

Notat 2004–3

Beskatning ved generasjonsskifte i skogbruket

Finn G. Andersen

Tittel	Beskatning ved generasjonsskifte i skogbruket
Forfatter	Finn G. Andersen
Prosjekt	Regnskap og skatt – generelt (C200)
Utgiver	Norsk institutt for landbruksøkonomisk forskning (NILF)
Utgiversted	Oslo
Utgivelsesår	2004
Antall sider	68
ISBN	82-7077-558-4
ISSN	0805-9691
Emneord	skogbruk, generasjonsskifte, inntektsskatt, merverdiavgift

Litt om NILF

- Forskning og utredning angående landbrukspolitikk, matvaresektor og -marked, foretaksøkonomi, nærings- og bygdeutvikling.
- Utarbeider nærings- og foretaksøkonomisk dokumentasjon innen landbruket; dette omfatter bl.a. sekretariatsarbeidet for Budsjett-nemnda for jordbruket og de årlige driftsgranskingene i jord- og skogbruk.
- Gir ut rapporter fra forskning og utredning. Utvikler hjelpemidler for driftsplanlegging og regnskapsføring.
- Finansieres over Landbruksdepartementets budsjett, Norges forskningsråd og gjennom oppdrag for offentlig og privat sektor.
- Hovedkontor i Oslo og distriktskontor i Bergen, Trondheim og Bodø.

Forord

Skogbruksbeskatningen i Norge er spesiell på mange områder. Dette notatet omhandler først og fremst de spesielle skattereglene som gjelder ved eierskifte i skogbruket. Notatet kan betraktes som en videre påbygging av to tidligere notater fra NILF som omhandler juridiske forhold vedrørende generasjonsskifte i landbruket (Notat 1999:14) og organisasjonsformer i primærlandbruket (Notat 1999:15).

Slik som det går fram av dette notatet, bør et eierskifte i skogbruket bygge på en langsiktig og nøyaktig planlegging. En slik planleggingsprosess kan gi både den tidligere og den nye eieren relativt store skattefordeler. Det er imidlertid viktig samtidig å understreke at skatt bare er en av mange faktorer som en må ta hensyn til ved et eierskifte.

Notatet er skrevet av Finn G. Andersen og Anne Bente Ellevold har stått for den siste finpussen og klargjort manuskriptet for mangfoldiggjørelse.

Oslo, februar 2004

Kjell Bjarte Ringøy

Innhold

SAMMENDRAG	1
1 INNLEDNING.....	5
2 INNTEKTSBESKATNING – EN KORT GENERELL INNFØRING.....	7
2.1 Alminnelig inntekt og personinntekt.....	7
2.2 Personinntekt i næringsvirksomhet	8
2.3 Vilkår for beregning av personinntekt.	8
2.4 Selskaper og sameier med deltakerligning.....	9
2.5 Delingsforetak	10
2.6 Oppsummering.....	11
3 SKOGBRUKET OG NÆRINGSVIRKSOMHETSBEGREPET.....	13
3.1 Integrert jord- og skogbruksvirksomhet.....	13
3.2 Skogbruksvirksomhet uten jordbruk	14
3.3 Ikke særskilt lignet skog.....	15
3.4 Oppsummering.....	15
4 INNTEKTSBESKATNING AV SKOGBRUK.....	17
4.1 Generelt om inntektsbeskatning av skog.....	17
4.2 Påbegynnelse av gjennomsnittsligning	19
4.3 Avslutning av gjennomsnittsligningen.....	22
4.4 Gjennomsnittsligningen avbrytes ikke	28
4.5 Ervervelse av ny skog	29
4.6 Ny skog ervervet av ektefelle eller barn.....	32
4.7 Bruksretter og kårskog.....	33
4.8 Ekstraordinær avvirkning ved naturskade.....	36
4.9 Oppsummering.....	37
5 SKOGSAMEIE.....	39
5.1 Inntektsbeskatning av skog i sameie	39
5.2 Oppløsning av skogsameie.....	41
6 UNDERSKUDD I NÆRING OG NEGATIV PERSONINNTÉKT	43
6.1 Underskudd i næring	43
6.2 Negativ personinntekt	44
6.3 Oppsummering.....	46
7 GEVINSTBESKATNING.....	47
7.1 Gevinstbeskatning generelt	47
7.2 Gevinstbeskatning ved realisasjon av skogbrukseiendom	48
7.3 Gevinstbeskatning av selskapseid skog.....	49
7.4 Oppsummering.....	51
8 SKOGAVGIFT.....	53
8.1 Fordeling av innestående skogavgift ved deling av skog.....	53
8.2 Tidligere adgang til delvis nedskrivning av kostpris	54
9 MERVERDIAVGIFT VED EIENDOMSOVERDRAGELSE	55
9.1 Forhold vedrørende registreringen av den nye eieren.....	55
9.1.1 Registrering i avgiftsmanntallet generelt	55

9.1.2	Registrering av enkeltmannsforetak	57
9.1.3	Registrering av selskaper	57
9.1.4	Registrering av sameier.....	57
9.1.5	Registrering av indre selskap (generasjonskompaniskap)	58
9.1.6	Registrering av flere virksomheter.....	58
9.2	Forhold vedrørende opphør av registreringen for tidligere eier.....	59
9.3	Forhold vedrørende avgiftsbehandlingen av de overdratte driftsmidler	59
9.4	Oppsummering	60
10	TIDLIGPENSJON I JORDBRUKET.....	63
11	OPPSUMMERING OG KONKLUSJON	65

Sammendrag

Innledning

Skogbruk er en meget fleksibel og langsiktig næring, - noe som er lagt til grunn ved utforming av de spesielle beskatningsreglene som utjevner den skattepliktige inntekten over flere år. Gjennomsnittsbekskatningen og skogbrukets langsiktige karakter muliggjør store skattemessige innsparinger både for avtroppende og påtroppende eier ved dyktig planlegging i årene før og etter eierskifte.

I forbindelse med eierskifte må det advares mot en for ensidig fokusering på skatteaspektet. Skatt er bare en av de mange faktorer som må vektlegges i forbindelse med et generasjonsskifte. For den enkelte skattyter er det dessuten viktig å være klar over at skatteberegningen ikke skal foretas isolert for skogbruksinntekten, men samlet for all skattepliktig inntekt vedkommende skattyter måtte ha både i og utenfor næring.

Inntektsbeskatning

Skogbruksinntekt skal gjennomsnittslignes ved at inntekten det enkelte år fastsettes som gjennomsnittet av inntekten de siste fem år. Slik som annen næringsinntekt, deles skogbruksinntekten i alminnelig inntekt og personinntekt, men det er gjennomsnittsinntekten som skal fordeles, og ikke den faktiske inntekten i året.

Ved overtakelse av en skogbrukseiendom, er hovedregelen at gjennomsnittsligningen starter automatisk når skogbruksnæringen har vært drevet i åtte hele kalenderår. Dersom skogeieren ønsker det, kan hun eller han likevel be om gjennomsnittsligning når næringen har vært drevet i minst to hele kalenderår. Når gjennomsnittsligning først er valgt, er det ikke anledning til senere å gå tilbake til direkte ligning.

Ved behov for tilførsel av likvide midler etter overdragelsen/kjøpet til for eksempel å utløse medarvinger, nedbetale gjeld eller finansiere investeringer, vil det ofte være gunstig å foreta store avvirkninger de første årene etter overdragelsen. De tre første årene etter eiendomsovertakelsen kan lignes direkte uten at inntekten fra disse årene blir dratt med videre i senere års gjennomsnittsberegninger.

Det er også spesielle regler ved avslutning av gjennomsnittsligningen. Ved opphør av skogbruksnæring skal det foretas avbruddsligning dersom summen av de faktiske årsinntekter for de fire siste årene overstiger summen av de gjennomsnittslignede inntekter for samme tidsrom, med mer enn 15 000 kroner.

På samme måten som ved påbegynnelsen av gjennomsnittsligningen, kan en også ved avslutningen unngå store skattebeløp ved grundig planlegging. Det femte siste året som gjennomsnittslignes, er meget viktig i denne planleggingen. Ved å sørge for høy skogbruksinntekt dette året, kan det samlet for siste femårsperiode oppnås skattefrihet for et langt større beløp enn grensebeløpet på 15 000 kroner for avbruddsligning.

I en del tilfeller avbrytes ikke gjennomsnittsligningen når en skogbrukseiendom skifter eier. Dette er tilfellet bl.a. når selgeren enten beholder annen særskilt lignet skog i samme kommune eller forbeholder seg uinnskrenket bruksrett til hele eller en del av skogen, når gjenlevende ektefelle blir sittende i uskiftet bo eller når enearving overtar boet udelte.

Ved arv, kjøp eller annen ervervelse av skog, er den ligningsmessige behandlingen av skogen avhengig av om den som overtar skogen eier annen skog fra før og om de to skogene kan betraktes som samme driftsenhet. Dersom den nye og den gamle skogen

ligger i samme kommune, skal de ligningsmessig behandles samlet. Overskuddet (eventuelt underskuddet) fra den nye skogen blir tillagt overskuddet/underskuddet fra den gamle skogen og gjennomsnittsligningen vil fortsette samlet for begge skogene. Overdragelsesåret må holdes utenom gjennomsnittsberegningen dersom ervervelsen av den nye skogen skjer utenom årsskiftet. Skogeieren vil da få to skogbruksresultat dette året; - et resultat fra den gamle skogen som vanligvis vil være en gjennomsnittsinntekt, og er resultat fra den nye skogen som blir direkte lignet i overdragelsesåret.

Hvis en person erverver skog i en kommune hvor den andre ektefellen har skog fra tidligere, gjelder de samme reglene for gjennomsnittsligning som når samme person eier begge skogene. Skog som eies av barn uansett hvordan skogen er ervervet, skal alltid ligned særskilt uavhengig av skog som foreldrene måtte eie. Dette gjelder også dersom barna er mindreårige.

Skogsameie

Sameie er en ganske vanlig eierform i skogbruket. Et skogsameie skal deltakerlignes slik som andre nettolignede sameier, og det må derfor utarbeides et fullstendig regnskap som om skogsameiet var eget skattesubjekt. Det som skiller et skogsameie fra andre nettolignede sameier, er at hele eller deler av overskuddet skal fordeles til beskatning over flere år etter regelverket for gjennomsnittsligning av skogbruksinntekt.

For hvert år skal det fastsettes hvor stor andel av nettoinntekten som skal tilordnes den enkelte deltaker. For aktive deltakere skal det tilsvarende tilordnes personinntekt. Gjennomsnittsberegningen av skogbruksinntekten skal foregå hos den enkelte deltaker slik at det foretas en gjennomsnittsberegning av alminnelig inntekt for hver deltaker, og en ny gjennomsnittsberegning av personinntekt for hver aktiv deltaker. Det må følgelig foretas *to* gjennomsnittsberegninger for hver aktiv sameier.

Ved oppløsning av et skogsameie, vil gjennomsnittsligningen avbrytes for samtlige deltakere. Avbrytelsen gjelder også for de av deltakerne som måtte ha annen skog i kommunen, og for den av deltakerne som eventuelt overtar skogsameiet som eneeie. Det må følgelig foretas avbruddsligning for de av sameiepartene hvor differansen mellom faktisk og gjennomsnittslignet inntekt de siste fire årene før oppløsningen, blir større enn 15 000 kroner.

I og med at oppløsning av et skogsameie er å betrakte som en fullstendig realisasjon, vil realisasjonstidspunktet bli å betrakte som nytt ervervstidspunkt både dersom en av deltakerne overtar skogen som eneeie, eller dersom skogen blir solgt til utenforstående. Ved senere realisasjon vil eventuell gevinst bli utregnet i forhold til inngangsverdien for den nye eieren på oppløsningstidspunktet for sameiet.

Underskudd i næring

Underskudd i alminnelig inntekt kan føres til fradrag i andre inntekter samme år. Dersom skattyteren ikke får dekket årets underskudd i en virksomhet i annen alminnelig inntekt samme år, kan underskuddet fremføres mot avregning i positiv alminnelig inntekt senere år. Underskuddsfremføringen gjelder for ti år slik at den del av underskuddet som det ikke er gjort fradrag for i disse ti årene, går tapt.

På grunn av gjennomsnittsligningen er det ikke anledning til å fremføre underskudd i skogbruket til dekning i overskudd senere år. Årets underskudd i skogbruk kan bare overføres til fradrag i annen alminnelig inntekt *samme* år. Det er underskuddet som fremkommer etter gjennomsnittsberegningen som skal føres til fradrag i annen alminnelig inntekt. Det er heller ikke anledning til å *tilbakeføre* underskudd ved opphør av skogbruksvirksomhet

Negativ personinntekt

Hovedregelen er at negativ personinntekt i en virksomhet ikke kan overføres til fradrag i annen positiv personinntekt verken samme år eller senere år. Dersom en eier av enkeltmannsforetak driver flere beregningsenheter, skal det beregnes særskilt personinntekt atskilt for hver beregningsenhet. Beregnet negativ personinntekt i en beregningsenhet kan ikke komme til fradrag i positiv personinntekt utenfor beregningsenheten. Den negative personinntekten må framføres til fradrag i senere års positive personinntekt fra samme beregningsenhet. Skattelovforskriften gir imidlertid anledning til å samordne flere næringer dersom det er høy grad av innholdsmessig og økonomisk nærhet mellom dem. Dette gjelder bl.a. jordbruks- og skogbruksnæringene.

I utgangspunktet er det ikke anledning til å samordne personinntekt fra enkeltmannsforetak med personinntekt fra deltakerlignet selskap, men skattelovforskriften åpner for en helt spesiell adgang til å samordne personinntekt mellom enkeltmannsforetak og deltakerlignet selskap i *primærnæringene*.

Gevinstbeskatning

Ved overdragelse av formuesobjekter i næring, er hovedregelen at en gevinst vil utløse gevinstbeskatning hos den som overdrar formuesobjektet. Gevinstbeskatningen gjelder både ved salg, gavesalg, forskudd på arv og arv.

I lovverket er det en rekke unntak fra denne hovedregelen om gevinstbeskatning. Det er for eksempel skattefritak for gevinst ved realisasjon av alminnelig gårdsbruk eller skogbruk etter ti års eiertid eller mer. Skattefritaket omfatter den faste eiendommen og rettigheter knyttet til denne, men ikke medfølgende løsøre.

Dersom en skogeiendom inngår i et sameie eller et ansvarlig selskap, er det sameiet eller selskapet som må oppfylle kravet om ti års eiertid for å oppnå skattefritak ved overdragelse av den faste eiendommen. Det har ingen betydning for skattefritaket om en eller flere av deltakerne har en eiertid som er kortere enn minstekravet for skattefritaket.

Skogavgift

Ved eierskifte følger innestående skogavgiftsmidler eiendommen dersom eiendommen fortsatt skal brukes til skogbruk. Ved oppdeling av en skogeiendom, skal innestående skogavgift fordeles på de skogeiendommene som oppstår ved delingen. Fordelingen av avgiftsmidlene skal foretas ut fra antatt investeringsbehov de ti nærmeste årene for hver av de oppdelte eiendommene.

Merverdiavgift

Den generelle nedre grensen for registreringsplikt i merverdiavgiftsmanntallet er 50 000 kroner. For enkelte virksomheter kan omfanget av den avgiftspliktige omsetningen variere mye fra år til år. Dette vil for eksempel kunne være aktuelt i skogbruket hvor enkelte mindre skogeiere ofte foretar avvirkninger med flere års mellomrom. I slike tilfeller vil avgiftsplikten være avhengig av at den avgiftspliktige omsetningen i en femårsperiode gjennomsnittlig overstiger minimumsgrensen for registreringsplikten.

Ved overtagelse av en tidligere avgiftspliktig virksomhet, vil det oftest være overveiende sannsynlig at virksomheten vil ha en omsetning som vil ligge godt over registreringsgrensen når normal drift foreligger. Den nye eieren vil derfor vanligvis få inn-

vilget søknad om å bli forhåndsregistrert før omsetningen overstiger registreringsgrensen.

Dersom samme fysiske eller juridiske person driver flere virksomheter, skal alle virksomhetene anses som *en* virksomhet i avgiftsmanntallet uavhengig av hvor sterk nærhet det er mellom virksomhetene. Dette er et prinsipp som bryter med inntektsskatteretten hvor det ofte er nødvendig å trekke et klart skille mellom de ulike virksomhetene den enkelte skattyter driver.

Det skal ikke svares merverdiavgift ved omsetning av fast eiendom; - for eksempel en skogeiendom inkludert den påstående skogen. Ved overtakelse av hele eller deler av en næringsvirksomhet, skal det heller ikke svares merverdiavgift for driftsmidler eller varelagre som følger med ved overtakelsen.

Tidligpensjon i jordbruket

For å kunne oppnå tidligpensjon som jordbruker, må den som overdrar en jord- og skogbrukseiendom, verken beholde hele eller deler av skogen eller ha næringsinntekt fra skogen på annen måte. Det samme gjelder for overdragerens ektefelle eller samboer.

Hvis en jordbruker eller vedkommendes ektefelle eller samboer, eier en skog som ikke har noen direkte sammenheng med den overdratte jordbrukseiendommen, må likevel denne skogen også avhendes før vedkommende kan få tidligpensjon som jordbruker.

1 Innledning

Eierskifte i næringsvirksomhet må nødvendigvis finne sted med mer eller mindre jevne mellomrom. I jordbruket skjer de aller fleste eierskifter i form av et generasjonsskifte i familien. I skogbruket er også generasjonsskifte den mest vanlige form for eierskifte, men det foregår en noe større omsetning av rene skogbrukseiendommer på det frie eiendomsmarkedet enn det som er tilfelle for rene jordbrukseiendommer eller kombinerte jord- og skogbrukseiendommer.

Skogbruk er en meget fleksibel og langsiktig næring, - noe som har ført til spesielle beskatningsregler som utjevner den skattepliktige inntekten over flere år. Gjennomsnittsbekskatningen og skogbrukets langsiktige karakter muliggjør store skattemessige innsparinger for både avtroppende og påtroppende eier ved dyktig planlegging i årene før og etter eierskifte.

Selv om det er viktig med skatteplanlegging i forbindelse med eierskifte, må det advares mot en for ensidig fokusering på skatteaspektet. Skatt er bare en av de mange faktorer det må tas hensyn til i forbindelse med et generasjonsskifte. Det er også viktig å være klar over at for den enkelte skattyter skjer skatteberegningen ikke isolert for skogbruksinntekten, men samlet for all skattepliktig inntekt vedkommende skattyter måtte ha både i og utenfor næring.

Skattereformen i 1992 medførte et skarpere skille mellom brutto- og nettolignet inntekt. Nettolignet inntekt (alminnelig inntekt) blir beskattet flatt med 28 prosent og er av mindre interesse når det gjelder skatteplanlegging. Bruttolignet inntekt eller personinntekt, blir beskattet progressivt, og denne inntekten er dessuten utgangspunktet for de rettigheter den enkelte skattyter opparbeider seg i trygdesystemet. Det er derfor personinntekten som må tillegges størst oppmerksomhet ved skatteplanlegging. Progressjonstrinnene for toppskatten og intervallene for ulike rettigheter i folketrygden er viktige grenseverdier i skatteplanleggingen. En planmessig periodisering av personinntekten mellom år vil derfor ha betydning både for mye som skal betales i skatt og for opparbeidelse av rettigheter i folketrygden.

Dersom egen arbeidsinnsats i en virksomhet er under 300 timer det enkelte år, skal det ikke tilordnes personinntekt dette året fra næringsvirksomheten. Dersom det er

mulig å planlegge egen arbeidsinnsats i skogbruket slik at den kommer under grenseverdien på 300 timer, vil dette medføre en rimeligere beskatning. Dersom det drives kombinert jord- og skogbruk, vil dette ofte være vanskelig, da jord- og skogbruksvirksomheten ses under ett i relasjon til 300-timesregelen. Et annet moment som også må vektlegges her, er at dersom det ikke tilordnes personinntekt, vil det heller ikke opparbeides noen rettigheter i trygdesystemet dette året.

Sameie er en gammel eieform i skogbruket. I forbindelse med eierskifte, gjelder de generelle reglene for gjennomsnittsligning og avbruddsligning. I og med at det er sameiet som er eier av den fysiske eiendommen og ikke de enkelte sameieberettigede, må det være sameiet som sådant og ikke de enkelte sameiere, som må være utgangspunktet ved bl.a. vurdering av skattefritak ved 10 års eiertid.

Dette notatet omhandler ikke arveavgiften og dokumentavgiften. Ved et konkret eierskifte er dette to skatter¹ som må tas med i beregningsgrunnlaget².

For å få en mer fullstendig oversikt over skatte- og avgiftsforhold ved generasjonsskifte i landbruket, anbefales det å lese boka *Skatte- og avgiftsrett for landbruket* (Andersen og Teigen 2000) og NILF-notatene 1999:14 *Juridiske forhold vedrørende generasjonsskifte i landbruket* og 1999:15 *Organisasjonsformer i primærlandbruket*.

¹ Med den størrelsesorden dokumentavgiften har fått (2,5 prosent av full salgsverdi), må en vesentlig del av dokumentavgiften betraktes som en reell skattlegging av overdragelse av fast eiendom.

² Begge disse skattene er grundig behandlet i Notat 1999:14 *Juridiske forhold vedrørende generasjonsskifte i landbruket* (Andersen 1999a). I notatet er det vesentlig lagt vekt på landbruksforhold.

2 Inntektsbeskatning – en kort generell innføring

2.1 Alminnelig inntekt og personinntekt

Skattepliktig inntekt deles i alminnelig inntekt og personinntekt. Alminnelig inntekt er en nettoinntekt som er redusert med alle lovlige fradragposter, mens personinntekten er en bruttoinntekt hvor det ikke er anledning til å foreta noen fradrag før beskatning. Det er følgelig en vesentlig forskjell mellom de to inntektsbegrepene, og denne forskjellen gir seg utslag i at de to inntektstypene beskattes forskjellig.

