbeidsgruppen mente at en forenkling av skattesystemet burde komme i nær fremtid. Nylig kom også det regjeringsoppnevnte Scheel-utvalget med en rekke endringsforslag i skattesystemet, der nøkkelordet også er forenkling av skattesystemet (*NOU 2014:13 Kapitalbeskatning i en internasjonal økonomi* 2014). Blir dette trenden i fremtiden står skogbruket for store endringer, da det eksisterer særregler for skogbruket som gjennomsnittsligningen og skogfondsordningen. Det er derfor interessant å se på hvordan man har løst dette i to av våre skandinaviske naboland.

Lover og regelverk innenfor skatt er ofte debattert og er svært viktig for næringsutviklingen, og man må finne en balanse mellom provenyinntekter og at skatteleggingen ikke blir for hard slik at den hemmer næringsutviklingen i landet. Det er ikke gjennomført studier som viser skatteeffektene for ulike skogeiere. Norske skogeiere har ikke identiske inntekter og skogeiendommer er heller ikke like, derfor kan det være mulig at de ulike systemene slår ulikt ut for forskjellige typer skogeiere. Tall fra SSB viser at en av seks skogeiere hadde overskudd i 2013. I gjennomsnitt var næringsinntekten på 37 000 kroner (*Skogeiernes inntekt* 2013). Med slike tall er det viktig å forstå skattesystemet slik at inntektene fra skogen ikke blir skattet bort, og man må kunne beskrive hvordan skattesystemet fungerer for skogeiere som har inntekter utenom skogbruket.

Denne studien vil se på hvilke skattesystemer som fører til økt avvirking og som legger til rette for investeringer i skogbruket. Med Scheel-utvalget friskt i minne, og med intensjoner om en større skatteomlegging fra den blå-blå regjeringens side kan denne oppgaven være et bidrag til diskusjonen om effekter av ulike skatteendringer for ulike grupper av skogeiere.

Oppgavens hovedmål er å sammenligne skattesystemene for private skogeiere i Finland, Sverige og Norge. For å nå dette målet er oppgaven delt i to. I den første delen beskriver jeg skattesystemene for private skogeiere i Norge, Sverige og Finland. Dette er litteraturstudiet i oppgaven. Ut ifra disse beskrivelsene, settes det opp en skjematisk sammenligning av skattesystemene. Den andre delen av oppgaven er en casestudie. Målet er å teste hvordan skattesystemene påvirker ulike typer eiere, og hvordan forutsetninger vedrørende inntekt og investeringer påvirker de totale skattekostnadene. Hovedfokuset er på regelverket for den vanligste eierformen i de respektive landene. Oppgaven tar for seg kun tømmerverdiene, det vil ikke bli fokusert på regelverket for jakt, fiske og andre leieinntekter fra skogeiendommen. Momsreglene er heller ikke så interessante for oppgaven, da merverdiavgiften ikke er en kostnad for næringsdrivende, som bare er oppkrevere for myndighetene. Hvordan ulike tilskudd og subsidieordninger fungerer for skognæringen i de ulike landene vil ikke bli gjennomgått, og heller ikke de ulike tekniske løsningene for innbetaling av skatt, siden det er den totale skattekostnaden som er avgjørende, og ordninger hvor man har en lengre skattecreditt enn et halvt år. Skattesystemet i Sverige er meget komplekst, med mange forskjellige avdragsordninger. Hovedfokuset vil derfor være på hvilke utslag rentefordeling og skogsavdraget gjør på skattekostnaden. De andre avdragsordningene man har i Sverige vil ikke bli tatt med i case-delen, men disse avdragsordningene er beskrevet i litteraturdelen. Litteraturstudiet favner altså hele skogbeskatningen, mens casestudiet går i detalj på en del av temaet. For skogeieren vil det være interessant å se hvor mye han eller hun sitter igjen med etter skatt. Hvilket skattesystem vil gagne ulike typer skogeiere?

2. Teori

2.1 Hovedtyper skatt

Skatt kan defineres som penger enkeltpersoner og juridiske personer overfører til de offentlige myndighetene. Disse overføringene er lovpålagt, uten at man har direkte krav til motytelser (Fallan 2013). Det offentlige bruker disse midlene til å finansiere de offentlige godene, som for eksempel sykehus, politi og forsvaret. Man kan dele skattene i to typer, direkte og indirekte skatter. Med direkte skatt menes de skattene som pålegges den bestemte enkeltpersonen eller den juridiske personen. Dette er for eksempel inntektskattene til kommunen og staten. Indirekte skatter kan defineres som en forbruksskatt, og de aller fleste varer og tjenester som forbrukeren kjøper er det innlagt en indirekte skatt på (Fallan 2013). Den viktigste er merverdiavgiften, andre eksempler er særavgifter på alkohol og biler.

Myndighetene pålegger skogbruket tre forskjellige typer skatter, det er inntektsskatt, eiendomsskatt og royalties. Royalties som skattlegging blir mer brukt i olje og mineralsektoren enn i skogsektoren (Hyde 2012). Noen skatter er utformet slik at man ikke forandrer bruken av input eller nivået på outputen. Skatter som verken forandrer nivået på input eller outputen kalles for nøytrale skatter. Ikke- nøytrale skatter, eller vridende skatter, brukes mot aktiviteter som ikke er ønsket av samfunnet (Hyde 2012). Inntektsskatt kan sees på som en nøytral skatt, da skattesatsen (for alminnelig inntekt) er lik for alle næringer. Eiendomsskatten kan sees på som nøytral om alle eiendommene er basert på samme andel av deres virkelige markedsverdi med samme skattesats. Det skal påpekes at verken eiendomsskatten eller inntektsskattene er rene nøytrale skatter. Et eksempel på en ren nøytral skatt er koppskatt, som er en type skatt som er uavhengig av skattesubjektets inntekt eller formue. Når det gjelder skatter som er avvirkningsfremmende så er eiendomsskatten et incentiv for at skogeier skal ha kortere omløpstid, fordi skogeier vil unngå gjentatte og akkumulerte skatter (Hyde 2012). De forskjellige skattedesignene er mer utfyllende beskrevet i delkapittelet skattedesign.

2.2 Skattedesign

Det er flere teoretiske tilnærminger vedrørende skatt, og det finnes flere forskjellige design på skattesystemene. Koskela og Ollikainen (2002) deler opp skogskattesystemene i de tre vanligste skattemodellene rundt i verden. Den første gruppen av systemer er eiendomsskatt, som kan deles inn i tre former. Den første er produktivitets-/tilvekstskatt, som baserer seg på hva bestandene potensielt kan produsere, som bonitet. Man betaler da skatt uten å ta hensyn til om det står tømmer eller om det avvirkes skog på eiendommen. En verdiskatt er en proporsjonal skatt på eiendomsverdien. Den siste formen for eiendomsskatt er tømmereskatt, som baseres på verdien av tømmeret som står på eiendommen. Det andre skattesystemet er avvirkningsskatter. Den vanligste

formen for avvirkningsskatt er avkastningsskatt, som baserer seg på avvirkningsinntektene. Den tredje skatteformen bruker skogeiers resultat før skatt som grunnlag.

Det finnes mange skattestudier fra USA og Canada. I litteraturen har det utviklet seg to forskjellige grupperinger når det gjelder skatteforskning, det er skandinavisk litteratur og nord-amerikansk. I den nord-amerikanske litteraturen har man i stor grad fokusert på effekter skattesystemet har på omløpstider og investeringer i skogbruket. Den skandinaviske delen har i større grad fokusert på innvirkningen skattesystemet har på tømmertilbudet fra skogeiere (Amacher 1997).

Studier fra Norge har sett på ulike aspekter knyttet til tømmertilbudet fra norske skogeiere. Der har man blant annet sett på hvordan skattesatsen påvirker skogeiers tilbud av tømmer, og hvilke variabler som påvirker tømmertilbudet. Blant annet fant man ut at inntekt utenom skogbruket ikke hadde innvirkning på skogeiers tømmertilbud, mens skatt hadde en negativ virkning (Bolkesjø & Baardsen 2002). Det er gjort en masteroppgave som undersøker om flat skatt gir økt arbeidstilbud (Kolk 2011). Konklusjonen er at det er sprikende resultater om flat skatt gir bedre arbeidsincentiver. Det er usikkert om reduisering av de høye marginals kattene gir høyere arbeidstilbud, noe som kan overføres til skogeiere som skal avvirke tømmer.

3. Metode

3.1 Litteraturstudie

I den første delen av oppgaven er det samlet inn informasjon om de ulike skattesystemene i Norge, Sverige og Finland. Det første som ble gjort var å finne ut om det har blitt utført lignende studier. Etter dette har det blitt å sette seg inn i det omfattende regelverket innen skatt. Hovedkildene for skattesystemene vært de ulike skatteetatene. Rundskriv og andre offentlige dokumenter er også viktige for forståelsen av regelverket, som for eksempel i forskrifter og NOUer (Norges Offentlige Utredninger).

Enkeltpersonforetak, virksomheter som drives av eiers egen regning og risiko, er den desidert vanligste eierformen i skogbruket (*Skogeiernes inntekt* 2013). Skattespørsmål knyttet til aksjeselskap/ANS/DA med mer, som forekommer i skogbruket, vil derfor ikke bli tatt opp i dette arbeidet. Oppgaven vil derfor ta for seg reglene som gjelder for enkeltpersonforetak.

Vi sier at skoginntekten blir direkte lignet, fordi at skattleggingen blir knyttet opp til avvirkningen. Det er kubikkmeterne som tas av skogen som blir beskattet, tilveksten i skogen spiller ingen rolle for skattemyndighetene. Det er dette som er hovedfokuset, hvordan avvirkningen blir beskattet. En del av særreglene som gjelder skogbruket skal bli gjennomgått, som for eksempel skogfondet. Tilslutt vil

det bli presentert noen eksempler på hvordan man regner ut skatten, det vil være eksempler for bruk av skogfond, beregning av ligningsverdi av skog og også totalskatten for skogeieren under gitte forutsetninger.

3.2 Casestudie

I følge Johannessen et al. (2004) kan en casestudie brukes som metode når det er ett eller noen få tilfeller som skal undersøkes. En casestudie kjennetegnes ved at det gjøres omfattende datainnsamling under en kortere tidsperiode, for eksempel noen måneder. Man sier at case studier er tids- eller stedsavhengige, og det betyr at man studerer casen i en setting, for eksempel i en økonomisk setting. Det er to dimensjoner i hvordan casestudie legges opp. Den ene dimensjonen er om man har enkeltcasestudie eller flercasestudie, og i denne oppgaven er det benyttet flercasestudie da casestudien inneholder flere enn én case. Den andre dimensjonen går på om man har én eller flere analyseenheter. I denne oppgaven bruker man flere analyseenheter, da man innhenter informasjon fra flere enheter. Noe av fordelen ved å bruke casestudie er at man kan gå grundig inn på hva man vil studere, og man kan derfor beskrive et fenomen detaljert. De største svakhetene ved casestudiet er at det er vanskelig å gjøre generelle betraktninger på bakgrunn av en casestudie og at det er vanskelig å treffe årsakssammenhenger da det er mange andre variabler som kan spille inn.

3.3 Skatteutregning Generelt

For å finne den totale skattekostnaden må man gjøre en rekke utregninger, det er også noen forskjeller i forutsetningene fra case til case. Det jeg beskriver nedenfor er generelle uttrykk for hvordan skatteutregningen foregår.

Tømmerinntektene er likt for alle lands skattesystem, og består av antall kubikkmeter avvirket multiplisert med salgsprisen per kubikkmeter, uttrykt følgende:

Formel 1

$$I_{Tot} = T * P$$

Der I_{tot} er skogbruksinntekt totalt. T er kubikkmeter tømmer. P er salgspris per kubikkmeter.

Når vi har inntekten må kostandene trekkes fra, og her er det noen forskjeller mellom det norske, svenske og finske systemet. Men generelt kan man uttrykke resultatet slik:

Formel 2

$$RES_{Skog} = I_{Tot} - K$$

Der K er driftskostnadene. Og RES_{skog} er resultat for skogbruksnæringen.

Når man regner ut den totale skattesatsen kan man gjøre det slik:

Formel 3

$$\int S_{Tot} = RES * S_m$$

Der $\int S_{tot}$ er skattekostnad totalt. S_m er den marginale skatteprosenten for resultatet.

3.4 Skatteutregning Norge

I Norge har man gjennomsnittsligningen, og denne har jeg regnet ut slik for oppstartligning.

Formel 4

$$\text{År 1: } GL1 = RES1$$

$$\text{År 2: } GL = \frac{RES1 + RES2}{2}$$

$$\text{År 3: } GL = \frac{RES1 + RES2 + RES3}{3}$$

$$\text{År 4: } GL = \frac{RES1 + RES2 + RES3 + RES4}{4}$$

$$\text{År 5: } GL = \frac{RES1 + RES2 + RES3 + RES4 + RES5}{5}$$

Der

GL er gjennomsnittsligning i det aktuelle året, og legger til grunn for beregning av personinntekten.

Når man er ferdig med oppstart av gjennomsnittsligningen kan man ha inn ett generelt uttrykk for beregning av årets gjennomsnittsligning.

Formel 5

$$GL = \frac{RES1 + RES2 + RES3 + RES4 + RES5}{5}$$

Skogfond er et norsk skattetiltak, som utregnes på denne måten: Først må det gjøres en tvungen avsetning på inntektene fra en hogst, deretter kan man bruke disse avsatte midlene på investeringer i skogen.

Formel 6

$$S_{Red} = I_n * 0,85 * S_m$$

Der S_{red} er skattereduksjon, som følge av investeringen I_n i år n . S_m er marginals-katten.

Om det er kapitalgrunnlag, så skal man regne ut skjermingsfradraget som jeg gjør på følgende metode.

Formel 7

$$SG = SR * KG$$

der

SG er skjermingsgrunnlaget. SR er skjermingsrenten. KG er kapitalgrunnlaget.

Vi tar så

Formel 8

$$PER = GL - SG + RES_{Lønn}$$

Der $RES_{lønn}$ er lønnsinntekter utenom skogbruket. PER er personinntekten.

Da har vi det siste uttrykket, for å regne ut den totale skattekostnaden.

Formel 9

$$\int S_{Tot} = PER * S_m - S_{Red}$$

3.3 Skatteutregning Sverige

Hvordan man kommer frem til skattepliktig resultat er nokså likt mellom det norske og svenske skattesystemet, men skogsbilveier blir behandlet annerledes. Avskrivninger av skogsbilveien blir utregnet slik, den følger saldometoden:

Formel 10

$$A_n = S_n * A_{sats}$$

Formel 11

$$S_n = S_{n-1} - A_n$$

Der A_n er avskrivning i år n , S_n er saldo i år n , A_{sats} er avskrivningssatsen.

Vi har skogsavdraget som kan regnes ut på denne metoden,

Formel 12

$$SS = KS * 0,5$$

der

SS er saldo på skogavdraget, eller avdragsrommet. KS er kjøpesummen på skogseiendommen(kun skog).

Formel 13

$$S_{av} = RES_{rff} * 0,5$$

Der

RES_{rff} er resultat før rentefordeling. S_{av} er skogsavdraget

Etter skogsavdraget er gjort kan man utføre rentefordeling.

Formel 14

$$RF = KG * R$$

Der RF er rentefordeling, KG er kapitalgrunnlag, R er rentefordelingsrenten.

Vi kan da regne ut resultatet for skogbruksnæringen, før man legger det til personinntekten.

Formel 15

$$RES_{skog} = RES_{frf} - S_{av} - A_n - RF$$

Vi får da en personinntekt:

Formel 16

$$PER = RES_{skog} + RES_{lønn}$$

Og dermed kan total skattekostnad regnes ut følgende;

Formel 17

$$\int S_{Tot} = (PER * S_m) + (RF * SK)$$

Der SK er skattesatsen for kapitalinntekter.

