

Skatteutskottets uppföljning av skogsbeskattningen

ISSN 1653-0942
ISBN 978-91-85943-21-0
Riksdagstryckeriet, Stockholm, 2008

Förord

Skatteutskottet beslutade den 25 oktober 2005 att göra en uppföljning av skogsbeskattningen med huvudsaklig inriktning på reglerna om skogsavdrag. Som ett led i uppföljningen har skatteutskottet lämnat ett uppdrag till Sveriges lantbruksuniversitet (SLU) som under ledning av professor Lars Lönnstedt vid institutionen för skogens produkter har analyserat hur skogsavdragets konstruktion påverkar avverkningar och skogsvårdande insatser, utbudet av virke och priset på skogsfastigheter m.m. samt om skogsavdraget fungerar på ett ändamålsenligt sätt med hänsyn till de villkor som gäller för dagens skogsbruk.

I denna rapport sammanställs resultatet av det arbete som har utförts. Underlaget till rapporten har tagits fram av utvärderaren Cecilia Forsberg vid utvärderings- och forskningsfunktionen i samarbete med utskottsrådet Jan-Eric Gutsjö vid skatteutskottets kansli. I arbetet har föredraganden Pernilla Flanck-Zetterström medverkat i delar som innefattar skattejuridiska frågor. Sektionschef Hans Tapper och utredaren Olle Eddesten vid utredningstjänstens budgetkontor har medverkat med underlag kring skogsavdragets offentligfinansiella effekter. I uppföljningen har även utvärderaren Johan Wockelberg Hedlund medverkat. Bibliotekarien Ida Westin har varit behjälplig med att ta fram artiklar m.m. som rör skogsbeskattning och skogsavdrag.

Stockholm i mars 2008

Lennart Hedquist

Ordförande

Anna Wallin

Kanslichef

Innehåll

Förord.....	3
Innehåll.....	4
Sammanfattning.....	7
1 Inledning.....	13
1.1 Bakgrund	13
1.2 Syfte och inriktning	15
1.3 Genomförande	15
1.4 Avgränsningar	17
1.5 Rapportens disposition	17
2 Allmänt om skog och skogsbruk	19
2.1 Skogspolitiken och den statliga styrningen.....	19
2.2 Allmänt om skogen och det svenska skogsbruket	21
2.3 Prisutveckling på skogsfastigheter och virke.....	22
3 Beskattning av skogsintäkter – en tillbakablick	25
3.1 Skogsbeskattningen enligt 1928 års regelverk.....	25
3.2 1979 års reformerade regler.....	26
3.3 Virkesförsörjningsutredningen	29
3.4 1990 års skattereform och därefter	29
4 Gällande regler om skogsbeskattning.....	33
4.1 Inledning.....	33
4.2 Skogsavdrag	34
4.2.1 Skogsavdragets konstruktion	34
4.2.2 Rationaliseringsförvärv.....	37
4.2.3 Arv, testamente, gåva eller liknande förvärv	38
4.2.4 Substansminskningsavdrag	38
4.3 Skogskonto och skogsskadekonto	39
4.3.1 Skogskonto	39
4.3.2 Skogsskadekonto	40
4.3.3 Beskattning av medel på skogskonto och skogsskadekonto	41
4.4 Andra möjligheter till resultatutjämning för enskilda skogsägare	42
4.4.1 Periodiseringsfond	42
4.4.2 Räntefördelning	43
4.4.3 Expansionsfonder	44
4.5 Något ytterligare om återföring av värdeminskings-avdrag.....	44
4.6 Skogsavdraget med avseende på neutraliteten i beskattningen av olika företagsformer.....	46
4.6.1 Årliga skogsavdrag	46
4.6.2 Skillnader för fysiska och juridiska personer.....	46
4.6.3 Sammanfattande kommentarer	48

5 Skogsavdraget och dess effekter	49
5.1 Sammanfattning	49
5.2 Skogsavdraget	51
5.2.1 Allmänt om återföring av gjorda skogsavdrag	51
5.2.2 Ekonomiskt värde av skogsavdraget	52
5.2.3 Hypoteser om skogsavdraget och dess effekter	60
5.3 Resultat av studien om skogsavdragets användning bland skogsägare och dess effekter	61
5.3.1 Beskrivning av de studerade skogsägarna	61
5.3.2 Skogsavdragets inverkan på avverkningar och skogsvård.....	63
5.3.3 Kunskaper och inställning till skogsavdraget	68
5.3.4 Användning av skogsavdrag.....	72
5.3.5 Skogsägare som använder skogsavdrag jämfört med dem som avstått från att yrka m.fl.	75
5.4 Kommentarer och slutsatser	77
5.4.1 Kommentarer till hypoteser	77
5.4.2 Slutsatser	80
6 Forskning om och olika aktörers syn på skogsavdrag	84
6.1 Allmänt om skogsbeskattningen och de grundläggande principerna	84
6.2 Myndigheternas bedömningar och hantering av skogsavdraget.....	85
6.3 Reglerna för inkomstbeskattning och återföring av skogsavdrag	87
6.4 Skogsavdragets påverkan på avverkningar samt priser på virke och skogsfastigheter	89
6.5 Synpunkter på reformering av regelverket för skogsavdrag.....	90
6.6 Sammanfattning	91
7 Skogsavdraget ur ett statligt budgetperspektiv	93
7.1 Skatteutgifter	93
7.1.1 Allmänt om skatteutgifter.....	93
7.1.2 Redovisning av skogsavdrag i statsbudgeten	93
7.2 Skogsavdragets offentligfinansiella effekt	96
7.2.1 Inledning	96
7.2.2 Skogsavdrag och försäljningar av skogsfastigheter.....	97
7.2.3 Diskussion kring jämförelsenormer.....	98
7.2.4 Slopade skogsavdrag eller slopad återföring.....	101
7.2.5 Fåmansbolag i jämförelse med egenföretagare	103
7.3 EU:s regler om statsstöd.....	104
7.3.1 Inledning	104
7.3.2 Regler om statsstöd inom EU	104
7.3.3 Statsstöd i form av skatteåtgärder.....	107
7.3.4 Kommissionens riktlinjer om skogssektorn.....	110
7.3.5 Det svenska skogsavdraget.....	111
7.4 Sammanfattning och diskussion	112

8 Skogsbeskattning i Finland och Norge	113
8.1 Skogsbeskattningen i Finland	113
8.1.1 Inledning.....	113
8.1.2 Allmänt	113
8.1.3 Inkomstslag, förvärvskällor och skogsavdrag.....	113
8.1.4 Tidigare system för skogsbeskattning.....	115
8.1.5 Övergången till nuvarande system för skogsbeskattning	117
8.1.6 Neutraliteten i beskattningen av skogsinkomster m.m.....	118
8.1.7 Uppföljning av den finländska skogsbeskattningen.....	119
8.2 Skogsbeskattningen i Norge	121
8.2.1 Allmänt.....	121
8.2.2 Allmänt om nuvarande regler för beskattning av enskild näringsverksamhet	121
8.2.3 Tidigare system för skogsbeskattning.....	122
8.2.4 Nuvarande skogsbeskattning – de allmänna reglerna och särregler.....	125
8.3 Sammanfattning.....	128
Referenser.....	129
Bilagor:	
1. Bakgrund och historik kring skogsavdraget	134
2. Skatterättsliga principer i 1990 års skattereform	148
3. Material och metod för forskarstudien.....	153
4. Brev och frågeformulär till skogsägare	159
5. Utdrag ur inkomstskattelagen (1999:1229)	167
6. Utskrift från seminariet om skogsbeskattning 2007-11-14.....	170

Sammanfattning

Bakgrund

För beskattningen av skogsintäkter har riksdagen beslutat om särskilda avdragsregler och regler för inkomstutjämning vad gäller inkomster från skogsbruk. De särskilda beskattningsreglerna har bl.a. motiverats med att det råder specifika förutsättningar för denna näring. Kännetecknande för inkomsterna från skogsbruk är att de, i varje fall vid mindre skogsinnehav, vanligen uppkommer oregelbundet eller med långa mellanrum. Även utgifter för skogsbruket uppkommer oregelbundet och ofta under år då skogsägaren inte har några inkomster av skogsbruket. Skogsavdraget innebär att inkomstbeskattningen av avverkningsintäkter flyttas fram till tidpunkten då fastigheten säljs. Skogsavdraget innebär därmed inte att skogsintäkterna blir skattefria, utan endast att beskattningen senareläggs. (Se vidare avsnitten 1–4.)

Skatteutskottets uppföljning

Skatteutskottet har beslutat att följa upp skogsbeskattningen. Uppföljningen syftar i första hand till att fördjupa kunskaperna om hur den nuvarande skogsbeskattningen, med fokus på skogsavdraget, fungerar utifrån den neutralitetsprincip som 1990 års skattereform vilar på. Skatteutskottets uppföljning är i första hand inriktad på att belysa hur utformningen av regelverket för skogsavdrag påverkar incitamentsstrukturen inom skogsbruket. Följande frågeställningar utgör utgångspunkt för uppföljningen:

- Hur påverkar skogsavdragets konstruktion avverkningar och skogsvårdande insatser, utbudet av skogsråvara och priset på skogsfastigheter m.m.?
- Fungerar skogsavdraget på ett ändamålsenligt sätt med hänsyn till de villkor som gäller för dagens skogsbruk?

(Se vidare avsnitt 1.)

Uppföljningens resultat

Skogsavdragets påverkan på fastighetspriser, utbudet av virke och ägar- och ägostruktur

Under ledning av professor Lars Lönnstedt har som en del i uppföljningen en forskargrupp vid Sveriges lantbruksuniversitet (SLU), institutionen för skogens produkter, med utgångspunkt från neutralitetsprincipen studerat och analyserat skogsavdragets påverkan på fastighetspriser, utbudet av virke och ägostruktur. Resultaten av denna del av uppföljningen och forskarnas bedömning kan sammanfattas enligt följande.

Priset på skogsfastigheter påverkas av ett antal olika faktorer som bl.a. fastighetens storlek, skogstillstånd, närhet till tätort, räntor, icke-monetära nyttor, virkesproduktionsnetto och skatter. Skogsavdraget kan, utan beaktande av ändrad räntefördelning, leda till ett högre diskonterat netto efter skatt av fastighetsinnehavet vilket gör att det höjer fastighetspriserna. Priserna höjs både för dem som har stor nytta av skogsavdragsmöjligheten och för dem som har liten nytta av denna möjlighet. Skogsavdraget underlättar finansiering av skogsfastigheter genom att det blir större belopp kvar av avverkningsintäkterna. Det är därmed tänkbart att fastighetspriserna skulle ha varit något lägre om det inte funnits möjlighet till skogsavdrag.

Den som har flera fastigheter och har kunskap om skatter ser att skogsavdragsutrymmet, som uppkommer vid fastighetsköp, skapar möjlighet att avverka skog utan att den blir särskilt hårt beskattad. Detta gäller särskilt vid rationaliseringsförvärv. Avverkning på en fastighet som ägs sedan tidigare i kombination med köp av en ny skogsfastighet som betraktas som rationaliseringsförvärv får konsekvensen att en lågt beskattad avverkningsintäkt kan finansiera köpet av den nya skogsfastigheten. Skogsavdraget ger således större fördel för befintliga skogsägare än för nya skogsägare. Detta i sin tur påverkar avverkningar i samband med köp genom att ägare av skogsfastighet sedan tidigare kan avverka på befintlig fastighet eller befintliga fastigheter. Skogsägare sedan tidigare har med stor sannolikhet dessutom andra målsättningar med sitt skogsinnehav och annan kunskap och erfarenhet än nya skogsägare. Detta innebär att avverkning och skogsvård påverkas av vem som köper en skogsfastighet. *Utbudet av virke* bör därmed på kort sikt bli högre på grund av möjligheterna att yrka skogsavdrag.

Uppföljningen har även innefattat en belysning av skogsavdragets *inverkan på ägar- och ägostrukturen*. Enligt forskarna pekar resultaten av den genomförda studien på att skogsavdragets nuvarande konstruktion har en långsiktig inverkan på ägar- och ägostrukturens förändring och att detta är till förmån för de personer som redan är skogsägare. De grupper som gynnas av skattesystemet kommer att äga en större del av skogsarealen. Förutom att skogsavdraget är mer värdefullt för dem som redan är ägare till en skogsfastighet så är de skogsägare som har en närbelägen fastighet och därför kan hävda att köpet innebär en rationalisering extra gynnade. (Se vidare avsnitt 5.)

Skogsavdragets påverkan på skogsvårdande insatser, avverkningar och investeringar

Forskarna vid SLU har även studerat och analyserat skogsavdragets påverkan på skogsvårdande insatser, avverkningar och investeringar. Resultaten av denna del av uppföljningen och forskarnas bedömning kan sammanfattas enligt följande.

När det gäller skogsavdragets påverkan på *skogsvårdande insatser* visar uppföljningen att det från skattemässig synpunkt är fördelaktigare för säljaren av en skogsfastighet än för köparen att göra resultatsänkande skogsvårdsåtgärder. Avdraget sker i inkomstslaget näringsverksamhet för säljaren med i

många fall en skattesats på 50–65 % och värdeökningen tas upp som kapitalvinst med en effektiv skattesats på 27 %. Om fastigheten stiger i pris ökar därmed också skogsavdragsutrymmet för köparen. Från ren skattesynpunkt bör därmed säljaren när skattesatserna är 50–65 % ta kostnader före försäljningen av skogsfastigheten och köparen ta intäkter efter försäljningen.

Från lönsamhetssynpunkt ökar köparens incitament att *avverka skog* genom att det blir mer kvar efter skatt på grund av skogsavdrag. Detta innebär att ränteutgifterna kan minskas med ett större belopp med skogsavdrag än utan skogsavdrag. Utan beaktande av ändrad räntefördelning är det därmed från lönsamhetssynpunkt för den enskilde bättre att avverka skog när det finns möjlighet till skogsavdrag jämfört med när det inte finns möjlighet till skogsavdrag.

Det kan dock finnas köpare av skogsfastigheter för vilka likviditeten styr deras agerande. Dessa köpare kan tvingas avverka mer skog ju mindre andel av avverkningsintäkterna som de har kvar när skatten är betald. Om skogsägaren har behov av ett visst belopp måste skogsägaren avverka mer ju mindre belopp som finns kvar per kubikmeter när skatten är betald. Skogsavdraget är ett sätt att underlätta finansieringen, vilket är mer värdefullt för personer som har en hög skuldsättning. Köparens *incitament för skogsvård* underlättas av att det finns mer pengar kvar efter skatt från avverkningsintäkterna. Detta underlättar finansieringen av t.ex. plantering.

I och med att räntefördelningsunderlaget minskar med gjorda skogsavdrag kan skattesatsen på lite längre sikt bli högre för en del skogsägare. Detta ökar värdet av skattemässiga avdrag, t.ex. för planteringskostnader. De flesta skogsägare befinner sig dock inte i den övre delen av skatteskalen. En annan aspekt på skogsavdrag och plantering är att det skattemässigt inte finns samma behov för den enskilda skogsägaren att skaffa sig skattemässiga avdrag för att hålla nere inkomsten genom skogsvårdskostnader. Skogsägaren har ju kunnat minska sin deklarerade inkomst genom utnyttjande av skogsavdraget. (Se vidare avsnitt 5.)

Neutralitet i beskattningen av skogsägare och övriga svenska medborgare

Enligt neutralitetsprincipen, som var vägledande för 1990 års skattereform, ska ingen grupp av människor i skattehänseende gynnas eller missgynnas. En jämförelse mellan skogsägare och övriga svenska medborgare tyder enligt forskarna inte på neutralitet då skogsägarna från skattesynpunkt har stora fördelar. (Se vidare avsnitt 5.)

Neutraliteten i skogsavdraget för olika företagsformer

För enskilda näringsidkare, dvs. fysiska personer, är avdragsutrymmet under innehavstiden högst 50 % av anskaffningsvärdet medan det för juridiska personer, dvs. bolag och ekonomiska föreningar m.m., uppgår till högst 25 % av anskaffningsvärdet. En analys av skillnaderna i avdragsutrymme pekar på att egenföretagaren har skattemässiga fördelar gentemot ägaren av fåmansbo-

lag, åtminstone via det större skogsavdragsutrymmet och vid en försäljning av fastigheten. Det faktum att utrymmet för skogsavdraget är större för enskilda näringsidkare än för fåmansbolag innebär i de fall där allt annat är lika att egenföretagaren får en lägre beskattningsbar inkomst. Dessutom är kapitalbeskattningen för en egenföretagare vid avyttring av en skogsfastighet fördelaktig i jämförelse med situationen för ägaren av fåmansbolaget där kapitalvinsten till viss del beskattas som inkomst av tjänst. (Se vidare avsnitt 4.)

Svensk forskning om skogsavdraget

Skogsbeskattning och skogsavdrag har, om än tämligen sparsamt, varit föremål för forskning under senare år. I en licentiatavhandling från 2001 om olika skattereglers effekter på det svenska skogsbruket görs bedömningen att dagens skatteregler sällan förhindrar ett rationellt skogsbruk och att möjligheterna till inkomstutjämning är väl tilltagna. När det gäller skogsavdragets effekter konstateras att det lockar till stora avverkningar i samband med fastighetsförvärv eftersom avdragsmöjligheterna är nominellt bundna och det gäller att så snabbt som möjligt utnyttja fördelarna. I en doktorsavhandling från 2003 om inkomst av näringsfastighet i enskild näringsverksamhet behandlas bl.a. värdeminskningsskatt och reglerna för återföring av skogsavdrag. I avhandlingen hävdas att systemet med återföringar av skogsavdrag strider mot principerna bakom skogsbeskattningen till den del det leder till att delar av den vid köpet befintliga skogen beskattas progressivt. (Se vidare avsnitt 6.)

Olika aktörers syn på skogsavdrag

I samband med uppföljningen har Skatteverket och intresse- och näringslivsorganisationer m.fl. lämnats tillfälle att ge sin syn på skogsavdraget och om det är ändamålsenligt. Allmänt sett verkar det bland de tillfrågade organisationerna finnas en positiv inställning till den nuvarande principiella utformningen av skogsavdraget. Systemet uppges fungera väl i praktiken och vara relativt enkelt att hantera. Det bör dock noteras att det från flera håll riktas kritik mot systemet med återföring av gjorda skogsavdrag i inkomstslaget näringsverksamhet. När det gäller skogsavdragets effekter framförs att skogsavdraget har stor betydelse för en väl fungerande fastighets- och virkesmarknad. Det framhålls även att skogsavdraget fyller en viktig funktion då det medverkar till en aktivare virkesmarknad men att det även medverkar till att priserna på skogsfastigheter förmodligen ökar. Vidare framförs att skogsavdraget är en viktig beståndsdel i ett regelverk som stimulerar en rationell användning av skogskapitalet. När det gäller satsningar inom skogsvården och andra investeringar i skogsbruket framhålls att skogsavdraget bidrar till bättre förutsättningar för detta men också för ett aktivt företagande. Flera av de tillfrågade organisationerna efterlyser samtidigt modifieringar av det nuvarande regelverket i riktning mot vad som gäller vid rationaliseringsförvärv. (Se vidare avsnitt 6.)

Skogsavdragets offentliga finansiella påverkan

Som en del i uppföljningen har ingått att genomföra en analys av skogsavdragets offentliga finansiella påverkan. Att anskaffningskostnaden för en skogsfastighet är avdragsgill överensstämmer med de principer som ligger till grund för det svenska skattesystemet. Skogsavdraget syftar till att under innehavstiden undanta den del av intäkten vid avverkning som motsvarar anskaffningskostnaden för den försålda skogen från beskattning. Genom avdraget fördelas därmed en avdragsgill kostnad över tiden. Eftersom avdraget återförs vid avyttring av fastigheten påverkas de offentliga finanserna endast via en eventuell ränteeffekt. En sådan effekt uppkommer om det schablonmässigt beräknade avdraget i genomsnitt avviker från anskaffningskostnaden för försåld skog. Om det är en positiv eller negativ ränteeffekt för offentlig sektor är beroende av om schablonen underskattar eller överskattar den faktiska anskaffningskostnaden. Därutöver påverkas effekten av om skogen ska betraktas som en omsättnings- eller anläggningstillgång.

I det fall schablonen i genomsnitt inte avviker från den faktiska kostnaden uppkommer ändå en finansiell effekt för offentlig sektor i de fall en, i någon bemärkelse, riktig beskattning skulle innebära att antingen inget avdrag borde beviljas eller någon återföring inte borde göras. (Se vidare avsnitt 7.)

Skogsavdraget som skatteutgift

Skogsavdraget redovisas i budgetpropositionen som en skatteutgift på statsbudgetens inkomstsida. Då det enligt uppgift från Finansdepartementet föreligger svårigheter att kunna beräkna omfattningen av skatteutgiften redovisar regeringen dock inte något belopp till riksdagen.

En fråga som har aktualiserats under uppföljningen gäller om skogsavdraget skulle kunna anses utgöra ett statsstöd. Skogsavdraget har enligt uppgift från Regeringskansliet inte anmälts till kommissionen i samband med det svenska EU-inträdet eller därefter eftersom skogsavdraget i sin nuvarande form inte har bedömts utgöra statsstöd. Ett viktigt skäl för tillkomsten av konstruktionen med ett skogsavdrag har varit att undvika att rena kapitaluttag beskattas eftersom detta inte är förenligt med skatteförmågeprincipen. Mot bakgrund av vad som framkommit vad gäller reglerna för statsstöd inom skogssektorn måste dock framhållas att det är svårt att med säkerhet uttala sig om huruvida en skatterättslig särreglering av skogssektorn utgör ett statsstöd eller inte, så länge kommissionen inte har prövat frågan. Om frågan om eventuella förändringar av skogsavdraget skulle aktualiseras bör det beaktas att sådana förändringar kan behöva underställas kommissionen för prövning. Detsamma gäller om särskilda regler för skatteutjämning, liknande dem som gäller för skogsnäringen, aktualiseras för andra näringar. De branschspecifika karakteristika som gäller för skogsnäringen och som legat till grund för utformningen av nuvarande skogsbeskattning kan inte med självklarhet hävdas föreligga även för andra näringar. (Se vidare avsnitt 7.)

Skogsbeskattningen i Finland och Norge

I både Finland och Norge finns liksom i Sverige särskilda regler för skogsbeskattning. De särskilda regler som finns motiveras i samtliga länder med att det råder särskilda förutsättningar för skogsbruk som skiljer sig från andra näringar. Utformningen av regelverken ser dock olika ut i de tre länderna. Något som kan noteras är att till skillnad från i Sverige så har regelverket för skogsbeskattning ändrats i både Finland och Norge under senare år. När det gäller Norge har detta hört samman med genomförandet av en större skatteöversyn, och skogsbeskattningen har där ingått som en del i den genomförda översynen. De förändringar som nyligen genomförts när det gäller skogsbeskattningen i Finland har varit av mer genomgripande karaktär. Förändringsarbetet påbörjades under 1990-talet och har genomförts stegvis som delar i en pågående och mer genomgripande förändring av skogsbeskattningen. (Se vidare avsnitt 8.)

1 Inledning

I avsnittet beskrivs bakgrund, syfte och inriktning för skatteutskottets uppföljning av skogsavdraget. Därefter beskrivs hur uppföljningen har genomförts och vilka avgränsningar som har gjorts. Slutligen redovisas en rapportdisposition.

1.1 Bakgrund

Skogen är en viktig inkomstkälla för Sverige och ca 57 % av landets yta täcks av någon form av skog. Det totala förädlingsvärdet för både skogsbruk och skogsindustri uppgick år 2002 till 3,2 % av BNP.¹ Att skogen på flera sätt utgör en viktig resurs för Sverige framgår också av att skogspolitik utgör ett eget politikområde och att riksdagen har beslutat om mål för detta. Målet för skogspolitiken speglar både produktion och miljö. Enligt målet är skogen en nationell tillgång som ska skötas så att den uthålligt ger en god avkastning samtidigt som biologisk mångfald bibehålls. Vid skötseln ska hänsyn tas även till andra allmänna intressen.²

Riksdagen har beslutat om ett antal särskilda bestämmelser som direkt tar sikte på beskattningen av skogsinkomster.³ Dessa specialbestämmelser brukar sammanfattas under beteckningen skogsbeskattning. I första hand avses de regler som syftar till att undanta uttag av skogskapital från beskattning, de s.k. skogsavdragsreglerna. Skogsavdraget innebär att inkomstbeskattningen av avverkningsintäkter till viss del flyttas fram till tidpunkten då fastigheten säljs. Skogsavdraget innebär därmed inte att dessa skogsintäkter blir skattefria, utan endast att beskattningen senareläggs.

I utskottens beredning av ärenden ingår uppgiften att följa upp och utvärdera riksdagsbeslut (4 kap. 18 § riksdagsordningen). Skatteutskottet beslutade vid sitt sammanträde den 25 oktober 2005 att följa upp och utvärdera skogsbeskattningen med avseende på skogsavdrag. Under våren 2006 utarbetade utvärderings- och forskningsfunktionen vid riksdagens utredningstjänst i samarbete med skatteutskottets kansli en förstudie som innefattade ett förslag till inriktning av en huvudstudie. Förstudien och förslaget till huvudstudie behandlades den 2 maj 2006 av utskottets delegation. Därefter behandlades förslaget av utskottet vid sammanträde den 9 maj 2006.

Riksdagen har i olika sammanhang behandlat frågor om beskattning av skogsintäkter. Bestämmelserna om skogsavdrag började i allt väsentligt att tillämpas fr.o.m. 1981 års taxering. Införandet av 1981 års regler innebar en

¹ Skatteverket, 2006d.

² Prop. 1992/93:226, bet. 1992/93:JoU15, rskr. 1992/93:352. Målet för skogspolitiken kommer även till uttryck i 1 § skogsvårdslagen.

³ Prop. 1978/79:204, bet. SkU 1978/79:54, rskr. 1978/79:392.

avsevärd förenkling och schablonisering av avdragsberäkningen. I samband med genomförandet av 1990 års skattereform överfördes de särskilda reglerna för skogsbeskattning i sak oförändrade.

Sedan 1990 års skattereform är utgångspunkten i svensk skatterätt att verksamheter i olika branscher ska beskattas på ett neutralt sätt och att skattemässiga särregler för olika branscher ska undvikas. Särskilda branschspecifika regler har dock inte helt kunnat undvikas. De särregler som berör beskattningen av skogsverksamhet är de mest omfattande och har därmed kommit att utgöra en särpräglad del av den svenska beskattningsrätten.⁴

De särskilda avdragsregler som tillämpas för skogsbruk har bl.a. motive-rats med de specifika förutsättningar som råder för denna näring. Kännetecknande för inkomsterna från skogsbruk är att de sällan är jämt fördelade mellan beskattningsåren samt att de, i varje fall vid mindre skogsinnehav, inkommer med långa mellanrum. Även utgifter för skogsbruket uppkommer oregelbundet och ofta under år då skogsägaren inte har några inkomster. De grundläggande tankarna bakom skogsbeskattningen är att en skogsägare ska beskattas endast för avverkningar som innebär att han tillgodogör sig avkastningen på skogen, medan den del av avverkningen som utgör ett kapitaluttag inte ska beskattas.⁵

I den proposition⁶ som riksdagen hade att bereda inför reformeringen av skogsbeskattningen framhölls att det lämnade förslaget främst skulle ses som en teknisk översyn av reglerna för beskattning av skogsinkomster och att det fanns skäl som skulle tala för tillsättandet av en mer grundläggande utredning rörande skogsbeskattningen. Någon sådan utredning har dock inte gjorts efter att lagstiftningen trädde i kraft fr.o.m. taxeringsåret 1981.

Det har därefter i olika sammanhang framhållits behov av en översyn av regelverket kring skogsavdrag i skattelagstiftningen, bl.a. i Jordförvärvsutredningens betänkande från år 2001.⁷ I utredningsbetänkandet pekade utredaren på att skogsavdragen sannolikt har en inte obetydlig höjande effekt på fastighetspriserna samt att skogsavdraget speciellt vid vanliga förvärv stimulerar till mycket höga virkesuttag. Frågan om behovet av en översyn aktualiserades även 2006 av den dåvarande finansministern i en interpellationsdebatt som aviserade att frågor om skogsbeskattning kommer att bli föremål för behandling i en kommande samlad skatteöversyn.⁸

⁴ Nordisk skattevitenskaplig forskningsråd (NSFR), 2005.

⁵ För att illustrera detta kan paralleller dras till en bankplacering. Vid en sådan placering beskattas räntan (avkastningen) medan ingen beskattning träffar det uttagna kapitalet.

⁶ Prop. 1978/79:204.

⁷ SOU 2001:38.

⁸ Riksdagens snabbprotokoll 2005/06:101.

1.2 Syfte och inriktning

Skatteutskottets uppföljning syftar i första hand till att fördjupa kunskaperna om hur den nuvarande skogsbeskattningen, särskilt skogsavdraget, fungerar utifrån den neutralitetsprincip som 1990 års skattereform vilar på. I uppföljningen ingår även att belysa skogsavdraget utifrån näringspolitiska och samhällsekonomiska utgångspunkter. Uppföljningen är i första hand inriktad på att ur skattehänseende belysa hur utformningen av regelverket för skogsavdrag påverkar incitamentsstrukturen inom skogsbruket.

Uppföljningen utgår från följande två frågeställningar:

- Hur påverkar skogsavdragets konstruktion avverkningar och skogsvårdande insatser, utbudet av skogsråvara och priset på skogsfastigheter m.m.?
- Fungerar skogsavdraget på ett ändamålsenligt sätt med hänsyn till de villkor som gäller för dagens skogsbruk?

1.3 Genomförande

Som delar i uppföljningen har ingått att utifrån olika förarbeten och litteratur m.m. sammanfatta och ge en allmän bakgrund till den del av inkomstbeskattningen som innefattar det nuvarande systemet med skogsavdrag. I detta har även ingått att beskriva skogsavdraget och dess utformning i förhållande till de grundläggande principerna, bl.a. den om neutralitet, som ligger till grund för 1990 års skattereform. Med hjälp av en litteraturgenomgång har även en översiktlig studie gjorts av andra värdeminskningssavdrag vars utformning i viss mån liknar skogsavdraget.

Som en del i uppföljningen har även ingått att genomföra en studie av skogsavdragets användning bland enskilda skogsägare samt att analysera skogsavdragets påverkan på bl.a. avverkningar, investeringar och skogsvårdande insatser, utbudet av virke och skogsfastighetspriser m.m. Denna del av uppföljningen har under hösten 2006 genomförts av en forskargrupp vid Sveriges lantbruksuniversitet (SLU), institutionen för skogens produkter, under ledning av professor Lars Lönnstedt, som svarar för undersökningens analyser och slutsatser. I forskargruppen har även ingått agronomie doktor Håkan Rosenqvist samt jägmästarstudenterna Björn Rosenqvist och Ludvig Knappe.⁹

Syftet med den studie av skogsavdragets användning och effekter som forskargruppen har genomfört har varit att fördjupa kunskaperna om hur den nuvarande skogsbeskattningen, med fokus på skogsavdraget, fungerar utifrån den neutralitetsprincip som 1990 års skattereform vilar på. I studien har ingått

⁹ I arbetet med att genomföra telefonintervjuer har studenterna Anna Ekman, Agneta och Sara Färlin, Susanne Gaunwitsch, Jonas Hesselman, Therese Jansson, Oskar Jere-nius och Alexander Post varit behjälpliga. I bilagorna 3 och 4 ges en utförligare be-skrivning av genomförandet av forskarstudien.

att belysa hur skogsavdragets konstruktion påverkar avverkningar och skogsvårdande insatser, utbudet av skogsråvara och priset på skogsfastigheter m.m. utifrån följande frågeställningar:

- I vilken utsträckning utnyttjar de privata, enskilda skogsägarna de möjligheter som skogsavdraget ger?
- Hur uppfattar skogsägarna de incitament som skogsavdraget innebär?
- Hur påverkar skogsavdraget avverkningar och skogsvårdande insatser?

Mot bakgrund av resultatet av belysningen av ovanstående frågeställningar och baserat på tidigare kunskap behandlas även följande frågeställningar:

- Hur påverkar skogsavdraget utbudet av rundvirke?
- Hur påverkar skogsavdraget priset på skogsfastigheter?

Datainsamlingen har begränsats till tre län: Kronoberg, Gävleborg och Norrbotten vilket påverkar resultatens generaliserbarhet. En strävan hos forskarna har varit att hitta och peka på de mest intressanta och viktigaste sambanden. För att undersöka i vilken utsträckning skogsägarna utnyttjar de möjligheter som skogsavdraget ger och hur de uppfattar de incitament som skogsavdraget innebär har forskarna studerat ett urval av privata enskilda skogsägare till fastigheter om 25–500 hektar köpta år 2003. Bland dessa köpare finns det såväl personer som är skogsägare sedan tidigare som nyblivna skogsägare. Forskarnas syfte var att jämföra deras kunskap om och inställning till skogsavdraget med de personer som köpte en fastighet år 2003. Ekonomisk information om de skogsägare som köpte en skogsfastighet år 2003 har man framför allt fått från deklARATIONER. Forskarna har även genomfört telefonintervjuer för att samla in information om avverkningar, skogsvårdsaktiviteter, virkesförråd samt, som framgått, kunskap om och inställning till skogsavdraget.

För att belysa hur olika intresseorganisationer och/eller näringslivsorganisationer för skogsägare ser på skogsavdraget har LRF Skogsägarna, Skogs-sällskapet och Sveriges skogsindustrier beretts tillfälle att lämna synpunkter på om det nuvarande skogsavdraget är ändamålsenligt eller om det finns några problem som organisationerna har uppmärksammat. Även Skatteverket har getts tillfälle att ge sin syn på skogsavdraget. En översiktlig litteraturgenomgång har även gjorts av resultaten av den forskning som gjorts under senare år rörande skogsavdraget.

Som en del av uppföljningen har ingått att belysa skogsavdraget ur ett statligt budgetperspektiv. När det gäller skogsavdragets offentligfinansiella effekter har dessa bl.a. undersökts genom en analys av skogsavdragets effekter då schablonen inte korrekt fångar de faktiska avdragsgilla kostnaderna och en analys av effekterna av ett slopat skogsavdrag i jämförelse med slopad återföring. Dessutom har de offentligfinansiella effekterna analyserats när det gäller de nuvarande avdragsreglerna för enskilda näringsidkare och fåmansbolag. Budgetkontoret vid riksdagens utredningstjänst har tagit fram underlag för denna del av uppföljningen. En fråga som har aktualiserats under uppfölj-

ningen rör om skogsavdrag kan anses utgöra statsstöd. För en närmare belysning av denna fråga har en juridisk genomgång gjorts av förarbeten och regelverk kring statsstöd inom EU.

I uppföljningen har en kort beskrivning av skogsbeskattningen i Finland och Norge gjorts. I detta har bl.a. ingått att belysa hur dessa länder har utformat beskattningen av skogsbruket och om det finns särskilda regler för att utjämna skatteuttaget över tid för skogsbruket. Underlagen för denna del har tagits fram i samarbete med utredningstjänsten vid den finländska riksdagen och doktor Jussi Leppänen vid Skogsforskningsinstitutet (Metla) i Helsingfors. För Norge har uppgifter inhämtats från Stortinget. Professor Birger Solberg vid institutt for naturforvaltning vid Universitetet for miljø- og biovitenskap har läst och lämnat synpunkter på avsnittet om den norska skogsbeskattningen.

1.4 Avgränsningar

Skatteutskottets uppföljning har framför allt inriktats på skogsavdraget. Detta innebär att fokus har lagts på skogssektorns primärproduktion. I uppföljningen har inte ingått att studera förädling av skogsråvaran.

Uppföljningen har i huvudsak avgränsats till skogsbruk som bedrivs som enskild näringsverksamhet. För att ur olika perspektiv kunna belysa skogsavdraget med utgångspunkt från den neutralitetsprincip som ligger till grund för 1990 års skattereform görs dock en översiktlig jämförelse av de skillnader som finns när det gäller beskattningen för skogsbruk som bedrivs som fåmansbolag m.m. respektive som enskild näringsverksamhet.

Uppföljningen har inriktats på att fördjupa kunskaperna om skogsavdraget och dess konsekvenser. I de fall där andra delar av skogsbeskattningen berörs har detta skett endast översiktligt och med utgångspunkt från att de på olika sätt har beröring med skogsavdraget.

I uppföljningen beskrivs de olika förutsättningar som ligger till grund för bedömningen av om särskilda insatser som en stat vidtar utgör statsstöd. Någon bedömning av skogsavdragets status ur statsstödshänseende görs dock inte inom ramen för denna uppföljning. I uppföljningen har inte heller ingått att analysera de särskilda insatser med avseende på skattereduktioner som föranleddes av stormen i södra Sverige den 8–9 januari 2005.

1.5 Rapportens disposition

Rapporten inleds med en sammanfattning där en redovisning görs av de resultat som uppföljningen visar på. I *kapitel 2* ges en kortfattad introduktion till skogspolitiken och den statliga styrningen inom området. I kapitlet beskrivs även ägandet av skogen och prisutvecklingen på skogsfastigheter och virke. I *kapitel 3* ges en historik som beskriver hur skogsavdraget har fått sin nuvarande utformning. I *kapitel 4* ges en introduktion till de särregler som gäller

inom skogsbeskattningen och det nuvarande regelverket för skogsavdrag. I kapitlet ges även en översiktlig beskrivning av andra möjligheter som finns för att utjämna inkomster över tid. I kapitlet behandlas även återföring av värdeminskningssavdrag. En analys görs också av neutraliteten i beskattningen av olika företagsformer med avseende på skogsavdraget. I *kapitel 5* redovisas en analys av vilken påverkan och vilka effekter skogsavdraget har på bl.a. avverkningar, investeringar och skogsvårdande insatser, utbudet av virke och fastighetspriser. Kapitlet syftar till att ge en belysning av ändamålsenligheten i nuvarande skogsavdrag och hur det fungerar med hänsyn till de villkor som gäller för dagens skogsbruk. I *kapitel 6* återges den syn som berörda intresseorganisationer och myndigheter gett uttryck för när det gäller skogsavdraget. I *kapitel 7* beskrivs och analyseras skogsavdragets offentligfinansiella effekter. I kapitlet beskrivs även skogsavdraget som skatteutgift och dess förhållande till statsbudgeten. En belysning av skogsavdraget görs även i förhållande till EU:s regler om statsstöd. I *kapitel 8* redovisas slutligen översiktliga beskrivningar av de system för skogsbeskattning som tillämpas i Finland och Norge. I detta ingår bl.a. att belysa hur dessa länder har utformat beskattningen av skogsbruket och om det finns särskilda regler för att utjämna skatteuttaget över tid för skogsbruket.

2 Allmänt om skog och skogsbruk

I detta avsnitt ges inledningsvis en kortfattad introduktion till den statliga styrningen och skogspolitiken. Därefter ges en allmän beskrivning av ägande och prisutveckling för skogsfastigheter och virke m.m.

2.1 Skogspolitiken och den statliga styrningen

Riksdagen beslutade år 1993 om grunderna för skogspolitiken. Riksdagsbeslutet innebar att två för skogspolitiken jämställda mål formulerades, där det ena utgörs av ett produktionsmål och det andra av ett miljömål:

Skogen är en nationell tillgång som skall skötas så att den uthålligt ger en god avkastning samtidigt som den biologiska mångfalden behålls. Vid skötseln skall hänsyn tas även till andra allmänna intressen.¹⁰

I enlighet med skogsvårdslagen (1979:429) är en skogsägare skyldig att sköta skogen så att den ger en god avkastning samtidigt som den biologiska mångfalden behålls. Enligt samma lag ska vid skötseln även tas hänsyn till andra allmänna intressen. För att detta krav ska kunna uppfyllas måste skogsägaren uppfylla vissa skyldigheter för bl.a. plantering av ny skog, hjälpplantering, röjning, gallring och andra åtgärder som behövs för att skogen ska utvecklas tillfredsställande.¹¹

För att få en uppfattning om de tidsperspektiv som gäller för skogsbruket kan följande schematiska beskrivning som visas i tabellen nedan användas som illustration. Den visar de åtgärder som en markägare har att vidta för att vårda skogsmarken.¹²

TABELL 1. ÅTGÄRDER FÖR SKOGSVÅRD

1.	Kalavverkning år 1.
2.	Hyggesrensning år 1 (antingen före eller efter slutavverkning).
3.	Markberedning 2–2,5 år efter avverkning.
4.	Skyddsdikning 2–2,5 år efter avverkning.
5.	Plantering eller sådd inom 3 år efter avverkning.
6.	Plantinventering kan exempelvis ske vid tre olika tillfällen, 4–6 veckor efter plantering samt 2 och 4 år efter plantering, dvs. 5 och 7 år efter avverkning.
7.	Röjning 8–15 år efter avverkning.
8.	Gallring ca 30 år efter avverkning.
9.	Hyggesrensning strax före slutavverkning för att underlätta den maskinella avverkningen.
10.	Slutavverkning 80–120 år efter plantering.

¹⁰ Prop. 1992/93:226, bet. 1992/93:JoU15, rskr. 1992/93:352.

¹¹ Antonson, 2006.

¹² Skatteregler för inkomster av skogsbruk (www.skatteverket.se).

Regeringens uppföljning av skogspolitiken

Skogspolitiken har utvärderats 1997, 2002 och 2004. Ett syfte med 2002 års utvärdering var att beskriva effekterna av skogspolitiken och att jämföra den då gällande skogspolitiken med de mål som fanns uppsatta för bl.a. skogspolitik och miljökvalitet. I huvudsak studerades de förändringar som hade ägt rum under 1990-talet. Utvärderingen visade bl.a. på svårigheter i att särskilja vilken påverkan som olika faktorer som bl.a. skogspolitiska mål, lagstiftning och skattepolitik har för genomförandet av den beslutade skogspolitiken.

Som en del i utvärderingen behandlades också skogsavdraget. Här konstaterades att reglerna som tillåter avdrag för avverkning av skog på befintlig fastighet ökar incitamentet för den som redan äger en skogsfastighet med avverkningsbar skog att köpa ytterligare en skogsfastighet. På så sätt kan skogsägaren avverka med låg skattebelastning på antingen den nyförvärvade fastigheten eller den befintliga fastigheten. I utvärderingen pekades vidare på att också likviditeten och soliditeten förstärks genom en lägre skattebelastning på avverkningsinkomsten. Skogsavdragen underlättar finansiering av fastighetsförvärv och stimulerar, enligt utvärderingen, till ökade virkesuttag i anslutning till sådana förvärv, något som enligt utvärderingen i sin tur leder till att betalningsförmågan för skogsfastigheter ökar. Av utvärderingen framgick vidare att de flesta skogsägare vid köp av en skogsfastighet använder sig av skogsavdraget som har blivit en viktig finansieringsmöjlighet.¹³

Den senaste utvärderingen av skogspolitiken gjordes av 2004 års skogsutredning.¹⁴ Skogsutredningen 2004 hade till uppgift att genomföra en fördjupad oberoende utvärdering och översyn av skogspolitiken där utgångspunkten var att grunderna för den gällande skogspolitiken ligger fast, vilket bl.a. innebär att skogsnäringen ska vara ekonomiskt, socialt, kulturellt och ekologiskt hållbar. Skogsbeskattningen och dess inverkan på skogspolitiken berördes endast i mycket begränsad utsträckning. Den fråga som behandlar beskattning och som lyftes fram i utredningen rör periodiseringar av ersättningar för naturvårdsavtal.

Utredaren tog också upp frågan om målformuleringen för skogspolitiken och konstaterade att det på en övergripande nivå inte fanns någon målkonflikt mellan de två jämförda målen för skogspolitiken. Samtidigt pekade utredaren på att när avvägningar ska göras på beståndsnivå kan situationer uppstå där skogspolitikens tänkande i "både och" innebär en känsla av att de skogspolitiska målen står i konflikt med varandra på ett sådant sätt att det är svårt att veta när en rimlig avvägning gjorts. Utredaren lämnade i sitt betänkande förslag på ny formulering av det skogspolitiska målet.

¹³ Skogsstyrelsen, 2001.

¹⁴ SOU 2005:39 och SOU 2006:81.

2.2 Allmänt om skogen och det svenska skogsbruket¹⁵

Skog och virke

I hela världen finns omkring 4 miljarder hektar skogsmark, vilket motsvarar en dryg tredjedel av den totala landarealen. Sveriges totala landareal uppgår till 41,0 miljoner hektar och av denna utgörs ca 22,9 miljoner hektar av skogsmarksareal. Det totala svenska virkesförrådet¹⁶ beräknas uppgå till ca 3,1 miljarder kubikmeter skog fördelat på tall (39 %), gran (42 %), björk (11 %), övriga lövträd (6 %) och torra träd (2 %). Medelviresförrådet är 128 kubikmeter skog per hektar på skogsmark.

Sedan 1920-talet har virkesförrådet i Sveriges skogar ökat med mer än 60 %. I Götaland har virkesförrådet mer än fördubblats sedan början av 1900-talet. Den nuvarande årliga tillväxten är ca 106 miljoner kubikmeter skog vilket kan jämföras med 1920-talet då tillväxten var 60 miljoner kubikmeter skog. Den största ökningen har skett i Götaland.

Ägande

Ägandet av den svenska skogsmarken är fördelat på följande sätt:¹⁷

TABELL 2. FÖRDELNING PÅ ÄGARKATEGORIER

<i>Ägarkategorier</i>	<i>Fördelning</i>
Enskilda privata skogsägare	51 %
Övriga privata ägare	6 %
Privata aktiebolag	24 %
Staten	18 %
Övriga allmänna ägare	1 %
<i>Summa</i>	100 %

Källa: Skogsstatistisk årsbok 2006.

Den svenska skogen ägs till drygt hälften av enskilda skogsägare medan den andra hälften delas mellan olika privata företag samt staten och allmänna ägare. År 1998 ägdes drygt 250 000 taxeringsenheter med skogsmark av fysiska personer medan knappt 4 000 taxeringsenheter ägdes av aktiebolag. De flesta privatägda skogarna återfinns i södra Sverige.¹⁸

Av skogsägarna var 38 % kvinnor och 62 % män. Andelen utboägda företag, dvs. företag vars ägare bor utanför den kommun där fastigheten är belägen, uppgick till ca 34 %. I en undersökning som presenterades hösten 2006 anges en stadig årlig ökning av utboägandet, men att det ändå är 53 % som bor på den egna fastigheten. De flesta har enligt undersökningen förvärvat sin fastighet från föräldrarna eller andra släktingar, medan 13 % har köpt sin fastighet på den öppna marknaden. Skogsägarna karakteriseras som en hetero-

¹⁵ Skogsstyrelsen, 2006b.

¹⁶ Med virkesförråd avses virkesvolymen.

¹⁷ Uppgifterna är redovisade enligt Riksskogstaxeringen och i enlighet med den klassificering av ägare som används fr.o.m. 2004.

¹⁸ Skogsstyrelsen, 2006b.

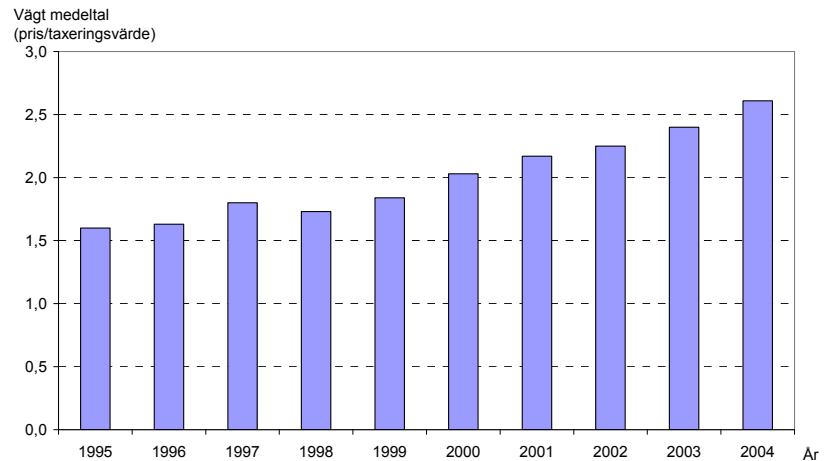
gen grupp med allt högre genomsnittsålder. Enligt undersökningen är ungefär två tredjedelar av skogsägarna i dag äldre än 51 år medan 12 % är yngre än 41 år.¹⁹

2.3 Prisutveckling på skogsfastigheter och virke

Fastighetspriser

Den genomsnittliga prisutvecklingen på skogsfastigheter under perioden 1995–2004 framgår av tabell 3 nedan. Detta visas genom utvecklingen av den s.k. köpeskillingskoefficienten som utgörs av förhållandet mellan genomsnittligt pris och genomsnittligt taxeringsvärde (basvärde).

TABELL 3. UTVECKLING AV GENOMSNITTLIG KÖPESKILLINGSKOEFFICIENT FÖR LANTBRUKS- OCH SKOGSFÄSTIGHETER ÅREN 1995–2004



Källa: Skogsstatistisk årsbok 2006 (SCB). Uppgifterna visar köpeskillingen för skogsfastigheter sett till ett genomsnitt för hela landet.

I tabell 4 nedan visas för perioden 1999–2005 prisutvecklingen för skogsfastigheter med en uppdelning efter andel skogsbruksvärde, dvs. värdet av taxeringsenhetens skogsmark med växande skog och markanläggningar som används eller behövs för skogsbruk. I tabellen anges antal försäljningar och köpeskillingskoefficient, dvs. pris per taxeringsvärde. Som framgår av tabellen har priserna för skogsfastigheter ökat under 1999–2005 och är högst för år 2005.

¹⁹ I Skogsbarometern presenterar LRF Konsult återkommande de undersökningar som företaget gör om skogsägarnas uppfattning och förväntningar på konjunkturen.

TABELL 4. ANTAL FÖRSÄLJNINGAR OCH PRISUTVECKLING FÖR LANTBRUKS- OCH SKOGSFASTIGHETER 1999–2005, FÖRDELAT PÅ ANDEL SKOGSBRUKSVÄRDE

	1999		2001		2003		2005	
Andel skogsbruksvärde (%)	Antal	Pris/Taxe-ringsvärde	Antal	Pris/Taxe-ringsvärde	Antal	Pris/Taxe-ringsvärde	Antal	Pris/Taxe-ringsvärde
0	880	2,10	634	2,42	659	2,67	813	2,95
1–33	1 222	1,91	992	2,30	985	2,47	1 112	2,66
34–66	756	1,75	516	1,96	546	2,18	610	2,35
67–99	611	1,89	370	2,06	415	2,20	442	2,38
100	518	2,14	426	2,23	459	2,34	488	2,52
Samtliga	3 987	1,95	2 938	2,22	3 064	2,40	3 465	2,61

Källa: SCB (försålda lantbruk efter region, andel skogsbruksvärde, tid och tabelluppgift).

För att få en indikator på i vilken riktning utvecklingen av priser för skogsfastigheter går i olika delar av landet kan den skogsprisstatistik som LRF Konsult återkommande tar fram användas. Enligt prisstatistiken för helåret 2006 har priserna för skogsfastigheter, sett till genomsnittet för hela landet, stigit från 244 till 285 kr per kubikmeter skog. Det innebär en ökning med 17 % jämfört med helåret 2005. Sedan 2003 har priserna på skogsfastigheter ökat med ca 50 %. Prisuppgifterna i tabellen nedan visar prisutvecklingen i nominella priser för skogsfastigheter i Sverige, dels totalt, dels regionalt.²⁰

TABELL 5. GENOMSNIITSPRISER FÖR SKOGSFASTIGHETER, KR/M³ SKOG, 2003–2006

Område	2003	2004	2005	2006
1	272	300	322	372
2	244	253	282	322
3	174	208	234	281
4	150	166	184	23
5	129	128	168	193
Riket	198	218	244	285

Område 1: Västra Götalands, Östergötlands, Skånes, Jönköpings, Kronobergs, Kalmar, Blekinge, Hallands län.

Område 2: Stockholms, Uppsala, Sörmlands, Örebro, Västmanlands län.

Område 3: Värmlands, Dalarnas, Gävleborgs län.

Område 4: Västernorrlands län, Norrbottens och Västerbottens kustland.

Område 5: Jämtlands län, Lapplands län.

Källa: LRF Konsult 2005-08-22, LRF Konsult 2006-01-17 och LRF Konsult 2007-01-23.

Virkespriser

Priserna på olika typer av leveransvirke varierar mellan olika delar av Sverige. I den följande tabellen visas hur de genomsnittliga leveransvirkespriserna²¹ har utvecklats för sågtimmer och massaved under perioden 2002–2005.

²⁰ Pressmeddelande 2007-01-23 Ny skogsprisstatistik från LRF Konsult för helåret 2006. Prisuppgifterna bygger på uppgifter som inhämtats från LRF Konsults mäklare runt om i landet. Indelningen i områden följer den som tillämpas av enheten för fastighetsuppgifter vid Lantmäteriverket.

²¹ Med leveransvirke avses att skogsägaren avverkar virket i egen regi eller genom att entreprenör utför avverkningen. Skogsägaren ansvarar själv för uttransport till bilväg.

TABELL 6. UTVECKLING AV GENOMSNIITSPRISER I OLIKA LANDSDELAR FÖR
LEVERANSVIRKE, 2002–2005

<i>Virkestyp</i>	<i>År</i>	<i>Nord</i>	<i>Mellan</i>	<i>Syd</i>	<i>Hela landet</i>	<i>Hela landet (föränd- ring i %)</i>
<i>Sågtimmer av tall</i>	2002	396	384	382	386	– 4,0
	2003	395	395	397	396	2,5
	2004	397	403	409	404	2,0
	2005	410	361	256	312	– 23,0
<i>Sågtimmer av gran</i>	2002	328	370	400	379	– 0,9
	2003	328	385	416	390	2,8
	2004	331	394	425	398	2,2
	2005	339	334	266	288	– 28,0
<i>Massaved av tall</i>	2002	194	191	227	210	– 5,2
	2003	192	202	242	222	5,9
	2004	200	214	255	233	5,0
	2005	208	200	196	199	– 15,0
<i>Massaved av gran</i>	2002	207	221	232	226	– 5,9
	2003	206	230	249	238	5,2
	2004	210	238	260	247	3,9
	2005	217	211	190	198	– 20,0
<i>Massaved av björk</i>	2002	200	214	238	224	– 6,9
	2003	202	219	250	234	4,2
	2004	202	219	252	232	– 0,4
	2005	197	223	251	229	– 1,0

Källa: Skogsstatistisk årsbok 2006 (Skogsbrukets datacentral [SDC], Skogsstyrelsen). Region Nord är samma geografiska område som de tre nordligaste skogsägareföreningarna omfattar och region Syd är samma geografiska område som Södra Skogsägarna och region Mellan är resten av landet.

Som tabellen visar har genomsnittspriserna för olika typer av leveransvirke, sett till hela landet, sjunkit under perioden 2002–2005. För massaved av björk har dock genomsnittspriset för hela landet ökat något under perioden. Ser man i stället prisutvecklingen fördelad på regioner så skiljer sig region Nord från regionerna Mellan och Syd då de genomsnittliga priserna för leveransvirke i stället har ökat något under perioden. Detta gäller dock inte för massaved av björk.

3 Beskattning av skogsintäkter – en tillbakablick

För att ge en bakgrund till skogsavdraget och hur det har fått sin nuvarande utformning ges i detta avsnitt en beskrivning av skogsbeskattningen och framväxten av skogsavdraget alltsedan 1920-talet. En utförligare beskrivning av historiken ges i bilaga 1.

3.1 Skogsbeskattningen enligt 1928 års regelverk

Skogsavdraget fick sin ursprungliga utformning i och med tillkomsten av 1928 års kommunalskattelag. En grundläggande tanke bakom det gamla regelverket var att skogsägaren, i likhet med vad som gäller med nuvarande regler, endast skulle beskattas för skogens avkastning medan kapitaluttag inte skulle beskattas. I enlighet med 1928 års regelverk fanns möjlighet till s.k. skogsvärdeminskningssavdrag vilka föregick det nuvarande skogsavdraget.

Enligt kommunalskattelagen betraktades allt som kom en ägare eller brukare av en jordbruksfastighet till godo som intäkt av jordbruksfastighet. Hit hänfördes också intäkter av skogsbruk. Med uttrycket skogsbruk avsågs främst att den som ägde eller arrenderade en jordbruksfastighet utnyttjade fastigheten, eller viss del av denna, för skogshantering. Från bruttointäkt av jordbruksfastighet fick avdrag göras för omkostnader som var hänförliga till driftskostnader. Avdragsreglerna för ägare överensstämde inte helt med avdragsreglerna för brukare. Rätt till avdrag på grund av avyttring av skog tillkom t.ex. bara ägare av jordbruksfastighet.

Skattetekniskt redovisades inkomsterna av jordbruksfastighet enligt bokföringsmässiga grunder. Hänsyn togs inte bara till kontanta transaktioner, utan även till s.k. balansposter, t.ex. lager, fordringar och skulder. Avskrivningar på inventarier som användes i skogsbruket fick ske med hänsyn till årlig värdeminskning enligt samma regler som tillämpades i inkomstslaget rörelse eller enligt restvärdesmetoden. Värdet av lager av avverkat virke vid beskattningsårets in- och utgång togs upp i redovisningen av årets resultat. Däremot utgjorde inte den växande skogen (virke på rot) en lagertillgång. Skogen ansågs i stället som tillbehör till fastighet och fick endast skrivas ned enligt särskilda regler om minskning av den växande skogens ingångsvärde eller minskning i dess ingående virkesförråd. Eftersom den växande skogen inte räknades som en lagertillgång blev värdet av årlig skogstillväxt inte inkomstbeskattat varje år för sig.

Om den skattskyldige vid deklaration tillämpade kontantprincipen skulle som bruttointäkt för visst beskattningsår tas upp kontanta likvider som hade erhållits under året samt värdet av gjorda uttag av andra skogsprodukter än ved. Bara intäkter som hade varit tillgängliga att lyfta under beskattningsåret

och värdet av förmåner som hade utnyttjats under samma år beaktades i inkomstredovisningen. Hade den skattskyldige t.ex. upplåtit avverkningsrätt eller sålt avverkat virke mot likvid som var uppdelad på flera år, inkomstredovisades endast den under beskattningsåret influtna delen av likviden. På samma sätt fick avdrag för driftskostnader i skogsbruket endast göras med belopp som betalats kontant under beskattningsåret. Kostnader för anskaffning av inventarier i skogsbruket fick vid kontantmässig redovisning bara dras av till den del kostnaden avsåg anskaffning för att ersätta inventarier som sålts eller utrangerats. Avdrag fick inte göras för nyuppsättning av inventarier.

Uppdelningen mellan skattepliktig avkastning och skattefria kapitaluttag gjordes i princip på så sätt att den skattskyldige från intäkter på grund av avverkning m.m. fick göra avdrag för den del av skogens ingångsvärde som hade tagits i anspråk genom avverkningarna. Avdraget kunde antingen beräknas enligt värdemetoden eller virkesförrådsmetoden. Värdemetoden utgick från minskningen av skogens värde och virkesförrådsmetoden utgick från minskningen i volym. För att avdrag skulle kunna medges krävdes att skogens värde eller volym efter avverkningarna understeg skogens ingångsvärde eller skogens ingående virkesförråd. Med skogens ingångsvärde eller ingående virkesförråd menades värdet respektive volymen på skogen när den skattskyldige förvärvade fastigheten.²²

3.2 1979 års reformerade regler

Reglerna för skogsbeskattning kom med tiden att kritiseras alltmer. En korrekt tillämpning av de gällande skogsbeskattningsreglerna förutsatte att skogens värde eller volym kunde beräknas, inte bara vid den tidpunkt då fastigheten förvärvades, utan också vid olika tidpunkter under den fortsatta innehavstiden. Sådana beräkningar kunde vara mycket dyra att utföra och gav ofta högst osäkra resultat. I tider med stigande virkespriser minskade t.ex. möjligheten att utnyttja värdemetoden. Det virkesförråd som fanns på fastigheten vid förvärvet kom att, i pengar räknat, svara mot en allt mindre skogsvolym. Vidare minskade både avdragen enligt värdemetoden och virkesförrådsmetoden reellt sett i inflationstider, eftersom avdragen alltid begränsades av skogens nominella ingångsvärde. Avdragsyrkandena föranledde också, som tidigare nämnts, ofta omfattande och kostsamma utredningar.

Skogsskattekommittén

Mot bakgrund av bl.a. de praktiska svårigheterna med att tillämpa avdragsbestämmelserna tillsatte regeringen år 1964 en utredning – Skogsskattekommittén. Enligt direktiven till utredningen var det främsta syftet att åstadkomma en förenkling av reglerna för skogsbeskattning och att de utformades så att en riktig och avsedd tillämpning kunde uppnås i praktiken. I utredningsdirekti-

²² Prop. 1978/79:204.

ven anfördes bl.a. följande om skogsskattereglernas art vid jämförelse med andra skatteregler samt skälen till de gällande skogsskattereglernas konstruktion.²³

Bestämmelserna om beskattning av inkomst av skogsbruk hör till de tekniskt mest invecklade i skattelagstiftningen. Reglernas komplicerade beskaffenhet sammanhänger med att skogen har en lång alstringstid och att en skogsägare till följd av denna omständighet och andra för skogsbruket speciella förhållanden icke behöver och icke alltid kan uttaga avkastningen årligen eller eljest fortlöpande på sätt som är vanligt i fråga om annan avkastning av jordbruksfastighet.