Fastsettelsen av alminnelig inntekt blir behandlet i femte og sjette kapittel i skatte-loven³. Alminnelig inntekt beskattes med en flat prosentsats på 28⁴ prosent som er felles for personlige skattytere og for de selskaper som er selvstendige skattesubjekter. I alminnelig inntekt inngår alle skattepliktige lønnsinntekter med fradrag for utgifter knyttet til disse, netto overskudd av næringsinntekt, kapitalgevinster og løpende avkastning på kapital. Det gis fradrag for kapitalutgifter og kapitaltap etter skattelovgivingens regler. Underskudd i og utenfor næring kan fremføres ved beregning av alminnelig inntekt. Når først alminnelig inntekt er fastsatt, er beskatningen av den nøytral i forhold til både inntektstype og organisasjonsform av næringsvirksomhet.

Tolvte kapittel i skatteloven omhandler fastsettelsen av personinntekt. Personinntekten omfatter inntekt fra personlig utført arbeid i eller utenfor ansettelsesforhold. Personinntekt blir beregnet for lønsmottakere, personlig næringsdrivende og personer som er trygdet etter folketrygdens regler.

³ Lov av 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt.

⁴ 24,5 prosent i Finnmark og Nord-Troms.

2.2 Personinntekt i næringsvirksomhet

Næringsinntekten som fremkommer på næringsoppgaven til beskatning, er en nettoinntekt etter at alle lovlige kostnadsposter er trukket fra. Per definisjon skal personinntekt fra næringsvirksomhet bare omfatte den inntekt som kan henføres til arbeidsinnsatsen i virksomheten. Næringsinntekten på næringsoppgaven må følgelig korrigeres for eventuelle kapitalutgifter og kapitalinntekter. Korrigeringen skjer ved at kapitalinntektene trekkes fra næringsinntekten og kapitalutgiftene legges til. Næringsinntekten reduseres deretter med beregnet avkastning på innsatt realkapital. *Kapitalavkastningen* fremkommer ved å multiplisere den mengde av realkapital som har virket i næringen (kapitalavkastningsgrunnlaget), med en kapitalavkastningsrate som er valgfri innenfor et nærmere angitt intervall. For 2004 kan det brukes en kapitalavkastningsrate mellom 0 og 7 prosent⁵.

Personinntekten blir beskattet med toppskatt og medlemsavgift til folketrygden. Toppskatten er progressiv og illegges personinntekt som overstiger et minimumsnivå. De progressive satsene er for 2004 fastsatt til 13,5⁶ og 19,5 prosent⁷. Medlemsavgiften til folketrygden er en proporsjonal skatt, men den har ulike satser for pensjonsinntekter (lav sats – 3,0 prosent), lønnsinntekter m.m. (mellomsats – 7,8 prosent) og for næringsinntekter (høy sats – 10,7 prosent). Til tross for at personinntekten fra jord- og skogbruksvirksomhet er næringsinntekt, skal likevel mellomsatsen benyttes ved beregning av medlemsavgiften til folketrygden for disse to næringene

2.3 Vilkar for beregning av personinntekt.

I hovedsak er de prinsipielle vilkårene for når det skal beregnes personinntekt i en virksomhet, uavhengig av foretakets organisasjonsform. Vilkårene er de samme enten foretaket organiseres som et enkeltmannsforetak, deltakerlignet selskap eller selskapslignet selskap. Uansett må alle følgende tre betingelser være oppfylt for at det skal beregnes personinntekt i foretaket:

- foretaket må drive næringsvirksomhet
- en eller flere av eierne må være aktive
- de aktive eierne må samlet ha en stor nok eierandel

I et enkeltmannsforetak er kravet til eierandel unødig da et slikt foretak per definisjon eies fullt ut av en enkeltperson eller et ektepar. For selskaper må minst to tredjedeler av andelene eller aksjene eies av aktive deltakere eller aksjonærer for at det skal beregnes personinntekt.

I skatteloven er det ingen definisjon av begrepet næringsvirksomhet. I flg. Andersen (1999b) vil det vanligvis gå klart fram av virksomhetens art om det drives næringsvirksomhet eller ikke. I tvilstilfeller må det foretas en helhetsvurdering hvor en legger vekt på at virksomheten skal:

- innebære aktivitet
- ta sikte på å ha en viss varighet
- ha et visst omfang
- være egnet til å gi overskudd

⁵ Den øvre prosentsatsen ble endret fra 10 til 7 prosent fra og med 1. januar 2004.

⁶ 9,5 prosent i Finnmark og Nord-Troms.

⁷ For inntektsåret 2004 brukes den laveste satsen for beløp mellom kr 354 300 og kr 906 900 i klasse 1 og mellom kr 378 600 og kr 906 900 i klasse 2. For beløp over kr 906 900 brukes den høyeste satsen i begge skatteklassene.

- drives for skattyterens regning og risiko

For at det skal beregnes personinntekt, må skattyteren ha utøvd personlig aktivitet av et visst omfang i foretaket. Det er kun *omfanget* av arbeidsinnsatsen som avgjør om vedkommende har vært aktiv, slik at det i denne sammenheng ikke har noen betydning hva *slags arbeid* som er utført eller om det er betalt lønn, honorar eller lignende vederlag for innsatsen.

I henhold til skattelovforskriften § 12-10-2 tredje ledd er, for de aller fleste type virksomheter, minimumskravet til aktivitet satt til 300 timer i året. Minimumskravet skal vanligvis gjelde for hver av de virksomheter skattyteren engasjerer seg i. Dersom vedkommende næringsutøveren er engasjert i flere virksomheter med høy grad av innholdsmessig eller økonomisk sammenheng, skal vedkommendes arbeidstid i foretakene legges sammen ved vurdering av 300-timesregelen. Virksomhetene vil da utgjøre en felles beregningsenhet ved beregning av personinntekten. Hva som menes med høy grad av innholdsmessig eller økonomisk sammenheng, er nærmere omtalt i underkapittel 6.2. I skattelovforskriften § 12-20-1 annet ledd er primærnæringene særskilt behandlet i punktene a til d..

Arbeidstiden til ektefeller og samboere skal ses uavhengig av hverandre i relasjon til 300-timesregelen også når det gjelder arbeidsinnsats i felles foretak eller i foretak som en av partene eier⁸. Dersom en av ektefellene har eneeie i en virksomhet som skal gå inn i en felles beregningsenhet slik som beskrevet ovenfor, skal personinntekten beregnes under ett for beregningsenheten. Dette gjelder selv om en av ektefellene bare er aktive i en av virksomhetene i beregningsenheten. Et eksempel på dette kan være jord- og skogbruksvirksomheter som inngår i samme beregningsenhet, men hvor en av ektefellen bare er aktiv i for eksempel jordbruksvirksomheten.

2.4 Selskaper og sameier med deltakerligning

Når to eller flere personer⁹ eier en eller flere formuesgjenstander sammen og bruker formuesgjenstandene til å utøve næringsvirksomhet rettet mot andre, vil det foreligge en virksomhet som skal deltakerlignes dersom virksomheten ikke er organisert som et selskap som er eget skattesubjekt og som derfor skal selskapslignes (for eksempel aksjeselskap). Deltakerligning går ut på at ligningen ikke skal skje i selskapet, men hos hver av deltakerne. I det deltakerlignede selskapet blir skatteregnskapet gjort opp som om selskapet var eget skattesubjekt, men resultatet og nettoformuen blir fordelt til ligningsmessig behandling hos hver av deltakerne ut fra deres eierandeler i selskapet.

Skatteloven 10-40 annet ledd fastslår at bestemmelsene for et deltakerlignet selskap også skal gjelde for sameier:

«når en felles utnyttelse av sameietingen er rettet mot andre enn sameierne og denne bruken ikke er uvesentlig i forhold til sameiernes egen bruk.»

⁸ En ektefelle som er aktiv i et aksjeselskap kan ikke tilordnes beregnet personinntekt etter delingsmodellen dersom den andre ektefellen også er aktiv og det er denne ektefellen som er eier/har krav på utbytte fra aksjeselskapet (Lignings-ABC 2002, side 731).

⁹ Gjelder ikke ektefeller da de i denne sammenheng betraktes som samme person.

En deltakerlignet virksomhet kan derfor være organisert som et deltakerlignet selskap eller som et nettolignet sameie. I og med at beskatningen skjer etter det samme regelverk for deltakerlignede selskaper og nettolignede sameier, vil det derfor skattemessig ikke være noen hensikt i å spekulere på hvordan en bør organisere virksomheten. Sameieloven¹⁰ § 1 har følgende definisjon på et sameie:

«Lova her gjeld der to eller fleire eig noko saman på ein slik måte at retten deira er rekna i partar etter delings- eller høvetal.»

Det er følgelig etablert et sameie dersom to eller flere parter erverver en formuesgjenstand sammen uten at de oppretter noe selskap. Sameie er ikke tatt med i oppramsingen i skatteloven § 2-2 om skattepliktige selskaper. Dette er egentlig selvsagt i og med at sameie er å betrakte som en ren eieform og ikke som noen selskapsform.

Det finnes mange varianter av sameier i skogbruket, fra sameie i enkeltgjenstander slik som for eksempel sameie i en hogstmaskin til sameie av et helt eiendomskompleks, for eksempel en sameieskog.

2.5 Delingsforetak

Delingsforetak er bl.a. beskrevet hos Andersen og Teigen (2000). At et selskap er et delingsforetak, vil si at selskapet skal deltakerlignes og at det skal fastsettes personinntekt på selskapets hånd. Andersen og Teigen (2000) skriver videre:

«Det som avgjør om det skal beregnes personinntekt i selskapet eller ikke, er først og fremst om deltakerne er aktive eller passive. Det skal fastsettes personinntekt etter delingsmodellen for deltakere når følgende vilkår er til stede:

- *Deltakeren må*
 - *Være en fysisk person*
 - *Personlig utøve en aktivitet i selskapet*
 - *Eie andeler eller aksjer i selskapet*
 - *Ha krav på utbytte*
- *De personer som er aktive i selskapet må til sammen*
 - *Eie minst to tredjedeler av andelene eller aksjene eller*
 - *Ha krav på to tredjedeler av utbyttet*

Alle vilkårene må være oppfylt for vedkommende inntektsår.»

I et delingsforetak skal det beregnes personinntekt på selskapets hånd som om selskapet var selvstendig skattyter. Den beregnede personinntekten tilordnes de aktive deltakerne etter den fordelingsnøkkel som er fastsatt for selskapet.

¹⁰ Lov av 18. juni 1965 nr 6 om sameige

2.6 Oppsummering

Både lønns- og næringsinntekt deles i alminnelig inntekt og personinntekt. Alminnelig inntekt blir beskattet flatt med 28 prosent, mens personinntekten blir beskattet med medlemsavgift til folketrygden og progressiv toppskatt dersom personinntekten overstiger fastsatte minimumsbeløp.

Ved beregning av personinntekt i næringsvirksomhet må næringsinntekten både korrigeres for alle direkte kapitalposter og reduseres med beregnet avkastning på innsatt realkapital.

For at det skal beregnes personinntekt i et foretak, må foretaket drive næringsvirksomhet, en eller flere av eierne må ha en arbeidsinnsats i foretaket på minst 300 timer i året og de aktive eierne må samlet eie minst to tredjedeler av foretaket.

En næringsvirksomhet som eies av to eller flere fysiske eller juridiske personer skal deltakerlignes dersom virksomheten ikke er organisert som et selskap som er eget skattesubjekt og dermed skal selskaplignes (for eksempel aksjeselskap). Med deltakerligning menes at skatteregnskapet for selskapet blir gjort opp som om selskapet var eget skattesubjekt, men resultatet og nettoformuen blir overført til deltakerne i henhold til deres eierparter, for å bli beskattet hos deltakerne.

3 Skogbruket og næringsvirksomhetsbegrepet

3.1 Integrert jord- og skogbruksvirksomhet

I underkapittel 2.3 er det beskrevet hva det skal legges vekt på ved avgjørelsen av om en virksomhet skal betraktes som næringsvirksomhet eller ikke. Vanligvis skal integrert jord- og skogbruksvirksomhet vurderes samlet ved avgjørelsen av om virksomheten er å betrakte som næringsvirksomhet i relasjon til skattelovens næringsbegrep. Dette gjelder også dersom jordbruksvirksomheten er av mindre omfang slik at den alene ikke oppfyller kriteriene til å være næringsvirksomhet i henhold til skatteloven. I et brev til et fylkesskattekontor (Utv. 1997 s. 1099) kom Skattedirektoratet med følgende uttalelse:

«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 Kionigdommen¹¹ 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

¹¹ Dom avsagt i Høyesterett 3. oktober 1995 angående konkret hvorvidt underskudd i jordbruk kan trekkes fra i inntekt fra skogbruket og om vilkårene forelå for å kreve regnskapsligning av våningshus på gårdsbruk. Saken gjaldt et bruk i Åmot kommune i Hedmark fylke med ca. 19 000 dekar skog og ca. 200 dekar dyrka jord. Mesteparten av jordbruksarealet var bortleid, mens noe var brukt til juletreproduksjon og noe delvis brakket. Eieren drev skogen og bodde på bruket. Til tross for den ekstensive måten eieren drev jordbruksproduksjonen på, kom Høyesterett fram til at eieren drev en integrert jord- og skogbruksvirksomhet. Jordbruket ble dermed godtatt som næringsvirksomhet. Utv. 1995 side 1127 (min anmerkning).

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, for eksempel hobby eller hovedsaklig 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, for eksempel foran et generasjonsskifte.»

Særskilt lignet skog tilliggende gårdsbruk vil etter skattelovens begrep alltid være å betrakte som næringsvirksomhet dersom jordbruket anses som næringsvirksomhet. Dersom jordbruksvirksomheten er lagt ned eller har så lite omfang at den ikke lenger kan karakteriseres som næringsvirksomhet i forhold til skatteloven, vil skogen likevel oftest bli betraktet som næringsvirksomhet.

Skog tilhørende gårdsbruk, men med et så lite omfang at den må karakteriseres som husbehovsskog¹², vil næringsmessig være integrert i jordbruksvirksomheten slik at det er virksomheten i jordbruket som vil avgjøre hvorvidt det foreligger næringsvirksomhet eller ikke da skogen her er å betrakte som en del av jordbruksvirksomheten.

Dette er beskrevet slik i Lignings-ABC 2002 side 925:

«Skog som hører til jordbruk skal alltid anses som næringsvirksomhet når jordbruket anses som næringsvirksomhet, enten som egen næringsvirksomhet eller som en del av jordbruksvirksomheten.»

3.2 Skogbruksvirksomhet uten jordbruk

Særskilt lignet skog kommer i en særstilling i og med at den som hovedregel anses som næringsvirksomhet uansett om det utøves aktivitet i skogen eller ikke. Skattedirektoratet har omtalt dette i samme brev som sitert ovenfor i underkapittel 3.1:

«I de tilfeller det ikke dreier seg om en kombinert jord- og skogbruksvirksomhet, vil Skattedirektoratet normalt legge til grunn at skogbrukseiendom av en slik størrelse at den tilfredsstillende kravene til særskilt ligning, må bli å anse som næring i skattelovens forstand. Dette har bl a sitt grunnlag i at investeringer i skogbruket alltid har vært sett på som langsiktige, jf. Lignings-ABC side 563 (1966-utgaven). Det har vært vanlig å legge til grunn at skogbruk er næring i skattelovens forstand uansett regnskapsresultat. I praksis er det lagt til grunn at all skog med årlig tilvekst på minst 3–5 kubikkmeter skal særskilt ligned, dvs at

¹² Om husbehovsskog står det i skatteloven §14-81 sjettede ledd: *Skog som kun er tilstrekkelig til å dekke gårdens behov for brensel, gjerdematerialer og til mindre reparasjoner, anses ikke som skogbruk etter denne paragraf, men skatlegges sammen med skattyterens øvrige inntekt.* Det er i skatteloven ikke fastsatt noen eksakt grense uttrykt i arealenhet eller produksjonsmengde for når en skog skal karakteriseres som husbehovsskog, men ligningspraksis har etablert en øvre grense på fra tre til fem kubikkmeter årlig tilvekst.

slike skoger kommer inn under reglene for gjennomsnittsligning. En vil også minne om at de vanlige underskuddsreglene i § 53 første og annet ledd¹³ ikke får anvendelse ved ansettelse av inntekt for skogbruk.»

I Lignings-ABC 2002 side 924–925 er den siterte uttalelsen fra Skattedirektoratet fra 1997 noe modifisert:

«Hvorvidt skogbruk som ikke hører til jordbruk skal anses som næringsvirksomhet, vurderes etter de vanlige regler. På grunn av næringens beskaffenhet, vil kravet til aktivitet, økonomisk avkastning mv. måtte vurderes over en vesentlig lengre tidsperiode enn hva som er normalt for andre næringsvirksomheter.»

3.3 Ikke særskilt lignet skog

Det kan også inntreffe skatteplikt ved avvirkning i en mindre skog selv om den ikke er særskilt lignet eller kan karakteriseres som husbehovsskog tilknyttet gårdsbruk. Dette går fram av brev fra Skattedirektoratet av 5. mars 1997:

«For det tilfellet at årlig tilvekst på et skogareal er under grensen på 3–5m³, og det foretas en inntektsbringende avvirkning, antas inntekten å falle inn under beskatningshjemmelen i skatteloven § 42 første ledd¹⁴, «vunnet ved kapital». Dokumenterte utgifter som oppfyller vilkårene i skatteloven § 44 første ledd¹⁵, vil være fradragberettigede. Utgifter som ikke kan dokumenteres, og som således stipuleres skjønsmessig ut fra en «normalbetraktning», antas det ikke å være fradrag for.»

3.4 Oppsummering

Integrert jord- og skogbruksvirksomhet blir vanligvis vurdert samlet ved avgjørelsen av om hvorvidt virksomheten er å betrakte som næringsvirksomhet eller ikke. På bruk hvor jordbruksvirksomheten er lagt ned eller har så lite omfang at den ikke lenger kan karakteriseres som næringsvirksomhet i forhold til skatteloven, vil skogen likevel bli betraktet som næringsvirksomhet. Dette kommer av ligningspraksis som går ut på at særskilt lignet skog i nesten alle tilfeller vil være å anse som næringsvirksomhet uansett om det de siste årene er utøvd virksomhet i skogen eller ikke.

¹³ §§ 4-6 og 14-7 i skatteloven av 1999 (min anmerkning).

¹⁴ Skatteloven av 1911. § 5-1 første ledd i skatteloven av 1999 (min anmerkning).

¹⁵ Skatteloven av 1911. § 6-1 første ledd i skatteloven av 1999 (min anmerkning).

4 Inntektsbeskatning av skogbruk

4.1 Generelt om inntektsbeskatning av skog

Slik som beskrevet i kapittel 3, skal særskilt lignet skog ligningsmessig så godt som alltid behandles som næringsvirksomhet. For skogbruk skal det derfor ikke foretas noen vurdering av om drifta av skogen vil gå med overskudd i overskuelig framtid slik som det gjøres ved vurdering av jordbruksvirksomhet og annen næringsvirksomhet. En slik betraktning kan begrunnes med skogbrukets langsiktige karakter og det lange tidsspennet det ofte er mellom foryngelseskostnader og de tilhørende virkesinntekter.

Fra og med inntektsåret 1954 ble det ved lovendring av 12. desember 1952 innført direkte ligning i skogbruket slik at nettoinntekten det enkelte år blir lagt til grunn for inntektsbeskatningen. Samtidig ble det også innført gjennomsnittsligning slik at den skattepliktige inntekten av skog etter hovedregelen skal fastsettes til gjennomsnittlig årsinntekt for de siste fem hele kalenderår.

Gjennomsnittsligning i skogbruket ble innført i en periode med progressiv beskatning med mange progresjonstrinn. På 50-tallet var dessuten virkesprisene høye og driftskostnadene lave slik at ved varierende avvirkningskvantum kunne skogbruksinntekten enkelte år bli gjenstand for sterk progressiv beskatning. Skogbruk er en fleksibel næring hvor det har relativt liten betydning for avkastningen¹⁶ om avvirkningen foretas årlig eller med mer eller mindre uregelmessig mellomrom. Driftsmessig kan det derfor være gunstig og økonomisk lønnsomt å foreta avvirkning med flere års mellomrom. Dette gjelder særlig mindre og midlere skoger. I større skoger krever driftsapparatet en jevnere avvirkningsprofil.

Reglene for skogbruksbeskatning i skatteloven av 1911 ble videreført i skatteloven av 1999 hvor § 14-81 første ledd omfatter hva som skal inngå i gjennomsnittsligningen:

¹⁶ Uttrykt i antall kubikkmeter tilvekst i året.

«Ved gjennomsnittsligning av skogbruk fastsettes inntekten på følgende måte:

- *Inntekten fastsettes til gjennomsnittlig årsinntekt de siste fem hele kalenderårene.*
- *Gjennomsnittsberegning foretas før fradrag for gjeldsrenter. Gjeldsrenter fradras særskilt med det beløpet de har utgjort det siste året.*
- *Ved fastsettelse av avkastningen av skogbruket tas med:
1 verdien av eget husvær,
2 verdien av skogvirke uttatt til egen bruk og av jakt, fiske, torvtak o.l. samt leieinntekter herfra,
3 ubetalt offentlig tilskudd til skogkulturarbeid.*

Vedtak om endring av ligningen som treffes før ligningen for det påfølgende året legges ut, skal det tas hensyn til ved gjennomsnittsligningen. Senere endring tilregnes det året endringen gjelder.»

Gjennomsnittsligningen medfører at det skattemessige overskuddet et år ikke bare er avhengig av det reelle resultatet i året, men også av det reelle resultatet de fire foregående årene. I en situasjon med høye marginale skattesatser og/eller sterk inflasjon, vil gjennomsnittsligningen være til gunst for skattyteren. Skattereformen av 1992 gjorde skattefundamentet bredere samtidig som marginals-katten ble senket. Inflasjonen i 1990 årene var også vesentlig lavere enn det den var i 1980-årene. Disse forhold indikerer at den skattemessige virkningen av gjennomsnittsligningen avtok på slutten av forrige århundre.

