

Skogbeskatning

Skatte- og avgiftsregler

Økonomiske betraktninger

Manuset vil bli oppdatert etter hvert som det kommer nye avklaringer.

Elling Bjerke

29 mars 2017

Kopiering forbudt uten særskilt tillatelse fra Bondelagets Servicekontor as

1 INNLEDNING	5
2 GENERELT OM SKOGBESKATNING	5
2.1 DIREKTELIGNING	5
2.2 INNTEKTSUTJEVNING - TØMMERKONTO.....	5
2.3 STEDBUNDEN BESKATNING	8
2.4 DELING AV INNTEKT MELLOM EKTEFELLER.....	9
2.5 UNDERSKUDDSFRAFØRING.....	9
2.6 EN SAMLET JORD- OG SKOGBRUKSVIRKSOMHET	9
3 SKATTELOVEN § 8-2 «SKOGBESKATNING»	11
4 SKOG - SÆRSKILT LIGNET SKOG – HUSBEHOVSKOG – SKOG UTENFOR VIRKSOMHET	12
4.1 SKOG SOM UTGJØR VIRKSOMHET ALENE ELLER SAMMEN MED AKTIVT DREVET JORDBRUK	12
4.2 <i>Husbehovsskog – lignede ikke etter reglene om skogbruk</i>	14
4.3. MINDRE SKOGER SOM IKKE ER KNYTTET TIL AKTIVT DREVET JORDBRUK	14
4.3.1 <i>Ligning av mindre skoger som ikke er virksomhet</i>	15
4.3.2 <i>Overgangsordning for mindre skoger som faller ut av gjennomsnittsligningen</i>	16
4.3.2.1 <i>Inntektsføring og fradragføring av gjennomsnittsoverheng og gjennomsnittsoverheng</i>	16
4.3.2.2 <i>Hvordan beregne gjennomsnittsoverheng og gjennomsnittsoverheng</i>	16
4.4 «SKOG SOM VIRKSOMHET – RETNINGSLINJER» - SKATTEDIREKTORATETS PRINSIPPUTTAELSE 1. MARS 2016.....	18
4.4.2 <i>BFU 5/2016 Aktivitet i en mindre sameieskog med festeinntekter samt noe salg av sand.</i>	23
5 UTGIFTER I SKOGBRUKET.....	24
5.1 DRIFTSPLAN/TAKSTER.....	24
5.2 JORDSKIFTE/GRENSEANG	24
5.3 KJØREINTEKTER.....	24
5.4 KOIER	24
5.5 SIKRINGSRADIO/MOBILTELEFON	24
5.6 REISEUTGIFTER.....	25
5.6.1 <i>Yrkesreise med privatbil</i>	25
5.6.2 <i>Arbeidsreiser - hjem - arbeidssted</i>	25
5.7 SKOGFOND.....	25
5.8 SKOGKULTUR.....	25
5.9 SKOGREISING.....	25
5.10 SNØSCOOTER/ATV.....	25
5.10.1 <i>Snøscooter/ATV - merverdiavgift</i>	26
5.11 VEIER.....	26
5.12 VERNEUTSTYR/ARBEIDSTØY	26
6 INNTEKTER I SKOGBRUKET	27
6.1 EKSTRAORDINÆR HOGST VED NATURKATASTROFE	27
6.2 FESTEINTEKTER	28
6.3 UTLEIEHYTTER.....	28

6.4 JAKT OG FISKE	29
6.4.1 Ulik organisering av jakt- og fiskeutleie:	30
6.5 JORDSKIFTE	31
6.6 JULETRE- OG PYNTEGRØNTPRODUKSJON.....	31
6.7 ERSTATNINGER MV.	32
6.7.1 SKOGVERN/NATURRESERVAT	32
6.7.1.1 Vederlagsordningen ved skogvern/naturreservat.....	32
6.8 ROTSALG	33
6.9 SKOGFOND.....	33
6.10 UTTAK AV TØMMER TIL EGET BRUK.....	33
6.11 UTTAK AV BRENSSEL FRA EGEN SKOG.....	34
6.12 REALISASJON AV GRUNN, HERUNDER TOMT	34
7 SKOGFOND	34
7.1 FORSKRIFT OM SKOGFOND	35
7.2 SKATTEFORDEL VED BRUK AV SKOGFOND	38
7.3 HVILKE UTBETALINGER AV SKOGFOND GIR SKATTEFORDEL	39
8 ÅPNINGSBALANSE/FØRSTEGANGSBALANSE.....	42
9 SLUTTBALANSE	42
9.1 VARELAGER	42
9.2 TAKST, DRIFTSPLANER, KART MV.	43
9.3 DRIFTSMIDLER SOM NYTTES I ULIKE NÆRINGER	43
10 GJENNOMSNITTLIGNING	43
UTGÅR FRA OG MED 2017 – OM REGELVERK FOR 2016, SE KURSMANUS HØSTEN 2016. DE STÅR FORTSATT VIST TIL	
GJENNOMSNITTLIGNING FLERE SITATER SIDEN OPPSLAGSVERKET IKKE ER AJOUR VEDR. TØMMERKONTO FØR TIL SOMMEREN.	43
11 FORMUESVERDIEN AV SKOG	43
11.1 FORSKRIFT OM TAKSERING AV SKOG	44
11.2 FORMUE AV JAKT, FISKE, GRUSTAK MV.	46
12 MERVERDIAVGIFT.....	47
12.1 MERVERDIAVGIFT OG KAPITALSKOGER	47
12.2 OMSETNING OVER OG UNDER KR 50 000	48
12.3 UTTAK.....	49
12.4 SKOGSHUSVÆRE.....	49
13 FØRING AV SKOGFOND, OFFENTLIGE TILSKUDD MV.....	50
13.1 SKOGFONDSKONTO.....	50
13.2 FØRING AV SKOGFOND	50
14 JORDBRUKSFRADRAK - VEDPRODUKSJON.....	52
15. DIVERSE.....	53
15.1 FORPAKTNING AV SKOG	53
15.2 TØMMERKONTO – UFØREPENSJON	53

15.3 TILSKUDD FRA INNOVASJON NORGE TIL BIOENERGIANLEGG	53
15.4 SKOGSVEIFORENINGER /SKOGSBILVEILAG	54
15.4.1 Frivillig registrering av skogsveiforeninger	56
15.5 BIOMASSE – VEDUTSTYR - FYRINGSANLEGG MV.	59
15.5.1 Biomasse – fyringsanlegg – vedutstyr - merverdiavgift	59
15.5.2 Biomasse – vedutstyr – fyringsanlegg – skatt	60
15.6 SKOG - ENDRET VIRKSOMHETSKLASSIFISERING FRA VIRKSOMHET TIL KAPITALBESKATNING - SAMLESALDO (F. EKS. SALDO D) / NEGATIV SALDO	61
15.7 SKATTEDIREKTORATETS UTTALELSE «SKATTEGGING AV INNTEKTER FRA SKOG – OFTE STILTE SPØRSMÅL»	61
15.8 ANDRE AKTUELLE SPØRSMÅL RUNDT KAPITALSKOG	66
15.8.1 Kapitalskog når jorda drives i ANS?.....	66
15.8.2. Kapitalskog ved overføring av bruksrett til en del av skogen?.....	66
15.8.3. Kapitalskog og delt overdragelse	66
15.8.4. Kapitalskog når skattyter velger å definere sitt bortforpaktede gårdsbruk som næringsvirksomhet innen landbruk	67

1 INNLEDNING

Godt kjennskap til regelverket og god planlegging er svært viktig for skogbrukerens økonomi. Manuset gir oversikt over skogbeskatning og økonomiske konsekvenser i den forbindelse. Her behandles ikke beskatning av landbruk generelt, men bare det som er spesielt for skogbruket.

Manus er en oppdatering av manus fra 2016 hvor bl.a. regelverket rundt «tømmerkonto» er fyldigere beskrevet og alt vedr. gjennomsnittsligning er fjernet. Trenger en opplysninger her må en gå tilbake til manus fra 2016.

Nettolignet skogsameie er beskrevet i manuset «Ansvarlige selskap, ANS» i skattekurspermen for 2015. Realisasjoner, erstatninger, skogvern mv. står omtalt i manuset «Oversikt over skatt, avgift og regnskap i tilknytning til ufrivillig realisasjon, skader og erstatninger» i skattekurspermen for 2011 og vil etter planen bli oppdatert i 2017.

2 GENERELT OM SKOGBESKATNING

2.1 Direkteligning

Skogen er direktelignet, dvs. at inntekten er direkte knyttet til avvirkningen. Endringer i trekapitalen har ingen virkning på inntektsansettelsen. Om en skogeier snauhogger sin nyervervede skog, får han ikke fradrag for noen del av inngangsverdien - selv om skogen i realiteten er betydelig mindre verdt etter snauhogsten. Om en skogeier unnlater å hogge en del år slik at trekapitalen øker, skal denne tilveksten ikke regnes med som inntekt før avvirkning finner sted.

Det er unntak ved kjøp av skog til uthogst eller anvendelse til annet formål. I slike tilfeller kan den del av kostprisen som antas å falle på det tømmer som er hogd, komme til fradrag, jf. skatteloven § 8-2 tredje ledd: *«Når skog er kjøpt til uthogst, fastsettes kjøperens inntekt til det faktiske utbyttet i det enkelte inntektsår. Utbyttet fastsettes ved at de påløpne driftskostnadene og den delen av kjøpesummen som antas å falle på det tømmeret som er hogd i året, trekkes fra tømmerets salgssum eller antatte salgsverdi.»*

2.2 Inntektsutjevning - tømmerkonto

For å unngå for sterk variasjon i inntekten pga. ujevn hogst fra år til år, har det for skog over en viss størrelse vært regler for gjennomsnittsligning. Dette regelverket har fra og med 2017 blitt erstattet av «tømmerkonto».

Slik det ser ut er tømmerkonto en fleksibel og grei form for inntektsutjevning. Mulig skattekreditt ved bruk av tømmerkonto blir lengre ved tømmerkonto enn med gjennomsnittsligning. Mulighetene en hadde ved gjennomsnittsligning til å få positive utslag ved skatteplanlegging, eller uheldige utslag uten skatteplanlegging er borte.

Det nye regelverket finner vi i skatteloven § 14-81:

«§ 14-81. Utjevning av skogbruksinntekt i enkeltpersonforetak

(1) Årets overskudd fra skogbruksvirksomhet, herunder uttak av tømmer til eget bruk, som ikke er inntektsført direkte i inntektsåret, skal føres på tømmerkonto. Årets underskudd fra skogbruk skal føres på tømmerkonto. Er saldoen positiv, skal minst 20 prosent av saldoen inntektsføres. Er saldoen negativ, skal inntil 20 prosent fradragføres. Negativ saldo på tømmerkonto kan alltid føres mot årets overskudd fra skogbruksvirksomhet. Bestemmelsene om gevinst- og tapskonto, jf. § 14-45, gjelder tilsvarende så langt de passer for tømmerkonto.

(2) Inntekter fra jakt, fiske, torvuttak og lignende, leieinntekter fra slike aktiviteter og ikke skattepliktig del av uttak fra skogfondskonto, skal ikke omfattes av tømmerkonto.

(3) Føring på tømmerkonto foretas før fradrag for gjeldsrenter.

(4) Departementet kan gi forskrift til utfylling og gjennomføring av denne paragraf.»

Så langt foreligger det ingen forskrifter

Tømmerkontoen følger regelverket for gevinst- og tapskonto så langt det passer. Minimum inntektsføring fra en positiv tømmerkonto er 20%. Det er ingen begrensning på hvor mye som kan inntektsføres, det blir som en ønsker et sted mellom 20% til 100%. Når det gjelder fradragføring fra en negativ tømmerkonto er det begrenset til 20% av saldoen. Ved underskudd **må** en nytte tømmerkontoen. For overskudd **kan** en velge mellom å nytte tømmerkontoen eller å ta årets overskudd direkte til inntekt. Det siste vil i praksis ikke være så aktuelt. For rutinen og fleksibilitetens del vil det normalt være greiest å konsekvent nytte tømmerkontoen. Ønskes det en høyere inntekt et år kan en heller inntektsføre et sted mellom 20 % og 100% av saldoen.

Hvilke inntekter og utgifter skal med på tømmerkontoen?

Når det gjelder hva som kan føres på tømmerkontoen er dette alle inntekter og utgifter knyttet til skogbruksvirksomheten. Dette defineres som inntekter og kostnader med avvirking, inntekter og kostnader til skogkultur og andre kostnader som **kan** finansieres med skogfond med tilhørende inntektsføring av skattepliktig del av skogfond og eventuelle tilskudd.

Skattedirektoratet skriver følgende om «Grunnlaget tømmerkonto» i e-post datert 10. februar 2017:

Det er årets overskudd fra skogbruksvirksomhet, herunder uttak av tømmer til eget bruk, som ikke er inntektsført direkte i inntektsåret som skal føres på tømmerkonto, jf. sktl. § 14-81 (1). Den nye inntektsutjevningsordningen med tømmerkonto er omtalt i Prop. 1 LS (2016-2017), punkt 7.4, side 99 flg. og Innst. 4 L (2016-2017), punkt 7.4, side 14.

Som følge av innspill i høringsrunden skal også skattepliktig del av skogfondsmidler (inklusive offentlige tilskudd) og kostnader dekket med (presisert muntlig: eller kan dekket med) med skogfondsmidler omfattes av tømmerkontoordningen. Kostnader som er pådratt for å opptjene slike skogbruksinntekter, skal trekkes fra. Føring til tømmerkonto skal foretas før fradrag for gjeldsrenter, jf. sktl. § 14-81 (3). Gjeldsrenter fradras særskilt. Kostnader til driftsmidler som brukes i aktiviteter som faller både innenfor og utenfor tømmerkontoordningen, herunder avskrivning, må fordeles mellom disse aktivitetene i forhold til utnyttelsen av driftsmidlene. Dette skiller seg ikke fra føring av kostnader under gjennomsnittsfastsettingen.

Tømmerkonto er en ny inntektsutjevningsordning som erstatter ordningen med gjennomsnittsfastsetting. Ordningen med tømmerkonto er innført for å jevne ut tømmerinntekter som kan svinge sterkt fra år til år, og etter mønster av reglene om gevinst- og tapskonto. Begrunnelsen for ordningen tilsier at gevinst- og tapskonto, negativ saldo og tom positiv saldo ikke omfattes av ordningen med tømmerkonto. Slike saldoer inntekts-/fradragføres etter skattelovens alminnelige regler. Det samme gjelder direkte inntektsføring av realisasjonsvederlag.»

Følgende inntekter og kostnader kan ikke tas inn på tømmerkontoen:

Inntekter fra jakt, fiske, torvuttak og lignende, leieinntekter fra slike aktiviteter. Det står i loven at heller ikke-skattepliktig del ved uttak fra skogfondskonto skal inn på tømmerkonto. Slik inntekt er uansett skattefri.

Det er resultatet før fradrag for gjeldsrenter som er grunnlag for overføring til tømmerkonto,

Eierskifte

Ved eierskifte ved arv eller gavesalg vil det være kontinuitet på tømmerkontoen.

Overgangsregel fra gjennomsnittsligning til tømmerkonto

Regler for overgang fra gjennomsnittsligning til tømmerkonto framgår av Prop. 1 LS (2016 – 2017) Skatter, avgifter og toll 2017, side 280, punkt VII. Vedtaket står i skatteforvaltningsloven. Det vil etter hvert komme i forskrift (FSFIN). Vedtaket er gjengitt, men med litt praktisk omskrivning i Skatte-ABC 2016/2017 s. 1088 punkt 16.1.2:

«– Hvis summen av skogbruksinntekter i de inntil fire siste år (2016 og tidligere år), slik de er kommet til beskatning i gjennomsnittsfastsettingen, er lavere enn summen av de faktiske skogbruksinntekter i samme periode, skal gjennomsnittsunderhenget inntektsføres i 2017. I stedet for inntektsføring i 2017, kan skattyter velge å føre gjennomsnittsunderhenget på tømmerkonto, jf. § 14-81.

– Hvis summen av skogbruksinntekter i de inntil fire siste år, slik de er kommet til beskatning i gjennomsnittsfastsettingen, overstiger summen av faktiske skogbruksinntekter i samme periode, skal gjennomsnittsoverhenget komme til fradrag i inntekten i 2017 og eventuelt etablere/øke et framførbart underskudd.»

Merk at gjennomsnittsoverhenget og gjennomsnittsunderhenget ikke beregnes etter reglene om avbruddsligning. Det er de fire siste årene som skal sees isolert og en skal glemme tidligere gjennomsnittstall.

Eks: Det er foretatt gjennomsnittsligning fra langt tilbake i tid.

Det er i 2013 og 2014 hugget for kr 100 000 netto, i 2015 er det hugget for kr 400 000 og i 2016 er det et underskudd på kr 80 000.

	Faktiske inntekter	Gjennomsnittslignede inntekter					Underheng /overheng
		Fra faktiske inntekter 2013	Fra faktiske inntekter 2014	Fra faktiske inntekter 2015	Fra faktiske inntekter 2016	Sum	
2013	100 000	20 000				20 000	
2014	100 000	20 000	20 000			40 000	
2015	400 000	20 000	20 000	80 000		120 000	
2016	-80 000	20 000	20 000	80 000	-16 000	104 000	
Sum	520 000	80 000	60 000	160 000	-16 000	284 000	236 000

Glem alle år før 2013 selv om de har inngått i grunnlaget for beregning av gjennomsnittslignet inntekt. I eksemplet blir det kr 200 000 i «underheng» som så kan overføres «tømmerkonto».

Flere regneeksempler se punkt 4.3.2.2.

Siden beregningsmåten for overheng og underheng er den samme som for mindre skoger som faller ut av virksomhet fra og med 2016, kan en også se på eksemplene under punkt 4.3.2.2. «Hvordan beregne gjennomsnittsoverheng og gjennomsnittsunderheng» Under dette punktet er det eksempler på beregning av gjennomsnittsoverheng og gjennomsnittsunderheng hvor gjennomsnittsligning er foretatt i fem år, tre år og to år.

2.3 Stedbunden beskatning

Ifølge skatteloven § 3-3 sjette ledd skal inntekt som vinnes ved hogst av tømmer i egen skog, beskattes i den kommunen hvor eiendommen ligger.

I Skatte-ABC 2016/2017 s. 1080 punkt 3 står det følgende: «Selv om en skogeiendom berører flere kommuner, kan skogeieren føre samlet regnskap for eiendommen.»

I de tilfeller skogen utgjør én driftsenhet, må inntekten fordeles skjønnsmessig mellom kommunene. Ved inntekt i flere kommuner må en alltid fylle ut RF-1034 «Fordeling av

stedbunden inntekt og formue mellom kommuner-».

2.4 Deling av inntekt mellom ektefeller

Om deling av inntekt mellom ektefeller skriver Skattedirektoratet i sin melding nr. 25/1983 følgende:

«Det antas at kombinert jord- og skogbruksvirksomhet som drives som en samlet enhet, må anses som en virksomhet i relasjon til reglene om felles bedrift. Da "den annen ektefelle" ofte bare deltar i en av næringene, vil en imidlertid måtte ta hensyn til dette ved fordeling av det samlede overskudd". (Også bekreftet i Skattedirektoratets brev av 15.02.89.)

2.5 Underskuddsframføring

Ordinære regler for framføring av underskudd gjelder fra og med 2017. De tidligere spesielle reglene i Sktl. § 14-6 fjerde ledd og § 14-7 tredje ledd som gjaldt for underskudd ved gjennomsnittsligning er fjernet.

2.6 En samlet jord- og skogbruksvirksomhet

Diverse domsavgjørelser stadfester at jord- og skogbruksvirksomheten normalt skal vurderes under ett i forhold til virksomhetsbegrepet. I korte trekk kan en si at det er unntak når aktiviteten i jordbruksdelen er svært beskjeden og driften ikke er egnet til å gi overskudd verken på kort eller lang sikt.

Nedenfor følger utdrag av en høyesterettsdom «Kiøningdommen» samt et utdrag av en lagmannsrettsdom «Holmdommen». Videre følger et utdrag av brev fra Skattedirektoratet, samt en kommentar til en sak som har vært oppe i Riksskattenemnda:

I **Kiøningdommen** (Utv. 1995 s. 1127) uttaler Høyesterett at jord- og skogbruksvirksomhet skal vurderes under ett for den som har jord- og skogbruk som sin levevei:

«Det er nok så at jord- og skogbruk i skatteloven regnskapsmessig sett behandles som to forskjellige næringer. Dette skyldes at inntekten av jordbruket fastsettes på grunnlag av inntekter og utgifter for det enkelte år, mens den skattbare inntekt av skogen beregnes ut fra gjennomsnittsinntekten de siste fem år, jf. sktl. §§ 46 (ny § 8-1) og 48 [ny § 8-2]. Men dette kan ikke være til hinder for at jord- og skogbruk i forhold til fradragsreglene anses for en og samme næring. Det blir da ikke i dette tilfelle behov for en egen vurdering etter sktl. § 45 [ny § 6-3 første ledd] av om det for jordbrukets vedkommende foreligger virksomhet eller næring som gir grunnlag for å trekke underskuddet fra i annen næring.»

Og videre;

«Ringnesdommen gjaldt et ganske annet saksforhold. Her var det spørsmål om å trekke underskudd ved "hobbyjordbruk" fra i annen inntekt enn jord- og skogbruksinntekt. For en eier som har driften av sin eiendom som levebrød, kan man ikke uten videre legge til grunn den samme norm ved vurderingen av om driften skal anses som "virksomhet",

som tilfellet var i Ringnesdommen. Det ble der uttalt at driften "objektivt sett" måtte være egnet til å gi overskudd. Bakgrunnen for denne formuleringen var at Ringnes drev jordbruket med sikte på andre verdier enn økonomiske. Og han levde av helt andre inntekter. I denne situasjon måtte han finne seg i at hans virksomhet ble kritisk vurdert når han ville trekke underskuddet fra i sin øvrige inntekt. Situasjonen er annerledes for den som driver jord- og skogbruk som levevei. Her må det økonomiske formål med virksomheten aksepteres slik at skattyteren i utgangspunktet må stå fritt når det gjelder vurderingen av hvilket driftsopplegg han anser seg tjent med. Han må kunne prøve å feile, og det blir ikke det samme rom for en vurdering fra likningsmyndighetene av om hans disposisjoner objektivt sett vil være egnet til å gi overskudd. Resultatet vil ofte først bli klarlagt etter atskillige år. Viser det seg å gå dårlig, må det ventes at skattyteren i egen interesse vil trekke konsekvensen av dette. Det kan ikke være noe i veien for at skattyterens vurdering av lønnsomheten skjer i et ganske langsiktig perspektiv, som i tilfellet vil måtte være med juletreproduksjon. Jeg peker i denne sammenheng på at framføring av underskudd etter skatteloven § 53 [ny § 14-6] kan skje i et tidsperspektiv på 10 år. Lønnsomhetsvurderingen må være framtidsrettet, og det blir etter min mening lite rom for å trekke akkumulerte underskudd av tidligere drift inn i vurderingen.»