I utredningsdirektiven togs även svårigheterna för både skattskyldiga, skattemyndigheter och domstolsväsende upp när det gällde deklarationerna och hanteringen av dessa:

Av det sagda framgår att det i många fall är förenat med stora svårigheter för de skattskyldiga att på rätt sätt deklarera inkomst av skogsbruk. För beskattningsmyndigheterna är taxeringen av sådan inkomst tidsödande och därmed kostsam för det allmänna. Skatteprocesser rörande beskattning av inkomst av skogsbruk är vanliga. Utredningen i dessa mål är merendels ofullständig, framför allt emedan en tillfredsställande utredning skulle bli alltför dyrbar eller är omöjlig att åstadkomma på grund av bristande personella resurser.

Enligt direktiven skulle översynen av bestämmelserna om skogsbeskattningen i första hand ha karaktären av en teknisk utredning för att kartlägga problem och föreslå förenklingar på området. Kommittén skulle även lägga fram förslag till lösningar som var att förordas från teknisk synpunkt. Enligt direktiven skulle det därefter med utgångspunkt från utredningsförslaget övervägas om förslaget kunde läggas till grund för lagstiftning direkt eller om det borde överarbetas med andra utgångspunkter än de rent tekniska.

År 1969 presenterade Skogsskattekommittén sitt betänkande. I utredningen analyserades tre alternativa metoder för beskattning: schablonmetoden, lagermetoden och kontantmetoden. Enligt förslaget från kommittén skulle den s.k. kontantmetoden läggas till grund för en ny skogsbeskattning. Innebörden av kommitténs förslag var att inkomsterna på grund av avverkning skulle beskattas i sin helhet. Den föreslagna metoden innehöll därmed inte några regler om avdrag vid avverkningar som har karaktären av kapitaluttag. Metoden innebar å andra sidan att den växande skogen inte beskattas när fastigheten säljs. Beräkningen av kapitalvinst skulle då bara avse mark och byggnader.²⁴

Budgetdepartementets promemoria och regeringens proposition

Kommitténs betänkande kom dock inte att läggas till grund för lagstiftning. I stället fick frågan en fortsatt beredning inom Finansdepartementet och därefter

²³ Direktiven för Skogsskattekommitténs arbete finns intagna i statsrådsprotokollet från den 29 maj 1964.

²⁴ SOU 1969:30.

ter Budgetdepartementet. Våren 1978 redovisade Budgetdepartementet förslag om förändringar i beskattningen av skogsinkomster.

Budgetdepartementets promemoria låg till grund för propositionen Beskattning av skogsbruk som innehöll förslag till en omläggning av skogsbeskattningen.²⁵ Enligt propositionen borde avvikelser från de grundläggande principerna för beskattning av näringsverksamhet undvikas. Vidare framhölls att den skattskyldiges förmåga att betala skatt skulle vara avgörande för skatteuttagets storlek och att orealiserade vinster inte ska beskattas. I propositionen konstaterades även att beskattning av rena kapitaluttag inte är förenlig med förmågeprincipen och att avverkningar som avser tillväxten bör beskattas medan avverkningar som innebär uttag av skogskapitalet lämnas skattefria även i fortsättningen. Det anmärktes vidare att skogsskattereglerna bör vara enkla och lätta att tillämpa och att de således inte bör förutsätta tidskrävande och dyrbara utredningar om t.ex. storleken på skogens tillväxt. Enligt propositionen borde reglerna vara konstruerade för permanent giltighet och ha generell räckvidd. I propositionen framhölls också att det förslag som lämnades till stor del var att se som en teknisk översyn av reglerna för beskattning av skogsinkomster. Det framfördes vidare att det fanns flera skäl som skulle tala för tillsättandet av en mer grundläggande utredning rörande skogsbeskattningen.

Riksdagsbeslutet 1979

Skatteutskottet anslöt sig till regeringens förslag, och i maj 1979 antog riksdagen förslaget om omläggning av skogsbeskattningen.²⁶ I betänkandet konstaterade skatteutskottet att regeringens förslag innebar en relativt genomgripande omläggning av reglerna för beskattning av skogsinkomster. I likhet med i regeringens proposition framhölls i betänkandet vidare att det utredningsarbete som legat till grund för förslagen var mera inriktat på tekniska lösningar och att en ny utredning borde tillsättas, bl.a. med uppgift att göra en mera djupgående analys av de samhällsekonomiska effekterna av reglerna för skogsbeskattning.

Den omläggning av skogsbeskattningen som riksdagen beslutade om kan ses som en modifierad sambandsmetod.²⁷ De nya reglerna för skogsbeskattning innebar framför allt att reglerna om avdrag för värdeminskning av skog ändrades. Avdraget skulle inte längre grundas på förändringar i virkesförrådets värde eller volym. I stället knöts avdraget till inkomsterna av de avyttringar som hade gjorts under beskattningsåret. I normalfallet skulle skogsavdraget uppgå till 50 % av intäkterna för försålda avverkningsrätter och 30 % av intäkterna för försålda skogsprodukter.

²⁵ Ds B 1978:2, prop. 1978/79:204.

²⁶ Bet. SkU1978/79:54, rskr. 1978/79:392.

²⁷ Enligt sambandsmetoden skulle någon skogsbeskattning inte förekomma när skog avyttrades tillsammans med marken. Vid en sådan avyttring skulle all beskattning i stället ske inom ramen för realisationsvinstreglerna (kapitalvinstreglerna).

Avdraget begränsades även i förhållande till anskaffningsvärdet och reglerna om anskaffningsvärde ändrades i väsentliga hänseenden. Vid arv godtogs t.ex. tidigare taxeringsvärdet vid förvärvet som anskaffningsvärde och detsamma gällde när någon fått fastigheten som gåva, om givaren inte var nära anhörig till gåvotagaren. I och med de nya reglerna övertog arv- eller gåvotagaren föregående ägares kvarstående anskaffningsvärde som ingångsvärde.

3.3 Virkesförsörjningsutredningen

Hösten 1981 presenterade Virkesförsörjningsutredningen sitt betänkande.²⁸ I utredningens uppdrag ingick bl.a. att analysera effekterna av skogsskatteomläggningen. Utredningen bedömde dock att det var mycket angeläget att snabbt lägga fram förslag för att öka virkesutbudet, varför de av tidsbrist inte gjorde någon ingående analys av skogsskatteomläggningen. Utredningen ansåg också att det var lämpligt att en sådan analys väntade till dess skattereglerna hade tillämpats under ett antal år. Någon övergripande analys av skogsbeskattnings effekter har därefter inte gjorts.

3.4 1990 års skattereform och därefter

1990 års skattereform beslutades av riksdagen i ett första steg hösten 1989 och i två ytterligare steg under våren och hösten 1990.

Ett av huvudsyftena med 1990 års skattereform var att åstadkomma ett skattesystem som var samhällsekonomiskt effektivt och fördelningspolitiskt rättvist. För att uppnå detta och för att göra beskattningen väsentligen mera likformig breddades skattebasen, dvs. rätten till avdrag begränsades och fler inkomster gjordes skattepliktiga, samtidigt som skattesatserna sänktes. En uttrycklig målsättning med reformen var att, i största möjliga utsträckning, undvika att vissa grupper eller företeelser skulle få särskilda skatteförmåner. Skattereformen syftade till att det skulle bli svårt för olika intressegrupper att få igenom selektiva skattelättnader. Genom att upprätthålla principen om likformighet skulle regelsystemet få stabilitet.

Ett av grunddragen i skattereformen var att inkomstkatten skulle utformas såväl för att ge skatteintäkter och rättvisa i form av inkomstutjämning som för att personer med samma faktiska inkomst också skulle betala samma faktiska skatt. Andra politiska mål skulle, i första hand, tillgodoses på annat sätt än genom skattesystemet. Ett annat syfte var att begränsa möjligheterna till skatteflykt och skatteplanering.²⁹

En utvärdering av 1990 års skattereform gjordes efter fem år av Kommittén för utvärdering av skattereformen.³⁰ Av utvärderingen framgick att refor-

²⁸ SOU1981:81.

²⁹ SOU 1989:33, bet. 1989/90:SkU30.

³⁰ SOU 1995:104.

mens målsättningar på flera punkter blivit väl uppfyllda. Kommittén ansåg att skattesystemet efter reformen bl.a. hade blivit mer robust och mindre manipulerbart. Enligt kommittén hade skatteadministrationen blivit enklare och skattesystemet styrde hushållens och företagens handlande på ett mindre godtyckligt och mera samhällsekonomiskt riktigt sätt. Däremot hade de villkor som uppställdes för reformen, nämligen att den skulle vara statsfinansiellt och fördelningspolitiskt neutral, inte uppfyllts fullt ut på kort sikt. Kommittén ansåg dock att det inte var möjligt att göra en definitiv och slutlig bedömning av reformens effekter. Efter denna utvärdering har ingen ytterligare utvärdering genomförts av 1990 års skattereform som avser utvecklingen efter 1995.

I bilaga 3 finns en sammanfattande presentation av hur principerna bakom skattereformen presenteras i viss rättsvetenskaplig litteratur.

På företagsskatteområdet innebar skattereformen en kraftigt sänkt bolagskattesats i kombination med att möjligheterna att bilda obeskattade reserver kringskars. I stället för olika speciella reserveringsmöjligheter, som ansågs kunna bidra till bl.a. inlåsnings effekter och felaktig resursallokering, infördes en allmän reserveringsmöjlighet, s.k. skatteutjämningsreserv, som senare ersattes med systemet med avdrag för avsättningar till periodiseringsfond.

Likformighet och neutralitet vid beskattningen innebär bl.a. att skattereglerna ska utformas så att de i möjligaste mån inte påverkar valet av verksamhet eller företagsform. Ett önskemål att få mer aktiebolagslika skatteregler för enskild näringsverksamhet och verksamhet som bedrivs genom handelsbolag blev inte fullt ut uppfyllt genom 1990 års skattereform. Sådana regler skulle utredas ytterligare.³¹ En särskild utredare lämnade betänkandet Neutral företagsbeskattning.³² Där uppmärksammades att det vid beskattningen av skogsinkomster finns vissa olikformigheter i behandlingen av fysiska och juridiska personer och att detta avser skogsavdrag samt möjligheten till uppskov med beskattningen av skogsintäkter enligt skogskontolagen. När det gäller bestämmelserna om skogsavdrag pekade utredningen på att dessa är väsentligt förmånligare för fysiska personer och i vissa fall dödsbon jämfört med aktiebolag och andra juridiska personer. Utredningen konstaterade samtidigt att på den tid som stått till förfogande hade det inte funnits möjlighet att undersöka vilka konsekvenser utredningens förslag bör medföra för bestämmelserna om skogsavdrag och för skogskontolagen, men att en sådan undersökning borde göras vid beredningen av utredningens förslag.

Arbetet fortsatte inom Finansdepartementet och ledde hösten 1993 till lagstiftning som innebar att enskilda näringsidkare och delägare i handelsbolag fick skatteregler likvärdiga med reglerna för enmansaktiebolag. Samtidigt beslutades vissa ändringar i bolagsbeskattningen, som till viss del (skattefrihet för utdelningar) kom att gälla under endast ett år. En huvudpunkt i förslaget var att avkastningen på det kapital som investeras i den enskilda näringsverksamheten beskattas i inkomstslaget kapital och inte i näringsverksamhet (positiv räntefördelning). En annan var att de enskilda näringsidkarna, med mot-

³¹ Prop. 1990/91:54.

³² SOU 1991:100.

svarande beskattning som i ett enmansaktiebolag, skulle kunna återinvestera vinstmedel i näringsverksamheten utan att de först skulle beskattas hos näringsidkaren (expansionsmedel, numera expansionsfond). Även enskilda näringsidkare och delägare i handelsbolag fick rätt att göra avdrag för avsättning till periodiseringsfonder.³³

Vid skattereformen överfördes de särskilda reglerna om beskattning av skogsintäkter till det nya skattesystemet utan några större förändringar i sak. Skogsavdraget behölls oförändrat. Reglerna om skogskonto justerades – liksom reglerna om upphovsmannakonto – för att de inte skulle ge skattelättnader utöver syftet att utjämna beskattningen mellan olika år.

Efter 1990 års skattereform har olika skogsfrågor varit föremål för behandling i offentliga utredningar och beslut i riksdagen. Någon samlad översyn av reglerna om skogsbeskattning har, som tidigare nämnts, inte genomförts. Vissa frågor om skogsbeskattning har dock tagits upp inom ramen för andra utredningar, och riksdagen har också beslutat om förändringar vad gäller t.ex. den skattemässiga behandlingen av lantmäterikostnader.³⁴ Förslag om olika förändringar i skogsbeskattningen har lagts fram i motioner i riksdagen. Önskemål om lättnader i beskattningen av skogsintäkter har också framförts i samband med uppvaktningar i utskottet.

En av de frågor som behandlades i Jordförvärvsutredningens betänkande var frågan om rationaliseringsförvärv inom skogsbruket.³⁵ I betänkandet konstaterade utredningen att förvärvaren i dessa fall snabbare kommer i åtnjutande av hela avdragsutrymmet och inte heller behöver göra så stora virkesuttag för detta som vid vanliga förvärv. Vidare kan virkesuttag som berättigar till avdrag göras på såväl tidigare innehav som tillköpt skogsmark. För att intyg skulle kunna utfärdas krävdes ursprungligen lantmäteriteknisk sammanföring av fastigheterna, dvs. av tidigare ägd och tillköpt fastighet. Efter förändringar i regelverket i början av 1990-talet har detta krav, enligt utredningen, inte kunnat upprätthållas. Begreppet rationaliseringsförvärv har efter hand, menade utredningen, getts en allt vidare tolkning, vilket har lett till att man accepterar mycket långa avstånd mellan fastigheterna vid utfärdande av intyg. Utredningen menade dock att en alltför vid tolkning av rationaliseringsbegreppet medför att särbestämmelserna mister sin effektivitet som rationaliseringsinstrument. I rationaliseringsförvärvsfallen krävs inte så omfattande avverkningar för att utnyttja avdragsutrymmet. Skogsstyrelsen har därför i olika sammanhang hävdat att regelverket för rationaliseringsförvärv står i bättre samklang med nu gällande skogspolitiska mål än vad reglerna för vanliga köp gör.

Riksdagen behandlade våren 2005 två propositioner med förslag i syfte att motverka s.k. exploaterande förvärv av skogsmark. Riksdagen beslutade om ändringar i både skogsvårds- och jordförvärvslagstiftningen. De förändringar av lagstiftningen som riksdagen fattade beslut om gäller från den 1 juli 2005.³⁶

³³ Prop. 1993/94:50, bet. 1993/94:SkU15.

³⁴ Prop. 2002/03:79, bet. 2002/03:SkU17.

³⁵ SOU 2001:38.

³⁶ Prop. 2004/05:53, bet. 2004/05:BoU7 samt prop. 2004/05:58, bet. 2004/05:MJU9.

Skatteutskottet har återkommande behandlat frågor kring skogsbeskattningen. Utskottet beredde senast våren 2006 ett antal motionsyrkanden där dessa till en del gällde förslag om utvidgade tillfälliga avdragsmöjligheter, men även förslag om permanent utvidgade regler för skogsbeskattningen. Ett flertal motionsyrkanden hade väckts mot bakgrund av den storm som i januari 2005 drabbade södra Sverige.³⁷

Aviserade förändringar

I budgetpropositionen för 2006 konstaterade den förra regeringen att en rad stora förändringar hade skett, både i samhället i stort och i skattesystemet, efter 1990 års skattereform. Utifrån detta aviserades att en översyn av skattesystemet skulle komma att påbörjas under 2006.³⁸

Vad gäller den del av skattesystemet som avser skogsbeskattning uttalade den dåvarande finansministern i samband med en interpellationsdebatt i april 2006 bl.a. att olika frågor som rör skogsbeskattningen kommer att bli föremål för behandling i den samlade aviserade skatteöversynen. Finansministern framförde vidare att skogsbeskattningen är vittomfattande och av förklarliga skäl mycket speciell till sin karaktär. Han anförde också att skogsnäringen lever under mycket speciella villkor och att den är omgärdad med många särregler. Finansministern pekade vidare på att somliga anser att särreglerna är alltför generösa medan andra tycker att de är för restriktiva. Finansministern konstaterade att reglerna därför bör övervägas samtidigt som skattepolitiken ses över i sin helhet.³⁹

Regeringen har våren 2007 aviserat att man avser föreslå riksdagen att införa en möjlighet att föra över skogskonton och skogsskadekonton i samband med generationsskiftet. Förslaget motiveras med att skogskontot är viktigt för svensk skogsnäring då det utjämnar företagsmässiga skogsinkomster mellan åren. Vidare anges att det med hjälp av periodisering via skogskontot blir enklare att göra större rationella åtgärder också på mindre och medelstora fastigheter. Skogskontot underlättar också för större avverkningsuttag under år när efterfrågan är hög, vilket är viktigt för en väl fungerande virkesmarknad. Förslaget motiveras vidare med att skogskontot/skogsskadekontot i samband med större olyckshändelser, t.ex. stormskador, har den viktiga funktionen att balansera medel för att hantera ett antal kommande år med stora utgifter för skogsvård och låga virkesintäkter.⁴⁰

³⁷ Bet. 2005/06:SkU17.

³⁸ Prop. 2005/06:1, volym 1.

³⁹ Interpellation 2005/06:301 om frågor kring skogskonton och skogsskadekonton, protokoll 2005/06:101.

⁴⁰ Jordbruksdepartementet. Pressmeddelande den 14 april 2007.

4 Gällande regler om skogsbeskattning

I det följande avsnittet ges en beskrivning av reglerna för skogsavdrag och en översiktlig beskrivning av andra beskattningsregler som är specifika för skogsbeskattningen. En beskrivning görs även av andra möjligheter som enskilda näringsidkare kan använda för att utjämna resultat över tid. Avsnittet avslutas med en översiktlig jämförelse och analys av de skillnader som finns när det gäller beskattningen för skogsbruk som bedrivs som fåmansbolag m.m. respektive som enskild näringsverksamhet.

4.1 Inledning

Vid 1990 års skattereform minskades antalet inkomstslag från sex (tjänst, jordbruksfastighet, rörelse, annan fastighet, tillfällig förvärvsverksamhet och kapital) till tre (tjänst, kapital och näringsverksamhet). Beskattningen av jord- och skogsbruk inordnades därvid i inkomstslaget näringsverksamhet som var en sammanslagning av inkomstlagen jordbruksfastighet, annan fastighet och rörelse.

Skattereformen var inte lagtekniskt fullgången eftersom reglerna var utspridda över ett stort antal lagar. En samordning åstadkoms genom att de materiella skatteregler som var spridda på ett trettioital olika skattelagar sammanfördes i en gemensam inkomstskattelag (1999:1229, IL). Den nya lagen ersatte bl.a. 1928 års kommunalskattelag och 1947 års lag om statlig inkomstskatt.

Skatteomläggningen 1990 eller senare lagändringar har inte medfört några i princip betydelsefulla förändringar i de särregler för skogsbeskattningen som gällt sedan 1981 års taxering. Huvuddelen av de bestämmelser som tar sikte på beskattning av skogsintäkter har i IL samlats i kapitel 21. Skattepliktiga intäkter från skogsbruk uppkommer bl.a. vid avyttring av skogsprodukter och upplåtelse av avverkningsrätt. Reglerna innebär till viss del en skattemässigt gynnande särbehandling i förhållande till annan näringsverksamhet. De omfattar, förutom regler om beskattning av vissa avverkningsrätter och direktavdragsrätt för anläggning av skog och diken, regler om skogsavdrag och de särskilda inkomstutjämningsmöjligheter som enskilda skogsägare kan använda sig av.

Vid försäljning av en skogsfastighet ska gjorda skogsavdrag återföras och beskattas som intäkt av näringsverksamhet. Detta är en teknik som i svensk inkomstskatterätt även tillämpas på exempelvis värdeminskningsavdrag på byggnader och markanläggningar. Å ena sidan medför återföringen att skogsavdraget får en temporär effekt och att den inkomst som motsvaras av avdra-

get i slutändan ändå kommer att beskattas som näringsverksamhet.⁴¹ Å andra sidan minskas inte anskaffningsutgiften med återläggningsbeloppet vid kapitalvinstberäkningen.

Inkomster från skogsbruk är sällan jämnt fördelade mellan beskattningsåren, särskilt vid mindre skogsinnehav kan det vara långa mellanrum mellan de år som inkomster uppkommer. Även utgifter för skogsbruket uppkommer oregelbundet och ofta under år då inkomster inte inflyter. Vanliga utgifter är t.ex. skogsvårds- och återväxtutgifter (plantering m.m.) samt väg- och dikningsutgifter. Det finns flera olika möjligheter som kan användas för att jämnar ut skatteuttaget över tid. Vissa instrument kan användas för näringsverksamhet i allmänhet, medan andra kan användas enbart inom skogsbruk. Exempel på specifika instrument för skatteutjämning över tid för skogsbruket är skogsavdrag, avsättning till framtida skogsvårdsåtgärder eller avsättning till skogs- eller skogsskadekonto. Andra instrument som kan användas, inom skogsbruk liksom inom andra näringsverksamheter, är bl.a. räntefördelning samt avsättningar till periodiseringsfond, expansionsfond eller ersättningsfond.⁴²

Trots att det finns särskilda skogsskatte regler ska de allmänna skattereglerna inte åsidosättas när det gäller skogsinkomster. Det är snarare så att skogsskatte reglerna fått sitt nuvarande innehåll på grund av att vissa skatterättsliga principer har iakttagits vid utformningen av reglerna. En sådan princip är skatteförmågeprincipen. En beskattning av rena kapitaluttag eller av icke realiserade vinster har inte ansetts vara förenlig med denna princip. Vid utformningen av skogsskatte reglerna har också beaktats att dessa ska vara i linje med de regler som allmänt gäller för beskattning av näringsverksamhet.⁴³

I bilaga 5 finns ett utdrag ur IL:s regelverk som innehåller de särskilda regler som vid sidan av de allmänna företagsskatte reglerna ska tillämpas vid beskattningen av skogsintäkter. I det följande lämnas en översiktlig redogörelse som beskriver reglerna om skogsavdrag och inkomstutjämning.

4.2 Skogsavdrag

4.2.1 Skogsavdragets konstruktion

Skogsavdraget innebär att en enskild näringsidkare under vissa förutsättningar kan göra avdrag i inkomstdeklarationen för näringsverksamheten. Skogsavdrag får göras med högst hälften av skogens och skogsmarkens anskaffningsvärde. Denna hälft kallas avdragsutrymmet. Skogsavdraget ska återföras till beskattning när fastigheten avyttras.

⁴¹ Nordisk skattevitenskaplig forskningsråd (NSFR), 2005.

⁴² Antonson, 2006.

⁴³ SOU 1981:81.

Avdragsgrundande skogsintäkt

Reglerna om skogsavdrag innebär att en rätt till avdrag ett visst beskattningsår knys direkt till årets intäkter i skogsbruket (den avdragsgrundande skogsintäkten). Skogsavdragets storlek beräknas med utgångspunkt i skogens anskaffningsvärde, avdragsutrymmet och den avdragsgrundande skogsintäkten.⁴⁴

Med avdragsgrundande skogsintäkt avses ett belopp som motsvarar summan av beskattningsårets hela intäkt på grund av upplåtelse av avverkningsrätt och 60 % av beskattningsårets intäkt för avyttrade skogsprodukter eller skogsprodukter som den skattskyldige själv har tillgodogjort sig för eget bruk eller i någon annan av honom bedriven verksamhet.⁴⁵

Att 60 % av intäkten av försålda skogsprodukter, och inte hela intäkten, utgör avdragsgrundande skogsintäkt beror på att avverkningskostnaderna schablonmässigt beräknas till 40 % och rotvärdet (dvs. värdet av själva skogen) till 60 % av skogsprodukternas värde. Detta sker i syfte att förenkla avdragsberäkningarna. I verkligheten varierar naturligtvis avverkningskostnaderna med förhållandena på den enskilda fastigheten. Som reglerna är utformade behöver emellertid dessa verkliga kostnader inte utredas. Skogsavdrag beräknas med utgångspunkt endast i beskattningsårets avdragsgrundande skogsintäkter.

I den avdragsgrundande skogsintäkten ingår även följande intäkter:

- försäkringsersättning för skador på skog,
- ersättning för skog som avverkats på samfälld skogsmark i vilken fastighetsägaren äger en del (ej självständig taxeringsenhet),
- ersättning avseende förtidig avverkning (om beskattning sker som inkomst av skogsbruk) och
- värdet av avverkningsrätt som fastighetsägaren överlåtit genom gåva.

Följande poster utgör *inte* avdragsgrundande skogsintäkter:

- uttagna skogs- eller skogsskadekontomedel,
- utdelning från häradsallmänning (dvs. en gemensamhetsägd skog),
- lager av avverkade skogsprodukter,
- förskott för skogsprodukter som inte levererats eller inmätts,
- ersättning för fördyrad avverkning och
- ersättning för avverkningsrätt som erhållits året efter det att all skogsmark i näringsverksamheten sålts eller senare.

⁴⁴ 21 kap. 5 § IL. Det kan dock finnas undantag avseende beräkningsgrunderna för skogsavdraget. I exempelvis Företagsboken 2006 från LRF Skogsägarna tas upp att enligt huvudregel är utrymme för skogsavdrag hälften av skogens anskaffningsvärde som normalt anses vara proportionellt lika mycket av köpeskillingen som skogsbruksvärdet utgör av hela taxeringsvärdet. Om det är uppenbart att det taxerade skogsbruksvärdet är för lågt kan anskaffningsvärdet för skogen få beräknas enligt det verkliga vederlaget för denna del av fastigheten. Härvidlag behöver en värdering av skogen och hela fastigheten ske.

⁴⁵ 21 kap. 6 § IL.

Storleken på skogsavdraget

Avdragsutrymmet är ett uttryck för hur stora skogsavdrag fastighetsägaren sammanlagt får göra under innehavstiden och är ställt i relation till skogens och skogsmarkens anskaffningsvärde. För enskilda näringsidkare, dvs. fysiska personer, är avdragsutrymmet under innehavstiden högst 50 % av anskaffningsvärdet och för juridiska personer, dvs. aktiebolag, handelsbolag, ekonomiska föreningar och stiftelser, uppgår avdragsutrymmet till högst 25 %.^{46 47}

En enskild näringsidkare kan för ett visst enskilt beskattningsår göra avdrag med högst 50 % av den avdragsgrundande skogsintäkten, vilket innebär högst:

- 50 % av beskattningsårets intäkt på grund av upplåtelse av avverkningsrätt, t.ex. avverkningsuppdrag och leveransrotköp (dvs. försäljning av skog kombinerat med avverkning) och
- 30 % av beskattningsårets intäkter på grund av avyttrade skogsprodukter t.ex. massaved och sågtimmer (s.k. leveransvirke) samt värdet av skogsprodukter som uttagits för eget bruk eller för användning i annan verksamhet.

Motiven för att begränsa avdragsutrymmet för juridiska personer är att juridiska personers skogsinnehav, normalt sett, är mera permanent.⁴⁸ Skogsavdragen kan därför för de juridiska personerna i praktiken innebära en definitiv skattelättnad eftersom dessa avdrag endast mera sällan kommer att återföras till beskattning vid en avyttring.

Medan avdragsbeloppet utgör ett mått på avdragets storlek för ett visst beskattningsår kan avdragsutrymmet sägas innebära ett mått på de sammanlagda avdragsbeloppen under hela innehavstiden. När den skattskyldige under ett eller flera år tillgodogjort sig avdrag med så stort belopp att avdragsutrymmet förbrukats, får ytterligare skogsavdrag alltså inte göras.

Avdrag får inte vid något års taxering göras med lägre belopp än 15 000 kr.⁴⁹ Om skogsbruket bedrivs i enkelt bolag eller under samäganderätt är minimibeloppet 3 000 kr för varje delägare. En förutsättning är dock att avdraget för hela den gemensamt bedrivna verksamheten skulle ha uppgått till minst 15 000 kr om alla delägarna skulle ha utnyttjat sin avdragsrätt. En delägare får utnyttja sin avdragsrätt även om de andra delägarna avstår.

⁴⁶ För en utförligare beskrivning, se Skatteverkets handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet m.m., 2006b.

⁴⁷ 21 kap. 7–9 §§ IL.

⁴⁸ Prop. 1978/79:204.

⁴⁹ 21 kap. 11 § IL.

Beräkningsexempel på avdragsutrymme och avdragsgrundande skogsintäkt

För att illustrera hur beräkningen av avdragsutrymme och avdragsgrundande skogsintäkt går till kan följande två exempel användas.⁵⁰

- Avdragsutrymme: En skogsbrukare köper en skogsfastighet för 2 000 tkr. Hela taxeringsvärdet är 1 200 tkr. Skogsbruksvärdet⁵¹ är 900 tkr. Anskaffningsvärde för skog är $2\,000 \times 900/1\,200 = 1\,500$ tkr. Avdragsutrymmet för fysisk person är hälften av 1 500 tkr = 750 tkr.
- Avdragsgrundande skogsintäkt: En skogsägare avyttrar under ett år en avverkningsrätt för 300 tkr, säljer leveransvirke för 40 tkr och tar ut virke för att bygga en maskinhall för 5 tkr. Den avdragsgrundande skogsintäkten för skogsägaren är $300 \text{ tkr} + 0,6 \times (40 \text{ tkr} + 5 \text{ tkr}) = 327$ tkr. Skogsavdrag kan maximalt göras med $327/2 = 163,5$ tkr. Om skogsägaren inte tidigare gjort något skogsavdrag är återstående avdragsutrymme för skogsavdrag herefter $750 \text{ tkr} - 163,5 \text{ tkr} = 586,5$ tkr.

4.2.2 Rationaliseringsförvärv

En enskild näringsidkare som redan äger en fastighet vilken är taxerad som lantbruksenhet och som förvärvar ytterligare sådan mark kan vid beskattning få skogsavdrag enligt förmånligare regler än vid vanliga förvärv. En förutsättning för detta är att förvärvet är ett rationaliseringsförvärv, dvs. att förvärvet har medfört mer ändamålsenliga brukningsenheter. Länsstyrelsen utfärdar intyg om att förvärvet uppfyller kraven för att anses vara ett rationaliseringsförvärv.⁵²

Vid rationaliseringsförvärv höjs under viss tid beskattningsårets avdrag till det dubbla. Ett utnyttjande av det förhöjda avdraget får inte innebära att det sammanlagda avdragsbeloppet överstiger 50 % av anskaffningsvärdet för rationaliseringsförvärvet. Med andra ord ökar inte avdragsutrymmet på grund av ett rationaliseringsförvärv. Avdrag kan i dessa fall alltså göras med ett belopp som motsvarar summan av hela intäkten till följd av upplåtelse av avverkningsrätt och 60 % av intäkten till följd av försäljning eller uttag av skogsprodukter. Regeln gäller vid förvärv genom köp, byte eller därmed jämförligt förvärv eller genom fastighetsreglering eller klyvning.⁵³

Det förhöjda avdraget får endast göras vid taxering för det beskattningsår då fastigheten har förvärvats och de därpå följande fem beskattningsåren.

⁵⁰ Skogsstyrelsen, 2007.

⁵¹ Skogsbruksvärde är värdet av taxeringsenhetens skogsmark med växande skog och markanläggningar, som används eller behövs för skogsbruk.

⁵² I de fall Skattemyndigheten kräver intyg bör fastighetsförvärvaren begära detta hos länsstyrelsen. Intyget söks hos länsstyrelsen genom att skicka in en skriftlig begäran tillsammans med en kopia av köpehandlingen och en karta över de berörda fastigheterna eller fastighetsdelarna.

⁵³ 21 kap. 10 § IL.

4.2.3 Arv, testamente, gåva eller liknande förvärv

Om en fastighet förvärvas genom arv, testamente, gåva, bodelning eller på liknande sätt (s.k. benefika förvärv) tar förvärvaren över den tidigare ägarens anskaffningsvärde. Förvärvaren träder in i överlåtarens ställe och anses ha gjort skogsavdrag med samma belopp som den tidigare ägaren.⁵⁴

Dödsbo har rätt till samma avdrag som den avlidne skulle ha haft för en fastighet som ägdes av denne vid dödsfallet.⁵⁵ Om dödsboet förvärvat fastigheten från annan än den avlidne är dock avdragsutrymmet 25 %, liksom för andra juridiska personer.⁵⁶

En dödsbodelägare som förvärvat en fastighet genom arv övertar dödsboets anskaffningsvärde och anses ha gjort skogsavdrag med samma belopp som den avlidne och dödsboet tillsammans. Även om dödsboet förvärvat fastigheten på annat sätt än genom arv blir avdragsutrymmet 50 % för dödsbodelägaren.

När ägandet av en skogsfastighet övergår till annan person genom arv, testamente, gåva eller liknande förvärv återförs inte gjorda skogsavdrag till beskattning. Det är först när skogsfastigheten avyttras genom en försäljning som gjorda skogsavdrag återförs till beskattning.

4.2.4 Substansminskningsavdrag

En skattereglering som har vissa beröringspunkter med den som finns för skogsavdraget är reglerna i 20 kap. 20–28 §§ IL om avdrag för substansminskning vid utvinning av naturtillgångar. Regler om avdrag för bl.a. substansminskning av gruvor och liknande naturtillgångar har funnits sedan 1928.

Utformningen av substansminskningsavdragen har likheter med skogsavdragen. Det finns samtidigt flera skillnader i utformningen av skogsavdrag och substansminskningsavdrag. För substansminskningsavdragen gäller t.ex. att hela anskaffningsvärdet för tillgången kan komma att dras av, detta då substansminskningsavdrag i enlighet med 20 kap. 21 § IL får göras med ett belopp som motsvarar den del av det totala anskaffningsvärdet på den naturtillgång som belöper på utvinningen. En bakgrund till denna skillnad är att det inte finns någon motsvarighet till återbildning eller tillväxt på det sätt som gäller för skog, för de typer av naturtillgångar som omfattas av substansminskningsavdrag.

I Skatteverkets handledning anges att avdrag för ett visst beskattningsår medges med högst ett belopp som motsvarar den del av anskaffningsvärdet för hela tillgången som belöper på de uttag som totalt har gjorts intill beskattningsårets utgång, minskat med de avdrag som har gjorts under tidigare beskattningsår. Det innebär att avdrag för substansminskning inte får ske i snabbar takt än de faktiska uttagen. De får däremot skjutas fram till ett senare år

⁵⁴ 21 kap. 16 § IL.

⁵⁵ 21 kap. 9 § IL.

⁵⁶ 21 kap. 7–9 §§ IL.

om de inte har utnyttjats ett visst år. I handledningen ges följande räkneexempel för att illustrera högsta avdrag för substansminskning.

- En grustäkt som omfattar 10 000 kubikmeter anskaffas för 200 000 kr. Åren 1–4 utvinns 4 000 kubikmeter. Avdrag åren 1–4 görs med 70 000 kr. För år 5 uppgår utvinningen till 1 000 kubikmeter.
- Avdraget för år 5 beräknas då enligt följande: Totalt uttag intill beskattningsårets utgång 5 000 kubikmeter (50 %). Tidigare gjorda avdrag 70 000 kr. Högsta avdrag år 5 blir 100 000 – 70 000 kr, dvs. 30 000 kr.

4.3 Skogskonto och skogsskadekonto

4.3.1 Skogskonto

Då skogsinkomsterna varierar avsevärt från år till år för de flesta skogsägare har möjligheten till avdrag för insättning på skogs- och skogsskadekonto tillkommit. Syftet är att uppnå en jämnare beskattning, dvs. undvika för den enskilde ogynnsamma marginalskatteeffekter. Dessa regler omfattar bara enskilda näringsidkare, dvs. fysiska personer och dödsbon. Juridiska personer, fränsett dödsbon, samt delägare i handelsbolag omfattas inte av bestämmelserna.⁵⁷

Rätten till avdrag för insättning på skogskonto är knuten till intäkt i näringsverksamhet av skogsbruk och inte till innehavet av skogsfastighet.⁵⁸ Med skogsbruk avses att den skattskyldige utnyttjar skogen på sin egen eller en arrenderad lantbruksenhet i Sverige. Som skogsbruk räknas också avverkning av skog på en lantbruksenhet på grund av en avverkningsrätt som den skattskyldige har förbehållit sig vid överlåtelse av en fastighet eller vid fastighetsbildning och avyttring av sådan avverkningsrätt.⁵⁹ Även en arrendator eller före detta skogsägare, som överlätit fastighet men förbehållit sig avverkningsrätt, får använda skogskonto om avverkningsrätten säljs.

Avdragets storlek är knutet till beskattningsårets skogsintäkter, inklusive försäkringsersättning för skog eller skogsprodukter och sådan utdelning från samfällighet som hänför sig till intäkt av skogsbruk. Vidare får sådan ersättning som tas upp som intäkt av näringsverksamhet för skog eller skogsprodukter i samband med allframtidsupplåtelse som avses i 45 kap. 8 § IL medräknas.⁶⁰ Eftersom mervärdesskatt inte är intäkt vid inkomstskatteberäkning räknas avdrag för insättning på skogskonto alltid med utgångspunkt från skogsintäkterna exklusive mervärdesskatt.

Avdrag för insättning på skogskonto eller skogsskadekonto ett visst beskattningsår får högst motsvara summan av:

⁵⁷ Beskrivningarna i avsnitt 4.3 bygger bl.a. på Skogsstyrelsen, 2001, och Skatteverket, 2006b.

⁵⁸ 21 kap. 21 § IL.

⁵⁹ 21 kap. 22 § IL.

⁶⁰ 21 kap. 25–29 §§ IL.

- 60 % av skogsintäkten på grund av upplåtelse av avverkningsrätt,
- 40 % av skogsintäkten på grund av avyttring av skogsprodukter och
- 40 % av skogsintäkter på grund av uttag av skogsprodukter.⁶¹

Om stormfällning, brand, insektsangrepp eller någon liknande händelse medför att en betydande del av skogen bör avverkas i förtid får den skattskyldige, till den del intäkten kommer från sådan avverkning, göra avdrag med högst ett belopp som motsvarar summan av:⁶²

- 80 % av skogsintäkten på grund av upplåtelse av avverkningsrätt,
- 50 % av skogsintäkten på grund av avyttring av skogsprodukter och
- 50 % av skogsintäkten på grund av uttag av skogsprodukter.

Den skattskyldige kan genom intyg från skogsstyrelsen i länet eller på liknande sätt visa att en betydande del av skogen på grund av stormfällning, brand, insektsangrepp eller liknande händelse har avverkats tidigare än som varit avsett och få ett högre avdrag för insättning på skogskonto. Betydande del innebär normalt att skogsägaren i förtid måste avverka skog motsvarande minst två års tillväxt på den skogsmark som ingår i näringsverksamheten. Vid bedömningen av storleken av de framtvingade skogsuttagen medräknas även sådana intäkter som härrör från avverkning av skog som inte direkt har skadats, om det från skogsvårdssynpunkt eller av avverkningstekniska skäl framstår som angeläget att avverkningar görs.

Eftersom syftet med avdrag för insättning på skogskonto är att fördela skogsintäkter på flera år får sådan insättning inte leda till att underskott uppkommer i näringsverksamheten.⁶³ All näringsverksamhet (frånsett självständig näringsverksamhet utomlands) som bedrivs av enskilda näringsidkare räknas som en enda näringsverksamhet. Underskott får inte uppkomma i den sammanlagda ”svenska näringsverksamheten” som kan bestå av olika verksamheter, t.ex. skogsbruk och butiksförsäljning. Avdrag för insättning på skogskonto medges inte med belopp som understiger 5 000 kr.⁶⁴ Beloppsgränsen gäller för visst beskattningsår och är motiverad av administrativa skäl.

4.3.2 Skogsskadekonto

Det huvudsakliga syftet med skogskontosystemet är, som tidigare nämnts, att skogsägaren ska kunna fördela skogsintäkterna mellan olika beskattningsår och därigenom få möjlighet att undvika marginalskatteeffekter. Normalt räcker en tioårsperiod för att tillgodose detta syfte. Emellertid kan det inträffa att skogsskador till följd av stormfällning, brand, insektsangrepp och liknande händelse framtvingar så stora avverkningar att inkomstutjämning över en

⁶¹ 21 kap. 25 § IL.

⁶² 21 kap. 26 § IL.

⁶³ 21 kap. 30 § IL.

⁶⁴ 21 kap. 31 § IL.

längre tidsperiod ter sig rimlig. Därför infördes fr.o.m. 1983 års taxering möjligheten att göra insättning på skogsskadekonto, där medlen kan stå obeskattade i upp till 20 år.⁶⁵

Avdrag för insättning på skogsskadekonto får göras bara om stormfällning, brand, insektsangrepp eller någon liknande händelse har medfört att mer än en tredjedel av skogen i näringsverksamheten bör avverkas i förtid och den huvudsakliga delen av beskattningsårets skogsintäkter kommer från sådan avverkning. Som förutsättningar för insättning på skogsskadekonto gäller

- att skogsskada i någon form föreligger,
- att skogsskadan föranlett att mer än en tredjedel av skogen i näringsverksamheten bör avverkas i förtid och
- att den huvudsakliga delen av beskattningsårets skogsintäkter kommer från sådan avverkning.⁶⁶

Med liknande händelse torde avses varje form av händelse som medför att stora skador på skogen uppstår, t.ex. torka, svampangrepp, översvämning och skador genom industriutsläpp. Skadan behöver inte ha karaktären av naturkatastrof för att anses som "liknande händelse".

Skogsintäkter för ett visst beskattningsår medför inte rätt till avdrag för insättning på både skogskonto och skogsskadekonto. Om den skattskyldige begär avdrag för insättning på skogskonto kan avdrag inte under samma år ske för insättning på skogsskadekonto.⁶⁷

Avdrag för insättning på skogsskadekonto får inte medges med belopp som understiger 50 000 kr.

4.3.3 Beskattning av medel på skogskonto och skogsskadekonto

Uttag från ett skogskonto eller skogsskadekonto får göras tidigast fyra månader efter insättningsdagen. Efter att tio år eller, när det gäller skogsskadekonto, tjugo år har gått från ingången av det år då insättning senast skulle göras, ska banken betala ut kvarstående medel.⁶⁸

Uttag från ett skogskonto eller skogsskadekonto ska tas upp som intäkt i inkomstslaget näringsverksamhet det beskattningsår då uttaget görs. Motsvarande gäller kvarstående medel som betalas ut eller skulle ha betalats ut när tidsgränserna för uppskov utgått.⁶⁹ Med uttag avses också resterande ränta (efter avdrag för skatt om 15 %) på medel insatta på skogs- eller skogsskadekonto.⁷⁰

⁶⁵ SOU 1981:81, prop. 1981/82:182.

⁶⁶ 21 kap. 23 § IL.

⁶⁷ 21 kap. 24 § IL.

⁶⁸ 21 kap. 36 § IL.

⁶⁹ 21 kap. 37 § IL.

⁷⁰ Bestämmelser om skatt på räntan från skogskonto och skogsskadekonto finns i lagen (1990:676) om skatt på ränta på skogskontomedel m.m.

Om den skattskyldiges lantbruksenhet övergår till en ny ägare genom arv, testamente, bodelning eller på liknande sätt, ska medlen på kontona tas upp som intäkt i inkomstslaget näringsverksamhet. Vid vissa benefika äganderättsövergångar ska medel på skogs- och skogsskadekonto tas upp till beskattning. Onerösa överlåtelser, dvs. försäljningar av lantbruksenheter omfattas inte. Anledning till detta är bl.a. att en sådan regel skulle kunna leda till en minskad avverkning de närmaste åren före en tänkt överlåtelse och bidra till att fördröja angelägna överlåtelser. En skattskyldig som sålt sin lantbruksenhet behöver alltså inte ta upp inestående medel på skogs- eller skogsskadekonto på grund av försäljningen. Motsvarande gäller om äganderätten övergått genom gåva. Vid benefika äganderättsövergångar exklusive gåva ska medlen på skogs- och skogsskadekonton dock tas upp som intäkt av näringsverksamhet om fastigheten utgjorde den övervägande delen av näringsverksamheten.

4.4 Andra möjligheter till resultatutjämning för enskilda skogsägare

De allmänna regler som ger möjlighet till skattemässig resultatutjämning i näringsverksamhet gäller vid sidan av de regler som är speciella för skogsbeskattningen. Här redovisas i korthet reglerna om periodiseringsfond, räntefördelning och expansionsfond.

Ersättningsfonder⁷¹ kan användas för att obeskattat reservera ersättningar i samband med skador på bl.a. mark och vid jordbrukets och skogsbrukets yttre rationalisering. Dessa regler tas inte upp närmare här. Inte heller den möjlighet som finns för skogsägare att i räkenskaperna göra avsättningar för utgifter för återväxtåtgärder redovisas närmare. Denna möjlighet att balansera kostnader har samband med skyldigheten att återplantera skog efter att avverkning ägt rum.

4.4.1 Periodiseringsfond

Avsättning till periodiseringsfond⁷² är bokföringsmässiga reserveringar som baseras på varje års resultat. Medel motsvarande avsättningarna behöver alltså inte sättas in på särskilda konton. Varje års avsättning bildar en egen fond. Juridiska personer får som avsättning till periodiseringsfond varje år dra av högst ett belopp som motsvarar 25 % av överskottet av näringsverksamheten före avdraget. Enskilda näringsidkare och fysiska personer som är delägare i svenska handelsbolag får varje år dra av högst ett belopp som motsvarar 30 % av resultatet av näringsverksamheten efter vissa justeringar. Utnyttjas positiv räntefördelning (se nedan) minskar detta det belopp som ska beskattas i näringsverksamhet och därmed minskar det också underlaget för avsättning till

⁷¹ 31 kap. IL.

⁷² 30 kap. IL.

periodiseringsfond. Årets avsättning till expansionsfond ingår däremot i underlaget för avsättning till periodiseringsfond. När belopp som stått inne på skogskonto eller skogsskadekonto ska tas upp till beskattning ingår de i underlaget för avsättning till periodiseringsfond för samma år.

En avsättning till periodiseringsfond ska återföras till beskattning senast sjätte taxeringsåret efter det taxeringsår som avsättningen hänför sig till. Den högre procentsatsen för enskilda näringsidkare infördes fr.o.m. 2002 års taxering.

Från och med beskattningsår som påbörjas efter utgången av 2004 har införts en räntebeläggning av juridiska personers avsättningar till periodiseringsfond. Det innebär att juridiska personer inte längre kan uppnå en ”skatterabatt” genom avsättningar, utan att de i princip beskattas efter den nominella bolagsskattesatsen 28 %.

Företag som drivs av fysiska personer som enskild näringsverksamhet och handelsbolag undantogs från räntebeläggningsen. Skälet för undantaget var de delvis redan komplexa skattereglerna för dessa företag. En räntebeläggning av periodiseringsfonderna skulle bygga på regelkomplexet och komma i konflikt med ambitionen att förenkla regelsystemet för dessa företag.

För att underlätta vid generationsskiftet kan periodiseringsfonder följa med om näringsverksamhet tas över i samband med arv, testamente, gåva eller bodelning.

4.4.2 Räntefördelning

Reglerna om räntefördelning⁷³ är tillgängliga för dem som driver sin näringsverksamhet som fysiska personer, t.ex. enskilda skogsägare. Räntefördelningen finns i två former, positiv räntefördelning och negativ räntefördelning.

Positiv räntefördelning är en metod för att klyva inkomsten i en del som avser avkastning på investerat kapital och en del som avser ersättning för utfört arbete. Genom klyvning av inkomsten ska skattemässig neutralitet uppnås i förhållande till beskattningen av avkastning på kapital som en ägare till ett enmansaktiebolag tillskjutit till bolaget.⁷⁴ Utrymmet för positiv räntefördelning beräknas efter en räntesats som motsvarar statslåneräntan plus 5 procentenheter. Den positiva räntefördelningen är frivillig och belopp som näringsidkaren inte kan eller vill utnyttja ett år överförs till nästa. Underlaget för räntefördelning är årets resultat före räntefördelning och efter vissa justeringar. Avsättningar till periodiseringsfond och expansionsfond ingår i underlaget för räntefördelningen, men inte återförda belopp från dessa fonder. Skogsavdrag ingår inte bland justeringsposterna, vilket innebär att ett skogsavdrag minskar det belopp som kan läggas till grund för positiv räntefördelning.

En näringsidkare som sparar på räntefördelningen kan utnyttja dessa sparade fördelningsbelopp vid återföring av periodiseringsfonder och expan-

⁷³ 33 kap. IL.

⁷⁴ Prop. 1993/94:50.

sionsfonder när den enskilda näringsverksamheten upphör. Sparade fördelningsbelopp kan också följa med om näringsverksamheten tas över i samband med arv, testamente, gåva eller bodelning.

Den negativa räntefördelningen är ett regelsystem som ska utgöra en spärr mot att privata låneräntor dras av i näringsverksamheten i stället för att dras av i inkomstslaget kapital respektive som skattereduktion till följd av underskott av kapital. Dras räntorna av i näringsverksamheten uppkommer en skattefördel genom att det skattemässiga värdet av avdraget är mer värt där. Reglerna tillämpas först om det negativa kapitalunderlaget i företaget beloppsmässigt understiger –50 000 kr. I samband med generationsskiftet där överlåtelser av näringsfastigheter finansieras med lån eller vederlagsreverser kan värdet på en fastighet sättas lägre än lånets eller vederlagsreversens belopp. För att dessa regler inte ska försvåra generationsskiftet har särskilda regler införts som innebär att en särskild post för negativ räntefördelning får beräknas för sådana fall.

4.4.3 Expansionsfonder

Reglerna om expansionsfonder⁷⁵ innebär att enskilda näringsidkare kan behålla vinstmedel i näringsverksamheten som beskattas efter samma skattesats som för aktiebolagen, dvs. 28 %. Tanken är att en enskild näringsidkare, i likhet med en fåmansbolagsdelägare, ska kunna ha kvar ”enkelbeskattade” vinstmedel som kan användas för investeringar i och utvidgningar av verksamheten. I reglerna finns, i likhet med vad som gäller vid negativ räntefördelning, möjlighet att bortse från skuldbelastning som uppstått till följd av generationsskiftet vid beräkning av avsättningsnivån.

Expansionsfonden tas upp som intäkt när den återförs, och den expansionsfondsskatt om 28 % som betalades vid avsättningen tillgodoräknas den skattskyldige vid debiteringen av slutlig skatt. Om en återföring från expansionsfonden inte används till att täcka utgifter i verksamheten ingår den inkomst av näringsverksamheten som ska beskattas hos näringsidkaren och beläggas med egenavgifter. Expansionsfonden kan följa med om näringsverksamheten tas över i samband med arv, testamente, gåva eller bodelning.

4.5 Något ytterligare om återföring av värdeminskningsavdrag

Under innehavstiden kan ägaren av en näringsfastighet dra av anskaffningsutgiften och utgifter för ny-, till- eller ombyggnad genom årliga värdeminskningsavdrag. Utgifter för reparationer och underhåll dras av i sin helhet för det beskattningsår som utgiften har uppkommit. Dessutom erhålls skogsavdrag och avdrag för substansminskning för vissa fastigheter.

⁷⁵ 34 kap. IL.

När en fysisk person eller ett dödsbo säljer en näringsfastighet ska vinsten av avyttringen tas upp i det lägre beskattade inkomstslaget kapital. Utgångspunkten är då att vinstberäkningen ska göras på sedvanligt sätt med ett omkostnadsavdrag som motsvarar anskaffningsutgiften och utgifter för ombyggnad etc. Har dessa utgifter för fastigheten redan dragits av i näringsverksamheten under innehavstiden har de fått dras av i ett inkomstslag där vinsterna beskattas högre än i inkomstslaget kapital. Lagstiftaren har löst detta problem genom att de gjorda avdragen återförs till beskattning i näringsverksamheten samtidigt som de kvarstår som utgifter vid vinstberäkningen i inkomstslaget kapital. På så sätt undviks att avdragsrätten under näringsverksamhet leder till en avvikelse från den vinstberäkningsmodell som gäller i det lägre beskattade inkomstslaget. Motsvarande gäller när en juridisk person säljer en näringsfastighet. Här finns dock inte samma skillnad i skattesats och det är därför i första hand själva beräkningsmetoden med ett fullt omkostnadsavdrag under kapital som gör det nödvändigt att återföra eventuella avdrag i näringsverksamheten. Vid reglernas tillkomst anfördes att det inte är acceptabelt att ha regler som innebär att avdrag först kan göras mot en högre skattesats och sedan återläggas i ett inkomstslag med en lägre skattesats.

Vid återföring av värdeminskingsavdrag, skogsavdrag och substansminskningsavdrag tas hänsyn till om fastigheten har sålts för ett lägre belopp än vad den köptes för. Det belopp som återförs i näringsverksamheten minskas nämligen enligt 26 kap. 5 § IL i detta fall med mellanskillnaden mellan omkostnadsbeloppet och ersättningen. Å andra sidan ska enligt 45 kap. 16 § IL anskaffningsutgiften inte minskas med sådana värdeminskingsavdrag m.m. som har återförts i inkomstslaget näringsverksamhet.

I propositionen om en reformerad inkomst- och företagsbeskattning framhålls rimligheten av att upprätthålla principen om att vinsten ska beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet och att detta för de angivna värdeminskingsavdragen innebär att de återförs till beskattning i det inkomstslag där de tidigare dragits av, dvs. som intäkt i inkomstslaget näringsverksamhet.⁷⁶

Tankar om att det vore riktigare att återföra värdeminskingsavdrag m.m. i inkomstslaget kapital har förts fram i en avhandling⁷⁷ som behandlar inkomst av näringsfastighet i enskild näringsverksamhet och i en skattejuridisk rapport⁷⁸ som behandlar beskattningen av osäkra och instabila inkomster. Argument mot ett sådant synsätt har också framförts.⁷⁹

Förslag om att återföring ska ske i inkomstslaget kapital har också lagts fram i motioner till riksdagen. Skatteutskottet har emellertid inte varit berett att överväga någon förändring av reglerna.⁸⁰

⁷⁶ Prop. 1989/90:110.

⁷⁷ Rydin, 2003.

⁷⁸ Nordisk skattevitenskaplig forskningsråd (NSFR), 2005.

⁷⁹ Sjöblom, Skattenytt 2004 s. 649 f.

⁸⁰ Bet. 1999/2000:SkU17. Reservation från tre ledamöter i utskottet.

4.6 Skogsavdraget med avseende på neutraliteten i beskattningen av olika företagsformer

4.6.1 Årliga skogsavdrag

Som en del i uppföljningen har Budgetkontoret vid riksdagens utredningstjänst analyserat skogsavdraget med avseende på neutraliteten i beskattningen av olika företagsformer. I det följande redovisas resultatet av detta arbete.

Enligt de uppgifter som tagits fram från Skatteverket görs årligen skogsavdrag om totalt ca 1,5 miljarder kronor. Som framgår av nedanstående tabell står enskilda näringsidkare (fysiska personer) för huvuddelen av gjorda skogsavdrag medan aktiebolag och ekonomiska föreningar m.m. (juridiska personer) står för en mindre del.

TABELL 7. ANDEL AV ÅRLIGA TOTALA SKOGSAVDRAK FÖRDELAT MELLAN FYSISKA OCH JURIDISKA PERSONER. 1998–2005

	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005
<i>Fysiska personer</i>	99,5 %	95,5 %	89,8 %	94,7 %	93,3 %	93,1 %	94,9 %	94,2 %
<i>Juridiska personer</i>	0,5 %	4,5 %	10,2 %	5,3 %	6,7 %	6,9 %	5,1 %	5,8 %
<i>Totalt</i>	100 %	100 %	100 %	100 %	100 %	100 %	100 %	100 %

Källa: Skatteverket.

4.6.2 Skillnader för fysiska och juridiska personer

I den proposition som låg till grund för reformeringen av skogsbeskattningen motiverades skillnaden i avdragsutrymme, dvs. att det maximala skogsavdraget för fysiska personer är 50 % medan det är 25 % av anskaffningsvärdet för juridiska personer, med att skogsinnehavet för juridiska personer är ”av permanent natur varför medgivna avdrag i praktiken kan innebära en definitiv skattelättnad”. Som ett ytterligare motiv anfördes i propositionen att en juridisk person har likviditetsproblem i mindre omfattning än en fysisk person.⁸¹

Dessa motiveringar faller utanför resonemanget om att skogsavdraget inte kommer till som en skattelättnad utan som ett sätt att se till att rena kapitaluttag inte beskattas. En motivering i samband med att kapitaluttag ska undantas från beskattning skulle däremot vara att juridiska personers avyttringar av skog till en mindre del kan hänföras till rena kapitaluttag.

Mot denna bakgrund och det faktum att skogsbruk bedrivs i betydligt större omfattning som enskild näringsverksamhet än som fåmansbolag är frågan om neutralitet i beskattningen av olika företagsformer intressant. I det följande diskuteras därför skillnader i beskattningen mellan dessa två företagsformer.

⁸¹ Prop. 1978/79:204.

För en enskild näringsidkare beskattas avkastningen av skogen under innehavstiden som inkomst av näring med en skattesats på upp till 65 % inklusive egenavgifter. Vid en försäljning av fastigheten i sin helhet sker beskattningen dock i inkomstslaget kapital med en skattesats på 27 %.⁸² Systemet med positiv räntefördelning innebär dock att inkomsterna till viss del kan få tas upp som kapitalinkomst även under innehavstiden och då beskattas med 30 %.

Om skogsbruket bedrivs i aktiebolagsform som fåmansbolag beskattas överskottet i bolaget med 28 % och för ersättning till ägaren betalas arbetsgivaravgift, för närvarande 32,42 %. Ägaren betalar sedan inkomstskatt på ersättningen med upptill 55 %. Detta gäller både under innehavet och vid eventuell försäljning av fastigheten. De s.k. 3:12-reglerna medger dock att viss del av ersättningen kan tas ut som kapitalinkomst.⁸³

Vid en analys av skillnaden mellan att driva skogsbruket som enskild näringsverksamhet och som fåmansbolag är det lämpligt att jämföra vilken nettoinkomst som egenföretagaren respektive ägaren av fåmansbolaget får vid en viss inkomst från skogsbruket och vid en försäljning av fastigheten eller bolaget. Med undantag för skillnaden i utrymme för skogsavdrag är det under innehavstiden inga större skillnader mellan egenföretagaren och fåmansbolagsägaren. Bolagets vinster belastas förvisso med bolagsskatt, men lönekostnader är avdragsgilla kostnader. Reglerna för uttag som beskattas som kapitalinkomst skiljer sig däremot. För egenföretagaren finns möjligheter till s.k. positiv räntefördelning medan fåmansbolagsägaren kan göra sådana uttag enligt de s.k. 3:12-reglerna. Det finns inget som med självklarhet säger att den ena formen har fördelar gentemot den andra i detta hänseende. Om egenföretagaren är lågt skuldsatt torde dock den positiva räntefördelningen ge möjligheter till större uttag som kapitalinkomst än vad 3:12-reglerna medför.

Vid en försäljning av fastigheten skiljer sig dock beskattningsresultatet åt. Den enskilde näringsidkaren beskattas för kapitalvinsten i inkomstslaget kapital med en skattesats på 27 %. För fåmansbolagsägaren ser situationen annorlunda ut. Överskottet från försäljningen av fastigheten blir en del av bolagets överskott. Ägarens uttag av överskottet omfattas av 3:12-reglerna som fördelar uttaget mellan kapitaluttag och lön. Det betyder att en del av överskottet från försäljningen av fastigheten kan komma att beskattas som lön med arbetsgivaravgift och inkomstskatt. Vid en försäljning av företaget har tidigare den s.k. 50/50-regeln gällt. Den innebär att hälften av vinsten kunde tas ut som kapitalinkomst och hälften som inkomst av tjänst. I budgetpropositionen för 2007 aviserades att regeln ska återinföras övergångsvis.⁸⁴

⁸² Av vinsten är 90 % skattepliktig, vilket vid en skattesats på 30 % ger en effektiv skattesats på 27 %.

⁸³ I likhet med positiv räntefördelning fördelar de s.k. 3:12-reglerna inkomsterna mellan inkomstbeskattning och kapitalbeskattning.

⁸⁴ Prop. 2006/07:1.

4.6.3 Sammanfattande kommentarer

En slutsats av denna översiktliga genomgång är att egenföretagaren, åtminstone via det större skogsavdragsutrymmet och vid en försäljning av fastigheten, har skattemässiga fördelar gentemot ägaren av fåmansbolaget. Dessutom har enskilda näringsidkare möjlighet att göra avsättningar till skogskonto och skogsskadekonto. Dessa avsättningar ger möjlighet till att fördela inkomster från skogen över ett antal år.

5 Skogsavdraget och dess effekter

Sveriges lantbruksuniversitet (SLU) har på uppdrag av riksdagens skatteutskott undersökt och analyserat skogsavdragets användning och effekter. Syftet har varit att fördjupa kunskaperna om hur den nuvarande skogsbeskattningen, med fokus på skogsavdraget, fungerar utifrån den neutralitetsprincip som 1990 års skattereform vilar på. Studien av skogsavdraget och dess effekter har genomförts av en forskargrupp under ledning av professor Lars Lönnstedt. När det gäller forskarnas val av upplägg och genomförande av studien, dvs. metod, datainsamling och bortfall m.m. redovisas detta i bilaga 3. I det följande avsnittet redovisas resultatet av forskarnas studie.

5.1 Sammanfattning

I uppföljningen bekräftas den bild som är känd från tidigare studier, bl.a. att genomsnittsfastigheterna blir större från söder mot norr medan priset beskriver en motsatt utveckling. För de skogsföretag som har ingått i denna uppföljning uppgår belåningen i genomsnitt till ca 40 % av priset på den nyinköpta fastigheten. Skogsägare sedan tidigare äger i genomsnitt ca tre fastigheter efter tillskottsförvärvet. Ungefär var fjärde skogsägare har en inkomst som ligger över den genomsnittliga inkomsten. En genomgående skillnad i de tre studerade länen mellan skogsägare sedan tidigare och nyblivna skogsägare är att det i den förra gruppen finns fler personer som bedriver annan näringsverksamhet utöver skogsbruk.