3.4 Skatteutregning Finland

For den finske skatteutregningen blir det slik

Formel 18

$$\int S_{Tot} = (RES_{skog} * S_{kap}) + (RES_{lønn} * S_m)$$

Derf S_{tot} er skattekostnaden totalt. RES_{skog} er resultat før skatt på skogbruket. S_{kap} er skattesatsen på kapitalinntekter. $RES_{lønn}$ er lønnsinntektene. S_m er marginal skattesats på lønnsinntektene.

4. Resultat Litteraturstudiet

4.1 Tidligere studier

Norskog utførte i 2012 et prosjekt der man sammenliknet skattesystemene i en del utvalgte europeiske land, deriblant Sverige og Finland. Her har de samlet inn data fra de sentrale skattemyndighetene og fra skogeierforeningene. Tilslutt har det blitt utarbeidet sammenligninger i forskjellige tabeller (Bergsaker et al 2012). Man kommer ikke til noen konklusjoner i prosjektet, men har heller fokusert på innsamling av hvordan skattesystemene er bygd opp.

I Sverige har de gjort en rekke forskjellige studier, der man har sett på blant annet skattemomentene ved eierskifte. Det er noen mastergradsoppgaver fra Sveriges Landbruks Universitet (SLU) som har beskrevet deler av det svenske skattesystemet. En oppgave ser på skattemessige aspekter vedrørende generasjonsskifte av skogeiendommer. Her har man noe av det samme oppsettet som i denne oppgaven, med en gjennomgang av aktuelle skatteregler og en casestudie. Konklusjonen fra denne studien er at hver metode for overdragelse av eiendommen har fordeler og bakdelers. Man kan ikke gjøre generaliseringer, men må gjøre tilpasninger for hvert tilfelle (Ahlbäck 2014). En annen oppgave har sett på betalingsviljen for å kjøpe en skogeiendom med rasjonaliseringsforvarv og rentefordeling. Denne studien viste at noen kjøpere fikk store skattefordeler av å kjøpe en skogeiendom. Generelt så favoriserte rentefordelingen skogeieren med høy inntekt utenom skogbruket mens rasjonaliseringsforvarv favoriserer skogeiere som allerede eier som med tanke på skattefordeler (Furusköld & Grunér 2013). Det er også utarbeidet rapporter vedrørende skogpolitikken der skattespørsmål har fått en fremtredende posisjon (Kjellin 2001). Man har sett på hvilke virkemidler som er avvirkningsfremmende, som fremmer skogkulturarbeid, eiendomspriser med mer man har også i denne rapporten beskrevet en del av skattesystemet som berører skogbruket.

I Finland er det gjort studier på hvordan sagtømmermarkedet har blitt påvirket av den store skattereformen de hadde tidlig på 1990-tallet, da de gikk fra tilvekstbeskatning av skogen til dagens system (Mutanen & Toppinen 2005). De fant ut at under overgangsfasen og med det nye skattesystemet har sagtømmertilbudet på gran og furu økt. Man har også sett på effektene av eiendomsskatt, som er definert som en koppskatt basert på verdien av skogeiendommen og inntektsskatt. Inntektsskatten er definert som en proporsjonal skatt på tømmerinntektene. I studien har man sett på hva disse skattemetodene har virket på skogeiers beslutning om å avvirke tømmer (Barua et al. 2010). I denne studien kom de frem til at inntektsskatten førte til totalt mer avvirkning enn hva eiendomsskatten gjorde. De fant også ut at en kombinasjon av disse skattene kunne være gunstig for skogeier og myndighetene, og man nådde et Paretooptimalt stadium. Det vil si at andre

fordelinger av ressurser er umulig uten at minst en part kommer dårligere ut av det. I en annen finsk studie Barua et al. (2011) ser man på effektene som forandret skattenivåer har på forskjellige aldersgrupper, men her er det først og fremst arveskatt de ser på. Der forsterker alder på skogeieren den effekten arveskatten har på avvirkning.

Det har ikke blitt publisert studier i Norge på dette nivået som omhandler dette temaet, men det har blitt skrevet en hovedfagsoppgave om skattereformen i 1992, og dens virkninger på tømmertilbudet. Skattereformen i 1992 førte til blant annet reduserte skattesatser. De fant ut i denne studien at det hadde skjedd en økning av tømmertilbudet etter skattereformen i 1992 (Bolkesjø 1999).

4.2. Skattereglene i Norge

4.2.1 Skogen i Norge

I Norge er det i overkant av 83 millioner dekar produktiv skog. Skogen dekker rundt en fjerdedel av Norges landbaserte areal. Den stående kubikkmasse er i overkant av 900 millioner kubikkmeter, og den årlige tilveksten er på over 25 millioner kubikkmeter (*Landsskogtakseringen, 2009-2013 2014*). I 2014 ble det avvirket nesten 10 millioner kubikkmeter (*Skogavvirkning 2014 2015*). Bruttoinntektene av avvirkningen var 3, 4 milliarder kroner i 2014 (*Skogavvirkning 2014 2015*). I Norge er det 128 600 skogeiendommer med areal over 25 dekar, noe som gjør at gjennomsnittseiendommen er på 550 dekar (*Strukturen i Skogbruket 2014*). Tallene viser at på landsbasis ble det avvirket for hver niende eiendom i 2013, og at i løpet av den siste 10årsperioden er det avvirket på 37 % av eiendommen. Selv om eiendommene er små, utgjør eiendommene over 20 000 dekar nesten 20 % av produktivt skogareal. Eiendommer mellom 1000 og 19 999 dekar nesten 45 % og eiendommene mellom 25 og 999 dekar utgjør cirka 35 % av produktivt skogareal. Den gjennomsnittlige næringsinntekten for skogeieren var på 37 000 kroner, for skogeiere med 5 000 til 19 999 dekar var den på 195 000 kroner og for skogeiere med over 20 000 dekar var den gjennomsnittlige næringsinntekten 766 000 kroner (*Skogeiernes inntekt 2013*).

4.2.2 Alminnelig inntekt og personinntekt. Foretaksmodellen

Overskuddet fra enkeltpersonforetaket blir skattlagt som alminnelig inntekt. Hvor alminnelig inntekt er nettoinntekten som fremkommer etter skattelovgivningens regler om skattepliktige inntekter og fradragsberettiget kostnader og tap (*Lignings-ABC 2014*). For skogbruket er det årets gjennomsnittsligning som er grunnlaget for beregning av alminnelig inntekt. Overskuddet fra skogbruket er skattepliktige inntekter minus kostnader som skogeieren har rett til å fradragføre på næringen. Alminnelig inntekt danner grunnlaget for inntektsskatt til kommune og fylkeskommune og fellesskatt til staten. Skattesatsen er på 27 %, og er en flat skattesats (*Skatteetatens satser for alminnelig inntekt 2014*), altså uavhengig av størrelsen på den alminnelige inntekten. Dette er også selskapsskatten, altså skattesatser for aksjeselskap, ANS, DA og andre eierformer.

For eiere i enkeltpersonforetak skal man beregne personinntekten etter en skjermingsmetode, dette blir kalt foretaksmodellen (*Lignings-ABC 2014*). Det betyr at virksomhetsinntekten skal beskattes løpende, etter fradrag for risikofri avkasting, som personinntekt. For beregning av personinntekten er utgangspunktet alminnelig inntekt, deretter trekker man fra inntekter som ikke har betydning for driften av virksomheten, og trekker fra skjermingsfradraget, da får man beregnet personinntekt. Skjermingsfradraget finner vi ved å multiplisere skjermingsrenten med skjermingsgrunnlaget.

Skjermingsgrunnlaget er verdiene som man finner i balansen til den næringsdrivende, som er kapitalen av næring. Det vil si at kapital av privat karakter trekkes fra (Fallan 2013). For skogbruket er det formuesverdien (skogverdien) som er skjermingsgrunnlaget. Utregning av ligningsverdien på skogen finnes i kapittelet om formuesskatt. Skjermingsrenten blir fastsatt i forskrift av departementet, for 2014 ble renten satt på 1,2 prosentpoeng (*Skatteetatens tabeller og satser* 2014). Inntekten som overskyter skjermingsfradraget blir beskattet som personinntekt, som gir en høyere marginalsattesats, dette avhenger av hvor stor inntekt man har. Dette er da personinntekten, her kommer også blant annet lønnsinntekter på toppen av næringsinntekten. Personinntekten danner grunnlaget for trygdeavgift og for toppskatten. Trygdeavgiften ligger på 11,4 %, mens toppskatten har to trinn. På trinn 1 er innslagspunktet i 2014 på kr 527 400 med en sats på 9 %. På trinn to er innslagspunktet på kr 857 300 og oppover, på dette er trinnet er satsen på 12 %. (*Skatteetatens tabeller og satser* 2014). For skogeieren som har organisert seg i enkeltpersonforetak vil det si at skogeieren blir skattlagt med 27 % nettoskatt på alminnelig inntekt, den delen av næringsinntekten som overstiger skjermingsfradraget blir skattlagt som personinntekt med trygdeavgift på 11,4 % og maksimalt 12 % toppskatt. Det vil si at for skogeieren er den maksimale marginale sattesatsen på 50,4 % (dette gjelder for alle selvstendig næringsdrivende). De andre marginalsattesatsene skogeieren kan ha er på 27 %, 38,4 % og 47,4 %. Det skal også legges til at om skogeier har lønnsinntekt ved siden av skogbruket får vedkommende minste fradrag på denne inntekten. Driver skogeieren med jordbruksvirksomhet kan vedkommende få jordbruksfradrag, og maksimalt jordbruksfradrag er i overkant av 164 000 kroner, med visse vilkår oppfylt.

4.2.3. Gjennomsnittsligningen

Gjennomsnittsligningen er et grep for at inntektene fra skogbruket skal utjevnes. Da systemet ble innført argumenterte man også at skatteinntektene fra skogbruket var viktige for kommunene, og disse skatteinntektene ikke skulle være så følsomme i svingningene priser og avvirkning. Mange skogeiere har ikke en jevn avvirkning og hogger ikke hvert år. Gjennomsnittsligningen gjør at skogeieren ikke beskattes for hele inntekten umiddelbart, men får skattecreditt fra myndighetene. I året da avvirkingen blir foretatt skattes 1/5, mens hver av de påfølgende fire årene skattes de resterende 4/5. Skattecreditten skogeieren får kan sammenlignes med et rentefritt lån fra myndighetene. Dessuten kan den marginale og dermed gjennomsnittlige skatteprosent reduseres. Gjennomsnittsligningen har vært fjernet i en liten periode i 2005, men utenom denne perioden har den vært i bruk siden 1953 (Solberg & Svendsrud 2006).

I tabell én ser man ett enkelt eksempel på hvordan gjennomsnittsligningen fungerer. Det forutsettes at man er i gang med gjennomsnittsligningen og det er ikke hugd noe de fire årene før år 1. Som vi ser utjevner det seg over 5 år, og skattbar inntekt er det samme som reell inntekt. Men man har fått en fått en skattekredit på 800 000 der 1/5 skattes hvert år de neste fire årene.

Tabell 1. Gjennomsnittsligning. Med år, faktisk inntekt og gjennomsnittsligning i hver kolonne.

År	Gjennomsnittsligning	
	Faktisk inntekt	Gjennomsnitt
1	1 000 000	200 000
2	-	200 000
3		200 000
4	-	200 000
5	-	200 000
Sum	1 000 000	1 000 000

Ved oppstart av gjennomsnittsligningen kan man starte tidligst andre eierår, og senest åttende eierår, det er valgfritt når man skal starte opp gjennomsnittsligningen. (*Skatteloven - sktl.*). Første eieråret, eller frem til eier vil starte gjennomsnittsligning, blir han/hun direkte lignet. Det vil si at første eierår blir alltid direkte lignet.

Når det gjelder oppstart er det flere strategier man kan velge, på grunn at det er obligatorisk å starte gjennomsnittsligningen men valgfritt mellom det andre og åttende eieråret. En tommelfingerregel for oppstart er at skogeier skal starte gjennomsnittsligningen når resultatet blir bedre, altså om inntekten går opp fra den ene året til det neste bør skogeieren starte opp med gjennomsnittsligning. Om skogeier forventer negativ utvikling fra et år til det neste bør han/hun vente med oppstart. Man bør ikke hugge hardt de første eierårene, det mest skattegunstige vil være å kjøre underskudd i skogen første hele eierår for deretter å starte gjennomsnittsligningen i det andre eieråret. Det forutsetter at skogeier har inntekt utenom skogbruket.

I tabell to presenteres ett eksempel på oppstart av gjennomsnittsligning, og her hugger skogeieren de første fem eierårene. Som man ser så vil det lønne seg å vente med gjennomsnittsligning til det åttende året, starter man gjennomsnittsligningen i det andre eieråret får skogeieren en stor skattesmell. Man får skattbar inntekt på 700 000 kroner når den faktiske inntekten er på 500 000 kroner. Starter man gjennomsnittsligningen det åttende året er skattbar inntekt på 540 000, men det

er likevel slik at skattbar inntekt er 40 000 høyere enn den reelle. Slik at en slik avvirkningsprofil som vi ser i tabell to er svært lite gunstig skattemessig sett.

Tabell 2. Oppstart av gjennomsnittsligning. År i en kolonne. Deretter gjennomsnittsligningen i kroner ved oppstart i andre eierår og oppstart av gjennomsnittsligning i åttende eierår.

År	Oppstart av gjennomsnittsligning		Gjennomsnitt 8 år
	Faktisk inntekt	Gjennomsnitt 2år	
1	100 000	100 000	100 000
2	100 000	100 000	100 000
3	100 000	100 000	100 000
4	100 000	100 000	100 000
5	100 000	100 000	100 000
6		80 000	-
7		60 000	-
8		40 000	20 000
9		20 000	20 000
Sum	500 000	700 000	540 000

I tabell tre er det et eksempel hvor skogeierne venter med å avvirke til det femte eieråret, og man ser at det er klart bedre å starte gjennomsnittsligningen det andre året istedenfor det åttende.

Oppsummert er det lite skattemessig gunstig å avvirke tidlig i oppstarten som skogeier. Hvis vi sammenligner figur to med tre har skogeieren avvirket for like mye men den skattepliktige inntekten er mye mindre i figur tre. Før man starter gjennomsnittsligningen er det klart bedre å gå i underskudd, eller i null, for deretter å starte gjennomsnittsligning. Må man hugge mye i de første årene, så start gjennomsnittsligning sent slik at man unngår dobbelt beskatning.

Tabell 3. Oppstart av gjennomsnittsligning. År i en kolonne. Deretter gjennomsnittsligningen i kroner ved oppstart i andre eierår og oppstart av gjennomsnittsligning i åttende eierår.

År	Oppstart av gjennomsnittsligning		
	Faktisk inntekt	Gjennomsnitt 2år	Gjennomsnitt 8 år
1		-	-
2		-	-
3		-	-
4		-	-
5	100 000	20 000	100 000
6	100 000	40 000	100 000
7	100 000	60 000	100 000
8	100 000	80 000	20 000
9	100 000	100 000	100 000
Sum	500 000	300 000	420 000

Det er noen særregler for avbruddsligning, altså regelverk for hvordan selger av skogeiendommen skal avslutte gjennomsnittsligningen. Det er slik at man ser på de faktiske inntekter og gjennomsnittsligningen de siste fire årene. Overstiger summen av de faktiske inntektene gjennomsnittsligningen med mer enn 15 000 kroner de siste fire årene før salget, blir disse fire årene etterlignet. Det vil si at differansen mellom faktiske inntekter og gjennomsnittsligningen blir fordelt forholdsmessig for hvert enkelt av de fire årene. Hvis det er motsatt, altså summen av gjennomsnittsligningen de siste fire år er høyere enn de faktiske inntekter vil det ikke foretas en etterligning. (*Skatteloven - sktl.* 1999). Under er det en tabell som viser et eksempel på hvordan avbruddsligningen fungerer (tabell fire). Man vil i dette tilfellet unngå etterligning, da forskjellen mellom gjennomsnittsligning og faktisk inntekt de siste fem årene er under 15 000. Det vil si at de 12 000 kronene som er differansen vil være skattefritt for selger.