Skogbruksinntekten skal deles i alminnelig inntekt og personinntekt slik som annen næringsinntekt¹⁷. I skogbruket er det gjennomsnittsinntekten som skal fordeles på alminnelig inntekt og personinntekt og ikke den faktiske næringsinntekten i året.

Generelt skal det ikke beregnes personinntekt, og dermed ikke toppskatt eller trygdeavgift, av næringsinntekt dersom eierens arbeidsinnsats i næringsvirksomheten er mindre enn 300 timer i året. Denne bestemmelsen gjelder også for skogbruksvirksomheter, slik at dersom en skogeier setter bort skogsdrifta i sin helhet og selv bruker mindre enn 300 arbeidstimer i skogbruket vedkommende år, vil hele nettoinntekten fra skogen være å betrakte som kapitalinntekt (alminnelig inntekt) med flat beskatning. Ved fastsettelsen av arbeidsinnsatsen skal det medtas både fysisk arbeid i skogen og arbeid av administrativ art slik som kontakt med entreprenør, skogeierforening, regnskapsføring og lignende.

Ved bruk av 300 timeregelen, skal flere næringer ses under ett i forhold til aktivitetsbegrepet i skatteloven dersom virksomheten i næringene er integrerte. Dette medfører at en skogeier som også er gårdbruker, vanligvis vil ha en arbeidsinnsats som overstiger 300 timer i året samlet i de to virksomhetene. Dersom begge ektefellene arbeider i jord- og skogbruket, gjelder grensen på 300 timer hver av ektefellene¹⁸. Under forutsetning at ingen av ektefellene arbeider 300 timer eller mer på bruket, kan de samlet ha en arbeidsinnsats på inntil 600 timer før de blir betraktet som aktive. Dersom arbeidsinnsatsen til en av ektefellene er 300 timer eller mer, vil også den ektefel-

¹⁷ Se kapittel 2.

¹⁸ Til og med inntektsåret 1995 hadde ektefeller en samlet kvote på 300 timer før de ble regnet som aktive. Etter pålegg i form av stortingsvedtak ble dette endret fra og med inntektsåret 1996 slik at ektefellene ikke lenger skal ses i sammenheng når det gjelder 300 timeregelen (Utv. 1996 s. 1161).

len som har en mindre arbeidsinnsats enn 300 timer i året, bli betraktet som aktiv med den følge at det skal beregnes personinntekt for begge ektefellene.

4.2 Påbegynnelse av gjennomsnittsligning

For at prinsippet med gjennomsnittsligning skal fungere, er det nødvendig med særskilte regler for beskatning ved påbegynnelse og opphør av skogbruksvirksomhet.

Ved overtakelse av en skogbrukseiendom er hovedregelen at gjennomsnittsligningen starter automatisk når skogbruksnæringen har vært drevet i åtte hele kalenderår (skatteloven § 14-81 annet ledd)¹⁹. Dersom eiendomsoverdragelsen ikke skjer ved årsskiftet men i løpet av året, skal overdragelsesåret ikke inngå i gjennomsnittsberegningen, men lignes direkte både hos selger og kjøper.

Dersom skogeieren ønsker det, kan hun eller han likevel be om gjennomsnittsligning når næringen har vært drevet i minst to hele kalenderår. Krav om dette må framsettes innen selvangivelsesfristens utløp det året det kreves påbegynnelse av gjennomsnittsligning. Når gjennomsnittsligning først er valgt, er det ikke anledning til senere å gå tilbake til direkte ligning.

Ved nøye planlegging av avvirkingen de første årene etter ervervelsen, kan en oppnå gunstige skattevirkninger. Det må imidlertid advares mot bare å ta skattemessige hensyn ved planleggingen, da mange andre forhold har stor betydning for et vellykket resultat. Dette gjelder for eksempel avsetningsforholdene/-prisene, utnytting av egen arbeidskraft/eget maskinelt utstyr, likviditet, endring i balansekvantum etc. I tillegg til situasjonen i skogbruket, er det nødvendig å ta hensyn til den totale økonomiske situasjonen til eieren. Det bør utarbeides en avvirkningsplan som settes opp mot behov og dekningsmåte for kapital de første eierårene.

Rent skattemessig må en også ta med i betraktning at skatten ikke blir beregnet av skogbruksinntekten alene, men av eierens totale alminnelige inntekt og personinntekt. Grenseverdiene for toppskatt og grenseverdiene for beregning av pensjospoeng (6 G og 12 G) er viktige parametere ved skatteberegningen.

Dersom det er behov for tilførsel av likvide midler etter overdragelsen/kjøpet til for eksempel å utløse medarvinger eller til å foreta næringsmessige eller private investeringer, vil det ofte være gunstig å foreta store avvirkninger de tre første årene etter overdragelsen, - eventuelt også overdragelsesåret dersom overdragelsen skjer i løpet av året i stedet for ved årsskiftet. Disse årene kan lignes direkte uten at inntekten fra disse årene blir dratt med videre i gjennomsnittsberegningen senere år.

Ved påbegynnelse av gjennomsnittsligning det åttende hele året etter eiendoms-overtakelsen, vil gjennomsnittsinntekten dette året være avhengig av netto skogbruksinntekt fra og med det fjerde hele året etter eiendomsovertakelsen til og med det åttende. Det fjerde til og med det syvende året har allerede blitt direkte lignet slik at disse fire årene blir gjenstand for dobbeltbeskatning; - først ved direkte ligning og deretter medtatt i gjennomsnittsinntekten det åttende året. For de påfølgende årene faller ett og ett av de årene som var med i gjennomsnittsberegningen det åttende året, bort. Det syvende året kommer dermed med til beskatning 1,8 ganger (1,0 direkte lignet og 0,8

¹⁹ Fram til 1983 gjaldt åtteårs-regelen bare de tilfeller hvor skogen var overtatt ved arv eller kjøp av slektninger i rett opp- eller nedstigende linje. Ved lov av 3. juni 1983 ble det foretatt endringer i skattelovens regler om skogbruksbeskatningen; - bl.a. ble åtteårs-regelen gjort generell for alle overdragelser.

via gjennomsnittsligning). Dette går fram av tabellene 4.1 til 4.3 som viser alternative avvirkningsprofiler (tabellene er satt opp etter mal fra Andersen og Teigen (2000)).

Tabellene 4.1 til 4.3 tar utgangspunkt i en skogeier som ønsker å ta ut i alt 350 000 kroner netto før skatt de syv første årene etter eiendomsoverdragelsen. Det forutsettes at skogeiendommen overtas ved årsskiftet. Fra og med det åttende årene forutsettes det at nettoinntekten fra skogbruket blir 30 000 kroner årlig.

- Alternativ A (tabell 4.1). Uttaket fordeles likt med 30 000 kroner hvert år i syv år. Deretter blir den årlige nettoinntekten 30 000 kroner.
- Alternativ B (tabell 4.2). Uttaket foretas i sin helhet de tre første årene med 116 666 kroner hvert år. Deretter ingen aktivitet i skogen de neste fire årene før nettoinntekten blir 30 000 kroner årlig fra og med det åttende året etter eiendomsoverdragelsen.
- Alternativ C (tabell 4.3). Som alternativ B, men med sterk opprusting av skogen i det fjerde til det syvende året (veibygging/veivedlikehold/kulturarbeider). For hvert av disse fire årene, forventes det en negativ inntekt på 50 000 kroner. Fra og med det åttende året er det årlige overskuddet i skogbruket stipulert til 30 000 kroner. For å kompensere for den negative inntekten i årene fire til syv, økes den faktiske inntekten til 183 333 kroner de tre første årene.

Tabell 4.1 Beregning av skattbar inntekt ved påbegynnelse av gjennomsnittsligning. Alt. A

Ar	Faktisk inntekt Kroner	Skattbar inntekt Kroner	Ligningsmate	Dobbeltbeskatning/ Dobbeltfradrag
1	50 000	50 000	Direkte	
2	50 000	50 000	Direkte	
3	50 000	50 000	Direkte	
4	50 000	50 000	Direkte	1/5 av faktisk inntekt: kr 10 000
5	50 000	50 000	Direkte	2/5 av faktisk inntekt: kr 20 000
6	50 000	50 000	Direkte	3/5 av faktisk inntekt: kr 30 000
7	50 000	50 000	Direkte	4/5 av faktisk inntekt: kr 40 000
8	30 000	46 000	Gjennomsnitt	
9	30 000	42 000	Gjennomsnitt	
10	30 000	38 000	Gjennomsnitt	
11	30 000	34 000	Gjennomsnitt	
12	30 000	30 000	Gjennomsnitt	
Sum	500 000	540 000		

Tabell 4.2 Beregning av skattbar inntekt ved påbegynnelse av gjennomsnittsligning. Alt. B

Ar	Faktisk inntekt Kroner	Skattbar inntekt Kroner	Ligningsmate	Dobbelbeskatning/ Dobbeltdrag
1	116 677	116 677	Direkte	
2	116 677	116 677	Direkte	
3	116 677	116 677	Direkte	
4	0	0	Direkte	0
5	0	0	Direkte	0
6	0	0	Direkte	0
7	0	0	Direkte	0
8	30 000	6 000	Gjennomsnitt	
9	30 000	12 000	Gjennomsnitt	
10	30 000	18 000	Gjennomsnitt	
11	30 000	24 000	Gjennomsnitt	
12	30 000	30 000	Gjennomsnitt	
Sum	500 000	440 000		

Tabell 4.3 Beregning av skattbar inntekt ved påbegynnelse av gjennomsnittsligning. Alt. C

Ar	Faktisk inntekt Kroner	Skattbar inntekt Kroner	Ligningsmate	Dobbelbeskatning/ Dobbeltdrag
1	183 333	183 333	Direkte	
2	183 333	183 333	Direkte	
3	183 333	183 333	Direkte	
4	- 50 000	- 50 000	Direkte	1/5 av faktisk inntekt: - kr 10 000
5	- 50 000	- 50 000	Direkte	2/5 av faktisk inntekt: - kr 20 000
6	- 50 000	- 50 000	Direkte	3/5 av faktisk inntekt: - kr 30 000
7	- 50 000	- 50 000	Direkte	4/5 av faktisk inntekt: - kr 40 000
8	30 000	- 34 000	Gjennomsnitt	
9	30 000	- 18 000	Gjennomsnitt	
10	30 000	- 2 000	Gjennomsnitt	
11	30 000	14 000	Gjennomsnitt	
12	30 000	30 000	Gjennomsnitt	
Sum	500 000	340 000		

I Andersen og Teigen (2000) er det ut fra de oppsatte avvirkningsprofilene, trukket følgende slutninger:

- dersom inntekten forventes å bli stigende i de årene gjennomsnittsligningen opparbeides, kan det lønne seg å kreve gjennomsnittsligning før åtte år er gått
- dersom inntekten forventes å bli fallende i perioden hvor gjennomsnittsligningen opparbeides, vil det lønne seg å vente med å kreve gjennomsnittsligning
- dersom skogbruksinntekten kan holdes jevn fra år til år, vil det ikke skje noen overbeskatning, og det har liten betydning når gjennomsnittsligningen påbegynnes

- unngå at år med særlig høy inntekt både lignedes direkte og inngår i grunnlag for senere gjennomsnittsligning
- det skattemessig sett beste opplegget er å ikke ha inntekt fra skogen de siste fire årene før gjennomsnittsligningen starter

Særlig i de første årene etter en eiendomsoverdragelse bør en vurdere å begrense egeninnsatsen til under 300 timer i året slik at skogbruksinntekten blir beskattet som kapitalinntekt. Dette kan særlig være aktuelt dersom den nye eieren har annen lønns- eller næringsinntekt som bl.a. danner grunnlag for opparbeidelse av rettigheter i trygdesystemet. Dersom det dreier seg om en kombinert jord- og skogbrukseiendom, vil det, slik som beskrevet i underkapittel 4.1, ikke være tilstrekkelig at brukeren er passiv i skogbruket dersom hun eller han er aktiv i jordbruket slik at samlet arbeidsinnsats i jord- og skogbruk overstiger 300 timer. Ved familieoverdragelse kan en mulighet være at den nye eieren arbeidsmessig er passiv de første årene og overlater den daglige drifta til foreldrene i denne perioden. Foreldrene vil da være å betrakte som lønsmottakere slik at det må betales arbeidsgiveravgift, men likevel kan dette være en gunstig løsning, - særlig dersom den nye eieren har relativt høye inntekter utenom jord- og skogbruk.

Selv om egen arbeidsinnsats i et enkeltmannsforetak i skogbruket var under 300 timer ett år, kan deler av skogbruksinntekten dette året likevel bli tatt med ved beregning av personinntekt senere år. Gjennomsnittsligningen i skogbruket medfører at årets inntekt blir fordelt til beskatning over fem år. Hvorvidt det skal beregnes personinntekt det enkelte år, er avhengig av om egen arbeidsinnsats dette året var over eller under 300 timer. Dersom aktiviteten dette året var så stor at det skal beregnes personinntekt, blir personinntekten beregnet ut fra gjennomsnittsinntekten dette året. Ved beregningen tas det ikke hensyn til om det i gjennomsnittsinntekten inngår inntekter fra år hvor skogeieren ikke var aktiv. Tilsvarende kan deler av inntekten i år som skogeieren var aktiv, unndras personinntektsbeskatning ved at de inngår i gjennomsnittsinntekten senere år hvor skogeieren ikke er aktiv.

I flg. driftsgranskingene i jord- og skogbruk (NILF 2003) er arbeidsforbruket som går med til hogst og framtransport av skogsvirke til leveringssted, ca. 1,5 timer per kubikkmeter. Virket er da felt med motorsag og framkjørt med jordbrukstraktor og skogeieren har selv utført mesteparten av arbeidet. I tillegg kommer arbeid med skogkultur, administrasjon, vedlikehold etc. Dersom eierens totale arbeidsinnsats i skogbruket bare er knyttet til selve avvirkningsarbeidet, kan hun eller han følgelig ved ordinære driftsforhold avvirke og fremkjøre ca. 200 m³ før grensen på 300 timer passerer.

I jordbruket vil arbeidsinnsatsen variere mye med bruksstørrelse og produksjon. I flg. driftsgranskingene (NILF 2003) var arbeidsforbruket 603 timer på et kornbruk på 160 dekar i 2002. Av disse timene ble 596 utført av brukerfamilien. Dersom det drives aktiv jordbruksproduksjon, er det derfor unntaksvis at brukerfamiliens arbeidsforbruk kommer under 300 timer dersom de deltar i jordbruksdrifta og jordbruksarealet overstiger 100 dekar.

4.3 Avslutning av gjennomsnittsligningen

På samme måte som ved påbegynnelse av gjennomsnittsligningen, må det også være særskilte regler ved avslutningen av gjennomsnittsligningen. Ved realisasjon av en skogeierendom vil gjennomsnittsligningen opphøre ved utgangen av det siste hele inntektsåret før realisasjonen. I skatteloven § 14-81 femte ledd heter det:

«Dersom det ved avbrudd av gjennomsnittsligningen viser seg at summen av faktiske årsinntekter for de siste fire årene overstiger summen av gjennomsnittslignede inntekter for samme tidsrom med mer enn 15.000 kroner, skal differansen skattlegges ved endring av ligning. Ved endringen skal differansen fordeles forholdsmessig til skattlegging for de årene faktisk årsinntekt overstiger gjennomsnittslignet inntekt. Har skogbruket ikke vært gjennomsnittslignet så lenge som fire år, gjelder det samme for de årene hvor skogbruket har vært gjennomsnittslignet.»

Etter skatteloven § 14-81 femte ledd skal det ved opphør av skogbruksnæring, foretas endring av ligningen dersom summen av de faktiske årsinntekter for de fire siste årene overstiger summen av de gjennomsnittslignede inntekter for samme tidsrom med mer enn 15 000 kroner. Ut fra dette kan en også utlede at det *ikke* skal foretas noen endring av ligningen dersom differansen er 15 000 kroner eller lavere

Differansebeløpet på 15 000 kroner gjelder også i de tilfeller hvor den som overdrar skogen, ikke har eid den så lenge at skogen har vært gjennomsnittslignet i minst fire år.

Beløpet 15 000 kroner har ikke vært gjenstand for justeringer i takt med inflasjonen, men stått uendret siden 1954. Dersom beløpet hadde blitt justert opp med konsumprisindeksen, ville beløpet vært ca. 168 900 kroner i dag (desember 2003). Dette tilsvarer en økning på ca. 1 026 prosent.

Endringen av ligningen etter skatteloven § 14-81 femte ledd medfører ny ligning av hele skogbruksinntekten de siste fire årene og ikke bare av den delen av inntekten som overstiger 15 000 kroner. Endringen blir foretatt slik at forskjellen mellom faktisk årsinntekt og gjennomsnittsinntekt hvert år blir beskattet etter de skattesatser som gjaldt vedkommende år. Ligningsendringen av skogbruksinntekten i forbindelse med opphør av skogbruksnæring, kalles avbruddsligning.

Pga. at skogbruket er underlagt stedbunden beskatning, må det foretas eventuell avbruddsligning i hver enkelt kommune hvor skogeieren avhender skog. Dette gjelder selv om det avhendes sammenhengende skogarealer i to eller flere kommuner og disse skogarealene utgjør en samlet driftsenhet.

I tabell 4.4 er summen av de faktiske årsinntektene de siste fire hele årene før eiendomsoverdragelsen 250 000 kroner mens summen av gjennomsnittsinntektene i det samme tidsrommet er 202 000 kroner. I og med at differansen er mer enn 15 000 kroner, skal hele differansen på 48 000 kroner etterlignes. Det beløp som skal etterlignes, utregnes for hvert enkelt år, og ved etterligningen benyttes de skattesatser m.m. som gjaldt det enkelte år.

Tabell 4.4 Avbruddsligning med tilbakegående endring av ligning

Ar	Faktisk arsinntekt Kroner A	Femars gjennomsnittsinntekt Kroner B	Differanse Kroner C = (A - B)
1	70 000	46 000	24 000
2	50 000	48 000	2 000
3	50 000	50 000	0
4	80 000	58 000	22 000
Sum 4 ar	250 000	202 000	48 000

Vi kan komme opp i den situasjon at selv om differansen mellom faktisk inntekt i fire-årsperioden overstiger sum gjennomsnittsinntekt i samme periode, kan gjennomsnittsinntekten ett eller flere år være større enn den faktiske inntekten samme år. Dette er vist i tabell 4.5.

Tabell 4.5 Avbruddsligning – endring av ligning ved negativ differanse ett eller flere år

Ar	Faktisk arsinntekt Kroner A	Femars gjennomsnittsinntekt Kroner B	Differanse Kroner C = (A - B)	Beløp for endring av ligning Kroner D
1	60 000	52 000	8 000	4 000
2	30 000	48 000	- 18 000	0
3	50 000	48 000	2 000	1 000
4	80 000	54 000	26 000	13 000
Sum 4 ar	220 000	202 000	18 000	18 000

I år 2 er gjennomsnittsinntekten større enn den faktiske inntekten slik at differansen blir negativ; dvs. vi har betalt skatt av et for «stort beløp» dette året. Etter skatteloven § 14-81 femte ledd skal endringen av ligningen skje ved at differansen fordeles forholdsmessig til skattlegging i de årene faktisk årsinntekt overstiger gjennomsnittsinntekten, dvs. de årene hvor differansen er positiv.

I eksemplet i tabell 4.5 er summen av de faktiske årsinntektene de fire siste årene 220 000 kroner, mens summen av gjennomsnittsinntektene de samme årene er 202 000 kroner. Differansen på 18 000 kroner skal etterlignes, men ved etterligningen skal differansen fordeles forholdsmessig på de årene hvor differansen var positiv. I eksemplet i tabell 4.5, skal etterligningen følgelig finne sted i årene 1, 2 og 4. Differansen for disse årene hvor differanse positiv, er 36 000 kroner. Hvor stort beløp som skal etterlignes det enkelte år fremgår av følgende beregning:

$$\begin{aligned} \text{År 1} & \text{ kr } (18\,000 * 8\,000/36\,000) = & \text{kr } 4\,000 \\ \text{År 3} & \text{ kr } (18\,000 * 2\,000/36\,000) = & \text{kr } 1\,000 \\ \text{År 4} & \text{ kr } (18\,000 * 26\,000/36\,000) = & \text{kr } 13\,000 \\ \text{Etterlignet beløp i alt} & & \text{kr } 18\,000 \end{aligned}$$

Dette vil si at den skattepliktige inntekten fra skogbruk skal økes med 4 000 kroner i år 1, 1 000 kr i år 3 og 13 000 kroner i år 4.

Dersom sum faktisk inntekt de fire siste årene ikke overstiger sum gjennomsnittsinntekt for samme periode med mer enn 15 000 kroner, skal det ikke foretas noen avbruddsligning. Dette er vist i tabell 4.6 hvor differansen er 8 000 kroner slik at det ikke skal foretas noen etterligning.

Tabell 4.6 Avbrudd - ingen endring av ligning

Ar	Faktisk arsinntekt	Femars gjennomsnittsinntekt	Differanse	Beløp for endring av lig- ning
	Kroner A	Kroner B	Kroner C = (A - B)	Kroner D
1	30 000	30 000	0	0
2	20 000	28 000	- 8 000	0
3	50 000	32 000	18 000	0
4	30 000	32 000	- 2 000	0
Sum 4 ar	130 000	122 000	8 000	0

Ved overdragelse av en skogeiendom vil det være aktuelt å beregne hvor stor den faktiske inntekten fra skogbruket kan være siste hele eierår uten at inntekten utløser avbruddsligning. Denne beregningen bør foretas i god tid før eiendomsoverdragelsen. I tabellene 4.7 og 4.8 er det vist hvordan denne beregningen kan utføres. Metoden er hentet fra Andersen og Teigen (2000).