Uppföljningen visar att skogsägare som inte köpt någon fastighet efter år 2000 har en lägre genomsnittlig avverkningsvolym än de skogsägare som köpte en fastighet år 2003. I den senare gruppen är tendensen att avverkningsvolymen är högst bland skogsägare sedan tidigare som gjort ett tillköp och lägre bland dem som är nyblivna skogsägare, framför allt i gruppen som ärvt eller fått fastigheten. Dessa olikheter återspeglar sig i virkesförrådet.

Eftersom det har gått en kort tid mellan tiden för förvärvet och genomförandet av denna undersökning kan det inte dras några säkra slutsatser om skogsavdragets inverkan på skogsvårdsaktiviteten.

Kunskaperna bland skogsägarna om vilka regler som gäller för skogsavdrag är relativt låga, och det finns en påfallande stor andel av de tillfrågade skogsägarna som är osäkra på vilket det rätta svaret är på en rad påståenden som ställts om skogsavdraget inom ramen för undersökningen. De personer som överväger att köpa eller som har köpt en skogsfastighet år 2006 verkar ha något bättre kunskaper om skogsavdraget. Sämst är kunskapen om när skogsavdraget läggs tillbaka för beskattning. Bäst är kunskapen om att rätt till yrkande av skogsavdrag uppstår vid köp av en fastighet.

Resultatet av undersökningen tyder på att skogsägare sedan tidigare och även nyblivna skogsägare som yrkat skogsavdrag anser att skogsavdraget har en viss inverkan på beslutet att köpa en skogsfastighet, finansieringen av köpet och avverkningsbeslutet efter köpet. Personer som köpt eller funderade på att köpa en skogsfastighet år 2006 anser genomgående i något större utsträckning att skogsavdraget påverkar beslutet om köp, finansiering eller avverkning.

Resultaten av undersökningen visar att det är betydligt vanligare att skogsägare sedan tidigare yrkar skogsavdrag. När det gäller de nyblivna skogsägarna finns en geografisk skillnad som innebär att andelen som yrkar skogsavdrag minskar från söder mot norr.

I uppföljningen kan vissa regionala skillnader iakttas. I Norrbottens län är taxeringsvärdet per nyförvärvad hektar skogsmark högre för skogsägare sedan tidigare som yrkat skogsavdrag jämfört med dem som inte yrkat avdrag. Motsatsen gäller i Kronobergs län. Bland dem som yrkat avdrag i Kronobergs och Gävleborgs län är det genomsnittliga antalet skogsfastigheter högre än för dem som inte har yrkat avdrag. I Norrbottens län finns ingen skillnad. En jämförelse mellan dem som yrkat skogsavdrag respektive dem som inte gjort det i gruppen nyblivna skogsägare visar på en högre andel ”höginkomsttagare” för den förra gruppen i Kronobergs och Gävleborgs län. Andra skillnader mellan dem som yrkat respektive inte yrkat avdrag är att den förra gruppen utmärks för högre köpeskilling, större skogsareal på den nyförvärvade fastigheten och högre belåning relaterat till priset på den nyinköpta fastigheten.

Den viktigaste förklaringen till skillnaden i yrkandet av skogsavdrag mellan skogsägare sedan tidigare och nyblivna skogsägare är att det i den senare gruppen finns en stor andel ägare som ärvt eller fått sin fastighet vilket i regel innebär att möjligheterna till att yrka ytterligare avdrag är starkt begränsade.

Skogsavdraget har betydelse för finansiering av fastighetsköp. Befintliga skogsägare med avverkningsbar skog kan snabbast tillgodogöra sig denna avdragsmöjlighet. Därmed påverkas ägar- och ägostrukturen i skogsbruket av skogsavdragsmöjligheten. Det är vidare troligt att möjligheten till skogsavdrag höjer fastighetspriserna genom att det är lättare att finansiera ett fastighetsköp med avverkningsintäkter när skatten på avverkningsintäkterna blir lägre. Genom att yrka skogsavdrag utan att det utgör ett rationaliseringsförvärv flyttas 50 % av beskattningen från rotpostförsäljning fram till tidpunkten då skogsavdraget ska återföras, vanligtvis vid försäljning av fastigheten. Vid rationaliseringsförvärv flyttas hela intäkten fram till tidpunkten då skogsavdraget ska återföras. Dock inom ramen för taket för skogsavdrag.

Vidare har i uppföljningen framkommit att skogsavdraget och räntefördelning åtminstone delvis motverkar varandra. Skogsavdraget innebär att en större andel beskattas som näringsverksamhet och inte som kapital, på grund av minskat räntefördelningsutrymme vid yrkande av skogsavdrag. På kort sikt minskar statens och kommunernas skatteintäkter vid yrkande av skogsavdrag, medan de därefter blir högre genom att större andel av inkomsten kommer att beskattas i näringsverksamhet på grund av minskat räntefördelningsutrymme.

Skogsavdraget ska dessutom läggas tillbaka för beskattning vid försäljning, men det dröjer vanligtvis många år varför inflationen, historiskt sett, delvis ätit upp det reala värdet på återläggningen.

Något generaliserat visar uppföljningens resultat i dessa delar att det är fördelaktigt för en person som köpt en skogsfastighet att göra omfattande avverkningar för att finansiera en del av köpeskillingen. Möjligheten att yrka skogsavdrag stimulerar till ökade avverkningar eftersom ”skattereduktionen” innebär att nettot efter skatt blir högre. Samtidigt är det mindre fördelaktigt för säljaren att avverka, både på grund av skogsavdraget men framför allt på grund av skillnaden i skatt mellan kapitalvinstbeskattning på 27 % respektive den högre skatten i inkomstlaget näringsverksamhet. Det är enligt SLU svårt att avgöra vilken nettoeffekten blir. För skogsvårdsinsatser gäller det motsatta förhållandet. Det är från skattesynpunkt fördelaktigt att säljaren utför skogsvården och yrkar avdrag för kostnaderna. Dessa investeringar bör åtminstone till en viss del avspeglade sig i priset på fastigheten. Samtidigt innebär de i regel omfattande avverkningar som den nytillträdde ägaren gör krav på, omfattande skogsvårdsinsatser efter några år.

Priset på skogsfastigheter påverkas av ett flertal faktorer. Skogsavdraget är en av dessa faktorer. Skogsavdraget kan, utan beaktande av ändrad räntefördelning, upplevas leda till ett högre diskonterat netto efter skatt av fastighetsinnehavet vilket gör att det höjer fastighetspriserna. Priserna höjs både för dem som har stor nytta av skogsavdragsmöjligheten och för dem som har liten nytta av denna möjlighet. På lång sikt kan ägar- och ägostrukturen påverkas. Grupper som gynnas av skattesystemet kommer att äga en större del av skogsarealen. De som redan äger en skogsfastighet hör till denna grupp.

5.2 Skogsavdraget

5.2.1 Allmänt om återföring av gjorda skogsavdrag

Den grundläggande tanken bakom skogsbeskattningen är som tidigare beskrivits att skogsägaren ska beskattas för avverkningar som innebär att denne tillgodogör sig avkastningen på skogen medan den del av avverkningen som utgör kapitaluttag inte ska beskattas.

Skogsavdraget minskar löpande fastighetens (skogsbrukets) skattepliktiga inkomst och tas fram till beskattning först i samband med en eventuell överlåtelse av fastigheten. Återföring av skogsavdrag neutraliserar i samband med beskattningen vid avyttringen det tidigare erhållna skogsavdraget. Beskattningen sker därefter inom ramen för kapitalvinssystemet. En invändning mot skogsavdraget är att det inte sker någon återläggning till beskattning förrän vid försäljning av fastigheten, vilket kan ske långt fram i tiden. Används överlåtelseformen arv eller gåva vid generationsskiftet kan denna återläggning skjutas långt fram i tiden.

5.2.2 Ekonomiskt värde av skogsavdraget

För en skogsägare har skogsavdraget framför allt tre skattemässiga effekter.

1. Skatteinbetalningarna senareläggs.
2. Marginalskatten vid skattebetalningstillfället kan påverkas.
3. Påverkan på räntefördelningsunderlaget och på expansionsutrymmet.⁸⁵

I det följande kommer ett antal aspekter att belysas. Fortlöpande kommer även skogsavdragets möjliga inverkan på fastighetspriserna och köparens betalningsförmåga att beröras.

Beskattning

Värdet av skogsavdraget ser olika ut för olika skogsinnehavare och påverkas även av skattesatser och eventuella framtida förändringar av skattesatser och skatteregler men även av bl.a. inflation och räntenivåer.

Skogsavdraget innebär att inkomstbeskattningen av avverkningsintäkter flyttas fram till tidpunkten då fastigheten säljs. Skogsavdraget innebär därmed inte att skogsintäkterna blir skattefria, utan endast att beskattningen senareläggs. Storleken på inkomsten, möjlighet till andra bokslutsdispositioner samt möjlighet till räntefördelning påverkar den skattesats som skogsintäkterna skulle ha beskattats till. Vanliga skattesatser är:

0 %	Underskott och andra resultatregleringsmöjligheter finns i tillräcklig omfattning.
30 %	Det finns tillräckligt med räntefördelningsutrymme.
Ca 50 %	Inkomstskatt inklusive sociala avgifter, ”normala” inkomstnivåer.
Ca 60–70 %	Inkomstskatt inklusive sociala avgifter, ”höga” inkomstnivåer.

I tabell 8 nedan redovisas den procentuella skatteminskningen för olika inkomstgrupper vid skogsavdrag efter rotpostförsäljning.

TABELL 8. MINSKAD SKATT I PROCENT AV INTÄKT VID AVVERKNINGSTILLFÄLLET PÅ GRUND AV SKOGSAVDRAK FÖR OLIKA INKOMSTGRUPPER VID ROTPOSTFÖRSÄLJNING

	Utan rationaliseringsförvärv	Med rationaliseringsförvärv
Underskott	0 %	0 %
Räntefördelning	15 %	30 %
Inkomstnivåer		
– ”Normal”	25 %	50 %
– ”Hög”	30–33 %	60–70 %

Tabellen visar att olika köpare har olika skattesituation och skattesats vilket gör att värdet av skogsavdrag är olika. Dessutom utnyttjas skogsavdraget i olika takt. Utöver inkomstsituation påverkas takten i utnyttjande även av om

⁸⁵ Räntefördelning och expansionsfond finns beskrivet i avsnitten 4.4.2 och 4.4.3.

fastighetsförvärvet betraktas som ett rationaliseringsförvärv och av mängden avverkningsbar skog.

Skogsavdraget får både användas för att minska den beskattningsbara skogsintäkten från en nyförvärvad fastighet och tidigare fastighetsinnehav. Detta gör att skogsavdraget blir extra värdefullt för dem som har befintlig skogsfastighet. Det går dessutom fortare att komma upp i virkesintäkter så att hela avdragsutrymmet kan utnyttjas fullt ut. Vidare behövs det endast hälften så stora virkesintäkter för att utnyttja skogsavdraget om den nyförvärvade fastigheten betraktas som ett rationaliseringsförvärv. Skogsavdraget gynnar därmed dem som har befintlig närbelägen skog jämfört med dem som inte tidigare är skogsägare eller äger skog som inte betraktas som rationaliseringsförvärv. Även de som redan äger befintlig skog som inte betraktas som rationaliseringsförvärv gynnas jämfört med dem som inte äger skog sedan tidigare genom att de har möjlighet att avverka på den befintliga fastigheten och utnyttja skogsavdraget på den tillköpta fastigheten. Det kan konstateras att skogsavdraget även påverkar ägar- och ägostrukturen inom skogsbruket.

Effekt på sociala förmåner

En lägre deklarerad inkomst i näringsverksamhet, innebär för de flesta lägre sociala förmåner samt lägre pension. Lite förenklat kan sägas att den skattemässiga inkomsten från skogsavverkningar flyttas från början av tiden för fastighetsinnehavet till dess att fastigheten avyttras som försäljning och byte. Om inkomsttagaren i början av innehavstiden har lägre sammanräknad förvärvsinkomst än taken för sjukpenning, föräldrapenning och pensionsgrundande inkomst samt kommer upp i inkomsttaket för dessa förmåner under avyttringsåret, alternativt blivit ålderspensionär, har skogsavdraget lett till lägre sociala förmåner och lägre pension.

Effekt på räntefördelning

Som underlag för räntefördelning tas fastigheten upp till anskaffningsvärdet minus gjorda värdeminskingsavdrag. Som framgått är skogsavdraget att jämställa med ett värdeminskingsavdrag. En avverkning i sig påverkar inte underlaget som fastigheten tas upp till vid beräkning av räntefördelningsunderlaget. Skogsvårdsåtgärder, som exempelvis plantering, påverkar i gengäld inte heller fastighetens räntefördelningsunderlag. Underlaget för räntefördelning kan dock komma att öka vid ökad avverkning och minska vid skogsvårdsåtgärder på grund av att skulder och tillgångar påverkas. Genom att utnyttja skogsavdraget kommer räntefördelningsunderlaget att minska. De negativa konsekvenserna av minskat räntefördelningsunderlag är beroende av hur inkomsten annars skulle ha deklarerats samt var i inkomstkatteskalen skogsägaren befinner sig.

Värdet av att kunna flytta inkomster till inkomstslaget kapital är beroende av skattesatsen. Vid en ursprunglig skattekostnad på t.ex. 45 % (45 % på grund av visst beaktande av sociala förmåner, bidrag och avgifter kopplade till storleken på inkomsten) är det värt 150 kr per 1 000 kr som kan ränteför-

delas $((0,45 \times 1\,000) - (0,30 \times 1\,000))$. Vid skattesatsen 65 % är det värt 350 kr per 1 000 kr som kan räntefördelas. Som bekant utgör skattesatsen för kapitalinkomster 30 %.

En annan fråga som har berörts i uppföljningen är vilken inkomst före skatt som behövs för att tjäna in värdet av räntefördelning, se tabell 9. För att få 150 kr kvar efter skatt behövs det ett resultat på 272 kr vid skattesatsen 45 %. Vid skattesatsen 65 % behövs det 1 000 kr i inkomst för att ha 350 kr kvar efter skatt. Det kan därmed konstateras att räntefördelningen dubblar värdet av inkomster när skattesatsen sänks från 65 till 30 % eller annorlunda uttrycket att det finns 70 % kvar efter skatt i stället för 35 %.

TABELL 9. EXEMPEL PÅ VILKEN INKOMST FÖRE SKATT, VID OLIKA MARGINALSKATTER, SOM KRÄVS FÖR ATT TJÄNA IN VÄRDET AV RÄNTEFÖRDELNINGEN (I KRONOR)

	<i>Skattesats 65 %</i>	<i>Skattesats 45 %</i>
<i>Värdet av att räntefördela 1 000 kr</i>	350 kr	150 kr
<i>Nödvändig inkomst för att uppnå samma nettoeffekt</i>	1 000 kr	272 kr

För personer med inkomster över brytpunkten, där en del av inkomsten utgör näringsverksamhet, kan det av tabell 10 konstateras att skattekonsekvenser av att inneha en skogsfastighet mycket väl kan överstiga en real avkastning från skogsbruket på exempelvis 3 % samt en inflation på 2 %.

TABELL 10. AVKASTNING AV ETT SKOGSFASTIGHETSKÖP, I PROCENT, MED OLIKA SKATTESATSER

	<i>Skattesats 65 %</i>	<i>Skattesats 45 %</i>	<i>Skattesats 30 %</i>
<i>Räntefördelning</i>	10	2,7	0
<i>Skoglig tillväxt</i>	5	5	5
<i>Summa</i>	15	7,7	5

En real avkastning på 3 % samt 2 % inflation, innebär en nominell avkastning på ca 5 %. Denna inkomst är före skatt och ska inte beskattas förrän den realiserats. Dessa 5 % kan jämföras med skattefördelar som kan uppnås. Vid en marginalsatt över brytpunkten minskar skatten på 1 000 kr i resultat med 350 kr. Som visats ovan behöver inkomsten ökas med 1 000 kr för att erhålla 350 kr efter skatt. Vid 10 % i fördelningsprocent leder 10 000 kr i investerat kapital till 350 kr i minskad skatt genom räntefördelning med ovanstående antaganden, vilket motsvarar 1 000 kr i inkomst före skatt. Förutom fördelarna med räntefördelning leder skogsinnehavet i sig självt till en inkomst på 300 kr före skatt i real inkomstökning eller 500 kr före skatt i nominell inkomstökning. Denna inkomst från skogen ska dock inte beskattas förrän den realiserats. Räntefördelningsunderlaget kommer dock att minska i värde med inflationen till skillnad från skogsnettot.

Individer med hög marginalsatt har störst värde av att minska sin beskattningsbara inkomst på kort sikt medan denna grupp samtidigt har störst nytta av att kunna räntefördela sina inkomster. Dessa två intressen står därmed i konflikt med varandra för höginkomsttagargruppen.

Den fördelningsränta som används vid beräkning av räntefördelning i enskild firma och handelsbolag är satt så att neutralitet ska erhållas för egna företagare, oavsett om inkomsten deklarerats under näringsverksamhet eller om man innehar ett aktiebolag. Nivån på fördelningsräntan kan dock verka snedvridande om marknadens förräntningskrav är olika i olika branscher, t.ex. beroende på att risken bedöms olika vid olika placeringar. Den tillämpade räntan inom skogsbruket är lägre än fördelningsräntan. Detta medför en skattefördel då arbetsinkomster kan omvandlas till lågbeskattade kapitalinkomster. Inom andra branscher, som upplevs som mer riskfyllda, finns inte dessa möjligheter. Ett annat problem är att avverkningar medför ett större fördelningsunderlag medan planteringar och skogsvård leder till ett mindre fördelningsunderlag. I båda fallen blir effekten en omfördelning av förmögenhet.⁸⁶

Maximalt tak för expansionsfond

Liksom räntefördelning, påverkar skulder och tillgångar möjligheten att göra avsättningar till expansionsfond. Expansionsfondsutrymme på grund av fastighetsinnehav och skogsavdrag fastställs på liknande sätt vid beräkning av expansionsfondens tak, som vid underlag för räntefördelning. En skillnad är dock att expansionsfond beräknas på ingående balans till skillnad från räntefördelningsunderlag som beräknas på utgående balans. Avsättningar till skogsavdrag minskar möjligheten till expansionsfondsavsättning på ett likartat sätt som skogsavdraget minskar underlaget för räntefördelningsunderlaget.

Om det inte funnits möjlighet att göra avsättning till skogsavdrag hade expansionsfonden enligt forskarnas bedömning varit av betydligt större betydelse vid stora intäkter som kommer ojämnt fördelade i tiden, som t.ex. större skogsavverkningar.

Lån

Håkansson (2002) visar att för en skogsägare med lån blir det lönsamt att utnyttja skogsavdraget. Det blir ytterligare vinster om marginalskatten sänks över tiden.

Skatt vid försäljning av en skogsfastighet

Skogsavdrag innebär inte att en inkomst blir skattebefriad utan att den skattemässiga inkomsten senareläggs. Det ekonomiska värdet av denna senareläggning påverkas bl.a. av inflation genom att skogsavdraget är fastställt i nominella belopp. Värdet av skogsavdraget kan exemplifieras på följande sätt. Om innehavstiden för en fastighet antas till 25 år och hela skogsavdraget yrkas första året samt inflationen antas till 2 % per år, innebär detta att realt sett återstår endast ca 60 % av det reala värdet av skogsavdraget vid avyttringstillfället. Vid högre inflation eller längre innehavstid minskar den reala kostnaden ytterligare för återläggning.

⁸⁶ Håkansson, 2002.

I samband med denna återläggning finns normalt sett möjlighet till särskild skatteberäkning, vilket medför att den ackumulerade inkomsten kan fördelas på upp till tio år. Om personen i fråga har hunnit bli ålderspensionär påverkar inte återläggningen sociala förmåner eller pension. Dock utgår särskild löneskatt under 2006 på 24,26 % i stället för egenavgifter på i många fall strax över 30 % av den deklarerade inkomsten i inkomstslaget näringsverksamhet.

Som tidigare sagts övertar mottagaren vid arv eller gåva givarens ingångsvärden och gjorda värdeminskingsavdrag. Den nya ägaren kan inte yrka mer i nytt skogsavdrag om överlåtaren redan utnyttjat skogsavdraget fullt ut, vilket är helt naturligt eftersom någon köpeskilling inte erlagts.

Säljarens incitament för avverkning och skogsvård

Säljaren har att ta ställning till om avverkning ska ske före fastighetsförsäljningen och därmed få ett lägre pris för fastigheten eller om avverkningar ska avstås och därmed få ett högre pris för fastigheten. Troligen är dock inte priset detsamma när skogen säljs som virke eller som rotsående skog tillsammans med den övriga fastigheten. Hur mycket skatten blir på säljarens avverkningsintäkt är beroende på vilken skattesats säljaren har. Tre principiellt olika skattesituationer kan särskiljas:

- Vid ett underskott i näringsverksamhet kan det vara intressant att avverka före fastighetsförsäljningen.
- Om det finns tillräckligt med räntefördelningsunderlagsutrymme, 30 % skatt, har det skattemässigt relativt liten betydelse om avverkning sker före försäljningen eller om fastigheten säljs med ett högre virkesförråd.
- När inkomsten ska beskattas i näringsverksamhet och skatten inklusive sociala avgifter är 50–65 % (flertalet skogsägare har en skattesats om 50 %), kan det ur skattemässig synvinkel vara mer intressant att beskatta försäljningen som en kapitalvinst i inkomstslaget kapital, dvs. att avstå avverkning inför försäljningen.

Det senare är intressant på grund av att vid beräkning av kapitalvinster vid försäljning av näringsfastigheter tas 90 % av vinsten upp till beskattning i inkomstslaget kapital, vilket i praktiken leder till en skatt på 27 % av den uppkomna kapitalvinsten. Detta gör att säljaren i många fall kan acceptera ett lägre pris per skogskubikmeter när skogen säljs enligt kapitalvinstreglerna jämfört med att virket säljs före fastighetsförsäljningen. Det är därför tänkbart att reglerna om skogsavdrag minskar avverkningsincitamenten i slutet på innehavstiden, om skogsavdraget höjer fastighetspriserna. Ett större virkesförråd leder till ett högre pris på fastigheten vilket i sin tur leder till större skogsavdragsutrymme. Skogsavdraget har ett ekonomiskt värde, vilket gör att priset på fastigheten kan bli högre med ett större skogsavdragsutrymme. Både skogsavdrag och 27 % i skatt på kapitalvinst vid avyttring av näringsfastighet skapar incitament att senarelägga avverkningar tills fastigheten är såld.

Sammanfattningsvis konstaterar forskarna att från skattesynpunkt minskar i många fall säljarens incitament att avverka skog strax före en försäljning medan motsatsen gäller för köparen, se nedan.

Från skattemässig synpunkt är det däremot fördelaktigare för säljaren av fastigheten att göra resultatsänkande skogsvårdsåtgärder, jämfört med att köparen gör det. Dels sker avdraget i inkomstslaget näringsverksamhet för säljaren med i många fall en skattesats på 50–65 % och värdeökningen tas upp som kapitalvinst med en effektiv skattesats på 27 %. Om fastigheten stiger i pris ökar därmed också skogsavdragsutrymmet för köparen. Ur ren skattesynpunkt bör därmed säljaren ta kostnader före försäljningen av fastigheten och köparen ta intäkter efter försäljningen när skattesatserna är 50–65 %. I praktiken kan dock detta vara svårt att utnyttja fullt ut eftersom avverkningsintäkter tidsmässigt ofta ligger före skogsvårdsåtgärder.

Köparens incitament för avverkning och skogsvård

För köparen av en skogsfastighet utgör inte köpet någon avdragsgill kostnad. Avverkningsintäkterna utgör en skattepliktig intäkt som kan reduceras med skogsavdraget. Detta påverkar betalningsförmågan för skogsfastigheter samt möjligheterna att finansiera köpet genom avverkningsintäkter. Både kapitalvinstreglerna med en effektiv skattesats på 27 % samt möjlighet för köparen att utnyttja skogsavdrag flyttar incitamentet att avverka från säljare till köpare.

Ur lönsamhetssynpunkt ökar köparens incitament att avverka skog genom att det blir mer kvar efter skatt på grund av skogsavdrag. Detta innebär att ränteutgifterna kan minskas med ett större belopp med skogsavdrag än utan skogsavdrag. Ur lönsamhetssynpunkt är det därmed, utan beaktande av ändrad räntefördelning, lönsammare att avverka skog när det finns möjlighet till skogsavdrag jämfört med när det inte finns möjlighet till skogsavdrag.

Det kan dock finnas köpare vars agerande styrs av likviditeten. Dessa köpare kan tvingas avverka mer skog ju mindre andel av avverkningsintäkterna som de har kvar när skatten är betald. Behöver skogsägaren ha fram ett visst belopp måste skogsägaren avverka mer, ju mindre belopp som finns kvar per kubikmeter när skatten är betald.

Köparens incitament för skogsvård underlättas av att det finns mer pengar kvar efter skatt från avverkningsintäkterna. Detta underlättar finansieringen för t.ex. plantering. I och med att räntefördelningsunderlaget minskar med gjorda skogsavdrag kan skattesatsen bli högre för en del skogsägare på lite sikt. Detta ökar värdet av skattemässiga avdrag som t.ex. för planteringskostnader. De flesta skogsägare befinner sig dock inte i den högre delen av skatteskalen. En annan aspekt på skogsavdrag och plantering är att det skattemässigt inte finns samma behov för den enskilde skogsägaren att skaffa sig skattemässiga avdrag för att hålla nere inkomsten genom skogsvårdskostnader. Skogsägaren har ju kunnat minska sin deklarerade inkomst genom utnyttjande av skogsavdraget.

Skogsavdraget underlättar finansiering av skogsfastigheter genom att det blir större belopp kvar av avverkningsintäkterna. Det är dock tänkbart att fastighetspriserna skulle ha varit något lägre om det inte funnits möjlighet till skogsavdrag.

Lönsamheten i utnyttjandet av skogsavdrag

Företagare med underskott har inte någon inkomstskatt på grund av näringsverksamheten. För företagare med tillräckligt räntefördelningsunderlag är skatten 30 % av vad de räntefördelar. Har de större räntefördelningsmöjlighet än vad de kan utnyttja, har det inte någon större betydelse att de minskar sina räntefördelningsmöjligheter genom att utnyttja skogsavdraget. För denna grupp är svaret ganska givet att det är lönsamt att utnyttja skogsavdragsmöjligheten.

Nästa grupp är medelinkomsttagare med en skattesats på ca 50 % inklusive sociala avgifter där de sociala förmånerna har ett visst värde alternativt ålderspensionärer med endast särskild löneskatt. Skattekostnaden för denna grupp skiftar men antas här uppgå till ca 45 %. För varje 1 000 kr som denna grupp avsätter till skogsavdrag minskar deras skattekostnad med ca 450 kr samtidigt som deras räntefördelningsunderlag minskar med 1 000 kr. Skillnad i räntefördelningsunderlaget är därmed 550 kr per 1 000 kr ($1\,000\text{ kr} - 450\text{ kr} = 550\text{ kr}$). Detta under förutsättning att skulder eller tillgångar i företaget ändras. Om skatten betalas med pengar som finns utanför företaget ändras räntefördelningsunderlaget med 1 000 kr. Med en ränta på t.ex. 4 % innebär 550 kr ett räntenetto på 22 kr mot 40 kr med avsättning till skogsavdrag.

Så här långt kan skogsavdraget uppfattas som förmånligast, men då har inte möjligheterna till räntefördelning beaktats. Nästa steg är att se hur stort värdet är av förändrad räntefördelning. Om fördelningsräntan antas till 10 % innebär det att skogsägaren kan räntefördela 55 kr mer per år när skogsägaren inte gör någon avsättning till skogsavdrag. Mellanskillnaden i skattekostnad är 15 % mellan räntefördelad inkomst och inkomst som beskattas i näringsverksamhet. Enligt tidigare beräkning motsvarar 15 kr efter skatt 27 kr före skatt med en skattekostnad på 45 %. Med 4 % i räntekostnad på bank och 10 % i fördelningsränta blir nettot efter skatt 9 kr ($22 + 27 - 40 = 9$) sämre om skogsavdrag utnyttjas. Dessa beräkningar grundar sig på att skattereglerna inte ändras under innehavstiden av fastigheten. Om fördelningsräntan i stället antas till 8 % blir det endast 3,6 kr i sämre lönsamhet av att utnyttja skogsavdragsmöjligheten.

Ju högre skattesats, desto mindre är lönsamheten av att utnyttja skogsavdraget. För höginkomsttagare med 65 % i skattekostnad, innebär 1 000 kr i skogsavdrag en minskad skattekostnad med ca 650 kr, samtidigt som deras räntefördelningsunderlag minskar med 1 000 kr. Skillnad i räntefördelningsunderlag är därmed 350 kr per 1 000 kr. Med en räntekostnad på t.ex. 4 % innebär 350 kr ett förbättrat räntenetto på 14 kr mot 40 kr med avsättning till skogsavdrag.

Nästa steg är se hur stort värdet är av förändrad räntefördelning. Om fördelningsräntan antas till 10 % innebär det att skogsägaren kan räntefördela 35 kr mer per år när denne inte gör någon avsättning till skogsavdrag. Mellanskillnaden i skattekostnad är 35 % mellan räntefördelad inkomst och inkomst som beskattas i näringsverksamhet. Enligt tidigare beräkning motsvarar 35 kr efter skatt 100 kr före skatt med en skattekostnad på 65 %. Med 4 % i räntekostnad på bank och 10 % i fördelningsränta blir nettot efter skatt 74 kr ($14 + 100 - 40 = 74$) sämre om skogsavdrag utnyttjas. Om fördelningsräntan i stället antas till 8 % blir det endast 54 kr i sämre lönsamhet av att utnyttja skogsavdragsmöjligheten. För gruppen som inte låter kapitalet från inbesparad skatt stå kvar i företaget blir det ur räntefördelningssynpunkt än mer negativt att utnyttja skogsavdragsmöjligheten.

Utifrån ovanstående kan konstateras att lönsamhets- och likviditetsaspekten av att yrka skogsavdrag står i motsatsförhållande till varandra. Detta orsakas av räntefördelningen.

Håkansson (2002) visar att för en höginkomsttagare är det mer lönsamt att utnyttja skogskonto än att utnyttja skogsavdraget.

Skattesystemet är komplext och effekter av ändrat räntefördelningsunderlag kan vara svårt att genomskåda för den enskilde skogsägaren. Detta medför att detta regelverk inte får fullt genomslag vid beslut om avsättningar till skogsavdrag. En företagare agerar utifrån den upplevda situationen, vilket kan avvika från den verkliga.

Skogsavdragets inverkan på fastighetspriserna

Forskarna har som underlag för belysningen av skogsavdragets betydelse för priserna på skogsfastigheter gjort en litteraturgenomgång om priset på skogsfastigheter som redovisas i det följande.

Enligt Lindeborg (1986) anser ungefär hälften av åborna (de som bor i anslutning till fastigheten) och 14 % av utborna (de som inte bor i anslutning till fastigheten) sig i första hand ha ekonomiska motiv för sitt ägande av skogsfastighet. Viktiga icke-monetära motiv för dem som äger skogsfastigheter är enligt författaren affektionsvärde och anknytning till bygden.

Andersson (1989) har studerat prisbildning på jordbruksmark utifrån en teoretisk infallsvinkel. Det finns många likheter mellan jordbruksmark och skogsmark. Han omnämner några specifika faktorer för prisbildning på mark. Dessa är att utbudet förändras mycket långsamt över tiden samt att mark inte deprecieras genom utnyttjande i produktionen. Han tar även upp skattemässiga effekter som att värdestegring på mark inte beskattas förrän marken realiseras samt effekter av att staten i syfte att stimulera givet direkt skattefria bidrag och extra avdrag som reducerat den beskattningsbara inkomsten.

Roos (1996) visar att det finns ett positivt samband mellan priset på skogsfastighetsmark och andel produktiv skogsmark på fastigheten, kubikmeter per hektar, bonitet samt befolkningstätheten i området. Det finns ett negativt samband mellan kombinationen jordbruksmark och skogsmark. Det finns även ett negativt samband mellan storleken på fastigheten och hektarpriset.

Rutegård (1998) som har studerat tillköp av skogsfastigheter finner bland annat att mängden avverkningsbar skog på basfastigheten har störst betydelse för det ekonomiska utfallet av tillköpet. Vid köp av skogsfastigheter realiserar enligt Rutegård ett omfattande eget skogskapital för att finansiera köpet av ny skogsmark. En reflektion som detta ger upphov till är att det inte bara är avverkningsstrategier på fastighet som säljs som påverkas av att det blir nya ägargrupper. För befintliga skogsägare som annars skulle gjort tillköp uppkommer därmed inte finansieringsmotivet för att avverka skog på den befintliga fastigheten.

Håkansson (2002) konstaterar att skogsavdrag, räntefördelning och regler för skogskonto ger skogsägarna stora skattefördelar. Detta menar han är en förklaring till höga fastighetspriser.

5.2.3 Hypoteser om skogsavdraget och dess effekter

Baserat på den gjorda redovisningen om skogsavdraget och dess ekonomiska effekter för privata, enskilda skogsägare har forskarna formulerat följande hypoteser.

Hypotes 1: Avverkningsvolymen ökar efter förvärvet av en skogsfastighet.

Det är ur skattesynpunkt fördelaktigare att sälja en virkesrik fastighet framför att avverka och sedan sälja fastigheten. Köparen behöver finansiera köpet vilket avverkningar kan bidra till. Skogsavdraget stimulerar köparen till avverkningar och underlättar köparens finansiering av köpet.

Hypotes 2: Skogsvårdsaktiviteten ökar med en viss fördröjning efter köpet av en skogsfastighet.

Ökade avverkningar leder till kravet på och önskemål om ökad skogsvårdsaktivitet. Samtidigt är det ur skattesynpunkt fördelaktigare för säljaren att investera i skogsvård som på en perfekt fastighetsmarknad leder till ett högre pris för fastigheten. Ur likviditetssynpunkt är det dock mer motiverat med skogsvård efter att ha erhållit de inkomster som en avverkning genererar. Dessutom sker de utgiftskrävande skogsvårdsåtgärderna efter slutavverkningar.

Hypotes 3: Personer som har köpt en skogsfastighet utnyttjar i större utsträckning möjligheten till skogsavdrag än personer som ärvt eller fått en skogsfastighet.

Arv eller gåva innebär att avdragsutrymmet flyttas över till nästa ägare, vilket är helt naturligt eftersom någon köpeskilling inte erlagts. Eftersom det är vanligt att försöka utnyttja skogsavdraget så fort som möjligt är det troligt att avdragsutrymmet är begränsat för den nye ägaren. Köp av en fastighet innebär däremot att ett nytt avdragsutrymme kan beräknas.

Hypotes 4: Personer som har köpt en skogsfastighet och som sedan tidigare äger en eller flera fastigheter är mer benägna än personer som enbart äger en fastighet att yrka skogsavdrag.

En skogsägare sedan tidigare som köper ytterligare en fastighet har möjlighet att välja mellan att avverka på den/de ”gamla” fastigheten/erna eller den nyinköpta fastigheten. Detta innebär ökade möjligheter att finansiera köpet. Om villkoren är uppfyllda för att det är ett rationaliseringsförvärv medför detta möjlighet till snabbare utnyttjande av avdragsutrymmet, och därmed underlättas finansieringen.

Hypotes 5: Höginkomsttagare utnyttjar i mindre utsträckning möjligheten till skogsavdrag än övriga inkomsttagare.

För en person med hög marginalsatt är det mindre lönsamt att utnyttja skogsavdraget än att räntefördela. En person som är nybliven skogsägare har dessutom under de första fem åren möjlighet att kvitta underskott i näringsverksamhet mot förvärvsinkomsten. Detta är en större fördel för personer med hög marginalsatt än för personer med låg marginalsatt.

Hypotes 6: Skogsägare med annan näringsverksamhet än skogsbruk utnyttjar i större utsträckning möjligheten till skogsavdrag än skogsägare med enbart skogsbruk.

Resultaten från flera näringsverksamheter läggs samman till inkomstslaget näringsverksamhet. Underskott i skogsbruket kan således kvittas mot överskott från annan näringsverksamhet.

5.3 Resultat av studien om skogsavdragets användning bland skogsägare och dess effekter

5.3.1 Beskrivning av de studerade skogsägarna⁸⁷

Förvärv

I telefonintervjuerna tillfrågades skogsägarna om hur de kommit i besittning av den skogsfastighet som de förvärvade år 2003. Tendensen är mycket tydlig, för nya skogsägare som inte yrkat avdrag är det, oavsett län, vanligt att skogsfastigheten erhållits genom arv eller gåva (60–70 % av fallen). Någon påtaglig skillnad finns inte mellan förvärvssätt för skogsägare sedan tidigare och nyblivna skogsägare som yrkat skogsavdrag. Möjligen bör det framhållas att i Norrbottens län är det något vanligare med köp bland nyblivna skogsägare som yrkat skogsavdrag än bland skogsägare sedan tidigare. Resultat om hur fastigheten förvärvades och betydelsen för möjligheten att yrka skogsavdrag är viktigt att komma ihåg i det följande eftersom nästa ägare vid arv eller gåva övertar den tidigare ägarens skogsavdrag, vilka många gånger är fullt utnyttjade.

⁸⁷ Forskarnas val av upplägg, frågor och metod för genomförandet av studien ges i bilagorna 3 och 4.

Olikheter mellan skogsägare sedan tidigare och nyblivna skogsägare

Personer som sedan tidigare innehar en skogsfastighet som är inköpt före år 2001 och som köper en skogsfastighet år 2003 skiljer sig från de personer som köper sin första skogsfastighet år 2003. Skillnader kan bl.a. ses i följande avseenden, se även tabell 11.

- Köpeskillingen är högre för skogsägare sedan tidigare jämfört med nyblivna skogsägare. Detta gäller framför allt i Norrbottens län.
- Skogsmarkens taxeringsvärde per hektar är för skogsägare som förvärvade sin första fastighet före år 2001 jämfört med de skogsägare som förvärvade sin första fastighet år 2003 något lägre i Kronobergs och Gävleborgs län medan motsatsen gäller för Norrbottens län.
- Skogsägare sedan tidigare har jämfört med nyblivna skogsägare större belåning både totalt och som andel av köpeskillingen utom för Kronobergs län där andelen är i stort sett densamma. En förklaring kan eventuellt vara att de som har skogsfastigheter sedan tidigare har en större total balansomslutning än de nyblivna skogsägarna.
- En större andel bland skogsägare sedan tidigare har annan förvärvsverksamhet jämfört med nyblivna skogsägare.

Några påtagliga skillnader finns däremot inte inom länen mellan skogsägare sedan tidigare och nyblivna skogsägare beträffande skogsareal på den nyköpta fastigheten.

Geografiska skillnader

När det gäller geografiska olikheter kan bl.a. följande ses.

- Köpeskillingen minskar från söder mot norr samtidigt som arealen skog ökar. En konsekvens blir att skogsmarkens taxeringsvärde räknat per hektar minskar.
- Belåningen räknat som andelen lån av köpeskillingen ökar från söder mot norr. (Nyblivna skogsägare i Norrbottens län utgör ett undantag genom en iögonfallande låg belåning.) I absoluta tal är dock belåning högre i södra Sverige och lägst i norra Sverige eftersom fastighetspriserna är högre i söder och lägre i norr.
- Förekomsten av annan förvärvsverksamhet ökar något från söder mot norr.
- Andelen höginkomsttagare bland de skogsägare som sedan tidigare äger en fastighet är högre i Gävleborgs och Norrbottens län jämfört med Kronobergs län.

Det kan vidare noteras att det inte är någon större skillnad i genomsnittligt antal ägda fastigheter för skogsägare sedan tidigare, knappt tre, även om det finns en tendens till något fler i Norrbottens län.

TABELL 11. BESKRIVNING AV SKOGSÄGARE SEDAN TIDIGARE RESPEKTIVE NYBLIVNA SKOGSÄGARE I KRONOBERGS, GÄVLEBORGS OCH NORRBOTTENS LÄN MED HJÄLP AV NÅGRA NYCKELFAKTORER

	<i>Genom- snittlig köpe- skilling (1 000 kr)</i>	<i>Genom- snittlig skogs- areal (ha)</i>	<i>Skogs- markens tax. värde/ha (kr)</i>	<i>Genom- snittlig belåning (1 000 kr)</i>	<i>Genom- snittlig belåning % av priset på nyför- värvet</i>	<i>Antal fastighe- ter efter förvärv (1)</i>	<i>Annan verk- samhet (%)</i>	<i>Hög- inkomst- tagare (%)</i>
Kronoberg								
<i>Tidigare ägare N=41</i>	2 624	57	27 483	910	35	2,7	20	20
<i>Ny ägare N=123</i>	2 211	54	32 132	793	36	1	10	25
Gävleborg								
<i>Tidigare ägare N=41</i>	1 430	73	9 740	817	57	2,7	17	39
<i>Ny ägare N=64</i>	1 229	79	13 535	509	41	1	10	18
Norrbottn								
<i>Tidigare ägare N=85</i>	849	93	5 645	546	64	3,2	14	31
<i>Ny ägare N=364</i>	351	105	4 465	32	9	1	3	27

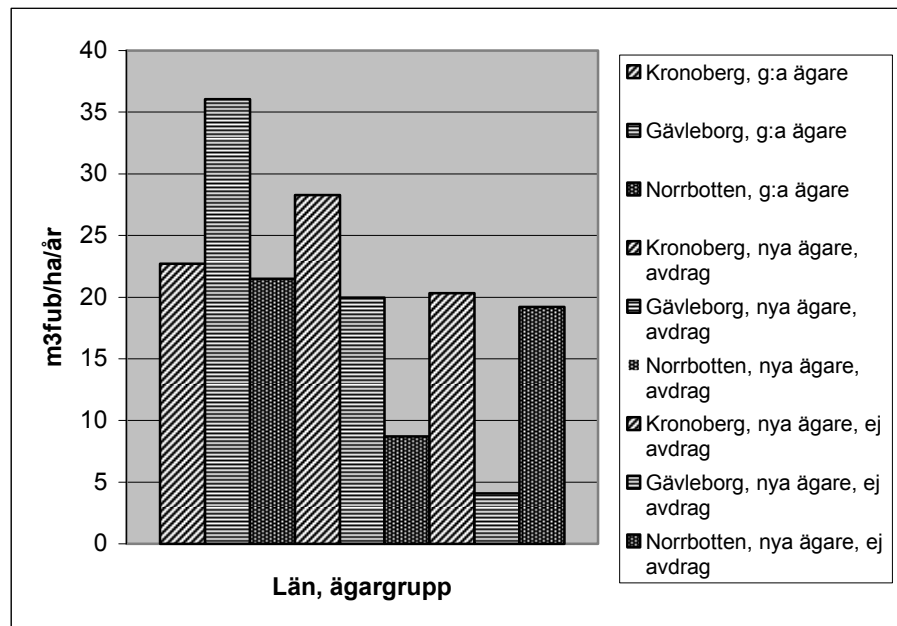
5.3.2 Skogsavdragets inverkan på avverkningar och skogsvård

Genomsnittliga avverkningar

I figur 1 nedan visas de genomsnittliga avverkningarna per hektar och år under tre år, 2003–2005. Inom ägargrupperna finns det en tydlig tendens till minskade avverkningar från söder till norr om man beaktar de troliga effekterna av stormen Gudrun i januari 2005.⁸⁸ Nyblivna skogsägare i Norrbottens län som inte yrkat skogsavdrag utgör dock ett undantag.

⁸⁸ Enligt Skogsstyrelsens rapport Erfarenheter av stormen och rekommendationer för framtiden, medförde stormen Gudrun stora ekonomiska förluster för enskilda skogsägare och för samhället. Nivån på de kalkylerade merkostnaderna kunde dock revideras vid årsskiftet 2005/06. En viktig orsak till att de faktiska merkostnaderna hamnade på en lägre nivå stod att finna i att virkespriserna inte föll så kraftigt som befarat och att sortimentsutfallet blev bättre än kalkylerat, med mera sågtimmer.

FIGUR 1. GENOMSNITTLIG AVVERKNINGSVOLYM PER HEKTAR PÅ NYFÖRVÄRVAD FASTIGHET OCH ÅR 2003–2005 I KRONOBERGS (LÄN 7), GÄVLEBORGS (LÄN 21) OCH NORRBOTTENS LÄN (LÄN 24) FÖR DE SKOGSÄGARE SOM KÖPT EN SKOGSFASTIGHET ÅR 2003



Om man beaktar effekterna av stormen Gudrun på avverkningarna i Kronobergs län och bortser från nyblivna skogsägare i Norrbottens län är avverkningarna högst bland skogsägare sedan tidigare, något lägre bland nyblivna skogsägare som yrkat skogsavdrag och ytterligare något lägre bland nyblivna skogsägare som inte yrkat avdrag.

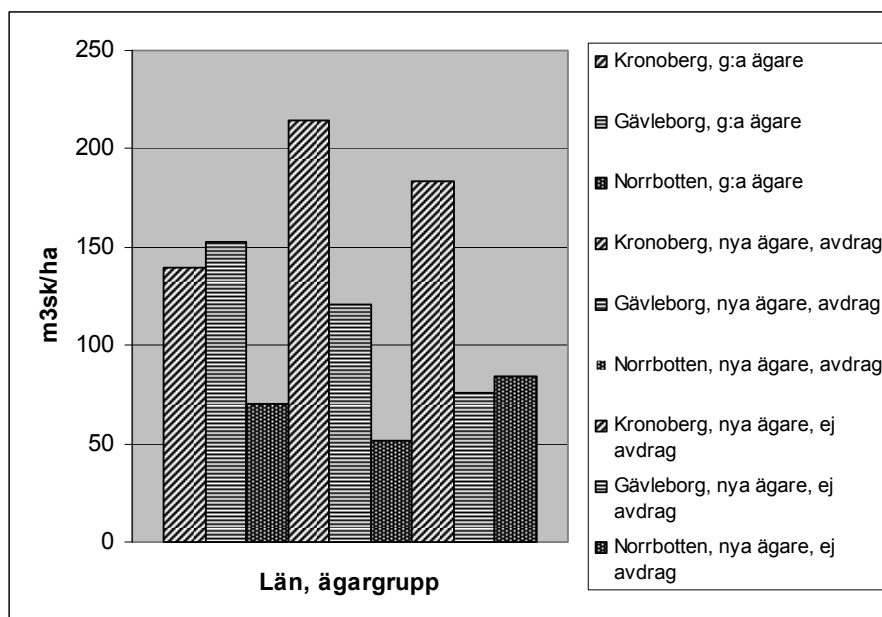
En jämförelse med skogsägare sedan tidigare som inte har gjort något tillköp efter år 2000 visar på en betydligt lägre avverkningsvolym bland dessa, i genomsnitt endast ca 6,5 kubikmeter fast mått under bark per hektar och år under perioden 2003–2005 (4,3 kubikmeter fast mått under bark per hektar per år 2000–2005) jämfört med ca 20 kubikmeter fast mått under bark per hektar per år (framgår inte av figuren). Den något högre avverkningen under den kortare och näraliggande perioden för de skogsägare som inte gjort något tillköp beror huvudsakligen på stormen Gudrun som har en påtaglig effekt på avverkningsvolymerna i Kronobergs län.

Virkesförråd

I figur 2 nedan visas virkesförrådet per hektar per den sista december 2005. Det man kan läsa ut ur figuren, om konsekvenserna av stormen Gudrun i januari 2005 beaktas, är följande.

- Skogsägare sedan tidigare har högre virkesförråd än nyblivna skogsägare. Detta ger ett incitament till avverkningar och därmed motiv att utnyttja möjlighet till skogsavdrag.
- Nyblivna skogsägare som yrkar skogsavdrag har högre virkesförråd än de som inte yrkat skogsavdrag. Högt virkesförråd innebär mer avverkningsbar skog som i sin tur ger motiv att utnyttja skogsavdrag. (Nyblivna skogsägare i Norrbottens län som inte har yrkat skogsavdrag avviker från denna tendens.)
- Virkesförråden per hektar minskar från söder mot norr vilket är naturligt med tanke på de varierande produktionsförutsättningarna.

FIGUR 2. GENOMSNITTLIGT VIRKESFÖRRÅD PER HEKTAR DEN 31 DECEMBER 2005 I KRONBERGS, GÄVLEBORGS OCH NORRBOTTENS LÄN FÖR DE SKOGSÄGARE SOM KÖPT EN SKOGSFASTIGHET ÅR 2003

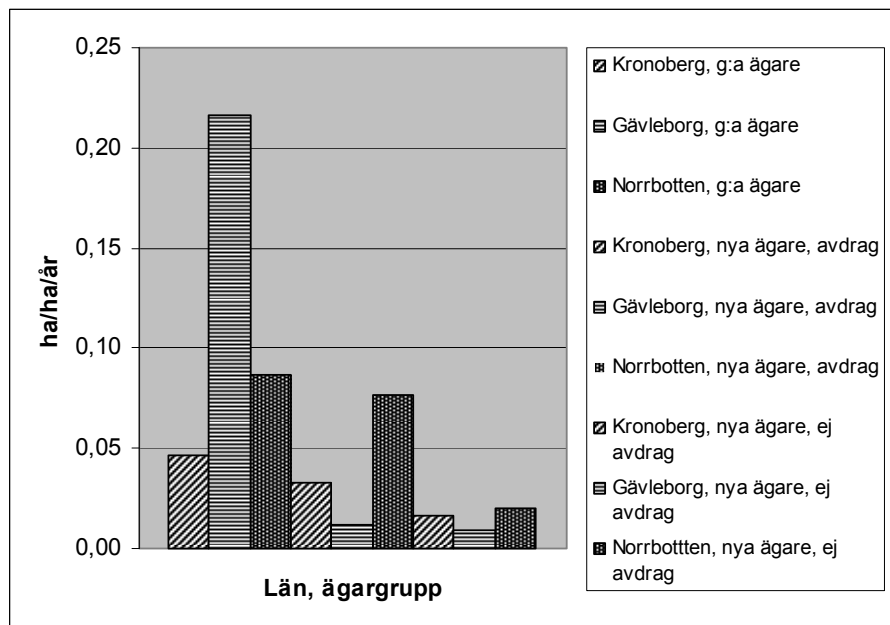


Som jämförelse kan anges att det genomsnittliga virkesförrådet per hektar för de skogsägare som inte förvärvat någon ytterligare fastighet efter år 2000 uppgår till 94 m³sk/ha (skogskubikmeter per hektar) vilket är ca 28 m³sk/ha lägre än medelvärdet för samtliga ägargrupper och län på tillköpta skogsfastigheter år 2003 (framgår inte av figuren). Resultatet visar inte helt oväntat på att man i första hand köper ”virkesrika” fastigheter. Den genomsnittliga arealen skogsmark på tillköpta fastigheter uppgår till drygt 80 m³sk/ha jämfört med ca 130 m³sk/ha för de skogsägare som inte köpt någon skogsfastighet efter år 2000. Det är värt att komma ihåg att den senare siffran är ett genomsnitt för en eller flera fastigheter.

Föryngringsåtgärder

I figur 3 nedan visas föryngringsåtgärder. Efter en slutavverkning är det nödvändigt, med en tidsfördröjning på ett eller några år, att enligt skogsvårdslagen vidta föryngringsåtgärder. Tidsglappet mellan de avverkningar som redovisas ovan och de redovisningar som redovisas här är väl kort för att detta samband ska framgå. Det är även svårt att se några tydliga skillnader mellan olika ägargrupperingar eller mellan länen. Om man bortser från vilka som yrkat respektive inte yrkat skogsavdrag verkar det närmast som om de nyblivna skogsägarna är mer aktiva eller åtminstone lika aktiva som skogsägare sedan tidigare. Inom respektive ägargrupp kan det eventuellt utläsas en svag tendens till att föryngringsåtgärderna minskar från söder mot norr. En ägargrupp som markant avviker från övriga är nyblivna skogsägare i Kronobergs län som yrkat skogsavdrag.

FIGUR 3. GENOMSNITTLIGA FÖRYNGRINGSINSATSER, MÄTTA I HEKTAR, PER HEKTAR OCH ÅR 2003–2005 I KRONOBERGS, GÄVLEBORGS OCH NORRBOTTENS LÄN FÖR DE SKOGSÄGARE SOM KÖPT EN SKOGSFÄSTIGHET ÅR 2003



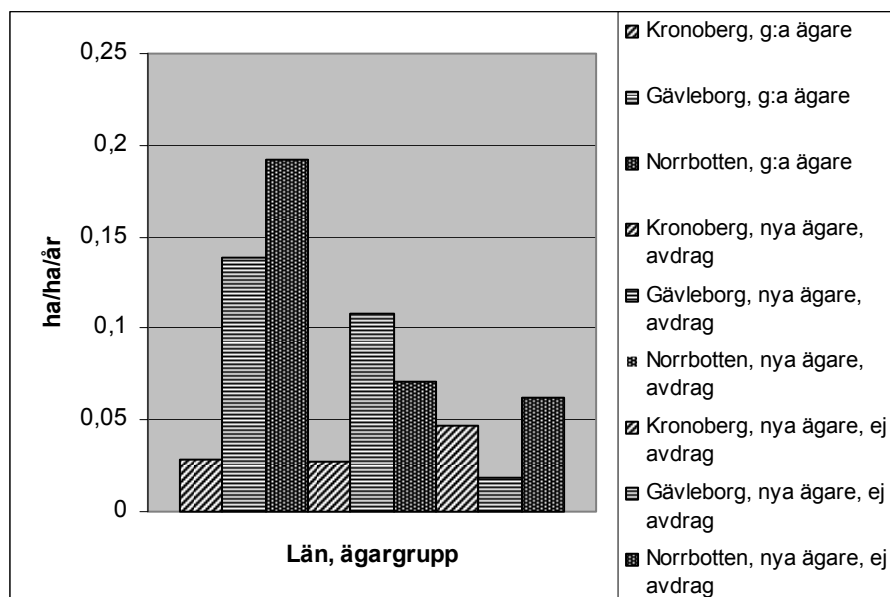
Den genomsnittliga föryngringsytan per hektar och år under åren 2003–2005 för de skogsägare som inte köpt någon skogsfastighet efter år 2000 är knappt 0,02 hektar per hektar och år vilket är betydligt lägre än för de undersökta skogsägare som köpt en skogsfastighet år 2003, med ca 0,06 hektar per hektar och år. Den genomsnittliga föryngringsytan för "referensgruppen" under perioden 2000–2005 är knappt 0,01 hektar per hektar. Den lägre nivån kan vara reell men kan också bero på "glömska". Den högre föryngringsytan för

de skogsägare som köpte en fastighet år 2003 förklaras av den högre avverkningsnivån.

Röjningar

I figur 4 nedan visas omfattningen av de röjningar som utförts i genomsnitt per år under perioden 2003–2005 enligt de svar vi fått vid telefonintervjuer med skogsägarna. Resultatet visar på en större aktivitet bland de nyblivna skogsägarna än bland skogsägarna sedan tidigare. Det är inga enhetliga tendenser när det gäller skillnader mellan dem som yrkat skogsavdrag och dem som inte gjort det. Bland nyblivna skogsägare minskar röjningsaktiviteten från söder mot norr. Skogsägare sedan tidigare i Norrlands län utgör därmed ett undantag jämfört med sina kolleger i Kronobergs och Gävleborgs län.

FIGUR 4. GENOMSNITTLIG RÖJNING, MÄTT I HEKTAR, PER HEKTAR OCH ÅR 2003–2005 I KRONOBERGS, GÄVLEBORGS OCH NORRBOTTENS LÄN FÖR DE SKOGSÄGARE SOM KÖPT EN SKOGSFASTIGHET ÅR 2003



Den genomsnittliga röjningsytan under perioden 2003–2005 för de skogsägare som inte köpt någon skogsfastighet efter år 2000 är betydligt lägre jämfört med de skogsägare som köpte en skogsfastighet år 2003, 0,03 hektar per hektar och år (0,02 i genomsnitt för perioden 2000–2005) jämfört med 0,08 hektar per hektar och år.

5.3.3 Kunskaper och inställning till skogsavdraget

Rådgivning

För att förstå utnyttjandet av möjligheten till skogsavdrag ställde forskarna frågor kring detta. Frågorna rörde i vilken omfattning skogsägaren vanligtvis får råd av en rådgivare när denne fattar beslut om omfattningen av avverkningar på sin fastighet eller råd om hur fastighetens ekonomi bör deklarerars. Här framkom följande.

- Ungefär varannan av de undersökta skogsägarna uppger att de får råd, vanligen "tämmligen omfattande" eller "viss rådgivning" om avverkningar.
- Det finns en viss tendens till att skogsägarna i Kronobergs län i mindre utsträckning anger att de får råd om avverkningar; detta gäller framför allt skogsägare sedan tidigare och nyblivna skogsägare som yrkat skogsavdrag.
- Nyblivna skogsägare som inte har yrkat skogsavdrag uppger att de i betydligt mindre utsträckning än övriga undersökta skogsägare får råd om hur skogsfastighetens ekonomi ska deklarerars. Detta skulle kunna indikera att de som har mindre rådgivning och mindre kunskap inte utnyttjar möjligheten till skogsavdrag lika mycket som de som har mer kunskap och mer rådgivning.
- Nyblivna skogsägare som inte yrkar avdrag i Kronobergs län skiljer sig från sina kolleger i Gävleborgs och Norrbottens län genom att i betydligt mindre utsträckning be om råd vid upprättandet av en deklaration.

Kunskap om skogsavdraget

För att undersöka skogsägarnas kunskaper om skogsavdraget presenterades fyra olika påståenden i samband med telefonintervjuerna. Skogsägaren ombads att bedöma om respektive påstående var rätt eller felaktigt. Tre svarsalternativ angavs: Rätt, fel, vet ej. Det bör återigen framhållas att svarsfrekvensen var relativt låg. Ungefär varannan skogsägare svarade inte eller kunde forskarna av olika anledningar inte få kontakt med.

- Det första påståendet, som är riktigt, är att "Skogsavdrag innebär att beskattningen av en del avverkningsintäkter flyttas till tidpunkten för fastighetens försäljning".

I Gävleborgs och Norrbottens län är tendensen mycket tydlig; andelen skogsägare som svarar "vej ej" är lägst bland skogsägare sedan tidigare (ungefär en av fyra) och högst bland nyblivna skogsägare som inte yrkar skogsavdrag (ungefär två av tre). I Kronobergs län är tendensen den motsatta och dessutom är det färre som svarar "vet ej" (ca 30 jämfört med 40 % för de båda övriga länen.) Bland personer som övervägde att köpa eller hade köpt en skogsfastighet år 2006 är det 43 % som uppger att de inte vet svaret på påståendet.

Beträffande andelen ”rätt svar” bland de skogsägare som anser sig veta är den i de två nordliga länen högst bland skogsägare sedan tidigare och nyblivna skogsägare som yrkar avdrag och lägre bland nyblivna skogsägare som inte yrkar skogsavdrag. I Kronobergs län är andelen hög för skogsägare sedan tidigare medan nyblivna skogsägare oavsett om de yrkat avdrag eller inte i större utsträckning svarar fel. De personer som övervägde att köpa eller hade köpt en skogsfastighet år 2006 svarar rätt i ungefär samma utsträckning som de skogsägare som köpte en skogsfastighet år 2003 (67 jämfört med 64 %).

- Det andra påståendet, som är riktigt, är att ”Rätten till skogsavdrag uppkommer i samband med köp av en skogsfastighet”.

Andelen skogsägare som svarar ”vet ej” är betydligt lägre på detta påstående jämfört med det föregående (i genomsnitt 20 jämfört med 41 %). Det finns skillnader mellan ägargrupperna inom länen men det är svårt att urskilja några enhetliga tendenser för de tre länen. Ingen av de personer som övervägde att köpa eller hade köpt en skogsfastighet år 2006 svarar ”vet ej” på påståendet.

Andelen skogsägare som ”svarar rätt” på det andra påståendet är högt, omkring 90 %. Inte heller för dessa svar går det att urskilja några enhetliga tendenser mellan de olika ägargrupperna och länen. Bland de skogsägare som övervägde att köpa eller har köpt en skogsfastighet år 2006 svarar 95 % rätt på påståendet.

- Det tredje påståendet, som är felaktigt, är att ”Det sammanlagda skogsavdraget får maximalt uppgå till 75 % av anskaffningsvärdet (priset) för skogen”.

I genomsnitt för samtliga ägargrupper och län uppger ca 40 % att de inte vet vilket det rätta svaret är på detta påstående. Återigen gäller för Gävleborgs och Norrbottens län att detta i betydligt större utsträckning gäller för nyblivna ägare som inte yrkat skogsavdrag jämfört med de båda övriga ägarkategorierna. I Kronobergs län är andelen ”vet ej-svar” störst bland nyblivna skogsägare som yrkat skogsavdrag. Bland personer som övervägde att köpa eller hade köpt en skogsfastighet år 2006 är det jämfört med dem som köpte en skogsfastighet år 2003 en relativt låg andel, 24 %, som uppger att de inte vet svaret på påståendet.