I korte trekk forteller lagmannsrettsdommen «**Holmdommen**» oss at prinsippet om at jord- og skogbruksvirksomhet skal ses under ett, også må anvendes for deltidsbruk hvor virksomheten er integrert:

«Lagmannsretten legger til grunn at ordinær jord- og skogbruksdrift skal ses under ett i forhold til virksomhetsbegrepet i skatteloven når virksomheten er integrert som her. Selv om Kønigsaken, Rt 1995 side 1422, som bygger på dette prinsippet, gjelder et tilfelle hvor gårdsdriften var hovedbeskjeftigelse, må prinsippet etter lagmannsrettens mening anvendes også ved deltidsbruk forutsatt at de øvrige kriterier er oppfylt.»

Fra **Skattedirektoratets brev til et fylkesskattekontor** (Utv. 1997 s. 1099) uttaler Skattedirektoratet følgende:

«Dersom det er tale om et kombinasjonsbruk der det drives en integrert jord- og skogbruksvirksomhet med sikte på å oppnå et ikke uvesentlig bidrag til skattyters inntekt, er Skattedirektoratet av den oppfatning at jordbruksvirksomheten, som en konsekvens av Kønigdommen ikke kan vurderes isolert i forhold til skattelovens næringsbegrep, med den mulige konsekvens at et overskudd fra skogbruket skattlegges uavhengig av et eventuelt underskudd i jordbruket. Slik direktoratet vurderer det vil en således normalt måtte vurdere jord- og skogbruksvirksomheten under ett i relasjon til skattelovens næringsbegrep. Unntak fra dette kan tenkes dersom en etter en konkret vurdering av den virksomhet som finner sted kommer til at jordbruksvirksomheten ikke drives med sikte på økonomisk overskudd. Det siktes her særlig til tilfeller der den aktuelle jordbrukseiendommen er ervervet ut fra andre motiver enn å drive jordbruksvirksomhet, f.eks. hobby eller hovedsakelig boligformål. Her vil en kunne stå overfor tilfeller der det ikke er grunnlag for å anse aktiviteten som en kombinert jord- og skogbruksvirksomhet. Slike tilfeller er vesentlig forskjellig fra de tilfeller der det dreier seg om en skattyter som har hatt jord- og skogbruk som et vesentlig inntektsgrunnlag, men som trapper ned jordbruksvirksomheten, f.eks. foran et generasjonsskifte.»

Riksskattenemnda behandlet på møte 19. juni 1998 spørsmålet om hvorvidt en eiendom bestående av 39 dekar bortleid jord og 4 300 dekar produktiv skog skulle ses under ett i forhold til virksomhetsbegrepet. Jorda var som nevnt bortleid og aktiviteten var følgelig svært beskjeden. Det fantes ikke driftsbygninger som var egnet for jordbruksdrift og driften var neppe egnet til å gi overskudd verken på kort eller lang sikt. Riksskattenemnda konkluderer med at aktivitet og drift knyttet til jordbruksdelen i dette tilfellet ikke var tilstrekkelig for at jordbruket skulle kunne anses som en integrert del av en samlet jord- og skogbruksvirksomhet. Følgelig kunne ikke underskudd i jordbruksvirksomheten komme til fradrag i skogbruksinntekten og våningshuset måtte følgelig prosentlignes (etter datidens regler).

3 SKATTELOVEN § 8-2 «SKOGBESKATNING»

§ 8-2. SKOGBESKATNING

«(1) Offentlige tilskudd til nyanlegg av varig art inntektsbeskattes ikke dersom tilskuddet brukes til nedskrivning av det nye anleggets kostpris, uten tilsvarende fradrag ved inntektsfastsettelsen.

(2) Tidligere avsatte skogfondsmidler som utbetales, er skattepliktig inntekt. Ved utbetalingen gjelder følgende særregler:

a) Frigitte skogfondsmidler som brukes til skogkultur, bygging og opprusting av skogsveier, sommervedlikehold av skogsbilvei, miljøtiltak, skogbruksplanlegging med miljøregistrering, forsikring mot stormskader og brann på skog, kompetansehevende tiltak, oppmerking av eiendomsgrenser og nødvendige håndtlangerutgifter i forbindelse med jordskifte av skog, samt investeringer i bioenergitiltak i tilknytning til bruket og som bidrar til varmeleveranser basert på eget råstoff eller lokale skogressurser, tas til inntekt med 15 prosent.

b) Skogfondsmidler som utbetales til investering i avskrivbart driftsmiddel, skal ikke gå til fradrag i driftsmidlets kostpris (avskrivningsgrunnlag). Departementet kan gi forskrift til utfylling og gjennomføring av dette ledd.

(3) Når skog er kjøpt til uthogst, fastsettes kjøperens inntekt til det faktiske utbyttet i det enkelte inntektsår. Utbyttet fastsettes ved at de påløpne driftskostnadene og den delen av kjøpesummen som antas å falle på det tømmeret som er hogd i året, trekkes fra tømmerets salgssum eller antatte salgsverdi.

(4) Det gis fradrag for kostnad til skogkultur og bygging av skogsveier.

(5) Skattyter som i en kommune enten ikke har skog eller bare har skog som ennå ikke er inntektsgivende, gis fradrag for kostnad til skogreising på egen eiendom med inntil ti prosent av nettoinntekten ved skattefastsettingen i samme kommune. Fradrag gis bare for skogreising i område som etter departementets bestemmelse skal anses som skogløst eller skogfattig.»

4 SKOG - SÆRSKILT LIGNET SKOG – HUSBEHOVSKOG – SKOG UTENFOR VIRKSOMHET

Fra og med 2016 er det alminnelige virksomhetsbegrepet innført også for skogbruksvirksomhet. Det er gitt retningslinjer som grunnlag for å vurdere hvordan skogen skatte- og regnskapsmessig skal behandles.

Etter regelendringen gjelder følgende alternative ligningsmåter for skog:

- En større selvstendig skogeiendom hvor virksomhetskriteriene er oppfylt følger reglene for tømmerkonto fra og med 2017.
- Skog som blir drevet sammen med jordbruk og hvor jord og skog samlet oppfyller virksomhetskriteriene anses alltid som virksomhet selv om det er en mindre skog.
 - Er skogen så liten at tilveksten ikke overstiger 3-5 m³ blir det husbehovskog og skogen lignes under ett med jordbruket (se avsnitt 4.2)
 - Er tilveksten større enn 3-5 m³ skal skogen lignes særskilt, dvs. at reglene for tømmerkonto gjelder.
- En mindre skog som ikke er knytta til aktivt drevet jordbruk og som i seg selv ikke oppfyller virksomhetskriteriene anses ikke som virksomhet. Summen av inntekter og summen av utgifter føres direkte i skattemeldingen. (se avsnitt 4.3)

4.1 Skog som utgjør virksomhet alene eller sammen med aktivt drevet jordbruk

Virksomhetsbegrepet slik det framgår av Skatte-ABC 2016/2017 s. 1457 punkt 3.1 gjelder i prinsippet også skogbruk:

«Vilkårene for å anse en inntektsgivende aktivitet som virksomhet er at aktiviteten

– tar sikte på å ha en viss varighet

– har et visst omfang

– er egnet til å gi overskudd, og

– drives for skattyterens regning og risiko.

Det stilles ikke krav til at eieren av virksomheten personlig deltar aktivt i driften for at den skal anses som virksomhet.»

Skatte-ABC 2016/2017 s 1078 punkt 1.1, står det videre:

«På grunn av den lange omløpstiden for skog, må kravet til aktivitet, økonomisk avkastning mv. vurderes over en vesentlig lengre tidsperiode enn hva som er normalt for andre typer virksomhet.

Hvis skattyter også driver jordbruksaktivitet sammen med skogbruksaktiviteten, er det den samlede aktiviteten som skal inngå i vurderingen av om det drives virksomhet, se sktl. § 14-81 sjette ledd første punktum.

Skattedirektoratet har i en prinsipputtalelse 1. mars 2016 i Utv. 2016/846 gitt retningslinjer for virksomhetsvurderingen.

Skogbruksaktivitet som er egnet til å gi økonomisk overskudd, men som ikke er så vidt omfattende at den oppfyller kriteriene for å kunne anses som virksomhet alene eller sammen med jordbruksaktivitet, skal ikke behandles etter reglene for skogbruk,

men skattlegges sammen med skattyters øvrige inntekter, jf. sktl. § 14-81sjettede ledd første punktum. Av sktl. § 14-81 sjettede ledd annet punktum framgår at dette alltid vil gjelde inntekt fra skog som kun er tilstrekkelig til å dekke gårdens behov for brensel, gjerdematerialer og mindre reparasjoner mv. (såkalt "husbehovsskog").»

Skattedirektoratets prinsipputtalelse 1. mars 2016 i Utv. 2016/846 om retningslinjer for virksomhetsvurderingen er i sin helhet gjengitt i avsnitt 4.4.

I Skatte-ABC 2016/2017 s. 1079 punkt 1.2, 1.3 og 1.4 står det følgende:

«1.2 Kriterier for vurderingen av om det foreligger virksomhet

Momenter som tillegges vekt ved vurderingen av om skogbruksaktiviteten alene er egnet til å gå med overskudd over tid er blant annet

- årlig nyttbar tilvekst
- tømmerpriser og avvirkningskostnader
- driftsforhold som terreng, avstand til bilvei, mv.
- kostnader knyttet til ungskogpleie, vedlikehold av skogsbilveier og tynning mv.
- miljørestriksjoner
- det økonomiske formålet. For den som har driften av eiendommen som levebrød har Høyesterett uttalt at det økonomiske formålet med virksomheten må aksepteres, se HRD i Utv. 1995/1127 (Rt. 1995/1422) (Kjønig).

Det er uten betydning ved vurderingen av aktivitetskravet om arbeidet med skjøtsel og drift utføres av den som eier skogen selv eller om arbeidet utføres av andre på hans vegne. Aktivitetsnivået må vurderes konkret, og ses i sammenheng med den lange omløpstiden for skog.

Som utgangspunkt vil aktivitet i skog med årlig nyttbar tilvekst opp til 100 kubikkmeter normalt ikke oppfylle kravene til virksomhet. Spesielt høyt aktivitetsnivå er et moment som kan tale for at det likevel drives virksomhet. Tilvekst og aktivitetsnivå må ses i sammenheng med det økonomiske formålet og egnethet til å gå med overskudd over tid.

Høyt aktivitetsnivå i nedre del av intervallet mellom 100 og 200 kubikkmeter er et moment som taler for at det drives virksomhet, mens liten eller ingen aktivitet i øvre del av intervallet, kan indikere at det ikke drives virksomhet.

Ved årlig nyttbar tilvekst over 200 kubikkmeter vil det som oftest være grunn til å anta at kriteriene for å anse aktiviteten som virksomhet er oppfylt. Liten eller ingen aktivitet kan indikere at det likevel ikke drives virksomhet. Årsaken til lav aktivitet må være faktorer som gjør aktiviteten åpenbart uegnet til å gå med overskudd over tid, som vanskelig tilgjengelighet, uforholdsmessig høye avvirkningskostnader mv.

1.3 Vurdering sammen med annen aktivitet

Produksjon av juletre, pyntegrønt, biobrensel eller lignende fra egen skog anses som del av skogbruksaktiviteten. Det samme gjelder økonomisk utnyttelse av jakt- eller fiskerettigheter

og korttidsutleie av inntil to utleiehytter når utleien ikke anses som egen virksomhet eller inngår i annen virksomhet.

Eksempler på aktiviteter som i utgangspunktet ikke har tilstrekkelig økonomisk og innholdsmessig nærhet til skogbruk er salg av foredlet trevirke, bygningsmaterialer og

lignende. Det samme gjelder aktivitet knyttet til tomtosalg og tomtefeste. Økonomisk aktivitet av forskjellig art som har skogeiendommen som felles utgangspunkt, og består i utnyttelse av eiendommens potensiale, kan inngå i en samlet virksomhetsvurdering, se BFU 59/2006. Dette innebærer likevel ikke at inntekten av skogen skal gjennomsnittslignes.

1.4 Særlig om jord- og skogbruksaktivitet som drives sammen

Skogbruk og jordbruk som hver for seg oppfyller virksomhetskriteriene, anses som atskilte virksomheter.

Der skattyter driver både jord- og skogbruksaktivitet, og vilkårene for virksomhet ikke er oppfylt for den ene eller begge aktivitetene, skal jordbruk og skogbruk vurderes samlet når det skal avgjøres om det drives virksomhet eller ikke, jf. sktl. § 14-81 sjette ledd. Det er uten betydning i denne sammenhengen om skattyter eier jordbruksarealet, leier det eller kombinerer eie og leie.»

4.2 Husbehovsskog – lignes ikke etter reglene om skogbruk

Skatte-ABC 2016/2017 s. 648 punkt 10.55 Skog som dekker gårdens behov:

«Inntekt av skog som bare er tilstrekkelig til å dekke gårdens behov for brensel, gjerdematerialer og mindre husreparasjoner (husbehovsskog), anses ikke som skogbruksinntekt, men skattlegges sammen med skattyters øvrige inntekt, jf. sktl. § 14-81 sjette ledd annet punktum. (Innholdet vil være det samme, men henvisningen til § 14-81 vil forsvinne fra og med 2017 siden paragrafen er endret.)

Skt.dir. bekrefter at for de som har jordbruk skal dette inngå på næringsoppgaven sammen med jordbruket.

Merk at det kun er reglene om særskilt ligning og tømmerkonto som ikke gjelder for husbehovsskog. Regelverket om skogsdrift generelt, i skatteloven § 8-2 omfatter i utgangspunktet all skog, små og store.:

«Eiere av husbehovsskog kan også fradragføre kostnader til skogkultur og skogsveier, jf. sktl. § 8-2 fjerde ledd.»

4.3. Mindre skoger som ikke er knyttet til aktivt drevet jordbruk

Vedr. merverdiavgift se punkt 12.1.

Skattelovens § 14-81 sjette ledd lyder fra og med 2016 slik:

«Aktivitet i skog som ikke utøves som virksomhet alene eller sammen med jordbruk, anses ikke som skogbruk etter denne paragraf, men skattlegges sammen med skattyterens øvrige inntekt. Sammen med skattyters øvrige inntekt skattlegges også inntekter fra skog som kun er tilstrekkelig til å dekke gårdens behov for brensel, gjerdematerialer og til mindre reparasjoner. Når skog etter første punktum ikke skal gjennomsnittslignes og summen av de inntil fire siste års skogbruksinntekter, slik de er kommet til beskatning i gjennomsnittsligningen, overstiger summen av de faktiske skogbruksinntekter i samme periode, skal dette gjennomsnittsoverhøyet komme til fradrag i inntekten for året etter det siste året med gjennomsnittsligning. Dersom summen av de inntil fire siste års skogbruksinntekter, slik de er kommet til beskatning i

gjennomsnittsligningen, er lavere enn summen av de faktiske skogbruksinntekter i samme periode, skal dette gjennomsnittsunderhenget tas til inntekt for året etter det siste året med gjennomsnittsligning. Skogeier kan velge å føre gjennomsnittsunderheng etter fjerde punktum på gevinst- og tapskonto, jf. § 14-45.»

Paragraf 14-81 (6) er fjernet fra og med 2017. Fra og med 2017 gjelder § 14-81 kun skoger som alene eller sammen med jordbruk utgjør «virksomhet». Retningslinjer for hvordan skoger som nå ikke lenger utgjør virksomhet framgår av prinsipputtalelsen fra Skattedirektoratet 1. mars 2016: «Skog som virksomhet – retningslinjer» se punkt 4.4. Denne prinsipputtalelsen bygger på Prop. 1 LS (2015-2016).

Videre har Skattedirektoratet kommet med en veiledende BFU 5/2016 vedr. aktivitet i en mindre skogeiendom i sameie med bl.a. litt festeinntekt samt begrenset grussalg, se punkt 4.5.2.

4.3.1 Ligning av mindre skoger som ikke er virksomhet

I Skatte-ABC 2016/2017 s. 1079 punkt 1.5 Skogbruksaktivitet som ikke er virksomhet står det følgende:

«1.5.1 Passiv kapitalforvaltning

Inntekt fra skog som ikke oppfyller alle kriteriene for virksomhet, enten alene eller sammen med jordbruk, men som er egnet til å gå med overskudd over tid, skattlegges som kapitalinntekt, jf. sktl. §§ 5-1 første ledd og 5-20 første ledd bokstav a. Skogeieren kan kreve fradrag for kostnader som er pådratt for å erverve, vedlikeholde eller sikre inntekten, jf. sktl. § 6-1 første ledd.

Retten til fradrag for kostnader til skogkultur, som f.eks. grøfting, planting, såing og markbearbeiding, rydding av hogstflater, ungskogpleie, tynning og lignende, samt til bygging og påkostninger på skogsveier jf. sktl. § 8-2 fjerde ledd, gjelder uavhengig av om aktiviteten i skogen anses som virksomhet eller som passiv kapitalavkastning. Når vilkårene er oppfylt gis det fradrag for kostnader som er pådratt selv om inntektene kommer i et senere år.»

Skatteetaten opplyser i e-post 14.9.2016 at resultat i skogbruk som ikke er virksomhet fra og med 2016 rapporteres rett inn i skattemeldingen.

- o 3.1.12 Kapitalinntekt skog
- o 3.3.7 Kapitalkostnad skog

«1.5.2 Ikke-økonomisk aktivitet

Skogsdrift som ikke alene eller sammen med jordbruk er egnet til å gå med overskudd over tid, anses som ikke-økonomisk aktivitet (hobbyaktivitet), se HRD i Utv. 1985/386 (Rt.1985/319) (Ringnes). Inntekter fra slik aktivitet skattlegges ikke og det er heller ikke fradragsrett for kostnader knyttet til slik aktivitet. Dette gjelder uavhengig av om brutto omsetning et enkelt år overstiger grensen for registreringsplikt etter merverdiavgiftsloven.»

Om hobby/ikke-økonomisk aktivitet avga Skatt Sør etter anmodning en uttalelse 5. januar 2017. Skogen var på ca. 50 dekar, den var ikke tilknyttet et jordbruk og tilveksten var på ca. 12,5 kbm. Det var foretatt en sluttavvirkning som inkl. mva ga kr 426 000 i bruttoinntekt. Skatt sør konkluderte med at det var hobby/ikke-økonomisk aktivitet. Inntekten skulle følgelig ikke beskattes og utgifter var ikke fradragsberettiget.

4.3.2 Overgangsordning for mindre skoger som faller ut av gjennomsnittsligningen

Overgangsordningen som står i sktl. § 14-81 (6) 2016 er i sin helhet gjengitt under punkt 4.3. Videre står den omtalt i Skatte-ABC 2016/2017 s. 1092, punkt 17.1.5.

Siste året som virksomhet og gjennomsnittsligning for disse mindre skogene som ikke er knyttet til aktivt drevet jordbruk var i 2015. Ut i fra den første teksten skal overheng komme til fradrag og underheng komme til inntekt i 2016. Etter mye kritikk fikk sktl. § 14-81 sjetten ledd et nytt femte punktum slik at en kan velge å føre gjennomsnittsunderhenget på ordinær gevinst- og tapskonto.

4.3.2.1 Inntektsføring og fradragsføring av gjennomsnittsoverheng og gjennomsnittsunderheng

- 2.7.2 Næringsinntekt fra skogbruk (inntektsføring av gjennomsnittsunderheng)
 - Kan fordeles via RF-1219 Gevinst- og tapskonto
- 3.2.19 Underskudd skogbruk (fradragsføring av gjennomsnittsoverheng)

4.3.2.2 Hvordan beregne gjennomsnittsoverheng og gjennomsnittsunderheng

Merk at gjennomsnittsoverhenget og gjennomsnittsunderhenget ikke beregnes etter reglene om avbruddsligning, det vil si at en skal glemme tidligere gjennomsnittstall. Teksten i sktl. 14-81 (6) for 2016 forteller at en skal se de siste fire årene isolert.

Eks. 1: Fem års grunnlag for foretatt gjennomsnittligning

Her har alle de fire siste årene inngått i gjennomsnittsligningen som med fem års gjennomsnitt. I 2012 var det et underskudd på kr 50 000, i 2013 var det et overskudd på kr 100 000, i 2014 var det ingen faktisk inntekt og i 2015 var det kr 50 000 i overskudd.

	Faktiske inntekter	Gjennomsnittslignede inntekter					Underheng/overheng
		Fra faktiske inntekter 2012	Fra faktiske inntekter 2013	Fra faktiske inntekter 2014	Fra faktiske inntekter 2015	Sum	
2012	-50 000	-10 000				-10 000	
2013	100 000	-10 000	20 000			10 000	
2014	0	-10 000	20 000	0		10 000	
2015	50 000	-10 000	20 000	0	10 000	20 000	
Sum	100 000	-40 000	60 000	0	10 000	30 000	70 000

Glem gamle gjennomsnittstall mv. det må tas en særskilt beregning på det enkelt år. I dette tilfelle var det fem års gjennomsnittligning og vi vet at det i 2012 var et underskudd på kr 50 000. Siden dette i utgangspunktet skulle fordeles over fem år kom kr 10 000 til fradrag i 2012 og tilsvarende for 2013, 2014 og 2015. Når regelverket om gjennomsnittligning opphører fra og med 2016 er det fortsatt kr 10 000 som ikke har kommet til fradrag og skal inngå i summen av de fire siste års overheng/underheng.

Denne beregningen reverserer gjennomsnittsinntekten som har kommet til beskatning de inntil siste 4 år slik at faktisk inntekt og lignet inntekt skal samsvare. Etter det får faktisk og gjennomsnittslignet inntekt til og med 2011 ingen effekt på denne avslutningen/beregningen.

Har en færre en fire år med gjennomsnittligning er det kun de år med gjennomsnittligning som skal være med i beregningen. videre vil det ha betydning for beregningen om det har vært oppstart av gjennomsnittligningen etter 2 år, 3 år, 4 år eller 5 år.

Eks. 2: To års grunnlag for foretatt gjennomsnittligningen

Skogen ble overtatt 31.12.2012. I 2013 var det en faktisk inntekt på kr 100 000, som gikk inn i grunnlaget for den faktiske gjennomsnittligningen. Det ble valgt oppstart av gjennomsnittligning allerede etter andre hele eierår, dvs. 2014. Slik at det bare har vært to år med gjennomsnittligning, det kom nye regler fra og med 2016. I 2014 var det kr 150 000 i faktisk inntekt og i 2015 var det kr 150 000 i faktisk inntekt.