Tabell 4.7 viser hvor stor den faktiske inntekten og gjennomsnittsinntekten har vært de siste fem årene før det siste hele eieråret. Faktisk inntekt det siste hele eieråret (år 6) er foreløpig satt til x kroner. I tabell 4.8 foretas selve beregningen av den maksimale skogbruksinntekten siste hele eierår. Beregningen er spesifisert i ligning 4.1.

Tabell 4.7 Gjennomsnittsberegning ved avhendelse av skog

Ar	Faktisk inntekt Kroner	Gjennomsnittsinntekt Kroner
1	60 000	42 000
2	50 000	48 000
3	100 000	62 000
4	80 000	68 000
5	20 000	62 000
6	x	

Tabell 4.8 Beregning av maksimal inntekt siste hele ar for a unnga avbruddsligning

Ar	Faktisk inntekt Kroner	Gjennomsnittsinntekt Kroner
1	60 000	42 000
2	50 000	48 000
3	100 000	62 000
4	80 000	68 000
5	20 000	62 000
6	x	$(250\,000 + x)/5$
Sum 4 ar	$(200\,000 + x)$	$192\,000 + (250\,000 + x)/5$

Ligning 4.1:

$$\begin{aligned} \text{kr } (200\,000 + x) - \text{kr } [192\,000 + \text{kr } (250\,000 + x)/5] &= \text{kr } 15\,000 \\ 4x &= \text{kr } 75\,000 - \text{kr } 1\,000\,000 + \text{kr } 960\,000 + \text{kr } 250\,000 \\ 4x &= \text{kr } 285\,000 \\ x &= \text{kr } 71\,250 \end{aligned}$$

Ved å sette inn 71 250 kroner som faktisk inntekt det siste året, blir gjennomsnittsinntekten dette året 64 250 kroner. Sum faktisk inntekts siste fire år blir 271 250 kroner mens sum gjennomsnittsinntekt samme periode blir 256 250 kroner, slik at differansen blir nøyaktig 15 000 kroner. Dette er vist i tabell 4.9.

Tabell 4.9 Faktisk inntekt og gjennomsnittsinntekt fire siste hele eierår uten utløsning av avbruddsligning

Ar	Faktisk inntekt Kroner A	Gjennomsnittsinntekt Kroner B	Differanse Kroner C = (a - b)
3	100 000	62 000	38 000
4	80 000	68 000	12 000
5	20 000	62 000	- 42 000
6	71 250	64 250	7 000
Sum 4 ar	271 250	256 250	15 000

Ligning 4.1 kan uttrykkes mer generelt slik som i ligning 4.2:

Ligning 4.2:

$$\begin{aligned} (F_3 + F_4 + F_5 + X) - [(G_3 + G_4 + G_5) + (F_2 + F_3 + F_4 + F_5 + X)/5] &= 15\,000 \\ 5F_3 + 5F_4 + 5F_5 + 5X - 5G_3 - 5G_4 - 5G_5 - F_2 - F_3 - F_4 - F_5 - X &= 75\,000 \\ 4X &= 75\,000 - 4F_3 - 4F_4 - 4F_5 + F_2 + 5G_3 + 5G_4 + 5G_5 \\ X &= 18\,750 - F_3 - F_4 - F_5 + 1/4 F_2 + 5/4 (G_3 + G_4 + G_5) \end{aligned}$$

Hvor:

F er faktisk inntekt i år n

G er gjennomsnittsinntekt i år n

X er faktisk inntekt siste hele eierår

Grenseverdien på 15 000 kroner er absolutt slik at dersom vi vil være på den sikre siden, bør vi legge oss noe under dette beløpet. Vi har da noe å gå på dersom ligningsmyndighetene for eksempel skulle stryke eller redusere en utgiftspost. Det vil også være fornuftig å innhente tallgrunnlaget for beregningene fra ligningskontoret da ligningsmyndighetene kan ha foretatt endringer i skogbruksinntekten uten at skogeieren har husket å foreta endringene i sine kopier av ligningspapirene.

Pga. mulighetene for avbruddsligning er det viktig å passe på at virkesinntektene blir ført på riktig inntektsår dersom leveringen skjer rundt årsskiftet. Ved vanlig virkesleveranse skal inntektsføringen skje på leveransetidspunktet og ikke først når virkesoppjøret finner sted. Virke som ble levert i desember 2003, skal følgelig inntektsføres i 2003 selv om avregningen først kommer i 2004. Ved rotsalg skal tømmerpartiet inntektsføres

når salgskontrakten er inngått med kjøper uavhengig av om tømmeret er avvirket eller ikke.

Ved førkontroll av grenseverdien på 15 000 kroner, kan en komme fram til at grenseverdien vil bli oversteget siste hele eierår. Selv om inntekten siste året allerede er gitt pga. allerede foretatt avvirkning, kan en til en viss grad prøve å hindre at grenseverdien overskrides dersom dette oppdages dette i tide. En kan, slik som beskrevet hos Andersen og Teigen (2000 s. 243), unngå å overstige grenseverdien på 15 000 kroner ved for eksempel å:

- velge høy trekkprosent for skogavgiften
- foreta veiinvesteringer i skogen som kan utgiftsføres direkte
- foreta skogkultur- eller vedlikeholdsarbeider i skogen
- øke utgiftsføringen for bruk av jordbrukstraktoren i skogen
- øke skogbrukets andel av utgifter til regnskapsføring, telefonbruk o.l.
- la gjennomsnittsligningen fortsette på selgers hånd ved at selger forbehold er seg uinnskrenket bruksrett over hele eller deler av skogeiendommen. Det skal da ikke foretas noen avbruddsligning

Dersom skogbruksinntekten siste eierår medfører avbruddsligning, kan en fremskyving av overdragelsestidspunktet fra årsskiftet til et noe tidligere tidspunkt, forhindre dette. Ved overdragelse utenom årsskiftet, skal overdragelsesåret lignes direkte og ikke inngå i gjennomsnittsligningen. Grunnlaget for en eventuell avbruddsligning blir nå skjøvet ett år tilbake i tid slik at en må regne ut om en slik forskyvning vil medføre at en unngår avbruddsligning.

Slik som tidligere vist, har den reelle verdien av differansebeløpet blitt kraftig redusert siden gjennomsnittsligningen ble innført i 1954. Ved nøye planlegging er det imidlertid muligheter for å oppnå skattefrihet i forbindelse med realisasjon av skog for langt større beløp enn 15 000 kroner. Et eventuell skattefritak er imidlertid bare et av de elementer som må trekkes inn i en slik planlegging. En sterk overavvirkning på slutten av eiertiden vil for eksempel medføre lavere markedspris ved salg av skogen. Et viktig moment vil da være om skogsalget vil bli gevinstbeskattet eller ikke, dvs. det må tas hensyn til hvor lenge skogeieren har eid skogen. For en aktiv skogeier vil avvirkningsinntekten gå inn i beregningsgrunnlaget for personinntekt og bli belagt med trygdeavgift og eventuell toppskatt. En eventuell gevinstbeskatning ved salg vil være ren kapitalinntekt og bli beskattet som sådan med 28 prosent²⁰.

Dersom skogen ikke skal selges på det åpne marked, men overdras til neste generasjon, vil en sterk overavvirkning like før overdragelsen medføre reduserte inntektsmuligheter for neste generasjon årene etter eierskiftet. Slik som tidligere vist, kan den nye eieren foreta relativt store avvirkninger de første årene etter overdragelsen med relativt gunstig beskatning.

Det må igjen understrekes at i neste eksempel (tabell 4.10) er det utelukkende tatt hensyn til skattemotivet som er rendyrket uten å ta hensyn til andre avgjørende faktorer. Det femte siste året som gjennomsnittslignes er meget viktig for samlet skattebelastning. Ved å sørge for høy skogbruksinntekt dette året, kan det i siste femårsperiode oppnås skattefrihet for et langt større beløp enn grensebeløpet på 15 000 kroner. Eksemplet i tabell 4.10 viser at det kan dreie seg om meget betydelige beløp som på denne måten ikke blir inntektsbeskattet.

²⁰ Realisasjon av skogbrukseiendommer og gevinstbeskatning er behandlet i kapittel 7.

Tabell 4.10 Opphør av skogbruksnæring. Stor avvirkning det femte siste året som gjennomsnittslignes

Ar før overdragelsen	Faktisk inntekt Kroner A	Gjennomsnittsinntekt Kroner B	Differanse Kroner C = (A - B)
6	20 000	20 000	0
5	200 000	56 000	144 000
4	20 000	56 000	- 36 000
3	20 000	56 000	- 36 000
2	20 000	56 000	- 36 000
Siste ar	218 750	95 750	123 000
Sum siste 4 ar	278 750	263 750	15 000
Sum siste 5 ar	478 750	319 750	159 000

Ubeskattet inntekt siste fire år: kr (278 750 – 263 750) = kr 15 000
 Ubeskattet inntekt siste fem år: kr (478 750 – 319 750) = kr 159 000

4.4 Gjennomsnittsligningen avbrytes ikke

Selv om hovedregelen er at gjennomsnittsligningen avbrytes når en skogbrukseiendom skifter eier, er det enkelte unntak hvor gjennomsnittsligningen ikke avbrytes:

- Salget skjer utenom årsskiftet. Skogbruksinntekten i salgsåret skal holdes utenom gjennomsnittsligningen, slik at både tidligere og ny eier skal lignes direkte i salgsåret.
- Selgeren beholder særskilt lignet skog i samme kommune.
- Selgeren forbeholder seg en uinnskrenket bruksrett til hele eller en del av skogen. Den delen av skogen som selgeren forbeholder seg uinnskrenket bruksrett til, må utgjøre mer enn husbehovsskog.
- Avdødes ektefelle blir sittende i uskiftet bo. Gjennomsnittsligningen fortsetter fram til boet blir skiftet
- Boet blir overdratt udelt til enearving²¹ som ikke krever å bli lignet for seg. Etter skatteloven § 2-15 (1) kan enearvingen kreve å bli lignet atskilt fra avdødes ligning, men da vil gjennomsnittsligningen for skogen bli avbrutt. Gjennomsnittsligningen vil også bli avbrutt dersom «enearvingen» overtar eiendommen i form av kjøp eller arveforskudd mens «arvelateren» lever.
- Inntil boet etter avdøde blir gjort opp, vil det utgjøre et dødsbo hvor avdødes og boets inntekter blir lignet under ett. Drifta av skogbruksvirksomheten vil da fortsette for dødsboets regning, slik at gjennomsnittsligningen fortsetter fram til boet blir skiftet. Dersom gjenlevende ektefelle eller en eller flere av arvingene i forbindelse med skiftet overtar hele eller deler av skogen, vil dette være å betrakte som start av ny skogbruksvirksomhet og gjennomsnittsligning skal påbegynnes på vanlig måte.

Oppløsning av skogsameie er nærmere beskrevet i underkapittel 5.2.

²¹ Gjelder både legalarvinger og testamentarvinger.

4.5 Ervervelse av ny skog

Ved arv, kjøp eller annen ervervelse av skog, er den ligningsmessige behandlingen av skogen avhengig av om den som overtar skogen eier annen skog fra før og om de to skogene kan betraktes som samme driftsenhet. Dersom den nye og den gamle skogen ligger i samme kommune, vil de to skogene vanligvis bli betraktet som *en* driftsenhet. De to skogene skal da ligningsmessig behandles samlet. Overskuddet (eventuelt underskuddet) fra den nye skogen blir tillagt overskuddet/underskuddet fra den gamle skogen og gjennomsnittsligningen vil fortsette samlet for begge skogene. Overdragelsesåret må holdes utenom gjennomsnittsberegningen dersom ervervelsen av den nye skogen skjer utenom årsskiftet, slik at skogeieren må operere med to skogbruksinntekter dette året; - en inntekt fra den gamle skogen som vanligvis vil være en gjennomsnittsinntekt, og en inntekt fra den nye skogen som blir direkte liknet i overdragelsesåret.

Hvorvidt samlet gjennomsnittsberegning skal starte allerede i overdragelsesåret eller først når det foreligger et helt inntektsår for den nye skogen, er behandlet av Skattedirektoratet og Finansdepartementet allerede i 1955 (Utv. 1955 s. 554):

«Landsktl. § 48. Gjennomsnittsberegning av skog når en som eier skog fra før erverver annen skog.

Fra en overrettssakfører har Skattedirektøren mottatt en forespørsel om hvorledes inntekten av skogbruk skal ansettes ved ligningen 1956/57 (for inntektsåret 1955) i følgende tilfelle:

En skattyter skal som arving i et bo overta boets faste eiendom med tilhørende skog, og det forutsettes at han vil overta eiendommen i løpet av året 1955 før utgangen av dette år. Han eier fra før en skog på ca. 170 mål. Denne skog har han eiet i hele 1953 og er prosentliknet for dette år og direkte liknet for året 1954. Både denne skog og skogen som han skal overta på skifte ligger i samme kommune.

Forespørselen ble ved brev av 21. oktober 1955 forelagt for Finansdepartementet med følgende uttalelse fra Skattedirektøren:

«I tidligere uttalelser herfra har en gitt uttrykk for at når en skattyter som fra før eier gjennomsnittsberegnet skog, erverver annen skog, vil han kunne kreve gjennomsnittsberegning av begge skoger under ett med en gang etter overtakelsen av den nye skog, når ervervelsen av denne må anses som en utvidelse av skognæringen. Dette har en antatt ville være tilfellet når den tidligere eide og den nye skog etter overtakelsen må anses som en driftsenhet. Når den nye skog erverves i samme kommune, vil dette antakelig oftest være tilfellet. Derimot vil skogene sjeldnere kunne anses som samme driftsenhet når den nye skog ligger i en annen kommune og heller ikke støter opp til den skog skattyteren tidligere eide. Uttalelsene herfra om at det også skal foretas gjennomsnittsberegning av inntekten av den nye skog med en gang etter ervervelsen når forholdet må anses som utvidelse av skognæring, bygger på de regler som utviklet seg ved doms- og ligningspraksis under den tidligere regel om gjennomsnittsberegning av inntekt av handel og annen næring i landsktl. § 50²². En viser til høyeste-

²² Etter daværende landsskl. § 50 første ledd skulle inntekt av handel og annen næring ansettes til «*hvad utbyttet har utgjort i gjennemsnitt for de sistforløpne 3 år* » (Min anmerkning.)

rettsdom av 31. januar 1935 inntatt i Utv. V, side 801 og til Riksskattestyrets kjennelse av 18. november 1935 inntatt i Utv. VI, side 128. En gjør oppmerksom på at denne fortolkning i enkelte tilfelle fører til urimelig gunstige ligningsmessige resultater for skogeiere som erverver ny skog, men en har ansett Høyesteretts fortolkning i dommen som avgjørende også når det gjelder utvidelse av skognæring ved erverv av ny skog. En viser også til det som er uttalt på side 7 i brev herfra av 23. desember 1953 til det ærede departement.

En forutsetter at skattyteren i det forelagte tilfelle erverver boets faste eiendom med tilhørende skog innen utgangen av året 1955, og at den skog han nå eier og den nye skog etter overtakelsen må anses som en driftsenhet, således at ervervelsen av den nye skog må anses som utvidelse av skognæringen. Etter de retningslinjer en har trukket opp foran, vil skattyteren da også kunne kreve gjennomsnittsberegning av den nye skog straks etter overtakelsen ved ligningen for 1956/57. En gjør oppmerksom på at han ved denne ligning har eiet den gamle skog i mer enn 2 år, og derfor kan kreve gjennomsnittsberegning av inntekten av denne etter landsktl. § 48, 1. ledd, 2. pkt.

Det reiser seg da det spørsmål om inntekten av den nye skogen i den del av overtakelsesåret (1955) som skattyteren har eiet den, skal holdes utenfor ved gjennomsnittsligningen og skattlegges særskilt i tillegg til gjennomsnittsinntekten i overtakelsesåret, eller om denne delinntekt skal medtas til gjennomsnittsberegning allerede ved ligningen 1956/57 sammen med inntekten av den øvrige skog. I tilfelle hvor næringen ble utvidet eller innskrenket, skulle etter tidligere regler gjennomsnittsberegningen fortsette på vanlig måte. Overført på det foreliggende tilfelle skulle dette være ensbetydende med at inntekten av den nye skog i overtakelsesåret skulle medtas ved gjennomsnittsberegningen. Det synes imidlertid som om en slik fremgangsmåte vil harmonere mindre godt med ordlyden i landsktl. § 48, nest siste ledd, slik som denne regel er formulert ved lovendringen av 30. juni 1954²³. Etter denne bestemmelse skal inntekt av skog som i årets løp går over til ny innehaver, holdes utenfor ved gjennomsnittsberegningen såvel for den tidligere som den nye innehavers inntekt. Det er i loven ikke tatt noe forbehold for tilfelle av at det gjelder innskrenkning av skognæring ved frasalg av en del av en skog eller utvidelse av slik næring ved tidligere skog-eiers ervervelse av ny skog.»

Som svar herpå uttalte departementet i brev av 16. novbr.:

«Departementet antar at bestemmelsen i landsktl. § 48, 8. ledds 1. punktum, etter sin ordlyd må føre til det resultat at inntekten i overtakelsesåret av den nye skog på arvingens hånd må ansettes særskilt og holdes utenfor ved gjennomsnittsberegningen av inntekten av den skog han er eier av fra før.»

Dersom en skogeier erverver skog i annen kommune enn den kommunen hvor hun eller han har skog fra før, skal vanligvis de to skogene skattemessig behandles atskilt slik at det må opparbeides egen gjennomsnittsligning i den nye skogen. Dersom de to skogene utgjør en felles driftsenhet (dvs. grenser inn til hverandre eller ligger i nærhe-

²³ § 14-81 fjerde ledd punkt a i skatteloven fra 1999. (Min anmerkning.)

ten av hverandre), skal de gjennomsnittlignes samlet fra og med det første hele kalenderåret etter ervervelsen som om de lå i samme kommune.

Etter skatteloven § 3-3 (2) f er skog underlagt stedbunden beskatning slik at formues- og inntektsbeskatningen skal foretas i den kommunen hvor skogen ligger. Dersom en skogeier har skog i to eller flere kommuner og skogene er å betrakte som en felles driftsenhet, må følgelig den beregnede gjennomsnittsinntekten likevel fordeles til beskatning i de to kommunene.

Hvordan denne fordelingen skal foretas, vil bl.a. avhenge av hvor sterkt spesifisert regnskapet er. Det mest korrekte er å definere hver skog som eget kostnadssted og tildele salgssinntekter og direkte kostnader til det aktuelle kostnadsstedet. Fordelingen av de indirekte kostnadene må fordeles etter en eller flere kostnadsnøkler. Etter denne metoden vil en operere med atskilt gjennomsnittsligning for hver av de aktuelle kommunene.

En enklere metode er å ha et felles regnskap for hele skogkomplekset, men fordele gjennomsnittsinntekten hvert år etter en fast fordelingsnøkkel. Denne nøkkelen kan for eksempel beregnes ut fra forholdet mellom ligningsverdiene for de aktuelle skogene. Hovedfaktorene ved beregning av ligningsverdien for en skog er årlig netto tilvekst, virkespris og avvirkningskostnader. Ligningsverdien skal gjenspeile skogens langsiktige bruksverdi slik at over et lengre tidsintervall, bør en fordeling etter ligningsverdien gi tilnærmet riktig fordeling av skogbruksinntekten mellom de aktuelle kommunene.

Når den gamle og den nye skogen ligger i ulike kommuner, men utgjør en felles driftsenhet, må det foretas en spesiell beregning av gjennomsnittsinntekten i de to kommunene de første årene etter eiendomsoverdragelsen. Ved beregning av gjennomsnittsinntekten i den nye skogen første året, må inntekten for hvert av de fire foregående årene som skal inngå i gjennomsnittsberegningen, settes til null kroner. Beregningen er vist i eksemplet i figur 4.1. Det er i eksemplet forutsatt at den nye skogen er overdratt ved årsskiftet. Årets nettoinntekt i de to skogene er satt opp etter prinsippet med kostnadsnøkler som er forklart ovenfor.

Forutsetninger:

Skogeieren har skog A i *en* kommune og overtar skog B i nabokommunen per 1. januar år 1. De to skogeiendommene grenser inn til hverandre og utgjør en naturlig driftsenhet. De skal derfor lignedes under ett, men overskuddet må fordeles på hver av kommune pga. stedbunden beskatning. Overskuddet for årene 1 til 5 er beregnet samlet for skog A og B og er deretter fordelt på de to skogene ut fra forholdet mellom ligningsverdiene for de to skogene.

Årlig overskudd fra den gamle skogen A i årene før overtakelsen av skog B:

År	kr
- 5	80 000
- 4	60 000
- 3	30 000
- 2	90 000
- 1	90 000

Overskudd fra skogene A og B:

	A	B
År	kr	kr
1	50 000	60 000
2	70 000	50 000
3	70 000	50 000
4	50 000	70 000
5	50 000	70 000

Gjennomsnittsligning skog A:

År	
1	$(60\ 000 + 30\ 000 + 90\ 000 + 90\ 000 + 50\ 000)/5 = 64\ 000$
2	$(30\ 000 + 90\ 000 + 90\ 000 + 50\ 000 + 70\ 000)/5 = 46\ 000$
3	$(90\ 000 + 90\ 000 + 50\ 000 + 70\ 000 + 70\ 000)/5 = 74\ 000$
4	$(90\ 000 + 50\ 000 + 70\ 000 + 70\ 000 + 50\ 000)/5 = 66\ 000$
5	$(50\ 000 + 70\ 000 + 70\ 000 + 50\ 000 + 50\ 000)/5 = 58\ 000$

Gjennomsnittsligning skog B:

År	
1	$(0 + 0 + 0 + 0 + 60\ 000)/5 = 12\ 000$
2	$(0 + 0 + 0 + 60\ 000 + 50\ 000)/5 = 22\ 000$
3	$(0 + 0 + 60\ 000 + 50\ 000 + 50\ 000)/5 = 32\ 000$
4	$(0 + 60\ 000 + 50\ 000 + 50\ 000 + 70\ 000)/5 = 46\ 000$
5	$(60\ 000 + 50\ 000 + 50\ 000 + 70\ 000 + 70\ 000)/5 = 60\ 000$

Figur 4.1 Fordeling av overskudd på ulike kommuner pga. stedbunden beskatning

4.6 Ny skog ervervet av ektefelle eller barn

Når det gjelder påbegynnelse av gjennomsnittsligning, ses ektefeller under ett slik at dersom en av ektefellene har skog fra før i samme kommune som den andre ektefellen erverver skog i, gjelder de samme regler for gjennomsnittsligning som om samme person eide begge skogene.