Tabell 4. Eksempel avbruddsligning. Fra 2008 og selger eiendommen i 2015. Faktisk inntekt og gjennomsnittsinntekt i kroner. Begge kolonnene blir summert, deretter trekkes gjennomsnittsligningen fra faktisk inntekt.

Avbruddsligning eksempel		
	Faktisk	Gjennomsnitt
2008	200 000	
2009	250 000	
2010	300 000	
2011	500 000	
2012	200 000	290 000
2013	20 000	254 000
2014	100 000	224 000
2015	750 000	314 000
Tot	1 070 000	1 082 000
Diff	-12 000	

4.2.4 Kapitalbeskatning

I Norge er kapitalbeskatningen fra 2014 på 27 %. For enkeltpersonforetakene er det skjermingsfradraget som blir skattet som kapital med 27 % beskatning. Avkastning av finanskapital skattes som kapital, dette kan være utbytte og renteinntekter.

4.2.5 Skogfond

I Norge har det lenge eksistert en form for skogfond, men navnet har med tiden blitt endret. Ordningen strekker seg tilbake til 1932, og i nåværende form har ordningen eksistert siden 2005 (*Skogbrukslova* 2005). Bakgrunnen for ordningen var, og fremdeles er, at skogeieren får incentiver til å investere i skogkultur. I dag er det en valgfri avsetning av brutto tømmerverdi på mellom 4 og 40 %, om ikke skogeieren oppgir noen sats blir trekket automatisk satt til 10 %. Midlene som står inne på skogfondet blir ikke skattet, men skogeieren får heller ikke rentene av skogfondet. Det er derfor viktig for skogeieren å trekke en riktig sats i forhold til hva han/hun planlegger å investere.

Når skogeieren tar ut penger fra skogfond og bruker dem til investeringer som er godkjent, betaler skogeieren 15 % skatt av midlene. Bruk av skogfondsmidler til investeringer i skogen gir 85 % skattefordel. Når skogeier skal få utbetalt midler fra skogfondskontoen må det dokumentere hva han/hun har gjort av investeringer i skogen. Dette er som regel en faktura fra entreprenør, er det

gjort eget arbeid skal dette kontrolleres av skogbrukssjefen i kommunen. Ved eget arbeid kan man ta entreprenør priser (*Forskrift om skogfond o.a.*)

Skogfondsordningen fungerer som et tilskudd for skogeier fra myndighetene, der tilskuddet øker med økende marginalsatt. Disse utregningene kommer senere i oppgaven. I tillegg til skattefordelen utgiftsføres kostnadene med 100 %, det er anledning til å utgiftsføre alle kostnader som bidrar til å sikre eller vedlikeholde skattepliktig inntekt.

Det er satt noen regler for hvilke investeringer skogeieren kan bruke skogfondsmidlene med skattefordel på. Det er ikke bare på investeringer man kan bruke skogfondet, det kan også brukes til dekning av arbeidsinnsats. Skogfondsmidlene kan brukes til diverse skogkulturtiltak, der fokus er foryngelse og etablering, kvalitet og produksjonsfremmende tiltak. Det er en rekke andre skogbrukstiltak som også gir muligheten til å benytte seg av skogfond, som for eksempel bygging, ombygging, vedlikehold og opprustning av skogsbilveier. Miljøtiltak, skogregistrering og forsikringer i skogen er andre områder det gis anledning til å benytte skogfond (*Forskrift om skogfond o.a.*). På neste side presenteres en tabell (tabell fem) som viser kostnadene etter skatt ved bruk av skogfond med flere forskjellige marginale skattesatser.

Tabell 5. Bruk av skogfond ved ulike marginale skattesatser. Alle tall i kroner.

Investering med bruk av skogfond og utgiftsføring. Skattesats 27 %				
Kostnad	1000			
Utgiftsføring	270			
Skogfond	230			
Spart skatt	500			
Kostnad etter skatt	501			
Investering med bruk av skogfond og utgiftsføring. Skattesats 38,4 %				
Kostnad	1000			
Utgiftsføring	384			
Skogfond	326			
Spart skatt	710			
Kostnad etter skatt	290			
Investering med bruk av skogfond og utgiftsføring. Skattesats 47,4 %				
Kostnad	1000			
Utgiftsføring	474			
Skogfond	403			
Spart skatt	877			
Kostnad etter skatt	123			
Investering med bruk av skogfond og utgiftsføring. Skattesats 50,4 %				
Kostnad	1000			
Utgiftsføring	504			
Skogfond	428			
Spart skatt	932			
Kostnad etter skatt	68			

4.2.6 Avskrivningsregler og satser

Avskrivninger skal gjøres på driftsmidler i næring som har en levetid på over tre år, og som har en anskaffelseskostnad på over 15 000 kroner (*Skatteloven - sktl.*). Det er også krav om at driftsmiddelet har en verdiforringelse, slik at for eksempel tomter ikke kan avskrives. Skogeiendommen i seg selv gir ikke anledning til å avskrive. I Norge er det slik at man skal fradragsføre veikostnaden direkte, altså alle kostnadene ved veibyggingen skal fradragsføres i det året de oppstår.

Avskrivningene skjer etter saldometoden, det vil si at man skriver ned verdien av driftsmiddelet etter en gitt prosentsats per år. Det er slik at driftsmidler som taper seg raskt i verdi får en høyere prosentsats enn et driftsmiddel som ikke har så stor slitasje/verdinedgang. For eksempel er det høyere sats for nedskrivning av traktorer enn forretningsbygg.

For skogbruket er saldogruppe D, D og H de mest interessante. Saldogruppe C er vogntog, varebil osv. Prosentsatsen ligger på 20 %. Saldogruppe D er personbiler, maskiner, inventar mv. Denne saldogruppen har en 20 % sats. Saldogruppe H er for bygg og anlegg, her ligger for eksempel skogshusvære, og da vil avskrivningssatsen ligge på 4 % (*Lignings-ABC* 2014).

4.2.7 Kjøp og salg av skogeiendommer

Ved realisasjon av skog og jordbrukseiendommer er det en generell regel om at gevinst eller tap legges sammen med personinntekt, og kan dermed skattes med maksimal marginalsatt på 50,4 %. Det er imidlertid gjort unntak, der man får realisert eiendommen skattefritt om selger og kjøper oppfyller noen vilkår. Det første vilkåret er at eiendommen er et alminnelig gårdsbruk og/eller skogbruk. Videre må eiendommen selges til visse nærstående, det vil si selger eller selgers ektefelles slekt i opp eller nedadgående linje (*Arvelova - al.* 1972). Vederlaget ved salget av eiendommen skal ikke oversige tre fjerdedeler av takst(åsete). Det siste vilkåret er at selger skal ha eid eiendommen i minimum 10 år før vedkommende selger den. Har selger eid eiendommen mellom seks og 10 år kan salget være delvis skattefritt (*Lignings-ABC* 2014).

Ved salg av eiendommen kommer også avbruddsligningen for selger inn, dette har jeg beskrevet i kapittel 4.1.1. Selger kan ha uinnskrenket bruksrett for en periode etter salget av eiendommen. Det betyr at selger har inngått en avtale med kjøper (står som regel i kjøpskontrakten) at selger har en bruksrett over skogen etter salget. Denne avtalen har en tidsbegrensning, og selger kan hugge og skjøtte skogen som han eller hun vil. Dette kan benyttes for å justere gjennomsnittsligningen slik at man slipper å bli etterlignet de fire siste årene før salget.

4.2.8 Formuesbeskatning

Formuesskatten er en svært omdiskutert skatt i Norge. Hovedargumentet imot formuesskatten har vært at den fører til at kapital ikke blir investert, slik at man har foreslått at såkalt arbeidende formue ikke skal beskattes. Denne skatten finnes ikke i Finland og Sverige, og få andre land. Jeg kommer kun til å beskrive hvordan formuesskatten blir regnet ut for skogeiendommene, og da spesifikt for tømmerverdiene, eller skogverdien som ligningsmyndighetene kaller det. Skogverdien er også det som brukes som skjermingsgrunnlag.

For skogeiendommer blir ligningsverdien regnet ut på en sjablonmessig metode. Det er laget en tabell som angir avkastningsverdi per kubikkmeter for hver kommune. Videre skal man angi antall dekar man har i super(23-26), høy(17-20), middels(11-14) og lav bonitet(6-8). Bonitetene er angitt i H40 systemet. Arealet i hver bonitetsklasse multipliseres med en angitt tilvekst for boniteten, for 2014 var disse tallene fra 0,08 på lav bonitet til 0,7 kubikkmeter på super bonitet (*Lignings-ABC* 2014). Tilveksten blir summert, og den totale tilveksten for skogeiendommen multipliseres med avkastningssonen. Det er mulig å korrigere for høye driftskostnader om dette kan dokumenteres. Dette gir total avkastningsverdi, som multipliseres med skogfaktoren, som for 2014 er fem. Dette er den totale formuesverdien for skogen. Formuesverdien kan nedjusteres om man har en unormal hogstklassefordeling, dette må dokumenteres gjennom skogbruksplanen eller lokale skogbruksmyndigheter. For utregning av eventuelle festeutleie, jakt og fiske utleie er dette egne regler for og kommer i tillegg til skogverdien. Leieinntektene per år skal multipliseres med en kapitaliseringsfaktor på ti, da får man beløpet som skal med i ligningen.

Innslagspunktet for formuesskatten er på 1 000 000 kroner, da betaler man 0,7 % formuesskatt til kommunen samt 0,3 % til staten. Totalt sett blir dermed formuesskatten på 1 %. For ligningsåret 2015 har man gjort forandringer, innslagspunktet har blitt høynet med 200 000 kroner, og man har senket satsen til staten til 0,15 %. Det betyr at formuesskatten er i 2015 på 0,85 %. (*Skatteetatens tabeller og satser* 2014).

I tabellen nedenfor (tabell seks) presenteres et utregningseksempel på skogverdien for en skogeiendom i Krødsherad kommune. Avkastningsverdien finner man i skatteetaten sine skjemaer. Skogverdien er gitt for hele landet.

Tabell 6. Eksempel på utregning av ligningsverdien på en skogeiendom.

	Volum(m ³)	Areal(daa)	Tilvekst i M ³
Super	0,7		
høy	0,4	2435	974
middels	0,25	1086	272
Lav	0,08		
Totalt		3521	1246
Tilvekst(1245)*Avkastningsverdi(115)		143 233	Tilvekstverdi(kr)
Tilvekstverdi*skogfaktor(5)		716 163	Ligningsverdi skog(kr)

4.2 Skattereglene i Sverige

4.2.1 Skogen i Sverige

I Sverige er det 23 millioner hektar produktiv skog, dette tilsvarer nesten 50 % av Sveriges landbaserte areal (Skogsstyrelsen 2014). Det er mange private skogeiere i Sverige slik som vi finne i både Finland og Norge, cirka halvparten av de svenske skoger er eid av fysiske personer. Tilveksten ligger på rundt 116 millioner kubikkmeter (Skogsstyrelsen 2014). Avvirkningen ligger på 70 millioner kubikk som går til industrien, både sagbrukene og annen treindustri. Bruttoverdien i 2012 for avvirkningen nå på 28,3 milliarder svenske kroner. Skogbruksindustrien og skogbrukets verdiskapning samlet sett lå på 2,2 % av brutto nasjonal produkt (Skogsstyrelsen 2014).

4.2.2 Tjeneste, næringsvirksomhet og kapital

I Sverige er det tre former for inntekt, det er tjenesteinntekt, kapitalinntekt og inntekt fra næringsvirksomhet. Inntekter fra skogbruket regnes som næringsinntekter. Tjenesteinntekter er for eksempel lønnsinntekt mens kapitalinntekt kan være gevinst grunnet salg av næringseiendom. Det er da inntektene fra næringsvirksomhet som jeg kommer til å fokusere på, da skogbruket ansees som inntekt fra næringsvirksomhet. Det er også en rekke særfradrag som gjelder for både generell næringsvirksomhet og skogbruksvirksomhet spesielt. I prinsippet er systemet for beskatning av skogbruksinntekter mellom Norge og Sverige ganske likt. Skogbruksinntekten kommer på toppen av annen lønnsinntekt og beskattes derfor med en nokså høy marginalsatt. I Sverige har man en rekke særfradrag og fondsavsetninger som gjør at mye av inntekten kan skjermes i større grad fra høy marginalbeskatning. Det er et nokså komplekst system, som gjør at det reelle skattenivået på skogbruksinntekter blir annerledes enn ved første øyekast.

Det er tre kumulative vilkår som må oppfylles for å bli definert som næringsvirksomhet, det er at virksomheten skal drives med varighet, selvstendighet og profitt. Næringsvirksomheten får 100 % fradrag i inntekt på kostnader som benyttes for å drive virksomheten, disse reglene er det samme som for Norge og Finland. For selvstendige næringsvirksomheter, type enkeltpersonforetak i Sverige, skilles det mellom aktiv og passiv næringsvirksomhet. For å bli definert som aktiv næringsvirksomhet må det legges ned minst en tredjedel av en heltidsstilling i virksomheten, ellers vil den være passiv. Konsekvensen om det drives aktiv eller passiv næringsvirksomhet ligger i hvor mye man er påkrevet å betale i sosiale utgifter. En passiv virksomhet skal betale særskilt lønnsskatt, mens en aktiv næringsvirksomhet betaler egenavgifter (*Skatteregler* 2013). Det kan utføres et sjablonmessig fradrag på 25 % om man er aktiv næringsvirksomhet, dette skal senere justeres slik at virksomheten betaler 28,97 % i egenavgifter. Det betales mindre i sosiale utgifter om man er under og over en gitt alder. De eldste og yngste næringsdrivende får lavere sosiale kostnader.

For enkeltpersonforetakene er det ikke firmaet som blir beskattet, det er den fysiske personen som eier firmaet som skal skatte av overskuddet. Overskuddet er skattepliktige inntekter trukket ifra fradagsberettigede kostnader. Det betyr at overskuddet skal beskattes som tjenesteinntekter, altså man legger sammen overskuddet i næringsvirksomheten og overskuddet i tjeneste (lønn) og skatter av dette som jeg kaller beregnet personinntekt (i Sverige kalles dette förvarvsinntekt). På den beregnede personinntekten skal man betale kommunalskatt og statsskatt. Den statlige inntektsskatten er på to trinn, trinn en er på mellom 420 800 og 602 600 svenske kroner og utgjør 20 %. Trinn to er fra 602 600 og oppover, den er på 25 % (*Skatteverkets beløp og satser* 2014). Når det gjelder den kommunale skatten varierer den fra kommune til kommune, den varierer mellom 30 % og 35 % og gjennomsnittet er på 31,86 % (*Kommunala skattesatser m.m.* 2014), (*Kommunala skattesatser* 2014). Av den beregnede personinntekten inntekten kan man gjøre grunnavdrag, som varierer mellom 13 100 og 34 200 kroner som avhenger av alder og inntekt for hvor stort grunnavdraget kan være (*Skatteregler* 2013). Grunnavdraget kan aldri være høyere enn inntekten. Det er samme prinsipp som vi har i Norge. Jobbskatteavdrag kan utføres om den næringsdrivende har hatt inntekten i Sverige hele året. Dette får man gjøre på arbeidsinntekter, som også omfatter næringsinntekt i dette tilfellet (Inkomstskattelag 1999). Men det finnes en rekke særregler som myndighetene har lagd for at det ikke skal være så stor forskjell i regelverket mellom selskaper og enkeltpersonforetak. Dette er en rekke forskjellige avdrag og fondsavsetninger som den næringsdrivende kan velge å gjøre, slik at inntekten fra foretaket blir skjermet for personbeskatningen men heller blir skattet som kapital eller som selskapsskatt. Dette vil jeg beskrive i delkapitlene som kommer.