	Faktiske inntekter	Gjennomsnittslignede inntekter					Underheng/overheng
		Fra faktiske inntekter 2012	Fra faktiske inntekter 2013	Fra faktiske inntekter 2014	Fra faktiske inntekter 2015	Sum	
2012		-	-	-	-	-	
2013	100 000	-	-	-	-	-	
2014	150 000	-	-	75 000		75 000	
2015	150 000	-	-	50 000	50 000	100 000	
Sum	300 000	-	-	125 000	50 000	175 000	125 000

Merk: Det er kun de år hvor gjennomsnittligning er foretatt, dvs. år 2014 og 2015 som skal være med i beregningen av underheng/overheng.

Eks. 3: Tre års grunnlag for foretatt gjennomsnittligningen

Skogen ble overtatt 31.12.2011. Første hele eierår er 2012 og det ble valgt oppstart av gjennomsnittligning fra og med andre hele eierår, dvs. 2013 slik at det har vært tre år med gjennomsnittligning. De faktiske inntektene i årene 2012, 2013, 2014 og 2015 var hhv +kr. 40 000, kr. 20 000, kr. 100 000 og kr. 150 000.

	Faktiske inntekter	Gjennomsnittslignede inntekter					Underheng/overheng
		Fra faktiske inntekter 2012	Fra faktiske inntekter 2013	Fra faktiske inntekter 2014	Fra faktiske inntekter 2015	Sum	
2012	- 40 000	-	-	-	-	-	
2013	20 000	-	10 000		-	10 000	
2014	100 000	-	6 667	33 333	-	40 000	
2015	150 000	-	5 000	25 000	37 500	67 500	
Sum	270 000	-	21 667	58 333	37 500	117 500	152 500

Merk: Selv om grunnlaget for gjennomsnittsligning er 2012 til 2015 så er det kun de årene hvor gjennomsnittsligning er foretatt, dvs. år 2013, 2014 og 2015 som skal være med i beregningen av underheng/overheng.

Personinntekt

Siden dette overhenget eller underhenget gjelder inntekter fra tidligere år skal det inngå i grunnlaget for personinntekt.

4.4 «Skog som virksomhet – retningslinjer» - Skattedirektoratets prinsipputtalelse 1. mars 2016.

Skattedirektoratets retningslinjer gjengis i sin helhet. Den forteller det meste, men som nesten alltid vil noen problemstillinger komme og avklares etter hvert.

Innledningsvis noen få kommentarer:

- Virksomhetsbegrepet er ikke alltid det samme for skatt og avgift. Så langt er det ikke avklar om skoger som ikke er virksomhet faller utenfor avgiftsregistrering selv om det hugges for mer enn kr 50 000 i løpet av en 12 måneders periode???
- Merk at det er samlet aktivitet i skogen som er avgjørende, ikke bare skogens tilvekst, se sitat under punkt 4.1. Momenter som kommer inn kan være «*produksjon av juletre, pyntegrønt, biobrensel eller lignende fra egen skog anses som del av skogbruksaktiviteten. Det samme gjelder økonomisk utnyttelse av jakt- eller fiskerettigheter og korttidsutleie av inntil to utleiehytter når utleien ikke anses som egen virksomhet eller inngår i annen virksomhet.*»
- BFU 5/2016 som gir en fyldig og veiledende gjennomgang når det gjelder om en mindre skogeiendom i sameie med litt festeinntekter samt litt ujevnt gussalg.

- Realisasjon av skog eller tomt fra skog som faller utenfor virksomhetsbegrepet skattlegges som kapitalinntekt, med mindre det drives virksomhet med tomteutvikling mv.

«Skog om virksomhet – retningslinjer» - prinsipputtalelse 01.03.2016:

«Innholdsfortegnelse

- 1 Begreper.
- 2 Virksomhetsvurderingen.
 - 2.1.1 Vilkårene for virksomhet.
 - 2.1.2 Vurdering sammen med annen virksomhet.
- 3 Aktivitet som ikke er virksomhet.
 - 3.1 Passiv kapitalforvaltning.
 - 3.2 Ikke egnet til å gå med overskudd over tid.
- 4 Ligningsmåten.
 - 4.1 Generelt.
 - 4.2 Avvikling av gjennomsnittsligning.
- 5 Rapportering.
- 6 Tidspunktet for vurderingen.
- 7 Forholdet til andre bestemmelser.
 - 7.1 Realisasjon.
 - 7.2 Skogfond.
 - 7.3 Formue.

Retningslinjer for skog som virksomhet

Med grunnlag i Prop. 1 LS (2015-2016) har Skattedirektoratet utarbeidet retningslinjer for å sikre en enhetlig og konsekvent praksis for vurderingen av virksomhet i skog. Retningslinjene skal legges til grunn ved ligningsbehandlingen fra og med inntektsåret 2016.

1 Begreper

Årlig nyttbar tilvekst fremkommer ved å multiplisere eiendommens økonomisk drivbare areal med den fastsatte tilvekstraten for den enkelte bonitetsklasse.

Faktisk årlig tilvekst kan variere blant annet på grunn av avvirkning og tilplanting. Årlig nyttbar tilvekst, slik begrepet er definert her, er konstant så lenge bonitetsklasse og økonomisk drivbart areal er uendret.

Tilvekstratene for de enkelte bonitetsklassene er fastsatt til:

- Svært høy 0,7 m³ per daa
- Høy 0,4 m³ per daa
- Middels 0,25 m³ per daa
- Lav 0,08 m³ per daa

Økonomisk drivbare arealer er arealer med skog i hogstklassene 1-5 hvor driftsforholdene er slik at avvirkningen, når skogen er hogstmoden, gir økonomisk overskudd per avvirket kubikkmeter trevirke.

Dette tilsvarer begrepsbruken ved verdsetting av skogformue, se forskrift for verdsetting av skog 19.12.2006 nr. 1514 § 4.

2 Virksomhetsvurderingen

2.1.1 Vilkårene for virksomhet

All skog skal vurderes etter de alminnelige kriteriene for virksomhet slik de er formulert av Høyesterett blant annet i Ringnesdommen (Utv. 1985/386) og gjennom langvarig ligningspraksis for andre bransjer.

Spørsmålet om en inntektsgivende aktivitet skal anses som virksomhet, skal vurderes ut fra om aktiviteten

- tar sikte på å ha en viss varighet*
- har et visst omfang*
- er egnet til å gi overskudd over tid*
- drives for skattyters regning og risiko*

Inntektsgivende aktivitet knyttet til skogsdriften skal regnes med i virksomhetsvurderingen selv om aktiviteten drives på areal som ikke er med i tilvekstberegningen.

2.1.1.1 Kravet til varighet

Skogens omløpshastighet gjør at kravet til varighet vanligvis er oppfylt, uavhengig av eiertid hos den enkelte skattyter.

2.1.1.2 Aktiviteten skal være drevet for skattyters regning og risiko

Både avvirkning og skjøtsel for øvrig foretas ofte av andre enn skogeieren selv.

Aktiviteten anses å være drevet for skogeierens regning og risiko dersom skogeieren bærer kostnadene og har risikoen for lønnsomheten i skogen.

2.1.1.3 Egnen til overskudd over tid

Drift av skogen skal være egnet til å gi overskudd over tid, ved normal drift og skjøtsel. Virksomheten må objektivt sett være egnet til å gi overskudd, om ikke i det år ligningen gjelder, så iallfall på noe lengre sikt. Det er ikke tilstrekkelig at driften isolert sett gir inntekter, hvis de utgifter som pådras ved den aktivitet som utøves, overstiger inntektene.

Tilveksten i skogen er en indikasjon på inntekspotensialet. I definisjonen av nyttbar tilvekst er det allerede forutsatt at avvirkning av hogstmoden skog gir økonomisk overskudd per avvirket kubikkmeter trevirke. Det vil si at all nyttbar tilvekst i utgangspunktet er egnet til å gi overskudd over tid. Inntekter og kostnader hos den enkelte skogeier kan likevel fravike utgangspunktet og påvirke om skogsdriften er egnet til å gå med overskudd over tid.

I enkelte tilfeller kan de samlede kostnadene bli så store at hele eller deler av skogen aldri vil kunne avvirket med overskudd.

Momenter i vurderingen:

- Tømmerpriser og avvirkningskostnader*

- Driftsforhold som terreng, avstand til bilvei, mv.
 - Kostnader knyttet til ungskogpleie, vedlikehold av skogsbilveier og tynning mv.
 - Miljørestriksjoner
 - Det økonomiske formålet. For den som har driften av eiendommen som levebrød har Høyesterett i Kjøngdommen (Utv. 1995/1127) uttalt at det økonomiske formålet med virksomheten må aksepteres.
- Skogbruksplaner e.l. kan være veiledende.

2.1.1.4 Aktivitet

Årlig nyttbar tilvekst er en hjelpefaktor ved vurderingen. Det normale er at aktivitetsnivået øker med økende tilvekst. Det antas som et utgangspunkt at aktivitet i skog med årlig nyttbar tilvekst opp til 100 kubikkmeter normalt ikke oppfyller kravene til virksomhet. Aktivitet i skog med nyttbar tilvekst over 200 kubikkmeter antas normalt å oppfylle kravene til virksomhet. Aktivitetsnivået må vurderes konkret og ses i sammenheng med den lange omløpstiden i skogen.

Momenter til den konkrete vurderingen:

- Årlig nyttbar tilvekst er lavere enn 100 kbm/år:
 - o Spesielt høyt aktivitetsnivå er et moment som kan tale for at det drives virksomhet. Momentet må ses i sammenheng med det økonomiske formålet og egnethet til å gå med overskudd over tid. For eksempel kan høy avvirkningsfrekvens indikere at det drives virksomhet i skogen.
- Årlig nyttbar tilvekst i nedre del av intervallet 100 - 200 kbm/år:
 - o Høyt aktivitetsnivå er et moment som kan tale for at det drives virksomhet. Momentet må ses i sammenheng med det økonomiske formålet og egnethet til å gå med overskudd over tid.
- Årlig nyttbar tilvekst i øvre del av intervallet 100 - 200 kbm/år:
 - o Liten eller ingen aktivitet i skog med høy tilvekst kan indikere at det ikke drives virksomhet. Momentet må ses i sammenheng med faktorer som reduserer egnetheten til å gå med overskudd over tid, som tilgjengelighet, avvirkningskostnader mv.
- Årlig nyttbar tilvekst er høyere enn 200 kbm/år:
 - o Liten eller ingen aktivitet i skog med høy tilvekst kan indikere at det ikke drives virksomhet. Årsaken til den lave aktiviteten må være faktorer som gjør aktiviteten åpenbart uegnet til å gå med overskudd over tid, som vanskelig tilgjengelighet, uforholdsmessig høye avvirkningskostnader, mv.
 - Om arbeidet utføres av den som eier skogen selv eller om arbeidet utføres av andre på hans vegne, er ikke av betydning ved vurderingen av aktivitetskravet.

2.1.2 Vurdering sammen med annen virksomhet

2.1.2.1 Generelt

Produksjon av juletre, pyntegrønt, biobrensel eller lignende fra egen skog anses som del av skogbruksaktiviteten. Det samme gjelder økonomisk utnyttelse av jakt- eller

fiskerettigheter og korttidsutleie av inntil to utleiehytter når utleien ikke anses som egen virksomhet eller inngår i annen virksomhet.

Eksempler på aktiviteter som i utgangspunktet ikke har tilstrekkelig økonomisk og innholdsmessig nærhet til skogbruk er salg av foredlet trevirke, bygningsmaterialer og lignende. Det samme gjelder aktivitet knyttet til tomtesalg og tomtefeste.

Økonomiske aktivitet av forskjellig art som har skogeiendommen som felles utgangspunkt, og består i utnyttelse av eiendommens potensiale, kan inngå i en samlet virksomhetsvurdering, jmfør BFU 059/06.

2.1.2.2 Særlig om jord- og skogbruk

Skogbruk og jordbruk som hver for seg oppfyller virksomhetskriteriene, anses som atskilte virksomheter.

Der vilkårene for virksomhet ikke er oppfylt for en eller begge aktivitetene, skal skogbruk og jordbruk vurderes samlet ved spørsmål om det drives virksomhet eller ikke. Det er uten betydning i denne sammenhengen om man eier jordbruksarealet, leier det eller kombinerer eie og leie.

3 Aktivitet som ikke er virksomhet

3.1 Passiv kapitalforvaltning

Inntekt fra skog som ikke oppfyller alle kriteriene for virksomhet, men som er egnet til å gå med overskudd over tid, skattlegges som kapitalinntekt jmfør skatteloven §§ 5-1 første ledd og 5-20 første ledd bokstav a. Skogeieren kan kreve fradrag for kostnader som er pådratt for å erverve, vedlikeholde eller sikre inntekten jmfør skatteloven § 6-1 første ledd.

Adgangen til direkte fradrag for kostnader til skogkultur, som f.eks. grøfting, planting, såing og markbearbeiding, rydding av hogstflater, ungskogpleie, tynning og lignende, samt til bygging og påkostninger på skogsveier jmfør skatteloven § 8-2 fjerde ledd, gjelder uavhengig av om aktiviteten i skogen anses som virksomhet eller som passiv kapitalforvaltning.

Når vilkårene er oppfylt gis det fradrag for kostnader som er pådratt selv om inntektene kommer i et senere år.

3.2 Ikke egnet til å gå med overskudd over tid

Skogsdrift som ikke alene eller sammen med jordbruk er egnet til å gå med overskudd over tid, anses som hobbyaktivitet jmfør prinsippene i Ringnesdommen.

Inntekter fra hobbyaktivitet skattlegges ikke og det gis ikke fradrag for kostnader til slik aktivitet.

4 Ligningsmåten

4.1 Generelt

Inntekt fra skog som vurderes som virksomhet, alene eller sammen med annen aktivitet, skal gjennomsnittslignes når vilkårene for øvrig er oppfylt. Inntekt fra aktivitet som anses som del av skogsdriften inngår i gjennomsnittsligningen. Eksempel på dette er produksjon av juletre og biobrensel.

Inntekt fra annen aktivitet, som f.eks. jordbruk, inngår ikke i gjennomsnittsligningen.

4.2 Avvikling av gjennomsnittsligning

Gjennomsnittsligningen avvikles for inntekter fra skog der aktiviteten ikke anses som virksomhet. Regler for avvikling av gjennomsnittsligningen i slike tilfeller er gitt i skatteloven § 14-81 sjette ledd tredje og fjerde punktum.

Siste året for gjennomsnittsligning er 2015 for skogeiere som fra 2016 ikke anses å drive virksomhet i skogen.

5 Rapportering

Skattytere som har inntekt fra skogbruksvirksomhet skal levere skjema RF-1177

Landbruk sammen med næringsoppgaven.

Skattytere som kun har kapitalinntekt fra skogen oppgir inntekter og kostnader direkte i selvangivelsen. Det samme gjelder den skattepliktige delen av frigitte skogfondsmidler og avsetning til skogfond.

6 Tidspunktet for vurderingen

Skattytere som eier skog i det aktuelle tilvekstintervallet og som er i tvil om aktiviteten oppfyller vilkårene for virksomhet, må vurdere aktiviteten mot ovenstående retningslinjer. Endringer som f.eks. tilkjøp, frasalg, ny skogbruksplan, miljørestriksjoner, veiutbygging, store endringer i tømmerpriser mv. kan gi grunn til ny vurdering.

7 Forholdet til andre bestemmelser

7.1 Realisasjon

Reglene om realisasjon av skog påvirkes ikke av justert virksomhetsvurdering.

7.2 Skogfond

Pliktig avsetning til skogfond og bestemmelsene om hva skogfondsmidler kan brukes til, er ikke betinget av at aktiviteten i skogen drives som egen virksomhet.

7.3 Formue

Justert virksomhetsvurdering påvirker ikke formuesfastsettelsen.

Prinsipputtalelse Publisert: 02.03.2016 Avgitt: 01.03.2016

<http://www.skatteetaten.no/no/Radgiver/Rettskilder/Uttalelser/Prinsipputtalelser/skog-som-virksomhet---retningslinjer-/>

4.4.2 BFU 5/2016 Aktivitet i en mindre sameieskog med festeinntekter samt noe salg av sand.

Ved nye retningslinjer er det alltid knyttet spenning til statens nye praksis. I Skattedirektoratets BFU5/2016 er det gitt en gjennomgang når det gjelder en mindre skogeiendom i sameie som i tillegg til skog under 100 m³ i tilvekst hadde festeinntekter samt begrenset salg av sand. Det var 25 festeretter, årlig inntekt ca. kr 30.000,-. Det var ingen aktiv drift knyttet til sandforekomst, men lokale entreprenører har i enkelttilfeller fått hente sand selv og betalt etter oppgitt hentet kubikkmeter.

SKD konkluderte med at skog, bortfeste og begrenset salg av sand ikke hadde en så innholdsmessig og økonomisk nærhet mellom aktivitetene som kreves for å oppfylle virksomhetsbegrepet.

<http://www.skatteetaten.no/no/Radgiver/Rettskilder/Uttalelser/bfu/sporsmal-om-aktivitet-i-en-skogeiendom-skal-anses-som-virksomhet-eller-passiv-kapitalforvaltning/>

5 UTGIFTER I SKOGBRUKET

Skogbruk drives ofte sammen med jordbruk og mange av utgiftene vil være utgifter som er felles for begge virksomheter. Eksempler på dette vil være utgifter vedrørende kontorhold, regnskap, maskiner og driftsbygninger. **Utgangspunktet** er at man allerede ved føring av bilag bør plassere utgiftene riktig, men av praktiske grunner blir det tilbakeføring etter en skjønnsmessig fordeling i forbindelse med årsoppgjøret.

5.1 Driftsplan/takster

Er utgiftene til driftsplaner/takster under kr 15 000, etter fradrag for eventuelle tilskudd kan beløpet føres som utgift i året. Er nettoutgiftene kr 15 000 eller høyere, skal utgiften fordeles over varighetstiden (som oftest 10 år).

Fra og med 2017 er skatteloven § 8-2 annet ledd, bokstav b endret. Dette innebærer at skattepliktig del på 15 % av skogfond nytta til skogbruksplan ikke lenger kan nedskrives kostpris. Etter dette har skogbruksplaner blitt likestilt med andre driftsmidler.

5.2 Jordskifte/grensegang

Utgifter til jordskifte og grensegang kan som for jordbruket utgiftsføres direkte. Se også avsnitt 6.6.

5.3 Kjøreinntekter

Skatte-ABC 2016/2017 s. 1096, punkt 18.19:

«Kjøreinntekter, det vil si arbeid for andre ved bruk av egne maskiner og redskaper, skal tas med som skogbruksinntekt når kjøringen foregår med traktor eller andre maskiner som er driftsmiddel i skogbruket, såfremt disse brukes minst 60 % i egen skog. Slik inntekt inngår imidlertid ikke i grunnlaget for gjennomsnittsligning. (Det er i praksis lagt til grunn at FSFIN § 8-1-11 nr. 1 bokstav i også skal gjelde for skogbruksvirksomhet.)»

5.4 Koier

Skogsskoie som i hovedsak nyttes i skogsdriften, skal inngå på egen saldo under saldogruppe h. Ifølge Lignings-ABC 2016/2017 s. 1099 punkt 18.30 er det bare i unntakstilfeller at nye eller moderniserte hytter kan anses som avskrivbare skogskoier.

5.5 Sikringsradio/mobiltelefon

Sikringsradio anses som driftsmiddel til aktivering/fradragsføring ved arbeid i skogen. For mobiltelefon gjelder de generelle regler om tilbakeføring etter sjablong for privat bruk av telefon – elektronisk kommunikasjon (EKOM-tjenester). (Skatte-ABC 2016/2017 s. 1097 punkt 18.24).

5.6 Reiseutgifter

5.6.1 Yrkesreise med privatbil

Frakt av nødvendige driftsmidler er yrkeskjøring med høy kilometersats. Reise fra gården og ut i egen skog som ligger i tilknytning til gården, er yrkeskjøring, se Skatte-ABC 2016/2017 s. 913, punkt 5.5. Når det gjelder arbeidsforhold/inntektsgivende aktivitet hvor en ikke arbeider/er til stede mer enn 10 dager i inntektsåret, anses dette ifølge Skatte-ABC 2016/2017 s. 905 punkt 2.8.1 som ikke-fast arbeidssted, selv om det ville vært fast arbeidssted etter hovedregelen. Her kan en derfor nytte høy kilometersats.

5.6.2 Arbeidsreiser - hjem - arbeidssted

Når gårdbruker/skogeier som er bosatt **utenfor** gården, skal reise mellom boligen og gårdsbruket/skogen, anses dette som reise mellom hjem og arbeidssted (lav kilometersats) (Skatte-ABC 2016 s. 1036 punkt 5.5). Når en i tillegg til annet yrke kjører til og fra gården for å jobbe, regnes også denne kjøringen som kjøring mellom hjem - arbeidssted.

5.7 Skogfond

Trukket skogfond behandles som driftsutgift (skogfond, se avsnittene 7 og 13).

5.8 Skogkultur

All skogkultur er driftsutgift i året (se avsnittene 7 og 14 vedrørende skogfond).

5.9 Skogreising

Utgifter til skogreising i skogløse og skogfattige strøk er med visse begrensninger fradragsberettiget i året. Skatteloven § 8-2 femte ledd: *«Skattyter som i en kommune enten ikke har skog eller bare har skog som ennå ikke er inntektsgivende, gis fradrag for kostnad til skogreising på egen eiendom med inntil ti prosent av nettoinntekten ved ligningen i samme kommune. Fradrag gis bare for skogreising i område som etter departementets bestemmelse skal anses som skogløst eller skogfattig.»*

5.10 Snøscooter/ATV

Snøscooter omtales i Skatte-ABC 2016/2017 s.1099 punkt 18.32:

«Snøscooter som i det vesentligste brukes til transport av skogsvirke, anses som driftsmiddel i virksomhet og aktiveres for avskrivning i saldogruppe d. Dette vil som regel bare gjelde større snøscootere som er hensiktsmessig konstruert for slik transport (ofte med fastmontert vinsj).

Brukes slik snøscooter også privat, må kostnadene vedrørende privat kjøring tilbakeføres. Fordelen ved den private bruken kan i praksis beregnes etter en forholdsmessig fordeling av kostnadene.

Mindre snøscootere som særlig er konstruert for persontransport, anses i alminnelighet ikke som driftsmiddel i skogbruket. Dersom de i en viss utstrekning skulle bli brukt til transport av skogsvirke, kan det gis fradrag med et skjønnsmessig beløp.»

ATVer er ikke omtalt under skogbruk i Skatte-ABC 2016/2017, men under reindrift står det følgende på side 895 punkt 7.31:

«Terrengkjøretøy (ATV) som brukes hovedsakelig i reindriften, anses som driftsmiddel i virksomhet og aktiveres for avskrivning i saldogruppe d. Fordel ved privat bruk av terrengkjøretøy skal inntektsføres.»

Regelverket er generelt, dvs. at det vil være fradragsrett for en ATV som hovedsakelig nyttes i virksomheten med tilbakeføring for eventuell privat bruk. Se for øvrig de kriterier som er omtalt under snøscooter.