I genomsnitt för samtliga skogsägare och län svarar tre av fyra rätt på det tredje påståendet. Det är dock påtagliga skillnader mellan länen. I Kronobergs län är det hela 92 % av de nyblivna skogsägarna som svarar ”rätt”. I Gävleborgs län är det framför allt skogsägare sedan tidigare samt nyblivna skogsägare som inte yrkar skogsavdrag som svarar ”rätt”, ca 90 %. I Norrbottens län är det framför allt skogsägare sedan tidigare samt nyblivna skogsägare som yrkar skogsavdrag som svarar ”rätt”, ca 85 %. Bland de skogsägare som övervägde att köpa eller hade köpt en skogsfastighet år 2006 svarar 81 % rätt på påståendet.

- Det fjärde påståendet, som är felaktigt, är att "Vid försäljning av en avverkningsrätt (rotpost) får maximalt 25 % av intäkten yrkas som skogsavdrag".

Nästan varannan skogsägare som telefonintervjuats är osäker på om vilket det "rätta" svaret är på denna fråga. Osäkerheten är störst bland nyblivna skogsägare i Gävleborgs och Norrbottens län. Bland personer som övervägde att köpa eller hade köpt en skogsfastighet år 2006 uppger var tredje att de inte vet svaret på påståendet.

Ungefär tre av fyra skogsägare svarar "rätt" på det fjärde påståendet. Det är återigen svårt att urskilja några enhetliga tendenser mellan ägargrupperna eller länen. De personer som övervägde att köpa eller hade köpt en skogsfastighet år 2006 svarar rätt i större utsträckning på detta påstående än de skogsägare som köpte en skogsfastighet år 2003 (86 jämfört med 67 %).

Sammanfattningsvis kan konstateras att en påfallande stor andel av de skogsägare som besvarat telefonintervjun är osäkra på om vilket det rätta svaret är på påståendena. Bland dem som anser sig veta är det omkring tre av fyra skogsägare som svarar "rätt". Personer som överväger att köpa eller har köpt en skogsfastighet år 2006 verkar ha något bättre kunskaper om skogsavdraget. Sämst är kunskapen om när skogsavdraget läggs tillbaka för beskattning. Bäst är kunskapen om att rätt till yrkande av skogsavdrag uppstår vid köp av en fastighet.

Skogsavdragets inverkan på beslutsfattandet

Skogsägarna tillfrågades även om vilken betydelse skogsavdraget hade för deras beslut:

1. att köpa en skogsfastighet år 2003,
2. om finansieringen av köpet, respektive
3. om avverkningar efter köpet.

Svarsalternativen är "Nej, inte alls", "Kanske, något", "Ja, till viss del" eller "Ja, i hög grad".

1. "Bedöm i vilken grad skogsavdraget påverkade ditt beslut att köpa din skogsfastighet."

- Nya skogsägare som inte har yrkat skogsavdrag skiljer sig från de övriga skogsägarna som köpt en skogsfastighet år 2003 genom att det är större andel som anser att beslutet "inte alls" eller "kanske något" påverkat beslutet.
- Skogsägare i Norrbottens län som köpt sin första fastighet år 2003 skiljer sig genom att de i betydligt större omfattning än skogsägare i de övriga länen anser att skogsavdraget haft åtminstone en viss inverkan på beslutet att köpa. Personer som överväger att köpa eller som köpt en skogsfastighet år 2006 svarar likartat som skogsägarna i Norrbotten som köpt en fas-

tighet år 2003. (För skogsägare sedan tidigare är det ingen påtaglig skillnad mellan länen.)

2. ”Bedöm i vilken grad skogsavdraget påverkade finansieringen av köpet.”

- Nya skogsägare som inte har yrkat skogsavdrag skiljer sig från de övriga skogsägarna som köpt en skogsfastighet år 2003 genom att de anser att finansieringen ”inte alls” eller ”kanske något” påverkats av skogsavdraget. Detta är i överensstämmelse med svaren på föregående fråga. Personer som överväger att köpa eller som har köpt en skogsfastighet år 2006 verkar ha samma uppfattning.
- Samma tendens som ovan återfinns även för finansieringsbeslutet för nyblivna skogsägare i Norrbottens län som har yrkat avdrag, dvs. att finansieringen av fastigheten för många påverkas av skogsavdraget.

3. ”Bedöm i vilken grad skogsavdraget påverkade avverkningsvolymen efter köpet.”

- Föga förvånande med tanke på de resultat som redovisats ovan visar resultatet att många nyblivna skogsägare som inte har yrkat avdrag anser att skogsavdraget ”inte alls” eller ”kanske, något” påverkat avverkningsbeslutet. Personer som överväger att köpa eller som köpt en skogsfastighet år 2006 svarar likartat som flertalet övriga skogsägare som har köpt en fastighet år 2003, dvs. att avdraget kanske något eller till viss del har påverkat avverkningsbeslutet.
- Nyblivna skogsägare i Norrbottens län som yrkat skogsavdrag skiljer ut sig genom att många anger att avverkningsbeslutet påverkats av skogsavdraget.

Sammanfattningsvis tyder resultatet på att skogsägare sedan tidigare och även nyblivna skogsägare som yrkat skogsavdrag anser att skogsavdraget har en viss inverkan på beslutet att köpa en skogsfastighet, finansieringen av köpet och avverkningsbeslutet efter köpet. Nyblivna skogsägare som inte har yrkat skogsavdrag menar i betydligt större utsträckning att skogsavdraget har ett begränsat inflytande, vilket är naturligt med tanke på att flertalet ägare i denna kategori ärvt eller fått fastigheten. Personer som köpt eller funderade på att köpa en skogsfastighet år 2006 anser genomgående i något större utsträckning att skogsavdraget påverkar beslutet om köp, finansiering eller avverkning.

5.3.4 Användning av skogsavdrag

Skillnader mellan skogsägare sedan tidigare och nyblivna skogsägare

Det är, som framgår av figur 5, en markant skillnad mellan skogsägare sedan tidigare och nyblivna skogsägare. Nyblivna skogsägare yrkar avdrag i betydligt lägre utsträckning.

En jämförelse mellan tidigare skogsägare och nyblivna skogsägare som yrkat avdrag visar att en något större andel utnyttjat avdragsutrymmet för den förstnämnda gruppen, knappt 70 % för skogsägare sedan tidigare, jämfört med drygt 50 % för nyblivna skogsägare.

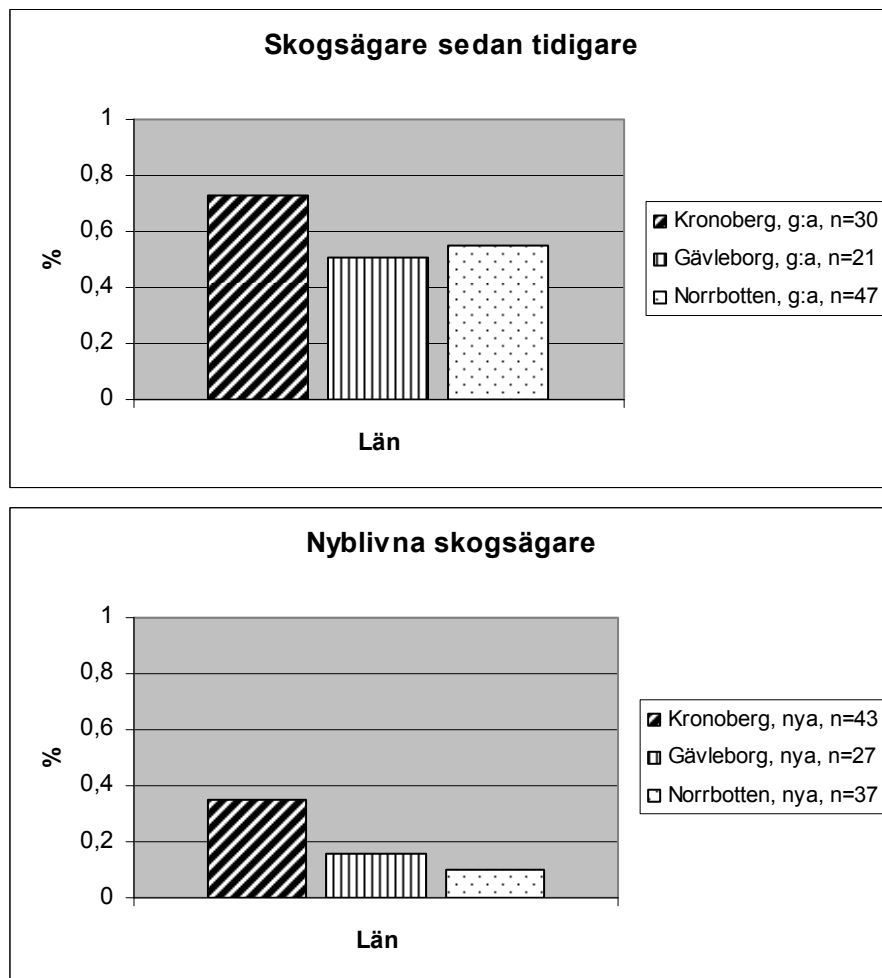
Skillnad mellan södra och norra Sverige

Som framgår av figur 5 finns det en klar tendens till att yrkat skogsavdrag minskar från söder till norr, särskilt för nyblivna skogsägare.

Skogsägare som sedan tidigare äger en skogsfastighet har möjlighet att yrka skogsavdrag i snabbare takt vid rationaliseringsförvärv. Samma geografiska skillnad återfinns för yrkat skogsavdrag i samband med rationaliseringsförvärv som för yrkat skogsavdrag utan rationaliseringsförvärv. I Kronobergs län är det 83 % av skogsägarna som yrkat skogsavdrag som gör detta i samband med rationaliseringsförvärv. Detta kan jämföras med 48 % i Gävleborgs och 51 % i Norrbottens län.

Det är ingen större skillnad mellan de tre länen i utnyttjandet av avdragsutrymmet för skogsägare sedan tidigare. För nya skogsägare är det inte heller någon större skillnad i andelen av skogsavdragsutrymmet som utnyttjas. Det är dock värt att notera att andelen är högst för Norrbottens län, 57 % jämfört med 49 % för Gävleborgs län och 53 % för Kronobergs län.

FIGUR 5. ANDEL SKOGSÄGARE SOM YRKAT SKOGSAVDRAK I KRONOBERGS, GÄVLEBORGS OCH NORRBOTTENS LÄN



Skogsägare sedan tidigare

En analys av skogsägare sedan tidigare som har köpt ytterligare en fastighet visar att de geografiska skillnader som forskarna tidigare observerat minskar. Andelen som yrkat skogsavdrag uppgår för Kronobergs län till 76 % och för de båda övriga länen till 65 respektive 75 %. Den mest påtagliga skillnaden är att belåningen bland dem som har köpt sin fastighet ungefär fördubblas jämfört med hela gruppen av skogsägare sedan tidigare. Detta är logiskt med tanke på att de köpt och inte ärvt eller fått fastigheten.

Skillnad beroende på köp eller arv/gåva

Motsvarande analys av skogsägare som köper en skogsfastighet för första gången visar inte heller på några större skillnader jämfört med dem som ärvt eller fått en skogsfastighet. En skillnad är dock att de köpta fastigheterna i Gävleborgs och Norrbottens län har en något mindre skogsareal än de som ärvt eller mottagits som gåva. Som väntat är lånen högre på de köpta fastigheterna. Det är intressant att konstatera att det inte går att urskilja någon enhetlig tendens vad gäller belåningen. Nyblivna skogsägare som köpt sin fastighet och som yrkat skogsavdrag skiljer sig i lånehänseende marginellt (5 000–20 000 kr) från dem som ärvt eller fått fastigheten. Nyblivna skogsägare som köpt sin fastighet och som inte yrkat skogsavdrag skiljer sig däremot påtagligt från dem som ärvt eller fått sin fastighet. I Kronobergs län är lånen ca 200 000 kr högre. Detta kan åtminstone delvis förklaras av att arealen skog i genomsnitt är 5 hektar större. I Gävleborgs och Norrbottens län gäller motsatsen. Lånen är påtagligt lägre, 100 000–200 000 kr. Skogsarealen är också 25–30 hektar mindre.

Skillnad beroende på kön

Forskarna har delat upp materialet efter kön, dvs. kvinnor bildar en undergrupp och män en annan. Forskarna har för var och en av dessa grupper studerat andelen som yrkat skogsavdrag och därvid beaktat om de är skogsägare sedan tidigare respektive nyblivna skogsägare samtidigt som de beaktat läns-tillhörighet. De har också räknat ut ett vägt medelvärde för yrkande av skogsavdrag för kvinnor respektive män. Forskarna utgår från detta i sin framställning men kommenterar också eventuella skillnader mellan lånen.

Andelen män bland skogsägare sedan tidigare som yrkar skogsavdrag är något högre än motsvarande andel för kvinnor, 68 jämfört med 59 %, se tabell 12. Samma tendens finns även bland ”nyblivna” skogsägare. Andelen män som yrkar skogsavdrag är 50 jämfört med 30 % för kvinnor. Föga förvånande framgår av resultatet de skillnader som finns mellan skogsägare sedan tidigare och ”nyblivna” skogsägare. De geografiska olikheterna består också.

TABELL 12. ANDELEN (%) KVINNOR RESPEKTIVE MÄN SOM YRKAT SKOGSAVDRAG

	<i>Kvinnor</i>	<i>Män</i>
<i>Skogsägare sedan tidigare</i>	59	68
<i>Nyblivna skogsägare</i>	30	50

En trolig förklaring till den skillnad som noteras är olika åldersstruktur för kvinnor respektive män. Eftersom kvinnor i regel lever längre än män är det troligt att det bland kvinnor finns en överrepresentation av äldre kvinnor, många av dem änkor. Bland ”nyblivna” skogsägare är det således troligt att det finns en stor andel kvinnor som ärvt fastigheten efter mannens bortgång. Forskarna har dock inte gått vidare i denna analys.

Skillnad beroende på boende

Forskarna har även gjort ett försök att analysera skillnader mellan åbor och utbor beträffande yrkande av skogsavdrag. Eftersom forskarna inte har haft någon direkt uppgift om skogsägaren bor på sin fastighet eller inte har de gjort en gruppering beroende på adresserna. I de fall det klart framgår att det rör sig om en gatuadress i en tätort har forskarna fört dessa skogsägare till kategorin utbor. Om adresserna tyder på en gårdsadress har forskarna klassificerat skogsägarna som åbor. I de fall där det rått osäkerhet har forskarna avstått från att göra en gruppering och dessa skogsägare ingår då inte i analysen.

Andelen skogsägare sedan tidigare som bor på fastigheten och som yrkat skogsavdrag uppgår till 62 %. Motsvarande andel bland utborna är tio procentenheter lägre. Motsvarande skillnad återfinns bland de nyblivna skogsägarna, se tabell 13. Det är inte för någon av grupperna några påtagliga skillnader mellan länen utom för utbor bland skogsägare sedan tidigare där andelen som yrkar skogsavdrag i Kronobergs län är betydligt större än för övriga grupper.

TABELL 13. ANDELEN (%) ÅBOR RESPEKTIVE UTBOR SOM YRKAT SKOGSAVDRAG

	<i>Åbor</i>	<i>Utbör</i>
<i>Skogsägare sedan tidigare</i>	62	52
<i>Nyblivna skogsägare</i>	48	36

5.3.5 Skogsägare som använder skogsavdrag jämfört med dem som avstått från att yrka m.fl.

Vilka skogsägare som använder skogsavdrag jämfört med dem som yrkat respektive avstått från att yrka skogsavdrag framgår av följande tabell.

TABELL 14. SKILLNADER MELLAN SKOGSÄGARE SOM YRKAT AVDRAG JÄMFÖRT MED SKOGSÄGARE SOM INTE YRKAT SKOGSAVDRAG I KRONOBERGS, GÄVLEBORGS OCH NORRBOTTENS LÄN

	Genom- snittlig köpe- skilling (1 000 kr)	Genom- snittlig skogs- areal (ha)	Skogs- mar- kens tax. vär- de/ha (kr)	Genom- snittlig belå- ning (1 000 kr)	Genom- snittlig belå- ning % av priset på ny- förvär- vet	Antal fastig- heter efter för- värv (1)	Annan verk- samhet (%)	Högin- komst- tagare (%)
Kronoberg								
<i>Ägare sedan tidigare</i>								
Yrkat	2 592	55	23 184	2 067	80	2,8	20	20
Ej yrkat	2 728	63	29 085	1 397	51	2,3	18	18
<i>Ny ägare</i>								
Yrkat	2 456	56	26 690	1 670	68	1	9	32
Ej yrkat	2 080	53	35 178	322	15	1	10	22
Gävleborg								
<i>Ägare sedan tidigare</i>								
Yrkat	1 564	77	9 653	1 018	65	3,0	9	32
Ej yrkat	1 179	69	9 543	567	48	2,4	25	41
<i>Ny ägare</i>								
Yrkat	1 517	83	11 149	1 340	88	1	7	26
Ej yrkat	1 173	78	14 031	346	29	1	10	16
Norrbotten								
<i>Ägare sedan tidigare</i>								
Yrkat	954	96	5 978	1 222	428	3,2	21	23
Ej yrkat	540	91	4 290	181	34	3,2	5	42
<i>Ny ägare</i>								
Yrkat	844	140	4 056	212	25	1	14	21
Ej yrkat								
skogs- avdrag	295	101	4 533	11	4	1	2	28

Skogsägare sedan tidigare

- Skogsägare sedan tidigare som har yrkat skogsavdrag i Gävleborgs och Norrlands län utmärks jämfört med dem som inte yrkat avdrag för en något högre köpeskilling, skogsarealen är större och taxeringsvärdet per hektar högre. Motsatsen gäller i Kronobergs län.
- Den totala lånesumman är betydligt högre, även räknat som andel av fastighetens pris är andelen högre bland skogsägare sedan tidigare som yrkat skogsavdrag jämfört med dem som inte gjort det.
- En tendens återfinns till innehav av något fler fastigheter i Kronobergs och Gävleborgs län (i Norrlands län återfinns ingen skillnad) för de skogsägare sedan tidigare som yrkat skogsavdrag jämfört med dem som inte gjort det.

- En mindre andel är höginkomsttagare i Gävleborgs och Norrbottens län bland de skogsägare sedan tidigare som har yrkat skogsavdrag jämfört med dem som inte yrkat avdrag. För Kronobergs län finns inte någon påtaglig skillnad.

Nyblivna skogsägare

- De skogsägare i denna grupp som har yrkat skogsavdrag utmärks jämfört med dem som inte yrkat avdrag för en påtagligt högre genomsnittlig köpeskillning. Föga förvånande har de också något högre genomsnittlig skogsareal. Det genomsnittliga taxeringsvärdet är dock något lägre för dem som yrkat avdrag jämfört med dem som inte yrkat avdrag.
- En påtagligt högre total belåning och belåningsandel är utmärkande för dem i denna grupp av skogsägare som yrkat skogsavdrag jämfört med dem som inte yrkat avdrag. Detta skulle eventuellt kunna förklaras av ett behov att avverka för att finansiera köpet vilket ger möjlighet att yrka skogsavdrag.
- Nyblivna skogsägare som yrkat skogsavdrag utmärks jämfört med dem som inte yrkat avdrag för en högre andel höginkomsttagare i Kronobergs och Gävleborgs län.

Både skogsägare sedan tidigare och nyblivna skogsägare som yrkat skogsavdrag utmärks för en hög belåning, både totalt och som andel av priset för fastigheten. Detta stöder förklaringen ovan om att de som har hög belåning har större behov av att minska skulderna genom inkomster från avverkning, vilket leder till ökade möjligheter till skogsavdrag. Samma tendens gäller för köpeskillningen och genomsnittlig skogsareal utom för skogsägare sedan tidigare i Kronobergs län.

5.4 Kommentarer och slutsatser

5.4.1 Kommentarer till hypoteser

I avsnitt 5.2.3 redovisades sex hypoteser som forskarna formulerat. Forskarnas kommentarer kring resultaten av prövningen av hypoteserna redovisas i det följande.

Hypotes 1. Avverkningsvolymen ökar efter förvärvet av en skogsfastighet.

En jämförelse av gruppen skogsägare som köpt en skogsfastighet år 2003 och yrkat skogsavdrag och skogsägare som inte köpt någon ytterligare skogsfastighet efter år 2000 visar på en högre avverkningsvolym för den förra gruppen. Det är ur skattesynpunkt fördelaktigare att sälja en virkesrik fastighet framför att först avverka och sedan sälja fastigheten. Köparen behöver finansiera köpet vilket avverkningar kan bidra till. Skogsavdraget stimulerar köpa-

ren till avverkningar och underlättar köparens finansiering av köpet. *Hypotesen styrks därmed av resultatet.*

Hypotes 2. Skogsvårdsaktiviteten ökar med en viss fördröjning efter köpet av en skogsfastighet.

Skogsavdragets betydelse för skogsvårdsinsatserna låter sig knappast testas av materialet eftersom det inte funnits tillgång till en lång tidsperiod efter förvärvet av skogsfastigheten år 2003. Ökade avverkningar leder till kravet på och önskemål om ökad skogsvårdsaktivitet. Samtidigt är det ur skattesynpunkt fördelaktigare för säljaren att investera i skogsvård som på en perfekt fastighetsmarknad leder till ett högre pris för fastigheten. Ur likviditetssynpunkt är det dock mer motiverat med skogsvård efter att ha fått de inkomster som en avverkning genererar. *Hypotesen kan varken förkastas eller bekräftas av detta material.*

Hypotes 3. Personer som har köpt en skogsfastighet utnyttjar i större utsträckning möjligheten till skogsavdrag än personer som ärvt eller fått en skogsfastighet.

Förklaringen till skillnaden mellan skogsägare sedan tidigare och nyblivna skogsägare i andelen som yrkat skogsavdrag är att söka i att det bland de nyblivna skogsägarna finns en stor grupp som ärvt eller fått sin fastighet varför utrymmet för att yrka skogsavdrag i regel är starkt begränsat. Arv eller gåva innebär att avdragsutrymmet flyttas över till nästa ägare. Eftersom det är vanligt att försöka utnyttja skogsavdraget så fort som möjligt är det troligt att avdragsutrymmet är begränsat för den nye ägaren.

De skogsägare som yrkat skogsavdrag har i stor utsträckning fått köpa sin fastighet på marknaden vilket förklarar att deras låneandel är betydligt högre än för nyblivna skogsägare som inte yrkar avdrag. En annan möjlig förklaring till skillnaden kan vara att de som har en låg belåning inte yrkat så mycket i skogsavdrag eftersom de inte behövt avverka skog för att minska sina skulder. Därmed har de inte kunnat yrka något skogsavdrag.

En möjlig förklaring till att skogsägare sedan tidigare jämfört med nyblivna har en högre belåning både relativt och absolut kan vara att det för skogsägare sedan tidigare finns skulder på det "gamla" innehavet. Det är vidare tänkbart att "tidigare ägare" har mer "substans" i sina företag, är "förmögna-re" i absoluta belopp, genom att de redan äger en eller flera skogsfastigheter vilket gör det lättare för dem att få lån. Denna grupp av skogsägare har dessutom lättare att finansiera köpet genom avverkningar på tidigare ägd fastighet. Skogsavdraget får därigenom större betydelse för denna grupp. Skogsavdraget är ett sätt att underlätta finansieringen, vilket är mer värdefullt för dem som har en hög skuldsättning. *Hypotesen styrks därmed av resultatet.*

Hypotes 4. Personer som har köpt en skogsfastighet och som sedan tidigare äger en eller flera fastigheter är mer benägna än personer som enbart äger en fastighet att yrka skogsavdrag.

Personer som har flera skogsfastigheter har vanligen mer avverkningsbar skog än de som har en fastighet. De som har flera fastigheter har kanske också bättre rutin och kunskap för att utnyttja skogsavdrag samt har även erfarenhet av att ordna finansiering till köp av nya fastigheter. Den som har flera fastigheter och har kunskap om skatter ser att skogsavdragsutrymmet som uppkommer vid fastighetsköp skapar möjlighet att avverka skog så att skattekostnaden hålls låg. Detta gäller speciellt vid rationaliseringsförvärv. Avverkning på en fastighet som ägs sedan tidigare vid köp av en ny skogsfastighet som betraktas som rationaliseringsförvärv leder till att hela rotpostförsäljningen upp till taket för skogsavdrag kan avsättas som skogsavdrag, vilket innebär att en lågt beskattad avverkningsintäkt kan finansiera köpet av den nya skogsfastigheten. Skogsavdraget ger således större fördel till befintliga skogsägare än till nya skogsägare. Detta i sin tur påverkar avverkningar i samband med köp genom att ägare sedan tidigare kan avverka på befintlig eller befintliga fastigheter. Detta innebär att skogsavdraget har en effekt på skogens ägarstruktur. Skogsägare sedan tidigare har med stor sannolikhet dessutom andra målsättningar med sitt skogsinnehav och annan kunskap och erfarenhet än nya skogsägare. Detta innebär att avverkning och skogsvård påverkas av vem som köper en skogsfastighet. Utbudet av virke bör därmed på kort sikt bli högre på grund av möjligheter att yrka skogsavdrag. *Hypotesen styrks därmed av resultatet.*

Hypotes 5. Höginkomsttagare utnyttjar i mindre utsträckning möjligheten till skogsavdrag än övriga inkomsttagare.

Det är svårt att dra någon slutsats om att höginkomsttagare är mer eller mindre benägna att yrka skogsavdrag. Visserligen visar resultatet att andelen ”höginkomsttagare” bland nyblivna skogsägare som yrkat avdrag i Kronobergs- och Gävleborgs län är högre än de som inte yrkat avdrag. En höginkomsttagare kan ha större nytta av ett avdrag eftersom en högre skattesats innebär att en höginkomsttagare har större nytta av räntefördelning. Skogsavdrag minskar räntefördelningsunderlaget. För höginkomsttagare har räntefördelningen större betydelse än för personer med inkomster under brytpunkten för statlig inkomstskatt. Dessutom kan inte denna grupp tillgodogöra sig ökade sociala förmåner eller pension utöver brytpunkten. Resultatet är enligt forskarna märkligt eftersom det för en person med hög marginalsatt är mindre lönsamt att utnyttja skogsavdraget än att räntefördela. En person som är nybliven skogsägare har dessutom under de första fem åren möjlighet att kvitta underskott i näringsverksamhet mot förvärvsinkomsten om näringsverksamheten bedrivs aktivt. Detta är en större fördel för personer med hög marginalsatt än för personer med låg marginalsatt. *Hypotesen kan varken förkastas eller bekräftas av detta material.*

Hypotes 6. Skogsägare med annan näringsverksamhet än skogsbruk utnyttjar i större utsträckning möjligheten till skogsavdrag än skogsägare med enbart skogsbruk.

Annan näringsverksamhets betydelse på skogsavdrag är enligt resultatet läns-specifikt. Detta är enligt forskarna svårt att förklara och visar på vikten av att inte dra generella slutsatser efter att ha studerat enbart ett län. I Kronobergs län verkar annan verksamhet inte påverka yrkandet om skogsavdrag. I Gävleborgs län finns det ett negativt samband mellan annan verksamhet och yrkandet av skogsavdrag och då speciellt för dem som äger skog sedan tidigare. I Norrbottens län finns det ett mycket klart positivt samband mellan annan verksamhet och att yrka skogsavdrag. Oavsett i vilket län skogsägaren bor läggs resultaten från flera näringsverksamheter samman till inkomstslaget näringsverksamhet. Underskott i skogsbruket kan således kvittas mot överskott från annan näringsverksamhet samt att skogsbruket normalt har lägre avkastning än fördelningsräntan, vilket gör att inkomster utanför skogsbruket kan räntefördelas, vilket i sin tur gör det fördelaktigt för skogsintresserade näringsidkare att köpa skogsfastigheter. *Hypotesen kan varken förkastas eller bekräftas av detta material.*

5.4.2 Slutsatser

Skogsavdraget påverkar både finansiering och lönsamhet av köp av skogsfastighet. Vilken av dessa båda faktorer som en individ uppfattar har störst betydelse varierar beroende på både ekonomisk situation och kunskaper. Varje enskild individ agerar utifrån den upplevda situationen, vilket kan avvika från den verkliga. Detta gör vissa ageranden mer svårförklarliga än andra ageranden.

Köp av skogsfastighet utgör inte någon avdragsgill kostnad medan däremot avverkningsintäkterna utgör en skattepliktig intäkt. I och med att möjligheten finns till att yrka skogsavdrag, minskar betydelsen av att införskaffandet av fastigheten inte är avdragsgillt och att intäkten är skattepliktig. Det stämmer väl överens med det svenska skattesystemet att köpet av skogsfastighet inte är avdragsgillt och att skogsintäkterna utgör inkomst av näringsverksamhet.

Om det finns tillräckligt med räntefördelningsunderlagsutrymme och skattesatsen är 30 % har det skattemässigt relativt liten betydelse om avverkning sker före försäljningen eller fastigheten säljs med ett högre virkesförråd. När inkomsten ska beskattas i näringsverksamhet och skatten inklusive sociala avgifter är 50–65 % kan det ur skattemässig synvinkel vara mer intressant att beskatta försäljningen som en kapitalvinst i inkomstslaget kapital. Vid beräkning av kapitalvinster vid försäljning av näringsfastigheter tas 90 % av vinsten upp till beskattning i inkomstslaget kapital, vilket i praktiken leder till en skatt på 27 % av den uppkomna kapitalvinsten. Detta gör att säljaren i många fall kan acceptera ett lägre pris per skogskubikmeter när skogen säljs enligt realisationsvinstreglerna jämfört med att virket säljs före fastighetsför-

säljningen. Det är därför tänkbart att reglerna om skogsavdrag minskar avverkningsincitamenten i slutet på innehavstiden. Ett större virkesförråd leder till ett högre pris på fastigheten vilket i sin tur leder till större skogsavdragsutrymme. Skogsavdraget har ett ekonomiskt värde, vilket gör att priset på fastigheten kan bli högre med ett större skogsavdragsutrymme. Skogsavdraget innebär således att ur skattesynpunkt minskar i många fall säljarens incitament att avverka skog strax före en försäljning medan motsatsen gäller för köparen.

Ur skattemässig synpunkt är det fördelaktigare för säljaren än för köparen av fastigheten att göra resultatsänkande skogsvårdsåtgärder. Avdraget sker i inkomstslaget näringsverksamhet för säljaren med i många fall en skattesats på 50 till 65 % och värdeökningen tas upp som kapitalvinst med en effektiv skattesats på 27 %. Om fastigheten stiger i pris ökar därmed också skogsavdragsutrymmet för köparen. Ur ren skattesynpunkt bör därmed, när skattesatserna är 50 till 65 %, säljaren ta kostnader före försäljningen av fastigheten och köparen ta intäkter efter försäljningen.

Ur lönsamhetssynpunkt ökar köparens incitament att avverka skog genom att det blir mer kvar efter skatt på grund av skogsavdrag. Detta innebär att ränteutgifterna kan minskas med ett större belopp med skogsavdrag än utan skogsavdrag. Ur lönsamhetssynpunkt, utan beaktande av ändrad räntefördelning, är det därmed lönsammare att avverka skog när det finns möjlighet till skogsavdrag jämfört med när det inte finns möjlighet till skogsavdrag.

Det kan dock finnas köpare för vilka likviditeten styr deras agerande. Dessa köpare kan tvingas avverka mer skog ju mindre andel av avverkningsintäkterna som de har kvar när skatten är betald. Behöver skogsägaren ha fram ett visst belopp måste skogsägaren avverka mer, ju mindre belopp som finns kvar per kubikmeter fast mått under bark när skatten är betald. Skogsavdraget är ett sätt att underlätta finansieringen, vilket är mer värdefullt för dem som har en hög skuldsättning. Köparens incitament för skogsvård underlättas av att det finns mer pengar kvar efter skatt från avverkningsintäkterna. Detta underlättar finansieringen av t.ex. plantering.

I och med att räntefördelningsunderlaget minskar med gjorda skogsavdrag kan skattesatsen på lite sikt bli högre för en del skogsägare. Detta ökar värdet av skattemässiga avdrag som t.ex. för planteringskostnader. De flesta skogsägare befinner sig dock inte i den övre delen av skatteskalen. En annan aspekt på skogsavdrag och plantering är att det skattemässigt inte finns samma behov för den enskilde skogsägaren att skaffa sig skattemässiga avdrag för att hålla nere inkomsten genom skogsvårdskostnader. Skogsägaren har ju kunnat minska sin deklarerade inkomst genom utnyttjande av skogsavdraget.

Skogsavdraget underlättar finansiering av skogsfastigheter genom att det blir större belopp kvar av avverkningsintäkterna. Det är dock tänkbart att fastighetspriserna skulle ha varit något lägre om det inte funnits möjlighet till skogsavdrag.

För gruppen som inte låter kapitalet från inbesparad skatt stå kvar i företaget blir det ur räntefördelningssynpunkt ännu mer negativt att utnyttja skogsavdragsmöjligheten.

Priset på skogsfastigheter påverkas av ett flertal faktorer. Några av dessa är fastighetens storlek, skogstillstånd, närhet till tätort, räntor, icke-monetära nyttor, virkesproduktionsnetto och skatter. Personer, som genom skogsinnehav kan omvandla högbeskattade arbetsinkomster till lågbeskattade kapitalinkomster, hör till den gynnade gruppen. Skogsavdraget kan, utan beaktande av ändrad räntefördelning, upplevas leda till ett högre diskonterat netto efter skatt av fastighetsinnehavet vilket gör att det höjer fastighetspriserna. Priserna höjs både för dem som har stor nytta av skogsavdragsmöjligheten och för dem som har liten nytta av denna möjlighet. På lång sikt kan ägar- och ägostrukturen påverkas. Grupper som gynnas av skattesystemet kommer att äga en större del av skogsarealen.

Skogsavdraget påverkar således ägar- och ägostrukturen inom skogsbruket. Den som har flera fastigheter och har kunskap om skatter ser att skogsavdragsutrymmet, som uppkommer vid fastighetsköp, skapar möjlighet att avverka skog utan att den blir särskilt hårt beskattad. Detta gäller speciellt vid rationaliseringsförvärv. Vid avverkning på en fastighet som ägs sedan tidigare, i kombination med köp av en ny skogsfastighet som betraktas som rationaliseringsförvärv, blir konsekvensen att en lågt beskattad avverkningsintäkt kan finansiera köpet av den nya skogsfastigheten. Skogsavdraget ger således större fördel till befintliga skogsägare än till nya skogsägare. Detta i sin tur påverkar avverkningar i samband med köp genom att ägare sedan tidigare kan avverka på befintlig eller befintliga fastigheter. Skogsägare sedan tidigare har med stor sannolikhet dessutom andra målsättningar med sitt skogsinnehav och annan kunskap och erfarenhet än nya skogsägare. Detta innebär att avverkning och skogsvård påverkas av vem som köper en skogsfastighet. Utbudet av virke bör därmed på kort sikt bli högre på grund av möjligheterna att yrka skogsavdrag.

En invändning mot skogsavdraget är att det inte sker någon återläggning till beskattning förrän vid försäljning av fastigheten, vilket kan ske långt fram i tiden. Används överlåtelseformen arv eller gåva vid generationsskiftet kan denna återläggning skjutas långt fram i tiden. Om man inte vill att mer än avkastningen ska beskattas kan detta enligt Håkansson (2002) uppnås genom generösa regler för skogskonto. Skogsavdrag behövs enbart i de fall då virkesförrådet vid fastighetens inköp är extremt högt.

De flesta skogsägare har i början av innehavstiden lägre sammanräknad förvärvsinkomst än inkomsttaket för sjukpenning, föräldrapenning och pensionsgrundande inkomst. Om dessa skogsägare kommer upp i högre inkomst än inkomsttaket för dessa förmåner under avyttringsåret, alternativt blivit ålderspensionär, har skogsavdraget lett till att dessa inkomster över taket inte påverkar de sociala förmånerna. Detta leder därmed till lägre sociala förmåner och lägre pension, på grund av gjorda skogsavdrag. Detta eftersom inkomsten

som legat till grund för sociala förmåner blev lägre de år under vilka skogsavdrag yrkades.

Individer med hög marginalskatt har störst värde av att minska sin beskattningsbara inkomst på kort sikt medan denna grupp samtidigt har störst nytta av att kunna räntefördela sina inkomster. Dessa två intressen står därmed i konflikt med varandra för höginkomsttagargruppen.

Om det inte funnits möjlighet att göra avsättning till skogsavdrag hade expansionsfonden varit av betydligt större betydelse vid stora intäkter som kommer ojämnt fördelade i tiden, som t.ex. vid större skogsavverkningar.

Skogsavdraget är ett värdeminskingsavdrag som ska återföras till beskattning i näringsverksamheten när fastigheten avyttras genom t.ex. köp. Principiellt är det inget att säga om detta. Kapitaluttag beskattas inte. Det är värdestegring och avkastning som ska beskattas. Det är densamma som gäller för t.ex. banktillgodohavanden. Tar en person ut halva sitt kapital blir det ingen skatt. Däremot beskattas räntan. I skogssammanhang är det svårt att skilja mellan kapital och ränta. Schablonmässigt har som en godtagbar kompromiss halva anskaffningsvärdet valts som en högsta gräns för kapitaluttag. Under årens lopp förändras virkesförrådet genom tillväxt och avverkning och värdet genom reala prisförändringar och inflation. En slutavräkning måste därför göras så att ”sparad tillväxt” och reala värdeförändringar beskattas.

Enligt neutralitetsprincipen, som var vägledande för 1990 års skattereform, ska ingen grupp av människor gynnas eller missgynnas av det sätt på vilket skattesystemet utformas. Som framgått är skogsavdraget mer värdefullt för dem som redan är ägare till en skogsfastighet. Extra gynnade är de ägare som har en närbelägen fastighet och därför kan hävda att köpet innebär en rationalisering. Befintliga skogsägare gynnas. Skogsavdraget påverkar räntefördelningsunderlaget som minskar. De negativa effekterna av detta beror av hur inkomsten annars skulle ha deklarerats samt var i skatteskalen skogsägaren befinner sig. Skogsägare med en hög marginalskatt har störst värde av att minska sin beskattningsbara inkomst på kort sikt medan denna grupp samtidigt har störst nytta av att kunna räntefördela sina inkomster. Inte heller beträffande var skogsinkomsten kan deklarerars och skattesituation är skogsavdraget neutralt. En jämförelse mellan skogsägare och övriga svenska medborgare tyder inte heller på neutralitet. Skogsägarna har från skattesynpunkt stora fördelar.

Avslutningsvis framhåller forskarna återigen att de menar att skogsavdragets nuvarande konstruktion har en långsiktig inverkan på ägar- och ägostrukturens förändring till förmån för de personer som redan är skogsägare. En annan observation är den motsättning som finns mellan att yrka skogsavdrag och att räntefördela. Ur statsfinansiell synpunkt innebär detta samtidigt att inkomster kommer att beskattas i näringsverksamhet på grund av minskat räntefördelningsutrymme med en högre skattesats än som inkomst av kapital. Visserligen kommer skogsavdraget att återläggas till beskattning vid försäljning någon gång i framtiden men inflationen kan då ha minskat det reala värdet.

6 Forskning om och olika aktörers syn på skogsavdrag

I samband med uppföljningen har LRF Skogsägarna, Skogssällskapet och Sveriges skogsindustrier i egenskap av intresseorganisationer och/eller näringslivsorganisationer för skogsägare m.fl. beretts tillfälle att ge sin syn på skogsavdraget och om det nuvarande skogsavdraget är ändamålsenligt eller om det finns några problem som organisationerna har uppmärksammat. Även Skatteverket har getts tillfälle att ge sin syn på skogsavdraget. En sammanfattning av de synpunkter som har lämnats redovisas i följande avsnitt. En inventering har även gjorts av senare års forskning inom skogsbeskattningen med avseende på forskning som har inbegripit skogsavdraget. Resultatet av inventeringarna redovisas i följande avsnitt.

6.1 Allmänt om skogsbeskattningen och de grundläggande principerna

I en licentiatavhandling från 2001 analyseras olika skattereglers effekter på det svenska skogsbruket. I avhandlingen pekas bl.a. på att ett bra skattesystem ska vara enkelt, neutralt och rättvist. Forskaren konstaterar att med något undantag är dagens skattesystem enkelt i så måtto att regeltillämpningen är klar. Enligt forskaren är en svårighet för skogsägarna att systemet ger så många möjligheter, t.ex. om skogsägaren vill senarelägga beskattningen. Enligt forskaren förhindrar dagens skatteregler sällan ett rationellt skogsbruk, och han konstaterar att möjligheterna till inkomstutjämning är väl tilltagna.⁸⁹

Lantbrukarnas Riksförbund (LRF) har återkommande analyserat och pekat på olika frågor som rör skogsbeskattningen. LRF menar att reglerna för enskilda näringsidkare i stort sett fungerar bra och att kritiken av skattesystemets komplexitet är överdriven.⁹⁰

I Skogsägarnas Företagsbok 2006 som ges ut av LRF Skogsägarna pekas på att balansering av olika typer av kapital är en nyckelfråga för lönsamhet och riskspridning i ett företag. Som företagare anges skogsägaren ha goda möjligheter att kombinera olika alternativ för kapitalplacering och försäkringsskydd. Som en av flera viktiga åtgärder anges bl.a. användningen av räntefördelning för att få rimlig företagsbeskattning (kapitalbeskattning). En annan viktig åtgärd som nämns är att hålla kvar medel i företaget genom olika resultatregleringsmöjligheter som t.ex. skogsavdrag, skogskonto, periodiseringsfond och expansionsmedel.

⁸⁹ Håkansson, 2002.

⁹⁰ www.lrf.se.

Skogssällskapet pekar på att före införandet av nuvarande system för skogsbeskattning, dvs. före 1981 års taxering, följde beskattningen av skogsinkomster den grundläggande principen om att endast avkastningen på kapitalet skulle beskattas. Från och med 1981 års taxering tillämpas regler om skogsavdrag som innebär en schablonisering av den grundläggande principen. Enligt Skogssällskapet innebär konstruktionen av regelverket med anskaffningsvärde, avdragsutrymme och skogsavdrag att följsamheten mot principen har försämrats. Även om dagens system inte följer principen fullt ut konstaterar Skogssällskapet att reglerna är lätta att tillämpa jämfört med de bestämmelser som gällde i det gamla regelverket och pekar vidare på att samtliga ingående variabler som behövs för att beräkna skogsavdraget är lätta att härleda utan alltför omfattande utredningsarbete. Systemet fungerar enligt Skogssällskapet väl i praktiken.

Skogssällskapet pekar vidare på att den grundläggande princip som skogsbeskattningen vilar på är viktig och måste finnas kvar som utgångspunkt för eventuella förändringar av regelverket. Skogssällskapet menar att det är viktigt att endast avkastningen på kapitalet beskattas och att rena kapitaluttag inte drabbas av inkomstbeskattning. Skogssällskapet menar att denna princip måste gälla för beskattning av skogsinkomster eftersom det i annat fall skulle uppstå märkliga skillnader mellan beskattningen av olika inkomstslag.

Skogsindustrierna pekar på att det rent principiellt bör finnas någon form av skogsavdrag eller liknande för att investeringar i skog inte ska missgynnas gentemot andra. Att på varje enskild fastighet beräkna den årliga tillväxten och bara beskatta avverkningar av den ter sig omöjligt och Skogsindustrierna anser därför att skogsavdragets schablon fungerar förhållandevis bra.

6.2 Myndigheternas bedömningar och hantering av skogsavdraget

Hantering

För Skatteverkets del har under senare år frågor som rör skogsbeskattningen bl.a. aktualiserats i samband med stormen Gudrun, då verket gick ut med en s.k. styrsignal.⁹¹ När det gäller tvister uppges från myndigheten att de inte känner till några sådana med anledning av skogsavdrag. Enligt uppgift från Skatteverket har de hittills inte initierat eller genomfört några specifika undersökningar som berör skogsbeskattning och skogsavdrag.

När det gäller regelverket uppger Skatteverket att de har vissa hanteringsproblem med skogsavdragen i form av skogsliggaren och vilka skogsavdrag som är hänförliga till olika skogsfastigheter om det finns flera fastigheter.

⁹¹ En styrsignal är den interna benämningen på ett ställningstagande som har tagits fram i syfte att åstadkomma en enhetlig och likformig rättstillämpning inom Skatteverket. Dessa publiceras kontinuerligt på bl.a. Skatteverkets hemsida.

Rationaliseringsförvärv

Den skogsägare som genomför ett tillskottsförvärv har möjligheter att utnyttja det uppkomna avdragsutrymmet i snabbare takt jämfört med en så att säga normal förvärvare. Detta gäller under förutsättning att förvärvaren kan erhålla ett intyg från Skogsstyrelsen eller länsstyrelsen om att förvärvet är ett s.k. rationaliseringsförvärv. Tillämpningen av reglerna ger enligt Skogssällskapet upphov till ständiga diskussioner i samband med kurser, skogsägarkvällar m.m. då det verkar som om myndigheternas bedömningar varierar mellan olika delar av landet. Enligt skogssällskapet är detta inte så konstigt då det är sakkunniga tjänstemän som ska bedöma huruvida köpet är ett rationaliseringsförvärv. Skogssällskapet pekar på att frågorna kring detta är många och lyfter särskilt fram följande:

- Ska sammanläggning av fastigheterna krävas?
- Måste fastigheterna gränsa till varandra?
- Om de inte måste gränsa till varandra, hur långt får det vara mellan fastigheterna?
- Hur stor skillnad i storlek får det vara mellan de båda fastigheterna?

För att undanröja tveksamheterna i tillämpningen bör enligt Skogssällskapet regelverket förenklas. Låt de regler som gäller för rationaliseringsförvärv omfatta samtliga förvärv av skogsfastigheter. Detta innebär att skogsavdraget maximalt får uppgå till 100 % av likvider för avverkningsrätter och 60 % av leveransvirkeslikvider. I sammanhanget bör man komma ihåg att avdragsutrymmets storlek är detsamma oavsett om det är frågan om ett rationaliseringsförvärv eller ett vanligt förvärv. Med dagens regler är det enbart takten i utnyttjandet som skiljer de båda förvärvstyperna åt.

Skogsindustrierna föreslår en ändring/förenkling av reglerna så att alla, oavsett om det är rationaliseringsförvärv eller inte, utan halvering får yrka skogsavdrag från första kronan. Reglerna för rationaliseringsförvärv och därmed ökande möjligheter till skogsavdrag är enligt Skogsindustrierna otydliga och det innebär att de hanteras olika på respektive länsstyrelse. Med dagens mekaniserade skogsbruk är det enligt Skogsindustrierna förhållandevis ointressant om fastigheterna ligger 2 eller 20 kilometer ifrån varandra eftersom det i alla fall krävs en maskinflytt.

Även Skatteverket har pekat på att reglerna om rationaliseringsförvärv är en fråga som bör uppmärksammas i anslutning till skogsbeskattning och skogsavdrag. Det är enligt Skatteverket svårt för dem att bedöma huruvida ett förvärv är ett rationaliseringsförvärv eller inte. Tidigare fanns angivet i lagtexten att förvärvaren skulle styrka ett rationaliseringsförvärv med intyg från länsstyrelse eller liknande. Enligt Skatteverket vore det bra om detta krav kunde återinföras.

Dubbla avdrag

Ett ytterligare problem som rör hanteringen och som Skatteverket uppmärksammar är att kombinationen skogsavdrag och ersättningsfond⁹² kan leda till dubbla avdrag. I inkomstskattelagen (IL) regleras att om ersättningsfonden tas i anspråk för exempelvis en byggnad kan en person bara göra värdeminskingsavdrag på skillnaden mellan anskaffningsvärdet och den ersättningsfond som tagits i anspråk.⁹³ Motsvarande finns inte för skogsavdrag. Om en ersättningsfond tas i anspråk för att köpa skog (mark) ska endast omkostnadsbeloppet vid kapitalvinstberäkningen minskas, inte underlaget för skogsavdrag. Enligt Skatteverket innebär detta att skogsägaren får avdrag två gånger i inkomstslaget näringsverksamhet, dels avdrag för ett belopp motsvarande försäkringsersättningen när skogsägaren gör en avsättning till ersättningsfond, dels när han gör skogsavdrag på den nyanskaffade skogen.⁹⁴

6.3 Reglerna för inkomstbeskattning och återföring av skogsavdrag

LRF har återkommande tagit upp och ifrågasatt den del av skogsbeskattningen som avser återföringsreglerna för skogsavdrag.⁹⁵ På förbundets hemsida redovisas uppfattningen att den nuvarande ordningen – att avyttring av näringsfastigheter beskattas i inkomstslaget kapital – är korrekt. Med detta som utgångspunkt ifrågasätter förbundet samtidigt dagens återföring av skogsavdrag och substansminskningsavdrag. LRF anger att återföringen leder till beskattning av kapitaluttag och att detta strider mot grundläggande beskattningsprinciper. Detta resonemang har även förts fram i flera andra sammanhang, bl.a. i samband med remisshanteringen av Skattebasutredningens betänkande.⁹⁶

De frågor som LRF pekar på har även analyserats i en doktorsavhandling i finansrätt från 2003. Förutom frågan om återföring av vissa avdrag vid avyttring av fastigheter behandlas indelningen av fastigheter i privatbostadsfastighet eller näringsfastighet samt indelningen i aktiv och passiv näringsverksamhet i avhandlingen. En utgångspunkt för avhandlingen är förändringen i den allmänna inkomstbeskattningen som skedde i samband med 1990 års skattereform då bl.a. skilda skatteskalor för arbetsinkomster och kapitalinkomster infördes. Forskaren pekar i avhandlingen på att allokering av inkomst till respektive inkomstkategori har stor betydelse då inkomster som genereras av arbete beskattas progressivt med 45–75 % medan avkastning av kapital be-

⁹² Avdrag för avsättning till ersättningsfond får göras av den som har inkomst av näringsverksamhet och som erhållit ersättning för t.ex. inventarier eller byggnader med anledning av brand eller annan olyckshändelse. Även vid expropriation eller liknande kan avsättning till ersättningsfond göras.

⁹³ 31 kap. 18 § IL.

⁹⁴ Skatteverket, e-brev 2006-06-21.

⁹⁵ Se avsnitt 4.5 om återföring av värdeminskingsavdrag.

⁹⁶ SOU 2002:47. Jfr dock Sjöblom, Skattenytt 2004 s. 649 f.

skattas proportionellt med 30 %. Forskaren konstaterar att de flesta företag i Sverige bedrivs som enskild näringsverksamhet och relativt ofta baseras på fastigheter. Trots deras betydelse i näringslivet är kunskapen om beskattningsreglerna för dessa minsta företag enligt forskaren relativt låg. När det gäller återföringar är en slutsats som forskaren drar kring detta att systemet med återföringar av skogsavdrag strider mot principerna bakom skogsbeskattningen till den del det leder till att delar av den vid köpet befintliga skogen beskattas progressivt.⁹⁷

Nordiska skattevetenskapliga forskningsrådet (NSFR) behandlade vid sitt seminarium i Reykjavik hösten 2005 frågor om beskattning av osäkra och instabila inkomster. I en av de rapporter som avhandlades kring detta pekas på att reglerna för skogsbeskattning utgör en särpräglad del av den svenska beskattningsrätten samt att det finns flera skäl till att skogsbeskattningen har speciella karakteristika. Beskattningen baseras i vissa fall på civilrättsliga transaktioner som enligt rapporten inte har någon direkt motsvarighet inom andra rättsområden. Skogsprodukternas karaktär av avkastning från fast egendom medför enligt rapporten svårigheter att fastställa om det är frågan om inkomster från löpande näringsverksamhet eller om det utgör ett kapitaluttag. Enligt rapporten kan det vid mindre skogsbestånd ifrågasättas om verksamheten tillhör inkomstslaget näringsverksamhet eller kapital, vilket avgör om den ska beskattas progressivt eller proportionellt för fysiska personer. Av praktiska skäl utförs avverkning endast vissa år och inkomsterna dessa år kan bli mycket höga samtidigt som de andra år kan vara obefintliga. Enligt rapporten är detta särskilt problematiskt i verksamheter som bedrivs av fysiska personer, vilka belastas av den progressiva beskattningen.⁹⁸ Återföringen medför att skogsavdraget endast får en temporär effekt. I slutänden kommer den inkomst som motsvaras av avdraget ändå att beskattas som näringsverksamhet.

Även Skogssällskapet tar upp frågan om återföring och pekar på att när skogsfastigheten avyttras ska gjorda skogsavdrag återföras till beskattning i inkomstslaget näringsverksamhet. Detta kan enligt Skogssällskapet innebära avsevärda skattekostnader för många skogsägare. Marginaleffekten i inkomstslaget näringsverksamhet kan uppgå till över 65 %. Enligt Skogssällskapet innebär detta förmodligen att förutsättningarna för strukturrationaliseringar i skogsbruket försämrats då skogsägare som vill sälja sin fastighet tvekar med tanke på de avsevärda skattekostnader som kan bli en följd av avyttringen.

Skogssällskapet pekar på att genom att låta skogsavdragen reducera anskaffningsvärdet i kapitalvinstutredningen skulle återföringen av skogsavdragen ske i inkomstslaget kapital. Detta innebär en lindrigare beskattning i samband med avyttringen och bidrar enligt Skogssällskapet därmed till strukturrationaliseringen i skogsbruket. Det skulle enligt Skogssällskapet även ge en överensstämmelse med beräkningen av fastighetens värde i fördelningsunderlaget där skogsavdragen reducerar fastighetsvärdet.

⁹⁷ Rydin, 2003.

⁹⁸ Nordisk skattevetenskaplig forskningsråd (NSFR), 2005.

Finansdepartementet har i en promemoria om skogsbeskattning angett att vid avyttring av en näringsfastighet ska enligt nuvarande ordning gjorda skogsavdrag inte minska den anskaffningsutgift som ligger till grund för kapitalvinstberäkningen, utan i stället återföras i inkomstslaget näringsverksamhet (26 kap. 2 § 2 IL). Enligt promemorian bör någon ändring i detta avseende inte ske. Anledningen till detta är att det inte har bedömts acceptabelt att ett avdrag utförs mot en högre skattesats för att sedan återläggas i ett inkomstslag med lägre skattesats, något som även lyftes fram i proposition 1989/90:110.⁹⁹

6.4 Skogsavdragets påverkan på avverkningar samt priser på virke och skogsfastigheter

I en licentiatavhandling från 2001 som analyserar olika skattereglers effekter på det svenska skogsbruket görs bedömningen med avseende på skogsavdragets effekter att det lockar till stora avverkningar i samband med fastighetsförvärv eftersom avdragsmöjligheterna är nominellt bundna och det gäller att så snabbt som möjligt utnyttja fördelarna. Forskaren menar samtidigt att skogsvårdslagen utstrålar den motsatta andan, att avverkningarna ska hållas någorlunda jämna. Att ha skatteregler som uppmuntrar till ojämn avverkning är enligt forskaren motsägelsefullt.¹⁰⁰

Skogsindustrierna pekar på att skogsavdragen från skogsindustrins sida fyller en mycket viktig funktion då de enligt Skogsindustrierna medverkar till en aktivare virkesmarknad.

Skogssällskapet pekar på att förekomsten av skogsavdraget innebär goda möjligheter att amortera lånen med hjälp av finansieringsavverkningar i anslutning till förvärvet. Detta innebär enligt Skogssällskapet att priserna på skogsfastigheter förmodligen pressas uppåt i och med att fler intressenter kan vara med i budgivningen. Att kunna använda delar av det nyförvärvade virkesförrådet som en del i finansieringslösningen innebär bättre amorteringsmöjligheter, fler potentiella köpare och därmed en viss prispress uppåt på fastighetsmarknaden.

Enligt Skogssällskapet innebär bättre möjligheter att frigöra skogskapital en bättre skötsel av landets skogsfastigheter. Det frigjorda kapitalet kan förutom till skogsvård användas för investeringar i markanläggningar, skogsbilvägar och ekonomibyggnader. Detta innebär välskötta och effektivt förvaltade skogsfastigheter och har en positiv effekt på avverkningsviljan i skogsbruket. Skogsavdraget är en viktig beståndsdel i ett regelverk som stimulerar en rationell användning av skogskapitalet.

Enligt Skogssällskapet sker de flesta förvärv av skogsfastigheter med såväl eget som lånat kapital. En alltför stor andel lånat kapital innebär i många fall likviditetsproblem för köparen. Driftskostnaderna för fastigheten i kombina-

⁹⁹ Finansdepartementet, Fi2002/1154.

¹⁰⁰ Håkansson, 2002.

tion med räntekostnaderna för det lånade kapitalet kan innebära ett negativt kassaflöde. Många nyblivna eller nytilträdde skogsägare har minskning av skuldbördan som utgångspunkt för sin avverkningsstrategi. En förutsättning för att detta ska fungera är att det finns möjligheter att amortera lånen utan alltför stora skattekostnader. Genom systemet med skogsavdrag kan en viss del av avverkningsinkomsten undantas från skatt, vilket innebär goda amorteringsmöjligheter. Förekomsten av skogsavdraget har enligt Skogssällskapet alltså en positiv effekt på avverkningsviljan i privatskogsbruket; skogsavdraget bidrar till att stimulera virkesutbudet och bidrar därmed också till att underlätta skogsindustrins virkesförsörjning. I och med att utbudet ökar kommer detta enligt Skogssällskapet att bidra till lägre virkespriser, vilket är positivt för skogsindustrins lönsamhet.

Utan möjligheter till skogsavdrag hade förutsättningarna för amorteringar enligt Skogssällskapet försämrats betydligt. Att minska skuldsättningen med fullbeskattat kapital kan innebära skattekostnader på uppåt 65–70 %. Insikten om detta innebär enligt Skogssällskapet ett minskat intresse för amorteringsavverkningar, vilket i sin tur medför ett minskat utbud av virkesråvara. Konsekvenserna av detta blir enligt Skogssällskapet att den kapitalstarke köparen skulle få det ännu lättare att förvärva skogsfastigheter jämfört med den köpare som till stor del måste lånefinansiera sitt förvärv. Utan möjligheter till skogsavdrag blir förutsättningarna för amorteringar små för den högbelånade skogsägaren. I och med att villkoren för den ekonomiska planeringen försämrats kommer avverkningsstrategin att inriktas mot att skapa ett fungerande kassaflöde utan alltför stora överskott i verksamheten. Detta får en negativ effekt för virkesförsörjningen. Enligt Skogssällskapet leder detta in på rättvisefrågorna i skogsbeskattningen. Förekomsten av skogsavdraget innebär att det är lättare för intressenter med en liten andel eget kapital att köpa skogsfastigheter. Förmågan att bedriva ett effektivt och rationellt skogsbruk är inte knutet till andelen eget kapital i finansieringslösningen. Försämrade skatteregler innebär förmodligen att antalet potentiella köpare till en fastighet minskar och därmed även skaran av kompetenta skogsbrukare.

6.5 Synpunkter på reformering av regelverket för skogsavdrag

I samband med uppföljningen har LRF Skogsägarna uttalat att skogsavdraget har stor betydelse för en väl fungerande fastighets- och virkesmarknad. Avdraget bidrar till att överlåtelse kommer till stånd på ett ändamålsenligt sätt. En viktig aspekt är att skogsavdraget underlättar snabbare överlåtelse, vilket är viktigt för att hålla hög och jämn kvalitetsnivå i skogsbruket. Enligt LRF Skogsägarna får en större grupp potentiella köpare likviditetsmässiga förutsättningar att förvärva skogsfastigheter tack vare skogsavdraget. Inte minst

kan detta öka möjligheterna för rågrannar¹⁰¹ och lokalt boende att vara med på denna hårda konkurrensmarknad. Skogsavdraget bidrar enligt LRF således till bättre förutsättningar för ett aktivt företagande och satsningar inom skogsvården och andra investeringar i skogsbruket.

LRF Skogsägarna anser att skogsavdraget även framgent har en viktig roll för effektiva fastighetsöverlåtelse, vilket enligt förbundet är grundläggande för ett aktivt företagande inom familjeskogsbruket. I nuläget finns en eftersläpning och ett ackumulerat behov av att nya ägare träder till. Förbundet föreslår en modifiering av skogsavdraget så att villkoren för rationaliseringsförvärv gäller vid alla förvärv. Under den första femårsperioden kommer därvid samma skattemässiga effekt från skogsavdraget att uppnås med halva avverkningsuttaget. Detta skapar incitament för en jämnare fördelning av virkesuttagen fördelat på mindre trakter. Detta är också gynnsamt för kvaliteten i skogsvårdsarbetet. Minskat tryck att göra stora engångsuttag i samband med överlåtelse är generellt positivt för ett aktivt, hållbart och marknadsdrivet familjejordbruk. Statsfinansiellt neutraliseras det höjda avdragsutrymmet av den återläggning av skogsavdragen som alltid sker.¹⁰²

Skogsindustrierna, som representerar de större skogsägarna, pekar på att eftersom jordförvärvslagen (JFL) ser ut som den gör sker inga stora köp av skogsfastigheter men att skogsavdraget för juridiska personer bör vara samma som för fysiska personer i de fall köp sker.

6.6 Sammanfattning

Skogsbeskattning och skogsavdrag har varit föremål för viss forskning under senare år. Att dagens skatteregler sällan förhindrar ett rationellt skogsbruk och att möjligheterna till inkomstutjämning är väl tilltagna är den bedömning som görs i en licentiatavhandling från 2001 om olika skattereglers effekter på det svenska skogsbruket. När det gäller skogsavdragets effekter konstateras vidare att det lockar till stora avverkningar i samband med fastighetsförvärv eftersom avdragsmöjligheterna är nominellt bundna och det gäller att så snabbt som möjligt utnyttja fördelarna. I en doktorsavhandling från 2003 om inkomst av näringsfastighet i enskild näringsverksamhet där bl.a. värde-minskningsavdrag och reglerna för återföring av skogsavdrag analyseras görs bedömningen att systemet med återföringar av skogsavdrag strider mot principerna bakom skogsbeskattningen till den del det leder till att delar av den vid köpet befintliga skogen beskattas progressivt.