4.2.3 Skogsavdrag

Skogsavdraget er en ordning for nye skogeiere, eller for skogeiere som har kjøpt en tilleggs eiendom. Skogsavdraget er et fradrag man kan gjøre på næringsinntekten, altså at man reduserer skattepliktig inntekt. Den kan også kombineres med rasjonaliseringsforvarv, som øker skogsavdraget om du kjøper en skogeiendom i nærheten av din egen. Dette har myndighetene i Sverige gjort for strukturforandringer på eiersiden i svensk skogbruk, det er også avvirkningsfremmende for nye skogeiere. Man kan si at skogsavdraget er nærmest en avskrivingsmetode for svenske skogeiere.

Når man kjøper en eiendom ligger det som regel til grunn en takst, og det er hva skogen er taksert til og dermed kjøpt for som er i beregningsgrunnlaget, og det er halvparten av skogens anskaffelsesverdi som er avdragsrommet for skogsavdrag. Avdragsrommet er hvor mye skogeieren kan redusere den skattbare inntekten med så lenge vedkommende sitter på skogeiendommen. For hvert inntektsår kan maksimalt 50 % av inntektene fra tømmer solgt på rot dras av, mens for solgte

skogprodukter og uttak av egen virke ligger prosentsatsen på 30 %. Om skogeier benytter seg av rasjonaliseringsforvarv blir de årlige avdragene økt, til henholdsvis 100 og 60 % (Inkomstskattelag 1999). Det betyr at avdragsrommet blir fradragsført raskere, men skogeieren får ikke et større avdragsrom. Det minste avdraget skogeieren kan gjøre er på 15 000 kroner. Når skogeiendommen selges må det skattes av skogsavdragene som har blitt gjort, det vil si at de må tas opp til inntekt når man selger eiendommen. Det er derfor en svært lang skattecredit ved bruk av skogsavdraget. I tabellen nedenfor (tabell sju) presenteres et eksempel på hvordan man beregner skogsavdraget i Sverige.

Tabell 7. Eksempel på utregning av skogsavdraget i Sverige.

	Svenske kroner		
Anskaffelsesverdi skog	2 000 000,00		
Avdragsrommet skogsavdrag	1 000 000,00	*Halvparten av 2000000	
Inntekt i år X etter overdragelse	500 000,00		
Mulig skogsavdrag i år X	250 000,00	*50% av 500000	
Avdragsrommet etter år X	750 000,00		

4.2.4 Rentefordeling

Rentefordeling er svenskenes motstykke til skjermingsfradraget som er i Norge. Det er et grep for at selvstendige næringsdrivende får skjermet en del av næringsoverskuddet fra personbeskatningen og heller bli beskattet som kapital. Noe av meningen med dette er at forskjellen mellom enkelpersonforetak og aksjeselskap ikke blir så stor, hensikten er å få en nøytralitet mellom disse eierformene (Eriksson 2007). Man har et kapitalgrunnlag, som for skogeierne er verdien av skogeiendommen, som blir multiplisert med statsrenten. I Sverige er det positiv og negativ rentefordeling, der den positive rentefordelingen er at man flytter næringsinntekt over til kapitalinntekt og den negative rentefordelingen er det motsatte.

Kapitalgrunnlaget er enkelt sagt eiendelene minus gjelden, slik at differansen er rentefordelingsgrunnlaget. Det er detaljerte anvisninger fra skatteverket på hva som defineres og hvordan man beregner eiendelene og gjelden (*Skatteregler* 2013). For skogeieren vil det være nærliggende å tro at det er skogeiendommen som utgjør den største delen av kapitalgrunnlaget. For næringseiendommer er hovedregelen at man skal ta anskaffelsesverdien som kapitalgrunnlag, og for skogbruket vil det si skogeiendommen. Dette er ulikt hva som er i Norge, da det er en sjablonmessig utregning av ligningsverdien på skogeiendommen. Som gjeld regnes lån som blir tatt opp i

næringsøyemed. Det er også noen skattemessige avsetninger som skal regnes inn under gjeld, dette er avsetningene til erstatningsfond, periodiseringsfond og 73,7 % av avsetningene til ekspansjonsfond (*Skatteregler* 2013).

Positiv rentefordeling kan utføres om kapitalgrunnlaget er på mer enn 15 000 kroner, og den er frivillig. Da vil beløpet som regnes ut av kapitalgrunnlaget multiplisert med skjermingsrenten kunne skjermes fra «forvarsinntekt». Det vil si at man ikke skatter dette beløpet sammen med lønnsinntekt, men som kapital. Skattesatsen for kapital i Sverige er på 30 %, for 2014 er statsrenten satt til 6,99 % (*Skatteverkets beløp og satser* 2014). I tabellen under (tabell åtte) presenteres et eksempel på positiv rentefordeling.

Tabell 8. Eksempel på utregning av positiv rentefordeling. Tallene i svenske kroner.

	Svenske kroner				
Egenkapital+eiendeler	1500000				
Gjeld	1000000				
Kapitalgrunnlag	500000				
Positiv rentefordeling	34950	Kapitalgrunnlag*6,99%			
Skattepliktig overskudd	300000	* før egenavgifter og før rentefordeling			
Skattepliktig overskudd	265050	*før egenavgifter og etter rentefordeling			

Negativ rentefordeling må utføres om det er et negativt kapitalgrunnlag på mer enn 50 000 kroner. Denne er tvungen, altså om den næringsdrivende oppfyller vilkårene for negativ rentefordeling må dette utføres. Beløpet som regnes ut må da tas opp som inntekt med lønn, og bort fra kapital. I tabellen under (tabell ni) presenteres et eksempel på negativ rentefordeling.

Tabell 9. Eksempel på utregning av negativ rentefordeling.

	Svenske kroner				
Egenkapital+eiendeler	1000000				
Gjeld	1500000				
Kapitalgrunnlag	-500000				
Positiv rentefordeling	34950	Kapitalgrunnlag*6,99%			
Skattepliktig overskudd	300000	* før egenavgifter og før rentefordeling			
Skattepliktig overskudd	334950	*før egenavgifter og etter rentefordeling			

4.2.5 Ekspansjonsfond

Ekspansjonsfond har samme prinsipp som rentefordeling, at det skal være mindre forskjeller mellom aksjeselskap og enkeltpersonforetak. Man vil skjerme den del av næringsinntekten som skal brukes til finansiering av driften (Eriksson 2007). Det fungerer slik at en del av inntekten fra næring som settes av til investeringer skal skjermes. Da blir disse inntektene beskattes med samme skattesats som selskapsskatten, slik at næringsinntekten blir redusert og den næringsdrivende betaler en særskilt ekspansjonsskatt som tilsvarer selskapsskatten. Per 2014 ligger denne på 22 % (*Skatteverkets beløp og satser* 2014). Når det fortas en økning i ekspansjonsfondet skal det gis et fradrag fra næringsoverskuddet, om man minsker ekspansjonsfondet skal det tas opp som inntekt.

Det er et krav om at det skal være tilstrekkelig med kapital i næringsvirksomheten for å sette av midler til ekspansjonsfond. Det er en grense på 128,21 % (*Skatteverkets beløp og satser* 2014) av kapitalgrunnlaget som kan settes av til ekspansjonsfondet, hvis kapitalgrunnlaget er på 100 000 kroner kan det settes av maksimum 128 210 kroner av næringsinntekten til ekspansjonsfondet.

Skattepliktig inntekt fra næring er på 500 000 kroner før egenavgifter og før avsetning til ekspansjonsfond. Man setter av 150 000 til ekspansjonsfond, slik at skattepliktig inntekt fra næring er på 350 000 kroner.

4.2.6 Periodiseringsfond

Periodiseringsfondet er en mulighet for skogeieren til å utjevne inntekten sin, dette kan sammenlignes med gjennomsnittsligningen som vi har i Norge. Intensjonen fra myndighetenes side er den samme, at skogeieren får en jevnere beskatning av inntektene fra næringsvirksomheten. Myndighetene gir et «likviditetstilskudd» som er rentefri (Eriksson 2007). Dette medfører at den næringsdrivende får en skattekredit. I Sverige gjelder dette ikke bare skogeiere, men alle enkeltpersonforetak og juridiske personer.

Det kan settes av maksimalt 30 % av inntektene fra næring til periodiseringsfondet, med noen korrigeringer satt av skatteverket (*Skatteverkets beløp og satser* 2014). For juridiske personer er satsen lavere. For fysiske personer skal avdraget beregnes på resultatet etter negativ eller positiv rentefordeling (Eriksson 2007). Man har seks år på å skatte av midlene på periodiseringsfondet, det vil si at skogeieren kan ha seks fond samtidig. Skogeieren kan selv bestemme hvor mye som tas opp til beskatning hvert enkelt år fra periodiseringsfondene. Dette er noe som man ikke bokfører i regnskapet, dette fylles ut i selvangivelsen (*Skatteregler* 2013).

4.2.7 Avskrivningsregler og satser

Når det anskaffes et driftsmiddel er det tre metoder for å fradragsføre kostnaden, den første muligheten direkte fradragsføring. Det vil si at hele anskaffelseskostnaden dras av i samme regnskapsår, for at man kan gjøre dette har myndighetene satt to vilkår. Har driftsmiddelet en levetid på under tre år skal den fradragsføres direkte. Hvis kostnaden er på under 22 200 kroner(eksklusiv moms) skal den fradragsføres direkte. Det vil si at om driftsmiddelet har en forventet levetid over tre år, og/eller har en anskaffelsesverdi på over 22 200 skal den avskrives (*Skatteregler* 2013)

I Sverige kan man benytte seg av regnskapsmessig avskrivningsregler, der intensjonen er at avskrivningene tilsvare hva som er gjort i regnskapet. Her er det to alternativer for avskrivning, hovedregelen går ut på at det avskrives 30 % av driftsmiddelet bokførte verdi ved årets begynnelse. Det andre alternativet, som også kalles komplementeringsregelen, går ut på at får full avskrivning over fem år. Det vil si at man avskriver driftsmiddelet med 20 % per år. Restverdiavskrivning ligner på hovedregelen for regnskapsmessig avskrivninger, denne metoden blir som regel benyttet når man ikke oppfyller kravene for å utføre regnskapsmessig avskrivning. Her ligger den maksimale avskrivningssatsen på 25 % (*Skatteregler* 2013).

Det som er beskrevet ovenfor er avskrivningsregler for inventar og driftsmidler, og det gjelder andre regler for bygg og hva svenskene kaller markanlegging. Det er først og fremst reglene for markanlegging som er interessant for skogeierne. Da kan man ha en avskrivningsplan med en avskrivningssats på maks 10 % til anskaffelsesverdien av skogsbilveier og dreneringstiltak. For andre typer markanlegging er satser på 5 % (*Skatteregler* 2013). Når det kjøpes en skogeiendom kan man ikke benytte seg av avskrivninger for veier som allerede er anlagt. For bygninger er det en rekke forskjellige avskrivningssatser.

4.2.8 Kjøp og salg av skogeiendommer

I dette delkapittelet finner vi noen av de største forskjellene mellom Norge og Sverige, først og fremst grunnet kjøp av skogeiendommer i Sverige ikke er konsesjonspliktig som i Norge. Det vil si at det er et fritt marked for skogeiendommene i Sverige. Oppgaven skal ikke drøfte konsesjonsreglene, men kun skattereglene knyttet til kjøp og salg. Skogsavdraget er selvsagt en viktig faktor knyttet til salg og kjøp, dette er beskrevet i kapittel 4.2.1.

For alle eiendommer som skal selges må man beregne gevinst eller tap vedrørende salget. Ved gevinst er 90 % av gevinsten skattepliktig og ved tap er 63 % av tapet mulig å fradragføre. Gevinsten beskattes som kapital, altså med en flat skattesats på 30 % (*Skatteregler 2013*). Det er noen unntak, det er noe som også skal tas opp som inntekt i næringsvirksomheten. Det er i all hovedsak avskrivningene for markanlegging og skogsavdrag som må tas opp som inntekt. Det er derfor slik at Sverige og Norge har ulike regler her, i Norge er gevinstbeskatning for salg av skogeiendom utenfor nærstående familie på toppen av annen lønnsinntekt. Derfor blir gevinsten skattet hardere, med høyere marginal skattesats, enn hva det er i Sverige. I Norge er det gunstige regler ved salg innenfor familien, da er gevinsten skattefri.

4.3 Skattereglene i Finland

4.3.1 Skogen i Finland

Skogsarealet i Finland er på rundt 23 millioner hektar (230 millioner dekar), det vil si at skogen dekker cirka 73 % av Finlands areal. Det er en stor andel private eiere, 60 % av skogen er privateid mens cirka 20 % er statelig eid, resten består av andre foretak som for eksempel aksjeselskap (Finnish Forest Research Institute 2013). Gjennomsnittseiendommen er på 300 dekar. Finlands skoger har en årlig tilvekst på rundt 87 millioner kubikkmeter, av dette avvirker finnene 55 millioner kubikkmeter. Skogeierne investerer rundt 240 millioner euro årlig på skogskjøtselstiltak, som for eksempel planting, markberedning og ungskogpleie (Finnish Forest Research Institute 2013).

4.3.2 Kapitalbeskatning og skogbruk

Tidligere hadde finnene benyttet en skattlegging av skogbruket som baserte seg på tilveksten i skogen, slik at skogeierne betalte skatt hvert år, uavhengig av hvor mye som ble avvirket. Skatten ble utregnet ved å se på tilveksten i skogen, slik at en stor tilvekst førte til en høy skattekostnad. Denne ordningen var klart avvirkningsfremmende, da det ikke spiller noen rolle hvor stor inntekt man har fra skogen i form av avvirkningene. Det er også slik at det lønner seg med korte omløpstider. I 1993 fikk man en skattereform som førte til at skogbruksinntekter blir direkte lignet, det vil si at skogeieren blir skattet av antall kubikkmeter som blir tatt ut av skogen. Det er det samme som i Norge og Sverige, og det er avvirkningen som har betydning for utregning av skatten til skogeieren. Det er dette regelverket jeg vil beskrive.

I dag skattes skogbruksinntekten som kapital (*Inkomstskattelag* 1992), med to skattesatser. Det er 30 % skattesats for skogbruksinntekter i løpet av et år på 50 000 euro, overstiger inntekten 40 000 euro er satsen på 32 % (*Detaljanvisning för blankett 2C* 2014). En del av skogbruksinntekten skal derimot skattes som lønnsinntekt, det er verdien av eget arbeid. Eget arbeid tilsvarende en verdi på 125 kubikkmeter blir ikke skattet som lønnsinntekter eller kapitalinntekter, dette får man skattefritt. Det kan for eksempel være administrasjon av driftene på eiendommen.

Skogeiere har en særavgift, det er en skogforvaltningsavgift som fastsettes av det finske skatteverket. Den består av en grunnavgift og en arealbasert avgift, maksimumsbeløpet er på 993 euro.

4.3.3 Utjevningsregler

For private skogeiere er det en utjevningsordning for skogbruksinntekt, som tilsvarer den norske gjennomsnittsligningen og det svenske periodiseringsfondet. Intensjonen bak ordningen er den samme, utjevning av inntektene fra skogen over tid, da skogeierne som regel ikke har et jevnt hogstkvantum over tid, men hugger litt nå og da.

I Finland er det mulig for skogeieren å utføre «utgiftsreservering». Dette vil si at man kan ta maksimalt 15 % av kapitalinntektene skogeieren har i et år, etter skogsavdrag, og inntektsføre disse senere. I fylkene Lappland og Uleåborg skal man inntektsføres disse midlene i påfølgende seks årene, mens for resten av Finland skal de inntektsføres de neste fire årene (*Inkomstskattelag* 1992).