5.10.1 Snøscooter/ATV - merverdiavgift

Som hovedregel er det ikke fradragsrett for inngående merverdiavgift for personkjøretøy bortsett fra ved utleie og persontransportvirksomhet.

Har en i forbindelse med avgiftspliktig virksomhet i utmarka en snøscooter som driftsmiddel er det et unntak i merverdiavgiftsforskriften § 1-3-1 annet ledd. Her kan den avgiftspliktige likevel kreve fradrag for inngående merverdiavgift (etter bruken i den avgiftspliktige virksomheten) for én snøscooter. Det er videre en begrensning slik at den ikke kan skiftes ut oftere enn annet hvert år med mindre den blir kondemnert.

For å få fradrag for inngående merverdiavgift på en ATV er forutsetningen at ATV-en er innrettet til bruk i drifta og registret som traktor (med hvite eller svarte skilt) eller uregistret, men typegodkjent som traktor. Selv om en ATV i stor grad nyttes til frakt av varer i virksomhet gis det aldri fradrag for inngående merverdiavgift så lenge den er registrert som personkjøretøy (Utv. 2011 s. 1640).

For snøscooter og ATV som også nyttes noe privat, gis det ikke fradrag for merverdiavgift for denne delen.

5.11 Veier

Samtlige utgifter til bygging av skogsveier skal utgiftsføres direkte. Det er ikke adgang til å aktivere utgifter til nye skogsveier for så å avskrive disse.

5.12 Verneutstyr/arbeidstøy

Fradragsrett for verneutstyr framgår av Skatte-ABC 2016/2017 s. 130 punkt 1.2.1:

«Frdrag for kostnader til arbeidstøy til egen bruk gis for tøy som er lite egnet til privat bruk og som hovedsakelig benyttes i yrket. Dette omfatter

– uniform

– verne- og vareklær

– annen spesiell bekledning som hovedsakelig benyttes i yrket og som er lite egnet til vanlig privat bruk, for eksempel for musikere.»

6 INNTEKTER I SKOGBRUKET

6.1 Ekstraordinær hogst ved naturkatastrofe

Regelverket om vedr. ekstraordinær hogst ved naturkatastrofer som brann, vindfall, innsektangrep o.l., er fjernet fra sktl. 14-81 fra og med 2017, men det er sterke signaler på at det kommer tilbake i en eller annen form.

Uansett gjelder tidligere de regler for skader som har skjedd i 2016 eller tidligere.

Ved ekstraordinær hogst ved naturkatastrofer som brann, vindfall, innsektangrep og lignende gis det i skatteloven § 14-81 tredje ledd anledning til å fordele utbyttet til skattlegging over flere år. I utgangspunktet er det Finansdepartementet som skal avgjøre slike saker etter søknad. Departementet har ved vedtak av 31. mars 1998 delegert sin myndighet til Skattedirektoratet.

Av Skatte-ABC 2016/2017 s. 1083 punkt 11.5 framgår det at eventuelle erstatninger inngår i det utbyttet som kan fordeles. Videre framgår det at ekstraordinær hogst pga. billeskader kan likestilles med brann, vindfall mv.

Betingelsene for fordeling er at det skadde kvantumet er på minst 300 kubikkmeter. Er den nyttbare tilveksten før skaden over 100 kubikkmeter, skal det skadde kvantumet utgjøre minst 3 års tilvekst. Søknad om fordeling må sendes innen skattemeldingsfristen for det året det skadde kvantumet er levert.

Når betingelsene for fordeling er til stede, skal nettoinntekten av den ekstraordinære hogsten fordeles slik at det hvert år tillegges årsinntekten (før gjennomsnittsberegning) et beløp som svarer til halvannet års tilvekst inntil hele inntekten vedrørende hogsten av det skadde virket er tatt med til beskatning.

For store tørke- og billeskader (ikke stormskader) er det innført en begrensning i fordelingsadgangen. I slike tilfeller skal maksimal fordelingstid normalt begrenses til 10 år fra og med det år fordelingen ble påbegynt.

For skog der tilveksten før skaden var over 150 kubikkmeter, kan fordelingstiden forlenges utover 10 år dersom den samlede skaden overstiger 20 ganger denne tilveksten.

I slike tilfeller skal det hvert år tas til inntekt et beløp som minst svarer til 2 års tilvekst. Disse retningslinjene skal legges til grunn både for nye og gamle skader.

For at ikke rene småbeløp skal forlenge fordelingstiden, skal minst kr 10 000 av det godtatte fordelingsbeløpet tas til inntekt selv om dette vil føre til en kortere fordelingsperiode enn 10 år.

Eksempel på fordeling av inntekt:

Tilvekst: 1 000 kbm

Hogd samlet kvantum 5 500 kbm
Hogd skadet virke 4 500 kbm
Hogd uskadet virke 1 000 kbm
Overskudd ifølge. n.oppg. kr 825 000

825 000
Overskudd per kbm ----- = kr 150
5 500

Fordeling av stormskadd kvantum:

1. år 1 000 * 1.5 = 1500 kbm * 150 kr = kr 225 000
2. år --»-- = kr 225 000
3. år --»-- = kr 225 000

Inntekt ved hogst av skadet skog kr 225 000
Inntekt ved hogst av uskadd skog 1 000 kbm * 150 kr = kr 150 000
Samlet inntekt som legges til grunn ved gj.ligning 1. året kr 375 000

6.2 Festeinntekter

Når bortfestevirksomheten ikke framstår som egen næring, føres festeinntektene til inntekt under jord-/skogbruk. Rene festeinntekter vil normalt bli vurdert som kapitalinntekt.

Ifølge Skatte-ABC 2016/2017 s. 657 punkt 2.2.1 kan også inntekt ved bortfeste av tomter som ligger i særskilt lignet skog, tas med i grunnlaget for jordbruksfradrag. Da må en i praksis inntektsføre festeavgiftene under jordbruket, men skal tas med i grunnlaget for formue tilknyttet skogeiendommen.

6.3 Utleiehytter

Skatte-ABC 2016/2017 s. 1079 punkt 1.3

«Produksjon av juletre, pyntegrønt, biobrensel eller lignende fra egen skog anses som del av skogbruksaktiviteten. Det samme gjelder økonomisk utnyttelse av jakt- eller fiskerettigheter og korttidsutleie av inntil to utleiehytter når utleien ikke anses som egen virksomhet eller inngår i annen virksomhet.»

Skatte-ABC 2016 s. 1095 punkt 18.15.2:

«Utleiehytter skal regnskapsbehandles, se emnet «Bolig – realisasjon».

Inntekten fra korttidsutleie av 1 til 2 hytter som ligger på skogbrukseiendommen, anses som inntekt av skogbruk når utleien ikke anses som egen virksomhet eller inngår i annen virksomhet. Inntekten inngår da i grunnlaget for gjennomsnittsfastsetting, jf. sktl. § 14-81, og i grunnlaget for beregning av personinntekt i skogbruket. Anses utleien som egen virksomhet, men omsetningen utgjør kr 30 000 eller mindre, inngår inntekten i skogbruksinntekten men ikke i grunnlaget for gjennomsnittsfastsetting.

Inntekten fra langtidsutleie av 1 til 4 hytter som ligger på skogbrukseiendommen, anses normalt som kapitalinntekt. Inntekten inngår ikke i grunnlaget for beregning av personinntekt i skogbruket og heller ikke i grunnlaget for gjennomsnittsfastsetting.»

(Konti i Duett 7920.3/3930.3)

Ved kortidsutleie kan utleiehytta normalt avskrives. Dette gjelder uansett om hytteutleien anses som inntekt av skogbruk eller egen næring.

Merverdiavgift

En selvstendig virksomhet med utleie av hytter er avgiftspliktig. Se mer om hvem som driver avgiftsmessig virksomhet i Skattedirektoratets fellesskriv 15. mars 2010 om «Merverdiavgiftslovens § 2-1 - Spørsmål om hvem som er å anse som næringsdrivende ved utleie av fritidseiendom m.v.»

<http://www.skatteetaten.no/no/Radgiver/Rettskilder/Uttalelser/Prinsipputtalelser/Merverdiavgiftslovens--2-1---Sporsmal-om-hvem-som-er-a-anse-som-naringsdrivende-ved-utleie-av-fritidseiendom-mv/>

6.4 Jakt og fiske

Inntekter av jakt og fiske kan ifølge sktl. 14-81 ikke tas inn til periodisering via tømmerkontoen, men må tas til inntekt i året.

Det framgår av merverdiavgiftsloven § 3-11 andre ledd bokstav h, at omsetning av rett til jakt og fiske avgiftspliktig omsetning.

Ved egen utnyttelse av jaktretten foretas av praktiske årsaker beskatning bare dersom skogeieren har så stort areal innen kommunen at det tilsvarer areal for minst én fellingstillatelse etter de arealnormer som er fastsatt for vedkommende kommune. Nettofordelen ved egen utnyttelse av jakt **per felte dyr** utgjør ifølge takseringsreglene for 2016 § 3-2-5:

Eldre elgokse	Kr 8 000
Elgku + ungdyr (1½ år)	kr 6 300
Elgkalv	kr 2 900
Reinsdyr (voksen)	kr 1 450
Hjort (voksen)	kr 2 700

En nettobetraktning vil si at det ikke skal gjøres fradrag for utgifter til hundehold, våpen, skyteprøve mv.

I spesielle tilfeller kan reglene om nettoligning fravikes slik at inntekten fastsettes etter regnskap, jf. Riksskattestyrets rundskriv nr. 561 (Utv. 1977 s. 117). «*Regnskapsligning må ansees som et unntak fra hovedregelen, og en skogeier som ønsker regnskapsligning må selv henvende seg til ligningsmyndighetene om dette.*» Ved bruttoligning av jakt kan kostnader til gevær, ammunisjon mv., ifølge takseringsreglene § 3-3-3, bare føres til fradrag med inntil kr 2 600. Når det gjelder står det videre i Riksskattestyrets rundskriv nr. 561 «*Utgifter til hold av elghund(er) bør bare komme til fradrag i særlige tilfeller.*» I

slike tilfeller kan en kanskje nytter reglene for gjeterhund slik de står i Takseringsreglene **§ 3-3-4**.

I tilfeller hvor en grunneier jakter selv og selger dyr/kjøtt, får vi i kontakt med Skattedirektoratet opplyst at det likevel skal foretas inntektsføring etter ovennevnte satser. Utgående merverdiavgift skal imidlertid beregnes på grunnlag av omsetningsverdien. (Lav sats for godkjente næringsmidler, dvs. kontrollert vare.)

Ved utleie og ved jakt som egen virksomhet er utgifter til viltpleie for å opprettholde terrengets jaktverdi fradragsberettiget.

Det kan unntaksvis forekomme at jakt og fiske blir en integrert del av en turistvirksomhet med f.eks. overnatting, servering mv. Dette er fortrinnsvis når det omsettes som en vare og jakt er en forutsetning for de tilknyttede aktiviteter.

6.4.1 Ulik organisering av jakt- og fiskeutleie:

- **Når grunneier selv står for utleien.**
Leien faktureres med merverdiavgift og inntekten er inngår i årets skoginntekt. Den kan ikke periodiseres via tømmerkonto.
- **Når grunneier er medlem av et grunneierlag/utmarkslag organisert som SA/ANS, som formidler/organiserer medlemmenes jakt- og fiskerettigheter.** Grunneier kan fakturere laget eller laget foretar avregning. Er grunneier registrert for merverdiavgift foretas fakturering/avregning med merverdiavgift. Bekreftet i brev fra Skt.dir. datert 13.07.2016. I et SA skjer avregning med merverdiavgift uavhengig av grunneiers avgiftsstatus.

Hvis lagets omsetning er under kr 50 000 og ikke registret for merverdiavgift er leien likevel avgiftspliktig omsetningen fra grunneier. Grunneiere som er registrert for merverdiavgift må følgelig fakturere med utgående merverdiavgift.

For grunneierlaget er vederlagene til grunneierne for jakt og fiske en fradragsberettiget utgift. Merk at dette også gjelder eventuell bonus. Skatt Midt-Norge har i klagesak 11. mars 2015 stadfesta at bondens jakt- og fiskerettigheter er et produkt fra jord- og skogbruk.

Det kan være litt uklart om hvorvidt faktisk bonus skal avregnes med avgift. Avregnes det uten merverdiavgift føres det som en driftsinntekt uten merverdiavgift for grunneier. Det er antagelig greiest å betale ut etterbetaling med avgift slik som Tine og Nortura nå gjør det.

- **Når grunneiere samarbeider med naboene i det som kan kalles «løse sammenslutninger».**
Avgiftsansvaret ligger på den enkelte grunneier. I forhold til fakturering må den enkelte grunneier fakturere sin del. Er det ønskelig at leietaker kun skal ha en

aktør å forholde seg til, kan den ene grunneieren sender faktura for leien og de øvrige grunneierne fakturerer denne grunneieren. Omsetningen inngår i skogbruksvirksomheten.

- **Sameier eller grunneiere som har fått sitt felles jakt-/fiskevald registrert i BRREG som et sameie og hvor omfang og aktivitet ved jakt/fiskeutleien er så begrenset at det ikke defineres som virksomhet SA/ANS.**

Sameiere og sameiet er samme juridiske subjekt slik at det ikke blir noe økonomisk oppgjør/omsetning mellom dem, bare en fordeling. Et sameie (som ikke lignes som ANS eller SA) er ikke et eget skattesubjekt. Sameier og sameiet er imidlertid forskjellige avgiftssubjekter. For et sameie som er avgiftspliktig vil vi anbefale at fakturering foretas av sameiet og som også innbetaler merverdiavgiften. Nettobeløpet utbetales til den enkelte sameier (uten merverdiavgift). For sameier som ikke er registrert for merverdiavgift ligger avgiftsansvaret på den enkelte sameier. I prinsippet bør sameierne fakturere hver for seg med utgående merverdiavgift. Om det er sameiet som sådan som fakturerer må den sameier som er registrert for merverdiavgift beregne at 1/5 av leien som utgående merverdiavgift.

6.5 Jordskifte

Skattlegging av skogoppgjør ved jordskifte er omhandlet i Skatte-ABC 2016 s. 1175 punkt 14.1 og 14.2.:

«Overføring av skoggrunn ved jordskifte etter lov 21. desember 1979 nr. 77 (jordskifteloven) anses ikke som realisasjon, jf. sktl. § 9-2 tredje ledd bokstav g. Ved jordskifte vil grunneieren etter skiftet normalt ha et eget areal som representerer den samme grunnverdien som før skiftet. Ved skifte av grunnen tas det ikke hensyn til påstående skog, men denne blir taksert og verdiberegnet før og etter skiftet. Verdien av den stående massen som en grunneier hadde før skiftet, og verdien av den stående massen på det arealet han blir eier av etter jordskiftet, vil nesten alltid være forskjellig. Det vil derfor være nødvendig å foreta et oppgjør mellom grunneierne. Vederlag for avgitt skog (stående masse) som blir utlignet med kontantvederlag, kan ikke skattlegges hos mottakeren, fordi overføringen ikke anses som realisasjon. Den som betaler vederlaget må aktivere dette under skog og grunn. Hvis den som avgir skog får en hogstrett som vederlag, vil inntekten ved utøvelse av denne retten være skattepliktig som skoginntekt. Dette gjelder enten hogstretten gis i den skogen han har måttet avgi eller i en annen skog.»

«Kostnader ved jordskifte kan fradragsføres direkte, se FIN i Utv. 1985/400.»

6.6 Juletre- og pyntegrøntproduksjon

Skatte-ABC 2016 s. 1183 punkt 18.18:

«Juletre- og pyntegrøntproduksjon følger reglene om beskatning av skogbruk, jf. sktl. § 8-2. Dette gjelder også der produksjonen foregår på tidligere dyrket mark. Drives det skogbruksvirksomhet på eiendommen, tas resultatet fra produksjonen av juletrær og pyntegrønt med i grunnlaget for gjennomsnittsligning, jf. sktl. § 14-81. (Fra og med

2017 «Tømmerkonto».) *Er det ikke særskilt lignet skog på eiendommen, er det valgfritt om man vil benytte reglene om gjennomsnittsligning når vilkårene for øvrig er oppfylt.»*

6.7 Erstatninger mv.

Hovedregelen er at gevinst ved realisasjon av grunn og bruksretter mv. er skattepliktig.

Ved ufrivillig realisasjon kan en nytte reglene om betinget skattefritak. (Ikke skattefritt da gevinsten nedskrives på det reinvesterte objektet.)

Ved realisasjon av del av alminnelig gårdsbruk og skogbruk hvor skjønnnet er fastsatt etter bruksverdi og anskaffelsen har skjedd før 1999 vil det være mulig å foreta oppregulering av inngangsverdien, se eget manus «Oversikt over skatt, avgift og regnskap i tilknytning til ufrivillig realisasjon, skader og erstatninger» fra 2011/2017. Videre vil det ved realisasjon av fast eiendom være mulig med en liten kostprisregulering for eiendommer som var anskaffet før 1991. Mer om dette i ovenfor nevnte manus eller manuset «Eierskifte», oppdatert på nettsiden vår i september 2016.

Ved realisasjon av del av alminnelig gårdsbruk og skogbruk drevet som enkeltpersonforetak hvor skjønnnet er fastsatt etter bruksverdi er det fra og med 2016, kommet nye regler for skattepliktig salg (sktl. § 12-11 (4)). Det nye er at slike gevinster ikke lenger skal inngå grunnlaget for å beregne personinntekt, dvs. at det kun beregnes 25 % skatt (24 % i 2017) på slike gevinster.

Mer om betinget skattefritak samt delskade, ulempeerstatning mv., se manuset «Oversikt over skatt, avgift og regnskap i tilknytning til ufrivillig realisasjon, skader og erstatninger» fra 2011/2017.

6.7.1 Skogvern/naturreservat

Unntak fra skatteplikt står omtalt i skatteloven § 9-3 sjette ledd og § 9-13 åttende ledd: *«(8) Gevinst ved vern av skog i forbindelse med etablering eller utvidelse av verneområde etter naturmangfoldloven kapittel V eller eldre vernevedtak som nevnt i naturmangfoldloven § 77, er fritatt for skatteplikt. Gevinst ved vern som er fritatt for skatt etter første punktum for selskap med deltakerfastsetting, er ikke skattepliktig for deltaker ved utdeling etter § 10-42.»* Merk at fra og med 2017 gjelder dette også for utdeling til deltakere i ansvarlige selskap. Den nye skattefritaksregelen gjelder for utdeling som foretas i 2017 eller senere selv om midlene skriver seg fra erstatning som er ytet og utbetalt til selskapet i tidligere år. Det arbeides for at regelverket få tilbakevirkende kraft.

6.7.1.1 Vederlagsordningen ved skogvern/naturreservat

Vederlag betales for perioden fra undertegning av avtale om frivillig vern fram til regjeringens vernevedtak. Vederlaget/avsavnsrente er kompensasjon for inntektsbortfall i denne perioden. Utbetalingen skjer i desember det enkelte år. Vederlag for verneåret utbetales samtidig med erstatningen. Vederlaget/avsavnsrenten er skattepliktig som næringsinntekt. Ifølge Skatte-ABC 2016/2017 s. 1037 punkt 2.1.6 er avsavn innenfor

inntektsgivende aktivitet er skattepliktig (som næringsinntekt). Avsavn er skattefritt utenfor næring. (I følge Skatte-ABC 2016/2017 s. 1042 punkt 2.10 er renter på erstatning alltid skattepliktig inntekt selv om erstatningen er skattefri.)

6.8 Rotsalg

Skogsvirke som er solgt på ordinær måte, tas til inntekt det året det er levert. Når det gjelder tømmer solgt på rot etter forutgående blinking (eller tilsvarende individualisering), anses dette for levert i det året rotkontrakten er inngått uansett om tømmeret er avvirket eller ikke. Dersom blinking er foretatt etter at kontrakten om salg ble opprettet, anses leveringen å ha skjedd først ved blinkingen. Det er uten betydning om tømmeret skal verdsettes etter blinkeliste eller om det først skal verdsettes etter offentlig måling i framdrevet stand. Etteroppgjør på rotkontrakt, dvs. oppgjør utover kontraktsbeløpet, f.eks. pga. at det anslagsvise kvantumet avviker ved endelig oppmåling, skal inntektsføres i avregningsåret. Dersom det er negativt avvik må det komme til fradrag i avregningsåret. Salg av tømmer på rot til den som samtidig kjøper skoggrunnen godtas ikke som rotsalg (Skatte-ABC 2016/2017 s. 1084 punkt 11.3).

Når tømmeret selges på rot slik at hogst og framdrift skjer for kjøpers regning, vil eventuelt arbeid som skogeieren utfører vedrørende det solgte tømmeret, bli å anse som:

- lønnsinntekt når det gjelder hogst
- næringsinntekt når det gjelder kjøring med egen traktor
- næringsinntekt både for hogst og framdrift, dersom hogst og framdrift er avtalt som ett oppdrag.

6.9 Skogfond

Mottatt skogfond og offentlige tilskudd er inntekt, se avsnittene 7 og 14.

6.10 Uttak av tømmer til eget bruk

Uttak av tømmer fra egen skog til bruk i jordbruket må alltid inntektsføres i skogbruket og utgiftsføres i jordbruksvirksomheten, eventuelt aktiveres på nybygg.

Tømmeret skal verdsettes til antatt salgsverdi.

Når det gjelder avgiftsberegning på leieskur, er det godtatt at en foretar et bytte av materialer mot tømmer uten at merverdiavgift beregnes, forutsatt at følgende forutsetninger er til stede:

Tømmeret må leveres til samme sagbruk som de leverte materialene, og materialene må være av samme treslag og av den samme kvaliteten (skurlast), som det leverte tømmeret. Transaksjonene må dessuten falle sammen i tid, og hele byttetransaksjonen bør avregnes i samme salgsdokument.

Selve arbeidet med skjæring av tømmeret må imidlertid beregnes med merverdiavgift. Ved leieskjæring av tømmer skal 50 % av materialenes omsetningsverdi derfor avgiftsberegnes.

6.11 Uttak av brensel fra egen skog

Av takseringsreglene 2016 § 3-2-6 framgår det at uttak av ved til privat bruk og kårtytelse, fra skog som er eller inngår i egen virksomhet, inntektsføres med kr 450 per løs m³ (kr 1 500 per favn). Dersom uttaket består av energivirke i form av flis, settes inntekten til kr 170 per løs m³.

Kostnadene fradragsføres i regnskapet på vanlig måte.

6.12 Realisasjon av grunn, herunder tomt

Ved realisasjon av alminnelig gårdsbruk drevet som enkeltpersonforetak skattlegges det som alminnelig inntekt, dvs. uten trygdeavgift og toppskatt, Sktl.12-11(4). Merk at det kun gjelder ved realisasjon av alminnelig gårdsbruk, dvs. ved salg av hele gården eller ved salg av innmark og skog som tilleggsareal til naboen mv. Regelverket gjelder ikke ved tomtesalg fra næringsvirksomhet. Det nye regelverket gjelder ved salg av grunn til veivesenet mv. hvor grunnlaget for erstatningen er bruksverdi. Det er oppreguleringsadgangen fram til 2004.