När det gäller olika aktörers syn på skogsavdraget och om det är ändamålsenligt visar uppföljningen på att det allmänt sett bland de intresse- och näringslivsorganisationer m.fl. som tillfrågats verkar finnas en positiv inställning till den nuvarande principiella utformningen av skogsavdraget. Systemet uppges fungera väl i praktiken och vara relativt enkelt att hantera. Det bör

¹⁰¹ Med rågrannar avses grannar vars tomter gränsar direkt till den egna tomten.

¹⁰² Brev från LRF Skogsägarna, 2007-02-28.

dock noteras att det från flera håll riktas kritik mot systemet med återföring av gjorda skogsavdrag i inkomstslaget näringsverksamhet. När det gäller skogsavdragets effekter framförs att skogsavdraget har stor betydelse för en väl fungerande fastighets- och virkesmarknad. Det framhålls även att skogsavdraget fyller en viktig funktion då det medverkar till en aktivare virkesmarknad men att det även medverkar till att priserna på skogsfastigheter förmodligen ökar. Vidare framförs att skogsavdraget är en viktig beståndsdel i ett regelverk som stimulerar en rationell användning av skogskapitalet. När det gäller satsningar inom skogsvården och andra investeringar i skogsbruket framhålls att skogsavdraget bidrar till bättre förutsättningar för detta men också för ett aktivt företagande. Flera av de tillfrågade organisationerna efterlyser samtidigt modifieringar av det nuvarande regelverket där allmänna utvidgningar skulle göras i riktning mot vad som gäller vid rationaliseringsförvärv.

7 Skogsavdraget ur ett statligt budgetperspektiv

I detta avsnitt beskrivs skogsavdraget ur ett statligt budgetperspektiv. Först görs en beskrivning ur budgethänseende av skogsavdraget som skatteutgift samt regeringens redovisning av resultat för denna. Därefter analyseras skogsavdragets offentligfinansiella effekt. I avsnittet görs slutligen en genomgång av statsstödsreglerna inom EU.

7.1 Skatteutgifter

7.1.1 Allmänt om skatteutgifter

Skogsavdraget betecknas i statsbudgeten som en skatteutgift. Staten kan genom olika typer av direkta bidrag eller genom förmåner i form av särregler och undantag i skattesystemet ge stöd till företag och hushåll. Direkta bidrag belastar statsbudgetens utgiftssida. I de fall som staten ger stöd via särregler och undantag i skattesystemet benämns dessa som skatteutgifter.¹⁰³ Skillnaden mellan stöd i form av bidrag respektive skatteutgifter är att mottagarna av skatteutgifter betalar mindre i skatt i stället för att få en kontant ersättning av staten. Stöd i form av skatteutgifter syns inte i redovisningen av statsbudgeten då skatteutgifter utgör stöd på statsbudgetens inkomstsida. Statsbudgetens inkomstsida är en prognos över hur stora inkomster som under budgetåret kommer att flyta in till följd av gällande skatteregler. Då skatteutgifter innebär lägre skatteintäkter påverkar de statsbudgetens saldo på samma sätt som stöd på statsbudgetens utgiftssida.

Många av skatteutgifterna har införts, mer eller mindre uttalat, som medel inom specifika politikområden. Skogsavdrag samt skogs- och skogsskadekonto är exempel på sådana skatteutgifter som kan hänföras till ett specifikt politikområde, närmare bestämt politikområdet Skogspolitik. Skatteutgifter kan också helt eller till viss del vara närmast skattetekniskt motiverade, t.ex. av administrativa skäl såsom enkelhet, legitimitet, rimlighet och att undvika oacceptabla konsekvenser för den enskilde.¹⁰⁴

7.1.2 Redovisning av skogsavdrag i statsbudgeten

De särregler som finns inom skogsbeskattningen har tillkommit för att ge skattelättnader och stimulera skogsägare. Dessa skatteutgifter torde därför

¹⁰³ Tidigare benämnt skatteavvikelser.

¹⁰⁴ Prop. 2003/04:100 och prop. 2005/06:100.

vara exempel på sådana skatteutgifter som kan jämföras med stöd på budgetens utgiftssida.

Enligt Skatteverket uppgick omfattningen av gjorda skogsavdrag för 2005 till totalt knappt 1,5 miljarder kronor. Uppgifter om återföringar av gjorda skogsavdrag har inte kunnat redovisas av Skatteverket.

Regeringen har pekat på vikten av att skatteutgifter tas med i de resultatredovisningar som lämnas för statsbudgetens olika politikområden. I 2005 års vårproposition anges följande.

Många av skatteutgifterna mer eller mindre uttalat har införts som medel inom specifika politikområden [...] i syfte att stärka dessa områden. Ur ett budgetperspektiv bör de därför behandlas i likhet med utgifterna och inkluderas i de resultatredovisningar som regelbundet lämnas avseende olika politikområden. En sådan redovisning är en förutsättning för en mer rättvisande jämförelse av stöd som lämnas över statsbudgeten inom olika områden på såväl utgifts- som inkomstsidan. [...] En fördjupad redovisning och uppföljning av skatteutgifterna, i syfte att bl.a. ytterligare förbättra underlaget för prioriteringar mellan olika områden i budgetarbetet, bör i första hand ta sikte på de skatteutgifter som är att jämföras med stöd på budgetens utgiftssida, dvs. de som utgör medel inom ett specifikt politikområde.¹⁰⁵

I 2007 års ekonomiska vårproposition och budgetpropositionen för 2008 redovisas följande skatteutgifter för skogsbruket.

TABELL 15. SKATTEUTGIFTER INOM SKOGSOMRÅDET FÖR PERIODEN 2006–2008 (PROGNOS), MILJONER KRONOR

<i>Saldopåverkande skatteutgifter</i>	2006		2007		2008	
	<i>Brutto</i>	<i>Netto</i>	<i>Brutto</i>	<i>Netto</i>	<i>Brutto</i>	<i>Netto</i>
B. Intäkter i näringsverksamhet						
<i>Avverkningsrätt till skog</i>	–	–	–	–	–	–
C. Kostnader i näringsverksamhet						
<i>Anläggning av ny skog m.m.</i>	570	340	600	380	690	440
<i>Skogsavdrag</i>	–	–	–	–	–	–
<i>Skogs-, skogsskadekonto m.m.</i>	40	20	40	30	50	30

Källa: Prop. 2006/07:100 och 2007/08:1.

Som framgår av tabell 15 redovisas inga utgifter för avverkningsrätt till skog och skogsavdrag i budgetpropositionerna. Som förklaring anges att skatteutgiften inte har kunnat beräknas.¹⁰⁶

Enligt uppgift från Finansdepartementet beror svårigheten att beräkna omfattningen av skatteutgiften för skogsavdraget på flera osäkerheter. Finansdepartementet beskriver svårigheterna med utgångspunkt i följande resonemang.

¹⁰⁵ Prop. 2004/05:100.

¹⁰⁶ Finansdepartementet, e-brev 2006-03-20.

Om en skogsägare säljer sin skog kan intäkten delas upp i ett kapitaluttag och en kapitalvinst. Kapitaluttaget ges av den sålda skogens anskaffningsvärde, och det ska inte beskattas. Kapitalvinsten motsvarar värdetillväxten i den sålda skogen under innehavstiden och den ska beskattas. Som en schablon anses hälften av den avdragsgrundande skogsintäkten vara ett kapitaluttag. I dagsläget har Finansdepartementet ingen uppfattning om den verkliga andelen kapitaluttag och kapitalvinst i skogsintäkterna och det kan t.o.m. vara så att schablonen är för restriktiv. Finansdepartementet har därför valt att inte redovisa någon skatteutgift för denna post men pekar samtidigt på att departementets beräkningar dock är under ständig utveckling. I en rapport från Riksrevisionen anges att det är många av skatteutgifterna som inte är beräknade. Inom inkomstbeskattningen är mindre än hälften av antalet redovisade skatteutgifter beräknade.

När det gäller beräkningen av skatteutgifter mer allmänt anger Riksrevisionen att regeringen skiljer mellan definitiva skattelättnader och skatteutgifter som innebär att skatten skjuts upp, något som är att jämställa med en räntefri skattekredit. I rapporten anges även att i stort sett finns räntefria skatte-krediter enbart inom inkomstbeskattningen och exemplifierar med olika inkomstutjämnande avdrag i företagsbeskattningen och realisationsvinster i inkomstslaget kapital. I rapporten konstateras att dessa skatteutgifter nuvärdesberäknas men att regeringen inte redovisar några uppgifter om de antaganden i form av diskonteringsräntor m.m. som ligger till grund för nuvärdesberäkningen. Enligt Riksrevisionen innebär den beräkningsmetod som ligger till grund för beräkning av skatteutgifter i form av räntefria skattekrediter att flera av dessa skatteutgifter inte kan beräknas.¹⁰⁷

Regeringen redovisar förutom skogsavdraget även följande skatteutgifter avseende skogsbeskattningen.

– *Avverkningens rätt till skog*: Enligt god redovisningssed uppkommer intäkten när bindande avtal träffats. Enligt gällande lagstiftning tillämpas dock i detta fall kontantprincipen, vilket innebär att beskattningen skjuts upp, varför en räntefri kredit uppstår i näringsverksamhet. Enligt regeringens redovisning bör räntan på krediten utgöra underlag för skatt på inkomst av näringsverksamhet och särskild löneskatt. Som angetts ovan redovisas inga utgifter i budgetpropositionen på grund av att utgifterna är svåra att beräkna.

– *Anläggning av ny skog m.m.*: Utgifter för anläggning av ny skog och dikning som främjar skogsbruk ska omedelbart kostnadsföras. Utgifter för inköp av och plantering av träd och buskar för frukt och bärodling får dras av omedelbart. Skatteutgiften utgörs av ränteeffekten på den omedelbara avskrivningen och avser skatt på inkomst av näringsverksamhet och särskild löneskatt. För 2007 beräknade regeringen bruttoutgifterna till 530 miljoner kronor.

¹⁰⁷ Riksrevisionen, RiR 2007:3.

– *Skogs- och skogsskadekonto*: Det finns möjlighet att få göra avdrag för belopp som sätts in på skogskonto eller skogsskadekonto från intäkter som är hänförliga till skogsbruk. Insättningen begränsas i tid till 10 år på skogskonto och 20 år på skogsskadekonto. Skatteutgiften avser räntan på skattekrediten. Enligt regeringens redovisning bör räntan på krediten utgöra underlag för inkomstskatt och särskild löneskatt.

Med anledning av den svåra storm som inträffade i södra Sverige i januari 2005 och medförde omfattande skador för skogsnäringen har riksdagen även fattat beslut som innebär att vissa temporära skatteutgifter uppkommer. Dessa är tillfällig koldioxidskattebefrielse för dieselbränsle till arbetsmaskiner inom skogsbruksnäringen, tillfällig energiskattebefrielse för dieselbränsle till arbetsmaskiner inom skogsbruksnäringen samt skattereduktion för stormskadad skog.¹⁰⁸

Uppföljningen visar att det inte redovisas någon resultatbedömning för skogsavdraget. Det bör här nämnas det omfattande utvecklingsarbete som har bedrivits i syfte att ge riksdag och regering bättre underlag för prioriteringsdiskussioner och för att lättare kunna bedöma värdet av insatta resurser i förhållande till politiskt beslutade mål. Av riksdagens riktlinjer framgår att det är viktigt att alla utskott granskar den resultatinformation som regeringen lämnar i budgetpropositionen.¹⁰⁹ Det kan mot den bakgrunden synas vara befogat att föra en diskussion om regeringen fortsättningsvis bör redovisa storleken på skatteutgiften samt resultatet av skatteutgiften för skogsavdrag och sin bedömning av detta till riksdagen i likhet med en redovisning för andra skatteutgifter.

7.2 Skogsavdragets offentligfinansiella effekt

7.2.1 Inledning

Anskaffningsutgiften för en skogsfastighet är avdragsgill vid försäljning av skog. Detta överensstämmer med de principer som ligger till grund för det svenska skattesystemet. Skogsavdraget syftar till att under innehavstiden undanta den del av intäkten vid avverkning som motsvarar anskaffningsutgiften för den försålda skogen från beskattning. Genom avdraget fördelas därmed en avdragsgill kostnad över tiden. Eftersom avdraget återförs vid avyttring av fastigheten påverkas de offentliga finanserna endast via en eventuell ränteeffekt. En sådan effekt uppkommer om det schablonmässigt beräknade avdraget i genomsnitt avviker från anskaffningsutgiften för försåld skog. Dessutom uppkommer en offentligfinansiell effekt i jämförelse med att avdraget slopas och i jämförelse med att återföringen slopas.

¹⁰⁸ Prop. 2004/05:100, prop. 2005/06:100.

¹⁰⁹ Framställning 2005/06:RS3, bet. 2005/06:KU21.

Nedan redovisas statistik över gjorda skogsavdrag samt försäljningar av skogsfastigheter. Därefter följer ett avsnitt med en diskussion kring jämförelsenormer med ett resonemang om effekter då schablonen inte korrekt fångar de faktiska avdragsgilla kostnaderna. I ett därpå följande avsnitt diskuteras effekterna i jämförelse med slopat skogsavdrag respektive i jämförelse med slopad återföring. I ett avslutande avsnitt diskuteras därefter de offentligfinansiella effekterna om reglerna för enskilda näringsidkare och fåmansbolag förändras i syfte att göra beskattningen mer neutral. Det är skillnaden i avdragsutrymme för fysiska och juridiska personer som utgör bakgrunden till denna något annorlunda ansats.

7.2.2 Skogsavdrag och försäljningar av skogsfastigheter

Skatteverket kan redovisa uppgifter över gjorda skogsavdrag per år men inte om återföringarna av skogsavdrag. Statistiska centralbyrån har statistik över försäljningar av lantbruk med skogsbruksvärde.

I tabell 16 nedan redovisas gjorda skogsavdrag under perioden 1998–2005 fördelat på fysiska och juridiska personer. Som framgår av tabellen har skogsavdragen uppgått till ungefär 1,5 miljarder kronor per år under perioden. Avdragen görs huvudsakligen av fysiska personer medan bolagen står för en relativt liten del.

TABELL 16. SKOGSAVDRAGEN PER ÅR TOTALT OCH FÖRDELAT PÅ FYSISKA OCH JURIDISKA PERSONER (MILJONER KRONOR)

År	Fysiska personer	Juridiska personer	Totalt
1998	1 342	7	1 349
1999	1 175	56	1 231
2000	1 440	164	1 604
2001	1 421	79	1 500
2002	1 158	84	1 241
2003	1 222	90	1 313
2004	1 288	70	1 358
2005	1 402	87	1 489

Källa: Skatteverket.

År 1998 ägdes drygt 250 000 taxeringsenheter med skogsmark av fysiska personer medan knappt 4 000 enheter ägdes av aktiebolag.¹¹⁰ Därtill kom offentligt ägda enheter samt dödsbon och övriga ägare. Fördelningen av ägandet mellan fysiska personer och aktiebolag är en förklaring till att juridiska personer stod för en så begränsad andel av gjorda skogsavdrag. Detta kan även ge upphov till frågan om skillnader i beskattningen för olika företagsformer medför att inte fler fysiska personer väljer att driva sitt skogsbruk i aktiebolagsform. Denna fråga har diskuterats tidigare under avsnitt 5.6.

¹¹⁰ Skogsstyrelsen, 2006b.

Mindre än en procent av det totala antalet taxeringsenheter med skogsbruksvärde omsätts per år och andelen omsatt skogsvärde av totalt skogsvärde är ännu lägre. Som framgår av tabell 17 nedan har andelarna varit relativt konstanta under perioden 2000–2005.¹¹¹

TABELL 17. ANTAL SÅLDA LANTBRUK MED ETT SKOGSBRUKSVÄRDE STÖRRE ÄN NOLL OCH TOTALT SKOGSVÄRDE FÖR DESSA SAMT FÖRSÄLJNINGARNAS ANDEL AV DET TOTALA ANTALET TAXERINGSENHETER RESPEKTIVE TOTALT SKOGSVÄRDE, ENDAST MARKNADSMÄSSIGA KÖP

År	Antal sålda lantbruk med skogsbruksvärde >0	Andel av totalt antal taxeringsenheter (%)	Totalt skogsvärde i 1 000-tal kr för sålda lantbruk	Andel av totalt skogsvärde (%)
2000	2 368	0,86	578 052	0,33
2001	2 320	0,85	538 531	0,31
2002	2 349	0,86	562 265	0,32
2003	2 424	0,88	609 883	0,35
2004	2 444	0,89	596 876	0,34
2005	2 690	0,98	983 215	0,33

Källa: Statistiska centralbyrån.

Att en relativt liten andel av skogsfastigheterna omsätts per år leder till tolkningen att det går lång tid innan gjorda skogsavdrag återförs till beskattning, detta under det rimliga antagandet att de flesta skogsägare utnyttjar skogsavdraget så snart som möjligt efter förvärvet av skogen.

7.2.3 Diskussion kring jämförelsenormer

Alla inkomster från skogsbruket ska under innehavstiden beskattas som näringsinkomst. En schablonmässigt beräknad inköpskostnad för den försålda skogen får tillfälligt, tills fastigheten säljs, dras av från inkomsterna. All värdetillväxt som realiseras först vid försäljning av fastigheten beskattas däremot i inkomstslaget kapital. Det sistnämnda har endast betydelse för enskilda näringsidkare eftersom bolagsbeskattningen behandlar kapitalinkomster på samma sätt som andra inkomster.

En offentligfinansiell effekt kan uppstå i två fall.

- För det första uppstår en finansiell effekt för offentlig sektor om anskaffningsutgiften för den försålda skogen inte överensstämmer med det schablonmässigt beräknade skogsavdraget. En avvikelse leder till en ränteffekt, antingen positiv eller negativ, för offentlig sektor.
- För det andra uppstår en finansiell effekt i jämförelse med slopat avdrag respektive slopad återföring.

¹¹¹ Med skogsvärde avses summan av skogsbruksvärde och skogsimpedimentvärde. Med det sistnämnda avses mark som inte är lämplig för virkesproduktion utan produktionshöjande åtgärder men som bär skog eller har förutsättningar att bära skog.

I det första fallet uppstår således en offentligfinansiell effekt om skogsavdraget inte motsvarar de faktiska avdragsgilla kostnaderna. För uppföljningen har det dock inte varit möjligt att ta fram underlag som kan användas för att bedöma hur väl schablonen motsvarar den faktiska anskaffningsutgiften för försåld skog. I det följande diskuteras i stället skogsavdragets offentligfinansiella effekt utifrån att skogsinnehavet kan betraktas som antingen en omsättningstillgång eller som en anläggningstillgång. Reglerna för omsättningstillgångar innebär att anskaffningsvärdet på försåld skog får dras av från intäkterna vid beräkning av den beskattningsbara inkomsten. Om det i stället är reglerna för anläggningstillgångar som ska tillämpas innebär det normalt att anskaffningsvärdet i sin helhet får skrivas av under en lämplig tidsrymd.

Skogen som omsättningstillgång

Om skogen behandlas som omsättningstillgång i likhet med ett varulager blir effekten för den offentliga sektorn beroende av om schablonen, i genomsnitt, underskattar eller överskattar den avverkning som utgör avkastning. Om schablonen leder till en underskattning av avkastningen innebär det att staten och kommunerna ger en räntefri skattecredit till fastighetsägarna. Det omvända gäller vid en överskattning. Om det t.ex. antas att skogsavdraget i genomsnitt underskattar avkastningen, dvs. att avdraget överstiger den faktiska inköpskostnaden för försåld skog, får det till följd att skogsägaren då får en skattelättnad eftersom en viss del av avkastningen inte behöver tas upp till beskattning. Det är dock inte fråga om en permanent skattelättnad eftersom återföringen leder till att intäkten ändå beskattas längre fram i tiden. Staten och kommunerna har därmed gett skogsägarna en skattecredit. Om schablonen i stället överskattar avkastningen gäller det omvända resonemanget.

Skogen som anläggningstillgång

Om skogen i stället behandlas som en anläggningstillgång innebär det att avskrivningsregler som normalt gäller för en sådan tillgång ska tillämpas och att den ekonomiska livslängden för tillgången behöver fastställas. Hela anskaffningsutgiften för skogen borde därmed få dras av mot intäkterna under denna tidsrymd, eventuellt med justering för att kapitalvinster respektive kapitalförluster på fastigheten som sådan beskattas i inkomstslaget kapital. De offentligfinansiella effekterna av skogsavdraget är beroende av avskrivningstakten i förhållande till skogsavdragets fördelning över tid. I den mån skogsavdragen utnyttjas relativt snart efter anskaffningen av skogen sker en fördröjning av skatteuttaget och en räntekostnad uppkommer för staten och kommunerna. Över tiden jämnar detta ut sig och senare under innehavet när utrymmet för skogsavdraget utnyttjats fullt ut men avskrivningen av tillgången skulle ha tillåtit ytterligare avdrag uppkommer en positiv ränteeffekt för offentlig sektor.

Omsättningstillgång eller anläggningstillgång

En skogsfastighet har egenskaper som gör att den kan hänföras till båda tillgångstyperna. Om skogen är en anläggningstillgång ska avskrivningsperioden anpassas till en tänkt ekonomisk livslängd. Även om det faktiska värdet av en anläggningstillgång inte alltid behöver vara noll när den ekonomiska livslängden har löpt ut, bygger ändå konstruktionen på att tillgången tappar i värde över tiden. Om skogen i stället betraktas som en omsättningstillgång, och då behandlas i likhet med ett varulager, krävs regelbundna inventeringar och värderingar. Detta visade sig i den skogsbeskattning som gällde före det nuvarande skogsavdragets införande, dvs. före taxeringsåret 1981, vara både kostsamt och svårt.

Andra offentligfinansiella effekter av skogsavdraget

Även om schablonen i genomsnitt kan betraktas som korrekt kan skogsavdraget leda till offentligfinansiella effekter. Sådana effekter kan beräknas i jämförelse med en alternativ beskattning eller jämförelsenorm. Resultatet blir beroende av vilket system som väljs. Det enklaste kan här kanske vara att analysera effekten i jämförelse med att inget skogsavdrag kan beviljas. Det finns dock starka invändningar mot en sådan jämförelse. Skogsavdraget är avsett att motsvara en avdragsgill kostnad och effekten kommer i en sådan jämförelse att gälla om avdrag för dessa kostnader inte skulle få göras. Trots denna invändning diskuteras effekter av skogsavdraget i jämförelse med en sådan jämförelsenorm nedan. Jämförelsenormen benämns nedan *slopat skogsavdrag*. Därutöver diskuteras effekterna i jämförelse med en annan norm där återföringen i inkomst av näring slopas och i stället omkostnadsbeloppet minskas vid beräkningen av kapitalvinsten när fastigheten avyttras. Denna jämförelsenorm benämns *slopad återföring*. Observera att de diskussioner som förs avser beskattningen av enskilda näringsidkare. Bakgrunden till denna avgränsning är att användningen av skogsavdrag domineras av enskilda näringsidkare, se tabell 16.

I nedanstående tablå sammanfattas skillnaderna mellan skogsavdraget och de två alternativen.

TABLÅ 1. TVÅ ALTERNATIVA JÄMFÖRELSENORMER FÖR SKOGSAVDRAGET

	<i>Avdrag under innehavstid</i>	<i>Återföring i inkomst av näring</i>	<i>Vinst vid avyttring beskattas i</i>	<i>Avdrag vid avyttring</i>
<i>Skogsavdrag</i>	Ja, i inkomst av näring	Ja	Inkomst av kapital	Hela anskaffningsutgiften
<i>Slopat skogsavdrag</i>	Nej	Nej	Inkomst av kapital	Hela anskaffningsutgiften
<i>Slopad återföring</i>	Ja, i inkomst av näring	Nej	Inkomst av kapital	Restvärde*

* Med restvärde avses anskaffningsutgiften minskad med gjorda avdrag under innehavet.

Nedan diskuteras de finansiella effekterna av skogsavdraget utifrån de två olika jämförelsenormerna. Normerna ska inte betraktas som förslag på alternativ beskattning utan ska användas för att möjliggöra en jämförelse med skogsavdraget. Effekterna som redovisas är således effekterna av skogsavdraget och inte av de respektive jämförelsenormerna.

7.2.4 Slopät skogsavdrag eller slopad återföring

Skogsavdraget leder till offentligfinansiella effekter i jämförelse med att inget skogsavdrag får göras och i jämförelse med att ingen återföring behöver göras. I det ena fallet blir det en negativ finansiell effekt och i det andra en positiv finansiell effekt för offentlig sektor. Observera att här betraktas schablonen som korrekt i den bemärkelsen att det i genomsnitt är den faktiska anskaffningsutgiften som dras av.

Det finns ett flertal olika bokslutsdispositioner som skogsägare har möjlighet att använda vid sidan av skogsavdraget.¹¹² Gemensamt för skogs- och skogsskadekonto, periodiseringsfond samt expansionsfond är att de ger möjlighet till att skjuta upp beskattningen av en beskattningsbar inkomst. Skogsavdraget är annorlunda till sin karaktär då det är ämnat att fördela en avdragsgill kostnad över tiden. I analysen av skogsavdragets offentligfinansiella effekter bortses i huvudsak från effekter av de nämnda bokslutsdispositionerna.

Slopät skogsavdrag

Om jämförelsen görs mot ett slopat skogsavdrag består effekten av den uppskjutna beskattning som skogsavdraget leder till. All inkomst av skogen beskattas utan avdrag för anskaffningsutgiften. Vid avyttring av skogen sker beskattningen av överskottet, dvs. försäljningspris minus anskaffningspris, som inkomst av kapital.

TABLÅ 2. SKOGSAVDRAGETS OFFENTLIGFINANSIELLA EFFEKT I JÄMFÖRELSE MED SLOPAT SKOGSAVDRAG*

<i>Under innehavstid</i>		<i>Vid avyttring</i>	
Inkomstskatt egenavgifter	Kapitalskatt	Inkomstskatt Egenavgifter	Kapitalskatt
–	+/-	+	+/-

* +/- avser oförändrat skatteuttag.

Som framgår av ovanstående tablå leder skogsavdraget till att beskattningen av näringsinkomster blir lägre under innehavstiden medan motsatt effekt uppstår vid avyttring av fastigheten. Beskattningen av näringsinkomster inbegriper då kommunal och eventuell statlig inkomstskatt samt egenavgifter.

¹¹² Exempelvis är skogskonto och skogsskadekonto särskilt riktade till skogsägaren. Dessutom finns möjligheter till vinstdispositioner som gäller generellt, bl.a. positiv räntefördelning, 3:12-reglerna, periodiseringsfond och expansionsfond.

Skogsavdraget ger således en skattekredit till skogsägarna, och den offentliga sektorn får därmed en kreditkostnad eftersom skogsägarna inte behöver erlägga ränta på krediten.

Motiven till skogsavdraget är som framgått tidigare att den del av intäkten vid avverkning som inte är värdetillväxt ska vara skattefri. I den proposition¹¹³ som låg till grund för riksdagens beslut om skogsavdraget, sägs t.ex. att

det främsta syftet med en avdragsrätt under innehavstiden [...] är att undanta rena kapitaluttag från beskattning.

Det är svårigheten att avgöra i vad mån en viss avverkning ska anses vara ett kapitaluttag eller om avverkningen ska räknas som avkastning som leder fram till att avdragsberäkningen får göras schablonmässigt. Den här jämförelsenormen innebär dock att även rena kapitaluttag beskattas som inkomst av näring. Jämförelsenormen kan därmed anses strida mot den s.k. skatteförmågeprincipen.¹¹⁴

Skatteverkets uppgifter om omfattningen av skogsavdraget gör det möjligt att beräkna den offentligfinansiella effekten av skogsavdraget i jämförelse med denna norm. Utan skogsavdrag skulle ytterligare ca 1,5 miljarder kronor tas upp till inkomstbeskattning per år, förutsatt att inga andra bokslutsdispositioner tas i anspråk. Som ett exempel på hur sådana andra dispositioner kan påverka resultatet kan nämnas att gjorda skogsavdrag minskar utrymmet för räntefördelning. Utan skogsavdrag skulle därmed en större del av inkomsten kunna komma att kapitalbeskattas än vad som sker i dag. Bortsett från sådana effekter går offentlig sektor miste om mellan 0,5 och 1 miljard kronor i skatteintäkter per år, beroende på marginalskattesatsen för fastighetsägarna. Återföringen leder dock till att det inte är en direkt kostnad för staten och kommunerna eftersom en motsvarande fordran uppkommer. Kostnaden utgörs därmed av ränteeffekten på utestående medel.

Som framgår av tabell 16 är den årliga omsättningen av skogsfastigheter relativt liten. Detta antyder att återföringarna av skogsavdragen sker mycket långt fram i tiden. Därmed blir nuvärdet av återföringarna relativt lågt. Med en nuvärdesberäkning fastställs värdet i dag av en betalning längre fram i tiden. En beräkning av nuvärdet är med så här långa tidsperspektiv känslig för val av ränta. Om räntan sätts till mellan 2 och 5 % blir nuvärdet av återföringarna någonstans mellan 0 och 100 miljoner kronor beräknat på en uppskjuten inbetalning av skatt på 750 miljoner kronor per år. Räntekostnaden motsvarar således upp emot hela skattebortfallet som följer av gjorda avdrag per år.

Slopad återföring

Slopad återföring innebär att effekterna av skogsavdraget beräknas i jämförelse med att ingen återföring behöver göras. Endast restvärdet och inte hela anskaffningsutgiften dras då av mot försäljningsinkomsten i inkomstslaget

¹¹³ Prop. 1978/79:204.

¹¹⁴ Skatteförmågeprincipen finns närmare beskriven i bilaga 2.

kapital. Restvärdet utgörs alltså av anskaffningsutgiften minskad med gjorda avdrag under innehavstiden. Överskottet vid avyttring beskattas dock fortfarande som inkomst av kapital. Skogens värde kan antingen betraktas som en omsättningstillgång eller som en anläggningstillgång.

TABLÅ 3. SKOGSAVDRAGETS OFFENTLIGFINANSIELLA EFFEKT I JÄMFÖRELSE MED SLOPAD ÅTERFÖRING*

<i>Under innehavstid</i>		<i>Vid avyttring</i>	
Inkomstskatt egenavgifter	Kapitalskatt	Inkomstskatt egenavgifter	Kapitalskatt
+/-	+/-	+	-

*+/- avser oförändrat skatteuttag.

För offentlig sektor leder återföringen av skogsavdraget till en positiv finansiell effekt via inkomstbeskattningen, detta medan möjligheten till att dra av hela anskaffningsutgiften i inkomstslaget kapital leder till en negativ finansiell effekt. Inkomstbeskattningen inbegriper kommunal och eventuell statlig inkomstskatt samt egenavgifter. Sammantaget blir det en positiv effekt genom att summan av skattesatserna för inkomstskatt och egenavgifter är högre än kapitalskattesatsen – upp till 65 % i jämförelse med 27 %. Särskilt gäller detta kommunsektorn eftersom återföringen i inkomst av näring beskattas med kommunal inkomstskatt. För statens del blir effekten skillnaden mellan kapitalskatt och summan av egenavgifter och eventuell inkomstskatt.

Som tidigare har beskrivits saknas det uppgifter om hur stora återföringarna av skogsavdrag är per år men återföringar av värdeminskingsavdrag, där skogsavdraget ingår, uppgick till knappt 1,5 miljarder kronor årligen för åren 2004 och 2005. Uppgiften gäller enskilda näringsidkare, och förutom skogsavdrag inkluderas således även annat som t.ex. värdeminskingsavdrag för näringsfastighet. Beloppet överskattar således återföringar av skogsavdrag. Om beloppet ändå betraktas som återföring av skogsavdrag kan följande räkneexempel ställas upp.

Skogsavdraget innebär sammantaget en positiv finansiell effekt för offentlig sektor på drygt 0,5 miljarder kronor. Beloppet är skillnaden mellan 65 % och 27 % av återföringarna. Beräkningen får betraktas som en maximal effekt, dels med anledning av att hela återföringen av värdeminskingsavdrag inkluderas, dels med anledning av att den högsta marginalsattesatsen används.

7.2.5 Fåmansbolag i jämförelse med egenföretagare

I en något annorlunda ansats kan neutralitet mellan företagsformer väljas som en jämförelsenorm. Den offentligfinansiella effekten får då antingen beräknas som en ökning av skogsavdragsutrymmet för fåmansbolagen eller som en minskning av utrymmet för enskilda näringsidkare.

I avsnitt 4.6 fördes ett resonemang om neutralitet i beskattningen av skogsinnehav för egenföretagare och fåmansbolag. En slutsats som drogs var

att egenföretagaren har skattemässiga fördelar gentemot ägaren av fåmansbolaget, åtminstone via det större skogsavdragsutrymmet och vid en försäljning av fastigheten. Det faktum att utrymmet för skogsavdraget är större för enskilda näringsidkare än för fåmansbolag innebär, om allt annat är lika, att egenföretagaren får en lägre beskattningsbar inkomst. Dessutom visades att kapitalbeskattningen för en egenföretagare vid avyttring av en skogsfastighet är fördelaktig i jämförelse med situationen för ägaren av fåmansbolaget där kapitalvinsten till viss del beskattas som inkomst av tjänst.

Därmed följer att om beskattningen av fåmansbolaget används som norm vid en analys av de offentligfinansiella effekterna av skogsavdraget för enskilda näringsidkare ger de nuvarande reglerna upphov till ett inkomstbortfall för staten och kommunerna. Om beskattningen av enskilda näringsidkare används som norm för analys av beskattningen av fåmansbolag blir slutsatsen den motsatta.

7.3 EU:s regler om statsstöd¹¹⁵

7.3.1 Inledning

En fråga som har aktualiserats under uppföljningen rör huruvida skogsavdraget skulle kunna anses utgöra ett statsstöd. Enligt uppgift från Näringsdepartementet anmälades inte skogsavdraget till kommissionen i samband med det svenska EU-inträdet. Den svenska regeringen bedömde att skogsavdraget inte utgjorde ett statsstöd.¹¹⁶ Regelverket för skogsavdrag har inte genomgått någon förändring efter det svenska EU-inträdet år 1995.

Avsaknaden av en definition av begreppet statsstöd gör det svårt att förutse när en specifik åtgärd, t.ex. en temporär skattelättnad för skogsägare, kan anses utgöra statsstöd. Det kan därför vara betydelsefullt att hålla sig informerad om regelverket och utvecklingen av praxis när det gäller definitionen av begreppet statsstöd. Även om den fortsatta rättsutvecklingen följs noggrant, skulle kommissionen eller en nationell domstol vid en eventuell prövning kunna komma att anse att ett visst stöd ska anses utgöra statsstöd. Det enda sättet för en medlemsstat att vara helt säker på hur en stödåtgärd kommer att bedömas är därför att underrätta kommissionen i förväg. Nedan följer en kortfattad genomgång av de regler som gäller för statsstöd, både generellt och inom skogssektorn.

7.3.2 Regler om statsstöd inom EU

Om en offentlig aktör subventionerar verksamhet som bedrivs av ett eller flera företag kan det röra sig om ett s.k. statligt stöd. Om en medlemsstat i EU ger stöd till företag belägna i det egna landet gynnas den inhemska produktio-

¹¹⁵ EU-upplysningen.

¹¹⁶ Näringsdepartementet, Notification of existing state aid in Sweden, 1994-02-25, (310/94) samt e-brev från Näringsdepartementet 2006-03-08.

nen och hemmamarknaden skyddas. Ett sådant förfarande kan hämma handeln mellan medlemsstaterna. Mot denna bakgrund finns i EG-fördraget vissa bestämmelser om statligt stöd (artiklarna 87–89). Begreppet statligt stöd omfattar inte bara uppenbara stödåtgärder som bidrag, billiga lån och räntesubventioner, utan även mer indirekta stöd som skattelättnader och lånegarantier. Huvudregeln inom EU är att statsstöd inte är tillåtet. Undantag kan dock göras för stöd som inte är konkurrensbegränsande.

*Artikel 87 (1) i EG-fördraget*¹¹⁷

Enligt artikel 87 (1) i EG-fördraget är stöd som ges av en medlemsstat eller med hjälp av statliga medel, av vilket slag det än är, som snedvrider eller hotar att snedvrider konkurrensen genom att gynna vissa företag eller viss produktion, oförenligt med den gemensamma marknaden i den utsträckning det påverkar handeln mellan medlemsstaterna. För att artikel 87 (1) ska vara tillämplig måste samtliga förutsättningar i artikeln vara uppfyllda.

Förutsättning 1: Kanalisering av offentliga medel till företag. För det första förutsätter tillämpningen av EG:s regler om statsstöd att det är fråga om åtgärder som innebär att offentliga medel används. Begreppet offentlig sektor är, i detta sammanhang, vidsträckt och omfattar även offentliga företag, banker och stiftelser. Reglerna om statsstöd täcker såväl nationella stöd som finansiering från EU. Sådan finansiering som beviljas från EU:s strukturfonder kan därför betraktas som statsstöd om den uppfyller kriterierna enligt ovan. Också offentligt stöd som kanaliseras genom en privat aktör till ett företag uppfyller kriteriet ”offentliga medel”. Definitionen på företag är enligt EG:s rättspraxis mycket vid. Med företag avses samtliga enheter som bedriver ekonomisk verksamhet, oavsett deras juridiska form. En enskild person som är näringsidkare uppfyller därför kriteriet.

Förutsättning 2: Gynnande av stödmottagaren. Det behöver inte vara fråga om direkta utbetalningar till stödmottagaren, utan definitionen täcker också fördelar som har uppstått genom åtgärder som den offentliga sektorn har vidtagit.¹¹⁸ Att företag t.ex. får ta del av offentliga tjänster till ett pris som understiger marknadspriset utgör statsstöd enligt artikel 87 (1). Genom åtgärden skapas ekonomisk vinning som företaget inte skulle få inom ramen för sin normala affärsverksamhet. Detta ger företaget i fråga en mer gynnad ställning, jämfört med dess konkurrenter. För att det ska vara fråga om statligt stöd krävs dock att åtgärden har konsekvenser för budgeten, dvs. att inkomsterna för den offentliga sektorn minskar eller att den offentliga sektorns utgifter ökar. Statsstödsreglerna förhindrar dock inte att staten i egenskap av ägare kan kanalisera finansiering till företagen. I ett sådant fall förutsätts dock att

¹¹⁷ Handledning gemenskapsregler om statligt stöd, Kommissionens hemsida och Finländska Handels- och Industriministeriets hemsida.

¹¹⁸ Som exempel på stödinstrument kan nämnas bidrag, lån, skattelättnader, borgen och garantier samt kapitaltillskott.

staten som finansiär följer principen om marknadsekonomiskt agerande, dvs. handlar på samma sätt som privata finansiärer och placerare i den aktuella situationen.

Förutsättning 3: Selektivitet. För att artikel 87 (1) i EG-fördraget ska vara tillämplig krävs dessutom att åtgärden är av selektiv natur. Detta betyder att skaran av potentiella stödmottagare har begränsats t.ex. geografiskt eller till en viss sektor. Motsatsvis betraktas en sänkning av skatten för samtliga företag i en medlemsstat som en allmän åtgärd som inte utgör statsstöd.

Förutsättning 4: Inverkan på handeln mellan medlemsstaterna. För att kriteriet om statsstöd ska anses uppfyllt måste åtgärden i fråga inverka på handeln mellan medlemsstaterna. Det räcker med att man bevisar att stödmottagaren bedriver ekonomisk verksamhet och opererar på en marknad där det förekommer handel mellan medlemsstater. Stödmottagarens ekonomiska eller juridiska ställning saknar i detta sammanhang betydelse. En icke vinstdrivande organisation kan alltså bedriva ekonomisk verksamhet.

Artikel 87 (2) och artikel 87 (3)

I artiklarna 87 (2) och 87 (3) ges vissa undantag för stöd som är respektive kan anses vara förenligt med den gemensamma marknaden. Enligt artikel 87 (2) är följande stöd förenliga med den gemensamma marknaden

- a) stöd av social karaktär som ges till enskilda konsumenter, under förutsättning att stödet ges utan diskriminering med avseende på varornas ursprung,
- b) stöd för att avhjälpa skador som orsakats av naturkatastrofer eller andra exceptionella händelser,
- c) stöd som ges till näringslivet i vissa av de områden i Förbundsrepubliken Tyskland som påverkats genom Tysklands delning i den utsträckning stödet är nödvändigt för att uppväga de ekonomiska nackdelar som uppkommit genom denna delning.

Av artikel 87 (3) framgår att som förenligt med den gemensamma marknaden kan anses

- a) stöd för att främja den ekonomiska utvecklingen i regioner där levnadsstandarden är onormalt låg eller där det råder allvarlig brist på sysselsättning,
- b) stöd för att främja genomförandet av viktiga projekt av gemensamt europeiskt intresse eller för att avhjälpa en allvarlig störning i en medlemsstats ekonomi,
- c) stöd för att underlätta utvecklingen av vissa näringsverksamheter eller vissa regioner, när det inte påverkar handeln i negativ riktning i en omfattning som strider mot det gemensamma intresset,

- d) stöd för att främja kultur och bevara kulturarvet, om sådant stöd inte påverkar handelsvillkoren och konkurrensen inom gemenskapen i en omfattning som strider mot det gemensamma intresset,
- e) stöd av annat slag i enlighet med vad rådet på förslag från kommissionen kan komma att bestämma genom beslut med kvalificerad majoritet.

7.3.3 Statsstöd i form av skatteåtgärder¹¹⁹

Det har sedan början av 1960-talet varit allmänt känt att begreppet stöd i artikel 87 (1) också omfattar skatteåtgärder. Detta framgår av kommissionens meddelande om tillämpningen av reglerna om statligt stöd på åtgärder som omfattar direkt beskattning av företag.¹²⁰ Av punkt 8 framgår följande. Vid tillämpningen av gemenskapsreglerna om statligt stöd är det oväsentligt om en åtgärd har skattemässig karaktär, eftersom artikel 87 är tillämplig på stöd-åtgärder ”av vilket slag det än är”. För att en åtgärd ska betecknas som stöd i den mening som avses i artikeln måste den samtidigt uppfylla vissa kriterier. Beträffande dessa kriterier anges i punkt 9 att åtgärden måste ge mottagarna en fördel som minskar de kostnader som normalt belastar deras budget och att en sådan fördel kan ges genom olika former av skattelättnader för företaget, bl.a. genom

- minskning av beskattningsunderlaget (undantagsvisa avdrag, extraordinära avskrivningar eller överavskrivningar, inskrivning av reserver i balansräkningen osv.),
- total eller partiell nedsättning av skattebeloppet (skattbefrielse, skattekredit osv.),
- uppskov med, avskrivning av eller till och med särskild omläggning av skatteskulden.

Dessutom anges (punkt 10) att skattefördelen måste beviljas av staten eller med statliga medel och att detta kriterium även avser stöd som beviljas av medlemsstaternas regionala och lokala organ. I punkt 11 anges att åtgärden måste påverka konkurrensen och handeln mellan medlemsstaterna. Sistnämnda kriterium är enligt rättspraxis uppfyllt om det stödmottagande företaget bedriver en ekonomisk verksamhet som är föremål för handel mellan medlemsstaterna. I kommissionens meddelande anges slutligen (punkt 12) att åtgärden måste vara specifik eller selektiv i det att den gynnar ”vissa företag eller viss produktion” och att denna karaktär av selektiv fördel kan vara ett resultat av antingen ett undantag från skattereglerna i lag eller annan författning eller av skatteförvaltningens skönsmässiga praxis. Vidare anges att det av kommissionens beslutspraxis framgår att endast åtgärder vars räckvidd omfattar hela statens territorium undgår kriteriet om riktad karaktär.

I mål 173/73, Italien mot kommissionen, har EG-domstolen uttalat att en åtgärd utgör statligt stöd om den är avsedd att – helt eller delvis – befria före-

¹¹⁹ Ståhl, K och Persson Östman, R, 2006, samt Aldestam, 2005.

¹²⁰ 98/C 384/03.

tagen inom en viss sektor från de bördor som följer av den normala tillämpningen av det allmänna systemet ”utan att denna befrielse är motiverad av systemets art eller funktion”. I domen konstateras vidare att artikel 87 inte särskiljer olika former av stöd beroende på åtgärdernas syfte eller mål, utan beroende på deras effekter. I kommissionens meddelande anges dessutom följande (punkt 16). Vad som alltså är mest relevant vid tillämpningen av nuvarande artikel 87 (1) på en skatteåtgärd är att det genom denna åtgärd införs ett undantag från tillämpningen av skattesystemet till förmån för vissa företag i medlemsstaten. Det är alltså nödvändigt att först fastställa vilken generell ordning som är tillämplig. Därefter måste det undersökas om undantag från eller avvikelser inom denna ordning är motiverade ”av skattesystemets art eller funktion”, dvs. om de är en direkt följd av grundprinciperna i eller riktlinjerna för skattesystemet i den berörda medlemsstaten. Om så inte är fallet är det fråga om ett statligt stöd.

Sammanfattningsvis kan konstateras att ett fiskalt stöd som omfattas av artikel 87 föreligger om ett särskilt undantag ges från den allmänna skattebehandlingen, dvs. om det är fråga om en avvikelse från den annars normala beskattningsregeln. En sådan åtgärd kan dock falla utanför statsstödsbestämmelsen om den ändå kan anses berättigad genom det ifrågasatta systemets karaktär eller struktur.¹²¹

Europeiska kommissionen granskar statsstöd

Det är kommissionens ansvar att se till att lika konkurrensvillkor upprätthålls mellan medlemsstaterna. Av artikel 88 framgår att kommissionen i samarbete med medlemsstaterna fortlöpande ska granska alla stödprogram som förekommer i dessa stater och att kommissionen ska underrättas om alla planer på att vidta eller ändra stödåtgärder. Vidare framgår att kommissionen, om den finner att stöd som lämnas av en stat eller med statliga medel inte är förenligt med den gemensamma marknaden enligt artikel 87, ska besluta att staten i fråga är skyldig att upphäva eller ändra dessa stödåtgärder och att kommissionen, om staten inte rättar sig efter beslutet, får hänskjuta ärendet till EG-domstolen.

Från och med den 1 augusti 2005 gör transparenslagen det möjligt med insyn i vissa finansiella förbindelser.¹²² Syftet med lagen är att stödja kommissionens tillämpning av såväl konkurrens- som statsstödsreglerna i EGFördraget. Lagen innehåller inga förbud mot olika åtgärder, bara en förpliktelse att hålla viss redovisning för att göra myndigheternas insyn möjlig.

Det kan här nämnas att i Sverige har Kommerskollegium getts en roll som handelshinderombud vilket även avser frågor om eventuellt otillåtet statsstöd. Till Kommerskollegiums uppgifter hör att följa ändringar i regelverket och publicerade uppgifter om ärenden. Ett par gånger per månad sammanställer

¹²¹ Mål 173/73 Italy v. Commission (1974) ECR 709.

¹²² Lagen (2005:590) om insyn i vissa finansiella förbindelser m.m.

man även en lista med namnet ”Aktuellt om statsstöd” över aktuella uppgifter.

När kommissionen väl har fått en förhandsanmälan från en medlemsstat är det upp till kommissionen att granska åtgärden i syfte att fastställa om det rör sig om ett statsstöd enligt 87 (1), eller om åtgärden kan vara undantagen enligt någon av undantagsreglerna i 87 (3) (a till d). Kommissionen har i olika policydokument i detalj redogjort för villkoren för att tillämpa dessa undantagsregler.

Undantag, stöd av mindre betydelse

Kommissionen har beslutat om vissa undantag från huvudregeln om förhandsanmälan. Exempel på ett sådana undantag är gruppundantag, dvs. undantag av vissa slag av stöd, t.ex. stöd till små och medelstora företag, till utbildning eller till sysselsättning. Stöd av mindre betydelse, s.k. de minimis-stöd, är ett annat undantag från huvudregeln om förhandsanmälan enligt artikel 88 (3). Kommissionen har utfärdat en förordning om tillämpning av artiklarna 87 och 88 i EG-fördraget på stöd av mindre betydelse (s.k. de minimis-stöd eller försumbara stöd).¹²³ Denna förordning, som trädde i kraft den 1 januari 2007, är tillämplig när det gäller statligt stöd till företag inom alla sektorer med vissa undantag, t.ex. jordbruks-, fiske- och vattenbrukssektorn.¹²⁴ Kommissionen har ansett att stöd som inte överstiger 200 000 euro under en period av tre år inte påverkar handeln mellan medlemsstaterna och/eller inte snedvrider eller hotar att snedvrida konkurrensen och därför inte omfattas av reglerna i 87 (1) i fördraget.¹²⁵

Exempel på stöd som inte godkänns

Det finns vissa typer av statsstöd som i princip alltid är förbjudna. Ett exempel på ett sådant stöd är de s.k. exportrelaterade stöden. Med exportrelaterade stöd avses stöd som är direkt knutna till exporterade volymer, till upprättandet eller driften av ett distributionsnät eller till andra löpande utgifter som har samband med exportverksamhet. Som förbjudna stöd betraktas också stöd som förutsätter att inhemska produkter används på bekostnad av importerade produkter. Detsamma gäller även s.k. driftsstöd som används för täckande av företagens operativa och löpande utgifter. Också stora företags möjligheter att få stöd har begränsats i vissa situationer. Kommissionen har dessutom en möjlighet att förbjuda investeringsstöd som beviljas inom sektorer med s.k. strukturell överkapacitet.

¹²³ Utfärdandet har skett med stöd av bemyndigande i förordning (EG) nr 994/98.

¹²⁴ Förordning (EG) nr 1998/2006 om tillämpningen av artiklarna 87 och 88 i EG-fördraget på stöd av mindre betydelse.

¹²⁵ För företag som är verksamma inom vägtransportsektorn gäller att stödet inte får överstiga 100 000 euro.

7.3.4 Kommissionens riktlinjer om skogssektorn

Reglerna för statligt stöd inom bl.a. skogssektorn har reformerats. Kommissionen har den 6 december 2006 antagit nya gemenskapsriktlinjer för statligt stöd inom sektorerna för jordbruk och skogsbruk 2007–2013¹²⁶ och en kommissionsförordning¹²⁷ om tillämpningen av artiklarna 87 och 88 i EG-fördraget på statligt stöd till små och medelstora företag som arbetar med att framställa jordbruksprodukter och om ändring av förordning (EG) nr 70/2001.¹²⁸ Bestämmelserna trädde i kraft den 1 januari 2007.

Riktlinjerna är tillämpliga avseende alla typer av stöd som definieras i artikel 87 (1) i EG-fördraget. I kapitel VII regleras stöd till skogssektorn. Det framgår av riktlinjerna att det inte finns några särskilda gemenskapsbestämmelser om statligt stöd till skogsbrukssektorn (skogsbruk och skogsbaserad industri). Utöver de gemenskapsbestämmelser för statligt stöd som gäller inom alla sektorer, särskilt gemenskapsramar för statligt stöd till forskning och utveckling och gemenskapens riktlinjer för statligt stöd till undsättning och omstrukturering av företag i svårigheter samt vissa gemenskapsinstrument för statligt stöd för handel och industriproduktion också inom skogsbrukssektorn, tillämpas framför allt gemenskapens riktlinjer för statligt stöd för regionala ändamål 2007–2013 och gemenskapens riktlinjer för statligt stöd till skydd för miljön. Sektorn kan också få stöd enligt förordningen om stöd av mindre betydelse som är tillämplig på industriverksamhet samt förordning (EG) nr 70/2001, som inte är tillämpliga inom jordbrukssektorn. Utöver dessa regler och instrument är det dessutom etablerad praxis att kommissionen godkänner statligt stöd för bevarande, förbättring, utveckling och underhåll av skogar på grund av skogens ekologiska värde och för att den fungerar som skydd och rekreationsområde. För att möjliggöra insyn i denna praxis och fastställa dess tillämpningsområde i förhållande till andra bestämmelser för statligt stöd för skogssektorn bör det, enligt riktlinjerna, fastställas vilken politik kommissionen ska bedriva när det gäller statligt stöd till skogsbrukssektorn. Vid utformningen av denna politik är det också nödvändigt att ta hänsyn till det stöd som finns tillgängligt för åtgärder för hållbart utnyttjande av skogsmark enligt förordning (EG) nr 1698/2005, för att säkra överensstämmelse mellan statligt stöd och samfinansierat stöd till skogsbruket.

I sin analys konstaterar kommissionen bl.a. att man traditionellt har godkänt statligt stöd upp till 100 % av de stödberättigande kostnaderna för åtgärder som gynnar underhåll av skogsmiljöer, däribland plantering, fällning och beskärning av träd, bortforsling av träd som vält, växtskyddsåtgärder och markförbättring. Sådant stöd bör, enligt riktlinjerna, godkännas även i framtiden, om medlemsstaten kan bevisa att åtgärderna bidrar till att öka skogsarealen på längre sikt och till att bevara eller återetablera den biologiska mångfal-

¹²⁶ Gemenskapens riktlinjer för statligt stöd till jordbruk och skogsbruk 2007–2013 (2006/C 319/01).

¹²⁷ Kommissionens förordning (EG) nr 1857/2006.

¹²⁸ Kommissionens förordning (EG) nr 70/2001 om tillämpningen av artiklarna 87 och 88 i EG-fördraget på statligt stöd till små och medelstora företag.

den och ett sunt skogsekosystem, liksom skogens skyddsfunktion. Stöd bör också godkännas för att återställa skogar som skadats vid storm, brand, översvämning och liknande. I enlighet med detta bör sådant stöd inte godkännas för normal avverkning eller återplantering efter avverkning eller för att etablera och bevara en plantering utan påvisbara fördelar för skogens miljö- eller rekreationsvärde.

När det gäller den framtida skogsbrukspolitiken kommer kommissionen, för att bidra till att bevara och förbättra skogarna och främja deras ekologiska värde och funktion som skydd och rekreationsområde, att betrakta statligt stöd på upp till 100 % som förenligt med artikel 87 (3) (c) i fördraget för kostnader avseende vissa specificerade åtgärder. Förutsättningarna för detta är att medlemsstaten kan bevisa att åtgärderna direkt bidrar till att bevara eller återställa skogarnas ekologiska värde, funktion som skydd och rekreationsområde, den biologiska mångfalden och ett sunt ekosystem. Inget stöd får dock beviljas för avverkning som i första hand syftar till utvinning av virke eller för återplantering där de avverkade träden ersätts av samma typ av träd.

Av riktlinjerna framgår att bestämmelserna i kapitlet inte påverkar möjligheten att tillämpa andra regler om statligt stöd som är tillämpliga på alla sektorer inom handel och industri, på skogssektorn.

7.3.5 Det svenska skogsavdraget

För att särregler ska finnas inom skatterätten krävs det att de kan försvaras och motiveras. Om man kan visa tydliga motiv för en särregel innebär inte det faktum att det är en särregel med automatik att det rör sig om ett statsstöd. Enligt Finansdepartementet utgör skogsavdraget inte ett statsstöd. Motivet härför är att det är en grundtanke i svensk skatterätt att beskattning inte ska ske på kapitalet, utan på kapitalets avkastning. Skogsavdraget utgör därmed inte ett statsstöd eftersom regeln finns till för att möjliggöra en korrekt periodisering. Bedömningen skulle kunna bli en annan om det nuvarande systemet förändras eller görs mer generöst.¹²⁹

Det kan i sammanhanget nämnas i fråga om statsstöd till den svenska skogssektorn, att EG-kommissionen i februari 2006 fattade beslut om att godkänna Sveriges statsstödsansökan om det förslag till återbeskogningsstöd som utarbetades efter stormen Gudrun. Kommissionen motiverade sitt beslut med att stormen var exceptionell både när det gäller den särskilda intensiteten och de extrema skadorna, och därför utan tvekan kunde betecknas som en naturkatastrof.¹³⁰ Regeringen fattade den 9 mars 2006 beslut om en stödförordning som innebär att regeringen avsätter 450 miljoner kronor under åren 2006–2008.¹³¹ Totalt motsvarar de direkta stödåtgärderna med anledning av stormen ca 3,2 miljarder kronor.

¹²⁹ Intervju 2006-03-10.

¹³⁰ Stödet godkändes med stöd av 87 (2) (b) och 87 (3) (c).

¹³¹ Förordning (2006:171) om bidrag till anläggning av skog på områden med stormfälld skog.

7.4 Sammanfattning och diskussion

Uppföljningen har inte givit anledning till att ifrågasätta Finansdepartementets uppfattning att skogsavdraget i sin nuvarande form inte är att likställa med statsstöd. Mot bakgrund av vad som framkommit vad gäller reglerna för statsstöd inom skogssektorn måste dock framhållas att det är svårt att med säkerhet uttala sig om hur en skatterättslig särreglering av skogssektorn framdeles kan komma att bedömas i statsstödshänseende så länge kommissionen inte har prövat frågan.

Om frågan om eventuella förändringar av skogsavdraget skulle aktualiseras bör det beaktas att sådana förändringar kan behöva underställas kommissionen för prövning av om stödet faller inom ramen för reglerna om statstöd i artikel 87. Detsamma gäller om särskilda regler för skatteutjämning, liknande dem som gäller för skogsnäringen, aktualiseras som selektiva åtgärder för andra näringar. De branschspecifika karakteristika som gäller för skogsnäringen och som legat till grund för utformningen av nuvarande skogsbeskattning kan inte med självklarhet hävdas föreligga även för andra näringar. EG-rättens regler om bl.a. fria kapitalrörelser aktualiserar även frågan om vissa tekniska justeringar i de lagregler som i dag begränsar insättningsrätten till bankkonton i Sverige.

8 Skogsbeskattning i Finland och Norge

I detta avsnitt ges ett par utblickar som översiktligt beskriver historik och nuvarande utformning av skogsbeskattningen i Finland och Norge.

8.1 Skogsbeskattningen i Finland

8.1.1 Inledning

I Finland finns sedan 1992 möjligheten till skogsavdrag som en del av skogsbeskattningen. Enligt uppgift hämtades förlagan till det finländska skogsavdraget från den svenska skogsbeskattningen. Det finns dock skillnader mellan skogsavdraget i Sverige och Finland. För det finländska skogsavdraget finns t.ex. inte någon motsvarighet när det gäller skogsavdragsreglerna i samband med rationaliseringsförvärv.

De beskrivningar av skogsbeskattningen i Finland som ges i det följande bygger i huvudsak på ett underlag som utredningstjänsten vid den finländska riksdagen har tagit fram i samarbete med Skogsforskningsinstitutet Metla.¹³²

8.1.2 Allmänt

Den finländska landarealen uppgår till totalt 30 miljoner hektar, av vilken 86 % klassificeras som skogsmark. Som en följd av bl.a. skogsplantering på torv- och jordbruksmark har den finländska skogsmarken ökat med 1,6 miljoner hektar sedan 1960-talet. För 2004–2005 uppgick trädbeståndet i de finländska skogarna till 2 176 miljoner kubikmeter och den årliga tillväxten hade stigit till 97 miljoner kubikmeter.

Det privata icke-industriella ägandet av skogsmark uppgår till 52 %. Den statligt ägda skogen uppgår till 35 % och den företagsägda till 8 %. Återstående 5 % av skogsmarken ägs av kommuner m.m. I motsats till andra ägarkategoriernas skogsmark återfinns den statsägda skogen i huvudsak i norra Finland, med ett statligt ägande om 57 %.

8.1.3 Inkomstslag, förvärvskällor och skogsavdrag

I den finländska skattelagstiftningen har jord- och skogsbruk inte definierats som näringsverksamhet. Inkomsterna från både jord- och skogsbruket kan

¹³² Tillsammans med utredaren Jan-Eric Pursiainen vid den finländska riksdagens utredningstjänst har forskaren Jussi Leppänen vid Skogsforskningsinstitutet Metla varit skatteutskottet behjälplig med att ta fram en promemoria som beskriver den finländska skogsbeskattningen. De beskrivningar som görs i denna uppföljning av den finländska skogsbeskattningen är i stora delar en återgivning av forskarens rapport. Information har även hämtats från den finländska skattestyrelsen.

dock inkluderas i inkomster för näringsverksamhet. Inkomster från skogsbruk kan inte i något fall vara jordbruksinkomster.

Inkomstlagen för privatpersoner i Finland är förvärvsinkomst och kapitalinkomst. Beloppet på fysiska personers och dödsboms inkomstskatter fastställs på basis av dessa båda inkomstslag. En skattskyldig kan ha tre slags förvärvskällor:

- näringsverksamhet (inkomst av näringsverksamhet)
- lantbruk (lantbruksinkomst)
- annan verksamhet (personlig inkomst, inklusive inkomster från familjeskogsbruk).

Det är förvärvskällan som avgör enligt vilken lag den beskattningsbara inkomsten beräknas. Det finns dock undantag från detta. Exempelvis kan förluster från lantbruket och näringsverksamheten, i begränsad omfattning, kvittas mot varandra eller mot personliga inkomster.

En orsak till att skogsbruket sällan räknas som näringsverksamhet kan vara att skogsbruket kan ingå i en och samma näringsverksamhets förvärvskälla bara om bolaget har virkesförädlingsindustri i anknytning till skogsbruket. I andra fall utgör skogsbruket en separat förvärvskälla i verksamheten. Om skogsbruket är en del av bolagsverksamheten, som en och samma eller separat förvärvskälla, är det dock inte möjligt att göra skogsavdrag och utgifts- och skadereserveringar i beskattningen. De samfällda skogarna utgör ett specialfall i Finland. För samfällda skogar gäller att de har samma skattesats som aktiebolag (för närvarande 26 %) och samma möjligheter till skogsavdrag, skötselreserveringar och en och samma förvärvskälla för olika fastighetsinkomster (försäljning av jakträtter, hyrestomter, hyresbostäder etc.). För de samfällda skogarna är det inte möjligt att idka någon annan näringsverksamhet än fastighetsnäringsverksamhet.