4.3.4 Skogsavdrag

Skogsavdraget i Finland ligner på ordningen med samme navn som svenskene har. Intensjonen er den samme, det er en skattekredit for nye skogeiere. Som regel er det slik at når man har ervervet en skogeiendom så har man behov for likviditet, og man vil som regel hugge. Derfor har myndighetene gikk et skatteincentiv for de som ønsker å hugge etter å ha kjøpt en skogeiendom. Det er viktig å påpeke at først og fremst fysiske personer som har rett til skogsavdrag, slik at ulike konstellasjoner av selskapsformer ikke har rett på skogsavdrag.

Det er taksten på skogeiendommen som ligger til grunn for utregning av skogsavdraget. Man kan ta 60 % av skogverdien som skogsavdrag, dette er «avdragsrommet», altså hvor mye skogeieren kan få fradrag i skogbruksinntekten så lenge vedkommende sitter på eiendommen. For hvert år kan skogeieren bruke «avdragsrommet», hvor mye vedkommende kan gjøre avhenger av hvor store inntekter han/hun har fra skogen. For hvert år kan vedkommende maksimalt fradragføre 60 % av skogbruksinntekten. Det er et minimumsavdrag på 1500 euro per år, man kan ikke fradragføre mindre enn dette, det er også et krav på at kapitalinntekten skal være over 2500 euro. Det er også viktig å påpeke at når skogeiendommen blir lagt ut for salg må skogsavdragene som eieren har gjort bli lagt til på gevinsten (Vero skatt 2014a). I tabellen under (tabell ti) er det en enkelt utregning av hvor stort skogsavdraget kan være i Finland.

Tabell 10. Utregning av skogsavdraget i Finland.

Utregning skogsavdrag	Euro		
Anskaffelsesverdi(takst)	500 000,00		
Avdragsrommet	300 000,00	Anskaffelsesverdi*60%	
Inntekt skogbruk i år X	50 000,00		
Maksimalt skogavdrag i år X	30 000,00	Inntekt*60%	
Skattepliktig inntekt år X	20 000,00		
Avdragsrommet etter år X	270 000,00		

4.3.5 Avskrivningsregler og satser

I Finland kan man få fradrag for kostnader som er relevante for næringsvirksomheten, det er omtrent de samme regler som eksisterer i Norge og Sverige. Skogeieren kan få fradragsført 100 % av kostnader som blir brukt til å drive med sin næring, som for eksempel skoggjødsling, planting, etc.

Generelt er det slik at man kan avskrive driftsmidler med en forventet levetid på over tre år, samt en anskaffelseskostnad på over 200 euro. Dette er samme prinsippet som man har både i Norge og Sverige. I Finland har skogeier anledning til å avskrive skogsbilveier, avskrivningssatsen er på 15 % og følger saldometoden. For maskiner ligger avskrivningssatsen på 25 % (*Detaljanvisning för blankett 2C* 2014).

4.3.6 Kjøp og salg av skogseiendommer

Salg av en skogseiendom kan være skattefri hvis selger oppfyller noen vilkår. Det første vilkåret er at selger må ha eid eiendommen i over 10 år sammenhengende. Selger må også overdra eiendommen til en person som er i nær slekt med vedkommende. Ellers er hovedregelen slik at gevinst på salg av skogseiendommer medfører full skatteplikt.

Det er arveavgift i Finland, og dette er noe man ikke finner i Norge og Sverige. Det er et fribeløp på 20 000 euro, slik at en arv på under 20 000 euro utløser ingen skatteplikt. Arv på over 1 000 000 euro er den største satsen, den ligger på 20 %.

4.3.7. Marginale skattesatser på personinntekt.

Dette delkapittelet har ikke noe å si for skogbruksbeskatningen, men i casestudiet har jeg noen caser hvor skogeier har inntekt utenom og da må jeg vite skattesatsene på lønn i Finland. Det er progressiv skatt på lønnsinntekter i Finland, noe som vil si at skattesatsen øker med økende inntekt.

Skattesatsene er hentet fra (Vero skatt 2014b). Man har også kommunalskatt i Finland, den var i gjennomsnitt i 2014 på 19,24 %. For 2014 ble inntekt mellom 16 300 til 24 300 euro skattet med 6,5 %. Inntekt mellom 24 300 til 39 700 euro skattet med 17,5 %. Inntekt mellom 39 700 til 71 400 euro skattet med 21,5 %. Inntekt mellom 71 400 til 100 000 euro skattet med 29,75 %. Inntekt som overstiger 100 000 euro blir skattet med 31,75 %.

4.4 Skjematisk sammenligning av skattesystemene.

I dette kapittelet skal det presentere noen tabeller, der det skal med noen få ord presentere essensen i skogbeskatningen i Norge, Sverige og Finland. Det skal også komme med noen kommentarer angående regelverket, og kommentere punktene som kan la seg sammenlikne og hva som er vanskeligere å sammenlikne.

Det er en del likheter i hvordan systemene er lagt opp, blant annet ser vi at i alle de tre landene har ordninger for utjevning av skogbruksinntekt, dette er et grep for små skogeier som ikke har en jevn avvirking over tid. I Norge og Sverige er prinsippet for beskatning av skoginntekter nokså likt, det skal i prinsippet skattes på toppen av annen lønnsinntekt. I Norge har man foretaksmodellen, som gjør at en del av inntekten blir skattet som alminnelig inntekt på 27 %. I Sverige er det en rekke særfradrag og andre ordninger som gjør at andelen skogbruksinntekter som skattes med annen lønnsinntekt ikke nødvendigvis blir så høy. I Finland er regelen annerledes, der blir skogbruksinntektene beskattet som kapital. I tabellene på de to neste sidene (tabell 11 og 12) presenteres det norske, svenske og finske skattesystemene kortfattet.

Tabell 11. Skjematisk sammenligning av skattesystemene mellom Norge, Sverige og Finland. Direkte skattlegging, formue/eiendomsskatt, periodisering av inntekt og hvordan investeringer blir skattlagt er kort beskrevet for hvert av landene.

Land	Direkte skatt Skogbruksinntekt	Formue/eiendom	Periodisering	Investeringer
Norge	Skattes som lønn utover skjermingsfradraget. Skattesatser på 27 %, Alminnelig skattesats. 38,4 %. Nedre grense for beregning av trygdeavgift er 39 600 kroner. 47,4 %. Innslagspunkt for toppskatt trinn 1 er 527 400 kroner 50,4 %. Innslagspunkt for toppskatt trinn 2 er 857 300 kroner.	Formuesbeskatning eksisterer. Lav verdi i forhold til reell verdi. Sjablonmessig avregning av skogverdien som kapitaliseres. Fribeløp på 1 000 000 kr. Sats 1 %.	Gjennomsnittsligningen. Inntekten periodiseres over 5 år. 1/5 av «årets inntekt» blir skattet av fra og med i år og de neste fire årene.	Skogfond. 85 % skattefordel ved visse investeringer i skogen.
Sverige	Skattes i prinsippet sammen med lønnsinntekt. Mange særfradrag vir mye til kapital. Samlet skattesats avhenger av bosted.	Ingen slik skatt.	Periodiseringsfond. Man kan sette av 30 % av inntekten. Må skattes innen 6 år.	10 % avskrivning på skogsbilveier.

	Gjennomsnittlig kommunalskatt i 2014 var på 31,86 % Innslagspunktet på statsskatt trinn 1 er på 402 800. Satsen er på 20 % Innslagspunktet på statsskatt trinn 2 er på 602 600 kroner. Satsen er på 25 %. Skattesats for juridiske personer er på 22 %. Kapitalskatten er på 30 %.		Skogskonto. Kan sette av mellom 40 og 60 % av inntekt. Har 10 år på å beskatte de.	
Finland	Skattes som kapital. <40 000 euro= 30 % >40 000 euro= 32 %	Skogforvaltingsavgift som fastsettes av skatteverket. Består av grunnavgift på 12 euro og arealavgift som fastsettes et år om gangen.	Kan periodisere inntekt over 4 eller 6 år. 15 % av inntekten et år kan inntektsføres neste år.	15 % avskrivning på skogsbilveier.

Tabell 12. Skjematisk sammenligning av skattesystemene i Norge, Sverige og Finland. Fradrag/avskrivning av eiendom, ekspandering, skjerming av personinntekt og ekstraordinære/særregler er kort beskrevet for hvert av landene i denne tabellen.

	Fradrag/avskrivning av skogeiendom	Ekspandering	Skjerming av personinntekt	Ekstraordinær...
Norge	Nei	Nei.	Ja. Skjermingsgrunnlaget multiplisert med skjermingsrenten. Skjermingsrenten er per 2014 på 1,2 % Skattes med 27 %.	Ja. Muligheter med å jevne ut inntekten med mer enn 5 år om det har vært for eksempel store stormer og mye vindfall.
Sverige	Ja. Mellom 50 og 60 % av kjøpsverdien på skogeiendommen. Større avskrivninger hvert år om kjøpet er en form for rasjonalisering. Skattes når man selger eiendommen.	Ja. Ekspansjonsfond. Kan sette av til investeringer som utvider virksomheten. 22 % skatt. Dette er tilsvarende selskapsskatten	Ja. Rentefordeling. Samme prinsipp som i Norge, kapitalgrunnlag multiplisert med skjermingsrenten. Skjermingsrenten er per 2014 på 6,99 %. Frivillig ordning. Dette skattes som kapital med 30 %.	Ja, her har man erstatningsfond og skogskadekonto. 1/3 av skogen må ha blitt avvirket grunnet skader.
Finland	Ja. Samme prinsipp som i Sverige. Men her er hovedregelen på 60 % av kjøpesummen.	Nei.	Ja, alt skattes som kapital.	Nei

Som vi ser fra tabellen så er det noen forskjeller. Svenskene har mange forskjellige særfradrag og ordninger. Dette gjør man for at forskjellene mellom enkeltpersonforetak og aksjeselskap ikke skal blir for stor. Et eksempel på dette er ekspansjonsfondet.

4.4.1. Underskuddsbehandling

Underskudd kan forekomme for næringsdrivende, og derfor må man se på hvordan underskudd i skogbruket blir håndtert av skattesystemene i Norge, Sverige og Finland.

Det norske systemet gir muligheten til at skogeier kan fradragføre underskuddet i skogbruket mot overskudd i andre næringer eller lønnsinntekter. Det er ikke anledning til å fremføre underskudd, fradraget må utføres i sin helhet i det året underskuddet oppstår (*Skatteloven - sktl. 1999*).

I Sverige kan man ikke fradragføre underskudd i næring mot andre lønnsinntekter, men det gis anledning til å fremføre underskudd i ubegrenset tid. Det finnes særregler for ny oppstartende bedrifter som kan fradragføre deler av underskuddet i næring opp mot inntektene i tjenesteinntektene (*Inkomster och avdrag 2015*).

Med det finske systemet kan man ikke fremføre underskudd, men man kan få et underskudds godtgjørelse fra kapitalinntekter som kan fradragføres på andre inntekter (forvarvsinntekter). Dette avdraget har et maksimumsbeløp på 1 400 euro, som tilsvarer cirka 12 000 kroner (*Beräkning av beskattningsbar inkomst i personbeskattningen 2015*).

5. Resultat casestudie

Casedelen er gjort i Excel, og består av to hovedbolker. I den ene bolken har skogeier nettopp kjøpt eiendommen og i den andre bolken er det en «gammel» skogeier. I hver case er det lagt opp til ulike forutsetninger. Skatteutregninger for hvert enkelt år, for hvert enkelt skattesystem blir gjort i Excel. Der er det laget figurer og tabeller som blir gjengitt i resultatdelen av oppgaven. Det er gjort forenklinger i hvordan jeg har regnet ut skattekostnadene i forhold til virkeligheten. Modellene fokuserer på hvordan skoginntekten blir beskattet.

5.1 Forutsetninger

Gjennom alle casene benyttes samme skogeiendom, som ligger i Krødsherad kommune, Buskerud fylke. Grunnen til at man trenger å stedfeste skogeiendommen er utregning av formuesbeskatningen som vi har i Norge. Skogeiendommen er på 4025 dekar, hvor 3657 dekar er produktivt. Tilveksten er på 1483 kubikkmeter per år. Det er mye yngre produksjonsskog, 38 % er i hogstklasse 2, 14 % i hogstklasser 3, 39 % i hogstklasse 4 og 2 % i hogstklasse 5. Det er altså lite hogstmoden skog på denne eiendommen.

Når det gjelder priser har jeg tatt utgangspunkt i SSB sine gjennomsnittspriser, det vil si en pris på 346 kroner per kubikkmeter, gjennomsnittsprisen for tømmeret i 2014(*Skogavvirkning 2014* 2015). Driftsprisene er satt til 115 kroner per kubikkmeter.

I dette casestudien må det gjøres en rekke forskjellige forutsetninger for å kjøre casesimuleringene. Alle skattereglene er fra 2014. Jeg her benyttet en kommunalskatt på 31 % i Sverige, da dette er gjennomsnittlig skattesats for kommunalskatten(*Kommunalskatterna 2015* 2014)

Det må gjøres en rekke forutsetninger når man skal regne ut skattekostnaden for skogeieren. Blant annet er det kapitalgrunnlaget som blir brukt for å regne ut skjermingsfradraget i Norge samt rentefordeling i Sverige. I de fire første casene har alle skogeierne nettopp tatt over eiendommen, det vil si at år én er første eierår. Det forutsettes at skogeiendommen er kjøpt for 1 500 000 kroner. I case fem til åtte har skogeieren drevet eiendommen en stund, det vil si at man er ferdig med «oppstartsproblemet». Tilskudd er ikke med i utregningene.

For case studie nummer en(START_BAL) har skogeieren en jevn avvirking. Vedkommende har ingen inntekt utenom skogbruket. Skogeieren har et skjermingsgrunnlag på 1 000 000 kroner, og det forutsettes at dette vil være det samme grunnlaget for den svenske varianten rentefordeling. Skogeieren investerer i skogkultur for 50 000 kroner i året. Skogeieren har nettopp kjøpt gården, og går inn i gjennomsnittsligning i det andre hele eieråret.

For case studie nummer to (START_SPORA) har vedkommende en jobb utenom, og i tillegg er avvirkingen ujevnt. Her forutsettes det at kapitalgrunnlaget er for lite til at man kan gjøre skjermingsfradrag eller rentefordeling. Skogeieren investerer for 100 000 kroner etter hver avvirking. Skogeieren går inn i gjennomsnittsligning det andre eieråret.

For case nummer tre (START_BAL_VEI) har skogeieren kun inntekt fra skogen, og vedkommende har en jevn avvirking gjennom 20års perioden på 1500 kubikkmeter per år. Skogeieren investerer i 50 000 kroner i skogkultur per år. I tillegg investerer skogeier i en ny vei. Skogeier går inn i gjennomsnittsligning i det andre eieråret.

I case nummer fire (START_SPORA_VEI) har skogeieren inntekt utenom skogen. Avvirkningen er ujevn over 20-årsperioden. Skogeier går inn i gjennomsnittsligning i det andre eieråret.

I case nummer fem (ETABL_BAL) er vi over til bolken hvor skogeieren er etablert, det vil si at skogeieren har eid gården en stund, og ikke har oppstart av gjennomsnittsligning eller skogsavdrag lengre. I denne casen, ETABL_BAL, så avvirker skogeieren jevnt over 20års perioden med 1500 kubikkmeter per år. Skogeieren investerer i skogkultur for 50 000 kroner i året.

I case nummer seks (ETABL_SPORA) har skogeieren inntekt utenom skogen, og avvirker ujevnt over 20års perioden. Skogeieren investerer i skogkultur for 100 000 kroner året etter avvirking.