Merk at om overføring skjer i 2016 kan beskatningen skje etter skattereglene som gjaldt i 2015. Det er tidspunktet for bindende avtale/innvindingstidspunktet som er avgjørende for hvilke skatteregler som gjelder.

7 SKOGFOND

Foruten det som står her i manus under punkt 7 og 12 vil vi anbefale å se Skogbrukets Kursinstitutt sin presentasjon av skogfond på Bondelagets skattekurs høsten 2015, bak skilleark 14 eller gå inn på <http://www.bondelaget.no/logg-inn/category8221.html> og logge inn på ekstrasnett for regnskapskontor og videre inn på skattekursmanus 2015.

Skogfondet er å betrakte som en tvungen fondsavsetning. I regnskapet behandles trukket skogfond som en driftsutgift. Skogfondet tilfaller i sin helhet skogeieren.

Plikten til å svare skogfond er hjemlet i lov om skogbruk og skogvern. Det er Landbruks- og matdepartementet som hvert år bestemmer satsene for skogfond, og det er det samme departementet som fastsetter regler og retningslinjer for hvilke investeringer/tiltak en kan få dekket av egne skogfondsmidler som står inne på skogeierens skogfondskonto. Når en får dekket et formål/tiltak med skogfond, behandles dette i regnskapet som en driftsinntekt. (Se senere om delvis skattefritak.)

Plikten til å svare skogfond gjelder masse-, skur- og spesialvirke av både bartre og lauvtre, herunder virke til ved og til andre bioenergiformål. For juletrær og pyntegrønt kan skogeieren selv velge om det skal avsettes til skogfond.

Skogoppsynet forvalter eller administrerer ordningen for departementet.

Skogeierforeningene, som står for virkeomsetningen, har også en viktig oppgave i og med at de trekker inn avgiften og betaler den videre til skogoppsynet. Skogeierne får

ingen renter av de innestående midlene. Departementet disponerer rentene av innestående midler og fordeler disse til forskjellige formål til beste for skogbruket.

Siden rentene ikke tilfaller den enkelte skogeier, kan det være hensiktsmessig at en tilpasser bruken slik at innbetalt skogfond brukes raskest mulig til fornuftig investering/tiltak i skogen.

Utbetaling av skogfond regnes som skattepliktig inntekt i den kommunen hvor skogen ligger. Godkjennes skogfond overført til bruk i skog i annen kommune, tas den til inntekt der.

Som hovedregel skal skogfondsmidler tas til inntekt når midlene er stillet til disposisjon, dvs. når utbetaling er foretatt i henhold til kontrolloppgaven.

Det offentlige sender hvert år ut en kontrolloppgave/kontoutskrift over alle bevegelser på skogfondskontoen. Kontrolloppgaven/kontoutskriften sendes skogeier og skattemyndigheter.

På Statens Landbruksforvaltning (SLF) finner en «Avklaringer, regelverk og skogfond», dvs. spørsmål og svar om hvordan reglene for skogfond virker.

<https://www.slf.dep.no/no/eiendom-og-skog/skogfond/om-skogfond>

7.1 Forskrift om skogfond

Forskrift om skogfond o.a. fastsett av Landbruks- og matdepartementet 3. juli 2006 med hjemmel i lov 27. mai 2005 nr. 31 om skogbruk (skogbruksloven) § 8, § 14, § 15 og § 16. Endret ved forskrift 11. jan. 2007 nr. 24. Her følger noen av forskriftens paragrafer. Hele forskriften finner en på Lovdata. <http://lovdata.no/dokument/SF/forskrift/2006-07-03-881?q=Forskrift+om+skogfond+o.a.+fastsett>

«Kap. 1. Innleiande føresegner

§ 1. Formål

Denne forskrifta har til formål å sikre finansiering av ei berekraftig forvaltning av skogressursane gjennom tvungen avsetning av midlar, jf. § 5, til skogfond.

§ 2. Verkeområde o.a.

Denne forskrifta gjeld for all skog og skogmark, jf. § 2 i skogbrukslova.

Med skogsvirke meiner ein i denne forskrifta massevirke, sagtømmer og spesialvirke av både bartre og lauvtre, under dette juletre, pyntegrønt og virke til ved og til annan produksjon av biobrensel.

Med bruttoverdien til skogsvirket meiner ein i denne forskrifta salsverdien av virke som henteklart rundvirke, inkludert eventuelle tillegg knytt til salet. Når virket ikkje blir seld eller avrekna som henteklart rundvirke må ein anslå bruttoverdien.

§ 3. Måleplikt

Kjøpar og seljar av skogsvirke pliktar å sørgje for at alt skogsvirke som blir hogd til foredling eller sal blir målt og volumberekna på forsvarleg måte, jf. § 8, 3. ledd i skogbrukslova. Måleplikta gjeld ikkje uttak av skogsvirke til å dekkje behovet skogeigaren har i eiga jord- og skogbruksmessig verksemd.

§ 4. Disponering av skogfond

Skogfondet er knytt til eigedommen, og følgjer denne ved skifte av eigar. Skogfondet kan ikkje stillast som tryggleik eller pantsetjast særskilt.

Skogfondsmidlane skal brukast i den skogen skogsvirket er levert frå, eller i annan skog som skogeigaren har i same kommune. Med godkjenning frå kommunen kan skogfondsmidlane òg brukast i skog som skogeigaren eig i andre kommunar.

Skogfondsmidlane skal brukast til langsiktige investeringar i samsvar med reglane i kap. 3. Investeringane skal vere fagleg, økonomisk og økologisk forsvarlege, og i samsvar med skogbrukslova, samt forskrifter gitt i medhald av lova.

Kap. 2. Innbetaling til skogfond og oppgåveplikt o.a.

§ 5. Plikt til å setje av til skogfond

Skogeigaren har plikt til å setje av midlar til eigedommen sitt skogfond ved sal, oreigning eller anna overdraging av hogd eller framdrive skogsvirke eller av tre på rot, ved skogeigaren sin foredling av skogsvirke for vidareasal og anna overdraging, og ved skogeigaren sin bruk av skogsvirke til andre formål enn til dekning av eige behov i jord- og skogbruksmessig verksemd, jf. § 14 i skogbrukslova. Ved sal av juletre og pyntegrønt kan skogeigaren sjølv bestemme om det skal setjast av midlar til skogfondet.

§ 6. Sats for avsetjing til skogfond o.a.

Avsetjinga til skogfond skal vere i heile prosenteningar innanfor intervallet 4-40 prosent av bruttoverdien til skogsvirket. Ved bruk av måleforeininga sine virkessystem skal prosentsatsen påførast salskontrakta/målemeldinga, og gjelde fram til skogeigaren endrar den. Om gjeldande sats er ukjend skal det trekkjast 10 prosent. Alternativt skal avsetjinga til skogfond registrerast saman med oppgåvepliktige opplysningar (jf. § 9).

Etter at avsetjing til skogfond er registrert og berekna kan skogeigaren innanfor same kalenderår setje av ytterlegare midlar til skogfond, innafor intervallet i første ledd, ved å registrere dette som oppgåvepliktige opplysningar (jf. § 9).

Når skogeigaren sjølv er ansvarleg for å innbetale til skogfond, jf. § 7, 2. ledd, nr. 3 og 4, og det beløpet som skal avsetjast innanfor eit kalenderår blir mindre enn kr 500,-, kan skogeigaren sjølv velje om beløpet skal innbetalast.

Kap. 3. Bruk av skogfondsmidlar o.a.

§ 11. Formål skogfondet kan brukast til

Midlane frå skogfondet kan brukast til følgjande formål:

1. Skogkulturtiltak, under dette planlegging, administrasjon og gjennomføring.

1.1. Forynging og etablering av skog. Dette omfattar planting og såing, samt nødvendige for- og etterarbeid (markriving, vegetasjonskontroll, suppleringsiltak o.a.). Dette omfattar òg etablering av felt for juletre- og pyntegrøntproduksjon.

1.2. Kvalitets- og produksjonsfremmande tiltak, bortsett frå i felt for juletre og pyntegrønt. Dette omfattar ungskogpleie, førehandsrydding for tynning, underskott ved tynning, stammekvisting, gjødsling, skadeførebyggjande tiltak, grøftereinsk og suppleringsgrøfting.

2. Bygging, ombygging og opprusting av skogsvegar o.a. Dette omfattar utgifter til planlegging og bygging av nye skogsvegar og ombygging og opprusting av eksisterande skogsvegar, under dette velteplassar, som er godkjente etter den til kvar tid gjeldande forskrifta om planlegging og godkjenning av vegar for landbruksformål fastsett av Landbruks- og matdepartementet.

3. Vedlikehald av skogsbilvegar som inngår i det permanente vegnettet, under dette velteplassar for skogsvirke. For årleg vedlikehald kan kostnader på inntil kr 4,- pr. løpometer godkjennast. Dette gjeld ikkje ved istandsetjing etter store skadar på vegen ved flom, ras eller andre uventa hendingar. Ved større vedlikehaldsprosjekt, der kostnaden overstig kr 4,- pr. løpometer, skal kommunen godkjenne bruk av skogfond før arbeidet blir starta opp.

4. Miljøtiltak. Dette omfattar utgifter når det i samband med skogbrukstiltak blir teke konkrete miljøomsyn knytt til biologisk mangfald, landskapsverdiar, kulturminne og friluftsliv i område der det blir drive skogbruk.

5. Skogbruksplanlegging med miljøregistrering. Dette omfattar utarbeiding og ajourføring av planar for skogforvaltning og anna næringsutvikling knytt til skogressursane, og tiltak for betre utnytting av planane, under dette kjøp av dataprogram for ajourføring.

6. Investeringar i bioenergitiltak. Dette omfattar anlegg og utstyr, men ikkje faste utgifter, som blir brukte i produksjon av ferdig varme for levering. Investeringane og produksjonen skal vere knytt til eigedommen. Produksjonen må vere basert på råstoff frå eigedommen eller lokale skogressursar, og minst 75 prosent av produksjonskapasiteten må vere egna til å bli levert som ferdig varme til andre. Produksjon av ved og anna brensel basert på trevirke for levering, blir ikkje rekna som produksjon av varme. Kommunen skal godkjenne bruk av skogfond til bioenergitiltak før investeringane blir gjorde.

7. Forsikring mot stormskadar og brann på skog.

8. Kompetanseheevande tiltak knytt til miljøomsyn, skogetablering og skogproduksjon, samt verdiskaping knytt til trebaserte produkt.

9. Oppmerking av eigedomsgrenser og nødvendige handlangarutgifter ved jordskifte i skog.

10. Meirverdiavgift.

For dei formåla som er nemnde i første ledd nr. 1-9 gjeld reglane om skattefordel fastsette i § 8-2 andre ledd bokstav a og b i lov om skatt av formue og inntekt (skatteloven) med tilhøyrande forskrift. Det er ikkje skattefordel ved bruk av skogfondsmidlar til å dekkje meirverdiavgift etter første ledd nr. 10. For skogbruksplanar gjeld særskilde reglar knytt til avskrivinga, jf. § 8-2, andre ledd bokstav b i skattelova.

Dersom det på eigdommen er klare behov for foryngingstiltak eller ungskogpleie etter 1. ledd nr. 1, kan kommunen avgrense utbetalingar frå skogfondet til andre formål for å sikre nok midlar til å finansiere skogkulturinvesteringane.»

7.2 Skattefordel ved bruk av skogfond

For å stimulere skogeieren til å foreta investeringer/utgifter til planting, skogkultur og ulike investeringer som først vil gi avkastning på svært lang sikt, gis det for slike investeringer/utgifter en betydelig skattestimulering.

Hvilke utbetalinger av skogfond hvor det gis skattefordel, finner en i skatteloven § 8-2, samt FSFIN § 8-2, se punkt 7.3.

Netto skattefordel for skogeieren blir den beregnede skatt av 85 % av faktisk mottatt skogfond med skattefordel.

For egen utført skogkultur fremkommer skattefordelen slik:

- Når en skogeier utfører skogkulturen selv og mottar skogfondsmidler for dette inntektsføres kun 15 % av de mottatte skogfondsmidler.
- Er det mottatt tilskudd direkte inn på skogfondskontoen, må mottatt skogfond reduseres med tilskuddet før den skattefrie delen på 85 % beregnes (tilleggsskjemaet avsnitt XII).

For en utgift til skogkultur mv. framkommer skattefordelen slik:

- Investeringer/utgifter til planting, skogkultur og veibygging mv. betales direkte fra skogfondskontoen eller det betales fra skogeierens driftskredittkonto for så senere å få kostnaden refundert fra skogfondskontoen og inn på skogeierens driftskredittkonto.
- I regnskapet fradragsføres overnevnte investering/utgift i sin helhet, dvs. med 100 %.
- Skattestimuleringen går ut på at skogeieren som får fradrag for hele kostnaden (som dekkes med skogfond) kun skal inntektsføre 15 % av skogfondet som faktisk dekker/betaler kostnaden

- Konklusjonen blir at skogeieren får fradrag for 185 % av kostanden, dvs. 85 % høyere kostnad enn skogeieren faktisk har hatt.
- Netto (i lommeboka) for skogeieren blir skatteeffekten av den ekstra fradragsføringen av 85 % av kostnaden.

Eksempel som viser virkelig og skattemessig utgift ved kjøp av granplanter:

	Virkelig utgift	Skattemessig utgift
Avsatt skogfond	1 000	1 000
+ Betalt for planter	<u>1 000</u>	<u>1 000</u>
= Brutto utgift	2 000	2 000
- Mottatt/inntektsført skogfond	<u>1 000</u>	<u>150</u>
= Netto utgift	1 000	1 850

Eksempler som viser kostnaden ved kjøp av granplanter for kr 1 000 uten merverdiavgift. Alt 1) uten bruk av skogfond Alt 2) med bruk av tidligere avsatt skogfond med skattesatser for 2017:

1) Plantene betales uten bruk av skogfond

Kostnad (netto)	Skattesats	Skatten betaler	Kostnad etter skatt
1 000	24 %	240	760
1 000	35,4 %	354	646
1 000	46,92 %	469,20	530,80
1 000	49,92 %	499,20	500,80

2) Plantene betales med tidligere avsatt skogfond

Kostnad + ekstra fradrag på 85 %	Skattesats	Skatten man betaler (ordinær skatt + skattefordel)	Kostnad etter skatt
1 000 + 850 = 1 850	24 %	240 + 204 = 444	556,00
1 000 + 850 = 1 850	35,4%	354 + 300,90 = 654,90	345,10
1 000 + 850 = 1 850	46,92 %	469,20 + 398,82 = 868,02	131,98
1 000 + 850 = 1 850	49,92%	499,20 + 424,32 = 923,52	76,48

Det framgår av tabellen at nettoutgiftene (etter skatt) blir høy når marginals-katten er lav og omvendt. Konklusjonen på dette er at en bør sette av mye skogfond og drive skogkultur når marginals-katten er høy. Ved lav marginals-katt må en "betale mer selv" og investeringen i skogkultur blir ikke så gunstig.

7.3 Hvilke utbetalinger av skogfond gir skattefordel

Hvilke utbetalinger av skogfond hvor det gis skattefordel, finner en i skatteloven § 8-2, samt FSFIN § 8-2.

Skatteloven § 8-2 annet ledd bokstav a:

«(2) Tidligere avsatte skogfondsmidler som utbetales, er skattepliktig inntekt. Ved utbetalingen gjelder følgende særregler:

a) Frigitte skogfondsmidler som brukes til skogkultur, bygging og opprusting av skogsveier, sommervedlikehold av skogsbilvei, miljøtiltak, skogbruksplanlegging med miljøregistrering, forsikring mot stormskader og brann på skog, kompetansehevende tiltak, oppmerking av eiendomsgrenser og nødvendige håndlangerutgifter i forbindelse med jordskifte av skog, samt investeringer i bioenergitiltak i tilknytning til bruket og som bidrar til varmeleveranser basert på eget råstoff eller lokale skogressurser, tas til inntekt med 15 prosent.

b) Skogfondsmidler som utbetales til investering i avskrivbart driftsmiddel, skal ikke gå til fradrag i driftsmidlets kostpris (avskrivningsgrunnlag). Departementet kan gi forskrift til utfylling og gjennomføring av dette ledd.»

Merk denne spesielle regelen om at skattepliktig del av skogfond nyttet til avskrivbart driftsmiddel **ikke** skal gå til nedskrivning på driftsmidlet, men inntektsføres i året. Det er imidlertid bare investeringer i bioenergitiltak som er omfattet skogfond med skattefordel hvor dette blir aktuelt.

Merk også endringen fra og med 2017 hvor skattepliktig del av skogfond nyttet til skogbruksplan ikke lenger kan skrives ned på skogbruksplanens kostpris, men tas til inntekt i året.

FSFIN Forskrift til skatteloven § 8-2-1 «Skattefordel ved bruk av skogfond til bestemte formål:

«§ 8-2-1. Skattefordel ved bruk av skogfond til bestemte formål

(1) Generelt

a. Skattefordel ved bruk av skogfond etter skatteloven § 8-2 annet ledd bokstav a, gjelder for det samlede beløp som en skattyter får utbetalt fra skogfondet i løpet av kalenderåret til skogkultur, bygging og opprusting av skogsveier, sommervedlikehold av skogsbilvei, miljøtiltak, skogbruksplanlegging med miljøregistrering, forsikring mot stormskader og brann på skog, kompetansehevende tiltak, oppmerking av eiendomsgrenser og nødvendige håndlangerutgifter i forbindelse med jordskifte av skog, samt investeringer i bioenergitiltak i tilknytning til bruket og som bidrar til varmeleveranser basert på eget råstoff eller lokale skogressurser.

b. For en skattyter som har skogeiendom i flere kommuner, skal den reduserte inntekten fordeles på hver enkelt kommune i forhold til skogfond brukt med skattefordel i vedkommende kommune. For skogeier som etter avtale med skattemyndighetene fører felles regnskap for sine skoger, skal imidlertid den beregnede skattefrie delen av skogfondet fratrekkes i sin helhet før driftsresultatet fordeles etter avtalen.

c. De investeringene som foretas, skal være faglig og økonomisk forsvarlige, og investeringene må ikke være i strid med skogbrukslovens formål og bestemmelser, eller forskrifter gitt i medhold av lov 27. mai 2005 nr. 31 om skogbruk.

d. Kostnader som ikke kan dokumenteres f.eks. eget arbeid og bruk av eget driftsapparat, forutsettes kontrollert av kommunen slik at skattefordel ved bruk av skogfond bare gis for kostnader som ikke overstiger det som anses normalt ved en rasjonell arbeidsordning, og som er i tråd med ordinært kostnadsnivå for innkjøp og entreprenørarbeid på vedkommende område.

(2) Anvendelse av skogfond med skattefordel til etablering og pleie av skog (skogkultur)

Skattefordel gis ved bruk av skogfond til alle nødvendige tiltak i forbindelse med etablering og pleie av skog, herunder tynning, inntil det kan hogges virke som gir positiv rotnetto, samt til gjødsling av skog uansett skogens alder. Kostnadene reduseres med inntekter av tynning.

(3) Anvendelse av skogfond med skattefordel til skogsveier m.m.

a. Det gis skattefordel ved bruk av skogfond til bygging, ombygging og annen opprusting av skogsveier, både bilvei og traktorvei, når veien er i samsvar med de normaler som til enhver tid er fastsatt for skogsvei.

b. Bruk av skogfond til sommervedlikehold av skogsbilveier, gir skattefordel, men ikke vintervedlikehold av skogsbilvei (snøbrøyting, strøing mv.) og vedlikehold av traktorvei. Bruk til løpende, hyppig sommervedlikehold av skogsbilvei, som høvling, skraping, slådding, salting, vegetasjonsfjerning og -sprøyting mv., gir bare skattefordel for årlige kostnader inntil 4 kroner per meter behandlet vei. Bruk til vedlikeholdsgrusing, grøfterensk og annen grøfteopparbeiding, samt til utskiftning av stikkrenner og andre tekniske deler av veien, gir bare skattefordel for tiltak i henhold til vedlikeholdsprogram med kostnadsoverslag som er forhåndsgodkjent av skogmyndigheten. Begrensningene i de to foregående punktum gjelder ikke ved utbedring av betydelig veiskade ved flom, ras eller annen uforutsett hendelse.

(4) Anvendelse av skogfond med skattefordel til miljøtiltak

Skattefordel gis ved bruk av skogfond til skogbrukstiltak som tar konkrete miljøhensyn knyttet til biologisk mangfold, landskapsverdier, kulturminner og friluftsområder, i områder der det blir drevet skogbruk.

(5) Bruk av skogfond med skattefordel til investeringer i bioenergitiltak, som bidrar til varmeleveranser

Skattefordel ved bruk av skogfond til investeringer i bioenergitiltak gis for investeringer i anlegg og utstyr, men ikke løpende utgifter, som nyttes i produksjon av ferdig varme for levering. Investeringene og produksjonen må skje i tilknytning til bruket. Produksjonen

må være basert på brukets eget råstoff eller lokale skogressurser, og minst 75 prosent av produksjonskapasiteten må være egnet til leveranser, dvs. som ferdig varme levert til andre. Produksjon av ved og annet brensel basert på trevirke for levering, regnes ikke som produksjon av varme.

(6) Forhåndsgodkjenning

Bruk av skogfond med skattefordel forutsetter at anvendelsen er forhåndsgodkjent av skogbruksmyndigheten i den grad dette er et krav i henhold til bestemmelser om bruk av skogfond gitt i medhold av skogbruksloven.»

8 ÅPNINGSBALANSE/FØRSTEGANGSBALANSE

Ved kjøp eller annen overtakelse av skogbrukseiendom, skal det leveres kostprisoppgave (RF-1013). Kostprisoppgave skal også leveres ved tilkjøp (utvidelse) av skogbrukseiendom. Sammen med kostprisoppgaven skal det følge kopi av kjøpekontrakt, skjøte, kontrakt for eventuelt føderåd, eventuelt også oppgave fra skattekontoret om avvikende verdsettelse. Kostprisoppgaven skal vise samlet kostpris og fordeling på de ulike aktivaposter. Den samlede kostprisen som framgår av kostprisoppgaven, skal danne grunnlag for den nye eiers balanse ved virksomhetens begynnelse eller utvidelse.

Veier inngår som en del av skog og grunn.

Takst, driftsplaner, kart mv. behandles etter reglene for immaterielle driftsmidler og avskrives utenom saldoreglene. I praksis fordeles nettokostnadene etter fradrag for eventuelle tilskudd over 10 år.