Uansett hvor gamle barna er, skal skog som juridisk er eid av barna, ligned særskilt og uavhengig av skog som foreldrene måtte eie. Dersom et av barna erverver skog i samme kommune som en eller begge foreldrene har skog, skal påbegynnelsen av gjennomsnittsligningen foregå på vanlig måte. Gjennomsnittsligningen skal deretter foretas separat for skogen til foreldrene og skogen som barnet eier. Overdragelse av skog fra foreldre til mindreårige barn medfører derfor at gjennomsnittsligningen opphører hos foreldrene, mens barna må starte gjennomsnittsligning senest det åttende hele året etter overdragelsen.

Ved overdragelse av skog fra foreldre til barn, har det for opphør- og start av gjennomsnittsligningen ingen betydning om overdragelsen skjer i form av salg, gavesalg eller arv. Dette gjelder også dersom barna er mindreårige. For barn som ligned sammen med foreldrene²⁴, skal imidlertid barnets skogbruksinntekt tillegges foreldrenes inntekt og ligned hos foreldrene

4.7 Bruksretter og karskog

Ved eierskifte vil vanligvis gjennomsnittsligningen opphøre hos tidligere eier og det startes ny gjennomsnittsligning hos den nye eieren. Dersom tidligere eier beholder uinnskrenket bruksrett til hele eller en fysisk del av skogen, og denne skogteigen er større, målt i årlig tilvekst, enn det som defineres som husbehovsskog, vil vedkommende fortsatt bli betraktet som skogbruker og gjennomsnittsligningen fortsetter.

Ved eierskifte innenfor familien, forekommer det at den som selger eller overdrar skogen, ønsker å beholde retten til fortsatt å ta ut noe skogsvirke (kårskog). Dette kan få negativ skattemessig virkning for tidligere eier dersom gjennomsnittsinntekten for de fire siste årene ligger over forventet årlig inntekt fra kårskogen de neste fire årene. Dette er vist i tabell 4.11.

Tabell 4.11 Gjennomsnittsligning – karskog

Ar etter overdragelsen	Faktisk arsinnntekt Kroner A	Gjennomsnittsinntekt Kroner B	Differanse Kroner (a-b)
1	5 000	25 000	20 000
2	5 000	20 000	15 000
3	5 000	15 000	10 000
4	5 000	10 000	5 000
Sum	20 000	70 000	50 000

I dette eksemplet har tidligere eier hatt en årlig netto skogbruksinntekt på 30 000 kroner de siste fem årene før eiendomsoverdragelsen. Ved eiendomsoverdragelsen har den tidligere eieren forbeholdt seg uinnskrenket bruksrett for en av skogteigene. Etter eiendomsoverdragelsen har avvirkningen hos tidligere eier sunket slik at årlig netto overskudd fra skogen disse årene er 5 000 kroner. Slik som tabell 4.11 viser, blir tidli-

²⁴ Barn som ikke er fylt 17 år ved utløpet av inntektsåret, ligned under ett med foreldrene for sin formue og inntekt. Barn som i inntektsåret fyller 13 år eller er eldre, ligned likevel særskilt for sin arbeidsinntekt (skatteloven § 2-14 (1)).

gere eier i dette tilfellet beskattet med 50 000 kroner mer enn det den faktiske skogbruksinntekten har vært.

Selv om tidligere eier i dette tilfellet bare har beholdt uinnskrenket bruksrett til en av skogteigene, vil gjennomsnittsinntekten i årene etter eiendomsoverdragelsen bli beregnet ut fra inntekten fra hele den tidligere skogbrukseiendommen.

Allerede i 1956 ga Skattedirektøren i brev til Finansdepartementet uttrykk for at overføring av bruksrett i skog som del av en kåravtale, ligningsmessig ikke kom i noe annet forhold enn overdragelse av bruksrett i annen sammenheng. Brevet er gjengitt i Utv. 1957 s. 451:

«Etter henvendelse fra en skatteinspektør har Skattedirektøren i brev av 14. mai 1956 til Finansdepartementet tatt opp spørsmålet om hvordan bruksretter i skog, som er forbeholdt ved overdragelse av skogeiendom, skal skattlegges. I brev av 11. juni 1957 har departementet antatt at når en skogeier ved overdragelse av skogeiendom har forbeholdt seg uinnskrenket bruksrett til en del av den solgte skog, vil en slik ubegrenset bruksrett alltid bli å likestille med eiendomsrett når det gjelder avgjørelsen av spørsmålet om vedkommende kan sies å ha «inntekt av skogbruk» i relasjon til landsktl. § 48 1. punktum. Hvor det areal han har forbeholdt seg bruksretten til er større enn nødvendig til husbehov, jfr. landsktl. § 48, 7. ledd, vil således reglene om gjennomsnittsligning komme til anvendelse, jfr. Riksskattestyrets rundskriv nr. 288 A pkt. 2. Det kan i denne forbindelse ikke regnes som noen innskrenkning i bruksretten om den bare gjelder rett til å avvirke tilveksten.

Det antas videre at reglene om regnskaps- og noteringsplikt i landsktl. § 58 vil få anvendelse på omhandlede skogbrukere.

Det foran nevnte antas å måtte gjelde også i de tilfelle hvor bruksretten er forbeholdt som en del av kår og avviker således fra det syn som er kommet til uttrykk i Utv. 1955 s. 554.»

Som det går fram av det siterte brevet fra Skattedirektøren til Finansdepartementet, var denne tolkingen av den ligningsmessige behandlingen av bruksrett i skog når bruksretten inngår som en del av kårkontrakten, vesentlig forskjellig fra tidligere uttalelser. Det vises her til brev av 12. september 1955 fra Riksskattestyret til Ligningsutvalget vedrørende hogstrett som del av kårkontrakten. Brevet er referert i Utv. 1955 s. 554:

«Når en far overdrar en gård med skog til sin sønn, kan det forekomme at faren som en del av kåret forbeholder seg rett til å hogge i en bestemt teig av skogen. Kårmannen skal i slike tilfelle beskattes for overskuddet på sin hogst. Men en har antatt at han ikke kan sies å drive skogbruk i lovens forstand, jfr. landsktl. § 48 og § 58. Av dette følger at han ikke kan pålegges regnskaps- eller noteringsplikt og at han ikke kan bli gjennomsnittliknet for verdien av det virke han driver ut i medhold av sin hogstrett.

Finansdepartementet har i brev av 6. september 1955 sagt seg enig i at en kårmann som forbeholder seg rett til å hogge i en skogteig, i alminnelighet må antas ikke å komme inn under reglene om gjennomsnittsligning eller reglene om regnskaps- og noteringsplikt.»

Ligningspraksis er nå helt klar på at bruksrett i skog i forbindelse med kårkontrakter, ligningsmessig skal behandles fullt ut som overdragelse av andre bruksretter i skog.

Vanligvis vil en kårkontrakt opprettes mellom to eller flere personer som faller inn under arveavgiftslovens bestemmelser for arveavgift. Dersom selgeren forbeholder seg

uinnskrenket bruksrett til skogen i forbindelse med eiendomsoverdragelsen, men tillater at den nye eieren, det vil si en arveberettiget, likevel foretar avvirkning i skogen²⁵, skal nettobeløpet som den nye eieren beholder av denne avvirkningen, innberettes til Skattefogden som gave eller arveforskudd (Andersen og Teigen 2000 s. 244).

I de tilfeller hvor den tidligere eieren som en del av salgsvederlaget ønsker å ha en viss årlig inntekt fra skogen også i årene etter eiendomsoverdragelsen, bør dette ordnes slik at selgeren blir tildelt en *begrenset* bruksrett på avvirkning av et bestemt avvirkningskvantum. Ved eiendomsoverdragelsen vil nå gjennomsnittsligningen opphøre hos den tidligere eieren slik at vedkommende i årene etter eiendomsoverdragelsen, i stedet vil bli lignet direkte for den faktiske skogbruksinntekten i det enkelte år.

Dersom en skogeier beholder eiendomsretten til skogen, men overfører bruksretten til for eksempel ett eller flere av barna sine, må det foretas avbruddsligning hos eieren. Så lenge andre enn eieren har uinnskrenket bruksrett til skogen, vil gjennomsnittsligningen foregå hos vedkommende som har bruksretten. Dersom eieren likevel foretar avvirkning i skogen og beholder utbyttet, vil dette skattemessig være å betrakte som kjøp av virke på rot. Det må fortetas en rotverdiberegning slik at skogeieren i dette tilfellet må lignedes for nettoutbyttet av avvirkningen etter fratrukk for rotverdien. Den som har bruksretten, blir skattemessig betraktet som skogbruker slik at rotverdien skal gjennomsnittslignes som skogbruksinntekt hos den bruksberettigede.

Dersom den nye skogeieren etter at eierskifte har funnet sted, ønsker å overføre uinnskrenket bruksrett for deler av skogen til tidligere eier, for eksempel som erstatning for bortfall av kontantkår, er dette å betrakte som påbegynnelse av skognæring for den tidligere eieren. Dette er beskrevet i brev av 13. desember 1958 fra Skattedirektøren til Finansdepartementet. Brevet er gjengitt i Utv. 1959 s. 24:

«I det forelagte tilfelle har selgeren, som pr. 1. september 1956 overdrog sin eiendom til sin sønn, betinget seg føderåd som foruten naturalytelser omfatter et årlig kontantbeløp på kr. 6 000.-. Dette kontantbeløp kan imidlertid av begge parter kreves avløst av bruksrett til et nærmere bestemt skogstykke etter den 1. juli 1958. Etter dette er selgeren i tiden 1. september 1956 til 1. juli 1958 ikke innehaver av noen aktuell bruksrett til skog, og en antar derfor at det ikke vil kunne bli tale om å likne ham for inntekt av skogbruk i dette tidsrom. Skattyteren må anses for å ha opphørt med sin skognæring ved salget til sønnen. Hvis det årlige kontantbeløp blir avløst med bruksrett til det omhandlede skogstykke, skulle skattyteren etter den forståelse av loven som det ærede departement har gitt uttrykk for, bli å likne for inntekt av skogbruk hvis bruksretten er uinnskrenket, jfr. uttalelse i Utv. 1957, side 451-52. Forholdet vil i tilfelle bli å anse som påbegynnelse av skognæring og reglene om påbegynnelse av gjennomsnittsligning i landsktl. § 48, skulle da få anvendelse.»

Det er i lovverket gitt begrensninger for hvor lenge det er anledning til å hefte bruksretter på skog Dette går fram av § 12 i servitutloven²⁶:

«Rett til å taka trevyrke til hushald eller gardsbruk må ikkje heftast på skog for lengre tid enn 25 år eller mann og kones levetid.

²⁵ Når tidligere eier beholder uinnskrenket bruksrett til skogen, har den nye eieren ingen juridisk rett til å foreta avvirkning i skogen så lenge den uinnskrenkede bruksretten har gyldighet.

²⁶ Lov av 29. november 1968 um særlege råderettar over framand eigedom.

Rett til å taka anna skogsvyrke, eller eigedomsrett til skogstre på framand grunn, kan ikke avtalast for lengre tid enn 3 år frametter. Avtala kan likevel gå ut på at tre som er utblinka når den nemnde fristen endar, kan avverkast i dei næraste 2 åra.»

I forbindelse med generasjonsskifte, vil det følgelig etter servituttloven § 12 første ledd ikke være noen lovhindring for å la kårfolkene få en begrenset bruksrett i skogen til å ta ut brenselved og lignende. Det vil derimot stride mot loven dersom kårfolkene gis rett til å foreta ordinær skogsdrift dersom retten har mer enn tre års varighet (servituttloven § 12 annet ledd). Tidsbegrensningen gjelder både ubegrenset bruksrett og begrenset bruksrett som er knyttet opp mot et nærmere angitt avvirkningskvantum. I skatteretten finner vi ingen tilsvarende tidsbegrensning av bruksretten.

Dersom det er gjort avtale om bruksrett for tidligere eier, kan ikke kostpris med virkning for eventuelle avskrivninger, settes opp av den nye eier, før hun eller han har fått råderett over skogen (Andersen og Teigen 2000, s. 244).

4.8 Ekstraordinær avvirkning ved naturskade

Ved naturskader (brann, stormfelling, billeskader m.m.) kan det bli aktuelt å foreta store avvirkninger for å berge mest mulig av det skadde virke. Etter skatteloven § 14-81 tredje ledd kan det søkes om å få fordelt nettoinntekten ved slik avvirkning over flere år:

«Når det på grunn av naturkatastrofe som brann, vindfall, insektangrep o.l. foretas en ekstraordinær hogst som i vesentlig grad minsker skogens kubikkmasse, kan departementet etter søknad vedta at utbyttet av denne hogsten skal fordeles til skatlegging over flere år.»

Hvordan fordelingen av utbyttet skal foregå, blir ikke gjennomgått her, men det vises til Andersen og Teigen (2000). En slik utjevning av den skattepliktige inntekten som skatteloven § 14-81 tredje ledd gir adgang til, innebærer at skattyteren opparbeider seg en skattegjeld. Dersom en skattyter med slik skattegjeld, overdrar skogeiendommen før det skadde virket er kommet med i sin helhet ved ansettelse av skogens årsinntekt, er hun eller han forpliktet til å ta med det gjenstående beløp i sin helhet som årsinntekt i det siste hele inntektsår vedkommende driver skogen. Før ligningsnemnda innrømmer særskilt fordeling av den ekstraordinære avvirkningsinntekten, må skogeienen avgi erklæring om at hun eller han godtar vilkåret om at eventuell skattegjeld må innfris ved overdragelse av skogbruksvirksomheten. Den nye eieren kan følgelig ikke overta inntektsføringen av den delen av det skadde virket som ennå ikke er kommet til beskatning på det tidspunkt eiendomsoverdragelsen finner sted.

Dersom skattyteren dør før hele fordelingsbeløpet er kommet til beskatning, gjelder de samme reglene som for gjennomsnittsligningen for øvrig ved dødsfall. Det gjøres følgelig unntak for innfrielsen av skattegjelden dersom gjenlevende ektefelle eller enearving driver skogen videre. I slike tilfeller kan ligningsmyndighetene godta at inntektsføringen fortsetter hos den nye eieren med samme vilkår som hos den avdøde.

Ved formuesbeskatning av skog, tas det utgangspunkt i beregnet nettoverdi av skogens årlige nyttbare tilvekst. Dersom naturskader og store avvirkninger har redusert skogens nyttbare tilvekst med minst 10 prosent, kan det foretas ajourføring av den

nyttbare tilveksten slik at formuesverdien blir satt ned. Dette er hjemlet i punkt 8 i skogtakseringsforskriften²⁷.

4.9 Oppsummering

Inntektsbeskatning av skogbruk er spesiell i og med at det benyttes en utjevningssmetode ved fastsettelsen av den skattepliktige inntekten. Etter hovedregelen skal årets inntekt fra skogbruk gjennomsnittslignes ved at den skattepliktige inntekten blir fastsatt til gjennomsnittlig årsinntekt for de siste fem hele kalenderårene.

For at prinsippet med gjennomsnittsligning skal kunne fungere, er det nødvendig med særskilte regler for beskatningen ved start og opphør av en skogbruksvirksom. Gjennomsnittsberegningen gjør det mer innfløkt å beregne skattevirkningen av aktiviteten, men som vist i dette kapitlet kan det skattemessig være meget gunstig med en grundig planlegging. Det må imidlertid advares mot utelukkende å legge skattemessige betraktninger til grunn ved planleggingen av skogsdrifta.

Ved overtakelse av en skogbrukseiendom, skal gjennomsnittsligningen først starte automatisk fra og med det åttende hele året etter overtakelsen. Eierne kan likevel be om å bli gjennomsnittslignet fra og med det andre hele eieråret, men det er da ikke senere anledning til å gå tilbake til direkte ligning.

Ved nøye planlegging av avvirkningskvantum og driftsopplegg de første årene etter overtakelsen, kan det oppnås gunstige skattevilkår ikke bare for de første syv årene som kan lignes direkte, men også for de påfølgende fire årene. I dette kapitlet er det gjengitt et beregningseksempel med tre ulike avvirkningsprofiler. I beregningseksemplet er den skattbare inntekten nesten 60 prosent høyere i det minst gunstige alternativet i forhold til det mest gunstige.

I og med den store forskjellen i skattebelastningen av alminnelig inntekt og personinntekt, kan det også være gunstig å sørge for at egen arbeidsinnsats i skogbruket ligger under grenseverdien på 300 timer for aktivitet og beregning av personinntekt. I denne sammenheng er det viktig å være klar over at jord- og skogbruksvirksomheten ses under ett når det gjelder grenseverdien for aktivitet. En annen ting en også må ta hensyn til, er at det er personinntekten som er grunnlaget for de rettigheter en opparbeider seg i trygdesystemet.

Ved opphør av skogbruksvirksomhet vil det ikke bli foretatt noen avbruddsligning dersom summen av de faktiske årsinntektene for de siste fire årene ikke overstiger summen av gjennomsnittsinntekten for de samme fire årene med mer enn 15 000 kroner. I dag er 15 000 kroner et relativt beskjedent beløp, men dersom beløpet hadde blitt justert i takt med konsumprisindeksen siden omleggingen av skogbruksbeskatningen i 1954, ville beløpet i dag vært noe over 168 000 kroner.

I dette kapitlet er det vist en metode for hvordan en på forhånd skal kunne beregne hvor stor skogbruksinntekten kan være det siste eieråret uten at skattyteren blir utsatt for avbruddsligning.

Ved langsiktig planlegging før eiendomsoverdragelsen, kan en unnta fra beskatning et vesentlig høyere beløp enn 15 000 kroner. I underkapittel 4.3 er det vist et eksempel som viser at det skattemessig er meget gunstig å foreta en sterk avvirkning både det femte siste året før eiendomsoverdragelsen og det siste.

²⁷ Forskrift av 14. november 1989 nr 1211 om taksering og verdsetting av skog. I Skattedirektoratet arbeides det for tiden med forslag til forenkling av regelverket for formuesberegning av skog.

5 Skogsameie

5.1 Inntektsbeskatning av skog i sameie

Sameie er en ganske vanlig eierform i skogbruket. Et skogsameie skal deltakerlignes slik som andre nettolignede sameier, og det må derfor for sameiet utarbeides et fullstendig regnskap som om skogsameiet var eget skattesubjekt²⁸. Det som skiller et skogsameie fra andre nettolignede sameier, er at hele eller deler av overskuddet skal fordeles til beskatning over flere år etter regelverket for gjennomsnittsligning av skogbruksinntekt.

For hvert enkelt år må det tas stilling til om det skal beregnes personinntekt for sameiet, det vil si om hvorvidt sameiet er et delingsforetak eller ikke. Når det gjelder aktivitetskravet i et skogsameie, har Skattedirektoratet i brev av 25. april 1995 uttalt følgende:

«Et skogsameie der alt arbeide er satt bort til f.eks. skogeierforeningen og et regnskapskontor, og hvor deltakerne utenom årsmøte/generalforsamling kun har sporadisk kontakt med de som driver skogen, antas aktiviteten fra deltakerne å være så liten at det ikke skal beregnes personinntekt, jf. forskrift av 10. november 1992 § 6²⁹. Skattedirektoratet antar derimot at det normalt skal beregnes personinntekt når en deltaker som eier minst to tredjedeler av et skogsameie, har aktivitet i form av befaringer i skogen for bl.a. å bestemme hvor det skal hugges, ryddes, plantes mv.»

Det antas ikke å skulle beregnes personinntekt for eneeier av skog der eieren setter bort hele bestyrelsen av skogen til skogeierforeningen. Deltar han derimot i befaringer mv. for å bestemme hogst, kulturarbeider o.l., vil normalt aktiviteten være tilstrekkelig til at det skal beregnes personinntekt.»

²⁸ Se underkapittel 2.4.

²⁹ Forskriften er opphevet med virkning fra og med inntektsåret 1996 (min anmerkning).

Skattedirektoratet finner med sin uttalelse, ikke noe grunnlag for å praktisere aktivitetskravet annerledes for deltakere i skogsameier enn for eneeiere av skog. Det er etter at dette brevet ble skrevet, foretatt endringer i regelen om fastsetting av personinntekt. Fra og med inntektsåret 1995 må vedkommende eier ha utøvet minst 300 timer arbeidsinnsats i året før reglene om beregning av personinntekt kommer til anvendelse.

Dersom en skogeier er aktiv både i eneid skog og i sameieskog, og drifta i de to skogene har tilknytning til hverandre, skal aktiviteten i skogene ses under ett med hensyn på 300-timesregelen (skattelovforskriften § 12-20-1). 300-timesregelen må derimot behandles isolert for eneid skog og sameieskog dersom virksomheten i de to skogene ikke har tilknytning til hverandre.

Fordeling av nettoinntekten mellom deltakerne i et skogsameie, blir beskrevet slik i Lignings-ABC 2002 s. 933

«For skogsameie som deltakerlignes etter nettometoden må nettoinntekten i sameiet fordeles på sameierne før gjennomsnittsberegning. jf. rettleidingen til skjema for beregning av personinntekt post 2. Nettoen må fordeles mellom inntekter som kan gjennomsnittlignes og inntekter som ikke kan gjennomsnittlignes. Gjennomsnittsligning gjennomføres separat hos hver deltaker. Oppstart av gjennomsnittsligning bedømmes i forhold til deltakerens ervervstidspunkt for andel i skogsameiet.»