I case nummer sju (ETABL_SPORA_VEI) har skogeieren inntekt utenom skogen, og avvirker ujevnt utover 20-årsperioden. Skogeieren investerer i skogkultur for 100 000 kroner i året etter avvirking. Skogeieren investerer også i en ny skogsbilvei.

I case nummer åtte (ETABL_BAL_VEI) har skogeieren kun inntekt fra skogbruket, og har en jevn avvirking på 1500 kubikkmeter per år. Skogeieren investerer i skogkultur for 50 000 kroner i året. Skogeieren investerer også i en ny skogsbilvei for 350 000 kroner. På neste side presenteres en tabell (tabell 13) som viser forutsetningene for hver enkelt case.

Tabell 13. Sammendrag av vesentlige forutsetninger med akronymer for hver enkelt case. Casenummer med forkortelse i første rad, deretter følger forutsetninger som er gjort på inntekt, kapital og investeringer for skogeieren i hvert enkelt case.

Casenummer med forkortelse.	Inntekt	Kapital	Investeringer
Case 1 START_BAL	Jevn inntekt fra skogen. Ingen andre inntekter. Hugger 1500 kubikkmeter årlig.	Kapitalgrunnlag på 1 000 000 kroner.	Investere i veikultur for 50 000 kroner i året.
Case 2 START_SPORA	Ujevn hugst. Hugger 15 000 kubikkmeter i en 10års periode. År 4: 10 000 m ³ År 7: 5 000 m ³ Inntekt utenom skogen er på 500 000 kroner.	Kapitalgrunnlag på 0 kroner.	Investeringer på 100 000 kroner året etter avvirkning. Det vil si i år 5, 8, 15 og 18.
Case 3 START_BAL_VEI	Jevn inntekt fra skogen. Ingen andre inntekter. Hugger 1500 kubikkmeter årlig.	Kapitalgrunnlag på 1 000 000 kroner.	Investere i veikultur for 50 000 kroner i året. Investerer også i en ny skogsbilvei for 350 000 kroner i år 1
Case 4 START_SPORA_VEI	Ujevn hugst. Hugger 15 000 kubikkmeter i en 10års periode. År 4: 10 000 m ³ År 7: 5 000 m ³ Inntekt utenom skogen er på 500 000 kroner.	Kapitalgrunnlaget er på 0.	Investeringer på 100 000 kroner året etter avvirkning. Det vil si i år 5, 8, 15 og 18. Investerer i en ny skogsbilvei for 350 000 kroner i år 1.

Case 5 ETABL_BAL	Jevn inntekt fra skogen. Hugger 1500 kubikkmeter årlig.	Kapitalgrunnlag på 1 000 000 kroner.	Investerer i skogkultur for 50 000 kroner i året.
Case 6 ETABL_SPORA	Ujevn hugst. Hugger 10 000 kubikkmeter i en 10års periode. Har inntekt på 500 000 kroner i året utenom skogen. År 3: 10 000 m ³ År 7: 5 000 m ³	Kapitalgrunnlag på 0 kroner.	Investerer 100 000 kroner i skogkultur året etter avvirkning.
Case 7 ETABL_SPORA_VEI	Ujevn hugst. Hugger 10 000 kubikkmeter i en 10års periode. Inntekt utenom skogbruket er på 500 000 kroner. År 3: 10 000 m ³ År 7: 5 000 m ³	Kapitalgrunnlag på 0 kroner.	Investerer i ny skogsbilvei i år 1 for 350 000 kroner. Etter dette 100 000 kroner i skogkultur året etter avvirkning.
Case 8 ETABL_BAL_VEI	Jevn inntekt fra skogen. Hugger 1500 kubikkmeter årlig.	Kapitalgrunnlag på 1 000 000 kroner.	Investerer i skogkultur for 50 000 kroner i året. Investerer i en ny skogsbilvei i år 1 for 350 000 kroner.

Andre forutsetninger

- Ikke tatt med periodiseringsmulighetene i Finland og Sverige. Disse reglene er frivillige, mens gjennomsnittsligningen i Norge er obligatorisk.
- Det forutsettes realpriser i casestudiet. Alle inntekts- og skattestørrelser er oppgitt i norske kroner.
- Det finnes mange forskjellige avdrag for arbeidstakere, dette tar jeg ikke med fordi det er skogbeskatningen som er hovedfokuset.

6. Resultat casene

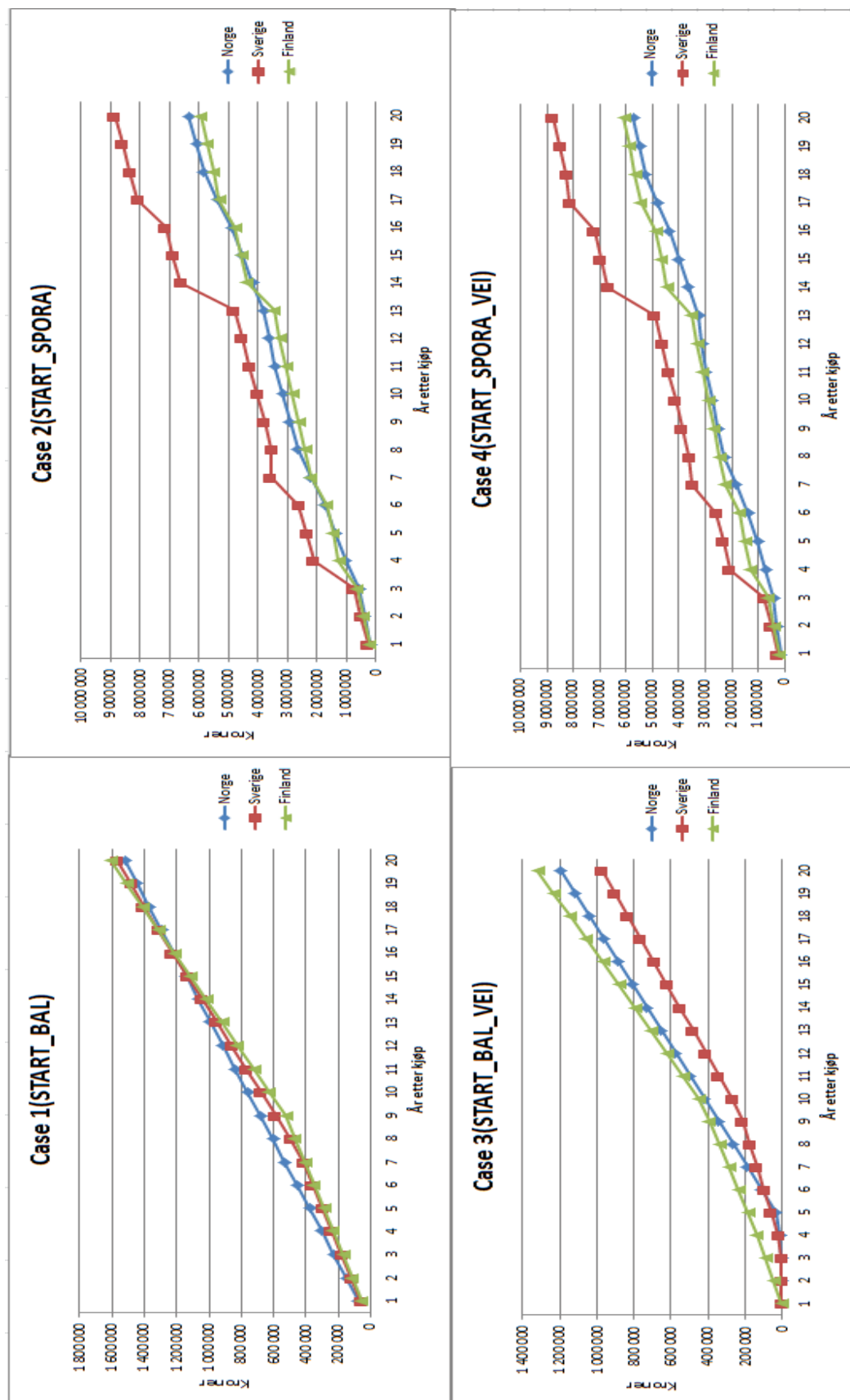
I resultatdelen gjennomgås først skattekostnadene for case én til fire deretter resultatene for case fem til åtte. Marginalskattene og inntekt etter skatt tas for seg i egen bolk. De første fire casene tar for seg oppstart for nye skogeiere. Alle casene har et tidsperspektiv på 20 år. Se kapittel fem for alle forutsetningene som hver enkelt case er bygd på, og forklaring av navnene som hver enkelt case har fått.

I figur én på neste side er resultatene for case én til fire presentert. Felles for disse casene er at skogeieren er i oppstartsfasen, det vil si at år én er det første hele eieråret for skogeieren. For case nummer én (START_BAL) er det ikke store forskjeller totalt sett mellom de ulike skattesystemene, det finske og svenske systemet ligger noe høyere enn det norske. Det svenske og finske skattesystemet ligger lavere enn det norske systemet frem til år ti, deretter ligger systemene ganske likt frem til slutten av 20års perioden.

Med de forutsetningene som er gjort i case to, START_SPORA, får man andre resultater enn hva som er tilfellet i case én (START_BAL). Det svenske systemet gir en høyest skattekostnad totalt over 20års perioden rett i underkant av 8 000 000 kroner i skattekostnad. Deretter kommer det norske systemet med totale skattekostnader i overkant av 7 000 000 kroner. Det finske systemet gir den klart laveste skattekostnaden på rundt 6 000 000 kroner. Vi ser av figuren(fig én) at det svenske systemet gir flere trappetrinn i beskatningen, det samme har det finske systemet, men det gir ikke så bratte trappetrinn som det svenske har. Det norske og svenske systemet har like store akkumulerte skattekostnader i år åtte til 13, da går det svenske systemet et trappetrinn høyere. Sammenlikner vi START_BAL med START_SPORA ser vi at ved START_BAL kommer det finske skattesystemet ut med den største skattekostnaden, i START_SPORA kommer det finske systemet med den laveste skattekostnaden totalt sett. Det er små forskjeller i START_BAL, mens det i START_SPORA er det mye større forskjeller mellom skattesystemene hva gjelder skattleggingen av skogeieren.

Resultatene fra START_BAL_VEI er det finske skattesystemet som gir høyest skattekostnader i underkant av 1 400 000 kroner. Det norske skattesystemet gir en samlet skattekostnad på 1 200 000 kroner, mens det svenske skattesystemet gir den laveste skattekostnaden på cirka 1 000 000 kroner. De første årene er det nesten ikke skatt med det norske og svenske systemet, i år fem begynner skatteleggingen for disse to systemene. Det norske systemet gir da en langt hardere skattlegging enn det svenske. Man kan legge merke til at det finske skattesystemet gir en langt høyere skatt de fem første årene enn det norske og svenske. Når vi sammenlikner START_BAL_VEI og START_BAL så er den totale skatten senket for alle tre skattesystemer. Den er sunket aller mest med det svenske skattesystemet, som ligger en del lavere enn det finske og norske. I START_BAL er det skattlegging av skogeier fra år én, det samme gjelder ikke START_BAL_VEI der det norske og svenske systemet gir svært lite i skatt de fem første årene.

Fra casedelen START_SPORA_VEI, case nummer fire ser man at i denne casen så kommer det svenske skattesystemet med høyest skattekostnader over 20års perioden med 8 000 000 i skattekostnader for skogeieren totalt. Det norske og finske skattesystemet kommer ganske likt ut, begge med en samlet skattekostnad over 6 000 000 kroner. Det er det finske systemet som gir lavest skattekostnader. Vi ser at det norske systemet gir en svært lav beskatning i starten av 20års perioden, en god del lavere enn det svenske og finske. Det svenske systemet har igjen disse bratte trappetrinnene som gir høy skattlegging enkelte år mens det norske og finske systemet gir en jevnere skattlegging. Sammenlikner man START_SPORA_VEI med START_SPORA så er det ikke store forskjeller når det gjelder total skattekostnad mellom disse to casene. Det svenske systemet gir fortsatt den høyeste skattekostnad, deretter kommer den norske og den laveste beskatningen har det finske systemet. Det norske systemet blir mindre skattet i START_SPORA_VEI, så forskjellen mellom det norske og finske skattesystemet er mindre enn hva tilfellet er i START_SPORA.



Figur 1. Case nummer 1 til 4. Blå linje er det norske skattesystemet, rød linje er det svenske skattesystemet og den grønne linjen er det finske skattesystemet. Figuren viser akkumulerte skattekostnader gjennom 20 års perioden. På X-aksen vises antall år etter kjøp av skogeiendommen mens på Y-aksen vises kroner.

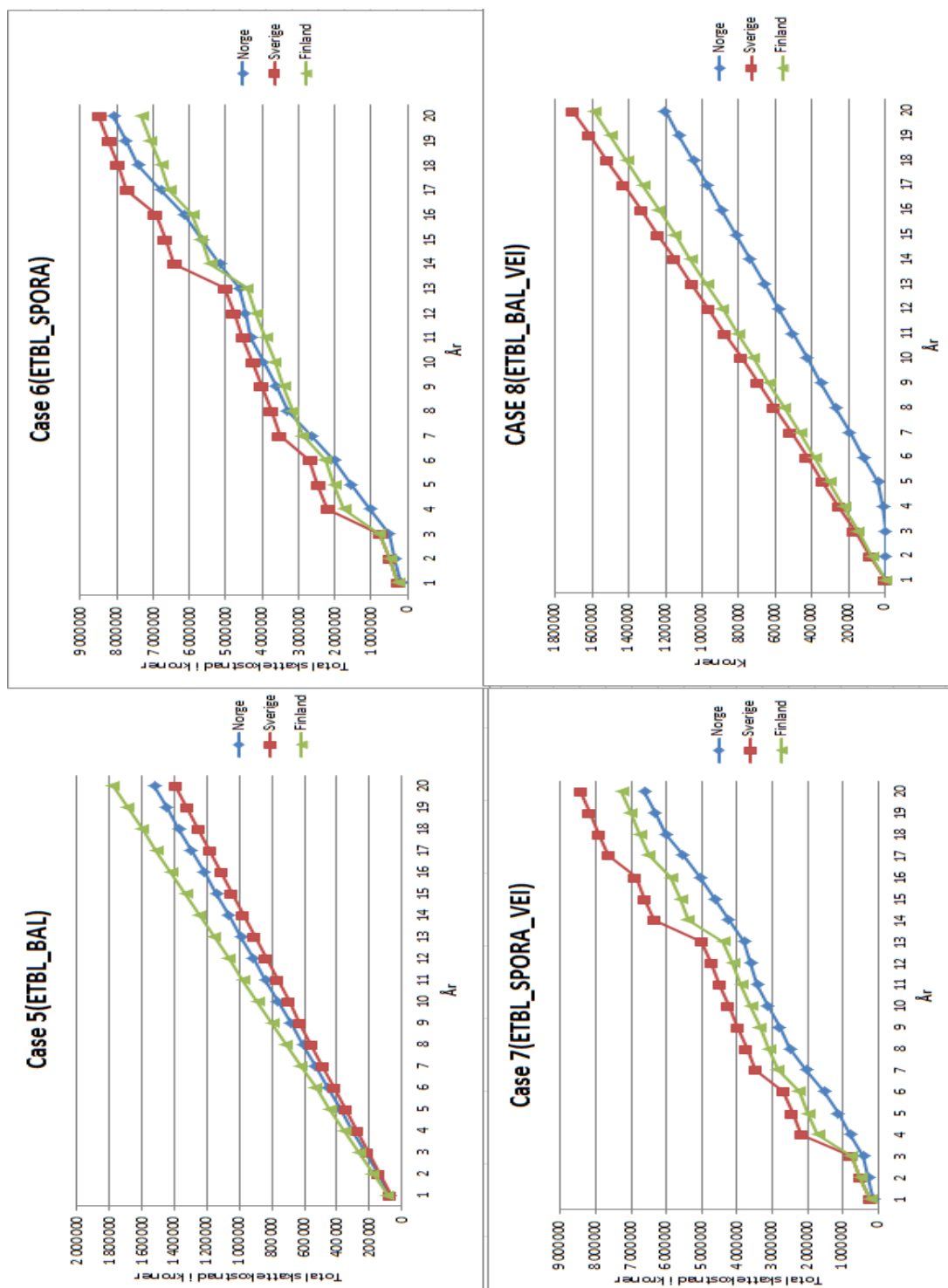
I figuren på neste side(figur to) er case nummer fem til åtte presentert, felles for alle disse casene er at her er skogeieren etablert. Det vil si at skogeieren allerede har eid eiendommen før år én.