9 SLUTTBALANSE

9.1 Varelager

Lager av tømmer, ved mv. som ikke er solgt (hvor eiendomsovergang ikke har funnet sted), skal i balansen verdsettes til tilvirkningsverdien. Dette tilsvarer stort sett utgiftsført beløp til hogging, kjøring mv. av det tømmeret og veden som ved årsskiftet ennå ikke er levert. Rotverdien og verdien av eget arbeid skal ikke tas med. Rotverdien, eget arbeid og bruk av egne biler, traktorer og hester kommer først til inntekt det året salget har funnet sted. Lageret i balansen virker som en reduksjon av kostnadene og skal oppveie faktiske utbetalinger på det virket som ligger på lager. I den grad tømmeret i forbindelse salg/eiendomsovergang er innmålt av kjøper og ligger til grunn for avregning, men fortsatt ligger lagret på velteplassen hos selger blir dette kjøpers lager.

Disse generelle regler for verdsetting gjelder også ved eventuelt opphør/overdragelse. Hvis skattyter har tømmer på lager 31.12 som han får innmålt og avregnet på nyåret, skal dette verdsettes til tilvirkningsverdi. Dette innebærer at næringen ikke opphører før

lageret er realisert og avregnet (Utv. 1993 s. 884). Varelageret kan selges eller overføres til kjøper av eiendommen med kontinuitet eller vederlag som ny inngangsverdi???

9.2 Takst, driftsplaner, kart mv.

For takster, driftsplaner og kart skal nettoutgiftene dvs. etter fradrag for eventuelt tilskudd fordeles til fradrag over 10 år. Er nettokostnadene under kr 15 000, kan beløpet fradragsføres i året. Fra og med 2017 er det ikke lenger anledning til å skrive ned med skattepliktig del av skogfond.

9.3 Driftsmidler som nyttes i ulike næringer

Når det anskaffes et driftsmiddel som skal nyttes i flere foretak, framgår det følgende av Skatte-ABC 2016/2017 s. 311 punkt 6.13.4: «*Bruker eieren et driftsmiddel i mer enn én heleid virksomhet, skal hele driftsmidlet likevel føres inn på saldo i bare én av virksomhetene.*»

Samlet kostnad inklusive avskrivninger må deretter fordeles mellom næringene i samme forhold som bruken mellom disse næringsvirksomhetene. Beløpet kan føres som en «leie». Det skal imidlertid ikke kalkuleres inn fortjeneste eller godtgjørelse for egen arbeidskraft.

10 GJENNOMSNIITSLIGNING

Utgår fra og med 2017 – om regelverk for 2016, se kursmanus høsten 2016. De står fortsatt vist til gjennomsnittsligning flere sitater siden oppslagsverket ikke er ajour vedr. tømmerkonto før til sommeren.

11 FORMUESVERDIEN AV SKOG

I **skatteloven § 4-11 andre ledd** framgår det følgende:

«(2) *Verdien av skog settes til den avkastningsverdien skogen har på lengre sikt ved rasjonell skjøtsel og drift etter forskrift, jf. skatteforvaltningsloven § 9-8 tredje ledd.*»
Skattemeldingens post 4.3.4.

Regler for formuesverdsetting av skog framgår av kapittel **3-1-1 «Skogeiendommer»** i de årlige «Takseringsreglene»/ **«Forskrift om taksering av formues-, inntekts og fradragsposter mv. som må fastsettes ved skjønn til bruk ved fastsettingen for 2016»**

«*Formuesverdien på skogeiendommer skal settes til skogens avkastningsverdi, jf. skatteloven § 4-11, annet ledd.*»

Fastsettingen av formuesverdiene på skogbrukseiendommer er hjemlet i skatteforvaltningsloven § 9-8 tredje ledd, og i kapittel 4 i denne forskrift. Generell revisjon av formuesverdiene skal skje når Skattedirektoratet bestemmer.

Formuesverdien for 2016 vil fremgå av forhåndsutfylt selvangivelse.

Har skogverdien endret seg vesentlig i året (f.eks. pga. tilkjøp, frasalg, fredning, naturskade eller lignende), må verdien beregnes på nytt, og innberettes i RF-1016. Skogfaktor som skal nyttes ved beregningen er satt til 5, jf. § 4-9 i denne forskrift.

For å beregne formuesverdien av rettigheter (jakt-, fiske- og fallrettigheter m.v.) knyttet til skogeiendommen, kapitaliseres bruttoleieverdi med kapitaliseringsfaktor 10, se § 2-1-5.

Om bortfestede tomter til bolig- og fritidsformål, se § 3-1-3.

Formuesverdien på jaktrettighet utnyttet av den skattepliktige selv, beregnes ved at antall felte dyr innen de forskjellige kategoriene som er nevnt under § 3-2-5, multipliseres med de verdiene som er angitt der. Det totale produktet multipliseres med kapitaliseringsfaktoren, se § 2-1-5.»

11.1 Forskrift om taksering av skog

Skattedirektoratet har i kapittel 4 i forskrift **«Forskrift om taksering av formues-, inntekts- og fradragposter mv. som må fastsettes ved skjønn til bruk ved fastsettingen for 2016»** gitt detaljer om hvordan taksering av skog skal gjennomføres. https://lovdata.no/dokument/SF/forskrift/2016-11-15-1328/KAPITTEL_4#KAPITTEL_4

«§ 4-1. Kapitlets virkeområde

Dette kapitlet for fastsetting av formuesverdi på skogeiendommer gjelder den avkastningsverdien som skogen gir på lengre sikt ved rasjonell skjøtsel og drift. Kapitlet gjelder bare for økonomisk drivbare arealer. Det gjelder ikke fastsettelse av verdi av sandtak, torvtak, steinbrudd, tomter, jaktrettigheter, fiskerettigheter og lignende.

Med økonomisk drivbare arealer menes arealer med skog i hogstklassene 1–5 hvor driftsforholdene (terreng og avstand til vei mv.) er slik at avvirkingen, når skogen er hogstmoden, gir økonomisk overskudd per avvirket kubikkmeter trevirke.

§ 4-2. Hvem har rapporteringsplikt etter dette kapittel

Alle som eier økonomisk drivbar skog med tilvekst ut over det som er tilstrekkelig til å dekke gårdens behov for brensel, gjerdematerialer og til mindre reparasjoner, skal fastsette formuesverdien i skjemaet RF-1016, «Formue av skogeiendom», fastsatt av Skattedirektoratet.

§ 4-3. Verdsetting

Fastsetting av formuesverdien på skogeiendommer skal skje ved å kapitalisere en soneberegnet nettoverdi av den årlige nyttbare tilveksten.

Nettoverdien per kubikkmeter tilvekst fremkommer ved at det fra gjennomsnittspriser som nevnt i § 4-5, gjøres fradrag for kostnader som nevnt i § 4-6.

§ 4-4. Årlig nyttbar tilvekst

Skogeiendommens årlig nyttbare tilvekst fremkommer ved å multiplisere eiendommens økonomisk drivbare areal, fordelt på 4 bonitetsklasser, med den fastsatte tilvekstraten for den enkelte bonitetsklasse.

Skogeieren skal oppgi størrelsen på det økonomisk drivbare skogarealet på sin eiendom, og hvordan dette fordeler seg på de fire bonitetsklassene, Svært høy (H 23-26), Høy (H 17-20), Middels (H 11-14) og Lav (H 6-8).

Tilvekstratene for de enkelte bonitetsklassene er fastsatt til:

Svært høy 0,7 m³ per daa

Høy 0,4 m³ per daa

Middels 0,25 m³ per daa

Lav 0,08 m³ per daa.

§ 4-5. Priser

Ved verdsettingen legges til grunn at landets skogareal deles i tre prissoner. I hver sone fastsetter Skattedirektoratet en beregnet gjennomsnittspris. Det er ikke adgang til å foreta individuell korreksjon av prisene.

§ 4-6. Kostnader

Ved verdsettingen legges til grunn at landets skogareal deles i tre kostnadssoner. I hver sone fastsetter Skattedirektoratet en gjennomsnittskostnad (kostnadssjablong) som beregnes på grunnlag av erfaringstall for faste kostnader og driftskostnader. Det er ikke adgang til å avvike fra gjennomsnittskostnaden (kostnadssjablongen) med mindre dette følger av § 1-4-7.

§ 4-7. Korreksjon for spesielt høye kostnader

Er skogeierens reelle driftskostnader (inkludert indirekte kostnader) vesentlig høyere enn den kostnadssjablongen som gjelder for den kommunen eiendommen ligger i, og årsaken er enten vanskelig terreng eller gjennomsnittlig lang driftsvei, kan den skattepliktige kreve å nytte en høyere kostnadssjablong.

§ 4-8. Korreksjon for unormal hogstklassefordeling

Kan det dokumenteres at arealet med ungskog (hogstklassene 1, 2 og 3) utgjør 70 % eller mer av det økonomisk drivbare arealet, reduseres formuesverdien med 15 %.

Tilsvarende vil ungskogsareal på 85 % eller mer av det økonomisk drivbare arealet, gi en reduksjon i formuesverdien på 25 %.

§ 4-9. Kapitalisering

Ved kapitalisering av nettoverdien av den årlige nyttbare tilveksten, er skogfaktoren fastsatt til 5.

§ 4-10. (Opphevet.)

§ 4-11. Manglende eller ufullstendig rapportering

Unnlater skogeieren å levere skjemaet RF-1016 «Formue av skogeiendom», eller det oppgis uriktige tall, vil skogeiendommens formuesverdi bli fastsatt ved skjønn. Ved skjønnet kan skattekontoret innhente veiledende grunnlagsmateriale fra den lokale skogforvaltning.

§ 4-12. Generelle revisjoner

Generelle revisjoner av skogens formuesverdi skal skje når Skattedirektoratet bestemmer det.

§ 4-13. Enkeltrevisjoner

Formuesverdien på den enkelte skogeiendom skal revideres når den formuesverdi som ble fastsatt ved siste revisjon, er uriktig som en følge av følgende forhold:

tilkjøp

frasalg

fredning

naturskader

dokumentasjon av endret fordeling av areal på bonitetsklasser (eks. ny skogbruksplan, områdeplan eller lignende).

Revisjonen foretas etter initiativ fra skogeieren, eller når de regionale fastsettingsmyndigheter finner det nødvendig.»

11.2 Formue av jakt, fiske, grustak mv.

Av forskriften om taksering av skog § 1 framgår at den ikke gjelder fastsettelse av verdi av sandtak, torvtak, steinbrudd, tomter, jaktrettigheter, fiskerettigheter o.l.

Når det gjelder verdi av egne sandtak, steinbrudd, torvtak mv. framgår det av Skatte-ABC 2016/1082 s. 1082 punkt 9.3: at det ikke skal tillegges skogverdien, men føres som annen fast eiendom i skattemeldingen. Dvs. skattemeldingens post:

4.3.5 «Annen fast eiendom med skattepliktig avkastning»

4.3.5. «Annen fast eiendom uten skattepliktig avkastning»

For å finne formuen for jakt og fiskerettigheter, festetomter, fallretter mv. er det i skjemaet «Landbruk» et særskilt felt XIII «Spesifikasjon av formuesverdier knyttet til skogeiendom» hvor formuen beregnes. Videre føres det over til skattemeldingens post 4.5.4 «Rettigheter knyttet til skog og utmark».

For å beregne formuesverdien kapitaliseres brutto leieverdi med en kapitaliseringsfaktor. Det står følgende i § 2-1-5 i Takseringsreglene 2016: «*Kapitaliseringsfaktoren for 2016 er fastsatt til 10. Denne skal nyttes ved beregningen av formuesverdien på varige rettigheter, utleierettigheter (jf. §§ 3-1-1 og 3-1-2), formuesverdien på retten til å kreve festeavgift (jf. §§ 1-1-7 og 3-1-3) og gjeldsfradrag (jf. § 1-1-7).*»

Egen utnyttelse av jaktrettigheten:

Verdi av rett til elg-, hjort- og reinsjakt er skattepliktig formue. Hvis skogeieren ikke har så stort skogareal at det ville gitt fellingstillatelse til minst ett dyr for henholdsvis elg,

hjort og rein etter arealnormene i kommunen formuesbeskattes ikke verdien av jaktretten. Verdien av fordel ved egen utnyttning av jakt, se tidligere avsnitt. Denne verdien multipliseres med kapitaliseringsfaktor 10. Formuesverdsettingen skal baseres på faktisk felte dyr. Verdien av egen utnyttelse av andre jaktrettigheter enn elg, hjort og rein formuesbeskattes ikke.

Utleie av jaktrettigheten:

Alle utleide jaktrettigheter er skattepliktig formue, uavhengig av dyreslag. Ved utleie skal også jaktrett til del av dyr telle med i formuesverdien. Formuesverdien beregnes ved at brutto utleieinntekt multipliseres med en kapitaliseringsfaktor som er fastsatt i takseringsreglene. Verdien tillegges ikke skogverdien, men føres som annen skattepliktig formue i skattemeldingen.

12 MERVERDIAVGIFT

Om merverdiavgift og kapitalskog, se avsnitt 4.5.

Ifølge merverdiavgiftsloven § 2-2 første ledd skal flere virksomheter som drives av samme eier anses som én avgiftspliktig enhet og skal ha ett registreringsnummer, med mindre det i medhold av bestemmelsens annet ledd er gitt samtykke til særskilt registrering for en del av virksomheten.

Dette gjelder også ifølge Refsland 1994 side 134 for virksomheter som strekker seg over flere fylker: *«En skogeier som driver skogbruksnæring i flere fylker, skal bare registreres som én næringsdrivende med mindre hans ønske om å bli registrert særskilt for enkelte deler av virksomheten blir imøtekommet, jfr. kravene i § 12 (ny § 2-2) annet ledd, for særskilt registrering av deler av virksomhet.»*

Grensen for registrering i merverdiavgiftsregisteret er kr 50 000.

12.1 Merverdiavgift og kapitalskoger

Det har fram til Finansdepartementets brev vedr «Skogbruk og avgiftsmessig virksomhetsbegrep» 29. mars 2017 vært uavklart om hvorvidt mindre skoger som skattemessig ikke lenger skal klassifiseres som næringsvirksomhet fortsatt skal registreres for merverdiavgift når omsetningen overstiger kr 50 000. Av

Av Finansdepartementets brev framgår det at rettstilstanden fortsatt er uendret. De skriver at de på det nåværende tidspunkt ikke kan ta stilling om det avgiftsmessige virksomhetsbegrepet skal følge det skattemessige virksomhetsbegrepet. De skriver videre at de vurderer det slik at en eventuell omlegging først kan komme fra og med 2018.

Grensen for avgiftsregistrering er fortsatt merverdiavgiftslovens § 2-1. Her framgår det at; Næringsdrivende og offentlig virksomhet skal registreres i Merverdiavgiftsregisteret når omsetning og uttak som er omfattet av loven til sammen har oversteget 50 000 kroner i en periode på tolv måneder.

Er en kapitalskog registrert for merverdiavgift er det også bokføringsplikt.

12.2 Omsetning over og under kr 50 000

I forhold til grensen på kr 50 000 for å bli registrert for merverdiavgift så er det den samlede omsetning som gjelder.

Merverdiavgiftshåndboken 2016, s. 67:

«Næringsdrivende som ikke har avgiftspliktig omsetning over beløpsgrensen på 50 000 kroner hvert år, kan over en lengre periode ha en så stor omsetning at den gjennomsnittlig likevel vil overstige denne grensen i løpet av 12 måneder. Finansdepartementet har i et slikt tilfelle samtykket i at en skogeier kan registreres i Merverdiavgiftsregisteret dersom omsetningen i en femårsperiode gjennomsnittlig overstiger minstegrensen for registrering (U 1/70 av 20. februar 1970 nr. 11). I de tilfeller gjennomsnittlig årlig omsetning ikke overstiger beløpsgrensen, har Skattedirektoratet uttalt at skogeieren vil være registreringspliktig fra og med den tolv månedersperioden omsetning og uttak overstiger 50 000 kroner (F 11. mai 1971).»

En skogeier som for en 5-årsperiode har omsetning som utgjør under kr 50 000 i gjennomsnitt per år, faller ut av merverdiavgiftsregisteret etter denne uttalelsen. Da gjelder imidlertid de generelle reglene (merverdiavgiftsloven § 2-1 første ledd), dvs. at de årene omsetningen overstiger kr 50 000, skal skogeieren registreres i merverdiavgiftsregisteret og forbli registrert i 2 år etter at omsetningen er sunket under grensen på kr 50 000, med mindre virksomheten er opphørt (merverdiavgiftsloven § 14-3).

Eks

Grunnet skogens samlede areal, samt skjev fordeling av hogstklasser, går det noen år mellom hver sluttavvirkning. I år 2006 ble det levert tømmer for kr 70 000. Neste tømmerleveranse er kr 110 000 i 2017. Han var registrert for mva, men falt ut av merverdiavgiftsregisteret etter 2008. I 2017 kommer han igjen inn i merverdiavgiftsregisteret.

Hva med fradrag for merverdiavgift på utgifter for kostnader til ryddesag og motorsag med tilhørende driftsutgifter, skogkultur/planting samt regnskap i den mellomværende perioden?

Her setter merverdiavgiftsloven § 8-6 «Anskaffelser foretatt før registrering» en grense på 3 år og gjelder anskaffelser som har direkte sammenheng med omsetningen. Etter dette mister en fradragsretten for årene 2009 – 2013. Er det ikke levert tømmer de tre foregående år vil en få fradrag for inngående merverdiavgift på alle de nevnte driftsutgifter. Fra og med 2015 er kravet om formell søknad opphevet. Det foreslås at dette tas inn på en egen «Skattemelding for mva.*/omsetnings-/tilleggsoppgave som

sendes inn etter avgiftsregistreringen er godkjent og ordinær «Skattemelding for mva»/omsetningsoppgave er innsendt.

Ifølge merverdiavgiftsloven § 15-14 tredje ledd, merverdiavgiftsforskriften § 15-14 første ledd og note 1 Refsland del II s. 158/159, kan samvirkeforetak mv. føre utgående avgift på sine avregninger. De som mottar avregninger på tømmer med utgående avgift, men pga. av for lav omsetning ikke er registreringspliktig, plikter ikke å betale inn avgiften. Mottatt avgift blir da med som ordinær driftsinntekt.

12.3 Uttak

Avgiftsfrie uttak står omtalt i merverdiavgiftsloven § 6-20:

«(1) Uttak av produkter fra eget fiske, skogbruk eller jordbruk med binæringer, er fritatt for merverdiavgift dersom produktene skal brukes privat eller til formål innenfor rammen av disse næringene.»

Kommentar:

Det skal ikke beregnes merverdiavgift ved uttak fra en avgiftspliktig næring til en annen næring som begge er innenfor den samme avgiftspliktige virksomheten.

Det skal imidlertid beregnes merverdiavgift hvis den andre næringen er utenfor avgiftspliktig virksomhet. Mer om uttak se Merverdiavgiftshåndboken 2016 s 494.

http://www.skatteetaten.no/globalassets/pdf/handboker/mva_handboken_12_2016juli.pdf

12.4 Skogshusvære

Det står følgende i merverdiavgiftsforskriften § 8-3-1. «Fast eiendom i tilknytning til primærnæringene»:

«Det er fradragsrett for inngående merverdiavgift på kostnader til oppføring og vedlikehold av seter- og skogshusvære i jord- og skogbruk, samt gjeterhytter i reindriftsnæringen, dersom disse er avskrivbare driftsmidler etter skatteloven.»

Det store spørsmålet blir imidlertid om «til bruk i» avgiftspliktig virksomhet.

Omtalt i Merverdiavgiftshåndboken 2016 s. 642.

Erfaringsmessig er det er stort sett vanskelig å få skatte- og avgiftsmessig fradrag for nytt skogshusvære.

Klagenemnda for merverdiavgift:

Nr. 2259 av 30. april 1988, nybygg 69 m² - avslag, skogshusvære, vurdert som fritidshus.

Nr. 4445 av 23. juni 2000, nybygg - avslag, skogskoie hadde ikke tilstrekkelig tilknytning til skogbruksvirksomheten.

13 FØRING AV SKOGFOND, OFFENTLIGE TILSKUDD MV.

13.1 Skogfondskonto

Skogbruksetaten i kommunen holder styr på skogfondskontoen. For skattyter er innestående skogfond ingen skattemessig fordring og skal følgelig heller ikke inn i balansen. Likevel vil vi på det sterkeste anbefale at skogfondskontoen tas med som en hjelpekonto i regnskapet hvor alle bevegelser registreres. I Duett har en valgt konto 1590.3 til dette. Ved korrekt føring av skogfondet overføres alle bevegelser hit.

- Avstem konto 1590.3 mot kontoutdraget fra skogbruksetaten. Påse at du har fått med alle bilag gjennom året og at saldo per 31. desember stemmer.
- Eventuelle korreksjoner på konto 1590.3 må gjøres ved å korrigere åpningsbalansen.

13.2 Føring av skogfond

Når skogfond trekkes i tømmeroppgjøret, blir inntektsføringen en av kontiene for salg av virke. Det avsatte skogfondet føres til fradrag mot post 7700 «Annen kostnad, fradragsberettiget» (konto 7761.3 «Skogfond, trukket»).

Føringen av frigitte skogfondsmidler avhenger av hva skogfondsmidlene er frigitt til. I mange tilfeller kan det være hensiktsmessig å føre mottatt skogfond mv. på en hjelpekonto gjennom året (f.eks. konto 2990.1 med tekst «skogfond gjennom året») for så å føre hjelpekontoen i 0 og føre bevegelsene til riktige konti/rubrikker når kontrollopgaven fra skogetaten foreligger. (Vær oppmerksom på at føringsveiledningen på kontrollopgaven ofte kan være feil.)

Ved bruk av skogfondsmidler til:

- skogkultur
- bygging og opprusting av skogsveier
- sommervedlikehold av skogsbilvei
- miljøtiltak
- skogbruksplanlegging med miljøregistrering
- forsikring mot stormskader og brann i skog
- kompetansehevende tiltak
- oppmerking av eiendomsgrenser og nødvendige håndtlangerutgifter i forbindelse med jordskifte av skog
- samt investeringer i bioenergitiltak i tilknytning til gårdsbruket og som bidrar til varmeleveranser basert på eget råstoff eller lokale skogressurser,

gis det en skattefordel på 85 prosent, dvs. at 15 prosent tas til inntekt. Dette gjøres ved at utgiftene til investeringen fradragsføres i sin helhet, mens utbetalt skogfond tas til inntekt med 15 prosent.

Det gis videre tilskudd til skogkultur mv. i et visst omfang.