Ett särskilt undantag gäller för skogsavdraget. Privatpersoners vinster och förluster av överlåtelse, t.ex. förvärv och försäljning av fastigheter, aktier och bostäder, utgör en separat förvärvskälla från andra kapitalinkomster. De kan kvittas mot varandra enbart i de fall som förlusterna uppkommit först. Senare vinster kan kvittas mot förlusterna inom tre år efter taxeringsåret. I omvänt fall är kvittning inte möjlig. Om överlåtelsevinster uppkommer först, beskattas de som kapitalvinster, och kvittning kan inte göras mot förluster som uppkommit senare. Små överlåtelse och anskaffningar, dvs. om summan understiger 1 000 euro, är skattefria. I de fall som summan överstiger 1 000 euro, beskattas hela vinsten som överlåtelsevinst.

Skogsavdragen har anknytning till beskattningen av överlåtelsevinster i följande fall:

- Om en skogfastighet först förvärvas och kort därefter säljs efter stora avverkningar, kan försäljningspriset vara lägre än förvärvspriset till följd av avverkningarna.

- Ifall skogsavdrag har använts i beskattningen av avverkningsinkomster, sjunker också respektive förvärvsvärde för skogsfastigheten. Detta kan kompensera det lägre försäljningspriset så att det inte blir någon överlåtelseförlust och man behöver inga kommande överlåtelsevinster för att kvittera förlusten.

8.1.4 Tidigare system för skogsbeskattning

Parallella system

Den finländska skogsbeskattningen har under perioden 1993–2005 genomgått stora förändringar. Under perioden har skogsägarna kunnat välja om de vill beskattas i enlighet med det gamla systemet med arealbaserad beskattning eller övergå till det nya systemet med beskattning av inkomsterna från skogsförsäljning. Under de 13 år som systemen tillämpades parallellt valdes för en tredjedel av skogsbruksenheterna, eller för ungefär 38 % av familjeskogsbrukets skogsmarksareal, den arealbaserade beskattningen.

I den gamla arealbeskattningen bestämdes beskattningen enligt en uppskattad avkastning av skogsinnehavet. Beräkningen av detta gjordes av skattemyndigheterna. Penningvärdet av nettoavkastningen beskattades progressivt som en del av förvärvs- och löneinkomster. Det nya systemet har baserats på nettoresultatet av virkesförsäljningarna och produktionskostnaderna. Nettoresultatet beskattas proportionellt som en del av kapitalinkomsterna.

Motiven för skogsavdrag

För att förbereda förändringarna av inkomstbeskattningen för skogsbruket i Finland genomfördes olika utredningar. En del av förarbetena utgörs av det betänkande som skattekommisionen för virkeshandeln avgav (Kommittébetänkande 1989:48, Finansministeriet, samt Utvecklingslinjer för beskattningen av kapitalinkomster och av företagsinkomst), en annan del av förarbetena utgörs av en promemoria av en sakkunniggrupp (1991:VM 28). De genomförda förändringarna av inkomstskattelagen med avseende på skogsbeskattningen baseras på regeringens proposition och statsutskottets betänkande. I propositionen anförts bl.a. följande med avseende på skogsavdraget i Finland (prop. RP 200/92 och bet. StaUB 74/92).¹³³

Förutom minskningen av de utgifter som hänför sig till skogsbruket har man ställt frågan om skogens anskaffningsutgift borde tas i beaktande på ett eller annat sätt i form av avdrag som görs från försäljningsinkomsten eller som något slags substansavdrag. För avdragsmöjlighetens del talar att det i skogens anskaffningsutgift ingår förutom markens och det växande trädbeståndets värde även värdet på det trädbestånd som kan avverkas vid anskaffningstidpunkten. När detta trädbestånd realiserar sjunker priset på skogen i samma mån. Till denna del är det på sätt och vis fråga om en återgång av den betalda köpesumman. Utan avdragsmöjligheter skulle det vara fördelaktigt att sälja skogen inklusive marken, eftersom

¹³³ Översättningen är inte officiell.

man då i sin helhet kan dra av anskaffningsutgiften vid uträkandet av överlåtelsevinsten. På grund av detta föreslås i propositionen att det till beskattningssystemet för inkomster av skogsbruket fogas ett schablonmässigt skogsavdrag på samma sätt som i Sverige. Skogsavdragets totalbelopp skulle vara hälften av skogens anskaffningsutgifter. Avdraget skulle göras i form av avskrivningar från de årliga skogsinkomsterna, men beloppet skulle kunna vara högst 40 % av skatteårets inkomster. Rätt till skogsavdrag skulle has av förutom de skattskyldiga som är berättigade till val av skogsskattesystem även av samfälliga skogar och andra samfälliga förmåner, men inte av vare sig samfund eller personbolag. För dessa skulle man tillämpa bokföringsprinciper på anskaffningsutgiften för skogen. Detta skulle klargöra systemet avsevärt.

Arealbeskattning

Beskattningen av skogsintäkter genom arealbeskattning¹³⁴ infördes i Finland i början av 1920-talet och byggde på en schablonbeskattning. Arealbeskattningen innebar att beskattningen utgick från den uppskattade genomsnittliga nettoavkastningen av skogen, dvs. skogens årliga tillväxt. Därmed beskattades skogen enligt produktionsförmågan, och skatten utgick oberoende av om någon avverkning eller försäljning av virke hade ägt rum under beskattningsåret. Arealbeskattningen var progressiv och skatteprocenten berodde på övriga inkomsters storlek. I arealbeskattningen utgjorde inkomst från skogsbruk en förvärvsinkomst och beskattades därmed på samma sätt som skogsägarens övriga förvärvsinkomster, t.ex. lön och pension.

Vid arealbeskattning uppskattades skogsmarkens nettoavkastning med hjälp av följande indelningsgrupper på respektive fastighet:

- Skatteklasser (indelning av skogsmarken utifrån vegetationstypsklassificering)
- Skogsskattetal (skogsmarkens årliga virkesavkastning per hektar)
- Strukturiområden (skattekubikmeterns sortimentsfördelning)
- Rotprisområden (skattekubikmeterns penningvärde).

Beräkningen gjordes av skattemyndigheterna.

För att illustrera hur skogsinkomsten beräknades enligt systemet med arealbeskattning kan följande räkneexempel användas:

En skogsbruksenhet om 50 hektar beräknades kunna producera tre kubikmeter skog per hektar år 2001. Dessa 150 kubikmeter som skogen kunde producera multiplicerades med skattekubikmeterns penningvärde. För år 2001 uppgick skattekubikmeterns pris till i medeltal 123 mark. Enligt räkneexemplet skulle skogsinkomsten för den tänkta skogsbruksenheten uppgå till 18 450 mark.

Systemet med arealbeskattning har i olika sammanhang karakteriserats som avverkningsstimulerande.¹³⁵

¹³⁴ Arealbeskattning kallas ibland även för tillväxtbeskattning.

¹³⁵ SOU 1981:81.

8.1.5 Övergången till nuvarande system för skogsbeskattning

Som bakgrund till att det infördes ett nytt system för skogsbeskattning fr.o.m. 1993 kan nämnas att det samtidigt genomfördes en bred och generell reform avseende beskattningen av kapitalinkomster i Finland. Reformen innebar en striktare uppdelning avseende kapitalinkomster och löneinkomster.

Möjligheterna till arealbeskattning upphörde fr.o.m. år 2006. Detta innebär att det sker en renodling till ett system där skatt betalas för faktiskt försåld skog, dvs. inkomster från skogsbruk beskattas som kapitalinkomster.

Den finländska skogsbeskattningen regleras genom ett antal olika lagar.¹³⁶

I inkomstskattelagens 55 § stadgas följande om skogsavdrag:

Fysiska personer, dödsbon och av dem bildade beskattningssammanslutningar samt samfälliga förmåner har rätt att före de avdrag som avses i 56 § göra skogsavdrag från den kapitalinkomst av skogsbruk som de förvärvat från en fastighet som skall anses som en gårdsbruksenhet.

Skogsavdraget utgör högst 40 % av den kapitalinkomst av skogsbruk som den skattskyldige under skatteåret har förvärvat från skog som berättigar till skogsavdrag. Den skattskyldige har rätt att under sin ägartid göra skogsavdrag för högst 50 % av anskaffningsutgiften för skogen.

Som anskaffningsutgift för skogen anses skogens andel av anskaffningsutgiften för fastigheten. Om äganderätten till fastigheten överläts vidare vederlagsfritt, har den skattskyldige samma rätt att göra skogsavdrag som den föregående ägaren skulle ha haft.

Skogsavdrag görs på yrkande av den skattskyldige, och han skall i samband med yrkandet lägga fram utredning om förutsättningarna för det. Skogsavdraget under ett skatteår skall uppgå till minst 1 500 euro.

Med nuvarande system för skogsbeskattning utgörs den beskattningsbara inkomsten i skogsbruk av skillnaden mellan skogsbrukets inkomster och dess utgifter. Denna skillnad utgör skogsbrukets kapitalinkomst och beskattas med en kapitalskatt om 28 %. Förvärvsinkomsterna¹³⁷ för skogsbruket läggs till den skattskyldiges totala årsinkomster, och beskattningen är progressiv.

Som kapitalinkomster från skogsbruket betraktas

- inkomster av virkesförsäljning,
- inkomster av försäljning av biprodukter från skogsbruket,
- andelen av virkets värde av inkomsterna vid försäljning av brännved,
- försäkringsersättningar och övriga ersättningar samt
- värdet av virke för eget bruk.¹³⁸

¹³⁶ De mer centrala delarna av den finländska skogsbeskattningen regleras bl.a. i följande lagar: inkomstskattelagen (1535/1992), mervärdesskattelagen (1501/1993), lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet (360/1968), lagen om värdering av tillgångar vid beskattningen (1142/2005) och lagen om överlåtelseskatt (931/1996).

¹³⁷ Som förvärvsinkomster räknas värdet av arbete som hänför sig till avverkning och skogstransport vid leveransköp, dvs. då säljaren transporterar det färdiga virket till vägen samt värdet av arbete som gäller avverkning och transport vid försäljning av brännved.

¹³⁸ Virke som använts för att uppföra och renovera jordbruksbyggnader samt för uppvärmning av egen bostad utgör inte skattepliktig inkomst.

Skattepliktiga inkomster av skogsbruk är inkomster från virkesförsäljning, försäkringsersättningar och andra ersättningar samt värdet av virke som skogsägaren använder för eget bruk. Den största delen av skogsbrukets kapitalinkomster består av inkomster av virkesförsäljning. I samband med rotpostförsäljning utgör hela försäljningsinkomsten exklusive moms kapitalinkomst. I samband med leveransförsäljningar och kontanta försäljningar räknas kapitalinkomstandelen genom att man drar av leveransarbetets värde från försäljningsinkomsten.

Alla utgifter för virkesproduktion, skogsbrukets drift samt dess administrativa kostnader är avdragsgilla. Om utgifterna är större än inkomsterna får underskottet dras av från övriga kapitalinkomster (t.ex. ränte- och hyresinkomster) eller, om sådana inkomster inte finns, som ett underskottsavdrag från skatt på förvärvsinkomster. Om inkomsterna ändå inte täcker utgifterna får underskottet rullas framåt i tiden under tio år.

I beskattningen av inkomst av virkesförsäljning får skogsägare göra ett skogsavdrag på 50 % av anskaffningsutgiften för skog som har förvärvats efter den 1 januari 1993. Avdraget får utgöra högst 40 % av jordbrukets sammanlagda kapitalinkomster under beskattningsåret. Om fastighetsköpet, utöver skog, har omfattat även andra egendomsposter uppskattas skogens andel av den totala anskaffningsutgiften. Om skogsägaren har fått skogen utan vederlag, t.ex. genom arv eller gåva, kan han eller hon utnyttja det skogsavdrag som eventuellt blivit kvar från den förra ägaren. Skogsavdrag som görs under ett beskattningsår ska uppgå till minst 1 500 euro. Skogsavdrag får göras årligen tills hela skogsavdragsgrunden för den aktuella skogen har utnyttjats.

Genom en utgiftsreservering kan skogsägare överföra en del av skogsbrukets kapitalinkomster, som har uppkommit under beskattningsåret, som intäkt under påföljande år för att täcka de utgifter som då uppkommer i skogsbruket. Utgiftsreserveringen får uppgå till högst 15 % av skogsbrukets kapitalinkomst under beskattningsåret, med avdrag för eventuellt skogsavdrag. En skadereservering får också göras av försäkrings- eller skadeersättning som har utgått för en skogsskada. För en sådan skadereservering finns ingen övre beloppsgräns, utan avdraget får motsvara den beräknade kostnaden för att återställa den skadade skogen.

Övergången från arealbeskattning till nuvarande system med beskattning av inkomsterna från försäljning av skog innebär att finländsk och svensk skogsbekattning har blivit mer lika.

8.1.6 Neutraliteten i beskattningen av skogsinkomster m.m.

Två viktiga principer i den finländska beskattningen är neutralitet och rättvisa, både horisontell och vertikal, mellan olika skattebetalare. Redan kraven på vertikal rättvisa (progressiva beskattningen) förorsakar att det i praktiken knappast finns någon neutral beskattning. Beskattningens syfte kan dock vara att människornas beteende i genomsnitt förändras så lite som möjligt.

Ofta finns det även fall där en icke-neutral beskattning kan vara ett bättre alternativ än en neutral beskattning. I ekonomin finns det sällan first-best-men i många fall second-best-situationer. Följande utgör några av de situationer som är förknippade med skogsbruket:

- Inflationen beaktas normalt inte i beskattningen, vilket inte heller görs i Finland. I familjeskogsbruket uppgår tiden för ägandet vanligtvis till 20–40 år, vilket betyder att det i praktiken är omöjligt att undvika nominella överlåtelsevinster. Ifall skogsfastighetens värde skulle ha minskat reellt under den tid som fastigheten ägs, skulle en riktigare grund för beskattningen vara överlåtelseförlusten.
- Neutraliteten handlar om social och ekonomisk hållbarhet när det är fråga om intergenerationella kostnader och inkomster i det nordiska skogsbruket, där omloppstiderna ligger på 60–120 år. Detta betyder att skogsägarna i familjeskogsbruket sällan själva kan dra ekonomisk nytta av de egna skogsvårdsinvesteringarna, utan att nyttan i stället överförs till kommande generationer. Värdet av det egna investeringsarbetet är trots detta inte avdragsgillt i skogsbruket. Detta betyder att incitamenten för självverksamma skogsvårdsinvesteringar är lägre på grund av inkomstbeskattningen, än i det fall att ingen beskattning skulle existera i ekonomin. Till och med en del av avverkningsarbetet har en mycket stark investeringskaraktär, t.ex. första gallringar.
- Den intergenerationella neutraliteten och den ekonomiska, sociala och kulturella hållbarheten behandlas speciellt i fråga om hur arv och gåvor borde beskattas i skogsbruket. En hård beskattning av arv och gåvor kan ha många negativa effekter för skogsbruket där likviditeten är begränsad (splittringar eller försäljningar av skogsfastigheter, stora realiseringsavverkningar, skogsbrukets betydelse som hållbar näring minskar, förstörd biodiversitet).
- Beskattningen påverkar den ekologiska hållbarheten i skogen. Biodiversiteten är mycket lågt värderad på marknaden jämfört med virket, som tillsammans med skogsmarken är grunden för skogsförmögenhetens beskattning. På grund av detta har skogsägarna för låga incitamentet för upprätthållandet av biodiversiteten. Därför skulle den generellt lägre, och speciellt för biodiversitetsområden mycket lägre, förmögenhetsbeskattningen vara neutralare för skogsbruket än den normala beskattningen.

8.1.7 Uppföljning av den finländska skogsbeskattningen

I Finland har insatser för att följa upp skogsbeskattningen gjorts i begränsad utsträckning. Statens revisionsverk redovisade 1999 resultaten av en granskning som avsåg förnyelsen av systemet för skogsbeskattning. Ändamålet med granskningen var att klarlägga hur förvaltningen följer upp inverkningarna av förnyelsen av skogsbeskattningen och förverkligandet av de för reformen uppställda målsättningarna. Granskningen koncentrerades på skogsskattereformens statsekonomiska verkningar och bedömningen delades in i tre hu-

vudsektorer: skattesystemets förvaltning, de influtna skattebeloppen och övervakningen av beskattningen.

I revisionsrapporten konstaterades bl.a. att förvaltningen inte alstrar uppföljande information gällande de centrala målsättningarna för förnyelsen av skogsbeskattningen. Det konstaterades vidare att utvärderingen av reformens totalekonomiska inverknings har varit mycket begränsad. Avkastningen av skogsbeskattningen verkade enligt revisorerna ha minskat till följd av reformen, trots motsatta förväntningar och en mycket livlig virkeshandel. Revisorerna konstaterade vidare att även om en målsättning med skattereformen var att minska behovet av och möjligheterna till skatteplanering så var trenden snarare den motsatta jämfört med situationen före reformen. Det bör här även nämnas att revisorerna pekade på att de slutsatser som drogs inte var definitiva eftersom endast halva övergångsperioden hade förflutit vid tiden för revisionen.¹³⁹

Vid Skogsforskningsinstitutet Metla har en översikt gjorts där huvuddragen i det nya systemet för skogsbeskattning jämförs med det gamla systemet. I översikten pekas bl.a. på att det nya systemet är en statlig inkomstbeskattning medan det gamla utgjordes av en kommunal inkomstbeskattning. Det nya systemet för skogsbeskattning karakteriseras vidare som enkelt och billigt att administrera jämfört med det gamla. Kostnaderna för skattemyndigheternas hantering blir därmed lägre.¹⁴⁰ En annan forskare vid samma forskningsinstitut har tidigare (1998) genomfört en motsvarande jämförande studie av det gamla och nya systemet för skogsbeskattning. I denna jämförande studie pekades bl.a. på att den centrala inriktningen på den finländska skogspolitikerna alltsedan 1960-talet har varit att säkra tillgången på råmaterial till skogsindustrin. Det gamla arealbaserade beskattningssystemet låg i linje med detta och utgjorde ett instrument som styrde mot att öka utbudet av virke på marknaden. Därefter har utvecklingen alltmer övergått till att ökat fokus läggs på skogens icke-ekonomiska värden.¹⁴¹

Vid samma forskningsinstitut har även två andra forskare följt upp effekterna av den förändrade beskattningen med avseende på utbudet av virke. De preliminära resultaten tolkades av forskarna som att den genomförda reformeringen av skogsbeskattningen inte har de dramatiska effekter på virkesutbudet som man tidigare hade befarat. Enligt forskarna hade exempelvis oron för att systemskiftet inom skogsbeskattningen skulle generera ett överutbud av rundvirke visat sig vara överdrivna.¹⁴²

¹³⁹ Förnyelsen av systemet för skogsbeskattning (resumé på svenska), Förvaltningsrevision 2/1999. Revisionsberättelser från Statens revisionsverk (Reform av skogsskatten, RSV:s dnr 507/54/99).

¹⁴⁰ Salakari, 2006.

¹⁴¹ Ylitalo, 1998.

¹⁴² Mutanen och Toppinen, 2005.

8.2 Skogsbeskattningen i Norge

8.2.1 Allmänt

För Norge har skogbruket och skogindustrin under flera hundra år haft stor betydelse. För hundra år sedan fanns farhågor om att den norska skogen snart skulle ta slut. Därför vidtogs olika åtgärder för att motverka avskogningen. Efter den skogsinventering som genomfördes 1925, har den norska skogstillväxten varit större än avverkningen. Som ett resultat av detta har skogsvolymen mer än fördubblats sedan 1925.

I dag täcks den norska landarealen av ungefär 38 % skogsmark varav ca 24 % utgör produktiv skogsareal. Antalet personer som bedriver skogsbruk uppgår till omkring 116 000 och dessa äger ungefär 77 % av den produktiva skogsarealen. Skogsägarna utgörs av tre fjärdedelar män och en fjärdedel kvinnor. Genomsnittsåldern för skogsägarna ligger på 55 år. Det är mycket vanligt att skogsägarna även har andra lönearbeten vid sidan av skogsbruket.

Andelen privatägd skog uppgår till ca 80 %, och det är i huvudsak bönder som äger och brukar skogen som ett komplement till jordbruket. Ungefär 4 % av skogen ägs av privata företag. Statligt ägd skog och skog i allmän ägo uppgår till ungefär 12 % av den produktiva skogsarealen.

För 2005 uppgick omsättningen inom den norska skogsindustrin till sammanlagt ca 39,5 miljarder norska kronor, vilket motsvarade nästan 7 % av den totala omsättningen inom norsk industri.

Omräknat till dagens norska kronvärde har virkespriserna nästan halverats under den senaste 25-årsperioden. De låga virkespriserna utgör ett viktigt skäl till att skogens ekonomiska betydelse har kommit att avta under 1990-talet. För år 2004 utgjorde värdet av det norska skogsbruket och skogsindustrin närmare en procent av BNP.¹⁴³

8.2.2 Allmänt om nuvarande regler för beskattning av enskild näringsverksamhet

Reglerna för beskattning av enskild näringsverksamhet har nyligen ändrats i Norge. Modellen med tudelad beskattning, den s.k. delningsmodellen av enskild näringsverksamhet där intäkterna fördelades mellan avkastning av arbete och avkastning av kapital, kom att gälla fram till inkomståret 2006. Övergången från den tidigare delningsmodellen till den s.k. skärningsmetoden som i princip innefattar tre olika modeller för beskattning – aktieägarmodellen, deltagarmodellen och företagsmodellen – skedde bl.a. med inriktning på att säkra skatteneutraliteten mellan olika näringar. Enligt företagsmodellen, som tillämpas för skogsbruk, ska intäkterna från verksamheten efter avdrag för en riskfri avkastning beskattas löpande som beräknad personintäkt. Detta gäller oavsett om överskottet tas ut av verksamheten eller inte.

¹⁴³ Statistisk sentralbyrå, Statistics Norway. www.ssb.no.

Avsikten med den nya företagsmodellen är att avskilja en riskfri avkastning av det investerade kapitalet från beskattning utöver skatt på allmänna intäkter. För enskild näringsverksamhet skiljer sig företagsmodellen från vad som gäller när företagsmodellen tillämpas för aktiebolag och deltagarliknande företag i det att överavkastningen beskattas löpande oavsett om överskottet tas ut av verksamheten eller inte.

Reglerna för beräkning av personintäkt tar sin utgångspunkt i beräkningsenhetens nettointäkt fastställt efter reglerna för allmänna intäkter innan avdrag för överförbart överskott. Intäkter som normalt sett inte har någon direkt betydelse för verksamheten, t.ex. intäkter av finansobjekt m.m., undantas. Dessutom undantas en beräknad normalavkastning av investeringarna i verksamheten som avskärmas från personintäktsbeskattning. Den intäkt som återstår anses svara för avkastning utöver normalavkastningen samt avkastningen av ägarens arbete i verksamheten. Om det finns anställda i verksamheten ges det i tillägg ett löneavdrag.

En bakgrund till de ändrade reglerna som gäller fr.o.m. 2006 var de problem som hade konstaterats med den tidigare tudelade beskattningsmodellen. Genom att vinsten beräknades som kapitalinkomst och beskattades med en skattesats om 28 % kom de stora skillnaderna i marginalskatt mellan intäkter av arbete och kapital att innebära problem i och med att det fanns möjligheter att kringgå systemet så att intäkter av arbete i praktiken kunde beskattas som intäkter av kapital.¹⁴⁴

8.2.3 Tidigare system för skogsbeskattning

Den norska skogsbeskattningen före 1954

Före 1954 tillämpades i Norge liksom i Finland ett schablonsystem för skogsbeskattning. Systemet innebar att vid bestämmandet av skogsintäkten skulle nettovärdet på skogens utnyttjbara värde beräknas. Bruttovärdet erhöles genom att tillämpa de priser per skogskubikmeter som den norska riksskattestyrelsen årligen fastställde för olika trakter, samt multiplicera dessa med fastighetstaxeringens uppgifter om skogens areal och bonitet¹⁴⁵. Från bruttovärdet drogs sedan driftsutgifterna bort. Dessa räknades fram på grundval av en enkel arbetstariff som skattemyndigheterna utarbetade. På detta sätt erhöles nettovärdet av tillväxten. De skogsägare som skötte sin skog själva och som utförde avverkning, körning och skogsvårdsarbeten skulle till den beräknade nettointäkten lägga värdet av den egna arbetsinsatsen. Nettointäkten vid försäljning av skogsmark med växande skog beskattades enligt reglerna för kapitalvinstbeskattning. Värdet av en skogsägares förmögenhet i form av växande skog beräknades genom kapitalisering av den årliga tillväxtens värde efter en räntefot om 4 eller 5 %.

Som fördelar med det schablonsystem som tillämpades angavs bl.a. att

¹⁴⁴ NOU 2003:9.

¹⁴⁵ Bonitet är ett uttryck för växtplatsens förmåga att producera virke.

- den enskilde skogsägaren hade möjlighet att vissa år göra stora uttag ur skogen för utnyttjande av fördelaktiga konjunkturer eller för större investeringar utan att därför behöva drabbas av en jämförelsevis hård beskattning,
- vissa kommuner erhöll för dem betydelsefulla, säkra och jämna intäkter genom detta beskattningssätt.

Det fanns även nackdelar som påtalades med det tidigare schablonsystemet och som låg till grund för de förändringar som vidtogs för skogsbeskattningen fr.o.m. 1954. Som nackdelar angavs bl.a. att

- under goda år fick skogsägarna en betydande skattefrihet medan stat och kommun i motsvarande mån gick miste om skatteinkomster,
- systemet innebar samtidigt att skattebelastningen för skogsägare under dåliga år kunde bli alltför stor i förhållande till de verkliga inkomsterna,
- det hade visat sig vara svårt att fastställa priser per skogskubikmeter som svarat mot de verkliga virkespriserna, vilket i sin tur innebar att stat och kommun ofta gick miste om betydande skatteintäkter. Detta då de största avverkningarna normalt sett äger rum under högkonjunktur, vilket innebar att en stor del av tillväxten hade ett avsevärt högre nettovärde än det medelpris som lagts till grund för beräkning av skogsinkomster,
- uppgifterna i fastighetslängderna visade sig vara alltför otillförlitliga för att kunna bygga ett godtagbart schablonsystem på samtidigt som det fanns stora osäkerheter i uppskattningen av skogsproduktionen per fastighet.¹⁴⁶

Den norska skogsbeskattningen fr.o.m. år 1954

Genom en lag från år 1952 som trädde i kraft år 1954 ändrades de norska reglerna för skogsbeskattning. Förändringen innebar att den faktiska nettointäkten av skogen utgjorde underlag för beskattningen av inkomst av skogsbruk. Beskattningen var utformad som en genomsnittsbekattning av de faktiska nettointäkterna av skogsbruket. Vid beskattningen togs inte hänsyn till förändringar av virkeskapitalet och således förekom inte någon form av värdeminskningssavdrag.

Under de första åren för innehav utgjorde den faktiska nettointäkten grund för skogsägarens beskattning. När skogsbruket bedrivits i fem år gjordes en övergång till en genomsnittstaxering. Det innebar att den årliga intäkten fastställdes till genomsnittet av intäkten under de senaste fem åren. Om skogen hade förvärvats genom arv eller släktköp skulle dock genomsnittstaxeringen börja först sedan åtta år gått från tidpunkten för förvärvet. På yrkande av skogsägaren kunde en genomsnittsbekattning göras redan efter en innehavstid om två år. Enligt regelverket kunde en genomsnittsbekattning som en gång påbörjats inte avbrytas förrän ägarens skogsbruksverksamhet upphörde, vilket t.ex. kunde ske genom fastighetsöverlåtelse.¹⁴⁷

¹⁴⁶ SOU 1969:30.

¹⁴⁷ SOU 1981:81.

Den norska skattereformen 1992 och norsk skogsbeskattning efter 1993

Norge genomförde 1992 en genomgripande skattereform. Allmänt kan sägas att det tidigare skattesystemet karakteriserades av höga formella skattesatser, kombinerat med omfattande möjligheter till avdrag och skattekrediter, dvs. system som gav skatteuppskov. Skattereformen omfattade både löntagare, socialförsäkringssystemet, bolag och enskilda näringsidkare. De bärande principerna i skattereformen var, liksom i den svenska skattereformen från 1990, en breddad skattebas och sänkta skattesatser. Huvudmålet var att bidra till bättre resursutnyttjande, rättvisare fördelning av skattebördan och förenklningar i skattesystemet. Reformen skulle vidare ge ökad likabehandling av olika skattebetalare, näringar, inkomstslag och företagsformer. Samtidigt skulle möjligheter och lönsamheten av att undandra sig skatt minskas. Ett viktigt drag i skattereformen var införandet av två grundvalar för inkomstbeskattning: allmänna inkomster, som beskattades med en plan skattesats om 28 %, samt personinkomster, som innefattar inkomster av lön, näringsverksamhet och pension och som åläggs försäkringsavgift för socialförsäkring och maxskatt¹⁴⁸. Enligt en rapport från Norges offentlige utredninger resulterade reformen bl.a. i en mer korrekt kapitalbeskattning i och med att beskattningen av alla kapitalintäkter och vinster blev enhetlig.¹⁴⁹

När det gäller skogsbeskattningen kom ett system att tillämpas från 1993 som byggde på att skogsbruksintäkter beskattades som kapitalintäkt med en platt skattenivå om 28 %. Systemet med genomsnittstaxering fick en fortsatt tillämpning där intäkt av skogsbruk som huvudregel skulle bestämmas utifrån det genomsnittliga skattemässiga överskottet de senaste fem intäktsåren. Genomsnittstaxering skulle enligt reglerna vanligtvis inte börja förrän verksamheten hade bedrivits i åtta år, men kunde på vissa villkor starta tidigare. Det gällde även särskilda regler vid upphörande av genomsnittstaxering. Bakgrunden till bibehållandet av särregler med genomsnittstaxering för skogsbruk motiverades av behovet av att utjämna de stora variationer i intäkter som uppkommer på grund av ojämn avverkning, och då särskilt för mindre skogsbruk, för att därmed undvika att progressiva skattesatser får starka negativa konsekvenser.

I Norge betalade skogsägare tidigare även en skogsavgift på minst 2 % av bruttoavverkningsvärdet för ett enskilt år. Avgiften fonderades och fungerade som ett avsättningssystem, vilket innebar en skattecredit utan tidsbegränsning. Ränteintäkterna från fonden tillföll inte den enskilde skogsägaren, utan skulle användas till att finansiera administration och eventuella gemensamma åtgärder. Innestående medel på skogsavgiftskonto var även undantaget från förmögenhetsskatt. Systemet innebar delvis en definitiv skattebefrielse eftersom skogsavgiften användes till investeringar i skogsbilvägar och skogsmark

¹⁴⁸ Maxskatten utgör en del i den progressiva inkomstbeskattningen. Som ett led i skattereformen 2004–2006 reducerades maxskattesatserna och uppgick för år 2006 till 9 % på personinkomster i inkomstintervallet 394 000–750 000 och till 12 % på personinkomster över 750 000 norska kronor.

¹⁴⁹ NOU 2003:9.

m.m. När skogsavgiftsmedlen användes för att täcka sådana investeringar medförde detta att det utbetalade beloppet gav en reduktion av intäkter i skogsägarens taxeringsuppgift, samtidigt som investeringskostnaden kunde utgiftsföras fullt ut. Andelen som intäktsfördes uppgick till 40 % från den 1 januari 2003. Från 2003 ges det inte skattefördel till investeringar i skogsbilvägar.¹⁵⁰

Den tidigare ordningen med skogsavgift ersattes fr.o.m. 2006 av en obligatorisk avsättning till skogsfond.¹⁵¹

8.2.4 Nuvarande skogsbekattning – de allmänna reglerna och särregler

Allmänt

För skogbruksnäringen tillämpas vissa generella skatteregler och vissa särregler som är specifika för just skogsnäringen. Till de särregler som är specifika för skogsnäringen och som har bibehållits hör systemet med genomsnittstaxering för skogsinkomster. Det finns även andra modifierade särregler för skogsbekattningen som hör samman med systemet med avsättning till skogsfond samt att alla kostnader för skogsvård är avdragsgilla.

I det fall som inget annat anges bygger de följande beskrivningarna av det nuvarande regelverket för skogsbekattningen i huvudsak på uppgifter som inhämtats från den skattehandbok som det norska skatteverket årligen låter publicera.¹⁵²

Övergången till nuvarande inkomstbeskattning – en sammanfattning av de viktiga skillnaderna

Den skattereform som genomfördes i Norge fr.o.m. 2006 och som även inbegriper regelverket kring skogsbekattningen innebar en övergång från den tidigare delningsmodellen till den s.k. skärningsmetoden som bl.a. innefattar företagsmodellen som tillämpas för enskild näringsverksamhet som skogsbruk. Till de viktigare skillnaderna mellan den tidigare delningsmodellen och den nuvarande företagsmodellen hör följande.

- Delningsmodellen skilde mellan passiva och aktiva ägare. Som aktiv ägare räknades personer som arbetade mer än 300 timmar per år i den egna skogsverksamheten. I de fall som ägaren var passiv behövde denne inte betala bruttoskatt på inkomsterna från verksamheten. Med det nuvarande systemet ska personinkomst beräknas för enskild näringsverksamhet oavsett om verksamheten är aktiv eller passiv.
- I företagsmodellen ingår vinsten vid realisering av driftsmedel i bruttointäkterna, vilket innebär att dessa bruttobeskattas. I den tidigare delnings-

¹⁵⁰ NOU 2003:9.

¹⁵¹ Detta regleras i skogsbrukslagen.

¹⁵² Skatteetaten, 2006.

modellen ingick inte sådana vinster i de beräknade personinkomsterna, i stället blev de belagda med en platt skattesats om 28 %.

- Genom delningsmodellen lades räntekostnader för lån till när personintäkterna från verksamhet skulle beräknas. Då dessa skulder ingick i taxeringsunderlaget för kapitalavkastning erhöles inte avdrag för de reella kostnaderna, utan i stället för ägandet utan avdrag för skuld, multiplicerat med kapitalavkastningen. Genom företagsmodellen läggs inte skuldräntor till låneinstitut med vid beräkningen av personintäkter och låter skulden inte heller ingå i underlaget för skyddsberäkning. På detta sätt erhöles nu avdrag för de reella räntekostnaderna.¹⁵³

Skogsbruk som enskild näringsverksamhet och beskattning av skogsinkomster

När det gäller inkomstbeskattning måste en fysisk person som i skattelagstiftningens mening bedriver näringsverksamhet betala skatt på allmänna inkomster liksom personinkomster. Sålunda är ägaren och inte företaget skattesubjekt. Huruvida skogsbruk ska anses som näringsverksamhet bedöms i enlighet med de allmänna regler som gäller för näringsverksamhet. På grund av näringsens specifika beskaffenhet måste kravet på aktivitet och ekonomisk avkastning m.m. värderas över en väsentligt längre tidsperiod än vad som är normalt för andra näringsverksamheter. Skogsbruk som är näringsverksamhet ska taxeras som enskild näringsverksamhet och beskattas – som tidigare beskrivits – genom den s.k. företagsmodellen i enlighet med de regler som gäller för skogsbruk. Det nuvarande system som tillämpas innebär att näringsidkaren får betala nettoskatt på allmänna intäkter och bruttoskatt på personintäkter av verksamheten. Beräknad personintäkt ska omfatta intäkt över riskfri avkastning på investerat kapital. Från och med inkomståret 2006 ska kapitalvinst på skog- och lantbruk beskattas som personinkomst.

Skatt vid försäljning av fastighet

Fram t.o.m. inkomståret 2004 kunde en egendom omsättas utan vinstbeskattning i de fall som ägaren haft den i minst tio år. Denna regel gäller fortfarande i de fall som ett lantbruk säljs inom familjen och försäljningssumman inte överstiger tre fjärdedelar av antaget försäljningsvärde. Att vinsten som huvudregel nu ingår i personinkomst kan sägas innebära en skatteskärpning vid fastighetsförsäljning.

Beräkning av skogsvärde

Värdet av skogen sätts till det avkastningsvärde skogen har som bestående intäktskälla vid rationell skötsel och drift där värdet fastställs genom kapitalisering av ett zonberäknat nettovärde av den årliga brukbara tillväxten. Vid värderingen tas som utgångspunkt skogsfastighetens antal hektar av ekono-

¹⁵³ Kvitne, Slettemark & Taskjelle, 2006.

miskt brukbar skog. Denna areal fördelas sedan på fyra olika bonitetsklasser. Det totala antalet kubikmeter tillväxt på fastigheten multipliceras med fastställda schablonvärden för nettoavkastning per kubikmeter skog. Det finns flera schablonvärden utarbetade där det tagits hänsyn till variationer när det gäller bl.a. priser, driftskostnader och fasta kostnader. För de fall som de totala kostnaderna för driften av ett skogsbruk under flera år väsentligt överstiger den schablonkostnad som gäller för det distrikt som skogsfastigheten tillhör, finns vissa möjligheter till nedjustering. Möjlighet till nedjustering finns även i andra enskilda undantagsfall.

Genomsnittstaxering och redovisning av intäkter och kostnader

Till de särregler som finns för skogsbeskattningen i Norge hör genomsnittstaxeringen. Som huvudregel ska intäkter av skogsbruk som drivs som enskild näringsverksamhet fastställas till det belopp som varit den genomsnittliga avkastningen under de senaste fem åren. Genomsnittstaxering ska vidtas när skogsägaren har bedrivit skogsnäring i åtta år. Om skog överläts under intäktsåret, ska intäkten för detta år bibehållas utanför genomsnittstaxeringen för både den gamla och den nya ägaren. Detta gäller även också för tillköp av skog vid utvidgning av en skogsfastighet.

Inom skogsbruksnäringen ska försäljningssumman för det timmer som under året har levererats läggas till grund för intäktsberäkningen. Sådant virke som är avverkat men inte har levererats vid årets slut ska intäktsföras till det avverkningsvärde som löper på driftskostnaderna. Värdet av ägarens eget arbete ska inte tas med i avverkningsvärdet. Skog på rot räknas inte med som lager. Skogsvirke som är sålt i enlighet med vanliga leveransvillkor ska tas upp som intäkt det år som det blir levererat. Virket anses som levererat senast när det når mottagaren. Intäkter från försäljning av skogstimmer på rot hantearas som skogsintäkter. Vid underskott kan detta dras av från andra allmänna intäkter för samma intäktsår.

Bokföringsmässigt ska som huvudregel intäkter och kostnader från skogsbruk tidsmässigt hanteras i enlighet med realisationsprincipen. I enlighet med huvudregeln ska företag således bli beskattade för intäkt samma år som intäkterna inflyter och avdrag för kostnader göras för de år som de uppstått. För företag som bara är bokföringsskyldiga blir intäkterna beskattade det år som företaget har fått en absolut rätt till dessa och kostnaderna för avdrag det år det uppstår en absolut plikt till att täcka dessa.

Avsättning till skogsfond och skogsvårdande insatser

Till de övriga särregler som specifikt avser skogsbeskattning hör skogsfond samt skattelättnader för skogsvårdande insatser. Här har vissa förändringar skett fr.o.m. 2006 där avsättning till skogsfond ersatte det tidigare tillämpade systemet med skogsavgift. Avsättning till skogsfond är obligatoriskt och syftar till att förbättra skogsägarnas möjligheter att bedriva ett hållbart skogsbruk. Skogsfonden ska därmed säkra investeringar i ny skogsproduktion och skogsvårdande insatser. Som skogsvårdande insatser inbegrips bl.a. grävning

av diken, plantering och beredning av mark, röjning av kalhyggen, inhägning av skogsvårdsmark samt nyplantering. För skogsvårdande insatser är alla kostnader avdragsgilla. Det har funnits flera tidigare föregångare till det nuvarande systemet med skogsfond, där den första av dessa var den skogsvårdsavgift som infördes 1932.

Skogsägaren kan med det nuvarande systemet välja att avsätta en återbetalningsbar summa som motsvarar mellan 4 och 40 % av bruttovärdet av den skog som avyttras. Medlen som sätts av till skogsfonden deponeras på ett individuellt skogskonto. Den summa som deponeras för skogsvård dras av från det kalkylerade överskottet från intäkterna av gjorda virkesförsäljningar. Samtidigt tas den summa som sätts av som huvudregel upp som inkomst för det år som den sedan betalas ut. Dock är bara 15 % av den avsatta summan beskattningsbar medan resten är skattefri. Ett villkor för denna skattelättnad är att de medel som frigjorts används för skogsvårdande insatser. Medel kan även tas i anspråk för underhåll och upprustning av skogsbilvägar. I tillägg till denna användning av skogsfond med skattelättnad kan vissa typer av investeringar i skogsbruket, som t.ex. plantering, utgiftsföras direkt. I några kommuner och län ges det också direkta bidrag till vissa aktiviteter. Den samlade skatteverkningen av dessa åtgärder kan därför bli betydande.

8.3 Sammanfattning

I både Finland och Norge finns liksom i Sverige särskilda regler för skogsbeskattning. I Sverige motiveras liksom i Finland och Norge de särskilda regler som finns med att det råder särskilda förutsättningar för skogsbruk som skiljer sig från andra näringar. När det gäller utformningen av regelverken för skogsbeskattning skiljer sig dessa åt som helhet mellan grannländerna. Något som kan noteras är att till skillnad från Sverige har regelverket för skogsbeskattning ändrats i både Finland och Norge under senare år. När det gäller Norge har detta hört samman med genomförandet av en större skatteöversyn och skogsbeskattningen har där ingått som en del i den genomförda översynen. De förändringar som nyligen genomförts när det gäller skogsbeskattningen i Finland har varit av mer genomgripande karaktär. Förändringsarbetet påbörjades under 1990-talet och har genomförts stegvis som delar i en pågående och mer genomgripande förändring av skogsbeskattningen.

Referenser

- Aldestam, M. (2005): *EC State aid rules applied to taxes – An analysis of the selectivity criterion.*
- Andersson, Y. (1989): *Markpriser i jordbruket. En teoretisk studie belyst med svenska data.* Rapport nr 15, Institutionen för ekonomi. Sveriges lantbruksuniversitet, Uppsala.
- Antonson, J. (2006): *Skogen och skatterna. Reglerna från 2006.* Tholin & Larsson.
- Bengtsson B.-A. (1992): *Kapitaländringar, resultatmätning och konsumtion, Teoretiska överväganden och en empirisk studie på jordbruksföretag.* Avhandlingar 3. Institutionen för ekonomi, Sveriges lantbruksuniversitet.
- Bet. 1978/79:SkU54 *Med anledning av propositionen 1978/79:204 om omläggning av skogsbeskattningen jämte motioner.*
- Bet. 1981/82:SkU68 *Om ändrade regler för skogskonto m.m. (prop. 1981/82:182).*
- Bet. 1989/90:SkU30 *Reformerad inkomst- och företagsbeskattning.*
- Bet. 1992/93:JoU15 *En ny skogspolitik.*
- Bet. 1993/94:SkU15 *Ändringar i företagsbeskattningen.*
- Bet. 1998/99:MJU3 *Uppföljning av skogspolitiken.*
- Bet. 1999/2000:SkU17 *Allmänna motioner om fastighets- och förmögenhetsbeskattning.*
- Bet. 2000/01:SkU1 *Anslagen till Skatteförvaltningen och Tullverket, m.m.*
- Bet. 2001/02:SkU15 *Motioner om företags- och kapitalbeskattning.*
- Bet. 2002/03:SkU17 *Direktavdrag för lantmäteriförrättningsutgifter vid omarrondering (prop. 2002/03:79).*
- Bet. 2004/05:BoU7 *Ändringar i jordförvärvslagen.*
- Bet. 2004/05:MJU9 *Ändringar i skogsvårdslagen m.m.*
- Bet. 2005/06:KU21 *Riksdagen i en ny tid.*
- Bet. 2005/06:SkU14 *Särskilda skatteåtgärder på grund av stormen Gudrun (prop. 2005/06:44).*
- Bet. 2005/06:SkU17 *Motioner om företags- och kapitalbeskattning.*
- Det konglige finansdepartementet (2006): *Taxation of forestowners.* SL05/3566 SLHET/KR. 13.06.2006.
- Dir. 2004:70 *Utvärdering och översyn av skogspolitiken.*
- Ds B 1978:2 *Beskattning av skogsbruk.*
- Europeiska kommissionen (2005): *Handlingsplan för statligt stöd. Mindre men bättre riktat statligt stöd: en plan för reform av det statliga stödet 2005–2009,* SEC(2005) 795.
- Europeiska kommissionen. (2006): *Utkast till nya gemenskapsriktlinjer för statligt stöd inom sektorerna för jordbruk och skogsbruk 2007–2013.*

- Finansdepartementet (2003): *Skogsbeskattning* (Fi2002/1154). Promemoria 2003-01-24.
- Framställning till riksdagen 2005/06:RS3 *Riksdagen i en ny tid – Huvudbetänkande av 2002 års riksdagskommitté*.
- Föreningssparbanken & LRF Konsult. *Ny skogsprisstatistik*, Pressmeddelande 2007-01-23.
- Håkansson, S. (2002): *Räntefördelningen och dess påverkan på skogsbruket*. Acta Wexionsensia Nr 16/2002, Ekonomi, Växjö University Press.
- Jordbruksdepartementet. *Regeringen underlättar generationsskifte i skogen*. Pressmeddelande 14 april 2007.
- Kommissionens förordning (EG) nr 69/2001 av den 12 januari 2001 om tillämpningen av artiklarna 87 och 88 i EG-fördraget på stöd av mindre betydelse.
- Kommissionens meddelande om tillämpningen av reglerna om statligt stöd på åtgärder som omfattar direkt beskattning av företag, Europeiska gemenskapernas officiella tidning nr C 384 , 10/12/1998 s. 0003–0009.
- Kvitne, Slettemark & Taskjelle (2006): *Skog og skatt*. Høgskulen i Bergen.
- Lindeborg, T., 1986. *Icke monetära nyttors betydelse för värdet av skogsfastigheter*. Meddel 5:22, Inst. för fastighetsekonomi. Tekniska högskolan. Stockholm.
- Lodin, S.-O., m.fl. (2003): *Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt*.
- Lundell, Hogfors, Karlsson, Niklasson, Orth & Vedung (2006): *Skogsägarnas företagsbok 2006*. Utgivare: LRF Skogsägarna.
- Lönnstedt, L. & Rosenqvist, H. (2002): *Skatternas inverkan på skogsfastigheternas prisutveckling – Några hypoteser*.
- Lönnstedt, L. & Rosenqvist, H. (2001): *Skogen och dess skatter*. Publicerad i Skogspolitiken idag – en beskrivning av den politik och övriga faktorer som påverkar skogen och skogsbruket. Redaktör: Per Kjellin. Rapport 8B. Skogsstyrelsen.
- Mutanen, A. och Toppinen, A. (2005): *Finnish Sawlog Market under Forest Taxation Reform*.
- Nordiska skattevetenskapliga forskningsrådet (NSFR). *Svensk juridisk nationalrapport. Beskattning av osäkra instabila inkomster*. Rapporten presenterades vid höstseminariet i Reykjavik 27–28 oktober 2005.
- Norges offentlige utredninger. Skatteutvalget. *Forslag till endringer i skattesystemet*. NOU 2003:9.
- Näringsdepartementet. *Notification of existing state aid in Sweden*. 1994-02-25, (310/94).
- OECD Tax Policy Studies (2006): *Fundamental reform of Personal Income Tax*.
- Prop. 1972:120 *Förslag till lag om ändring i kommunalskattelagen 81928:370*, m.m.
- Prop. 1978/79:204 *Beskattning av skogsbruk*.

- Prop. 1981/82:182 *Regeringens proposition om ändrade regler för skogskon-
to m.m.*
- Prop. 1989/90:110 *Om reformerad inkomst- och företagsbeskattning.*
- Prop. 1990/91:54 *Om kvarvarande frågor i reformeringen av inkomst- och
företagsbeskattningen, m.m.*
- Prop. 1992/93:226 *Regeringens proposition om en ny skogspolitik.*
- Prop. 1993/94:50 *Fortsatt reformering av företagsbeskattningen.*
- Prop. 1997/98:158 *Uppföljning av skogspolitik.*
- Prop. 2000/01:1 *Budgetpropositionen för 2001.*
- Prop. 2002/03:79 *Direktavdrag för lantmåteriförrättningsutgifter vid omar-
rondning.*
- Prop. 2003/04:100 *2004 års ekonomiska vårproposition.*
- Prop. 2004/05:53 *Ändringar i jordförvärvslagen (1979:230).*
- Prop. 2004/05:58 *Ändringar i skogsvårdslagen.*
- Prop. 2004/05:100, *2005 års ekonomiska vårproposition.*
- Prop. 2005/06:1, *Budgetproposition för 2006.*
- Prop. 2005/06:100, *2006 års ekonomiska vårproposition.*
- Prop. 2006/07:1, *Budgetproposition för 2007.*
- Prop. 2006/07:100, *2007 års ekonomiska vårproposition.*
- Prop. 2007/08:1, *Budgetproposition för 2008.*
- Påhlsson, R. (2003): *Inledning till skatterätten.*
- Rabe m.fl. (2005): *Det svenska skattesystemet.*
- Riksrevisionen. *Regeringens beredning och redovisning av skatteutgifter.* RiR
2007:3.
- Roos, A. (1996): *The economics of forest ownership.* Rapport nr 42, Inst. för
Skog-Industri-Marknad Studier. SLU. Uppsala.
- Rutegård, G. (1998): *Acquisition and Financing of Non-Industrial Private
Forest Estates.* Acta Universitatis Agriculturae Suecie, Silvestria 65. Swe-
dish University of Agricultural Sciences. Uppsala.
- Rydin, U. (2003): *Inkomst av näringsfastighet i enskild näringsverksamhet –
arbetsinkomst eller kapitalinkomst?* Acta Societatis Juridicae Lundensis
Nr 149. Juristförlaget i Lund.
- Salakari, M. (2006): *Forest taxation in Finland – a review of the systems in
use in 2006.* Metsäntutkimuslaitos, Helsingfors.
- Skatteetaten. (2006): *Lignings-ABC.* Publiceras på norska skatteverkets hem-
sida.
- Skattemyndigheten (2001): *Skatteupplysningar: Näringsverksamhet. 2001 års
taxering.*
- Skattestyrelsen (FI) (2005): *Skogsbeskattning, Anvisningar för deklaration,
publikation 54r.05.*
- Skatteutskottet (2006): *Skatteutskottets uppföljning av kvittning av underskott
i näringsverksamhet mot inkomst av tjänst – en förstudie.*

- Skatteverket (2006a): *Dags att deklarerar. Näringsverksamhet med årsbokslut.*
- Skatteverket (2006b): *Handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet m.m. vid 2006 års taxering.*
- Skatteverket (2006c): *Skatteregler för enskilda näringsidkare.* Taxeringsåret 2006. SKV 295 utgåva 10.
- Skatteverket (2006d): *Skatter i Sverige, Skattestatistisk årsbok.*
- Skogsstyrelsen (2001): *Skogspolitiken idag – en beskrivning av den politik och övriga faktorer som påverkar skogen och skogsbruket.* Redaktör: Per Kjellin. Rapport 8B.Skogsstyrelsen.
- Skogsstyrelsen (2003) *Exploaterande förvärv av skogsfastigheter.* PM 2003-06-27.
- Skogsstyrelsen (2006a): *Efter Gudrun – Erfarenheter av stormen och rekommendationer för framtiden.*
- Skogsstyrelsen. (2006b): *Skogsstatistisk årsbok 2006.*
- Skogsstyrelsen. (2007): *Skog och skatter 2007.*
- SOU 1969:30 *Skogsbeskattningen, betänkande av Skogsskattekommittén.*
- SOU 1981:81 *Skogsindustrins virkesförsörjning.*
- SOU 1989:33 *Utredningen om reformerad inkomstbeskattning.*
- SOU 1991:100 *Neutral företagsbeskattning.*
- SOU 1992:76 *Skogspolitiken inför 2000-talet.*
- SOU 1995:104 *Skattereformen 1990–91. En utvärdering.*
- SOU 2001:38 *Ägande och struktur inom jord och skog.*
- SOU 2002:47 *Skattebasutredningen.*
- SOU 2005:39 *Skog till nytta för alla?*
- SOU 2005:68 *Regionala stimulansåtgärder inom skatteområdet.*
- SOU 2006:81 *Mervärdesskog.*
- Ståhl, K. och Persson-Östman, R. (2006): *EG-skatterätt.*
- Ylitalo, E. (1998): *Forest taxation in Finland – a review of the systems currently in use.* Finnish Forest Research Institute.

Muntliga kontakter m.m.

- Finansdepartementet:* Möte 2006-03-10. E-brev 2006-03-20.
- Finländska riksdagen:* E-brev 2006-10-13 från utredningstjänsten.
- Kommerskollegium:* Telefonsamtal 2006-02-23. E-brev 2006-02-24.
- LRF Konsult:* Brev 2007-03-05 från Skattebyrån. Brev 2007-04-10.
- LRF Skogsägarna:* Brev 2007-02-28.
- Näringsdepartementet:* E-brev 2006-03-08 och 2006-03-23.
- Skatteverket:* Möten 2006-02-10, 2006-05-19 och 2006-06-29 med huvudkontoret. E-brev 2006-06-21.
- Skogsstyrelsen:* Telefonsamtal 2006-03-17.

Skogssällskapet: E-brev 2007-04-04.

Statistiska centralbyrån (SCB): Telefonsamtal 2005-11-16 och 2006-03-24.

Stortinget: E-brev 2006-09-20 från finansutskottet.

Sveriges skogsindustrier: E-brev 2007-04-13.

Adresser till webbsidor

EU:s webbportal: www.europa.eu.int

Europaparlamentet: www.europarl.se

EU-upplysningen: www.eu-upplysningen.se

Europeiska kommissionen:

http://ec.europa.eu/comm/competition/index_en.html

Handels- och Industriministeriet i Finland:

<http://www.ktm.fi/index.phtml?l=sv&s=87>

Jordbruksverket: www.sjv.se

Kommerskollegium: www.kommerskollegium.se

Konkurrensverket: <http://www.kkv.se>

Lantbrukarnas riksförbund: www.lrf.se

Metsäliittokonsernen: <http://www.metsaliitto.fi>

Nordisk skattevitenskapelig forskningsråd: www.nsfr.net

Samhällsguiden: www.fritzes.se

Skatteetaten: www.skatteetaten.no

Skatteverket: www.skatteverket.se

Skogsstyrelsen: www.skogsstyrelsen.se

SkogsSverige: www.skogssverige.se

Statistiska centralbyrån: www.scb.se

Statistisk sentralbyrå: www.ssb.no

Skogsvårdsorganisationen: www.svo.se

Sveriges lantbruksuniversitet: www.slu.se

BILAGA 1**Bakgrund och historik kring skogsavdraget****1. 1928 års regler för skogsbeskattning¹⁵⁴***1.1 Allmänt*

Reglerna för beskattning av skogsinkomster hade vid regeländringen taxeringsåret 1981 i väsentliga hänseenden varit oförändrade sedan kommunalskattelagen (1928:370) tillkom i slutet av 1920-talet. Enligt kommunalskattelagen betraktades allt som kom en ägare eller brukare av en jordbruksfastighet till godo som intäkt av jordbruksfastighet. Hit hänfördes också intäkter av skogsbruk vilka utgjorde en huvudgrupp av de skattepliktiga intäkterna. Med uttrycket skogsbruk avsågs främst att den som ägde eller arrenderade en jordbruksfastighet utnyttjade fastigheten, eller viss del därav, för skogshantering. Från bruttointäkt av jordbruksfastighet fick avdrag göras för omkostnader som var hänförliga till driftskostnader. Avdragsreglerna för ägare överensstämde inte helt med avdragsreglerna för brukare. Rätt till avdrag på grund av avyttring av skog tillkom t.ex. bara ägare av jordbruksfastighet.

Skattetekniskt redovisades inkomsterna av jordbruksfastighet enligt bokföringsmässiga grunder. Hänsyn togs inte bara till kontanta transaktioner utan även till s.k. balansposter, t.ex. lager, fordringar och skulder. Avskrivningar på inventarier som användes i skogsbruket fick ske med hänsyn till årlig värdeminskning enligt samma regler som tillämpades i inkomstslaget rörelse eller enligt restvärdesmetoden. Värdet av lager av avverkat virke vid beskattningsårets in- och utgång kom därför att påverka årets resultat. Däremot utgjorde inte den växande skogen (virke på rot) en lagertillgång. Skogen ansågs i stället som tillbehör till fastighet och fick endast skrivas ned enligt särskilda regler om minskning av den växande skogens ingångsvärde eller minskning i dess ingående virkesförråd. Eftersom den växande skogen inte räknades som en lagertillgång blev värdet av årlig skogstillväxt inte inkomstbeskattat varje år för sig.

Om den skattskyldige tillämpade kontantprincipen skulle som bruttointäkt för visst beskattningsår tas upp kontanta likvider som hade erhållits under året samt värdet av gjorda uttag av andra skogsprodukter än ved. Bara intäkter som hade varit tillgängliga för lyftning under beskattningsåret och värdet av förmåner som hade utnyttjats under samma år beaktades i inkomstredovisningen. Hade den skattskyldige t.ex. upplåtit avverkningsrätt eller sålt avverkat virke mot likvid som var uppdelad på flera år, inkomstredovisades endast den under beskattningsåret influerna delen av likviden. På samma sätt fick

¹⁵⁴ Prop. 1978/79:204.

avdrag för driftskostnader i skogsbruket endast göras med belopp som betalats kontant under beskattningsåret. Kostnader för anskaffning av inventarier i skogsbruket fick vid kontantmässig redovisning bara dras av till den del kostnaden avsåg anskaffning för att ersätta inventarier som sålts eller utrangerats. Avdrag fick inte göras för nyuppsättning av inventarier.

Uppdelningen mellan skattepliktig avkastning och skattefria kapitaluttag gjordes i princip på så sätt att den skattskyldige från intäkter på grund av avverkning m.m. fick göra avdrag för den del av skogens ingångsvärde som hade tagits i anspråk genom avverkningarna. För att avdrag skulle kunna medges krävdes att skogens värde eller volym efter avverkningarna understeg skogens ingångsvärde eller skogens ingående virkesförråd. Med skogens ingångsvärde eller ingående virkesförråd menades värdet respektive volymen på skogen när den skattskyldige förvärvade fastigheten. En korrekt tillämpning av de gällande skogsbeskattningsreglerna förutsatte därför att man kunde beräkna skogens värde eller volym, inte bara vid den tidpunkt då fastigheten förvärvades utan också vid olika tidpunkter under den fortsatta innehavstiden. Sådana beräkningar kunde vara mycket dyra att utföra och gav ofta högst osäkra resultat.

Avdragsmetoden som utgick från minskningen av skogens värde kallades värdemetoden och metoden som utgick från minskningen i volym kallades virkesförrådsmetoden.

1.2 Avdrag enligt värdemetoden

För att tillämpa värdemetoden var det nödvändigt att känna till skogens, för ägaren, gällande ingångsvärde. Med ingångsvärde menades skillnaden mellan ägarens ursprungliga ingångsvärde och summan av de värdeminskningssavdrag som ägaren hade åtnjutit vid tidigare taxeringar. För en skogsägare som inte fått något värdeminskningssavdrag sammanföll alltså det ursprungliga ingångsvärdet med det för honom eller henne gällande ingångsvärdet. Skogens ursprungliga ingångsvärde utgjordes i allmänhet av det värde med vilket den växande skogen kunde anses ha ingått i fastighetens värde när ägaren förvärvade fastigheten. Med fastighetens värde åsyftades det vederlag som erlagts för fastigheten eller ett värde motsvarande taxeringsvärdet.

Avdrag enligt värdemetoden medgavs då den växande skogens återstående värde efter skogsuttaget understeg det för ägaren gällande ingångsvärdet. Avdrag fick då ske med ett belopp som motsvarade skillnaden mellan ägarens ingångsvärde och det återstående värdet. Avdraget fick dock inte överstiga vederlaget för den avyttrade skogen.

1.3 Avdrag enligt virkesförrådsprincipen

Vid tillämpningen av virkesförrådsprincipen var man tvungen att känna till skogens, för ägaren, ingående virkesförråd och virkesförrådets storlek efter avyttring av skog. Vid avyttringen medgavs avdrag med så stor del av ingångsvärdet som svarade mot den procentuella minskningen av det ingående virkesförrådet. Det för ägaren gällande virkesförrådet bestod av virkesför-

rådet sedan avdrag skett för det virkesförråd för vilket ägaren tidigare hade fått avdrag. Hade avdrag tidigare gjorts för minskning i ingångsvärdet skulle det ingående virkesförrådet anses ha gått ned i samma proportion som ingångsvärdet. För skogsägare som inte hade fått något avdrag för minskning av ingångsvärdet, eller ingående virkesförråd, var alltså det ursprungliga ingående virkesförrådet att anse som gällande ingående virkesförråd.

Det ursprungliga ingående virkesförrådet utgjordes i allmänhet av den växande skogens volym i fast mått på bark när fastigheten förvärvades. Enligt virkesförrådsmetoden saknade skogsägarens inkomst av skogsuttaget betydelse för avdragsberäkningen. Avdraget kunde därför överstiga bruttointäkten. Det sammanlagda avdraget under innehavet fick dock inte överstiga det ursprungliga ingångsvärdet.