Resultatene fra ETBL_BAL viser at det er det finske skattesystemet som gir den største skattekostnaden over 20års perioden med cirka 1 800 000 kroner i skatt etter 20 år. Deretter følger det norske systemet i underkant av 1 600 000 kroner og tilslutt det svenske med rundt 1 400 000 kroner. Man kan sammenlikne ETBL_BAL(fig to) med START_BAL(fig en). I START_BAL var det små forskjeller mellom skattesystemene som lå på rundt 1 600 000 kroner i totale skattekostnader. I ETBL_BAL så har det finske skattesystemet økt noe, som gjør at det skiller seg litt ut fra det norske og svenske skattesystemet.

Den neste casen viser resultater fra ETBL_SPORA. Her kommer det svenske og norske skattesystemet ganske likt ut, med totale skattekostnader på rundt 8 000 000 kroner. Det finske ligger noe lavere, med totale skattekostnader på rundt 7 000 000 kroner. Man kan sammenlikne ETBL_SPORA(fig to) med START_SPORA(fig en), så viser det seg at skattesystemene kommet på omtrent samme nivå ved ETBL_SPORA. Særlig det norske og svenske systemet har kommet nærmere i total skattekostnad, mens det finske ligger enda noe lavere.

Resultatene fra casen ETABL_SPORA_VEI viser at det er det svenske skattesystemet som gir den største skattekostnaden i overkant av 8 000 000 kroner, deretter kommer det finske skattesystemet som gir en total skatt på litt over 7 000 000 kroner og lavest er den norske i underkant av 7 000 000 kroner. Her kan vi sammenlikne casene ETABL_SPORA_VEI(fig to) med START_SPORA_VEI(fig en). Der ser vi at i ETABL_SPORA_VEI så har den svenske beskatningen økt i forhold til hva som var tilfellet i START_SPORA_VEI. Det norske systemet kommer bedre ut i ETABL_SPORA_VEI. Det er motsatt i START_SPORA_VEI, der det finske skattesystemet gir de laveste skattekostnadene.

I den siste casen har vi ETBL_BAL_VEI som gir det resultat at det svenske skattesystemet gir den største skattekostnaden, i overkant av 1 600 000 kroner i total skattekostnad over 20års perioden. Deretter kommer det finske systemet med rundt 1 600 000 kroner i total skattekostnad. Det norske skattesystemet skiller seg en del ut her, med en total skattekostnad på 1 200 000 kroner. Vi kan sammenlikne ETBL_BAL_VEI(fig to) med START_BAL_VEI(fig en). Der ser vi at det svenske skattesystemet gir en mye større skattlegging i ETABL_BAL_VEI i forhold til START_BAL_VEI, det svenske skattesystemet ga lavest skattekostnad for skogeieren som investerer i skogsbilvei i oppstartsfasen, mens systemet skattlegger høyest for etablere skogeiere.



Figur 2. Case nummer 5 til 8. Blå linje er det norske skattesystemet, rød linje er det svenske skattesystemet og den grønne linjen er det finske skattesystemet. Figuren viser akkumulerte skattekostnader gjennom 20 års perioden. På X-aksen vises antall år etter kjøp av skogeiendommen mens på Y-aksen vises kroner.

Nedenfor er et sammendrag av alle casene (tabell 14), der vi kan se hva skogeieren sitter igjen med etter skatt, inntekten totalt og gjennomsnittsskatten gjennom 20 års perioden. Vi ser at med det norske systemet sitter man igjen med mest etter skatt i en av åtte caser. Det finske systemet er det systemet som gjør at skogeieren sitter igjen med mest etter skatt flest ganger, i fem av åtte caser.

Tabell 14. Oppsummering av case en til åtte med norsk, svensk og finsk skattesystem. Total netto inntekt, total skattekostnad og brutto etter skatt. Alle tall i kroner.

Sammenligning case for case- Total Brutto inntekt.			
	Norge	Sverige	Finland
Case 1	4 892 000	5 930 000	5 930 000
case 2	15 492 000	16 530 000	16 530 000
Case 3	4 542 000	5 930 000	5 930 000
Case 4	15 142 000	16 530 000	16 530 000
Case 5	4 892 000	5 930 000	5 930 000
Case 6	15 492 000	16 530 000	16 530 000
Case 7	15 142 000	16 530 000	16 530 000
Case 8	4 542 000	5 930 000	5 930 000
Sammenligning case for case- Total skattekostnad			
	Norge	Sverige	Finland
Case 1	1 523 628	1 570 151	1 606 845
Case 2	6 342 388	8 857 960	5 939 000
Case 3	1 194 559	972 641	1 320 683
Case 4	5 753 738	8 790 583	6 105 665
Case 5	1 523 628	1 390 940	1 779 000
Case 7	8 098 478	8 481 300	7 318 000
Case 8	6 630 410	8 419 914	7 264 465
Sammenligning Case for Case-Netto etter skatt i kr			
	Norge	Sverige	Finland
Case 1	3 368 372	4 359 849	4 323 155
Case 2	9 149 612	7 672 040	10 591 000
Case 3	3 347 441	4 957 360	4 609 317
Case 4	9 388 262	7 739 417	10 424 335
Case 5	3 368 372	4 539 060	4 151 000
Case 6	7 393 522	8 048 700	9 212 000
Case 7	8 511 590	8 110 086	9 265 535
Case 8	3 337 668	4 222 469	4 339 317

Grunnen til at den totale inntekten er lavere med det norske skattesystemet (tabell 14) er avsetningen til skogfond, som vil bli drøftet i kapittel sju (diskusjon). Det som man ser nokså tydelig fra casene er at det finske skattesystemet gir en klart lavere beskatning når man har inntekt utenom skogbruket. Da skiller det mye mellom norsk/svensk skattesystem og det finske. I case to (START_SPORA) sitter skogeieren igjen med mer enn 2 000 000 kroner med det finske skattesystemet versus det norske skattesystemet. I case én (START_BAL) sitter skogeieren igjen med mest kroner med det svenske skattesystemet, tett etterfulgt av det finske og tilslutt det norske. I case to (START_SPORA) er brutto etter skatt størst med det finske systemet deretter det norske og tilslutt det svenske skattesystemet. Her er det små forskjeller mellom det norske og svenske. Det er betydelige forskjeller mellom norsk/svensk beskatning og finsk. I case tre (START_BAL_VEI) sitter skogeier igjen med mest ved bruk av det svenske skattesystemet, deretter kommer det finske og tilslutt det norske systemet. I case fire (START_SPORA_VEI) kommer skogeieren best ut med det finske skattesystemet, deretter er det svært liten forskjell mellom det norske og svenske skattesystemet. I case fem (ETABL_BAL) kommer man best ut med det svenske skattesystemet, etterfulgt av det finske og norske. I case seks (ETABL_SPORA) sitter skogeier med det finske skattesystemet igjen med mest kroner etter skatt, etterfulgt av skattesystemet i Sverige deretter det norske skattesystemet. I case sju (ETABL_SPORA_VEI) kommer det finske skattesystemet best ut, og det er ikke store forskjeller mellom det norske og svenske men det norske kommer litt bedre ut enn det svenske. I case åtte (ETABL_BAL_VEI) kommer det finske systemet best ut, etterfulgt av det svenske og norske. Det er altså som regel med det finske skattesystemet at skogeieren kommer best ut av det, spesielt med sporadiske inntekter fra skogen og med inntekter utenom skogbruket.

7. Diskusjon

Det er en del varierende resultater fra casestudien, men i hovedtrekk kan man si at når skogeieren har inntekter utenom skogbruket vil det finske skattesystemet gi betydeligere lavere skatt for skogeieren. Hovedgrunnen til dette er at alle skoginntektene i Finland skattes som kapital, med en skattesats på enten 30 eller 32 %. Det blir en mye høyere marginalsatt på skogbruksinntektene med det norske og svenske systemet, som kan være rundt 50 % i enkelte tilfeller. I oppgaven er det ikke brukt en god del av fondsavsetningene man kan gjøre i Sverige, som jeg har beskrevet i kapittel 4.2, slik at noen av casene kan gi en for høy svensk skattekostnad. For eksempel så vil skogbruksinntektene bli skattet for høyt når man ikke benytter seg av periodiseringsfondet, og dette gjelder når skogeieren avvirker sporadisk. Da vil man i denne casestudien få høyere skattbar inntekt i et år, med en høy marginalsatt som fører til stor beskatning av skogbruksinntekten. Med periodiseringsfondet ville skogbruksinntekten bli jevnere fordelt, og ikke hatt så store skattekostnader i enkelte år. Det svenske rentefordelingsavdraget er mest gunstig om skogeieren har inntekt utenom skogbruket, da blir rentefordelingsbeløpet skjermet mot den høye personbeskatningen i enda større grad. Jo høyere inntekt man har, jo mer interessant er rentefordelingsbeløpet. Det er slik at skjermingsrenten som er i Sverige er mye større enn hva man har i Norge, og regelverket for å fastsette skjermingsgrunnlaget er nokså likt. Dette fører til at rentefordelingsordningen i Sverige er gunstigere for skogeieren enn hva skjermingsfradraget er, slik at det ville vært gunstigere og benyttet rentefordelingen i noen av casene hvor skogeieren har inntekt utenom skogbruket. Dette er det samme som Furusköld og Grunér (2013) kommer frem til i sin oppgave.

Det er noen resultater som skiller seg litt ut fra de andre, dette er case tre (START_BAL_VEI). Dette er en av to caser hvor det finske skattesystemet kommer ut med de høyeste skattekostnadene totalt over 20års perioden. Hovedgrunnen til at det finske systemet kommer dårligere ut her er hvordan skattesystemet håndterer underskudd i næringsvirksomhet. Det svenske systemet har en ordning hvor det kan fremføres underskudd i næring ubegrenset frem i tid. Dette kan ikke gjøres i Finland eller Norge, og derfor får en såpass lav skattekostnad i Sverige sammenliknet med de to andre systemene. Det er ikke gått gjennom underskudds-behandling så mye i litteraturdelen, men det er beskrevet kort i kapittel 4.4.1. I den andre casen hvor det finske skattesystemet kommer dårlig ut er ved ETBL_BAL, og her ser vi effektene av at man ikke kan benytte seg av skogsavdraget. Når man i tillegg har det svenske rentefordelingsavdraget og det norske skjermingsfradraget som gir skattesatser på under 30 % gjør at det finske skattesystemet gir en noe høyere skattekostnad enn de to andre, slik at skattekostnadene i det svenske systemet overvurderes i denne case studien.

Allikevel er resultatene interessante, fordi man ser tydelig konsekvensene når skogeieren får skoginntekten «oppå» annen lønnsinntekt. En skogeier som har inntekter utenom skogbruket, på rundt 500 000 kroner, vil få en marginalsatt på tømmerinntektene som utgjør over 50 %. Det finske skattesystemet gjør at inntektene skogeieren har utenom skogbruket ikke har betydning for skatteleggingen av tømmerinntektene. Det betyr at skogeieren kan gjøre avgjørelser i skogen knyttet til skogfaglig kunnskap og ikke grunnet skatteplanlegging. Det kan diskuteres om det svenske skattesystemet gir skoginntekten ned mot kapitalbeskatningsnivået på 30 %. Jeg har ikke belegg i casene for å si om beskatningen av skogbruksinntekten i Sverige kommer ned på dette nivået.

Betydningen av skogsavdraget ses resultatene i alle casene hvor skogeieren er i oppstartsfasen (case én til fire). Hvis man ser på START_BAL mot ETABL_BAL, sitter skogeieren igjen med cirka 200 000 kroner mer ved bruk av skogsavdraget. Dette har enda større betydning om salgssummen på skogseiendommen hadde vært større. I disse casene er kjøpesummen nokså liten, på 1 500 000 kroner, slik at betydningen av skogsavdrag er litt nedjustert i denne oppgaven i forhold til realitetene. Vi ser likevel effektene av skogsavdraget med en så liten kjøpesum. Det er uansett et svært godt incentiv for skogeiere i etableringsfasen, som vil være mer interessert i å betale ned gjeld enn å betale skatt til staten.

Det norske skattesystemet legger godt til rette for investeringer i skogbruket med skogfondsordningen, denne er gunstigere jo høyere marginalsatt skogeieren har. Denne ordningen vil være viktig å beholde for skogbruket i fremtiden. Man kan si at det er samfunnsnyttig at skogeieren investerer i planting og skogsbilveier, investeringer for skogeieren er bedriftsøkonomisk lønnsomt på grunn av skogfond. Tilsvarende skogfond-subsidieringen samfunnets ekstra nytte av økt planting og mer veier? Fra resultatene ser vi også at skattekostnadene med det norske systemet synker mye mer enn det finske og svenske systemet når man har med investeringer i casene. Dette er på grunn av skogfondsordningen med 85 % skattefordel, jeg kan ta ETABL_SPORA_VEI som et eksempel (fig to). Her ligger det norske skattesystemet med lavest skattekostnader totalt, og når man ikke har veiinvesteringen i ETABL_SPORA (fig to) ligger det norske skattesystemet på samme nivå som den svenske.

Skogfondet er med på å gjøre resultatene noe uklare, fordi jeg har regnet dem som en driftsutgift i skatteutregningen. Dette medfører et lavere skattenivå for det norske skattesystemet, noe som er riktig, men skogeieren vil være interessert i hva han eller hun sitter igjen med etter skatt.

Skogfondsmidlene kan ikke brukes utenom skogbruket, derfor regner jeg ikke disse med i tabell 14, som viser hvor mye skogeieren sitter igjen med etter alle kostnader og skatt er trukket ifra. Det kan

diskuteres om man vil ta med skogfondmidlene, fordi det er penger som skogeieren disponerer, men skogeieren disponerer ikke disse midlene fritt. Skattemessig skal man behandle avsetning av skogfondmidler som driftsutgifter (*Lignings-ABC* 2014), derfor har jeg valgt å regne med disse som kostnader. Dette kan gjøre noen forvirrende utslag i resultatdelen, som man for eksempel ser i case START_BAL(fig én) at skattekostnadene er ganske like mens tabell 14 viser at skogeieren sitter igjen med mindre med det norske systemet. Dette skyldes avsetningene til skogfondet, tar man med skogfondsmidlene som skogeiers inntekt vil forskjellene være små i slike tilfeller.

Med det norske skattesystemet i dag er det mest gunstig å la være å avvirke de første eierårene, og det mest gunstige er underskudd i første eierår. Dette er motsatt i Finland og Sverige, der skogsavdragsordningen stimulerer til å avvirke hardt i oppstartsfasen. Denne skogsavdragsordningen vil være mest gunstig for de fleste skogeiere, da de fleste vil trenge kapital i oppstartsfasen og ikke flere investeringer. For denne innfallsvinkelen mener jeg at det norske skattesystemet ikke er optimalt for skogeiere i etableringsfasen.