Det skal foretas en betydelig spesifikasjon vedrørende mottatt skogfond og tilskudd som har gått inn på skogfondskontoen i «Landbruk» (RF-1177), avsnitt XIV «Beregning av skattepliktig del av skogfond»:

- 301 Alle utbetalinger fra skogfondskontoen til investeringer med skattefordel (skogkultur, skogsveier, miljøtiltak, skogbruksplan mv.)
- 302 Innbetalte offentlige tilskudd til dekning av de utbetalinger som er ført i post 301
- 303 Grunnlag for beregning av skattefordel
- 304 Beregnet skattefordel
- 305 Offentlig tilskudd, til dekning av investering med skattefordel, som er innbetalt på skogfondskonto i 2016, men etter utgangen av året som skattefordelen tidligere ble beregnet og fratrukket i post 304
- + 306 Tilbakeføring av tidligere beregnet skattefordel på del av anvendt skogfond som er dekket av beløp oppgitt i post 305
- + 307 Utbetalt fra skogfondskonto til formål uten skattefordel
- = 308 Sum skattepliktig inntekt - inngår i RF-1175 post 3900 og tilleggsskjemaet post 266

Når det foretas skogkultur som dekkes av skogfond, føres kostnaden til fradrag mot en av postene 4005 «Varekostnad» eller 4500 «Fremmedytelse og underentreprise» i næringsoppgaven. På mottatt skogfond med skattefordel oppnås skattefordel ved at kostnadene til investeringen fradragsføres i sin helhet, mens utbetalt skogfond tas til inntekt med 15 prosent av det utbetalte beløp. Dette gjøres ved at hele beløpet tas til inntekt mot post 3900 «Andre driftsinntekter» (konto 3911.3 «Skogavg.midler frigitt m/skattefordel»). Deretter tilbakeføres den skattefrie delen (85 prosent) mot post 3900 «Andre driftsinntekter» (konto 3913.3 «Skogavg. m. skattefri del av frigitte»), motpost 2054 «Skattefrie inntekter» (konto 2054.3 «Skogfond, skattefri del»).

Føringseksempel i Duett

	Debet	Kredit	N.oppgave. 1 (Landbruk)
Planter	4010.3		4000
Planter bet. med skogfond		3911.3	3900 (301)
Mva. bet. med skogfond		3912.3	3900 (307)
Tilbakeført skattefri del, 85 %	3913.3	2054.3	3900 (304)/2054

Tilskudd som mottas direkte (uten at det går veien om skogfondskonto) føres inn bank o.l. og til inntekt på post 3400, (konto 3430.3 «Tilskudd, ikke inn på skogfondskonto»).

Føringseksempel i Duett

	Debet	Kredit	N.oppgave. 1
Mottatt tilskudd, inn bank	2390.1		2380
		3430.3	3400

Utbetaling av skogfond med skattefordel hvor det i **samme året** eller et **tidligere år** er mottatt tilskudd som har gått inn på skogfondskonto. I slike tilfeller må oppnådd skattefordel tilbakeføres da det ikke gis skattefordel på den delen av skogfondet som er dekket av statstilskudd.

Skattefordelen for den delen som utgjør tilskudd tilbakeføres mot post 2054 og post 3900.

Samme år: Konti i Duett 2055.3 «Skogfond, tilbakeført skattefri del **inneværende år.**»/ 3914.3 Tilbakeført skattefri ført **i år**».

Tidligere år: Konto i Duett 2056.3 «Skogfond, tilbakeført skattefri del **tidligere år.**»/ 3915.3 Tilbakeført skattefri ført **tidligere år**».

Føringseksempel i Duett

	Debet	Kredit	N.oppgave. 1 (Landbruk)
Kjøpt planter	4010.3		4000
Planter bet. med skogfond		3911.3	3900 (301)
Mva. bet. med skogfond		3912.3	3900 (307)
Mottatt tilskudd, inn på skogfondskonto	7762.3	3410.3	7700/3400 (302)
Tilbakeført skattefri del, 85 %	3913.3	2054.3	3900 (304)/2054
Tilbakeføring av skattefordel på mottatt skogfond som opprinnelig er tilskudd mottatt samme året	2055.3	3914.3	3900 (306)/2054
Tilbakeføring av skattefordel på mottatt skogfond som opprinnelig er tilskudd mottatt et tidligere år	2056.3	3915.3	3900 (306)/2054

Mer om føring av skogfond mv. framgår av kontoplanen, eller boka «Posteringsnøkler». For Duettbrukere finner en mer ved å søke på skogfond under «Ofte stilte spørsmål». Nyttets næringsoppgave 2, se i boka «Posteringsnøkler».

14 JORDBRUKSFRADrag - VEDPRODUKSJON

Fra og med 2004 ble det åpnet for at inntekt av vedproduksjon (uttak og salg) kan gi rett til jordbruksfradrag. Skatteloven § 8-1 femte ledd andre punktum:

«I tillegg til jordbruksinntekten kan det i fradraggrunnlaget velges å ta med nettoinntekt fra produksjon av biomasse til energiformål, herunder vedproduksjon.»

Av forskrift, samt næringsoppgave/tilleggsskjemaet «Landbruk», framgår det at sjablongberegnet inntekt fra biomasse-/vedproduksjon som valgfritt kan overføres til jordbruk for å inngå i grunnlaget for jordbruksfradrag, er satt til 55 prosent av bruttoinntekten av biomasse/ved.

De spesielle reglene for biomasse gjelder f.eks. både for den jordbrukeren som selger helt virke til vedproduksjon, samt for den jordbrukeren som kjøper helt virke og produserer ved. Det må framgå av faktura eller avregning at det dreier seg om salg av ved/vedvirke/energivirke.

Inntekt fra biomasse føres i næringsoppgaven som ordinær inntekt under skogbruk. Under årsoppgjøret kan en så foreta eventuell overføring/korreksjon av nettoinntekt fra biomasse fra skogbruk til jordbruk slik at det kommer med i grunnlaget for beregning av jordbruksfradrag.

Korreksjonen foretas på næringsoppgavens post 0402 C «Korreksjoner for primærnæringene» og på «Landbruk», postene 270 «Sjablongberegnet inntekt fra biomasse-/vedproduksjon som (valgfritt) er overført jordbruk, 55 % av brutto produksjonsinntekt» og 432 «Inntekt fra biomasse-/vedproduksjon».

15. DIVERSE

15.1 Forpaktning av skog

Forpaktning/leie av skog er ikke så vanlig, men fullt mulig ifølge forpaktningsloven § 1. Siden forpaktning/leie er mot vederlag, kommer en ikke i konflikt med servituttløven som gir en begrensning på 3 år for uinnskrenket bruksrett. For avtaler som går lenger enn 10 år, må det søkes konsesjon.

Hvordan blir så ligningsmåten?

Vi mener at det er den som driver skogen som kan nytte «tømmerkonto» Leieinntekten (forpaktningssavgiften) kan nok ikke føres over tømmerkontoen, men vil trolig være kapitalinntekt så fremt ikke eieren utøver så mye aktivitet knyttet til utleien/den utleide skogen at utleien må anses som egen virksomhet.

Når det gjelder uinnskrenket bruksrett, står det i Riksskattestyrets rundskriv nr. 288 (om skogbruk fra 1956) A pkt. 2: «*Det kan i denne forbindelse ikke regnes som noen innskrenkning i bruksretten om den bare gjelder rett til å avvirke tilveksten.*» En må anta at dette også gjelder ved forpaktning/leie.

15.2 Tømmerkonto – uførepensjon

Rundskriv til folketrygdloven § 12-7 andre ledd, vedrørende inntektsnivå etter uførhet (IEU):

«For skogbrukere som gjennomsnittslignes har departementet angitt en praksis som innebærer at inntektsnivå etter uførhet kan fastsettes ut fra faktisk inntekt og ikke ut fra den lignede gjennomsnittsinntekten. Nærmere redegjørelse er gitt i kommentarene til § 4 i forskriften til § 12-7.» Det må antas at det samme må gjelde ved «Tømmerkonto».

15.3 Tilskudd fra Innovasjon Norge til bioenergianlegg

Utdrag fra Innovasjon Norges orientering vedrørende tilskudd til bioenergianlegg:

«Formålet er å stimulere jord- og skogbrukere til å produsere, bruke og levere bioenergi i form av brensel eller ferdig varme. Målgruppen er bønder, skogeiere og veksthusnæringen.

Vi tilbyr investeringsstøtte til anlegg bygd for varmesalg, gårdsvarmeanlegg, veksthus og biogass. Det gis ikke støtte til kjøp av brukt utstyr.

Støtte til utrednings- og kompetansetiltak gis til følgende formål: Konsulenthjelp til forstudier, forprosjekter og utredninger, samt kompetanse og informasjonstiltak.

Vi kan gi inntil 35 prosent støtte til investering og 50 prosent utrednings- og kompetansetiltak (se bioenergiprogrammets retningslinjer for beløpsgrenser).»

(Merk at kravene som gjelder skogfond ikke vedrører tilskudd.)

Nettadressen til Innovasjon Norge er: innovasjonnorge.no

15.4 Skogsveiforeninger /skogsbilveilag

En skogsveiforening driver normalt ikke virksomhet, men er et samarbeidsprosjekt om et felles driftsmiddel.

Som mange har erfart har Enhetsregisteret etter innføringen av samvirkeloven hatt en meget bestemt oppfatning om at det i realiteten ikke lenger er mulig å registrere ikke-ideelle foreninger, og at alle enheter som tidligere skulle vært registrert som slike nå skal registreres som SA.

Dette er ikke alltid korrekt og Nærings- og fiskeridepartementet behandlet 29.1.2015 en klagesak der et veilag ble forsøkt registrert som forening, men Enhetsregisteret ville kun godta registrering som SA. Klageren fikk medhold siden det ikke forelå samhandling og laget kun fordelte driftskostnadene mellom medlemmene, men uten at dette har resultert i praksisendring i Enhetsregisteret.

Det er derfor på det rene at flere skogsbilveier har blitt registrert som SA. Vi har i den forbindelse gjort oppmerksom på at alle juridiske personer som i utgangspunktet er skattepliktige kan søke om å få bli skattefrie institusjoner etter skatteloven § 2-32. En skattefri institusjon skal ikke betale skatt eller sende inn næringsoppgave og skattemelding. Er den registrert frivillig for merverdiavgift er den bokføringspliktig, se senere avsnitt 15.4.1.

Norges Skogeierforbund har i brev av 25. november 2014 anmodet Skattedirektoratet (SKD) om en skattemessig vurdering av deres forslag til normalvedtekter for skogsbilveilag organisert som SA. Her er det lagt opp til at disse kan behandles som skattefrie institusjoner, ettersom SA'et ikke har erverv til formål eller har noen egnethet til å generere overskudd. Videre er det et vilkår at eventuelle overskudd ikke deles ut til medlemmene.

SKD kom den 5. februar 2016 med en prinsipputtalelse, hvor SKD samtykker i at skogsbilveglag som er organisert etter Norges Skogeierforbunds forslag til vedtekter vil tilfredsstillende kravet om å være skattefrie institusjoner.

Det er ekstra positivt at SKD i prinsipputtalelsen avsnitt 4.3 også tar inn muligheten for at laget i tillegg til innbetaling fra andelseierne også kan ta med noen inntekter fra andre enn andelseierne og allikevel kunne bli en skattefri institusjon. Det er her forutsatt at slike inntekter ikke overstiger 50 prosent av inntektene, dvs. det andelshaverne betaler inn til vedlikehold mv. Videre vil inntektene være oppad begrenset til kr 70 000, jf. sktl. § 2-32. Eks. hvis andelseierne betaler inn kr 120 000 i vedlikeholdsandel kan SA motta inntil kr 60 000 i bompenger eller veiavgifter og likevel etter søknad kunne bli en skattefri institusjon.

SKD presiserer at for å komme inn under skatteloven § 2-32 må vedtektene ikke gi rom for årlige utdelinger og det må framgå at ved oppløsning skal eventuell kapital tilfalle formålet, slik som det framkommer av Norges Skogeierforbunds forslag til normalvedtekter.

Siden Skattedirektoratet nå bekrefter at en ved å følge Norges Skogeierforbunds forslag til vedtekter tilfredsstiller kravet om være skattefri institusjon, vil vi for aktuelle skogsbilveilag anbefale å nytte disse vedtektene.

For en skogsbilveiforening/lag som er registrert i merverdiavgiftsregisteret er det som nevnt bokføringslovens bestemmelser som gjelder, men som skattefri institusjon slipper en da skatt, næringsoppgave og skattemelding mv. Utgiftsbilagene må utstedes til laget, og ikke på enkelte deltakere. For mindre sameier/samarbeidsprosjekt, for eksempel mellom to naboer uten noen selvstendig organisering som skogsveiforening/lag må bilagene utstedes på den enkelte sameier og det utarbeides et fordelingsregnskap.

Selv om det nå er gitt en prinsipputtalelse er det nok likevel så at en i det enkelte tilfelle må søke om å bli skattefri institusjon, men med denne prinsipputtalelsen å vise til vil dette normalt bare være en formalitet.

Skattedirektoratets prinsipputtalelse:

<http://www.skatteetaten.no/no/Radgiver/Rettskilder/Uttalelser/Prinsipputtalelser/skogsbilveilag-og-skatteplikt-8211-skatteloven--2-32/>

Norges Skogeierforbund utarbeidede forslag til normalvedtekter for skogsbilveilag organisert som **SA**.

<http://skogeier.no/userfiles/files/Vedtekter%20for%20samvirkeforetak%20januar%202016.pdf>

Eventuell lønn og arbeidsgiveravgift

ABC 2016/2017 s. 91 punkt 2.7 Veldedige og allmennyttige institusjoner og organisasjoner:

«Arbeidsgiveravgiftsplikt gjelder også for skattefrie institusjoner, men for veldedige og allmennyttige institusjoner og organisasjoner er det fastsatt betydelige begrensninger i avgiftsplikten, se pkt. 3.14.»

Merk at det alltid må søkes om å bli skattefri institusjon. Dette gjelder også for skogsbilveilag som nytter Norges skogeierforbunds godkjente standard vedtekter, men i slike tilfeller skal det gå greit. En bør her vise til disse vedtektene og til Skattedirektoratets prinsipputtalelse.

Vi får litt ulike svar når det gjelder lønnsopplysningsplikt vedr. skogsbilveilag organisert som SA etter Norges Skogeierforbunds vedtekter og godkjent som skattefri institusjon, men som likevel ikke er en veldedig eller allmennyttig institusjon/organisasjon.

Siden lønn ikke er omtalt/behandlet i de aktuelle vedtekter eller i nevnte prinsipputtalelse, må vi anbefale at eventuell lønn tas opp når en søker om skattefritak.

Det som står konkret er at det ikke er anledning til å dele ut utbytte eller lignende til medlemmene.

Er en i tvil om det er en veldedig og allmennyttig institusjon/organisasjon så kan en søke etter laget/foreningen på brreg.no og sjekk «Sektorkode».

15.4.1 Frivillig registrering av skogsveiforeninger

Regelverket for frivillig registrering for merverdiavgift i merverdiavgiftsregisteret framgår av merverdiavgiftsloven § 2-3 (3) og merverdiavgiftsforskriften § 2-3-4.

Merverdiavgiftsloven § 2-3 (4):

«Foreninger som har til formål å bygge og vedlikeholde skogsvei, kan frivillig registreres.»

Merverdiavgiftsforskriften § 2-3-4 Skogsveiforeninger:

*«(1) Den frivillige registreringen omfatter hele virksomheten som skogsveiforening.
(2) Foreningene skal beregne utgående merverdiavgift av veiavgift, årsavgift e.l. som oppkreves fra skogeierne for vedlikehold mv. av skogsveien.»*

Det står følgende under punkt 2-3.5 § 2-3 tredje ledd – Frivillig registrering av skogsveiforeninger i Merverdiavgiftshåndboken 2016 på nett:

<http://www.skatteetaten.no/no/Radgiver/Rettskilder/Handboker/Merverdiavgiftshandboken/Kapitler/2/?mainchapter=83325#x83325>

«Bestemmelsen i merverdiavgiftsloven § 2-3 fjerde ledd gir rett til frivillig registrering av skogsveiforeninger. Begrepet skogsveiforening er ikke nærmere avgrenset i loven. Foruten ideelle foreninger (FLI) anses også økonomiske foreninger med begrenset ansvar, dvs. samvirkeforetak (SA) etter lov 29. juni 2007 nr. 81 som skogsveiforening i merverdiavgiftslovens forstand. Det følger av forarbeidene til samvirkeoven, Ot.prp. nr. 2 (2006–2007), pkt. 5.3.2 at loven ikke bare skal gjelde samvirkeselskap, men også

økonomiske foreninger. I denne forbindelse står det blant annet følgende om skillet mellom selskap og forening: «Det kan i mange tilfelle vere uklart om ein rettsleg sett står overfor eit selskap eller ei forening. Ved å la samvirkedefinisjonen omfatte også økonomiske foreninger, treng ein ikkje ta stilling til om samanslutninga er eit selskap eller ei forening.»

Skattedirektoratet har i brev av 10. november 2014 til Domstolsadministrasjonen lagt til grunn at tingsrettslige sameier som er stiftet etter jordskifteloven § 34 b første ledd, og som har som formål å bygge og vedlikeholde skogsvei, kan frivillig registreres etter denne ordningen.

Aksjeselskap som bygger og vedlikeholder skogsvei anses ikke som skogsveiforening etter bestemmelsen i § 2-3 fjerde ledd.

Formål

Det stilles ikke krav om at foreningen har noen omsetning. Hovedårsaken til registreringsordningen er at en del skogbrukere ikke alltid er registrert i Merverdiavgiftsregisteret for sin skogbruksvirksomhet, fordi det kan gå mange år mellom hver gang de hogger i skogen sin. På grunn av manglende registrering ville de ikke hatt fradragsrett for inngående avgift ved nyanlegg og påkostning på skogsvei. Ved frivillig registrering etter § 2-3 fjerde ledd vil foreningen få fradragsrett, noe som også kommer uregistrerte medlemmer til gode.

Skogsvei

I et brev av 20. januar 1994 uttalte Skattedirektoratet at som skogsvei regnes vei som helt eller delvis er driftsmiddel i skogbruksvirksomhet. Veier som bygges i tilknytning til for eksempel jordbruk omfattes ikke av ordningen. Dersom veien tjener flere formål, vil en frivillig registrering av skogsveiforeningen bare omfatte skogsveibruken av veien.

Avgiftspliktig omsetning

Anleggskostnader som medlemmene betaler for nyanlegg av skogsvei eller påkostning på eksisterende vei, regnes ikke som omsetning fra foreningen. Det følger av FMVA § 2-3-4 annet ledd at avgiftspliktig omsetning fra foreningen vil være den veiavgift eller årsavgift som skogeierne betaler for bruken av veien i sine respektive skogbruksvirksomheter. I praksis vil det si at denne veiavgiften mv. skal dekke opp de løpende driftskostnadene foreningen pådrar seg for å vedlikeholde skogsveien, for eksempel brøyting, grusing og skraping. Mottar foreningen veiavgifter fra andre, vil dette være vederlag for tjenester som er unntatt fra loven etter § 3-11 første ledd, se nærmere omtale i kap. 3-11.2. Dette innebærer at for eksempel bompenger som hytteeiere betaler til en frivillig registrert skogsveiforening ikke skal avgiftsberegnes.

Omfanget av fradragsretten

Fradragsrett for inngående avgift på skogsveiforeningens hånd følger av de alminnelige fradragsbestemmelsene i merverdiavgiftsloven kapittel 8, og vil etter merverdiavgiftsloven § 8-2 første ledd være begrenset til den forholdsmessige delen som gjelder veiens bruk til skogbruksformål. Fradragsretten omfatter også uregistrerte

skogbrukeres bruksdel dersom disse er næringsdrivende skogbrukere med plikt til å sende næringsoppgave ved ligningen. Andre jordbruks- eller næringsinteresser medlemmene har gir ikke grunnlag for fradragføring av inngående merverdiavgift på skogsveiforeningens hånd. All annen bruk av veien gir ikke fradrag for inngående avgift.

Oppgavetermin

Frivillig registrert skogsveiforening skal levere omsetningsoppgave en gang i året med oppgavefrist 3 måneder og 10 dager etter utløpet av kalenderåret, se omtale under §§ 15-4 og 15-8.

Virkningstidspunktet

Virkningstidspunktet for frivillig registrering av skogsveiforening er den oppgavetermin registreringsøknaden anses mottatt, se nærmere omtale i kap. 14-1.4.»

For en skogsveiforening registrert i merverdiavgiftsregisteret er det bokføringslovens bestemmelser som gjelder. Det er ingen beløpsgrense for å bli registrert og heller ikke noe krav til omsetning for å være registrert. Foreningene skal beregne utgående merverdiavgift av eventuell veiavgift/årsavgift mv. til medlemmene (forskrift § 2-3-4 andre ledd). Det skal ikke beregnes merverdiavgift på andel av anleggskostnader som medlemmene betaler for nyanlegg av skogsvei eller påkostning på eksisterende vei.

Registreringen omfatter kun den delen av driftsutgiftene som refererer seg til veiens bruk til skogbruksformål. Det skal ikke beregnes utgående avgift på fast veiavgift for hytteiere jf. mval. § 3-11 (1).

Er det kun et **samarbeidsprosjekt** (ikke registrert for merverdiavgift som skogsveiforening) kan fradrag for inngående avgift gjøres hos den enkelte sameier, jf. Direktøren for skattevesenets rundskriv nr. 40 av 29. september 1975, se Skatteetatens prinsipputtalelse «Dokumentasjonsplikt og Krav til dokumentasjon og bokføring ved fellesanskaffelser og utlegg» publisert 24. mars 2014, datert 16. mars 2014.
<http://www.skatteetaten.no/no/RadgiverRettskilder/Uttalelser/Prinsipputtalelser/Krav-til-dokumentasjon-og-bokforing-ved-fellesanskaffelser-og-utlegg/>

Bilagene må da utstedes på en av eierne (en som er registrert i Merverdiavgiftsregisteret) og fordeles på de øvrige sameiere. Er det mange bilag utarbeides det et lite fordelingsregnskap.

For en ikke-registrert deltaker blir det ved løpende drift det samme avgiftsmessige resultatet om vedkommende får en andel av en fellesregning (Rundskriv nr. 40/avd III 29. september 1975 (mva sameie)) eller en individuell regning med merverdiavgift fra foreningen.»

15.5 Biomasse – vedutstyr - fyringsanlegg mv.

15.5.1 Biomasse – fyringsanlegg – vedutstyr - merverdiavgift

Ifølge merverdiavgiftsloven § 6-20 første ledd er uttak av produkter fra fiske, skogbruk og jordbruk med binæringer fritatt for merverdiavgift dersom produktene skal brukes privat eller til formål innenfor rammen av disse næringene. Dette vil omfatte uttak av ved samt ved/flis/halm e.l. til bioenergianlegg for oppvarming av egen bolig. Fritaket omfatter også uttak av produkter til oppfyllelse av kårkontrakter.

Ifølge merverdiavgiftsloven § 8-2 første ledd er det fradrag for inngående merverdiavgift bare for den del av varen eller tjenesten som er til antatt bruk i den registrerte virksomheten.