For hvert år må det fastsettes hvor stor andel av nettoinntekten som skal tilordnes den enkelte deltaker. For aktive deltakere skal det tilsvarende tilordnes personinntekt på ordinær måte. Eventuell direkte betalt arbeidsgodtgjørelse til en eller flere av deltakerne, skal medtas som tillegg i personinntekten. Gjennomsnittsberegningen av skogbruksinntekten skal foregå hos den enkelte deltaker, slik at det først må foretas en gjennomsnittsberegning av alminnelig inntekt for hver deltaker, og deretter en ny gjennomsnittsberegning av personinntekt for hver aktiv deltaker. Det må følgelig foretas to gjennomsnittsberegninger for hver aktiv sameier.

For sameieskogen må det etter dette fylles ut ett sett med næringsoppgave og tilleggsskjema samlet for sameieskogen og ett tilsvarende sett for hver av deltakerne. For sameieskogen skal grunnlaget for gjennomsnittsberegningen ikke fylles ut på tilleggsskjemaet³⁰ da gjennomsnittsberegningen bare skal foretas i tilleggsskjemaet til den enkelte deltaker.

Dersom en deltaker kan dokumentere at hun eller han ikke har vært aktiv et år, vil vilkårene for å tilordne vedkommende personinntekt ikke være til stede dette året. Årets personinntekt for vedkommende vil da være null, såfremt deltakeren ikke har fått godtgjørelse for arbeidsinnsats i året etter skatteloven § 12-2 punkt e. Dersom deltakeren blir aktiv igjen et senere år, skal personinntekten for dette året beregnes på vanlig måte. I gjennomsnittsberegningen vil det da bli stående kroner null for det eller de årene hvor aktiviteten var under 300 timer, og som det heller ikke var fastsatt særskilt godtgjørelse for deltakerens arbeidsinnsats i skogsameiet.

I eneid skog foretas gjennomsnittsberegningen av skogbruksinntekten før personinntekten beregnes. Dersom skogbruket drives sammen med jordbruk, er dette hen-

³⁰ Fra og med inntektsåret 2003 er de spesielle næringsoppgavene for jord- og skogbruk bortfalt slik at også primærnæringene må bruke Næringsoppgave 1. For primærnæringene er det utarbeidet et eget tilleggsskjema til næringsoppgaven og det er på dette tilleggsskjemaet gjennomsnittsinntekten skal beregnes.

siktsmessig da det korrigerede jordbruksresultatet kan slåes sammen med gjennomsnittsberegningen fra skogbruket, slik at resultatet fra begge næringene kan inngå i en fellesberegning av personinntekten.

For skog i sameie, hvor det skal gjennomføres deltakerligning, gjelder det motsatte. Slik skogbruksinntekt kan aldri kombineres med annen næringsinntekt - heller ikke fra deltakerlignet jordbruk - når personinntekten skal beregnes. Årsaken til dette er at gjennomsnittsberegningen skal foregå hos hver enkelt deltaker, og den kan bare foretas etter at personinntekten er fastsatt på sameiets hånd.

I et skogsameie med mange deltakere vil deltakerne vanligvis være passive i forhold til aktivitetskravet. Skogsdrifta blir oftest utført av entreprenører eller i noen tilfeller også av faste ansatte. I skogsameier med få deltakere, har det hittil vært langt mer vanlig at for eksempel en av deltakerne er aktiv og utfører skogsarbeidet selv.

5.2 Oppløsning av skogsameie

Dersom et skogsameie oppløses, vil gjennomsnittsligningen avbrytes for samtlige deltakere. Dette gjelder også for de av deltakerne som måtte ha annen skog i kommunen³¹, og for den av deltakerne som eventuelt overtar skogsameiet som eneeie. Det skal bare foretas avbruddsligning for de av sameiepartene hvor differansen mellom faktisk og gjennomsnittslignet inntekt de siste fire årene før oppløsningen blir større enn 15 000 kroner, med at oppløsning av et skogsameie er å betrakte som en fullstendig realisasjon, vil realisasjonstidspunktet bli å betrakte som nytt ervervstidspunkt både dersom en av deltakerne overtar skogen som eneeie, eller dersom skogen blir solgt til utenforstående. Ved senere realisasjon vil eventuell gevinst bli utregnet i forhold til inngangsverdien for den nye eieren på oppløsningstidspunktet for sameiet. Selv om den nye eieren er en av de tidligere deltakerne i sameieskogen, vil oppløsningstidspunktet for sameiet også være startpunktet for beregning av 10 års eiertid for skattefri realisasjon. Hvor lenge vedkommende var deltaker i sameieskogen, har i denne sammenheng ingen betydning.

Om dette har Skattedirektoratet den 7. april 1995 uttalt seg i brev til et fylkesskattedekontor:

«Skattedirektoratet antar at gjennomsnittsligningen må avbrytes når skog skifter eier på den måten at et deltakerlignet selskap oppløses og skogen overdras til ny eier. Om den nye eneeier av skogen var deltaker i det avviklede selskapet eller om denne er en tredjeperson, kan ikke være avgjørende. Det forhold at gjennomsnittsberegningen av skogbruksinntekt i et deltakerlignet selskap ikke skjer på selskapet som den «egentlige» skogeier, men på den enkelte deltaker, må anses som en praktisk tillempling for å få til en korrekt inntektsfastsettelse hos deltakerne. Dette medfører ikke at den enkelte deltakers inntekt fra selskapet kan tas med inn i en felles gjennomsnittsberegning med inntekt fra skog som deltakeren måtte eie utenfor selskapet, selv om denne skogen ligger i samme kommune.»

³¹ Realisasjon av deltakerlignet skog skiller seg her fra realisasjon av eneeid skog. Ved realisasjon av eneeid skog opphører ikke gjennomsnittsligningen dersom skogeieren fortsatt eier annen eneeid skog i samme kommune.

I samme brev har Skattedirektoratet også uttalt seg om påbegynnelse av gjennomsnittsligning i et tilfelle hvor en eneeier overførte sin skog til et deltakerlignet sel skap (far/sønn sameie):

«Her overdras skogen til et deltakerlignet selskap. Selskapet må anses som ny eier og gjennomsnittsligningen av den tidligere eier må avbrytes og eventuell avbruddsligning foretas. For øvrig viser vi til besvarelsen av forrige spørsmål.»

6 Underskudd i næring og negativ personinntekt

6.1 Underskudd i næring

Underskudd i alminnelig inntekt kan etter skatteloven § 6-3 føres til fradrag i andre inntekter samme år. Dersom skattyteren har inntekt som beskattes i ulike kommuner, skal underskuddet først trekkes fra i den kommune hvor underskuddet har oppstått og deretter fordeles på de øvrige kommuner hvor vedkommende har skattepliktig inntekt. Fordelingen av udekket underskudd skal skje forholdsmessig mellom de andre kommunene etter størrelsen på nettoinntekten før fordelingsfradraget (skatteloven § 6-90 første ledd b).

Dersom skattyteren ikke får dekket årets underskudd i en virksomhet i annen alminnelig inntekt samme år, kan underskuddet fremføres mot avregning i positiv alminnelig inntekt senere år: Denne fremføringsadgangen er hjemlet i skatteloven § 14-6 første ledd:

«Det gis fradrag for underskudd som omfattes av § 6-3 første ledd, som skattyteren har hatt i de ti forutgående år. Underskudd i tidligere år skal være fratrukket i sin helhet før det gis fradrag for underskudd i et senere år. Dette gjelder ikke ved gjennomsnittsligning av inntekt av skogbruk, jf. § 14-81.»

Underskuddsfremføringen gjelder for ti år slik at den del av underskuddet som det ikke er gjort fradrag for i disse ti årene, går tapt. Ved flere års akkumulert underskudd, skal det eldste underskuddet avregnes først. Unnlater skattyteren et år å føre til fradrag tidligere års underskudd, går fradragretten tapt så langt positiv inntekt dette året kunne dekket underskuddet fra tidligere år.

Det er ikke anledning til å fremføre underskudd i skogbruket til dekning i overskudd senere år. Dette gjelder både mot dekning i skogbruksinntekt og i annen inntekt. På grunn av gjennomsnittsligningen, vil negativ skogbruksinntekt ett år likevel påvirke skogbruksinntekten de neste fire årene.

Årets underskudd i skogbruk kan bare overføres til fradrag i annen alminnelig inntekt *samme* år. Det er underskuddet som fremkommer etter gjennomsnittsberegningen som skal føres til fradrag i annen alminnelig inntekt.

I følge Lignings-ABC 2002 s. 941 kan:

«underskudd utenom skogbruket føres til fradrag i skogbruksinntekt etter eventuell gjennomsnittsberegning. Dette gjelder både ved overføring for samme år, ved fremføring til senere år, eller ved tilbakeføring ved opphør av virksomhet, når vilkårene for øvrig er til stede.»

Etter skatteloven § 14-6 2 ledd faller retten til fradrag for underskudd i virksomhet bort når skattyteren avslutter virksomheten:

«Retten til fradrag for underskudd i virksomhet tidligere år faller bort når skattyter legger ned eller på annen måte opphører med virksomheten, herunder når virksomheten overdras til andre. Udekket underskudd i virksomhet tilbakeføres etter § 14-7.»

Etter skatteloven § 14-7 første ledd er det imidlertid anledning til å *tilbakeføre* underskudd ved opphør av virksomhet:

«Når det ved opphør av en virksomhet er udekket underskudd som er oppstått i det året da virksomheten opphører, skal ligningen for det foregående og om nødvendig også for det nest foregående året endres, idet det i inntekten for disse år gis fradrag for det udekkede underskuddet. Er underskuddet oppstått i året forut for opphørsåret, skal ligningen for det foregående året endres tilsvarende.»

Etter tredje ledd samme paragraf gjelder adgangen om tilbakeføring av underskudd, ikke ved opphør av skogbruksvirksomhet. Dette gjelder både underskudd som er fremkommet ved gjennomsnittsligning og årets underskudd dersom skogen blir direkte lignet.

6.2 Negativ personinntekt

Hovedregelen er at negativ personinntekt i *en* virksomhet ikke kan overføres til fradrag i annen positiv personinntekt verken samme år eller senere år. Dersom en eier av enkeltmannsforetak driver flere beregningsenheter, skal det beregnes særskilt personinntekt atskilt for hver beregningsenhet. Beregnet negativ personinntekt i en beregningsenhet kan ikke komme til fradrag i positiv personinntekt utenfor beregningsenheten. Slik negativ personinntekt må framføres til fradrag i senere års positive personinntekt i samme beregningsenhet. Dette går fram av skatteloven § 12-16 første ledd:

«Beregnet negativ personinntekt kan ikke trekkes fra i personinntekt utenfor virksomheten eller selskapet, men kan kreves fremført mot positiv beregnet personinntekt i senere år fra den samme virksomheten eller selskapet.»

Etter tredje ledd i samme paragraf vil adgangen til fremføring av negativ beregnet personinntekt falle bort i den utstrekning skattyteren unnlater fremføring det første året vedkommende har anledning til det.

I § 12-20-1 annet ledd i skattelovforskriften er det imidlertid gitt en viss anledning til å samordne personinntekt fra ulike kilder:

«Personinntekt skal regnes under ett for:

- a) drift av alminnelig gårdsbruk og bierverv knyttet til dette,*
- b) reindrift og bierverv knyttet til denne, jf. skatteloven § 14-82,*
- c) drift av alminnelig gårdsbruk og skogbruk og uttak av sand, grus, sten og torv fra eiendommen når den samlede årlige virksomhet ikke overstiger tre normalsårsverk,*
- d) drift av alminnelig gårdsbruk og skogbruk, fiske og fangst når den samlede årlige virksomhet ikke overstiger tre normalsårsverk,*
- e) flere næringer når det er høy grad av innholdsmessig og økonomisk nærhet mellom dem. Ved vurderingen legges blant annet vekt på om det er nyttet felles anlegg, driftsmidler, personale, regnskap og finansiering og om næringene kompletterer hverandre med sikte på å gi et tilbud av varer og tjenester som hører sammen.»*

Punktene a–d gjelder samordningsadgang for ulike konstellasjoner innenfor primærnæringene. For kombinasjonen jordbruk/skogbruk er det satt en øvre grense på tre normalsårsverk for når personinntekten skal regnes under ett for begge næringene ³². Dersom den samlede årlige virksomheten overstiger tre årsverk, kan personinntekten likevel regnes under ett dersom vilkårene i punkt e tilfredsstilles. Det vil således bare være i meget sjeldne tilfeller at personinntekt fra eget jord- og skogbruk ikke kan samordnes.

I utgangspunktet er det ikke anledning til å samordne personinntekt fra enkeltmannsforetak med personinntekt fra deltakerlignet selskap, men i skattelovforskriften ³³ er det imidlertid i § 12-20-1 fjerde ledd åpnet en helt spesiell adgang til samordning av personinntekt mellom enkeltmannsforetak og deltakerlignet selskap i primærnæringene:

«Når vilkårene i annet ledd a-d er oppfylt, kan beregnet negativ personinntekt i en næring eller i et deltakerlignet selskap også komme til fradrag i beregnet personinntekt fra en annen næring eller et annet deltakerlignet selskap.»

Det er en forutsetning for samordningsadgangen at det er en høy grad av innholdsmessig og økonomisk nærhet mellom de ulike foretakene. Denne adgangen til samordning mellom enkeltmannsforetak og deltakerlignet selskap i primærnæringene, vil også ha virkning for aktivitetskravet på 300 timer. Etter skatteloven § 12-10 skal det beregnes personinntekt for et foretaks inntekt når foretaket driver næringsvirksomhet i skattelovens forstand og eiere, deltakere eller aksjonærer deltar aktivt i drifta av virksomheten. Etter skattelovforskriften § 12-10-2 tredje ledd første punktum fremgår det indirekte at arbeidsinnsatsen i virksomheten må overstige 300 timer i året for at skattyteren skal anses som aktiv:

³² Tre årsverk er 750 dagsverk eller 5625 arbeidstimer. Både egen arbeidsinnsats, familiens arbeidsinnsats og innsats fra leid hjelp skal medregnes. Arbeidsinnsatsen skal vurderes for hvert enkelt år, men for skogbrukets del skal ikke den faktiske arbeidsinnsatsen i året legges til grunn, men en beregnet årlig normalinnsats i forhold til gjennomsnittlig drift i skogen.

³³ Forskrift av 19. november 1999 nr. 1158 fastsatt av Finans- og tolldepartementet til utfylling og gjennomføring mv. av skatteloven av 26. mars 1999 nr. 14.

«Dersom det kan legges til grunn at skattyterens samlede arbeidsinnsats i virksomheten ikke overstiger 300 timer i inntektsåret, skal deltakelsen ikke anses som aktivitet.»

Hvert enkelt foretak skal ses for seg, men dersom skattyteren arbeider i flere foretak, skal 300-timeskravet vurderes under ett for disse foretakene dersom de har høy grad av innholdsmessig eller økonomisk nærhet (skattelovforskriften § 12-10-2 fjerde ledd). Dersom for eksempel en gårdbruker er medeier i et skogsameie hvor hennes eller hans arbeidsinnsats er 150 timer i året, er aktivitetskravet i skogsameiet vanligvis oppfylt for vedkommendes del i og med at virksomheten i enkeltmannsforetaket og i skogsameiet skal ses under ett, slik at samlet arbeidsinnsats for vedkommende blir over 300 timer.

6.3 Oppsummering

Underskudd i alminnelig inntekt kan føres til fradrag i andre inntekter samme år. Dersom skattyteren ikke på denne måten får dekket underskuddet, kan underskuddet etter hovedregelen fremføres mot avregning i positiv alminnelig inntekt i inntil ti år. Den delen av underskuddet som da ikke skattemessig er dekket inn, går tapt.

På grunn av gjennomsnittsligningen i skogbruket er det ikke anledning til å fremføre underskudd i skogbruket til dekning i senere positiv personinntekt verken fra skogbruket eller annen inntektskilde. I og med at skogbruket blir gjennomsnittslignet, vil negativ skogbruksinntekt ett år, likevel påvirke skogbruksinntekten de neste fire årene.

Etter hovedregelen kan negativ personinntekt i *en* virksomhet ikke overføres til fradrag i annen positiv personinntekt verken samme år eller senere. Det er likevel anledning til å samordne personinntekt fra flere næringer dersom det er høy grad av innholdsmessig og økonomisk nærhet mellom næringene. For primærnæringene angir skatteforskriften mer spesifikt når personinntekt skal beregnes under ett.

At personinntekten skal beregnes under ett for to eller flere foretak, medfører også at aktivitetskravet på 300 timer må ses under ett for disse foretakene.

7 Gevinstbeskatning

7.1 Gevinstbeskatning generelt

Overdragelse av private formuesgoder fra en person til en annen, vil vanligvis ikke utløse skatteplikt hos den som overdrar formuesgodene. Situasjonen er omvendt ved overdragelse av formuesobjekter i næring, hvor en gevinst vil utløse gevinstbeskatning hos den som overdrar formuesobjektet, så sant det ikke spesifikt er gjort unntak fra gevinstbeskatning i lovverket. Denne generelle skatteplikten gjelder for eksempel ved overdragelse av formuesobjekter fra den eldre til den yngre generasjon i forbindelse med generasjonsskifte i næring, uansett om overdragelsene skjer som gavesalg-/arveforskudd eller reelt salg.

Dersom en overdragelse medfører tap for tidligere eier i stedet for gevinst, vil tapet, etter vanlig kutyme i skattelovgivningen, være fradragberettiget i samme grad som en eventuell gevinst ville vært skattepliktig. Dette går fram av skatteloven § 9-4:

«Fradragsrett for tap.

Det gis fradrag for tap ved realisasjon i samme utstrekning som en gevinst er skattepliktig etter bestemmelsene i dette kapittel.»

En gavetransaksjon regnes ikke som realisasjon slik at det ikke blir aktuelt å få fradrag for «tap» dersom et formuesobjekt gis bort for eksempel i forbindelse med et generasjonsskifte. Det vil foreligge et gavesalg dersom det vederlag som er gitt for formuesobjektet ligger under omsetningsverdien (markedsprisen). Det tapet gavesalget har ført til, kan ikke betraktes som et reelt, fradragberettiget tap for giveren. Dersom omsetningsverdien på gavetidspunktet er lavere enn oppregulert inngangsverdi, vil det kunne innrømmes tapsfradrag for differansen mellom skattemessig formuesverdi og omsetningsverdi. For å få innrømmet tapsfradraget, vil ligningsmyndighetene sette meget strenge krav til dokumentasjon av omsetningsverdien.

Dersom en gevinst medfører beskatning, skal gevinsten beskattes som alminnelig inntekt, det vil si med 28 prosent. Gevinsten, eventuelt tapet, defineres som differansen mellom eiendelens inngangsverdi og utgangsverdi. Inngangsverdien vil som regel være lik eiendelens nedskrevne kostpris og utgangsverdien lik salgsvederlaget. Med nedskrevet kostpris menes eiendelens opprinnelige kostpris med tillegg av kostprisen for senere investeringer minus avskrivninger og offentlige tilskudd vedrørende den faste eiendommen. Dersom eiendommen er overtatt ved forskudd på arv, gave eller gavesalg, vil inngangsverdien være omsetningsverdien på det tidspunkt arven eller gaven ble mottatt, vanligvis begrenset oppad til arveavgiftsgrunnlaget, redusert med senere foretatt avskrivninger.

Utgangsverdien vil vanligvis være lik verdien av det mottatte vederlaget, men det skal gjøres fradrag for salgskostnader.

7.2 Gevinstbeskatning ved realisasjon av skogbrukseiendom

Skatteloven § 9-3 sjette ledd hjemler helt eller delvis skattefritak for gevinst ved realisasjon av alminnelig gårdsbruk eller skogbruk:

«Gevinst ved realisasjon av alminnelig gårdsbruk eller skogbruk er fritatt for skatteplikt når eieren har eid eiendommen i minst ti år når realisasjonen finner sted eller avtales. Skattefritaket i første punktum omfatter også melkekvote som realiseres sammen med det alminnelige gårdsbruket. Gjenstår det ved realisasjonen mindre enn fem år av fristen, fritas en femtedel av gevinsten for skattlegging for hvert år eieren har eid eiendommen mer enn fem år. Gjenstående tid avrundes til nærmeste antall hele år.»

Som det går fram av lovteksten, er gevinsten helt eller delvis skattepliktig dersom realisasjonen finner sted før nåværende eier har eid eiendommen i 10 år³⁴. Ved realisasjon seks år eller mer etter ervervelsen, avtrappes skatteplikten slik som vist i tabell 7.1.

Tabell 7.1 Skattepliktig gevinst eller eventuelt fradragsberettiget tap ved realisasjon av alminnelig gårdsbruk og skogbruk

Eiertid (hele ar)	Skattepliktig eller fradragsberettiget andel
1 til 5 ar	Hele gevinsten/tapet
6 ar	4/5 av gevinsten/tapet
7 ar	3/5 av gevinsten/tapet
8 ar	2/5 av gevinsten/tapet
9 ar	1/5 av gevinsten/tapet
10 ar eller mer	Ingen del av gevinsten/tapet

³⁴ Regelen om skattefritak for gevinst ved eiertid ti år eller mer, var langt mer omfattende tidligere. I 1974 ble det foretatt endringer slik at hovedregelen ble at gevinster ble skattepliktige uansett eiertid. Det ble imidlertid gjort en del unntak slik at tiårsregelen fortsatt gjelder for jord- og skogbrukseiendommer.

Skattefritaket etter skatteloven § 9-3 sjette ledd omfatter bl.a. skogbruksarealer, utmarksarealer, stående trekapital, driftsbygninger og andre anlegg og rettigheter tilknyttet jord- eller skogbruk³⁵

Gevinst ved realisasjon av driftsløsøre slik som maskiner og varelager, faller utenom skattefritaket uansett om driftsløsøret realiseres separat eller sammen med den faste eiendommen. Som varelager regnes både tømmer som er avvirket og tømmer på rot dersom det er inngått rotkontrakt med kjøper, det vil si at tømmeret er individualisert.