2. Behovet av en reformerad skogsbeskattning¹⁵⁵

2.1 Påtalade problem med 1928 års regler

Med tiden riktades alltmera kritik mot reglerna för skogsbeskattning. I tider med stigande virkespriser minskade t.ex. möjligheten att utnyttja värdemetoden. Det virkesförråd som fanns på fastigheten vid förvärvet kom att, i pengar räknat, svara mot en allt mindre skogsvolym. Vidare minskade både avdragen enligt värdemetoden och virkesförrådsmetoden reellt sett i inflationstider, eftersom avdragen alltid begränsades av skogens nominella ingångsvärde. Avdragsyrkandena föranledde också, som tidigare nämnts, ofta omfattande och kostsamma utredningar.

2.2 Skogsskattekommittén

Mot bakgrund av bl.a. de praktiska svårigheterna med att tillämpa avdragsbestämmelserna tillkallades 1964 tre sakkunniga med uppdrag att se över skogsbeskattningen. De sakkunniga tog namnet Skogsskattekommittén. Av utredningsdirektiven framgick att kommittén i första hand skulle ge förslag till en förenkling av reglerna om skogsbeskattning och utreda om reglerna kunde anpassas till de faktiska möjligheterna att erhålla ett riktigt taxeringsresultat. Efter fem år presenterade Skogsskattekommittén sitt betänkande – Skogsbeskattningen.¹⁵⁶

Av en enkät som kommittén lät utföra framkom att de gällande reglerna för skogsbeskattning uppfattades som krångliga, svårtillgängliga och kostnadskrävande att tillämpa. En av huvudorsakerna till detta var enligt kommittén att reglerna i avgörande hänseende byggde på faktorer som i praktiken inte kunde bestämmas med den noggrannhet som normalt förutsätts för att en inkomsttaxering ska bli riktig. Kommittén framhöll att flertalet poster vid beräkningen av inkomst av skogsbruk grundades på faktiska belopp. Dessa kunde deklarerats exakt och deras riktighet kunde i allmänhet kontrolleras.

¹⁵⁵ SOU 1981:81 och prop. 1978/79:204.

¹⁵⁶ SOU 1969:30.

Däremot var sådana till beloppet stora och för slutresultatet viktiga poster som avdrag för värde- och virkesförrådsminskning i realiteten av mer eller mindre skönsmässig karaktär. Detta trots att dessa viktiga poster ofta var resultatet av utförliga beräkningar. Kommittén framhöll att olägenheterna av denna skönsmässighet hade ökat betydligt sedan tiden för kommunalskattelagens tillkomst, eftersom skatteuttaget vid den tidpunkten var väsentligen lägre.

Kommittén ansåg att det var otillfredsställande att avdrag för värdeminskning ibland kunde få ske även på grund av skogsuttag som i verkligheten var att anse som löpande avkastning. Enligt kommitténs uppfattning kunde systemet med värdeminskningsavdrag även sägas gynna de skogsägare som var juridiska personer. Avdrag för minskning av ingångsvärde eller ingående virkesförråd i anledning av skogsuttag medgavs varje ägare av jordbruksfastighet med skog, men beskattningen av återväxt skedde bara vid avyttring av fastigheten. Eftersom de skogsfastigheter som förvärvades av juridiska personer i allmänhet inte kom att avyttras uppkom därför en lucka i beskattningen.

Kommittén framhöll att det främsta syftet med utredningen var att försöka åstadkomma en förenkling av skogsbeskattningen och kommittén kom fram till att en enklare utformning, än den nuvarande, av reglerna för beräkning av skogsbruk kunde sökas enligt någon av tre huvudlinjer:

- en metod för schablonmässig uppskattning av skogsinkomster (schablonmetoden),
- en metod enligt vilken den växande skogen behandlas som en lagertillgång (lagermetoden) och
- en metod som byggde på avskaffandet av värdeminskningsavdragen och på skattefrihet för skog som avyttrades i samband med att fastigheten avyttrades (kontantmetoden).

Vad gällde schablonmetoden konstaterade kommittén att det inte var möjligt att konstruera ett system för schablonberäkning av skogsinkomst som fyllde rimliga anspråk på en modern inkomstbeskattning. Lagermetoden hade enligt kommittén den svagheten att skogsägaren, för att inventera lagret av växande skog, skulle vara tvungen att årligen låta utföra inventeringar av samma slag som medförde sådana svårigheter vid den då gällande skogsbeskattningen. Mot bakgrund av bristerna i schablon- och lagermetoderna föreslog kommittén att kontantmetoden skulle läggas till grund för en omläggning av skogsbeskattningen. Kontantmetoden innebar i huvudsak att systemet med avdrag på grundval av minskning av skogens ingångsvärde eller ingående virkesförråd helt skulle slopas. Vid inkomstberäkningen på grund av avverkningar under innehavstiden skulle endast avdrag för löpande driftskostnader, som kostnader för skogens vård och underhåll, medges. Avsaknaden av avdragsrätt medförde att alla avverkningar skattemässigt skulle behandlas som avkastning. En omständighet som enligt kommitténs mening talade för möjligheten att slopa värdeminskningsavdragen var att bara en femtedel av skogsägarna utnyttjade den då gällande avdragsmöjligheten.

För att i viss mån kompensera skogsägarna för den förlorade rätten till avdrag under innehavstiden skulle enligt förslaget möjligheterna förbättras att jämna ut olika beskattningsårs inkomster inom ramen för skogskontosystemet. Kontot föreslogs även få användas som säkerhet vid lån. Som en konsekvens av den skärpta beskattningen föreslog Skogsskattekommittén vidare att någon skogsbeskattning över huvud taget inte skulle förekomma när skog avyttrades tillsammans med marken vid en fastighetsförsäljning.

2.3 Remisshanteringen

Skogsskattekommitténs betänkande remitterades och i remissyttrandena intog remissinstanserna i allmänhet en positiv inställning till kommitténs förslag. Man ansåg att förslaget var välmotiverat och en allmän uppfattning var att den av kommittén föreslagna kontantmetoden innebar en önskvärd förenkling av skogsbeskattningen.

Flera av remissinstanserna underströk dock i sina yttranden att den förordade omläggningen av skattereglerna också medförde nackdelar, däribland risken för att skattefriheten vid fastighetsförsäljning kunde leda till att skogsägare avstod från avverkning för att undgå beskattning. Vidare framhölls att skogsbrukets yttre rationalisering kunde hämmas om rätten till avdrag vid avverkning på en nyförvärvad skogsfastighet slopades. Avskaffandet av avdragsrätten – och den därigenom uppkomna latent skatteskulden på växande skog – ansågs dessutom kunna snedvrider konkurrensen vid försäljning av fastigheter med avverkningsmogen skog. Köpare som endast i begränsad omfattning var skattskyldiga, t.ex. stat och kommun samt företag med outhyttjade nedskrivningsmöjligheter, befarades, i långt högre utsträckning än t.ex. fysiska personer, kunna bortse från denna latent skatteskuld.

En av remissinstanserna – Lantbrukets skattedelegation – anförde i sitt yttrande att det då gällande systemet för skogsbeskattning var så komplicerat och svåröverskådligt att en förenkling var ofrånkomlig. Förenklingen fick dock inte drivas så långt att beskattningen av skogsinkomster förlorade sin anknytning till grunderna för inkomstbeskattningen i övrigt. Allvarliga återverkningar på det skogspolitiska området måste också undvikas. Det var, enligt delegationens mening, tvärtom angeläget att en reform, som innefattade nya regler om beskattning av skogsinkomst, utformades så att reglerna fick en positiv effekt i fråga om åtgärder som var önskvärda ur närings- och skogspolitisk synvinkel. Delegationen ansåg att den föreslagna kontantmetoden visserligen i sina huvuddrag kunde läggas till grund för skogsbeskattningen, men att metoden behövde kompletteras så att de nyss anförda synpunkterna beaktades. Detta borde, enligt delegationen, ske genom ökade möjligheter till resultatutjämning för skogsinkomster och att kapitaluttag, i enlighet med de allmänna grunderna för inkomstbeskattning, inte beskattades. Slutligen borde kontantmetoden även kompletteras så att förutsättningar skapades för skatteregler som var neutrala vad gällde konkurrensen mellan olika kategorier av köpare av skogsfastigheter.

En annan remissinstans – Lantbruksstyrelsen – ställde sig kritisk till kontantmetoden. En sådan metod skapade, enligt styrelsen, finansiella svårigheter för skogsägarna och motverkade skogsbrukets rationalisering. Lantbruksstyrelsen befarade att metoden skulle hämma benägenheten att avverka. Vidare stred metoden, enligt styrelsen, mot den vedertagna grundprincipen att inkomstbeskattning endast bör ske av produktionen i egentlig mening under innehavstiden, dvs. av skogstillväxten under denna tid. Kapitaluttag borde därför inte beskattas. Styrelsen ansåg att det dåvarande systemet i princip borde kvarstå, men förenklas.

Enligt Länsstyrelsen i Jönköpings län, en annan av remissinstanserna, förelåg en stor risk att de föreslagna bestämmelserna kunde utnyttjas till skatteflykt och till oönskade spekulationsaffärer med skogsfastigheter. Fastigheterna kunde, enligt styrelsen, bli eftertraktade kapitalplaceringsobjekt för kapitalstarka personer. Dessa skattskyldiga kunde, under en lång rad år, låta bli att ta ut skogsprodukter, varvid fastigheten skulle komma att ge ett avdragsgillt underskott vid taxeringen. När fastigheten sedan såldes med den sparade tillväxten kunde säljaren få en betydande skattefri vinst.

Tillsammans med utvecklingen under 1970-talet med betydande skatte- och avgiftshöjningar blev nackdelarna med kommitténs förslag så stora att förslaget inte kunde genomföras. Förslaget ledde därför inte till någon lagstiftning.

3. Reformeringen av skogsbeskattningen 1978/79

3.1 Budgetdepartementets fortsatta beredning

Eftersom Skogsskattekommitténs betänkande inte ledde till några lagstiftningsåtgärder kom frågan om en ny skogsbeskattning att övervägas inom Finansdepartementet och senare inom Budgetdepartementet. Våren 1978 presenterade Budgetdepartementet promemorian *Beskattning av skogsbruk*.¹⁵⁷

I promemorian konstaterades att övervägande skäl talade mot att införa den av Skogsskattekommittén föreslagna kontantmetoden. I stället borde rätten till avdrag vid uttag av skog under innehavstiden bestå i någon form oavsett hur beskattningen anordnades vid försäljning av fastigheten. Det var dock angeläget att avdragsreglerna blev enklare att tillämpa. Ett nytt system för skogsbeskattning borde även, enligt promemorian, bygga på principen att avverkning under innehavstiden som endast omfattade uttag av skogskapitalet inte skulle beskattas.

Liksom vad som gällde tidigare föreslogs i promemorian att intäkter på grund av avyttring av skog under innehavstiden, dvs. upplåtelse av avverkningsrätt (rotpostförsäljning) och försäljning eller uttag av skogsprodukter (leveranstimmer), skulle beskattas som intäkt av skogsbruk. Skillnaden mellan de tidigare gällande reglerna och de som föreslogs var i första hand beräkningen av avdrag på grund av avverknings under innehavstiden. Enligt

¹⁵⁷ Ds B 1978:2.

gällande rätt kunde ett sådant avdrag i princip bara medges om, och i den mån, skogsägaren kunde visa att avverkningen hade medfört en förrådsminskning eller att det verkliga värdet på skogen efter avverkningen understeg skogens skattemässiga restvärde. I promemorian föreslogs i stället att beräkningen av avdragets storlek skulle baseras på beskattningsårets intäkter på grund av avyttring av skog.

3.2 Sambandsmetoden och klyvmetoden

I promemorian redovisades två alternativa principlösningar för beskattning av skogsinkomster – sambandsmetoden och klyvmetoden. Enligt sambandsmetoden skulle någon skogsbeskattning inte förekomma när skog avyttrades tillsammans med marken. Vid en sådan avyttring skulle all beskattning i stället ske inom ramen för realisationsvinstreglerna. Den föreslagna klyvmetoden innebar att realisationsvinstbeskattningen hölls åtskild från skogsbeskattningen. Vid beräkningen av realisationsvinst togs endast hänsyn till värdet av marken och eventuella byggnader, medan skogsbeskattningen uteslutande grundades på värdet av den växande skogen. I departementspromemorian förordades inte någon av de alternativa metoderna framför den andra.

Gemensamt för de båda metoderna var att avdragsrätten på grund av avverkningar under innehavstiden inte knöts till värdet eller volymen på skogen efter en avverkning. Avdraget beräknades i stället med utgångspunkt i beskattningsårets intäkter på grund av försäljning av skog. Enligt promemorian gällde dock den begränsningen att de sammanlagda avdragen under innehavstiden fick uppgå till högst 60 % av skogens ingångsvärde.

3.3 Regeringens proposition om en omläggning av skogsbeskattningen

Förslagen i Budgetdepartementets promemoria presenterades i en proposition om omläggning av skogsbeskattningen.¹⁵⁸ I propositionen anfördes att det var av största vikt att skogsbruket bedrevs på ett sådant sätt att tillväxt och avverkningar hölls på en hög och jämn nivå och att en viktig faktor i detta sammanhang var den skattemässiga behandlingen av skogsinkomster. Enligt propositionen borde inte reglerna för skogsbruk utformas så att de motverkade avverkningar som var önskvärda från samhällsekonomisk synpunkt. Dock borde skattereglerna inte heller stimulera skogsägarna att företa så stora avverkningar att skogens virkesproducerande kapacitet äventyrades. Vidare anfördes att det var viktigt att systemet inte innebar att skogsägarna hindrades att utföra plantering, gallring och andra skogsvårdande åtgärder vid de ur skoglig synvinkel lämpligaste tidpunkterna. Ett annat önskemål var att skattereglerna skulle underlätta fastighetsavyttringar som ledde till förbättrade bruksenheter.

Trots att skogsbeskattningen skulle tillgodose allmänna skogspolitiska önskemål var det, enligt propositionen, viktigt att skattereglerna för jordbruket inte avvek från de grundläggande bestämmelser som gällde för andra in-

¹⁵⁸ Prop. 1978/79:204.

komstslag t.ex. jordbruk eller rörelse. Enligt propositionen borde även skogsbeskattningen bygga på skatteförmågeprincipen, dvs. att det var den skattskyldiges förmåga att erlägga skatt som skulle vara avgörande för skatteuttagets storlek. Denna princip innebar att den skattskyldige skulle beskattas för realiserade – men inte för orealiserade – vinster. En beskattning av rena kapitaluttag var således inte förenlig med skatteförmågeprincipen. Av stor betydelse var, enligt propositionen, att skogsskattereglerna skulle vara enkla att förstå och att tillämpa. Vidare skulle reglerna vara konstruerade för permanent tillämpning och ha generell räckvidd så att skogsägarnas långsiktiga planering inte förrycktes av konjunkturbetonade omläggningar av skattesystemet. Det sagda utgjorde dock inte hinder mot att statsmakterna vid behov skulle kunna komplettera det permanenta regelsystemet med t.ex. tidsbegränsade stimulansåtgärder.

I propositionen uttalades att det inte borde komma i fråga att bryta ut skogsbeskattningen från övrig inkomstbeskattning och att lösningar som var önskvärda från skogspolitisk synpunkt kunde få stå tillbaka om de stred mot grundläggande regler för jordbruks- och rörelsebeskattning.

3.4 Skogsavdrag

I propositionen anfördes att en förutsättning för att rätten till avdrag under innehavstiden skulle kunna behållas var att avdragen blev enklare att beräkna. Avdragets storlek borde därför knytas till något värde eller belopp som var enklare att fastställa än värdet eller volymen på den skog som fanns kvar på fastigheten efter en avverkning. Detta önskemål om förenkling hade iakttagits vid utformningen av de i departementspromemorian presenterade alternativa beskattningssystemen, sambandsmetoden och klyvmetoden. Förslaget att koppla avdragsrätten på grund av uttag av skog under innehavstiden till intäkten för avverkad skog hade också, på det hela taget, mottagits väl av remissinstanserna.

I propositionen föreslogs därför att avdrag på grund av skogsuttag under innehavstiden skulle beräknas med utgångspunkt i ersättningen för den avyttrade skogen. Självfallet borde emellertid ett till intäktssidan kopplat avdrags-system utformas så att avvikelser från allmänna skattegrundsatser blev så liten som möjligt. Ett sätt att göra detta var, enligt propositionen, att avdraget bara skulle medges med en del av intäkten. För att den skattskyldige inte skulle komma i ett alltför gynnat läge föreslogs att avdragen även skulle sättas i relation till ingångsvärdet på skogen.

I propositionen konstaterades att det vid tillämpning av den föreslagna sambandsmetoden inte förekom någon separat skogsbeskattning då växande skog avyttrades tillsammans med marken. Hela fastigheten behandlades, liksom enligt då gällande regler, som en enhet och eventuell beskattning skedde enligt reglerna för realisationsvinst. Sammanfattningsvis ansågs i propositionen – vid en jämförelse mellan för- och nackdelarna med de båda metoderna – att den föreslagna sambandsmetoden var att föredra. Detta motiverades bl.a. med att man på grund av metodens inbyggda kontinuitet och den

till intäktsidan kopplade avdragsrätten kunde utgå från att avdragen, och därmed även benägenheten att avverka, skulle bli jämnare fördelade under innehavstiden.

Skattetekniskt innebar förslagen i propositionen framför allt att reglerna om avdrag för värdeminskning av skog ändrades. Skogsavdraget föreslogs beräknas till hälften av intäkterna av försålda avverkningsrätter (rotpostförsäljning). För försålda eller uttagna skogsprodukter föreslogs ett avdrag om 30 % av intäkterna. Vid rationaliseringsförvärv höjdes avdragsnivån för fysiska personer till det dubbla. Sammanlagt föreslogs värdeminskningsavdragen för fysiska personer under innehavstiden få uppgå till hälften av anskaffningsvärdet för skogen och skogsmarken. För juridiska personer begränsades avdragen dock till högst 25 % av anskaffningsvärdet.

Även reglerna om vad som skulle anses som anskaffningsvärde föreslogs förändras. Vid arv godtogs tidigare taxeringsvärdet vid förvärvet som anskaffningsvärde och detsamma gällde om någon hade fått fastigheten som gåva om givaren inte var nära anhörig. Enligt propositionen föreslogs en kontinuitetsprincip som innebar att arvtagaren, eller gåvotagaren, övertog föregående ägares kvarstående anskaffningsvärde som ingångsvärde. I fråga om köp skulle, liksom tidigare, köpeskillingen för skogen läggas till grund för det nya ingångsvärdet. En nyhet var dock att värdet på skogsmark enligt propositionen skulle inräknas i värdet på skogen.

3.5 Skatteutskottets behandling och ställningstagande

Skatteutskottet behandlade regeringens proposition i ett betänkande där utskottet konstaterade att regeringens förslag innebar en relativt genomgripande omläggning av reglerna för beskattning av skogsinkomster.¹⁵⁹ Det framlagda förslaget borde dock, enligt utskottet, inte ses som ett slutligt ställningstagande till skogsbeskattningens framtida utformning. Liksom i propositionen framhöll utskottet att det utredningsarbete som legat till grund för förslaget i huvudsak varit inriktat på tekniska lösningar och därför borde åtföljas av en ny utredning med uppgift att bl.a. göra en mera djupgående analys av de samhällsekonomiska effekterna av skattereglerna och av hur inflationsvinster på skog borde behandlas.

Med anledning av propositionen väcktes fyra motioner där det bl.a. yrkades avslag på propositionen och att en ny utredning om alternativa metoder för skogsbeskattningen skulle tillsättas. Motionärerna anförde bl.a. att de föreslagna reglerna ledde till stora skattelättnader som tedde sig utmanande ur fördelningspolitisk synpunkt och som till stor del skulle komma att drabba kommunerna. Reglerna skulle vidare komma att medföra en ryckighet i avverkningen och en, på längre sikt, växande brist på skogsråvara. Den nya utredningen borde sikta på att inom ramen för ett oförändrat skatteuttag infoga beskattningen som ett medel i de skogspolitiska målsättningarna.¹⁶⁰

¹⁵⁹ Bet. SkU 1978/79:54.

¹⁶⁰ Mot. 1978/79:2647, mot. 1978/79:2648, mot. 1978/79:2649 och mot. 1978/79:2650.

Utskottet anförde att skogsbeskattningen alltsedan 1964 hade varit föremål för ingående överväganden i syfte att framför allt skapa regler som var lätta att tillämpa och som gav ett materiellt sett mera tillfredsställande resultat.

Utskottet ansåg att det utredningsförslag som låg till grund för propositionen var lätt att förstå och att tillämpa, något som också allmänt vitsordades under remissbehandlingen. Dock kritiserades utredningsförslaget för att utrymme lämnades för avdrag även om avverkningarna inte medförde att skogen under innehavstiden minskade i vare sig volym eller värde. Dessa invändningar togs även upp i motionerna, men hade enligt utskottet beaktats i propositionen genom att avdraget beräknades till högst hälften av rotvärdet för den avyttrade skogen, trots att utredningen föreslagit att avdrag skulle kunna medges med ett belopp som motsvarade hela rotvärdet. Vidare ansåg utskottet att det borde framhållas att det totala avdraget under innehavstiden begränsats till hälften av anskaffningsvärdet, mot i utredningen föreslagna 60 %. Utskottet ville inte bestrida att invändningarna till viss del kunde anses kvarstå men betydelsen därav borde, enligt utskottets mening, inte överdrivas.

Utskottet betonade vidare att de föreslagna reglerna också medförde betydande begränsningar av de dåvarande avdragsmöjligheterna i vissa situationer, bl.a. genom att avdraget generellt begränsades till totalt hälften av anskaffningsvärdet. Även i arvssituationer innebar förslaget en av principiella och praktiska skäl motiverad skärpning av de då gällande reglerna som bl.a. hade medgivit oacceptabla lättnader i beskattningen av uppskjutna avverkningar. Vidare framhöll utskottet att möjligheterna att erhålla värdeminskingsavdrag begränsades till hälften av anskaffningskostnaden även vid tillskottsförvärv och att möjligheten att missbruka dessa regler också begränsades av att de endast skulle få tillämpas vid verkliga rationaliseringsförvärv. Mot denna bakgrund fann utskottet att förslaget i propositionen, av såväl praktiska som principiella skäl, var att föredra framför de dåvarande reglerna. Därtill kom att förslaget, såvitt utskottet kunde bedöma, också skulle komma att få väsentlig betydelse från skogspolitisk synpunkt. De gällande reglerna hade en avverkningshämmande effekt, vilket i stor utsträckning torde ligga bakom tendenserna i det enskilda skogsbruket att i alltför hög grad spara skogstillväxten. Det framlagda förslaget eliminerade enligt utskottet dessa negativa effekter och kunde därigenom bidra till att avverkningarna blev jämnt fördelade över innehavstiden.

I en motion anfördes att så lika regler som möjligt borde gälla för olika ägarkategorier, och motionären vände sig därför mot att lägre procentsatser skulle användas för bolag än som föreslogs för fysiska personer.¹⁶¹ Utskottet anförde att bakgrunden till förslaget i propositionen, i denna del, var att skälen för en avdragsrätt enligt vad som anförts vid remissbehandlingen inte var lika starka för juridiska personer som för enskilda personer. Enligt propositionen var skogsinnehavet i dessa fall av mer permanent karaktär, varför avdrag i praktiken ansetts kunna medföra en definitiv skattelättnad. Likvidi-

¹⁶¹ Mot. 1978/79:2648.

tetsproblem i samband med fastighetsförvärv ansågs också vara mindre för juridiska än för enskilda personer. Utskottet instämde i denna bedömning och avslog motionen.

Riksdagen antog i maj 1979 regeringens förslag till omläggning av skogsbeskattningen.¹⁶² De nya bestämmelserna gällde i allt väsentligt från och med 1981 års taxering.

3.6 Virkesförsörjningsutredningen

Hösten 1979 tillkallades en kommitté med uppgift att utreda skogsindustrins virkesförsörjning. Kommittén antog namnet Virkesförsörjningsutredningen. Under den senare delen av 1970-talet sjönk skogsavverkningarna kraftigt jämfört med de sista åren av 1960-talet och 1970-talets första hälft. Detta medförde att skogsindustrin inte fick virke så att industrikapaciteten kunde utnyttjas i den utsträckning som marknadsförutsättningarna medgav. Mot bakgrund av detta hade kommittén i uppgift att analysera orsakerna till de förhållandevis låga avverkningarna samt att komma med förslag till åtgärder för att stimulera utbudet av virkesråvara.

I utredningens uppdrag ingick även att bl.a. analysera effekterna av skogsskatteomläggningen 1979. Som en del i utredningsarbetet prövade kommittén alternativa modeller för att dels lägga om beskattningen, dels använda avgifter för att få ett generellt ekonomiskt styrmedel med vilket avverkningarna kan påverkas. Utredningen bedömde dock att det var mycket angeläget att snabbt lägga fram förslag för att öka virkesutbudet, varför det av tidsbrist inte gjordes någon ingående analys av skogsskatteomläggningen. Utredningen ansåg också att det var lämpligt att en sådan analys väntade till dess skattereglerna hade tillämpats under ett antal år. Utredningen lämnade dock förslag i vissa delar och ansåg bl.a. att skogskontoreglerna borde ändras vad gällde inkomster till följd av skador på skogen. I denna del föreslog utredningen att den längsta tid under vilken dessa skogskontomedel skulle få stå inne skulle förlängas från 10 till 20 år.

Virkesförsörjningsutredningen presenterade sitt betänkande hösten 1981.¹⁶³

4. Skattereformen 1990

4.1 Reglerna om skogsbeskattning

I förarbetena till den reformerade inkomst- och företagsbeskattningen föreslogs vissa förändringar avseende reglerna om skogskonto. Vad gällde skogsavdraget behölls avdraget oförändrat.¹⁶⁴

I propositionen uttalades att det nya skattesystemet skulle innehålla sänkta skattesatser, en minskad progressivitet och en generöst utformad generell

¹⁶² Prop. 1978/79:204, bet. SkU 1978/79:54, rskr. 1978/79:392, SFS 1979:500 och 501.

¹⁶³ SOU 1981:81.

¹⁶⁴ Prop. 1989/90:110.

reserveringsmöjlighet. Det skulle därför, enligt förslaget, bara i rena undantagsfall komma i fråga att därutöver införa ytterligare reserveringsmöjligheter. Tidigare hade dock vissa näringsidkare givits rätt att, på ett mera omfattande sätt, skattemässigt jämna ut sina inkomster. Enligt särskild lagstiftning kunde skogsägare, upphovsmän och uppfinnare fördela sina inkomster över en längre period. Vidare hade yrkesfiskare möjlighet att under en sjuårsperiod fördela sina inkomster av yrkesmässigt fiske inom ramen för systemet med allmän investeringsreserv.

Att skogen sköts rationellt och att avverkningarna hålls uppe utgjorde enligt propositionen skäl för att behålla skogskontona. Även upphovsmannakontot borde finnas kvar. Med hänsyn till den latent skatte- och avgiftsskuld som var knuten till avsättningen på skogs- och upphovsmannakontona föreslogs dock att endast hälften av kontobehållningen skulle få tillgodoräknas det s.k. survunderlaget.

Enligt propositionen gav skogskonton m.m. förmåner utöver att utjämna inkomster. Dessa förmåner bestod i att skatten sköts upp tills uttag skedde från skogskontot, vilket gav en räntefri skattecredit. Utredningen för reformerad företagsbeskattning (URF) gjorde i sitt betänkande jämförelser med de skattemässiga favörer som gällde för pensionsförsäkringssparande och föreslog att räntan på skogskonto m.m. skulle beskattas.¹⁶⁵ För att skogskonto skulle få den positiva effekt för skogsvården som var avsikten med kontot borde dock, enligt propositionen, en avvägning göras gentemot alternativet att låta skogen stå kvar på rot. Med hänsyn taget till rimliga antaganden om inflation och ränta och med beaktande av andra faktorer, såsom ändringar i survunderlaget, fastighetstaxeringsvärden och skogsvårdsavgift, föreslogs att räntan på skogskonto borde beskattas med 15 %.

I övrigt flyttades reglerna om skogsbeskattning, i allt väsentligt, oförändrade över i den nya reformerade inkomst- och företagsbeskattningen.

5. Skogsbeskattningen efter 1990 års skattereform

5.1 Generellt

Efter 1990 års skattereform har olika skogsfrågor varit föremål för behandling i offentliga utredningar och beslut i riksdagen. Någon samlad översyn av reglerna om skogsbeskattning har dock inte genomförts. Vissa frågor om skogsbeskattning har tagits upp inom ramen för andra utredningar, och riksdagen har också beslutat om förändringar vad gäller t.ex. att ersättningar som utgår enligt naturvårdsavtal numera får sättas in på skogskonto och avseende den skattemässiga behandlingen av lantmäterikostnader.

¹⁶⁵ SOU 1989:33.

5.2 Jordförvärvsutredningen

Jordförvärvsutredningen behandlade i sitt betänkande bl.a. frågan om skogsavdrag och fastighetsförvärv.¹⁶⁶ Utredningen ansåg att skogsavdragen underlättar bl.a. finansieringen av fastighetsförvärv och stimulerar till ökade virkesuttag i anslutning till sådana förvärv. Å ena sidan underlättar skogsavdragen för personer med begränsad tillgång på eget kapital att förvärva skog och skogsmark, men det kan å andra sidan inte uteslutas att avdragen har en icke obetydlig höjande effekt på fastighetspriserna. I utredningen konstaterades även att en betydande nackdel med avdragen är att de leder till mycket omfattande föryngringsavverkningar där bl.a. avverkningsprioriteringarna, hyggens storlek och skogens slutålder påverkas av skattereglerna. De mycket stora virkesuttagen som, enligt utredningen, ofta blir följden vid vanliga förvärv är för många fastigheter vare sig önskvärda eller lämpliga och är i vissa fall inte ens tillåtna enligt skogsvårdslagen.

I utredningen pekades vidare på att reglerna för skogsavdrag vid vanliga köp innebär att den som vill utnyttja hela avdragsutrymmet måste avverka i så stor omfattning att den avdragsgrundande intäkten motsvarar hela anskaffningsvärdet för skogen och skogsmarken. I kombination med en hög prisnivå på skogsfastigheter leder detta alltför ofta till uttag av huvuddelen av virkesförrådet. Dessa virkesuttag är i många fall inte förenliga med ett uthålligt skogsbruk och en god hänsyn till skogens miljövärden. Skogsavdragen torde också bidra till den höga prisnivån på skogsfastigheter. Det kan inte heller, menade utredningen, uteslutas att behovet av att finansiera höga köpeskillingar med avdragsgilla skogsintäkter spelat en avgörande roll i vissa av de s.k. klipperifallen.

Utredningen pekade på att redan Virkesförsörjningsutredningen i sitt betänkande ifrågasatte om reglerna för skogsavdrag mera långsiktigt stod i samklang med riktlinjerna för skogspolitiken.¹⁶⁷ Skogsstyrelsen har sedan dess, enligt utredningen, redovisat en liknande uppfattning i ett flertal yttranden över förslag i beskattningssammanhang.

I betänkandet föreslog Jordförvärvsutredningen att regelverket kring skogsavdragen i skattelagstiftningen borde ses över i sin helhet. I avvaktan på resultatet av en sådan översyn föreslog utredningen att tillämpningen av begreppet rationaliseringsförvärv borde stramas upp.

Några åtgärder i syfte att strama upp tillämpningen av begreppet rationaliseringsförvärv har ännu inte vidtagits. Någon översyn av regelverket om skogsavdrag har inte heller aviserats.

5.3 Riksdagens tillkännagivande om översyner och förslag

Skatteutskottet föreslog ett tillkännagivande till regeringen om, dels en översyn av möjligheten att sätta in ersättningar som utgår enligt naturvårdsavtal på

¹⁶⁶ SOU 2001:38.

¹⁶⁷ SOU 1981:81.

skogskonto, dels en översyn och förslag beträffande den skattemässiga behandlingen av lantmäterikostnader. Riksdagen biföll utskottets förslag.¹⁶⁸

Regeringen föreslog därefter att utgifterna för lantmäteriförrättningar i samband med omarronderingar som var ett led i jordbrukets eller skogsbrukets yttre rationalisering skulle få dras av omedelbart. I gengäld skulle utgifterna inte räknas in i det anskaffningsvärde som låg till grund för förhöjt skogsavdrag i samband med rationaliseringsförvärv och inte heller i kapitalunderlaget för räntefördelning och expansionsfond. Avdragna utgifter fick, enligt förslaget, inte heller räknas in i omkostnadsbeloppet vid kapitalvinstberäkningen när fastigheten avyttrades. Syftet med förslaget var att stimulera till sådana omarronderingar så att mera rationella brukningsenheter skapades inom ägosplittrade områden där fastigheterna har många små och utspridda skiften. De nya reglerna trädde i kraft den 1 juli 2003. På lantmäteriförrättningsutgifter som är hänförliga till år 2002 och tidigare tillämpas de äldre bestämmelserna.¹⁶⁹

¹⁶⁸ Bet. 2001/02:SkU15, rskr. 2001/02:177.

¹⁶⁹ Prop. 2002/03:79, bet. 2002/03:SkU17, rskr. 2002/03:218.

BILAGA 2Skatterättsliga principer i 1990 års
skattereform¹⁷⁰**Vad är en skatterättslig princip?**

Principer brukar skiljas från rättsregler och beskrivas som en sammanhållande värdeordning – ett kitt – som länkar ihop regler och gör dem användbara. Principer kan vara av två olika slag. De kan antingen vara *legala*, vilket betyder att principen framgår direkt av lagtext. Principer kan också vara *inducerade*, vilket betyder att de kommer till uttryck vid en närmare systematisk analys av ett visst rättsområde. Principer kan vara grundläggande och användas för att motivera utformningen av ett rättsområde eller främst användas som ett hjälpmedel vid tolkningen av rättsregler.

Rättsprinciper kan, liksom rättsregler, konkurrera med varandra så att det blir nödvändigt att välja vilken av principerna som ska få väga tyngst. I det reformerade skattesystemet kan man t.ex. vad gäller skogsbeskattningen se en konkurrens mellan två principer – neutralitetsprincipen och skatteförmågeprincipen – vilket kan sägas vara spänningsförhållandet mellan en interventionistisk skattepolitik (dvs. en skattepolitik som styr den skattskyldige mot vissa handlingsalternativ) och en icke-interventionistisk sådan. Något entydigt och generellt svar på frågan vilken princip som ska väga tyngst går dock inte att ge.

1990 års skattereform vilar huvudsakligen på följande, icke lagreglerade, principer:

- minsta offer-principen,
- den socialpolitiska beskattningsprincipen,
- neutralitetsprincipen,
- likformighetsprincipen och
- skatteförmågeprincipen.

De skatterättsliga principerna*Minsta offer-principen*

Minsta offer-principen bygger på tanken att skatten ska fördelas mellan samhällsmedborgarna på ett sådant sätt att den medför minsta möjliga uppoffring för dem. Om inkomstfördelningen mellan samhällsmedlemmarna är kraftigt

¹⁷⁰ De beskrivningar som ges av de skatterättsliga principerna i denna bilaga bygger i huvudsak på Pålsson: Inledning till skatterätten och Rabe m.fl.: Det svenska skattesystemet.

snedvriden kan beskattningen utformas så att den justerar skevheterna genom att omfördela inkomsterna mellan medborgarna.

Tanken med minsta offer-principen är att det för samhället som sådant ska uppnås en mera rättvis inkomstfördelning. Principen är vidare förenad med antagandet att inkomstens gränsnytta är avtagande. Med detta menas att det är en mindre uppoffring för en person med hög inkomst att avstå en ytterligare krona i inkomst än för en person med låg inkomst.

Den socialpolitiska beskattningsprincipen

Den socialpolitiska beskattningsprincipen innebär att beskattningen ska utformas så att den åstadkommer en omfördelning av inkomsterna och att orättvist upplevda skevheter i inkomst- och förmögenhetsfördelningen i samhället korrigeras. Även om den socialpolitiska beskattningsprincipen fortfarande har stor betydelse har den dock inte längre en lika långtgående utformning som tidigare.

Principen kommer bl.a. till uttryck i förarbetena till 1990 års skattereform där följande uttalas. ”Det förtjänar emellertid än en gång slås fast att det övergripande målet för skattereformen är att åstadkomma en samhällsekonomiskt effektiv beskattning samtidigt som fördelningspolitiska mål uppfylls.”¹⁷¹

Neutralitetsprincipen

Enligt neutralitetsprincipen ska den skattskyldiges val mellan olika handlingsalternativ inte styras av skattereglernas utformning, utan olika alternativ ska ha samma inbördes värderrelation såväl före som efter skatt.

Den teoretiska grunden för neutralitetsprincipen finns främst i de nationalekonomiska teorier som menar att bästa resursfördelning uppnås om marknaden påverkas så lite som möjligt av skatteregler. Det svenska skattesystemet vilar på neutralitetsprincipen, dock inte renodlat. Sålunda har skatterna stundtals även använts för att påverka den enskildes val mellan olika handlingsalternativ. Som exempel kan nämnas att mervärdesskatten har höjts i syfte att dämpa konsumtionen eller att en särskild koldioxidskatt införts för att uppnå en lägre användning av fossila bränslen och därmed skapa en bättre miljö. Vid utformningen av den övergripande ekonomiska politiken i samhället kan stundtals beskattningen också utgöra ett medel för att medvetet styra den enskildes val mellan konsumtion och sparande. Som exempel kan nämnas det skattemässigt gynnande pensionssparandet.

På företagsbeskattningens område innebär principen att beskattningen ska vara neutral mellan företagets sätt att organisera sin produktion, sina inköp och sin distribution. Beskattningen ska också vara neutral till företagets val mellan olika finansieringsalternativ. Även vid valet av företagsform ska beskattningen vara neutral. Neutralitetsprincipen torde dock, även på företagsbeskattningsområdet, vara subsidiär till andra samhällsekonomiska överväganden och i förhållande till andra övergripande beskattningsprinciper.

¹⁷¹ Prop. 1989/90:110.

Ett exempel där neutralitetsprincipen har fått stå tillbaka för andra intressen är inom skogsbeskattningen där valet av företagsform inte är neutralt. Flera av skattereglerna inom detta område, t.ex. reglerna om avsättning till skogskonto och reglerna om rationaliseringsförvärv, kan bara användas av enskilda näringsidkare.

I anslutning till 1990 års omläggning av skattesystemet har på ett flertal ställen markerats neutralitetsprincipens betydelse. Principen verkar ha haft stor betydelse vid detaljutformningen av det reformerade skattesystemet.

Principen om neutralitet kan för skogsbruket uttryckas som att ett neutralt skattesystem inte ska påverka skogsägarnas handlande. Neutralitet mellan ägargrupperna innebär att en grupp av ägare inte ska gynnas eller missgynnas. Inom alla branscher och näringar finns möjligheter att på olika sätt utjämna de beskattningsbara inkomsterna över tid. De extra möjligheter som finns för skogsbruket kan förklaras med att avverkningarna kan behöva varieras kraftigt. Neutralitet i meningen att skattebelastningen ska vara lika hög i olika näringar kan innebära att särskilda regler behövs för en näring. Ett neutralt skattesystem för skogsbruket innebär även att skogsägarnas handlande med avseende på t.ex. slutavverkningsålder och planteringsvilja inte ska påverkas och styras av skatterna.¹⁷²

Likformighetsprincipen

En av utgångspunkterna i 1990 års skattereform var att göra beskattningen mer likformig. Principen innebär att beskattningen ska utformas på ett sådant sätt att den, i möjligaste mån, är rättvis och likformig. Principen kan delas in i två delar, en övergripande del och en del som är mera inriktad på detaljutformningen av skattesystemet.

Den övergripande principen innebär att beskattning ska vara likformig sedd i ett samhällsperspektiv, dvs. att skatten ska fördelas mellan samhällsmedlemmarna på ett sådant sätt att den blir likformig och rättvist fördelad. Innebörden av denna princip vid detaljutformningen är att alla i samma ekonomiska och sociala situation beskattas på ett likartat sätt. Det ska sakna betydelse i vilken form en inkomst erhålls och i vilken form en utgift erläggs. Till likformighetsprincipen kan även hänföras kravet att skattereglerna ska motverka skatteplanering och skatteflykt. Begränsningarna i avdrag för räntor och kapitalförluster har exempelvis i betydande utsträckning funnit sina motiv i denna önskan att förhindra skatteplanering.

Skatteförmågeprincipen

När man talar om rättvis beskattning brukar individens skatteförmåga vara utgångspunkten. Beskattning utifrån skatteförmåga kan mycket enkelt beskrivas som att den som har en stor inkomst också kan betala mera i skatt än den som har en mindre inkomst. Vidare ligger även en horisontell rättvisa i begreppet lika stor inkomst – lika hög skattebelastning. Skatteförmågeprincipen

¹⁷² Håkansson, 2002.

kan även rättfärdiga vertikal rättvisa, dvs. att skatteförmågan kan användas som en utgångspunkt för progressiv beskattning, där syftet är en förmögenhetsutjämning.

En stark etisk grund för skatteförmågeprincipen står att finna i önskemålet om en rättvis fördelning av skattebördan. Det kanske tydligaste exemplet på principen är inkomstbeskattningens uppbyggnad. Den inkomst som ska beskattas inom ramen för tjänst, näringsverksamhet och kapital är nettot av respektive verksamhet. Vilket, som huvudregel, innebär att alla kostnader som den skattskyldige har haft för att förvärva intäkterna också ska kunna dras av.

Vid detaljutformningen av skattesystemet kan skatteförmågeprincipen delas upp i två delar.

1. Den första delen tar sikte på inkomster som ska vara skattepliktiga. Som grundregel gäller att endast inkomster som ger en reell skatteförmåga ska medföra skatteplikt (dvs. nettot av inkomster efter avdragna utgifter).
2. Den andra delen tar sikte på tidpunkten för erläggandet av skatten. För att särskilja denna del kan den benämnas *betalningsförmågeprincipen*. Här strävar man efter att utforma skattesystemet så att tidpunkten för skattskyldigheten ska sammanfalla med tidpunkten när inkomsten betalas ut.

Det finns dock skatteregler som sträcker sig ännu längre än vad som följer av huvudregeln om nettobeskattning, dvs. att det som beskattas är den nettoinkomst som blir kvar efter gjorda avdrag. Genom dessa skatteregler kan t.ex. avdrag medges för sådant som annars inte skulle vara avdragsgillt eller kan en viss intäkt helt undantas från beskattning. Ett exempel på detta är skogsbeskattningens regler om skogsavdrag och skogskonto. Ett annat exempel är reglerna om kvittning. Mot bakgrund av de strävanden efter en likformig och rättvis beskattning som genomsyrade 1990 års skattereform är dock antalet specialregler av detta slag numera förhållandevis få.

Av förarbetena till reglerna om skogsbeskattning framgår att skatteförmågeprincipen har varit styrande när det gäller den grundläggande tanken bakom rätten till avdrag på grund av avyttring av skog under innehavstiden.¹⁷³ Av förarbetena framgår att avverkningen kan innefatta ett kapitaluttag som inte tillför den skattskyldige någon skatteförmåga, varför intäkten i princip bör vara skattefri. Å andra sidan framförs i samma proposition argumentet att ett avdragssystem som innebär att realiserad avkastning inte omedelbart träffas av beskattning är att betrakta som ett avsteg från skatteförmågeprincipen.

Sammanfattning

Sammanfattningsvis kan konstateras att det svenska skattesystemet, som det ter sig efter 1990 års skattereform, har sin utgångspunkt i de väsentliga principerna skatteförmågeprincipen, minsta offer-principen, den socialpolitiska

¹⁷³ Prop. 1978/79:204.

principen, likformighetsprincipen och neutralitetsprincipen. Utifrån dessa övergripande principer kan man i punktform ange några viktiga drag i skattesystemet enligt följande.

- Beskattningen ska vara enhetlig och likformig, vilket innebär att i princip alla inkomster ska vara skattepliktiga och värderas utifrån sina verkliga värden.
- Beskattningen ska grundas på nettoinkomsten, dock att begränsningar i avdragsrätten motiverade av kravet på likformighet och strävan att motverka skatteplanering medfört en viss förskjutning mot bruttoinkomstbeskattning.
- Beskattningen ska vara subjektiv, dvs. hänsyn ska tas till den enskildes skatteförmåga. Detta kommer numera främst till uttryck genom grundavdraget och dess utformning.
- Beskattningen ska vara nominell, dvs. inkomsterna ska beskattas i nominella kronor även om inkomsterna helt eller delvis består av inflationsvinster. I viss mån beaktas dock inflationen avseende kapitalavkastningen, eftersom skattesatsen satts på sådant sätt att den tar hänsyn till viss inflation.¹⁷⁴

¹⁷⁴ Rabe m.fl. 2005.

BILAGA 3

Material och metod för forskarstudien

Forskargruppen

Studien av skogsavdragets användning bland enskilda skogsägare samt att analysera skogsavdragets påverkan på bl.a. avverkningar, investeringar och skogsvårdande insatser, utbudet av virke och fastighetspriser m.m. har genomförts av en forskargrupp vid Sveriges lantbruksuniversitet (SLU), institutionen för skogens produkter, under ledning av professor Lars Lönnstedt. I forskargruppen har även ingått agronomie doktor Håkan Rosenqvist och jägmästarstudenterna Björn Rosenqvist och Ludvig Knape. Även om urvalet påverkar resultatens generaliserbarhet har inriktningen varit att hitta och peka på de mest intressanta och viktigaste sambanden. Uppdraget genomfördes huvudsakligen under hösten 2006. För de analyser och slutsatser som redovisas i denna del av uppföljningen svarar professor Lars Lönnstedt.¹⁷⁵

Frågeställningar

Uppföljningen utgår från följande frågeställning;

Hur påverkar skogsavdragets konstruktion avverkningar och skogsvårdande insatser, utbudet av skogsråvara och priset på skogsfastigheter m.m.?

I uppföljningen har ingått att genomföra en studie av skogsavdragets användning och effekter. Utifrån frågeställningarna ovan har följande preciseringar gjorts:

1. I vilken utsträckning utnyttjar de privata, enskilda skogsägarna de möjligheter som skogsavdraget ger?
2. Hur uppfattar skogsägarna de incitament som skogsavdraget innebär?
3. Hur påverkar skogsavdraget
 - a) avverkningar,
 - b) skogsvårdande insatser,

¹⁷⁵ I arbetet med att genomföra telefonintervjuer har studenterna Anna Ekman, Agneta och Sara Färlin, Susanne Gaunwitsch, Jonas Hesselman, Therese Jansson, Oskar Jereinius och Alexander Post varit behjälpliga. Forskargruppen önskar framför allt tacka de skogsägare i Kronobergs, Gävleborgs och Norrbottens län som svarat på ett antal frågor som ställts per telefon. Vidare har Barbro Vennström och Patrik Björkman vid Skatteverket gett värdefull hjälp med att ta fram underlag för studien. Även fastighetsmäklarna Anders Bernhardsson, Mats Andersson, Gunnar Grenholm, Erling Karlsson, Anne-Lie Ottosson har gett värdefull hjälp med att finna personer som köpt eller funderade på att köpa en skogsfastighet år 2006.

c) utbudet av rundvirke samt

d) priset på skogsfastigheter?

I studien har koncentration framför allt lagts på frågeställningarna 1, 2, 3a och 3b. De två övriga frågeställningarna, behandlas mot bakgrund av uppföljningens resultat för frågeställningarna 1, 2, 3a och 3b samt tidigare kunskap som forskarna har förvärvat inom området. Det insamlade materialet har begränsats till de tre länen Kronoberg, Gävleborg och Norrbotten, vilket påverkar resultatens generaliserbarhet. Strävan har varit att hitta och peka på de mest intressanta och viktigaste sambanden.

Population och urval

Målpopulationen består av privata, enskilda skogsägare med fastigheter om 25–500 hektar. De faktiska populationerna omfattar skogsägare i de tre länen Kronoberg, Gävleborg och Norrbotten.

Det geografiska läget är av intresse eftersom bl.a. bonitet, virkesförråd och därmed avverkningsmöjligheter men även yttre faktorer som näringsliv och efterfrågan på virke ändras från söder till norr.

Ytterligare indelningar har gjorts av populationerna enligt följande.

Personer som köpte, ärvde eller fick en skogsfastighet år 2003

Ramen, förteckningen, för populationen och urvalet utgörs av Lantmäteriverkets fastighetsregister.

Det kan vara personens första skogsfastighet men det kan också förhålla sig så att han/hon äger en fastighet sedan tidigare.

I forskarrapporten studeras dessa skogsägare under åren före (ägare sedan tidigare) och under de efterföljande åren för att se i vilken utsträckning som skogsavdraget används. Vidare studeras vilka skillnader som finns mellan nyblivna skogsägare och de personer som sedan tidigare äger en skogsfastighet.

Skogsägare som inte har köpt, ärvt eller fått någon ytterligare fastighet efter år 2000

Dessa skogsägare kan ses som en ”kontrollgrupp” då forskarna önskat förvisa sig om att de skillnader som de förväntar sig att finna för avverkningsvolymen och skogsvårdsinsatser kan förklaras av köpet av en skogsfastighet och inte yttre faktorer såsom t.ex. prisförändringar på virkesmarknaden.

Personer som står i begrepp att eller som under år 2006 har köpt en skogsfastighet

Forskarna har önskat att, jämfört med de personer som köpte en skogsfastighet år 2003, utröna vilken kunskap dessa personer har om skogsavdraget och vilken betydelse skogsavdraget har för köpet av fastigheten, avverkningsvolymen samt finansieringen av köpet.

I detta fall finns det ingen ram. Det går därför inte att göra något slumpmässigt urval. Urvalet har gått så till att forskarna har ringt till mäklare av skogsfastigheter och bitt dem hjälpa till med namn på kunder.

I tabell 1B redovisas per län antal privata, enskilda skogsfastigheter som ingår i populationerna samt urvalens storlek och antal bearbetningsbara svar. Redovisningen sker beroende på om skogsägaren sedan tidigare (före år 2001) äger en skogsfastighet respektive köper sin första fastighet år 2003. En gruppering har även gjorts beroende på om skogsavdrag yrkats eller inte. Urvalen av nyblivna skogsägare som inte yrkat skogsavdrag har skett slumpmässigt eftersom resurserna inte tillät totalundersökningar.

TABELL 1B. ANTAL PRIVATA, ENSKILDA SKOGSFASTIGHETER SOM INGÅR I POPULATIONERNA SAMT URVALENS STORLEK OCH ANTAL BEARBETNINGSBARA SVAR

	Äger sedan före år 2001 en eller flera skogsfastig- heter		Nyblivna skogsägare		
	Yrkat avdrag	Ej yrkat avdrag	Yrkat avdrag	Ej yrkat avdrag	Summa
Kronobergs län					
Population	30	11	43	80	164
Urval	30	11	43	50	134
Vikt	1	1	1	80/50=1,6	
Gävleborgs län					
Population	21	20	27	139	205
Urval	21	20	27	50	118
Vikt	1	1	1	139/50=2,78	
Norrbottnens län					
Population	47	38	37	327	449
Urval	47	38	37	50	172
Vikt	1	1	1	327/50=6,54	

Sammanfattningsvis utgörs populationerna således av

- Skogsägare i Kronobergs, Gävleborgs och Norrbottens län som köpt, ärvt eller fått en skogsfastighet om 25–500 hektar år 2003. Dessa köpare kan inneha en skogsfastighet sedan tidigare respektive vara ”förstagångsköpare”.
- Skogsägare i Kronobergs, Gävleborgs och Norrbottens län som inte köpt någon skogsfastighet efter år 2000.
- Personer i Kronobergs, Gävleborgs och Norrbottens län som står i begrepp att köpa eller under år 2006 har köpt en skogsfastighet.

I de tre länen finns enligt Lantmäteriverkets uppgifter sammantaget 28 331 personer som köpt, ärvt eller fått sin skogsfastighet om 25–500 hektar före år 2001. Av dessa har 165 personer gjort ett tillköp år 2003. Antalet personer som enligt ovan gjorde ett tillköp uppgår till 184. Skillnaden mellan 184 och 165, dvs. 19 fastigheter, förklaras av köp under åren 2001 eller 2002.

I tabell 2B redovisas de 864 utvalda fastigheternas länsvisa fördelning. När deklARATIONerna studerades hittades en del ofullständigheter, bl.a. fanns inte deklARATIONER för alla år som hade efterfrågats, varför det bearbetningsbara materialet minskade till 818.

TABELL 2B.PRIVATA, ENSKILDA SKOGSÄGARE TILL 25–500 HA SKOGSMARK
KÖPT, ÄRVD ELLER ERHÅLLEN SOM GÅVA ÅR 2003 I KRONOBERGS,
GÄVLEBORGS OCH NORRBOTTENS LÄN

<i>Material</i>	<i>Kronoberg</i>	<i>Gävleborg</i>	<i>Norrboten</i>	<i>Summa</i>
<i>Erhållet</i>	176	217	471	864
<i>Bearbetningsbart</i>	164	205	449	818
<i>Skillnad</i>	12	12	22	46
<i>Urval</i>	134	118	172	424
<i>Vikt (Bearbetningsbart/Urval)</i>	1,22	1,74	2,6	1,92

Variabler

Nedan redovisas ett antal variabler som varit av intresse för att besvara frågeställningarna:

- Yrkat skogsavdrag
- Skogsareal
- Virkesförråd
- Avverkningsvolym
- Skogsvårdsinsatser (föryngringsareal och röjd areal)
- Priset för och taxeringsvärdet på fastigheten
- Antal ägda fastigheter, dessa fastigheters virkesförråd och skogsareal
- Geografiskt läge
- Belåning
- Förvärvsinkomst
- Förekomst av annan näringsverksamhet vid sidan av skogsbruk

Deklarationsblanketter som är av intresse är N1, N1A, N2, N2A och/eller N6. Om det finns flera verksamheter deklarerar huvudverksamheten på N1 respektive N2 och ”biverksamheten” på bilagorna N1A respektive N2A. Företag med en omfattande omsättning ska använda blankett N2. Företag med låg omsättning kan välja mellan blankett N1 och N2. En nackdel för denna studie är att uppgifterna i deklARATIONerna och deras bilagor gäller hela företaget, dvs. både jord- och skogsbruk. Forskarna har även varit intresserade av totalt taxeringsvärde per fastighet och skogens taxeringsvärde. Nedan anges en förteckning över SRU-koder för de ekonomiska uppgifter som forskarna har varit intresserade av.

SRU-koder för material hämtat från deklarationer

Uppgifter om skogsavdraget framgår av blankett N1/N2, SRU-koder 761, 763–769.

Uppgifter om skuldsättning återfinns vid SRU-kod 940.

Totala tillgångar återfinns vid SRU-kod 299, fastighetens ”värde” vid koderna 235 och 237 samt eget kapital vid koderna 360 och 370.

Skogsintäkterna framgår av SRU-koderna 768+769. Skogsintäkternas andel av företagets totala intäkter kan med hjälp av följande SRU-koder beräknas som $([768+769]/[400+401+402+552])$.

Användningen av resultatregleringsmöjligheter återfinns enligt följande: periodiseringsfond (875, 831), expansionsfond (834, 878) och skogskonto (845, 842). Underlaget till expansionsfond återfinns vid SRU-koderna 950, 951, 868.

Uppgift om yrkad räntefördelning återfinns vid koderna 822 och 880. Underlaget för räntefördelning finns vid SRU-koderna 852 och 853, sparad räntefördelning vid kod 863, total räntefördelningsmöjlighet vid koderna 861 och 862 samt outnyttjad räntefördelning vid kod 877.

Datainsamling

Frågeställningarna 1, 3a och 3b som avser att beskriva användningen av skogsavdraget samt att belysa dess effekter på avverkningar och skogsvård besvaras genom studier av inlämnade deklarationer samt genom egen insamling av primärdata. Deklarationsunderlaget har tagits fram via Skatteverket. Datamaterialet har av Skatteverket kompletterats med hjälp av Lantmäteriet med prisuppgift på förvärvat/e skogsfastighet/er, fastighetens/ernas areal, fastighetens/ernas skogsareal och antal ägda fastigheter. En brist i deklara-tionsunderlaget i detta sammanhang är bl.a. att det inte säger något om virkes-förrådet, avverkningsvolym eller skogsvårdsaktivitet. Detta förklarar nödvän-digheten att göra en egen datainsamling. Detta har samlats in genom egna telefonintervjuer som har följt en fastställd struktur och som har genomförts av studenter. Intervjuerna har föregåtts av ett introduktionsbrev. Se bilaga 4.

Deklarationsunderlaget är hämtat från taxeringsåren 2003–2005 och avser enskild näringsverksamhet och företag med fördelning på län och kön. Dekla-rationsunderlaget för taxeringsåret 2006 var inte tillgängligt när undersök-ningen genomfördes.

Bortfall

När det gäller det ekonomiska underlaget från deklarationerna finns det, bort-sett från de datafel som fanns, inget bortfall. För telefonintervjuerna uppstod däremot ett betydande bortfall som innebar att ungefär varannan av de skogs-

ägare som valts ut för studien svarade på frågorna. Det finns inte någon påtaglig skillnad i svarsfrekvens mellan länen. Det finns dock en tendens till att nyblivna skogsägare som inte yrkat skogsavdrag i något större utsträckning inte svarat (58 %) jämfört med övriga ägarkategorier (49 %). Svarsfrekvensen för dem som övervägde att köpa eller köpt en skogsfastighet år 2006 uppgick till 60 % av de 31 som valts ut.

Det finns många anledningar till uteblivna svar. De vanligaste orsakerna är att skogsägaren inte ville delta i studien eller att det av olika skäl inte gått att nå personen.

BILAGA 4**Brev och frågeformulär till skogsägare****Brev till skogsägare som köpte en skogsfastighet år 2003**

2006-10-23

Telefonintervju om skogsavdraget

Bäste skogsägare!

På Institutionen för skogens produkter och marknader, SPM, bedriver vi ett projekt som bl.a. behandlar skogsavdraget. Avsikten är att ge en allmän bild av i vilken utsträckning skogsavdraget används. För att lyckas med denna beskrivning behöver vi Din och andra skogsägars hjälp. Dina svar är viktiga för att ge en rättvisande bild. Det är min förhoppning att resultatet av undersökningen skall vara till nytta för svenskt skogsbruk och Dig som skogsägare.

Du kommer därför inom kort att bli uppringd och ombedd att svara på några frågor om skogsavdraget. Vi kommer även att ställa frågor om Din avverkningsvolym under åren 2001–2005 samt om Ditt virkesförråd i slutet av år 2005.

Dina svar behandlas konfidentiellt. Det innebär att vi inte kommer att registrera svaren tillsammans med Ditt namn. Redovisningen sker huvudsakligen i tabeller som anger andelar för olika grupperingar av skogsägare. Det finns således ingen som kommer att kunna förbinda Dina svar med Ditt namn.

Du har blivit slumpmässigt utvald bland skogsägare i Kronobergs, Gävleborgs och Norrbottens län som under år 2003 köpte en skogsfastighet. Dina svar gäller i första hand denna fastighet. Om Du är ägare till en eller flera andra skogsfastigheter är vi även intresserade av avverkningar och virkesförråd på denna/dessa.

Undersökningen utförs på uppdrag av Riksdagens utredningstjänst.

Om Du har några frågor är Du välkommen att kontakta mig.

Tack för din medverkan!

Med vänliga hälsningar!

/Lars Lönnstedt

Professor

Institutionen för skogens produkter

Skogsvetenskapliga fakulteten

Sveriges lantbruksuniversitet

Box 7060, 750 07 Uppsala

018 67 24 96, Lars.Lonnstedt@spm.slu.se

Brev till skogsägare som inte köpte någon skogsfastighet efter år 2000

2006-10-30

Telefonintervju om skogsavdraget

Bäste skogsägare!

På Institutionen för skogens produkter och marknader, SPM, bedriver vi ett projekt som bl.a. behandlar skogsavdraget. Avsikten är att ge en allmän bild av i vilken utsträckning skogsavdraget används. För att lyckas med denna beskrivning behöver vi Din och andra skogsägars hjälp. Dina svar är viktiga för att ge en rättvisande bild. Det är min förhoppning att resultatet av undersökningen skall vara till nytta för svenskt skogsbruk och Dig som skogsägare.

Du kommer därför inom kort att bli uppringd och ombedd att svara på några frågor om skogsavdraget. Vi kommer även att ställa frågor om Din avverkningsvolym under åren 2001–2005 samt om Ditt virkesförråd i slutet av år 2005.

Dina svar behandlas konfidentiellt. Det innebär att vi inte kommer att registrera svaren tillsammans med Ditt namn. Redovisningen sker huvudsakligen i tabeller som anger andelar för olika grupperingar av skogsägare. Det finns således ingen som kommer att kunna förbinda Dina svar med Ditt namn.

Du har blivit slumpmässigt utvald bland skogsägare i Kronobergs, Gävleborgs och Norrbottens län. Dina svar gäller i första hand denna fastighet. Om Du är ägare till flera skogsfastigheter är vi intresserade av avverkningar och virkesförråd på samtliga.

Undersökningen utförs på uppdrag av Riksdagens utredningstjänst.

Om Du har några frågor är Du välkommen att kontakta mig.

Tack för din medverkan!

Med vänliga hälsningar!