Ifølge klagesak 33/50 1995 konkluderes det med at det ikke gis fradrag for mva. ved «anskaffelse av vedutstyr til tillaging av ved til eget bruk». Da vi ikke er enige i konklusjonen, har vi tatt opp problemstillingen i brev 10. juni 2011 til Skattedirektoratet (se brev 7 under aktuelle saker).

(Framstår aktiviteten som egen virksomhet gis det fullt fradrag for inngående merverdiavgift, kombinert med at det skal beregnes uttaksmerverdiavgift på produktene.)

Skattedirektoratet gir i prinsipputtalelse avgitt 10. juni 2008 utfyllende detaljer vedrørende bioenergianlegg på gårdsbruk – avgiftsrettslige problemstillinger. <http://www.skatteetaten.no/no/Radgiver/Rettskilder/Uttalelser/Prinsipputtalelser/uttak-av-produkter-fra-jordskog-til-bioenergi---sporsmal-om-rekkevidden-av-mval--14-sjuende-ledd-tidligere-femte1/>

NBs skattemelding nr. 7/08 gir en kort oppsummering av uttalelsen:

«Bioenergianlegg hvor det ikke selges energi til andre:

Ved uttak av flis, ved, halm e.l. fra eget jord-/skogbruk, og hvor produktene benyttes til produksjon av varme til bruk for oppvarming av privat bolig og til driftsbygninger, men hvor det ikke omsettes til andre, vil uttaket normalt være unntatt avgiftsplikt etter mval. § 14 (7) (§ 6-20): For uttak «til bruk privat eller til formål innen rammen av disse næringer» (jordbruk med binæringer), skal det ikke beregnes uttaksmoms.

Bioenergianlegg hvor det også produseres for salg til andre:

Eiere av bioenergianlegg hvor det også omsettes til andre, anses å drive virksomhet med salg av varme/energi. All flis o.l. som tas ut av jord-/skogbruket regnes da som innsatsfaktor i denne virksomheten, og det skal ikke betales avgift av dette uttaket. Derimot må uttak av varme/energi til privat bruk anses som uttak fra virksomheten med salg av varme/energi. Dette uttaket er avgiftspliktig siden uttak av varme/energi ikke er omfattet av fritaket i mval. § 14 (7) (ny § 6-20).

Fradragsretten ved investeringer i anlegg kun til egen bruk:

Hvis det på anskaffelsestidspunktet er klart at anlegget også skal brukes til privat bruk må det foretas forholdsmessig fradrag, jf. mval. § 23 (ny § 8-2), mellom privat bruk og bruk i næring.

Fradragsretten hvis salg til andre:

Hvis bioenergianlegget også skal brukes til salgsvirksomhet, gis det fullt fradrag, selv om varme skal tas ut til privat bruk, jf. mval. § 21 (ny § 8-1). Avgiftsbelastningen for den private andel skjer da i form av uttaksmerverdiavgift, jf. ovenfor.

Fradragsrett for innkjøpt virke:

Dersom det kjøpes inn virke til bruk som innsatsfaktor i bioenergianlegget, gis det ikke fradrag for merverdiavgift på dette dersom anlegget kun produseres for privat bruk. Det gis forholdsmessig fradrag dersom anlegget i tillegg benyttes i gårdsdriften. Hvis varme/energi også brukes i salgsvirksomhet, gis det fullt fradrag for alt innkjøp av virke.»

15.5.2 Biomasse – vedutstyr – fyringsanlegg – skatt

Driftsmidler mv. som delvis nyttes i virksomhet og delvis privat

Vi kan eksempelvis tenke oss et fyringsanlegg som nyttes til oppvarming av både bolig og driftsbygning. Skattemessig er det hovedbruken som avgjør om anlegget skal aktiveres i virksomhet (> 50 % av den totale bruken) eller under privat. Når hovedbruken er i virksomhet må en ta stilling til om anlegget skal aktiveres under saldogruppe j eller d. Dette vil avhenge av om anlegget er til oppvarming av driftsbygningen som sådan (saldogruppe j) eller om hovedbruken av varmen er til selve produksjonen f.eks. føres over til kyllingproduksjon i kyllinghuset (saldogruppe d).

Ved anskaffelsen fordeles merverdiavgiften forholdsmessig ut i fra forventet bruk. Avgiften vedrørende avgiftspliktig næringsdel føres til fradrag i avgiftsregnskapet. Avgift vedrørende privat del eller næringsdel utenfor avgiftspliktig virksomhet fradragsføres ikke, men blir en del av anleggets kostpris.

For anlegg hvor hovedbruken er i virksomheten føres skattemessig alle løpende driftsutgifter til fradrag i virksomheten. Avgiftsmessig føres inngående merverdiavgift vedrørende avgiftspliktig næringsdel til fradrag i avgiftsregnskapet, resten inngår i den skattemessige utgiften.

Den fordelen den private utnyttelsen av anlegget representerer belastes privat og inntektsføres i næringen (post 3900) ut i fra antall kwh. (Skattemessig skal tilbakeføring for privat bruk inntektsføres innkalkulert merverdiavgift, da alle kostnader vedrørende den private bruken er fradragsført inklusiv merverdiavgift). (Avgiftsmessig skal det ikke beregnes uttaksmerverdiavgift på den private delen, da merverdiavgift for denne delen ikke er fradragsført.)

Når hovedbruken er privat skal anlegget aktiveres under privat. For et anlegg som f.eks. nyttes 70 % privat og 30 % i virksomhet, kostpris kr 100 000 og beregnet varighetstid 20 år, blir årlig verdireduksjon kr 5 000. Virksomheten skal da i skatteregnskapet

belastes med 30 % av dette, dvs. kr 1 500 (post 7700). Løpende driftsutgifter belastes skatteregnskapet med 30 %.

I avgiftsregnskapet kan en både på investering og drift fradragføre 30 % av den inngående avgiften.

Merk at en betingelse for fradrag både i forhold til skatt og avgift er at bilagene er utstedt på den som er ansvarlig for virksomheten.

Er det et større anlegg med betydelig salg av varme blir anlegget en egen virksomhet. Her vil det være fradrag for all merverdiavgift. Salg til andre beregnes med avgift, og varme til egen bolig beregnes også med avgift. Varme til driftsbygning i avgiftspliktig virksomhet kan avregnes netto.

15.6 Skog - endret virksomhetsklassifisering fra virksomhet til kapitalbeskatning - samlesaldo (f. eks. saldo d) / negativ saldo

Skattedirektorater svarer bl.a. følgende i e-post 10. februar 2017:

«Er det oppstått en negativ saldo (gevinst) på samlesaldo, f.eks. saldo d mens driften av skogen ble ansett for å være virksomhet, skal det beregnes personinntekt av den negative saldoen også etter endret virksomhetsklassifisering (skogen beskattes etter kapitalinntektsregelen).»

I forhold til nye aktiveringspliktige investeringer i skog som beskattes etter kapitalinntektsregelen skirvier Skattedirektoratet videre at det eventuelt vi oppstå svært sjelden og med små beløp. Mer betydelige investeringer kan alene tilsi at aktiviteten i skogen tilfredsstillir virksomhetskriteriene.

15.7 Skattedirektoratets uttalelse «Skattlegging av inntekter fra skog – ofte stilte spørsmål»

Revidert 07.03.2017

<http://www.skatteetaten.no/no/Radgiver/Rettskilder/Uttalelser/Prinsipputtalelser/skattlegging-av-inntekter-fra-skog--ofte-stilte-sporsmal/>

I 2016 og 2017 er det gjort flere store endringer i reglene for skattlegging av inntekter fra skog. Nedenfor finner du svar på noen spørsmål som er oppstått som en følge av endringene.

Viktige endringer:

2016: Justering av praksis for virksomhetsvurdering i skog. Forankring av praksisomlegging og regler for avvikling av gjennomsnittsligning i skatteloven [slik den lyder for inntektsåret 2016] § 14-81 (6). Veiledende retningslinjer fra Skattedirektoratet for hva som skal regnes som virksomhet i skogbruk.

2017: Gjennomsnittsligning opphevet for enkeltpersonforetak. Nye regler for inntektsutjevning (tømmerkonto) i skatteloven [slik den lyder i 2017] § 14-81 (6). Overgangsregler i lov 20. desember 2016 nr.120 VII.

Ofte stilte spørsmål

Gjennomsnittsoverheng og gjennomsnittsunderheng

Hvordan beregnes over- og underheng?

Svar: Beregning av gjennomsnittsoverheng og gjennomsnittsunderheng ved overgang fra gjennomsnittsligning til årsligning var beskrevet i skatteloven § 14-81 slik den lød i 2016. Bestemmelsen er opphevet fra 01.01.2017, men gjelder for inntektsåret 2016.

Fra og med inntektsåret 2017 gjelder en tilsvarende overgangsregel publisert i lov 20. desember 2016 nr.120 VII.

I begge regelsettene beregnes gjennomsnittsoverheng eller gjennomsnittsunderheng slik:

Faktiske inntekter som er skattlagt i gjennomsnittsligningen
- Faktiske inntekter i den samme perioden
= Gjennomsnittsoverheng/underheng

Dersom summen er positiv har du et gjennomsnittsoverheng som skal komme til fradrag i inntekten i året etter at gjennomsnittsligningen er opphørt. Dersom summen er negativ har du et gjennomsnittsunderheng som skal tas til inntekt i året etter at gjennomsnittsligningen er opphørt eller føres på gevinst- og tapskonto.

Eksempel på beregning av underheng:

	Faktiske inntekter	Gjennomsnittslignede inntekter					Under/overheng
		Fra faktiske inntekter	Fra faktiske inntekter	Fra faktiske inntekter	Fra faktiske inntekter	Sum	
		2012	2013	2014	2015		
2012	-50 000	-10 000				-10 000	
2013	100 000	-10 000	20 000			10 000	
2014	0	-10 000	20 000	0		10 000	
2015	50 000	-10 000	20 000	0	10 000	20 000	
Sum	100 000	-40 000	60 000	0	10 000	30 000	70 000

<http://www.skatteetaten.no/no/Bedrift-og-organisasjon/rapportering-og-bransjer/jordbruk-skogbruk-og-fiske/skogbruk---overgangsregler/>

Du kan lese mer om hvordan du fører dette i skattemeldingen:

Avvikling av gjennomsnittsligning ved eiendomsoverdragelse

Overdragelse i 2016 - gjennomsnittsunderheng, gjennomsnittsoverheng eller avbruddsligning

En landbrukseiendom blir overdratt til junior 01.01.2016. Skal senior beregne underheng/overheng etter nye regler i 2016, eller skal senior bruke ordinær avbruddsligning etter gamle regler? Ved føring på gevinst- og tapskonto, skal senior overføre gevinstkontoen til ny eier?

Svar: Når skogen overføres til ny eier i løpet av 2016, er 2015 det siste året med gjennomsnittsligning for den tidligere eieren. Avviklingsmåten for gjennomsnittsligningen er avhengig av om skogen er virksomhet:

•Skog som ikke er virksomhet

Når aktiviteten i skogen hos den tidligere eieren ikke anses som virksomhet i 2016, er siste året med gjennomsnittsligning 2015 også om den tidligere eieren ikke hadde overført skogen.

For den tidligere eieren gjelder reglene om avvikling av gjennomsnittsligning slik de var gitt i skatteloven i 2016. Det innebærer at skogeieren beregner et gjennomsnittsunderheng/overheng på grunnlag av skoginntektene i 2015 og tidligere år. Det beregnede gjennomsnittsunderhengen skattlegges hos den tidligere skogeieren i 2016 (året etter det siste året med gjennomsnittsligning) sammen med en eventuell årsinntekt for dette året eller føres på gevinst- og tapskonto. Gjennomsnittsoverheng tas til fradrag i året. Føres gjennomsnittsunderhengen på gevinst- og tapskonto er dette en skatteposisjon som skal beholdes hos den forrige eieren.

•Skog som er virksomhet

For skog som overføres i løpet av 2016 og som fyller vilkårene for virksomhet, gjelder bestemmelsene om avbruddsligning slik de lød til og med 2016. Siste år med gjennomsnittsligning er 2015. Avbruddsligning foretas hos den tidligere eieren og det oppstår ingen skatteposisjon i forbindelse med opphøret av gjennomsnittsligningen som skal overføres til ny eier.

Overdragelse i 2017 - gjennomsnittsunderheng, gjennomsnittsoverheng og tømmerkonto

En landbrukseiendom blir overdratt til junior 01.01.2017. Skal senior beregne underheng/overheng og opprette en saldo på tømmerkonto som junior overtar og inntektsfører i 2017 eller kan senior bruke ordinær avbruddsligning etter de gamle reglene om gjennomsnitt og junior starte på en tom tømmerkonto for sin drift? Senior har ikke drift i 2017.

Svar: Senior driver skogbruksvirksomhet til det tidspunktet i 2017 da skogen realiseres. Siste hele eierår er 2016 og inntekten dette året inngår i gjennomsnittsberegningen etter

reglene i skatteloven § 14-81 sjette ledd slik de lød i 2016. Reglene om avbrudd kommer ikke til anvendelse for 2016 siden dette er et helt år med gjennomsnittsligning. I 2017 når avbruddet skjer, er det regelverket for 2017 som gjelder.

Den som realiserer skogen i løpet av 2017 må beregne gjennomsnittsunderheng/overheng etter overgangsreglene som gjelder fra og med 2017. Vedkommende skal ta gjennomsnittsunderhenget til inntekt for året 2017 eller føre det på tømmerkonto. Gjennomsnittsoverheng skal komme til fradrag i inntekten hos den som realiserer i 2017. Tømmerkonto er en skatteposisjon som skal overføres med kontinuitet når vilkårene for det er oppfylt. Gjenstående beløp på tømmerkontoen blir skattlagt hos den som har overtatt virksomheten.

Tømmerkonto - én eller flere?

Skal jeg ha én tømmerkonto for hver driftsenhet hvis jeg har flere driftsenheter?

Svar: Reglene om gevinst- og tapskonto gjelder tilsvarende for tømmerkonto så langt de passer. Det innebærer blant annet at det skal opprettes én tømmerkonto for hver kommune og for hver virksomhet. Dette tilsvarer også tidligere praksis med en gjennomsnittsligning for hver kommune som hovedregel. Vi bruker altså ikke begrepet driftsenhet for å avgjøre hvor mange tømmerkontoer du skal ha. Én driftsenhet kan strekke seg over flere kommuner. Du kan også ha flere driftsenheter i én kommune og/eller i én virksomhet.

Tømmerkonto og driftskostnader

Skal driftskostnader til maskinpark i skogdriften, herunder avskrivninger og ordinært vedlikehold, inngå i tømmerkonto?

Svar: Årets overskudd fra skogbruksvirksomhet som ikke er inntektsført direkte i inntektsåret skal føres på tømmerkonto. Kostnader som er pådratt for å opptjene slike skogbruksinntekter, der i blant avskrivninger og kostnader til ordinært vedlikehold, går inn i beregningen av årets overskudd.

Tømmerkonto og salg av driftsmidler

Salg av driftsmidler i saldogruppe D nedskrives på saldo eller inntektsføres direkte.

Dersom avskrivningene skal inngå i tømmerkontoen, skal restsaldoen (negativ/positiv) og eventuelt direkte inntektsføring også inngå?

Svar: Gevinst- og tapskonto og negativ saldo er i seg selv ordninger som gir skatteutsettelse. Slike saldoer inntekts- og fradragføres etter skattelovens alminnelige regler. Realisasjonsvederlag skal heller ikke inn på tømmerkonto. Tidfesting av realisasjonsvederlag kan utsettes ved å føre det på gevinst- og tapskonto eller nedskrive på saldoen for driftsmiddelet.

Tømmerkonto, andre skatteposisjoner og kontinuitet

Diskontinuitet er i praksis hovedregelen ved overdragelse av alminnelig gårdsbruk og skogbruk innen familien. Forutsatt at vilkårene er oppfylt settes erververens inngangsverdi til $\frac{3}{4}$ av markedsverdien. Betyr dette at man ved slik overdragelse av skog til familiemedlem kan velge om tømmerkontoen skal følge med skogen eller om den forrige eieren skal fortsette med den selv?

Svar: Reglene om kontinuitet gjelder ved arv og gave, og som utgangspunkt også ved gavesalg. Ved overdragelse av alminnelig gårdsbruk eller skogbruk ved gavesalg gjelder ikke kontinuitetsprinsippet for inngangsverdien for den faste eiendommen selv om overdragelsen er skattefri og det dermed ikke blir noe gevinst- og tapsoppgjør.

For andre skatteposisjoner som er knyttet til virksomheten gjelder kontinuitetsprinsippet som hovedregel. Det vil si at en gavemottaker som overtar giverens virksomhet skal tre inn i rettigheter og plikter i henhold til regler om skjermingsgrunnlag, negativ beregnet personinntekt, negativ saldo, tom positiv saldo, positiv og negativ gevinst- og tapskonto, betinget skattefrie gevinster, skattemessig underskudd og andre skatteposisjoner som er knyttet til virksomheten.

Tømmerkonto er en skatteposisjon som knytter seg til virksomheten, ikke til formuesobjektet, og den skal derfor følge virksomheten.

Ved overdragelse ved gave eller gavesalg av skog som ikke er virksomhet, skal overdrageren beholde tømmerkontoen hos seg.

Virksomhetsvurdering når du har flere driftsenheter

Dersom jeg har to driftsenheter, kan jeg ha én skogeiendom som er kapitalskog og én som er virksomhet?

Svar: I de fleste tilfeller er det naturlig å vurdere all skogsdrift hos samme eier under ett. Ved virksomhetsvurderingen er det ikke avgjørende om skogen består av én eller flere driftsenheter eller om skogen ligger i flere kommuner. Det taler for at aktiviteten skal vurderes samlet dersom det for eksempel er felles administrasjon, ledelse, innkjøp, salgsorganisasjon og/eller regnskap og det omsettes/produseres samme art av varer/tjenester. For flere momenter se Skatte-ABC 2016/17 emnet "Virksomhet – allment" pkt. 7 side 1469 og emnet "Virksomhet – opphør av virksomhet" pkt. 2.8 side 1485.

Reglene om stedbunden skattlegging av inntekt og formue etter skatteloven §§ 3-1 til 3-4 blir ikke påvirket av at skogaktiviteten anses som én virksomhet.

Virksomhetsvurdering ved delt eierskifte

En gårdbruker selger maskiner, løsøre og buskap til datteren og bortforpakter gården til henne. På eiendommen er det en skog som far skal drive videre. Skogen er liten, men utgjorde virksomhet sammen med jordbruket. Er inntekten fra denne skogen kapitalinntekt når jordbruksdriften har opphørt?

Svar: Ja, dersom skogen ikke fyller kravene til virksomhet alene, vil inntekten være kapitalinntekt.

Kombinasjon av jord- og skogbruk

Husbehovskog ble tidligere definert som skog med en tilvekst på 3-5 m³ per år. Skal inntekt fra slike mindre skoger, som bare har sporadiske leveranser av tømmer, tas med i jordbruksinntekten?

Svar: Dersom skogbruk og jordbruk tilsammen utgjør virksomhet, skal inntekt fra skogbruket behandles som inntekt fra egen virksomhet forutsatt at skogen er større enn husbehovsskog. Skog som bare er tilstrekkelig til å dekke gårdens behov for brensel,

gjerdematerialer og mindre husreparasjoner anses som ikke som skogbruk, men som en del av jordbruket.

Negativ saldo

Er det greit å fylle opp en negativ saldo fra virksomheten med en investering i samme saldogruppe når aktiviteten i skogen ikke lenger er virksomhet?

Svar: Nei, den negative saldoen er opptjent mens skogbruket var virksomhet som ga grunnlag for beregnet personinntekt og den negative saldoen er grunnlag for beregning av personinntekt i årene som kommer. Saldoen skal derfor ikke reduseres med investeringer fra inntektsår der det ikke skal beregnes personinntekt.

Personinntekt av gjennomsnittssunderheng

Dersom jeg beregner et gjennomsnittssunderheng, skal jeg beregne personinntekt av inntekten?

Svar: Ja, dette er inntekt som er opptjent i virksomhet. Dersom du har negativ saldo eller positiv gevinst og tapskonto når virksomheten opphører, skal du også beregne personinntekt av denne. Beregnet negativ personinntekt fra den samme virksomheten kan trekkes fra.»

15.8 Andre aktuelle spørsmål rundt kapitalskog

15.8.1 Kapitalskog når jorda drives i ANS?

To brødre bortforpakter egne jordveier til et ansvarlig selskap (DA) hvor de selv er aktive deltakerne. De er begge skogeiere. Kan deres skog vurderes som kapitalskog hvis innenfor grensen for tilvekst?

Nei, som deltakere i ANSet er de også næringsdrivende som jordbrukere.

En eventuelt helt passiv deltaker i samdrift som får sin leie fra selskapet og innberetter denne på RF-1189 (uteleieskjema) vil normalt kunne vurderes sin mindre skog som kapitalskog.

15.8.2. Kapitalskog ved overføring av bruksrett til en del av skogen?

Eiers skog er av en slik størrelse at den ikke kommer innenfor grensen for kapitalskog samlet sett. Kan en framgangsmåte ved at det overføres en bruksrett til en del av skogen til sin sønn slik at begge skoger blir kapitalskog være mulig?

Nei, vi antar at næringsvurderingen gjelder skogen samlet slik at hele skogen vurderes som virksomhet.

15.8.3. Kapitalskog og delt overdragelse

Oppdatert skriv fra Skt.dir. bekrefter at en på et gårdsbruk kan oppnå kapitalskog ved delt overdragelse. Hvis selger bortforpakter gården og beholder eiendommen inkl. skogen noen år til vil skogen følge reglene for kapitalskog når størrelsen tilser det. Eier av eiendommen sitter da igjen med en tømmerkonto som man inntektsfører videre parallelt med at årets inntekt er kapitalskog. Gjenværende saldo på tømmerkonto vil ikke

bli overført til ny eier da det ikke blir ansett som virksomhetsoverdragelse. Videre har selger kun drevet kapitalskog i årene før endelig overdragelse. Samme vurdering må legges til grunn om gården selges og tidligere eier beholder bruksretten til hele skogen.

15.8.4. Kapitalskog når skattyter velger å definere sitt bortforpaktede gårdsbruk som næringsvirksomhet innen landbruk

I kontakt med Skt.dir. er konklusjonen at det kan være vanskelig å hevde at den mindre skogen skal behandles som kapitalskog hvis en samtidig leverer næringsoppgave for jordbruket, selv om dette er bortforpaktet. Bortforpaktet jordbruk innberettes normalt på RF-1189, eventuelt på annen næring hvis det er stor utleieaktivitet. Opphører en derimot 31.12 for så å realisere buskap og kornbeholdning i januar og februar det etterfølgende år vil det være riktig å levere næringsoppgave og skjemaet Landbruk også for dette året. Hvordan en mindre skog skal beskattes dette året kan være noe mer usikkert. Her venter vi på svar fra Skattedirektoratet.