Etter skatteloven § 9-3 syvende ledd bokstav b vil det aldri være skattefritak for gevinst ved realisasjon av:

«vannfall og vannfallsrettigheter, strandrettigheter, torvtak, steinbrudd, skiferbrudd, mineralforekomst, sandtak og lignende.»

Dette gjelder også dersom disse rettighetene er tilknyttet en jord- eller skogbrukseiendom og uansett om de selges sammen med eiendommen eller separat.

Dersom det i løpet av de siste ti årene før overdragelsen er kjøpt jord som tilleggsjord, skulle i prinsippet gevinsten på denne delen av eiendommen helt eller delvis gevinstbeskattes, men i praksis skjer ikke dette da hele eiendommen vil omfattes av skattefritaket. Koch m.fl. (1993 s. 81) beskriver dette slik:

«Hvis den eiendom som selges er ervervet i etapper, skulle i prinsippet eiertiden regnes for de enkelte deler av eiendommen. Det er imidlertid sikker ligningspraksis for at bygninger på eiendommen som er ført opp i løpet av de siste 10 årene før realisasjonen, også omfattes av skattefritaket hvis eiendommen for øvrig er eiet i minst 10 år. I praksis må det antas at denne løsningen også er blitt lagt til grunn for tilleggsjord som er kjøpt i løpet av de siste 10 årene før realisasjonen.»

Samme syn kan også brukes på skogbruksarealer, men dersom det i løpet av de siste ti eierårene er tilkjøpt egen skogteig eller eget gårdsbruk, vil skattefritaket for hovedeiendommen neppe omfatte også disse nye eiendommene.

Skattefritaket etter skatteloven § 9-3 sjette ledd gjelder også ved isolert realisasjon av deler av jordbruks- eller skogbruksarealet dersom eiendommen i sin helhet kunne realiseres skattefritt. Uansett eiertid omfatter imidlertid skattefritaket ikke arealer som omsettes til tomtepris (skatteloven § 9-3 syvende ledd bokstav a). Det skal alltid beregnes skattepliktig gevinst eller fradragberettiget tap ved isolert salg av driftsbygninger, utleiehytter eller andre anlegg uansett om de er blitt brukt i landbruksnæring eller ikke.

Jordbruksarealer som er permanent ute av bruk, vil neppe omfattes av skattefritaket. Når det gjelder skogarealer, vil det være vanskelig å betrakte dem som varig ute av bruk. Dersom kravet til eiertid er oppfylt og skogarealet ikke omsettes til tomtepris, vil gevinsten alltid være skattefri uansett om skogen er blitt drevet i senere tid eller ikke.

7.3 Gevinstbeskatning av selskapseid skog

Dersom en skogeiendom inngår i et sameie eller et ansvarlig selskap, er det sameiet eller selskapet som må oppfylle skattefritaksvilkårene i skatteloven § 9-3 sjette ledd.

³⁵ Slike rettigheter vil for eksempel være veirett, vedrett, beiterett og fiskerett. Årlige erstatninger for vannfall og lignende vil være skattepliktig etter vanlige regler.

Det har ingen betydning for skattefritaket om en eller flere av deltakerne har en eiertid som er kortere enn minstekravet for hel eller delvis skattefritak (Utv. 1994 s. 328):

*«Skattefritak etter skatteloven § 43 annet ledd bokstav c for ansvarlig selskap
Ansvarlig selskap kan oppnå helt eller delvis skattefritak for gevinst ved realisasjon av jord- og/eller skogbrukseiendom når selskapet som sådant oppfyller vilkårene til eiertid i skatteloven § 43 annet ledd bokstav c. Dette gjelder selv om en eller flere av deltakerne har eid andeler i selskapet kortere tid enn minstekravet for hel eller delvis skattefritak. Selskapets eiertid kan tidligst regnes fra 1. januar 1992.*

Deltaker som ved overgangen til nettoligning pr 1. januar 1992 ville ha rett til helt eller delvis skattefritak etter skatteloven § 43 annet ledd bokstav c for jordbruk og/eller skogbruk som tilhører selskapet, kan kreve helt eller delvis fradrag for sin andel av selskapets gevinst på det tidspunkt selskapet realiserer eiendommen. Dersom en deltaker delvis har oppfylt krav om eiertid, kan deltakeren kreve at også eiertid etter overgangen medregnes.

Bestemmelsene i skatteloven § 43 annet ledd bokstav c kommer ikke til anvendelse ved realisasjon av selskapsandel.»

Skogeiendommer som inngikk i et ansvarlig selskap eller et sameie ved innføringen av skattereformen 1992³⁶, kan realiseres helt skattefritt fra og med år 2002.

Bestemmelsene angående skattefritaksvilkårene i skatteloven § 9-3 sjette ledd, gjelder ikke ved realisasjon av selskapsandeler.

I skattelovforskriften § 10-44-1 annet til fjerde ledd er det angitt overgangsregler som medfører at gevinsten likevel blir skattefri:

«(2) For deltaker som har endret ligningsmåte fra brutto- til nettoligning i forbindelse med skattereformen 1992, og som pr. 31. desember 1991 hadde rett til skattefritak etter dagjeldende skattelov § 43 annet ledd c-f for gevinst knyttet til selskapets eiendom, gjelder følgende:

Deltakeren kan på det tidspunkt selskapet realiserer eiendommen kreve fradrag for sin andel av selskapets gevinst. Dersom deltakeren delvis hadde oppfylt kravene til eier- og brukstid ved overgangen til nettoligning, kan deltakeren kreve at også eier- og brukstid etter overgangen medregnes.

(3) Fradraget etter første og annet ledd gis ved at beløpet føres på deltakerens gevinst- og tapskonto etter skatteloven § 14-45.

(4) Ved overføring av andel følger rettighet etter første og annet ledd andelen.»

Dersom en jord- eller skogbrukseiendom tilhørende et selskap eller sameie selges og selskapet/sameiet oppløses umiddelbart etterpå, vil det ikke være anledning til å benytte seg av gevinst- og tapskontoen slik det er angitt i det tidligere sitatet fra skattelovforskriften § 10-44-1. I skattemelding nr. 5 1997 fra Norges Bondelag beskrives dette slik³⁷:

³⁶ Ansvarlige selskap og sameier ble bruttolignet fram til 1992.

³⁷ Det er her tatt utgangspunkt i den dagjeldende selskapskattelov §10-3.

«Overgangsreglene har vært forstått slik at deltakernes fradrag måtte føres over gevinst- og tapskonto. Det har skapt problemer bl a i de tilfeller hvor eiendommen selges, og selskapet/sameiet oppløses umiddelbart etterpå. Selskapet/sameiet har da ikke anledning til å benytte seg av gevinst-/tapskonto, og gevinsten må tas til inntekt i året, mens deltakerne har vært henvist til en fordeling av fradraget over flere år.

I Innst O nr 13 (96–97) har Stortinget gitt anvisning på at deltakers/sameiers fradrag i slike tilfelle kan føres i året. Gevinsten blir da mao. «nullet ut» i selve realisasjonsåret, ved at gevinst og fradrag faller sammen i tid. Fradraget føres i selvangivelsens post 337 «Andre fradrag».

Eks.: Forut for oppløsning selges den faste eiendommen for kr 1 000 000, skattemessig verdi kr 400 000, gevinst kr 600 000. Gevinsten inngår i årets resultat som framgår av selskapets næringsoppgave, som fordeles med en halvpart på hver av de to deltakerne via deltakeroppgaven. Deltakerne fører til fradrag kr 300 000 i selvangivelsens post 337.»

7.4 Oppsummering

Ved overdragelse av formuesobjekter i næring vil en gevinst utløse gevinstbeskatning hos den som overdrar formuesobjektet dersom overdragelsen ikke spesifikt er unntatt fra gevinstbeskatning. Gevinsten beregnes vanligvis som differansen mellom nedskrevet kostpris og salgsvederlaget.

Gevinst ved realisasjon av alminnelig jord- eller skogbrukseiendom er fritatt for gevinstbeskatning etter ti års eiertid. Skattefritaket blir gradvis nedtrappet dersom eiertiden er mindre enn ti år men mer enn fem år. Skattefritaket er knyttet til eierbegrepet og ikke brukerbegrepet.

I noen tilfeller kan det være tvil om hva som er en alminnelig jordbrukseiendom, slik at en gevinst ved realisasjon av eiendommen likevel kan bli skattepliktig. For skogbrukseiendommer (enten rene eller deler av en kombinert jord- og skogbrukseiendom), vil det ikke oppstå slike tvilstilfeller da skogen som regel vil bli betraktet som alminnelig skogeiendom. Unntaket her er dersom hele skogen eller deler av den blir omsatt til tomtepris.

Ved realisasjon av selskapseid skog er det selskapet som sådant som må oppfylle kravet til minst ti års eiertid. Det har ingen betydning for skattefritaket om en eller flere av deltakerne har kortere eiertid enn ti år.

8 Skogavgift

8.1 Fordeling av innestående skogavgift ved deling av skog

Ved eiendomsoverdragelse følger innestående skogavgiftsmidler med ved overdragelsen dersom eiendommen fortsatt skal benyttes til skogbruk. Hvordan innestående skogavgiftsmidler skal fordeles ved oppdeling av en skogeiendom, er hjemlet i § 7 i skogavgiftsforskriften³⁸:

«§ 7. Fordeling av innestående skogavgift ved deling av skogeiendom. Ved deling av skogeiendom skal innestående skogavgift fordeles på de skogeiendommer som oppstår ved delingen.

Fordelingen skal så vidt mulig skje i forhold til investeringsbehovet i de nærmeste 10 år på de oppdelte skogeiendommer.

Partene kan inngå avtale om fordeling av skogavgiften. Slik avtale skal godkjennes av kommunen som kan endre avtalen hvis den ikke er tilfredstillende.

Dersom partene ikke inngår noen avtale, eller kommunen finner å måtte endre avtalen, skal kommunen foreta fordelingen etter at partene innen en fastsatt frist er gitt anledning til å uttale seg.

Hvis de eiendommer som oppstår ved delingen ikke skal nyttes til skogbruksformål, eller ikke har noe framtidig investeringsbehov, beholder eieren av den opprinnelige skogeiendommen innestående skogavgift.

Skjer deling av skogeiendommer ved jordskifte, bestemmer jordskifteretten hvordan innestående skogavgift skal fordeles på de enkelte eiendommer.»

³⁸ Forskrift av 20. april 1994 nr 311 om bruk m.v. av skogavgift.

Innestående beløp på skogavgiftskontoen skal ved eiendomsdeling vanligvis følge skogen og ikke tidligere eier. Det er bare i de tilfeller hvor de eiendommer som oppstår ved delingen, ikke skal nyttes til skogbruksformål eller ikke har noe framtidig investeringsbehov, at innestående skogavgiftsmidler på delingstidspunktet beholdes av den tidligere eieren.

Dersom en skogeiendom deles, skal innestående skogavgift fordeles på de skogeiendommene som oppstår ved delingen. Fordelingen skal så vidt mulig skje i forhold til det antatte investeringsbehovet på hver av de oppdelte skogeiendommene i de nærmeste ti årene.

Innestående beløp på skogavgiftskonto er ikke skattepliktig formue, og beløpet tas bare i helt spesielle tilfeller med i beregningsgrunnlaget for arveavgift.

8.2 Tidligere adgang til delvis nedskrivning av kostpris

For inntektsårene 1983–1996 var det anledning til å ta ut skogavgiftsmidler for delvis nedskrivning av kostprisen for skogeiendommer (gammel skattelov § 48 annet ledd nr 3). Ordningen ble innført som delvis kompensasjon for den omleggingen av avskrivningsreglene for skogsveier som fant sted fra og med 1. januar 1983. Fra og med inntektsåret 1983 føres skogsveier direkte til utgift det år utgiftene påløper mot at de tidligere ble aktivert for avskrivning. Før 1983 kunne følgelig en kjøper av en skogeiendom skrive opp skogsveiene for senere å avskrive dem og på den måten i et-tertid redusere noe av kostprisen for skogeiendommen.

Reglene for bruk av skogavgiftsmidler til delvis nedskrivning av kostprisen for skogeiendommer, var ikke allmenn, men begrenset til avhenderens nære slektninger i rett opp- og nedstigende linje og første sidelinje. Nedskrivningsandelen var også begrenset til 10 prosent av den del av kostprisen som omfattet «skog og grunn». Til nedskrivningen var det anledning til å bruke skogavgiftsmidler som tidligere eier hadde trukket inntil fem år før overdragelsen, samt skogavgift trukket i overdragelsesåret og inntil tre år etter overdragelsen. I dette tidsrommet måtte likevel skogavgift tilsvarende minst fem prosent av brutto avvirkningsverdi, settes av for bruk til andre formål enn til nedskrivning av kostprisen.

Adgangen til å bruke skogavgiftsmidler til nedskrivning av kostprisen ved kjøp av skogbrukseiendommer, ble opprinnelig opphevet fra og med inntektsåret 1992. Ordningen ble deretter gjeninnført for inntektsåret 1993, men så endelig fjernet fra og med 1994. I og med at ordningen gjaldt skogavgiftsmidler som ble trukket inntil tre år etter overdragelsesåret, hadde ordningen virkning til og med inntektsåret 1996.

9 Merverdiavgift ved eiendomsoverdragelse

I forbindelse med overdragelse av næring, er det særlig tre områder innenfor merverdiavgiftsområdet som har interesse:

1. Forhold vedrørende registrering av den nye eieren
2. Forhold vedrørende opphør av registrering for tidligere eier
3. Forhold vedrørende avgiftsbehandlingen av de overdratte driftsmidler

9.1 Forhold vedrørende registreringen av den nye eieren

9.1.1 Registrering i avgiftsmanntallet generelt

Næringsdrivende som skal drive avgiftspliktig omsetning av varer og/eller tjenester, er etter merverdiavgiftsloven § 27 første ledd pålagt *meldeplikt* til fylkesskattekontoret i det fylket vedkommende næringsdrivende har sitt forretningssted. Dersom vedkommende ikke har noe fast forretningssted, skal melding skje til fylkesskattekontoret i vedkommendes hjemstedsfylke.

Meldeplikten inntreer automatisk ved start av ny virksomhet med avgiftspliktig omsetning, slik at en ikke kan vente med å melde fra til fylkesskattekontoret til registreringsgrensen, som fra og med 1. januar 2004 er 50 000 kroner³⁹.

Det er vedkommende fylkesskattekontor som avgjør om virksomheten *skal* registreres i avgiftsmanntallet. Etter merverdiavgiftsloven § 28 første ledd skal registrering skje når omsetning og uttak av avgiftspliktige varer og tjenester overstige 50 000 kroner i en tolv månedersperiode⁴⁰. Ved registreringen er det følgelig ikke noe bestemt krav alene til hvor stor den *avgiftspliktige omsetningen* må være, da også *avgiftsplikti-*

³⁹ Registreringsgrensen ble 1. januar 2004 hevet fra 30 000 kroner til 50 000 kroner.

⁴⁰ Grensen på 50 000 kroner er knyttet til en tidsperiode på tolv måneder og ikke til kalenderåret.

ge *uttak* regnes med i avgiftsgrunnlaget. Den eksterne omsetningen må likevel vanligvis være så stor at virksomheten har karakter av næringsvirksomhet.

Normalt kan ingen kreve å bli registrert i avgiftsmanntallet før summen av avgiftspliktig omsetning og uttak har passert grenseverdien på 50 000 kroner⁴¹. Nystartede virksomheter har følgelig ikke krav på fradrag for inngående merverdiavgift vedrørende de driftsmidler som er anskaffet før registrering, men merverdiavgiftsloven § 28 åpner adgang til forhåndsregistrering under spesielle omstendigheter. Skattedirektoratet har med virkning fra 8. november 2001, utarbeidet nye retningslinjer for når forhåndsregistrering kan finne sted (Skattedirektoratet 2001b). Det er satt opp tre vilkår for at forhåndsregistrering skal kunne innrømmes:

1. Det må foreligge betydelige anskaffelser på et tidspunkt før virksomheten får omsetning. Nedre grense for betydelige anskaffelser er satt til 250 000 kroner.
2. Det må fremstå som overveiende sannsynlig at virksomheten vil ha en omsetning som vil ligge godt over registreringsgrensen når normal drift foreligger.
3. Tidsperioden fra søknad om forhåndsregistrering kommer inn til registreringsgrensen forventes nådd, må ikke være mindre enn fire måneder.

Ved forhåndsregistrering vil den næringsdrivende få fradrag for inngående merverdiavgift i startfasen ved første avgiftsoppgjør etter at virksomheten er blitt endelig registrert.

Selv om det ikke er sørget for forhåndsregistrering, er det mulig ved bruk av en ulovfestet ordning å få tilbakebetalt inngående merverdiavgift som er påløpt *før* grensen for registreringsplikt er nådd. Betingelsen for å foreta et slikt tilbakegående avgiftsoppgjør, er at virksomheten er registrert i avgiftsmanntallet og at de foretatte investeringer har direkte sammenheng med omsetningen *etter* registreringen, for eksempel investering i driftsmidler eller kjøp av varer for senere omsetning⁴².

Ved overtagelse av tidligere avgiftspliktig virksomhet, vil det oftest være *overveiende sannsynlig at virksomheten vil ha en omsetning som vil ligge godt over registreringsgrensen når normal drift foreligger* (se delpunkt 2 ovenfor). Dette indikerer at den nye eieren vanligvis vil kunne la seg forhåndsregistrere.

For enkelte næringsdrivende kan omfanget av den avgiftspliktige omsetningen variere mye fra år til år. Dette vil for eksempel gjelde mindre skogeiere som ofte ikke foretar avvirkning hvert år. Finansdepartementet har gitt generelt samtykke til registrering i avgiftsmanntallet dersom den avgiftspliktige omsetningen over noen år vil komme over 50 000 kroner i en tolv månedersperiode. Dette medfører at en skogeier kan registreres i avgiftsmanntallet på grunnlag av at den avgiftspliktige omsetningen i en femårsperiode gjennomsnittlig overstiger minstegrensen for registrering på 50 000 kroner (Skattedirektoratet 2001a).

⁴¹ Det er gjort unntak fra dette kravet for enkelte virksomheter som har anledning til å la seg frivillig registrere i avgiftsmanntallet. Dette gjelder bl.a. skogsveiforeninger og bortforpaktere av landbrukseiendommer.

⁴² Før de nye retningslinjene trådte i kraft, var det krav om at anskaffelsene måtte være i behold på registreringstidspunktet. Dette kravet er nå falt bort, men anskaffelsene må ikke være videresolgt (uten avgift i og med at virksomheten foreløpig ikke er registrert). Endring en i retningslinjene ble foretatt pga. overgangen til generell avgiftsplikt også på tjenester fra og med 1. juli 2001.

9.1.2 Registrering av enkeltmannsforetak

De aller fleste skogbruksforetak er registrert som enkeltmannsforetak. Dersom to ektefeller driver et skogbruksforetak eller en annen næringsvirksomhet sammen, blir virksomheten både skatte- og avgiftsmessig betraktet som et enkeltmannsforetak. Selv om begge ektefellene definisjonsmessig er næringsdrivende, kan bare en av dem bli registrert i avgiftsmanntallet på vanlig måte. En registrering av begge ektefellene i avgiftsmanntallet, vil medføre at virksomheten blir registrert som et ansvarlig selskap med solidarisk ansvar (ANS). Registrering av et ansvarlig selskap medfører igjen plikt til registrering i Foretaksregisteret.

Merverdiavgiftsloven har ikke noen regler om at ektefeller kan regnes som samme avgiftssubjekt. Dersom ektefeller er sameiere eller deltakere i et deltakerlignet selskap, vil de følge de ordinære reglene for sameier eller deltakerlignede selskaper.

I de tilfeller hvor ektefeller driver hver sin atskilte virksomhet, må de avgiftsmessig registreres hver for seg med egne registreringsnumre. Dette gjelder for eksempel dersom kona driver et skogbruksforetak mens mannen driver et bilverksted. Avgiftsmessig har det ingen betydning om midlene i virksomhetene er felleseie eller særeie. Omsetning mellom de to ektefellenes foretak følger de generelle reglene for avgiftspliktig omsetning/uttak.

9.1.3 Registrering av selskaper

Skatteloven § 2-2 skiller mellom selskaper som er egne skattesubjekter og selskaper som ikke er det. Merverdiavgiftsloven har ingen slik oppdeling slik at både selskapslignede og deltakerlignede selskaper kan være egne avgiftssubjekt. Dette er i tråd med selskapsloven § 2-1 som bl.a. sier at et ansvarlig selskap *kan ha rettigheter, forpliktelser og partstilling overfor domstol og andre myndigheter*, dvs. være eget rettssubjekt.

9.1.4 Registrering av sameier

Lovverket er egentlig noe uklart vedrørende om hvorvidt et sameie skal betraktes som et eget avgiftssubjekt eller ikke. I utgangspunktet er et sameie eget avgiftssubjekt slik det er beskrevet i mval. § 12 fjerde. ledd:

«Virksomhet som drives i fellesskap av flere (sameie eller annet fellesforetak) anses som en avgiftspliktig virksomhet, med mindre annet bestemmes av avgiftsmyndighetene.»

Denne lovbestemmelsen er imidlertid vagt utformet og Gjems-Onstad og Kildal (2001) skriver på side 160 at dette er tilsiktet slik at det må foretas særskilt vurdering av de enkelte tilfellene. Ved vurderingen skal det legges vekt på utadrettet virksomhet, antall deltakere, virksomhetens varighet og om det føres særskilt regnskap. Gjems-Onstad og Kildal (2001) skriver videre på side 161:

«Visstnok skal praksis forutsette at fellesforetaket eller sameiet skal registreres særskilt straks det er noe ekstern omsetning. Dermed stilles strengere krav enn etter skatteloven § 10-40 annet ledd om skillet mellom bruttolignede og nettolignede sameier der ligningspraksis vanligvis lar det være avgjørende om det er mer enn 25 % omsetning til andre enn sameierne (Lignings-ABC 1999 s. 204). Et bruttolignet sameie kan bli registrert etter mval. § 12 fjerde ledd.»