I en litteraturstudie er det viktig å se på sine kilder med et kritisk blikk. Det vil si at kilder fra skogbrukerforeninger, som har interesser i å ha så lav skatt som mulig, må leses kritisk. Derfor har jeg lest igjennom slike tekster, men ikke brukt dem som kilder i skatteutregningene eller i litteraturdelen av oppgaven. Her har jeg kun brukt informasjon fra offentlige organer, slik som respektive lands skatteetat eller brukt skattelovene med tilhørende forskrifter. Deler av funnene i litteraturstudiet er grunnlaget for utregningene i casestudiet. På grunn at det blir mange forutsetninger, og relativt kompliserte utregninger, er ikke hele skattesystemet tatt med. Man kunne brukt andre metoder i denne oppgaven, for eksempel dybdeintervjuer med skogeiere eller sende ut spørreskjemaer om skattesystemene. Dette gir dog en annen innfallsvinkel, og man går mer inn på skogeiers kunnskap om skattesystemet. Metodene jeg har benyttet meg av gir en mer nøytral beskrivelse av skattesystemene.

Skatteplanlegging er viktig, og det ser man også i litteraturdelen av oppgaven der ugunstig hogst og oppstart av gjennomsnittsligningen fører til dobbeltbeskatning av skogeieren. Regelverket åpner også for skattelettelser, og generelt sett er gjennomsnittsligningen positivt for skogeieren som får skattekredit av myndighetene. Det er derfor svært viktig med kontinuitet vedrørende regelverk eller gode overgangsordninger, særlig med tanke på eventuell opphevelse av gjennomsnittsligningen.

Det er viktig å presisere at i den svenske skattemodellen finnes det svært mange avdrag som ikke er benyttet i min modell. Disse avdragene er med på å senke marginals-katten/gjøre forskjellene mellom aksjeselskap og enkeltpersonforetak mindre. De svenske og finske marginals-kattesatsene på personinntekt er høyere enn de norske, de er på toppen om man sammenlikner de med resten av verden(OECD 2014). Likevel gjør gunstige ordninger for å redusere skogbruksinntekt som personinntekt at den samlede skattekostnaden for skogeieren ikke blir høy. Så er det slik at jeg ikke har tatt med egenavgifter og sosiale utgifter i skatteutregningen i det svenske skattesystemet, da denne blir betraktet som en kostnad i næringsvirksomheten som man får fradrag for før man beregner kommunalskatt med mer. Man kan argumentere at denne bør være med, da dette er kostnader som den enkelte næringsdrivende er pliktig til å betale. Jeg har belyst regelverket grundig i litteraturdelen av oppgaven, og mener at casedelen her ikke kan gå for dypt inn i regelverket. Casedelen gir her en pekepinn på hvordan skattesystemene fungerer, den er ikke en fasit på hvordan skogeieren blir beskattet i den virkelige verden.

I Norge er kjøp og salg av eiendommer noe ulikt vår naboland, og prisene kan ikke sammenliknes i stor grad. Det er i hovedsak grunnet i at man i Norge må søke konsesjon for å kjøpe en skogbrukseiendom, det er ergo ikke et fritt omsettelig marked som i Sverige og Finland. Det er også elementer i skattesystemet som gjør at prisene på skog er større i Sverige og Finland. Dette kunne vært interessant å analysere. Jeg har sett litt på det skattemessige regelverket knyttet til kjøp og salg av skogseiendommer i litteraturdelen, men fant ikke plass til å analysere dette i casedelen av oppgaven. Men det kan være interessant å gjøre i fremtiden. Jeg skulle også hatt flere og mer varierte caser, med forskjellige skogseiendommer for å se hvilke utslag ulike avdragsordninger har.

Når det gjelder videre studier så kunne det være interessant å ha en mer omfattende casestudie, som tok for seg alle aspektene av skattesystemet og alle avdragsordninger, og se på konsekvensene av hver og en av disse. Man kunne også kartlagt skogeiers kjennskap til regelverket, med dybdeintervjuer og spørreskjemaer. Hvor mye har skatten å si for om skogeier vil hugge eller ikke? I denne studien er ikke holdninger og motivasjonen til skogeieren med. Her finner man noen finske studier som ser på dette og andre faktorer som spiller inn på beslutning om avvirkning. I Barua et al. (2010) fant man ut at en kombinasjon av proporsjonal inntektsskatt og eiendomsskatt slo positivt ut.

8. Konklusjon

Det kan være mange andre forhold som spiller inn på beskatning av en skogeiendom og skogeieren, enn det jeg har tatt med i denne oppgaven. Dette har jeg beskrevet relativt grundig i diskusjonsdelen av oppgaven. Det er noen momenter jeg vil fremheve basert på denne oppgaven.

Skattesystemene er noe ulike, der det finske systemet skiller seg mest ut med kapitalbeskatning på all skogbruksinntekt med en skattesats på 30 % for inntekter under 40 000 euro og for 32 % med inntekter over 40 000 euro. Det norske skattesystemet er bygd opp slik at mesteparten av inntektene fra skogbruket blir skattet sammen med andre inntekter utenom skogbruket. Det svenske systemet er bygd opp på samme måte som det norske, men har langt flere avdragsordninger på skogbruksinntekt. Alle landene har ordninger for periodisering av skogbruksinntekt over flere år. Resultatene fra case-studiene viser at det finske skattesystemet kommer best ut i de fleste tilfellene når man ser på hva skogeier sitter igjen med etter skatt, fordi skogbruksinntekter beskattes som kapital. Det svenske skogsavdraget er en gunstig og avvirkningsfremmende ordning for skogeiere i oppstartsfasen. Her skiller det norske systemet seg ut, da det ikke er skattemessig gunstig å avvirke de første eierårene. For veiinvesteringer og andre investeringer er det norske skogfondet et stimulerende virkemiddel for skogeieren, og skattekostnaden kommer på nivået med det finske. Totalt sett kommer det finske skattesystemet best ut for skogeier, spesielt om han/hun har større inntekt utenom skogbruket. Deretter kommer det norske og tilslutt har vi det svenske skattesystemet som gir størst skattekostnad i flesteparten av casene. Resultatene tyder på at en flat kapitalbeskatning på skogbruksinntekt vil være en god løsning for skogeier, spesielt for de eierne som har inntekt utenom skogbruket.

9. Litteratur

- Ahlbäck, C. H. (2014). *Skattemässiga aspekter på generationsskiften av skogfastigheter*: Sveriges lantbruksuniversitet, Fakulteten för skogvetenskap. 61 s.
- Amacher, G. S. (1997). The design of forest taxation: A synthesis with new directions. *Silva Fennica*, 30 (1): 101-119.
- Barua, S. K., Kuuluvainen, J., Laturi, J. & Uusivuori, J. (2010). Effects of forest taxation and amenity preferences on nonindustrial private forest owners. *European journal of forest research*, 129 (2): 163-172.
- Barua, S. K., Kuuluvainen, J. & Uusivuori, J. (2011). Taxation, life-time uncertainty and non-industrial private forest-owner's decision-making. *Journal of Forest Economics*, 17 (3): 267-284.
- Bergsaker et al. (2012). Skogbeskatning som virkemiddel for næringsutvikling. *NORSKOG-rapport*, 1. 79 s.
- Beräkning av beskattningsbar inkomst i personbeskattningen. (2015). Vero skatteforvaltningen. Tilgjengelig fra: http://www.vero.fi/sv-FI/Detaljerade_skatteanvisningar/Inkomstbeskattning_av_personkunder/Avdrag_fran_kapitalinkomster_och_underskottsgottgorelse/Berakning_av_beskattningsbar_inkomst_i_p%2836712%29#6.2%20Underskott%20som%20h%C3%A4nf%C3%B6r%20sig%20till%20kapitalinkomstslaget (lest 15.04).
- Bolkesjø, T. F. (1999). *Evaluering av skattereformen av 1992: effekten på tømmertilbudet fra norske skogeiere : hovedfagsoppgave ved Institutt for skogfag, Norges landbrukshøgskole*. Ås: [T.F. Bolkesjø]. 50 bl. : fig. s.
- Bolkesjø, T. F. & Baardsen, S. (2002). Roundwood supply in Norway: micro-level analysis of self-employed forest owners. *Forest Policy and Economics*, 4 (1): 55-64.
- Detaljanvisning för blankett 2C. (2014). Tilgjengelig fra: http://www.vero.fi/sv-FI/Detaljerade_skatteanvisningar/Blanketter/Blanketter_for_foretag_och_samfund/Skatteklaration/Detaljanvisning_for_blankett_2C_ar_2014%2834948%29.
- Eriksson, A. (2007). *Praktisk beskattningsrätt. Lärobok i inkomst- och förmögenhetsbeskattning*. 581 s.
- Fallan, L. (2013). *Innføring i skatterett 2013/2014*: Gyldendal Norsk Forlag AS 500 s.
- Finnish Forest Research Institute. (2013). Forest in Finland in brief: The Finnish Forest Research Institute.
- Forskrift om skogfond o.a. (2006). I 2006 hefte 10: Landbruks- og matdepartementet.
- Furusköld, M. & Grunér, P. (2013). *Skatternas inverkan på skogens värde- En fallstudie av räntefördelning och rationaliseringsförvärv*. Självständig arbete: Sveriges lantbruksuniversitet, Agronomprogrammet-ekonomi. 34 s.
- Hyde, W. (2012). *The global economics of forestry*: RFF Press. 476 s.
- Inkomster och avdrag. (2015). Skatteverket. Tilgjengelig fra: http://www.skatteverket.se/foretagorganisationer/sjolvservice/svarpavanligafragor/inkomst_eraavdrag/foretagunderskottfaq/jagraknarmedattaretsresultatavminnaringsverksamhetblirett_underskotttharjagnagramojligheterattkvittaunderskottetmotminatjansteochkapitalinkomster_ellerframtidaoverskottiminnaringsverksamhet.5.18e1b10334ebe8bc8000118931.html?q=underskott (lest 15.04).
- Inkomstskattelag. (1992). Tilgjengelig fra: <https://www.finlex.fi/sv/laki/ajantasa/1992/19921535#L2P43> (lest 20.10).
- Inkomstskattelag. (1999). *Inkomstskattelag*. Tilgjengelig fra: http://rkrattsbaser.gov.se/cgi-bin/thw?%24{HTML}=sfst_lst&%24{OOHTML}=sfst_dok&%24{SNHTML}=sfst_err&%24{BASE}=SFST&%24{TRIPSHOW}=format%3DTHW&BET=1999%3A1229%24 (lest 25.01).

- Johannessen, A., Kristoffersen, L. & Tufte, P. A. (2004). *Forskningsmetode for økonomiskadministrative fag*. Abstrakt forlag.
- Kjellin, P. (2001). *Skogspolitiken idag: en beskrivning av den politik och övriga faktorer som påverkar skogen och skogsbruket*, b. 8B/2001. Jönköping: Skogsstyrelsens förlag. 90 s. + bil. : fig. s.
- Kolk, M. (2011). *Arbeidstilbudseffekter av flat inntektsbeskatning*
- En studie av teori og empirisk forskning om påstanden at flat skatt gir økt arbeidstilbud:*
UNIVERSITETET I OSLO, Økonomisk institutt. 29 s.
- Kommunala skattesatser*. (2014). Tilgjengelig fra:
<http://www.skatteverket.se/privat/skatte/arbeteinkomst/vadblirskattenskattetabellerm/skattetabeller/kommunalaskattesatsermmunder2014/omskattesatser.4.8dcbbe4142d38302d7106d.html> (lest 20.01).
- Kommunala skattesatser m.m.* (2014). Tilgjengelig fra:
<http://www.skatteverket.se/privat/skatte/arbeteinkomst/vadblirskattenskattetabellerm/skattetabeller/kommunalaskattesatsermmunder2014.4.8dcbbe4142d38302d7105e.html> (lest 15.01).
- Kommunalskatterna 2015*. (2014). Statistiska centralbyrån. Tilgjengelig fra:
<http://www.scb.se/sv/Hitta-statistik/Statistik-efter-amne/Offentlig-ekonomi/Finanser-for-den-kommunala-sektorn/Kommunalskatterna/11849/11856/Behallare-for-Press/380062/> (lest 05.03).
- Koskela, E. & Ollikainen, M. (2002). Optimal forest taxation under private and social amenity valuation. *ETLA Discussion papers, The resaerch institute of the finnish economy* (NO. 815).
- Landsskogtakseringen, 2009-2013*. (2014). Tilgjengelig fra: <http://ssb.no/jord-skog-jakt-og-fiskeri/statistikker/lst/aar/2014-08-27#content>.
- Lignings-ABC*. (2014). Tilgjengelig fra:
<http://www.skatteetaten.no/no/Radgiver/Rettskilder/Handboker/Lignings-ABC/>.
- Lov om arv m.m. [arvelova]*. (1972). Justis- og beredskapsdepartementet.
- Lov om skatt av formue og inntekt (skatteloven)*. (1999). Finansdepartementet.
- Lov om skogbruk (skogbrukslova)*. (2005). I 2005 hefte 7: Landbruks- og matdepartementet.
- Mutanen, A. & Toppinen, A. (2005). Finnish sawlog market under forest taxation reform. *Silva Fennica*, 39 (1): 117-130.
- NOU 2014:13 Kapitalbeskatning i en internasjonal økonomi*. (2014). Finansdepartementet (Scheel-utvalget).
- OECD. (2014). *Taxing Wages 2014*: OECD Publishing.
- Skatteetatens satser for alminnelig inntekt*. (2014). Tilgjengelig fra:
<http://www.skatteetaten.no/no/Tabeller-og-satser/Alminnelig-inntekt/?ssy=2014> (lest 14.01.2015).
- Skatteetatens tabeller og satser*. (2014). Tilgjengelig fra: <http://www.skatteetaten.no/no/Tabeller-og-satser/>.
- Skatteregler för enskilda näringsidkare*. (2013). Tilgjengelig fra:
<http://www.skatteverket.se/foretagorganisationer/sjalservice/blanketterbroschyrr/broschyrr/info/295.4.39f16f103821c58f680007357.html> (lest 15.01).
- Skatteverkets beløp og satser*. (2014). Tilgjengelig fra:
<http://www.skatteverket.se/privat/skatte/beloppprocent/2014.4.46ae6b26141980f1e2d4366.html#h-Innehallsforteckning>.
- Skogavvirkning for salg, 2014, foreløpige tall*. (2015). Tilgjengelig fra: <https://www.ssb.no/jord-skog-jakt-og-fiskeri/statistikker/skogav>.
- Skogeiernes inntekt*. (2013). Tilgjengelig fra: <http://www.ssb.no/jord-skog-jakt-og-fiskeri/statistikker/skuginnt/aar/2015-02-18> (lest 18.02).
- Skogsstyrelsen. (2014). *Skogsstatistisk årsbok*: Skogsstyrelsen. 370 s.
- Solberg, B. & Svendsrud, A. (2006). *Forelesninger i skogøkonomi*: Institutt for naturforvaltning. UMB.

- Strategigruppen skog22. (2015). SKOG22 NASJONAL STRATEGI FOR SKOG- OG TRENÆRINGEN. Skog22. 48 s.
- Strukturen i Skogbruket. (2014). Tilgjengelig fra: <https://www.ssb.no/jord-skog-jakt-og-fiskeri/statistikker/stskog/aar>.
- Vero skatt. (2014a). *Deklarationsanvisningar för skatteåret 2014 SKOGSBRUKSIDKARE*. Tilgjengelig fra: http://skatt.fi/sv-Fi/Foretags_och_samfundskunder/Jordbruksidkare_och_skogsagare/Virkesforsaljning (lest 10.01).
- Vero skatt. (2014b). *Statens inkomstkatteskala för år 2014*. Tilgjengelig fra: http://skatt.fi/sv-Fi/Detaljerade_skatteanvisningar/Inkomstbeskattning_av_personkunder/Forvarvsinkomster/Statens_inkomstkatteskala_for_ar_2014%2830523%29 (lest 15.03).



Norges miljø- og
biovitenskapelige
universitet

Postboks 5003
NO-1432 Ås
67 23 00 00
www.nmbu.no