Et skogsameie vil oftest ha ekstern omsetning slik at sameiet vil utgjøre et eget avgiftssubjekt. Et sameie hvor en felles utnyttning av sameietingen (i dette tilfellet skogen) er rettet mot andre enn sameierne og denne bruken ikke er uvesentlig i forhold til sameiernes egen bruk, skal nettolignes på samme måte som et ansvarlig selskap (sktl. § 10-40 (2)). Med «ikke uvesentlig» menes her ca. 25 prosent. Dette er beskrevet slik i Lignings-ABC 2002 (side 234):

«For at tredjemanns utnyttelse skal anses som ikke uvesentlig bør den normalt overstige en fjerdedel (25 pst) av full utnyttelse.»

Både merverdiavgiftsloven og skatteloven eliminerer på denne måten forskjellene mellom deltakerlignede selskaper og nettolignede sameier.

9.1.5 Registrering av indre selskap (generasjonskompaniskap)

I forbindelse med generasjonsskifte på et gårdsbruk, vil ofte den eldre generasjonen i en overgangsperiode drive jordbruksvirksomheten sammen med den yngre generasjonen organisert som et indre selskap (generasjonskompaniskap). Et indre selskap fremstår ikke utad som eget selskap, og det er ikke anledning til å registrere et indre selskap i Foretaksregisteret uten at det da vil fremstå som et ansvarlig selskap (ANS). Avgiftsmessig vil en av partene i et indre selskap (vanligvis senior i et generasjonskompaniskap i jordbruket) fremstå som avgiftssubjektet.

Dersom det hører skog til et bruk hvor jordbruksdrifta er organisert som et indre selskap, vil skogen oftest bli drevet videre av den eldre generasjonen og være unntatt fra selskapet. Driver senior skogen samtidig som hun eller han utad fremstår som avgiftssubjektet for jordbrukskompaniskapet, vil jord- og skogbruksvirksomheten etter mval. §12 første ledd bli ansett som *en* avgiftspliktig enhet. Det skal derfor føres et felles avgiftsregnskap for jord- og skogbruk, men internt i generasjonskompaniskapet må avgiftsregnskapet for de to virksomhetene holdes atskilt.

9.1.6 Registrering av flere virksomheter

I de tilfeller hvor samme fysiske eller juridiske person driver flere virksomheter, blir alle virksomhetene ansett som en virksomhet i avgiftsmanntallet. Dette går fram av mval. § 12 første ledd:

«Her Flere virksomheter som drives av samme eier anses som én avgiftspliktig enhet.»

Registreringen skal skje i det fylke hvor vedkommende har sitt forretningssted (alternativt sitt hjemsted dersom det ikke foreligger noe forretningssted). Ett og samme avgiftssubjekt kan bare være registrert i ett fylke. Dersom samme avgiftssubjekt driver avgiftspliktig virksomhet i to eller flere fylker, skal derfor den samlede avgiftspliktige virksomheten registreres i ett av de aktuelle fylkene. Dette gjelder for eksempel dersom en skogeier driver skogbruksvirksomhet i flere fylker.

At flere virksomheter som drives av samme eier avgiftsmessig skal betraktes som en enhet, bryter med skattelovens bestemmelser om inntektsskatt hvor det ofte er nødvendig å trekke et klart skille mellom de ulike virksomhetene den enkelte skattyter driver. Å holde de ulike virksomhetene atskilt skattemessig, er først og fremst nødvendig pga. reglene om fremføring av underskudd ved opphør av næring (sktl. § 14-6) og ved fastsettelsen av personinntekten (sktl. § 12-16). Krav om stedbunden beskatning og spesielle forhold vedrørende primærnæringene (for eksempel gjennomsnittlig-

ningen i skogbruket, jordbruksfradraget og trygdeavgift etter mellomsats) betinger også at ulike virksomheter ofte skattemessig må holdes atskilt.

I skattelovgivningen skilles det mellom inntekt innvunnet ved virksomhet og ved passiv kapitalavkastning. Dette skillet gjelder både for juridiske og fysiske personer. Ren utleie av for eksempel maskiner med liten innsats av egen arbeidsinnsats, vil etter skattelovgivningen bli betraktet som passiv kapitalavkastning. I merverdiavgiftssammenheng foretas det ikke noe tilsvarende skille mellom virksomhet og passiv kapitalavkastning. Begrepet næringsdrivende i henhold til merverdiavgiftsloven (mval. § 10 første ledd) omfatter derfor ofte også passiv kapitalplassering.

Kombinasjonen enkeltmannsforetak/selskap må betraktes som virksomheter med ulike eiere når det gjelder muligheten til å bli betraktet som ett avgiftssubjekt. Dette gjelder både selskaper som er egne skattesubjekter (aksjeselskaper) og selskaper som deltakerlignes (ansvarlige selskaper). Dersom en som driver et enkeltmannsforetak også er medeier i et avgiftspliktig fellesforetak, må de to foretakene registreres som to atskilte foretak i merverdiavgiftsmanntallet. Driver for eksempel en gårdbruker jordbruket i fellesskap med datteren som et ansvarlig selskap, mens hun eller han fortsatt driver skogen som et enkeltmannsforetak, må jordbruket og skogbruket registreres som to uavhengige avgiftspliktige foretak. Dette medfører avgiftsplikt mellom de to virksomhetene på lik linje med avgiftsplikt ovenfor tredjeperson. Dersom jordbruksvirksomheten derimot er organisert som et indre selskap hvor faren fremstår som avgiftssubjektet, vil jord- og skogbruket utgjøre samme avgiftspliktige virksomhet (se avsnitt 9.1.5).

9.2 Forhold vedrørende opphør av registreringen for tidligere eier

En registrert virksomhet skal forbli registrert i minst to hele kalenderår etter registrering selv om omsetning og avgiftspliktig uttak samlet synker under 50 000 kroner (mval. § 28 fjerde ledd). Dette gjelder ikke virksomheter med sterk varierende omsetning fra år til år; - for eksempel mindre skogbruksvirksomheter (se avsnitt 9.1.3). Ved opphør av avgiftspliktig næringsvirksomhet gjelder ikke toårsregelen, slik at ved opphør skal virksomheten straks slettes fra avgiftsmanntallet. Den som foretar opphør av næringsvirksomhet, skal sende opphørsmelding til fylkesskattekontoret, og virksomheten vil bli slettet i avgiftsmanntallet så snart opphørsmeldingen er behandlet. Ved opphør er det derfor ikke aktuelt med noen toårs overgangperiode. Dersom den tidligere avgiftspliktige har varebeholdninger eller driftsmidler som ikke tidligere er oppgitt til avgiftsberegning, vil det likevel oppstå avgiftsplikt ved fremtidig salg eller uttak til egen bruk av disse (Refsland, T. 1989 s. 652). Det samme gjelder fremtidig inndrivning av avskrevne fordringer hvor avgiften er tilbakeført i avgiftsoppgjøret (Gjems-Onstad og Kildal 2001 s. 305).

9.3 Forhold vedrørende avgiftsbehandlingen av de overdratte driftsmidler

Etter merverdiavgiftsloven § 2 skal det svares merverdiavgift ved omsetning av fysiske gjenstander inkludert fast eiendom. Med virkning fra og med 1. januar 2001 ble mval. § 2 endret slik at fast eiendom nå er definert som vare i forhold til merverdiavgiften. I mval. § 5 a første ledd er det imidlertid med noen få unntak innført avgiftsfritak for omsetning og utleie av fast eiendom:

«Unntatt bestemmelsene i kapitlene XI, XII, XIX og XX gjelder loven ikke for omsetning eller utleie av fast eiendom eller rettighet til fast eiendom. Unntaket for utleie av fast eiendom omfatter også omsetning av varer og tjenester som leveres som ledd i utleien.»

Det skal følgelig ikke betales merverdiavgift ved omsetning av fast eiendom; - for eksempel en skogeiendom. Den påstående skogen regnes som en del av den faste eiendommen slik at merverdiavgiftsfritaket også omfatter den stående kubikkmassen. Avvirket tømmer er imidlertid å betrakte som et ordinært vareparti og dermed avgiftspliktig. Bygninger inngår som en del av den faste eiendommen og det skal dermed heller ikke svares merverdiavgift for den delen av kjøpesummen som gjelder medfølgende bygninger. Isolert salg av bygninger uten medfølgende tomt, for eksempel bygninger til nedrivning, er også omfattet av avgiftsfritaket.

Etter mval. § 16 nr 6 påløper det ingen merverdiavgift ved overdragelse av varelager og driftsmidler dersom overdragelsen er et ledd i overdragelse av hele eller deler av virksomheten til ny innehaver. Det skal derfor for eksempel ikke svares merverdiavgift for et medfølgende tømmerparti ved kjøp av en skogeiendom.

Avgiftsfritaket gjelder bare ved samlet overtakelse av hele eller deler av virksomheten, slik at dersom driftsmidler og varelager blir solgt isolert, må kjøper svare merverdiavgift ved kjøpet av driftsmidler og varelager. Avgiftsfritaket ved overtakelsen er ikke betinget av at den som overtar virksomheten, driver virksomheten videre selv, slik at avgiftsfritaket gjelder også dersom den nye eieren straks leier ut virksomheten til tredjeperson. Bortleie av næringsvirksomhet er lite aktuelt i skogbruken, men sier ikke noe om hvor lenge den nye innehaveren må beholde virksomheten etter overdragelsen. Overtakelse med sikte på avvikling av foretaket, vil imidlertid ikke tilfredsstillende kravene til avgiftsfri overdragelse.

Avgiftsfri overdragelse kan skje suksessivt i og med at det ikke er noe krav til at overdragelsen skal skje samlet, dersom overdragelsen skjer på ulike tidspunkt, men som ledd i avvikling av den gamle virksomheten og etablering av ny.

I mval. § 16 nr 6 er det i lovteksten helt bevist brukt ordet *overdragelse* i stedet for *salg*, da avgiftsfritaket også gjelder overdragelse av virksomhet foretatt i form av gave eller forskudd på arv. Uten denne bestemmelsen i mval. § 16 nr 6, ville overdragelse av virksomhet i form av gave eller forskudd på arv, avgiftsmessig bli behandlet som avgiftspliktig uttak etter mval. § 14 første ledd. Uttaksmerverdiavgiften hos *giver* ville ikke være fradragsberettiget inngående avgift hos *gavemottaker* da gavemottakeren ikke har betalt noen merverdiavgift. Ved å benytte ordet *overdragelse* i stedet for *salg* i mval. § 16 nr 6, har en unngått en avgiftsmessig diskriminering av overdragelser i form av gavesalg eller forskudd på arv i forhold til ordinære salgsoverdragelser.

9.4 Oppsummering

Næringsdrivende som skal drive avgiftspliktig omsetning av varer og/eller tjenester, har meldeplikt til fylkesskattekontoret i hjemstedsfylket eller det fylke hvor næringsvirksomheten skal foregå. Registrering i avgiftsmanntallet skal ikke finne sted før omsetningen og uttaket av avgiftspliktige varer og/eller tjenester overstiger 50 000 kroner i en tolv månedersperiode. Det er i visse tilfeller anledning til å bli forhåndsregistrert eller å få foretatt et tilbakegående avgiftsoppgjør.

Mindre skogeiere vil ofte ha en avgiftspliktig omsetning som mange år ikke overstiger grenseverdien på 50 000 kroner. Skogeieren kan da bli registrert i avgiftsmanntallet.

tallet dersom gjennomsnittlig avgiftspliktig omsetning i en femårsperiode overstiger grenseverdien på 50 000 kroner. Driver skogeieren gårdsbruk eller annen virksomhet i tillegg til skogen, gjelder grensebeløpet samlet for alle virksomhetene.

Med virkning fra 1. juli 2001 ble fast eiendom definert som vare i forhold til merverdiavgiften. Det skal likevel ikke svares merverdiavgift ved omsetning av fast eiendom da det i merverdiavgiftsloven er innført unntak fra avgiftsplikten ved omsetning og utleie av fast eiendom. Det skal følgelig ikke betales merverdiavgift ved omsetning av en skogeiendom med bygninger og påstående skog.

Det skal ordinært svares merverdiavgift ved salg m.m. av varelager og driftsmidler, men dersom overtakelsen av varelager og driftsmidler er et ledd i overdragelsen av hele eller deler av virksomheten til ny innehaver, skal det ikke svares merverdiavgift. Av giftsfritaket gjelder bare dersom overtakelsen skjer samlet for hele eller deler av næringsvirksomheten.

Både selskapslignede og deltakerlignede selskaper kan være egne avgiftssubjekter da merverdiavgiftsloven ikke skiller mellom disse selskapstypene på samme måtesom skatteloven.

Dersom senior og junior driver et gårdsbruk sammen i en overgangsperiode som et indre selskap (generasjonskompaniskap), mens skogen drives av senior alene, vil jord- og skogbruksvirksomheten bli å anse som *en* avgiftspliktig enhet så lenge senior utad fremstår som avgiftssubjektet for jordbrukskompaniskapet. Drives derimot jordbruksvirksomheten som et ansvarlig selskap, blir jord- og skogbruksvirksomhet betraktet som to atskilte avgiftsenheter. Dette medfører full avgiftsplikt ved overføringer mellom de to virksomhetene.

10 Tidligpensjon i jordbruket

Ordningen med tidligpensjon til jordbrukere trådte i kraft 1.januar 1999. For at en jordbruker skal kunne oppnå tidligpensjon som jordbruker, må vedkommende i henhold til § 4 andre avsnitt i tidligpensjonsforskriften⁴³, bl.a. ikke lenger eie landbruks-eiendom eller drive jordbruk/gartneri eller skogbruk, eller ha næringsinntekt fra slik virksomhet. Den som mottar tidligpensjon, kan heller ikke være deltaker eller aksjonær i selskap som driver jordbruk/gartneri eller skogbruk. Begrensningene i § 4 gjelder også for eierens ektefelle eller samboer.

For å kunne oppnå tidligpensjon som jordbruker, må den som overdrar en jord- og skogbrukseiendom, verken beholde hele eller deler av skogen eller ha næringsinntekt fra skogen på annen måte. Det samme gjelder for overdragerens ektefelle eller samboer.

Hvis en jordbruker eller vedkommendes ektefelle eller samboer, eier skog som ikke har annen tilknytning til den overdratte eiendommen enn eierforholdet, må likevel også denne skogen avhendes før vedkommende kan få tidligpensjon som jordbruker.

⁴³ Forskrift av 3. februar 1999 nr 190 om tidligpensjon til jordbrukere.

11 Oppsummering og konklusjon

Vanligvis vil hver generasjon bare være involvert i overdragelse av en skogeiendom to ganger; - først ved overtakelsen fra den tidligere generasjon og dernest ved overdragelse til neste generasjon når den tiden kommer. Det er mange ting å være oppmerksom på ved overdragelsen av en skogeiendom, men i dette notatet er det kun fokusert på de skattemessige forholdene. Slik som det er påpekt flere steder i notatet, må det likevel advares mot ensidig å ta skattemessige hensyn ved eiendomsoverdragelsen.

Skogbruk blir gjennomsnittslignet over en femårsperiode, men det er egne regler ved start og opphør av gjennomsnittsligningen. Ved fornuftig og langsiktig planlegging kan både tidligere og ny eier innspare relativt store skattebeløp på en fullt ut lovlig måte. Mulighetene til skattebesparelse er selvfølgelig størst i større skoger, men også i en mer ordinær gårdsskog kan en fornuftig planlegging gi store innsparinger. En av skogbrukets sterke sider er fleksibiliteten i driftsopplegget. En er ikke slik som i jordbruket avhengig av meget begrensede tidsintervall for å utføre de ulike operasjoner. I skogbruket medfører det små eller ingen tap ved for eksempel å forskyve avvirkingen noe i tid.

Ved eiendomsoverdragelsen innenfor familien, er det nyttig at de to generasjonene til sammen på forhånd foretar planleggingen av skogsdrifta både før og etter eierskifte. En sterk avvirkning på slutten av eiertiden, vil for eksempel være begrensende for avvirkningsmuligheten etter eierskiftet

I kapittel 4 i notatet er det vist eksempler på hvordan en størst mulig del av skogbruksinntekten kan unntas fra beskatning både ved start og opphør av skogbruksnæring. Ved start av skogbruksnæring er det skattemessig viktig å velge rett inngangstid for å påbegynne gjennomsnittsligningen. De første syv årene kan lignede direkte slik at inntekten fra de første tre årene ikke blir trukket inn i gjennomsnittsligningen. Ved en nøye planlagt avvirknings- og investeringsplan i startfasen, vil det samlede skattetrykket kunne dempes vesentlig.

Også årene før overdragelse til ny eier er viktige år når det gjelder skatteplanleggingen. Dersom summen av faktisk skogbruksinntekt de siste fire årene er 15 000 kroner mindre enn sum gjennomsnittsinntekt for de samme årene, blir det ikke foretatt

noen avbruddsligning. Beløpet på 15 000 kroner var høyt da det ble innført i 1954, men i og med at det ikke er blitt oppjustert, har selve beløpet mindre betydning i dag. Det er imidlertid likevel viktig å beregne inntekten siste eierår slik at en slipper avbruddsligning.

Dersom en ønsker å foreta en sterk avvirkning før eiendomsoverdragelsen, er det skattemessig ikke likegyldig hvilke år dette blir gjort. Slik som vist i underkapittel 4.3, vil det være skattemessig gunstig å konsentrere avvirkningen i det femte og det siste eieråret. En slik avvirkningsprofil drar nytte både av etterslepet i beskatningen på grunn av gjennomsnittsligningen og grenseverdien for avbruddsligning.

En slik avvirkningsprofil overfører kapital fra skogen til andre kilder, for eksempel bankinnskudd. Ved overdragelse innenfor familien, kan en slik overføring være å betrakte som bidrag til pensjonering av den eldre generasjonen. Mulighetene for den unge generasjonen til å benytte skogen som kapitalkilde for finansiering av overdragelsen, nyinvesteringer på bruket eller utløsning av medarvinger, vil imidlertid bli redusert.

LITTERATUR

- Andersen, F. 1999a, *Juridiske forhold vedrørende generasjonsskifte i landbruket*, Notat 1999: 14, Norsk institutt for landbruksøkonomisk forskning, Oslo
- Andersen, F. 1999b, *Organisasjonsformer i primærlandbruket*, Notat 1999: 15, Norsk institutt for landbruksøkonomisk forskning, Oslo
- Andersen, F. og J. Teigen, 2000, *Skatte- og avgiftsrett for landbruket*, Landbruksforlaget, Oslo
- Gjems-Onstad, O., 1998: *Valg av selskapsform*, Ad Notam Gyldendal, Oslo
- Gjems-Onstad, O., 2001: *Norsk bedriftsskatterett*, Gyldendal Akademisk
- Gjems-Onstad, O. og T. Kildal, 2001: *Mva-kommentaren*, Gyldendal Akademisk, Oslo
- Koch, S. et al 1993: *Gevinstbeskatning ved realisasjon av fast eiendom*, Skattebetalerforeningen, Oslo
- Norsk institutt for landbruksøkonomisk forskning (NILF), 2003: *Driftsgranskinger i jord- og skogbruk*, Oslo
- Refsland, T., 1989: *Merverdiavgiftsloven med kommentarer*, Norsk Skattebetalerforening, Oslo
- Skattedirektoratet, 2001a: *Avgiftshåndboka*, Oslo
- Skattedirektoratet 2001b: *Nye retningslinjer for forhåndsregistrering og tilbakegående avgiftsoppgjør*.
- Skattedirektoratet, 2003: *Lignings-ABC 2002*, Oslo
- Zimmer, F., 2001: *Bedrift, selskap og skatt*, Universitetsforlaget, Oslo

Lover

- | | |
|-----------------------|--|
| Merverdiavgiftsloven: | Lov av 19. juni 1969 nr 66 om merverdiavgift |
| Sameieloven: | Lov av 18. juni 1965 nr 6 om sameige |
| Selskapsloven: | Lov av 21. juni 1985 om ansvarlige selskaper og kommandittselskaper |
| Servituttloven: | Lov av 29. november 1968 nr 000 um særlege råderettar over framand eigedom |
| Skatteloven: | Lov av 26. mars 1999 nr 14 om skatt av formue og inntekt |
| Skatteloven av 1911: | Lov av 18. august 1911 nr 8 om skatt av formue og inntekt |

Forskrifter:

- Tidligpensjonsforskriften: Forskrift av 3. februar 1999 nr 190 om tidligpensjon til jordbrukere
- Skogtakseringsforskriften: Forskrift av 14. november 1989 nr 1211 om taksering og verdsetting av skog
- Skogavgiftsforskriften: Forskrift av 20. april 1994 nr 311 om bruk m.v. av skogavgift
- Skattelovforskriften: Forskrift av 19. november 1999 nr. 1158 fastsatt av Finans- og tolldepartementet til utfylling og gjennomføring mv. av skatteloven av 26. mars 1999 nr. 14

Diverse uttalelser m.v.:

- Norges Bondelag: Skattemelding nr. 5 1997
- Skattedirektoratet, brev av 5. mars 1997
- Utv. 1955 s. 554: Skattedirektoratet: brev til en overrettssakfører
- Utv. 1955 s. 554: Riksskattestyret, brev av 12. september 1955 til
 - Ligningsutvalget
- Utv. 1957 s. 451: Skattedirektøren, brev til Finansdepartementet 1956
- Utv. 1959 s. 24: Skattedirektøren, brev av 13. desember 1958 til Finansdepartementet
- Utv. 1994 s. 328: Skattedirektoratets meldinger 03-1994, pkt 18.3
- Utv. 1995 s. 698: Skattedirektoratet, brev av 7. april 1995 til et fylkesskattekontor
- Utv. 1995 s. 703: Skattedirektoratet, brev av 25. april 195 til et fylkesskattekontor
- Utv. 1995 s. 1127: Høyesterettsdom, Kiønigsaken.
- Utv. 1996 s. 1161: Skattedirektoratets meldinger 09-1996
- Utv. 1997 s. 1099: Skattedirektoratet: brev til et fylkesskattekontor