/Lars Lönnstedt

Professor
Institutionen för skogens produkter
Skogsvetenskapliga fakulteten
Sveriges lantbruksuniversitet
Box 7060, 750 07 Uppsala
018 67 24 96, Lars.Lonnstedt@spm.slu.se

Frågeformulär för skogsägare som köpte en skogsfastighet år 2003

Lars Lönnstedt

2006-10-25

STUDIE AV AVVERKNINGSVOLYMER, VIRKESFÖRRÅD OCH SKOGSAVDRAGET FÖR FASTIGHET KÖPT ÅR 2003

Dessa frågor skall ställas till skogsägare som köpte en skogsfastighet år 2003. Om I.P. äger flera fastigheter, ställs frågorna för var och en av dessa och besvaras på separata formulär och skall då omfatta hela den studerade tidsperioden (2000–2005).

Id-nummer:

Personnummer:

Namn:

Telefonnummer:

1. HUR HAR DU KOMMIT I BESITTNING AV FASTIGHETEN?

Köp Arv eller gåva

(1) ☐ (2) ☐

2. I VILKEN OMFATTNING FÅR DU VANLIGTVIS RÅD AV EN RÅDGIVARE NÄR DU FATTAR BESLUT OM OMFATTNINGEN AV AVVERKNINGAR PÅ DIN FASTIGHET?

Omfattande rådgivning	Tämligen omfattande rådgivning	Viss rådgivning	Ingen rådgivning
--------------------------	--------------------------------------	--------------------	---------------------

(1) ☐ (2) ☐ (3) ☐ (4) ☐

3. I VILKEN OMFATTNING FÅR DU VANLIGTVIS RÅD AV EN RÅDGIVARE NÄR DU SKALL DEKLARERA DIN FASTIGHETS EKONOMI?

Omfattande rådgivning	Tämligen omfattande rådgivning	Viss rådgivning	Ingen rådgivning
--------------------------	--------------------------------------	--------------------	---------------------

(1) ☐ (2) ☐ (3) ☐ (4) ☐

4. ANGE PÅ ETT UNGEFÄR DIN TOTALA AVVERKNINGSVOLYM UNDER ÅREN 2003–2005 för fastigheten köpt år 2003. Om skogsägaren sedan tidigare äger en eller flera skogsfastigheter skall på separat blankett uppgifter fyllas i om dessa för hela tidsperioden.

Sort:

2003	2004	2005	Totalt
------	------	------	--------

(Om skogsägaren inte känner till avverkningsvolymerna, fråga om det går bra att ringa till någon annan, t.ex. förvaltare skogsägarföreningen? Namn? Telefonnummer?)

5. VILKET VIRKESFÖRRÅD HADE DIN FASTIGHET VID ÅRSSKIFTET 2004/2005?

..... m³sk (ange om annan sort!)

(Se ovan om ev. annan ”informationskälla”)

6. ANGE PÅ ETT UNGEFÄR DINA SKOGSVÅRDSINSATSER (FÖRYNGRING RESP. RÖJNING) UNDER ÅREN 2000–2005

..... ha (ange om annan sort!)

2003	2004	2005	Totalt
------	------	------	--------

Föryngring

Röjning

(Se ovan om ev. annan ”informationskälla”)

HUR UPPFATTAR SKOGSÄGARNA DE INCITAMENT SOM SKOGSAVDRAGET GER?

7. I det följande läser jag upp ett antal påståenden och jag ber dig bedöma om de är rätta eller felaktiga. Tre svarsalternativ anges: Rätt, fel, vet ej.

a. Skogsavdrag innebär att beskattningen av en del avverkningsintäkter flyttas till tidpunkten för fastighetens försäljning

Rätt	Fel	Vet ej
------	-----	--------

(1) ☐	(2) ☐	(3) ☐
------------------------------	------------------------------	------------------------------

b. Rätten till skogsavdrag uppkommer i samband med köp av en skogsfastighet?

Rätt	Fel	Vet ej
------	-----	--------

(1) ☐	(2) ☐	(3) ☐
------------------------------	------------------------------	------------------------------

c. Det sammanlagda skogsavdraget får maximalt uppgå till 75 % av anskaffningsvärdet (priset) för skogen?

Rätt	Fel	Vet ej
------	-----	--------

(1) ☐	(2) ☐	(3) ☐
------------------------------	------------------------------	------------------------------

d. Vid försäljning av en avverkningsrätt (rotpost) får maximalt 25 % av intäkten yrkas som skogsavdrag?

Rätt	Fel	Vet ej
(1) ☐	(2) ☐	(3) ☐

8. Bedöm i vilken grad skogsavdraget påverkade ditt beslut att köpa din skogsfastighet, finansieringen av köpet resp. avverkningsvolymen efter köpet.

e. Beslutet att köpa

Nej, inte alls	Kanske, något	Ja, till viss del	Ja, i hög grad
(1) ☐	(2) ☐	(3) ☐	(4) ☐

f. Finansieringen av köpet

Ja, i hög grad	Ja, till viss del	Kanske, något	Nej, inte alls
(1) ☐	(2) ☐	(3) ☐	(4) ☐

g. Avverkningsbeslutet efter köpet

Nej, inte alls	Kanske, något	Ja, till viss del	Ja, i hög grad
(1) ☐	(2) ☐	(3) ☐	(4) ☐

EV. KOMMENTARER

Frågeformulär för skogsägare som köpt en skogsfastighet år 2003 och som äger en eller flera skogsfastigheter inköpta före år 2001

Lars Lönnstedt

2006-10-25

STUDIE AV AVVERKNINGSVOLYMER OCH VIRKESFÖRRÅD FÖR ÄGARE TILL FLERA FASTIGHETER

Dessa frågor skall ställas till skogsägare som utöver den fastighet de köpte år 2003 äger en eller flera fastigheter. Ett formulär fylls i för var och en av dessa fastigheter och skall omfatta hela den studerade tidsperioden (2000–2005).

Id-nummer:

Personnummer:

Namn:

Telefonnummer:

1. ANGE PÅ ETT UNGEFÄR DIN TOTALA AVVERKNINGSVOLYM UNDER ÅREN 2000–2005

Sort:

2000	2001	2002	2003	2004
	2005			

Totalt

(Om skogsägaren inte känner till avverkningsvolymerna, fråga om det går bra att ringa till någon annan, t.ex. förvaltare skogsägarföreningen? Namn? Telefonnummer?)

2. VILKET VIRKESFÖRRÅD HADE DIN FASTIGHET VID ÅRSSKIFTET 2004/2005?

..... m3sk (ange om annan sort!)

(Se ovan om ev. annan ”informationskälla”)

3. ANGE PÅ ETT UNGEFÄR DINA SKOGSVÅRDSINSATSER (FÖRYNGRING RESP. RÖJNING) UNDER ÅREN 2000–2005

..... ha (ange om annan sort!)

2000	2001	2002	2003	2004
	2005 Totalt			

Föryngring

Röjning

(Se ovan om ev. annan ”informationskälla”)

EV. KOMMENTARER

Frågeformulär för personer som överväger att köpa eller under år 2006 köpt en skogsfastighet

Lars Lönnstedt

2006-10-23

HUR UPPFATTAR DEN POTENTIELLE KÖPAREN AV EN SKOGSFASTIGHET DE INCITAMENT SOM SKOGSAVDRAGET GER?

Dessa frågor skall ställas till skogsägare som överväger att köpa att köpa en skogsfastighet.

Id-nummer:

Personnummer:

Namn:

Telefonnummer:

2. I det följande läser jag upp ett antal påståenden och jag ber dig bedöma om de är rätta eller felaktiga. Tre svarsalternativ anges: Rätt, fel, vet ej.

a. Skogsavdrag innebär att beskattningen av en del avverkningsintäkter flyttas till tidpunkten för fastighetens försäljning

Rätt	Fel	Vet ej
(1) ☐	(2) ☐	(3) ☐

b. Rätten till skogsavdrag uppkommer i samband med köp av en skogsfastighet?

Rätt	Fel	Vet ej
(1) ☐	(2) ☐	(3) ☐

c. Det sammanlagda skogsavdraget får maximalt uppgå till 75 % av anskaffningsvärdet (priset) för skogen?

Rätt	Fel	Vet ej
(1) ☐	(2) ☐	(3) ☐

d. Vid försäljning av en avverkningsrätt (rotpost) får maximalt 25 % av intäkten yrkas som skogsavdrag?

Rätt	Fel	Vet ej
(1) ☐	(2) ☐	(3) ☐

3. Bedöm i vilken grad skogsavdraget påverkar ditt beslut att köpa din skogsfastighet, finansieringen av köpet resp. avverkningsvolymen efter köpet.

a. Beslutet att köpa

Nej, inte alls	Kanske, något	Ja, till viss del	Ja, i hög grad
(1) ☐	(2) ☐	(3) ☐	(4) ☐

b. Finansieringen av köpet

Ja, i hög grad	Ja, till viss del	Kanske, något	Nej, inte alls
(1) ☐	(2) ☐	(3) ☐	(4) ☐

c. Avverkningsbeslutet efter köpet

Nej, inte alls	Kanske, något	Ja, till viss del	Ja, i hög grad
(1) ☐	(2) ☐	(3) ☐	(4) ☐

EV. KOMMENTARER

Frågeformulär för skogsägare som inte köpt någon skogsfastighet efter år 2000

Lars Lönnstedt

2006-10-25

STUDIE AV AVVERKNINGSVOLYMER OCH VIRKESFÖRRÅD HOS SKOGSÄGARE SOM INTE KÖPTE NÅGON SKOGSFÄSTIGHET EFTER ÅR 2000

Dessa frågor skall ställas till skogsägare som äger eller flera fastigheter köpta före år 2001. Ett formulär fylls i för var och en av dessa fastigheter och skall omfatta hela den studerade tidsperioden (2000–2005).

Id-nummer:

Personnummer:

Namn:

Telefonnummer:

1. ANGE PÅ ETT UNGEFÄR DIN TOTALA AVVERKNINGSVOLYM UNDER ÅREN 2000–2005

Sort:

2000	2001	2002	2003	2004
	2005 Totalt			

(Om skogsägaren inte känner till avverkningsvolymerna, fråga om det går bra att ringa till någon annan, t.ex. förvaltare skogsägarföreningen? Namn? Telefonnummer?)

2. VILKET VIRKESFÖRRÅD HADE DIN FASTIGHET VID ÅRSSKIFTET 2004/2005?

..... m3sk (ange om annan sort!)

(Se ovan om ev. annan ”informationskälla”)

3. ANGE PÅ ETT UNGEFÄR DINA SKOGSVÅRDSINSATSER (FÖRYNGRING RESP. RÖJNING) UNDER ÅREN 2000–2005

..... ha (ange om annan sort!)

2000	2001	2002	2003	2004
	2005 Totalt			

Föryngring

Röjning

(Se ovan om ev. annan ”informationskälla”)

EV. KOMMENTARER

BILAGA 5

Utdrag ur inkomstskattelagen (1999:1229)

21 kap. Skogsfrågor

Huvudregler

4 § Avdrag på grund av avyttring av skog (skogsavdrag) på en fastighet i Sverige som är taxerad som lantbruksenhet och är en kapitaltillgång får göras enligt bestämmelserna i 5–19 §§.

Skogsavdrag får inte göras på grund av en intäkt som tas upp till beskattning efter det att all skogsmark som ingår i näringsverksamheten har förvärvats av en ny ägare.

5 § Skogsavdrag skall beräknas med utgångspunkt i skogens anskaffningsvärde, avdragsutrymmet och den avdragsgrundande skogsintäkten.

6 § Anskaffningsvärdet är det värde som enligt 12–19 §§ avser skog och skogsmark vid förvärv av en fastighet som är taxerad som lantbruksenhet.

Avdragsutrymmet är det högsta belopp som fastighetsägaren får dra av under innehavstiden.

Avdragsgrundande skogsintäkt är summan av beskattningsårets intäkt på grund av upplåtelse av avverkningsrätt och 60 % av beskattningsårets intäkt på grund av avyttring eller uttag av skogsprodukter. Med skogsintäkt avses också försäkringsersättning för skog och skogsprodukter.

Avdragsutrymmet och avdragets storlek för juridiska personer

7 § En juridisk person får under innehavstiden göra skogsavdrag med högst 25 % av anskaffningsvärdet. Avdrag för ett visst beskattningsår får göras med högst ett belopp som motsvarar 50 % av den avdragsgrundande skogsintäkten.

Avdragsutrymmet och avdragets storlek för handelsbolag

8 § För svenska handelsbolag tillämpas bestämmelserna i 7 §. Avdraget skall beräknas för bolaget.

Avdragsutrymmet och avdragets storlek för fysiska personer

9 § En enskild näringsidkare får under innehavstiden göra skogsavdrag med högst 50 % av anskaffningsvärdet. Med undantag för rationaliseringsförvärv enligt 10 § får avdrag för ett visst beskattningsår göras med högst ett belopp som motsvarar 50 % av den avdragsgrundande skogsintäkten.

Om ett dödsbo förvärvar fastigheter efter dödsfallet, tillämpas i stället för första stycket och 10 § bestämmelserna i 7 §. Lag (2000:1341).

10 § En enskild näringsidkare får göra skogsavdrag med högst ett belopp som motsvarar hela den avdragsgrundande skogsintäkten, om han förvärvat fastigheten genom köp, byte eller på liknande sätt eller genom fastighetsreglering eller klyvning och förvärvet är ett led i jordbrukets eller skogsbrukets yttre rationalisering (rationaliseringsförvärv). Det sammanlagda avdragsbeloppet får inte överstiga 50 % av det anskaffningsvärde som avser rationaliseringsförvärvet. Avdrag enligt denna paragraf får göras bara det beskattningsår när fastigheten förvärvas och de följande fem beskattningsåren.

Vid fastighetsreglering och klyvning räknas som förvärvstidpunkt den tidpunkt för tillträde som gäller enligt fastighetsbildningslagen (1970:988) eller, om den skattskyldige begär det och fastighetsbildning sökts, den tidpunkt för tillträde som gäller enligt skriftligt avtal.

Beloppsgränser

11 § Skogsavdrag får inte göras med lägre belopp än 15 000 kronor och bara med helt hundratal kronor. Om skogsbruket bedrivs i form av ett enkelt bolag eller under samäganderätt får dock avdraget för varje delägare uppgå till lägst 3 000 kronor, om ett beräknat avdrag för hela den gemensamt bedrivna verksamheten skulle ha uppgått till minst 15 000 kronor.

Beloppsgränserna i första stycket gäller inte avdrag som ett visst beskattningsår omfattar hela det återstående avdragsutrymmet.

Anskaffningsvärde vid köp m.m.

12 § Om en fastighet förvärvas genom köp, byte eller på liknande sätt, anses som anskaffningsvärde så stor del av ersättningen för fastigheten som den del av fastighetens taxeringsvärde som avser skogsbruket utgör av hela taxeringsvärdet vid förvärvet.

Till skogsbruket räknas skogsmark med växande skog och sådana markanläggningar som används eller behövs för skogsbruk.

13 § Om bestämmelsen i 12 § inte kan tillämpas eller det är uppenbart att en tillämpning skulle ge ett värde som avviker från den verkliga ersättningen för skog och skogsmark, är anskaffningsvärdet det belopp som kan anses motsvara den verkliga ersättningen.

Har ersättning betalats vid fastighetsreglering eller klyvning på grund av att värdet av den skog och skogsmark som har lagts till den skattskyldiges fastighet överstiger värdet av den skog och skogsmark som har frångått denna, skall ett belopp motsvarande ersättningen anses som anskaffningsvärde.

14 § Om ett företag förvärvar en fastighet från ett annat företag inom samma svenska koncern, tillämpas bestämmelserna i 16 § andra och tredje styckena.

15 § Vid rationaliseringsförvärv skall i anskaffningsvärdet räknas in såväl ersättningen för skog och skogsmark som den del av övriga utgifter med anledning av förvärvet som belöper sig på den förvärvade skogen och skogsmarken.

Utgifter som har dragits av med stöd av 16 kap. 20 a § skall inte räknas in i anskaffningsvärdet. Lag (2003:342).

Anskaffningsvärde och avdragsutrymme vid arv, gåva m.m.

16 § Om en fastighet förvärvas genom arv, testamente, gåva, bodelning eller på liknande sätt, gäller vid beräkning av förvärvarens avdragsutrymme följande.

Omfattar förvärvet all skogsmark i den tidigare ägarens näringsverksamhet, tar förvärvaren över den tidigare ägarens anskaffningsvärde. Förvärvaren anses ha gjort skogsavdrag med samma belopp som den tidigare ägaren.

Omfattar förvärvet bara en del av skogsmarken, anses som anskaffningsvärde för förvärvaren så stor del av den tidigare ägarens anskaffningsvärde som värdet av den förvärvade skogen och skogsmarken utgör av värdet av all skog och skogsmark i dennes näringsverksamhet när förvärvet sker. Förvärvaren anses ha gjort skogsavdrag med samma belopp som den tidigare ägaren anses ha gjort på den förvärvade delen.

Omfattar förvärvet mindre än 20 % av värdet av all skog och skogsmark i näringsverksamheten och är det inte fråga om en ideell andel av en fastighet, anses den nye ägarens anskaffningsvärde och avdragsutrymme vara noll.

Anskaffningsvärde och avdragsutrymme vid delavyttring, allframtidsupplåtelse m.m.

17 § Om en del av den skattskyldiges skogsmark förvärvas av en ny ägare, anses den skattskyldiges anskaffningsvärde och avdragsutrymme minska i samma proportion som minskningen av värdet av skogen och skogsmarken i näringsverksamheten. En proportionell minskning skall också göras om värdet av fastighetens skog och skogsmark minskar på grund av fastighetsreglering eller klyvning.

Omfattar förvärvet eller minskningen mindre än 20 % av värdet av skogen och skogsmarken, och är det inte fråga om en ideell andel av en fastighet, skall den skattskyldiges anskaffningsvärde och avdragsutrymme dock inte minskas. Vad som sägs i detta stycke gäller inte sådana förvärv som avses i 14 §.

18 § Bestämmelserna i 17 § tillämpas också om

1. en fastighet enligt 27 kap. 11 § blir lagertillgång i en tomtrörelse som den skattskyldige bedriver, eller
2. den skattskyldige på grund av allframtidsupplåtelse får sådan engångersättning som avses i 45 kap. 6 § för skog och skogsmark.

Skogen och skogsmarken anses då ha förvärvats av en ny ägare.

19 § I 45 kap. 8 § finns bestämmelser om att ersättning för upplåtelse av avverkningsrätt och avyttrade skogsprodukter i samband med allframtidsupplåtelse kan behandlas som engångersättning för denna.

BILAGA 6

Utskrift från seminariet om skogsbeskattning 2007-11-14

Ordföranden: Jag hälsar er alla välkomna till det här seminariet som skatteutskottet har om skogsbeskattningen där utskottets ledamöter kan ställa kompletterande frågor efter de föredragningar som vi får nu strax.

Jag kan erinra om att skatteutskottet redan under föregående mandatperiod, hösten 2005, beslöt att göra en uppföljning av skogsbeskattningen med huvudsaklig inriktning på reglerna om skogsavdrag. Det finns anslag för de olika utskotten för att bedriva sådant här uppföljningsarbete inom de områden som respektive utskott pekar ut.

Som ett led i det här uppdraget har vi sedan skickat detta vidare till Sveriges Lantbruksuniversitet, som under ledning av professor Lars Lönnstedt vid institutionen för skogens produkter har analyserat hur skogsavdragens konstruktion påverkar avverkningar och skogsvårdande insatser och även hur det påverkar utbudet av virke och priset på skogsfastigheter samt slutligen behandlat frågan om skogsavdraget fungerar på ett ändamålsenligt sätt med hänsyn till de villkor som gäller för dagens skogsbruk.

Nu har vi underhand i utskottet fått en ganska omfattande rapport, får man väl säga. Dessbättre för oss innehåller den också en sammanfattning som vi har kunnat ta del av, men det är ju tveklöst så att det här ämnesområdet inte är det som vi som ledamöter i skatteutskottet i första hand brukar sätta oss in i på detaljnivå. Därför är ett sådant här seminarium, där den här materien presenteras på ett, får vi hoppas, begripligt sätt, särskilt värdefullt.

Jag ska påpeka att den som från utskottets kansli särskilt har handlagt den här frågan är utskottsrådet Jan-Eric Gutsjö, och det är också flera som har varit involverade, inte minst från riksdagens utredningstjänst.

Vi ska i dag först få en föredragning av professor Lars Lönnstedt och agronomie doktor Håkan Rosenqvist – välkomna! – som kommer att presentera den här undersökningen. Sedan ges möjligheter underhand för oss i utskottet att ställa frågor, tydligen redan under föredragningen, men i varje fall efter föredragningen. Det finns alltså möjligheter, om det är någonting som vi inte förstår, att avbryta och ställa en kompletterande fråga.

Varmt välkomna!

Professor Lars Lönnstedt, SLU: Tack så mycket! Vi är mycket tacksamma och glada över att vi har blivit inbjudna och får den här möjligheten att presentera vår studie för er. Vi har tänkt lägga upp det här enligt den disposition vi visar här på skärmen.

Vi börjar med att påminna er om skogsavdraget. Som Lennart sade här är det kanske inte vad ni sysslar med och tittar på varje dag, så vi tyckte att det var bra som en bakgrund att ge er reglerna.

Vi kommer att fortsätta med att tala om hypoteser. Hypoteser talar ju alltid forskare om, och så ska man testa de hypoteserna, vilket vi har gjort. Vi ska presentera våra hypoteser och samtidigt kort informera er om vad vi kom fram till, om vi kunde acceptera dem eller inte. Det blir alltså en kort summering av resultatet.

Sedan talar vi om hur vi har gjort det här, genomförandet. Det är viktigt för att ni ska förstå vad vi egentligen har för resultat.

Sedan har vi tre rubriker om resultatet. Den första handlar om användningen. I vilken utsträckning används skogsavdraget av olika grupper? Vi talar sedan om resultatet vad gäller kunskap och attityder. Vilken kunskap har egentligen skogsägarna? Det kanske är så att det finns skogsägare som har det som ni har det – det här kanske är en knepig materia. Vi ska avslöja vad vi kom fram till där. Slutligen finns en del beskrivningar om vad vi har kommit fram till. Det har vi skurit ned, för en hel del av det är känt sedan tidigare. Men en del är intressant.

Sedan ägnar vi ganska mycket tid åt slutsatser, det vill säga vad vi kom fram till.

Vi har ansträngt oss att göra det här så pedagogiskt vi förmår. Jag hoppas att vi har lyckats, men som sagt: Har ni några frågor eller önskar några förtydliganden undervägs, så tveka inte att avbryta oss.

Vi kommer inte att ta varannan bild, men vi varvar på något sätt mellan de olika rubrikerna. Det blir Håkan som börjar med att tala om skogsavdraget.

Agronomie doktor Håkan Rosenqvist, SLU: Vi ser lite på skogsavdraget och de grundläggande tankarna kring det. De går långt tillbaka i tiden. Inköp av fastigheter är generellt sett inte avdragsgillt, medan avkastningen, alltså själva avverkningarna, är beskattningsbar. Men grundtanken är då att om det är ett kapitaluttag så ska det inte beskattas i samband med uttaget. Då kan man alltså yrka ett skogsavdrag.

Skogsavdraget är ett värdeminskningssavdrag i likhet med avskrivningar på byggnader, vilket innebär att man gör ett avdrag det år man avverkar skog. Sedan återläggs avdraget i samband med att fastigheten säljs.

Rent tekniskt skiljer vi först på själva anskaffningen av fastigheten. Man har rätt att göra ett skogsavdrag på upp till 50 % av fastighetens anskaffningsvärde – skogens anskaffningsvärde, rättare sagt. För juridiska personer är det 25 %. Vi kommer senare att ta ett exempel på det. Då har vi alltså avdraget under hela innehavstiden, som är halva skogens anskaffningsvärde för fysiska personer.

Avdragsgrundande skogsintäkt, vilken uppkommer i samband med avverkningstillfällena, utgör 100 % vid avverkningsrätt eller rotpost och 60 % vid leveransvirke. Av denna avdragsgrundande skogsintäkt får man då yrka skogsavdrag för halva den avdragsgrundande skogsintäkten, vilket i praktiken blir ett skogsavdrag på 50 % på rotpost eller avverkningsrätt och 30 % på leveransvirke.

Undantaget är rationaliseringsförvärv. Där får man yrka avdrag på hela den avdragsgrundande skogsintäkten, vilket innebär 100 % på rotpost och 60 %

på leveransvirke. Där får vi en effekt på ägarstrukturen. Det blir annorlunda vid rationaliseringsförvärv.

Jag ska ta ett litet exempel. Vi tänker oss att vi skaffar en fastighet för 1 ½ miljon. Det är bara skog på fastigheten. Avdragsutrymmet är då 50 %, vilket i detta exempel blir 750 000 kr. Skogsintäkter för avverkningsrätter är exempelvis 300 000 kr, och leveransvirke säljs för 40 000 kr. Den avdragsgrundande skogsintäkten är då de 300 000 plus 60 % på leveransvirket, alltså 60 % av 40 000. Skogsavdraget blir då i sin tur halva den avdragsgrundande skogsintäkten, vilket blir hälften av 324 000.

Skulle det här ha varit ett rationaliseringsförvärv hade den avdragsgrundande skogsintäkten, 324 000, och skogsavdraget varit detsamma, men i detta exempel är det inte ett rationaliseringsförvärv.

Då har vi yrkat 162 000 i skogsavdrag det år som exemplet gäller. Mellanskillnaden mellan vad vi har i avdragsutrymme, 750 000, och yrkat avdrag, 588 000 kr, har vi rätt att yrka avdrag för under resten av tiden för innehavet av fastigheten. När vi har yrkat totalt sett i detta fall 750 000 kr kan vi inte yrka mer i skogsavdrag.

Det var ett litet exempel för att förtydliga hur det fungerar.

Vi ska se på de ekonomiska effekterna för skogsägaren. I och med att man kan yrka ett skogsavdrag, vilket är ett värdeminskningsavdrag, sjunker resultatet i näringsverksamheten året då man yrkar skogsavdrag, och det leder i sin tur till lägre beskattning detta år. En lägre beskattning och en lägre inkomst påverkar sociala förmåner och pension, vilket gör att man sänker pension och sjukpenninggrundande inkomst i samband med att man yrkar skogsavdrag.

Skogsavdraget ska sedan återläggas i samband med försäljning av fastigheten, men då finns det risk för att man är uppe i taket när det gäller sjukpenninggrundande inkomst, vilket gör att man får en negativ effekt på de sociala avgifterna.

I och med att skogsavdraget är ett värdeminskningsavdrag sjunker räntefördelningsutrymmet, och det innebär att skogsägaren får en högre skattekostnad i framtiden genom att han har utnyttjat skogsavdraget men får en lägre skatt det år då han utnyttjar skogsavdraget. Den högre framtida skatten beror på att det är en mindre summa som kan räntefördelas.

Detsamma gäller expansionsfonder. Taket för expansionsfonden minskar.

Finansieringen av köpet underlättas av att man inte behöver betala så mycket skatt för avverkningsintäkterna.

Vi får också se skogsavdraget i kombination med kapitalvinstbeskattningen vid försäljningen av fastigheter och räntefördelningen. I praktiken är skattesatsen 27 % på kapitalvinst av näringsfastighet, vilket innebär att det för säljarens del finns ett incitament att inte avverka före en försäljning av fastighet. Avverkar man före försäljning av en fastighet ska avverkningslikviden tas upp i inkomstslaget näringsverksamhet, där vanlig skattesats är ca 50 % inklusive sociala avgifter – ca 65 % för höginkomsttagare.

För skogsvården gäller det motsatta: Det är direkt avdragsgillt men höjer fastighetens värde. Då drar man av kostnaden före försäljningen till en högre skattesats än kapitalvinstbeskattningen på 27 %.

Professor Lars Lönnstedt, SLU: Jag vet inte om det finns direkta frågor så långt. Vi kan konstatera att skogsavdraget har fördelar och en del nackdelar. Det påverkar skattesituationen, och hur det slår om man är köpare respektive säljare beror också på den ekonomiska situationen.

Åke Sandström (c): Jag saknar lite grann en bakgrundsteckning, och det gäller dels det faktum att vi har över 300 000 små enheter, dels att omloppstiden på skogen är mellan 80 och 120 år över landet, dels att de större uttagen maximeras till fyra fem gånger under en ägoperiod. Det tror jag är en väsentlig bakgrund att känna till för dem som inte har sysslat med skogspolitik och skogsbeskattning.

Ulf Berg (m): Jag har en fundering eftersom det blir lägre pension och sociala förmåner. Man kan då ta exemplet att staten i dag säljer ut skog via Sveaskog. Tanken med det är ju att man ska klara sig bättre ute på landsorten och kunna leva på skogsbruk. Men vad händer då på lite längre sikt? Är tanken alltså fel att man säljer ut Sveaskog till privata ägare? Eller blir det så att man i det längre loppet ökar lönsamheten och på så sätt får företag som klarar sig bättre?

Ordföranden: Jag kan för egen del fylla på med en fråga, även om det kanske kommer svar på den senare. Det gäller de här reglernas totala effekt på det som man brukar ange som en grund för 1990 års skattereform, nämligen ett slags neutralitet. Där framgår det av er redovisning att den forskning som har förevarit har visat att de totala effekterna är att det inte blir en neutralitet från skattesynpunkt utan att reglerna totalt innebär fördelar, oaktat, vad jag förstår, det här med sjukförsäkrings- och pensionseffekten.

Då är frågan närmast: I vilken utsträckning kan man säga att det här regelverket ändå utgår ifrån att reglerna ska vara förmånliga för att det ska bli bra för svenskt skogsbruk?

Agronomie doktor Håkan Rosenqvist, SLU: När det gäller skogsavdraget finns det en frivillighet i om man vill avsätta eller inte. En positiv effekt är ju att man sänker skatten i samband med avverkningen. Så har vi två negativa konsekvenser för skogsägaren. Det gäller räntefördelning samt pension och sociala förmåner. Det är då, som jag ser det, upp till varje företagare att välja om man vill utnyttja skogsavdraget eller inte. Det är ett ställningstagande var och en får göra, men det är inte bara fördelar med att utnyttja det, utan vi vill se det från olika infallsvinklar. Det finns både för- och nackdelar.

Professor Lars Lönnstedt, SLU: Man ska komma ihåg att det är olika storlek på uttaget. Man får tänka igenom sin situation och avgöra. Man behöver ju inte göra maximala yrkanden av skogsavdrag utan man kan yrka en del. Jag tror att det för många går att hantera den här frågan. Man gör ett val, som i så många andra sammanhang. Vi återkommer till den här frågan i samband med

våra slutsatser om neutralitet. Det är mycket intressant att diskutera vad skogsavdraget betyder för svensk skogsnäring och svenskt skogsbruk.

Vi går över till att tala om hypoteser. Vad väntade vi oss, eller snarare: Vad har vi tittat på? Vi har tittat på avverkningsvolymen. Vår hypotes är att avverkningsvolymen ökar efter förvärvet av en skogsfastighet. Håkan har redan varit inne på att det finns fördelar med att göra en avverkning – det *kan* finnas fördelar, ska jag säga. Det finns ju en del nackdelar också. Vi kommer fram till att så är fallet. Avverkningarna ökar efter att man har förvärvat en skogsfastighet.

Att skogsvårdsaktiviteten ökar med en viss fördröjning efter köpet av en skogsfastighet är vår andra hypotes, och där säger vi: ”Ja, troligen.” Den tidsperiod vi har kunnat överblicka är för kort för att vi ska kunna säga obetingat ja. Skälet är att man måste skogsvårda, föryngra, efter en avverkning, men man behöver inte göra det samma år eller året därefter, utan man har en viss tidsperiod på sig. Vi har inte haft tillgång till material som varit utsträckt i tid. Men samtidigt kan man säga ja, därför att skogsvårdslagen kräver en föryngringsåtgärd, och det vore märkligt om det inte ledde till ökade aktiviteter.

Hypotes 3 är att personer som köper en skogsfastighet i större utsträckning utnyttjar möjligheterna till skogsavdrag än personer som ärvt eller fått en skogsfastighet. Ja, så är det. Det visar vi. Det är ganska naturligt. Är det så att man ärver eller får en fastighet så övertar man skogsavdraget och det som redan är utnyttjat, och är det redan fullt utnyttjat så har man ju inga möjligheter att utnyttja det. Vi kommer tillbaka till det.

Hypotes 4 är att befintliga skogsägare som köper ytterligare en skogsfastighet är mer benägna än nyblivna skogsägare att öka skogsavdraget eller rationaliseringsavdraget. Rationaliseringsavdrag innebär att om man redan är ägare och kan visa att detta påverkar effektiviteten i skogsbruket så har man rätt att yrka rationaliseringsavdrag. Vår studie visar att är man redan befintlig skogsägare så yrkar man i större utsträckning avdrag. Vi kommer tillbaka till detta.

Hypotes 5 är att höginkomsttagare utnyttjar möjligheten till skogsavdrag i mindre utsträckning än övriga inkomsttagare. Det kan vi inte visa. Vad menar vi då med höginkomsttagare? Jag tror att vi menar något annat än vad ni oftast i politiska sammanhang talar om. Vi har gjort en mycket enkel gruppning. Vi tittar på de som ligger under medelvärdet och de som ligger över medelvärdet. De som ligger över medelvärdet har vi här kallat för höginkomsttagare, vilket är något annat än de kriterier ni använder. Det är viktigt att ni vet om det. Vi säger alltså ”stöds ej” här. Vi ser inga skillnader mellan länen. Jag återkommer till det. Vi har alltså inte tittat på alla skogsägare i Sverige, utan vi har tittat på tre län.

Hypotes 6 är att skogsägare med annan näringsverksamhet än skogsbruk i större utsträckning utnyttjar möjligheten till skogsavdrag än skogsägare med enbart skogsbruk. Det finns fördelar om man har annan näringsverksamhet, så

vi trodde att det skulle vara så, men det hittade vi inte stöd för i det här materialet. Vi hittade skillnader mellan våra län.

Då har ni fått en liten inblick i vad vi kommit fram till.

Hur har vi då kommit fram till detta? Vad är det för material vi har använt oss av vid genomförande av studien? Vi har gjort tre olika urval. Det stora urvalet är befintliga skogsägare och nyblivna skogsägare som 2003 köpt en fastighet om 25–500 hektar i tre län: Kronobergs län, Gävleborgs län och Norrbottens län. Vi har försökt titta på tre olika delar av Sverige. Skälen till att vi inte gjorde en totalundersökning var ekonomiska. Vi ville ha ett tillräckligt stort urval för att vi ska kunna vara precisa, och då valde vi de här tre länen, där det finns en hel del skog. Samtidigt ville vi begränsa storleken. Vi ville inte ha för små fastigheter, utan skogen skulle ha en viss ekonomisk betydelse för skogsägaren, men fastigheterna skulle inte vara så stora att man egentligen kunde tala om företag. Valet av år 2003 hade med datamaterialet att göra. Det var ett lämpligt år.

Det andra urvalet är befintliga skogsägare som inte köpt någon fastighet efter 2000, alltså sådana som var skogsägare när vi gjorde den här studien men inte köpte till någonting. De utgör alltså en form av kontrollgrupp. Vi ville se om det har någon betydelse att man köper till ytterligare skog, eller om det inte har det.

Den tredje gruppen fick vi fram genom att ta kontakt med personer som överväger att köpa eller som köpt en fastighet 2006.

De två första urvalen kunde vi göra slumpmässigt från register, så det var inte så svårt. Den tredje gruppen var lite svårare att få tag i. Men jag tog kontakt med mäklare i de tre länen och bad dem vara snälla och ge mig namn och adresser till skogsägare som med hjälp av dem hade köpt eller som stod i begrepp att köpa en skogsfastighet. Det är alltså inte samma slumpmässighet, som ni förstår, men jag tror i alla fall att urvalet blev hyggligt representativt.

Hur fick vi fram vårt material? Vi har tittat på deklARATIONERNA för de två första grupperna av skogsägare, alltså de som har köpt och de som inte har köpt. Vi har gjort telefonintervjuer med dem. Varför gjorde vi då det? I det material vi får via deklARATIONEN står det ingenting om hur mycket de avverkade, alltså volymer, det står ingenting om skogsvårdsaktiviteter och det står ingenting om virkesförrådet. För att komplettera vårt material var vi alltså tvungna att ringa till dem. Vi har också frågat dem om skogsavdraget. Hur mycket vet de, och vad har de för inställning till skogsavdraget?

Telefonintervjuer gjorde vi även med dem som köpt skogsfastigheter förra året eller stod i begrepp att göra det.

Då vet ni något av skogsavdraget, hoppas jag. Vi har talat om vad vi förväntar oss att uppnå för resultat och hur vi fick fram vårt material.

Då ska vi tala om vad vi har kommit fram till för något. Jag börjar med användningen av skogsavdraget. Det är kanske lite svårt att se de figurer jag visar nu – de är små – men ni ser att det är två figurer. Den övre visar befintliga skogsägare. Det var alltså de som sedan tidigare hade en skogsfastighet och köpte ytterligare en skogsfastighet. Den undre visar personer som inte

ägde någon skogsfastighet tidigare utan köpte sin första skogsfastighet 2003. Båda grupperna har alltså köpt skogsfastigheter. Den ena gruppen hade fastigheter sedan tidigare, och den andra hade inte det.

Den första slutsatsen är att det är en markant skillnad mellan de befintliga som köper och de som för första gången köper en fastighet. Om ni jämför den övre figuren med den undre ser ni att staplarna genomgående är betydligt högre i den övre figuren än i den undre. Befintliga skogsägare är alltså mer benägna att utnyttja skogsavdraget.

Sedan kan man spåra en tendens till att yrkandet av avdrag minskar från söder mot norr. Det gäller båda grupperna. Den randiga stapeln längst till vänster står för Kronobergs län, och den prickade stapeln längst till höger står för Norrbottens län. Här kan man säga att när det gäller de befintliga i Norrbottens län är det inte så tydligt – där är det ungefär samma nivå som i Gävleborgs län.

Skogsavdraget är alltså vanligare bland befintliga skogsägare och mindre vanligt bland nyblivna samt minskar från söder mot norr.

Åke Sandström (c): Vad drar du då för slutsats av den regionala skillnaden?

Professor Lars Lönnstedt, SLU: Jag vet inte. Vad tror du själv? Har du någon fundering?

Åke Sandström (c): Jag tror definitivt att det är ganska klart att det är fastighetspriserna som avgör det liksom konkurrensen om fastigheterna, eftersom man har en utlandspåverkan långt upp i Småland. Det är ju en stor skillnad. Det skiljer över 100 kr per kubikmeter mellan söder och norr i priset på stående skog.

Håkan Rosenqvist: En annan tänkbar skillnad kan också vara att i södra Sverige vidtar vi skogsvårdsåtgärder och slutavverkning vid en yngre ålder jämfört med norra Sverige. Det innebär att vi oftare vidtar åtgärder i skogen i södra Sverige jämfört med norra Sverige. Det här är uppmätt under en fyraårsperiod. Det kan tänkas att biologiska skillnader är med och påverkar. Hur mycket, vet vi inte. Det är en hypotes.

Ordföranden: Jag är lite osäker på om den fråga jag hade tänkt att ställa egentligen ska komma senare. Det gäller skogsavdraget och ofrivilligt uttag, till exempel vid stormfällning och motsvarande där även försäkringar kommer in. Hur fungerar skogsavdraget i relation till detta?

Håkan Rosenqvist: Det är ett speciellt skogskonto vid skogsskador. Det är ett speciellt skogsskadekonto för att hantera skador på fastigheter. Det finns ersättningsfonder vid ofrivillig försäljning av fastighet eller försäkringsersättningar. Det är krav på att man skaffar sig en ersättningsfastighet. Själva skogsavdraget påverkas inte skattemässigt av stormar eller liknande, mer än möjligtvis att man snabbare kommer upp i den totala volym man kan sätta av till skogsavdrag.

Lars Lönnstedt: Överst på s. 76 finns en tabell som visar genomsnittlig köpeskilling, genomsnittlig skogsareal och taxeringsvärde med mera. Man ser

skillnaderna mellan Kronoberg, Gävleborg och Norrbotten. Även om man köper större skogsfastigheter norrut minskar köpeskillingen norrut. Man behöver större arealer eftersom det växer sämre.

Även om köpeskillingen är lägre är det inte givet att det är färre som skulle yrka skogsavdrag. Det är procentuella siffror. Varför är det så? Jag vet inte om förklaringen är så enkel som att det har med priset att göra. Det är intressant att fundera över vad skälen är. Jag ser också att belåningen av fastigheter minskar från söder till norr.

Håkan Rosenqvist: Vi var även inne och tittade på kunskaper och attityder. För att utnyttja skogsavdraget gäller det att ha kunskap om att det finns och hur det fungerar. Vi testade skogsägarna på hur deras kunskap såg ut om skogsavdrag. Vi ställde fyra frågor till dem där skogsägare skulle svara ”rätt” eller ”fel”.

En fråga gällde om skogsavdraget innebar att beskattningen av en del av avverkningsintäkten flyttas till tidpunkten för fastighetens försäljning – vilket är rätt. Det visste inte 30 %. De svarade ”vet ej”. Bland dem som hade svarat att de vet var 80 % av svaren riktiga.

Nästa fråga gällde om rätten till skogsavdrag uppkommer i samband med köp av en skogsfastighet. Det visste i stort sett alla skogsägare. Det är köp av fastighet som skapar rätt till skogsavdrag.

Nästa fråga gällde om det sammanlagda skogsavdraget maximalt får uppgå till 75 % av anskaffningsvärdet för fastigheten. Svaret är 50 % – alltså var påståendet ”fel”. 80 % av dem som sade sig veta hade rätt, 30 % visste inte.

Den sämsta vetenskapen gällde fjärde och sista påståendet: Vid försäljning av en avverkningsrätt få maximalt 25 % av intäkten yrkas som skogsavdrag. Rätt siffra är 50 %. 40 % svarade att de inte vet. Bland dem som svarade att de visste svarade 70 % rätt.

Generellt sett kan vi konstatera att man känner bra till att man får lov att yrka skogsavdrag vid införskaffande av fastighet, men hur man får utnyttja reglerna har man en sämre kunskap om. Det finns god kunskap om att skogsavdraget existerar, men detaljerna har man oftast inte koll på – framför allt inte under innehavstiden.

Marie Engström (v): Är det någon regional skillnad i kunskaperna om skogsavdraget? Det kanske ni inte har kollat upp? Eller finns det någon annan skillnad mellan dem som har svarat som kan vara intressant?

Lars Lönnstedt: Det finns skillnader, men inte så tydliga att vi ville ta upp dem här. Men det finns skillnader, vilket framgår mer i detalj i materialet.

Skogsägaren har köpt en fastighet. Det är lite förvånande att en tredjedel inte vet. Läger man till dem som svarar fel blir det knapp hälften. Det tyder på att man ska informera bättre. Det krävs mer kunskaper.

Marie Engström (v): Jag vet inte om jag är fel ute, men vissa skillnader skulle också kunna påverka hur man använder skogsavdraget, det vill säga den tidigare bilden. Det hade kunnat finnas en koppling.

Lars Lönnstedt: Ja, absolut. Där kan vi komma tillbaka till den fråga vi tog upp om för- och nackdelar. Har man bättre kunskap kan man ta vara på det bättre – från sin egen synpunkt, skattesynpunkt.

Ordföranden: Jag har en kompletterande fråga. Det här är skogsägarnas svar. När de sedan genomför sina deklarationer, i vilken utsträckning är det deklarationshjälp som har haft kunskap och givit råd som gör att man gör rätt bedömning framåt i tiden?

Lars Lönnstedt: Den frågan kommer som bild 2. Nu har vi inte ställt frågan precis som du har ställt frågan här, men vi har frågat om rådgivning.

Nu kommer vi alltså till beskrivning. Det handlar om skogsavdraget, men det är också en beskrivning av situationen som ger en del förklaringar till att vi får de svar vi får.

När det gäller förvärv konstaterar vi att för nyblivna skogsägare, sådana som inte ägde någon fastighet tidigare, som inte har yrkat avdrag – de köper en fastighet för första gången eller ärver den – oavsett län, är det vanligt att skogsfastigheten erhålls genom arv eller gåva. 60–70 %, två tredjedelar, av dem som är nyblivna skogsägare 2003 har ärvt eller fått fastigheten. Det innebär också att de övertar möjligheten till skogsavdrag. Om det redan är fullt utnyttjat är det naturligt att de inte kan yrka ytterligare skogsavdrag. Det krävs en försäljning för att börja om. Det är inte så konstigt, utan naturligt, att vi får en lägre andel som utnyttjar skogsavdraget bland nyblivna skogsägare.

För befintliga och nyblivna skogsägare, båda grupperna, som yrkar skogsavdrag finns det inte någon påtaglig skillnad i förvärvssätt. För dem som har köpt en fastighet för första gången är det ingen skillnad i hur man utnyttjar det.

Nu kommer jag till frågan om rådgivning. Ungefär varannan skogsägare uppger att de erhåller råd om avverkning. Det gäller inte ekonomi. Ungefär varannan vänder sig till någon rådgivare för att få synpunkter på hur mycket de ska avverka och när de ska avverka.

Nyblivna skogsägare som inte har yrkat skogsavdrag har lite intresse av att få råd om hur skogsfastighetens ekonomi ska deklarerars. Det hör väl lite ihop med frågan. Det är logiskt. Om man ärver och skogsavdraget har utnyttjats fullt ut, finns det inte så mycket att diskutera – om man känner till det. Det finns inte mycket att göra. Det kan också vara lite ointresse, vilket är allvarligare.

Åke Sandström (c): Jag måste få gå tillbaka till något uppseendeväckande. Det gäller sammanfattningen om rådgivningen. Ett annat utskott har ansvar för den statliga rådgivningsinstitutionen, det vill säga Skogsstyrelsen. Det är en bakgrund. Den andra bakgrunden är att verksamheten är beroende av var den är i landet, men långt under 20 % av den totala avverkade volymen. Att bara varannan enskild skogsägare erhåller råd vid avverkning kan tydas som ett betyg, att den statliga rådgivningsinsatsen inte når ut särskilt väl – milt uttryckt.

Andra parter, de som utför avverkningsuppdragen, bolagen och skogsägar-
rörelsen, har enormt stor rådgivningsverksamhet. Därför känns det som en låg
siffra att bara hälften skulle få råd om avverkning. Det är möjligt att kontroll-
gruppen inte är så stor. Ni har inte tagit med rådgivning i allmänhet från
Skogsstyrelsens sida?

Lars Lönnstedt: Nej, det har vi inte gjort eftersom det inte var huvudsyftet.
Det här är mer kompletterande frågor för att ge en bakgrund till studierna om
skogsavdraget.

Det är frivilligt för skogsägaren att be om att få råd. Skogsstyrelsen har sig
inte pålagt att söka upp alla skogsägare, utan skogsägarna ska själva söka upp
och be om råd. Det finns i dag många som är beredda att ge råd. Jag var med i
förra Skogspolitiska kommittén i början av 1990-talet. Då hade vi många
diskussioner om myndighetsrollen. Ska en myndighet som Skogsstyrelsen ge
råd eller ska den övervaka efterlevnaden av skogsvårdslagen? Jag vet inte om
det är så att Skogsstyrelsen i dag ger ekonomiska råd. Jag är tveksam till det.
Den ger helt klart råd om avverkning, när och storleken, men frågan om eko-
nomi är lite mer känsligt.

Åke Sandström (c): Vi håller oss till ekonomin.

Håkan Rosenqvist: Då ska vi säga lite grann om slutsatserna.

Skogsavdraget påverkar både finansieringen och lönsamheten – finansie-
ringen genom att det blir mindre skatteutbetalning i samband med avverk-
ningar. Därmed blir det lättare att finansiera ett fastighetsköp. Sedan är det
frågan om lönsamheten. Man sänker skatteutbetalningar i samband med av-
verkning om man har yrkat skogsavdrag. Samtidigt minskar man räntefördel-
ningsunderlaget, vilket har störst betydelse för inkomsttagare över bryt-
punkten för statlig inkomstskatt. Det skiftar från situation till situation om det
är lönsamt eller ej att yrka skogsavdrag.

Finns det tillräckligt med räntefördelningsutrymme? Skattesatsen är 30 %
och inkomstslaget kapital. Då har det relativt liten betydelse om avverkningen
sker före försäljning av en fastighet eller om man säljer den med ett högre
virkesförråd. Då är vi inne på kapitalvinstregler. Det innebär att för en hel
fastighet är det 90 % av vinsten som tas upp under inkomstslaget kapital med
skattesatsen 30 %, alltså i praktiken en skatt på 27 %. Är det avverknings-
intäkter, och man har tillräckligt med räntefördelningsutrymme, är skatten
30 %. En normalinkomsttagare har ungefär 50 % skatt inklusive sociala avgif-
ter, och en höginkomsttagare har ungefär 65 % skatt inklusive sociala avgif-
ter.

Lars Lönnstedt: Nu är vi inne på skatteplanering. Vi vill visa på att det är
olika situationer beroende på vilken del av skatteskalen man befinner sig i. En
av slutsatserna är att när inkomsten beskattas i näringsverksamhet och skat-
ten, inklusive sociala avgifter, är 50–65 %, ett skikt över det Håkan senast
talade om, är det lämpligt att beskatta försäljningen som kapitalvinst i in-
komstslaget kapital, det vill säga att man då får betala 27 % i skatt på kapi-
talvinsten. Den är högre i näringsverksamhet.

Det finns minskat avverkningsincitament i slutet av innehavstiden, vilket också är naturligt. Det har med skatten att göra. Det är bättre att vid försäljningen ha mer stående skog och beskatta den kapitalvinst som man då gör.

Från skattesynpunkt är det fördelaktigare för säljaren än för köparen att vidta resultatsänkande skogsvårdsåtgärder.

Håkan Rosenqvist: Från lönsamhetssynpunkt ökar köparens incitament att avverka skog genom att det blir mer kvar efter skatt tack vare skogsavdraget, och likviditeten förbättras. Det innebär att ränteutgifter kan minskas genom att det är mer pengar kvar efter avverkningsintäkterna att amortera skulder med, vilket i sin tur underlättar finansieringen av fastighetsköpet.

Lars Lönnstedt: Individer med hög marginalskaft kan på kort sikt minska sin beskattningsbara inkomst genom skogsavdraget. Håkan talade om att om man ligger i skattesatsen 30 % var det inte så viktigt, men om man har hög marginalskaft kan man uppnå fördelar. I och med att räntefördelningsunderlaget minskar med gjorda skogsavdrag kan på lite längre sikt skattesatsen bli högre för skogsägare med hög marginalskaft. Man omfördelar i tiden. Det var den diskussionen vi hade, avvägningen mellan i dag och i morgon är svår.

Personer som genom skogsinnehav kan överföra högbeskattade arbetsinkomster till lågbeskattade kapitalinkomster hör till en gynnad grupp eftersom skatten är lägre på kapitalinkomsten.

Håkan Rosenqvist: Fastighetspriserna skulle troligen ha varit lägre om inte skogsavdraget fanns. En förklaring till det är att det är lättare att finansiera ett köp om man kan avverka skog och inte behöva betala så mycket i skatt på avverkningsintäkten. Dessutom har man rätt att yrka skogsavdrag för avverkning på befintlig fastighet. Skogen man avverkar behöver inte komma från fastigheten man yrkar skogsavdrag på. Skogsägaren med befintlig skog kan avverka på den befintliga fastigheten, yrka skogsavdrag på en nyinköpt fastighet, vilket ökar incitamentet att köpa ytterligare en skogsfastighet. Då får vi en effekt av att skogsavdraget därmed är en större fördel för befintliga skogsägare, framför allt när det finns avverkningsbar skog på den befintliga fastigheten. Speciellt när det är närliggande fastigheter – de har rätt att yrka rationaliseringsförvärv, vilket innebär att man kan yrka skogsavdrag dubbelt så snabbt. Dock är det samma maxuttag för hur mycket man får lov att yrka under hela innehavstiden. Därmed har vi en effekt på ägarstrukturen inom skogsbruken. Befintliga skogsägare har en fördel mot icke-befintliga skogsägare genom att de kan avverka skog på befintlig fastighet. Närliggande skogsägare på närliggande fastigheter, rationaliseringsförvärv, har en ännu större fördel genom att man får lov att sätta av 100 % av avverkningsintäkterna till skogsavdrag.

Lars Lönnstedt: Vår sista slutsats och sista bild: Skattesystemet är komplext – det är väl inte ett så förvånande påstående – vilket försvårar ett kalkylmässigt optimalt beslut för den enskilde skogsbrukaren. En företagare agerar utifrån upplevd situation, vilken kan avvika från den verkliga.

Det finns många regler. Det är ni säkert beredda att hålla med om efter att vi har gått igenom skogsavdraget. Det är inte alltid så lätt att genomsåda, särskilt tidsperspektivet. Vad är bäst för mig? Vi kan visa vad som är kalkylmässigt optimalt. Den enskilda individen kan uppleva något annat eller har inte kunskapen för att agera på det mest ekonomiskt lämpliga sättet.

Gunnar Andrén (fp): Herr ordförande! Tack för denna fina föredragning som vi har fått till denna utmärkta rapport, som är omfattande.

Jag skulle vilja gå direkt till slutsatserna och fråga er som är professionella i det här avseendet. Nu är det många motstående hänsyn som ska tas, virkespriser, ålder, ägarstruktur. Om ni skulle vilja föreslå någon ändring för att öka optimaliteten ytterligare, vad är ert förslag? Det säger ni ingenting om i era slutsatser. Ni säger hur det är just nu, men kan ni säga något om vad ni vill ändra i skogsbeskattningen?

Lennart Sacrédeus (kd): Jag vill också tacka för föredragningen. Den var intressant och kvalificerad.

Det gäller slutsatserna i den sista sidan i vårt underlag, overheadbild 28. Ni talar om att individer med hög marginals katt på kort sikt kan minska sin beskattningsbara inkomst genom skogsavdraget. Men ni pekar också på att om man väl har gjort skogsavdraget för dem med hög marginals katt är det på sikt följande, jag läser innantill: "I och med att räntefördelningsunderlaget minskar med gjorda skogsavdrag kan på sikt skattesatsen bli högre för skogsägare med hög marginals katt." Blir inte slutsatsen att om man har hög marginals katt och köper en skogsfastighet blir man kort i innehavet? Det måste bli slutsatsen. Ni skriver här att över tiden på sikt blir skattesatsen högre för skogsägare med hög marginals katt när man väl har gjort avdraget. Då har jag en undran om den höga marginals katten för en ägarstruktur som blir mer kortsiktig. Finns det ett samband mellan långsiktighet och kortsiktighet? Det var den fråga Åke Sandström ställde här om overheadbild 17, om att yrkandena minskar från söder till norr. Kan vi ha längre innehav norröver och kortare innehav i södra Sverige med högre marginals katter i södra Sverige, mer kapitalstarka köpare generellt sett? Det är en hypotes.

Jag vill knyta an till Gunnar Andrén. Ni skriver i slutsatserna på s. 30 att skattesystemet är komplext, vilket försvårar ett kalkylmässigt optimalt beslut för den enskilde skogsbrukaren. Finns det skattesystem i andra länder, kanske i första hand i de nordiska länderna, på kontinenten eller eventuellt i Nordamerika, som är mindre komplexa och mer optimala för den enskilde skogsbrukaren vad gäller dennes enskilda beslut som ni har studerat och som det skulle vara intressant för oss att ta del av framgent?

Håkan Rosenqvist: Jag kan ta lite om marginals katterkonflikten för skogsägaren om han ska yrka skogsavdrag kontra att minska sin räntefördelning.

För en höginkomsttagare, över brytpunkten för statlig inkomstskatt, är det rent kalkylmässigt lönsammare att inte yrka skogsavdrag. I stället för att få en skatt på 65 %, de har 35 % kvar, ger inkomstslaget kapital med räntefördelning en skatt på 30 %, alltså 70 % kvar. Det är dubbelt så mycket kvar av

inkomsten. Värdet av räntefördelningen är högre än värdet av inbesparad skatt genom skogsavdrag för en höginkomsttagare. Här har vi en konflikt mellan dessa två.

Hur det påverkar ägarstrukturen? Vi har inte undersökt detta. Men jag tror inte att det är så avgörande för ägarstrukturen. Det som däremot har större betydelse för innehavet, kortsiktigt eller långsiktigt fastighetsinnehav, är kapitalvinstreglerna med 27 % i skatt i stället för 65 % i inkomstslaget näringsverksamhet. Den stora skatteskillnaden mellan näringsverksamhet för en höginkomsttagare och möjligheten att få det som en kapitalvinst med 27 % kan rent kalkylmässigt vara viktigare. Men då pratar vi inte om skogsavdraget utan om kapitalvinstbeskattningen. Den stora differensen mellan kapitalvinstskatt och inkomstslaget näringsverksamhet ger en stor skillnad i skattesats.

Lars Lönnstedt: Jag ska försöka ta mig an den svåra frågan om skatten och skogsavdraget. Vi har visat att det är fråga om individen. Det är en kapitaltillgång. Jag vet inte hur mycket som Skogsstyrelsen ska styra. Det är upp till er. Det är ett politiskt beslut.

Det är förvånande att det är så många som inte har en bra informationsbild om skogsavdraget. Det är något att fundera på. Där har myndigheten en uppgift att skogsägarna får bättre underlag för att fatta beslut när det gäller både avverkning, skogsvård och ekonomi. Jag skulle själv kunna tänka mig att man förtydligar skogsbruksplaner. Dem känner ni till. Det är en plan som skogsägaren köper. Den gäller för de kommande tio åren. Det handlar om avverkning och skogsvård. Jag tycker att man skulle utveckla planen så att man i större utsträckning tar hänsyn till skogsägarnas mål. Vad vill de med sin fastighet? Då ska också den ekonomiska situation som skogsägaren befinner sig i tas med.

När Volvo säljer sina bilar gör man en segmentering. Man skulle göra något liknande för skogsbruksplanerna. Då ska även de ekonomiska effekterna före och efter skatt tas in. Det ger skogsägaren ett bra informationsunderlag.

Bakom ligger, som vi ser, enklare och tydligare skatteregler. Det här är komplicerat. Kan man uppnå det är det självklart önskvärt. Sedan tycker jag själv att det är logiskt med skogsavdraget. Det är logiskt att man inte ska skatta för ett kapitaluttag. Köper man någonting, skog, någon gång och tar bort en del av det, en tillväxt, kan man inte skattas för att man gör ett uttag.

Jag tycker att skogsavdraget är logiskt tänkt. Jag undrar om detta att bevisa att det inte fungerar hör ihop med något annat. Det har inte att göra med skogsavdraget, utan snarare kombinationen av resten av skattesystemet och den situation som skogsägaren har. Eftersom den ekonomiska situationen är så olika mellan de olika skogsägarna blir det olika resultat. Jag har inte tänkt på vad man kan göra åt det. Det är möjligt att det går att göra någonting åt det.

Sedan var det en kort fråga om innehavstiden. Den ligger i snitt i Sverige på 20–25 år. Det beror på att man i regel blir skogsägare, och nu talar jag generellt, sent i åldrarna. Föräldrarna äger fastigheten, och det vanliga är att

barn övertar den eller köper av dem. Då är man i 50–60-årsåldern. Så har man den tills man dör. Oftast är det änkan som ärver den, och sedan kommer barnen in.

Jag vet inte om det finns någon skillnad i åldersfördelningen, om det är olika i olika län. Jag har svårt att tro det, utan jag tror att det ser liknande ut. Om det har att göra med migrationen söderut – fast nu är det flera decennier sedan – vet jag inte.

När det gäller andra länders skattesystem har Cecilia Forsberg samlat in information och kan kanske säga någonting om olikheter, åtminstone vad gäller grannländerna Norge och Finland.

Cecilia Forsberg: I den här uppföljningen ingick en väldigt kort översiktlig del som behandlade Norge och Finland. Grundläggande för skogsbeskattningen är att skogsbruket är särpräglat och skiljer sig från andra områden. Det har att göra med långa tillväxttider för virket. Både i Finland och i Norge har man särskilda system för skogsbeskattning, men vi har inte tittat på Kanada.

I det finska systemet har man tittat något på det svenska skogsavdraget när man lade om systemet där 2006 helt och hållet. I Norge, som också lagt om systemet och det inbegrep också skogsbeskattningen, var det mer av det skälet att man gjorde en större skatteomläggning för hela systemet. Men att mer ingående säga att något annat land har ett bättre eller enklare system än det vi har i Sverige tror jag inte att vi kan göra med underlag i den studie som har gjorts nu, utan då bör man gå lite grundligare till väga och även titta på fler länder. Skogsbruket har en särprägel utifrån de långa tillväxttiderna och annat.

Helena Leander (mp): Tack för föredragningen. Jag har två frågor. Den första handlar om rationaliseringsförvärv. I rapporten framgår att en del av de tillfrågade organisationerna tycker att det är opraktiskt och orättvist att man har så stor skillnad mellan rationaliseringsförvärv och vanliga förvärv. Jag skulle vilja veta vad som ligger bakom att man har så stor skillnad.

Den andra frågan handlar om incitamenten för avverkning. Det framgår ganska tydligt att skogsavdraget påverkas av om det är köparen eller säljaren som står för avverkningen. Men jag skulle vilja veta om det också påverkar incitamenten att avverka över huvud taget, en fråga som kanske mest är intressant vad gäller skyddsvärd skog.

Ordföranden: Jag vill följa upp med en fråga angående ägarstrukturen. I vilken utsträckning kan man säga att reglerna slår på så sätt att om man är skogsägare och har varit det under en längre tid och inte avser att förvärva ytterligare skog, har man ett slags incitament att sälja? Däremot om man vill förvärva ytterligare skog har man ett incitament att göra det bland annat från rationaliseringssynpunkt, och sedan finns incitamentet för var och en att köpa och förvärva. Innebär det att hela systemet fungerar så att man i någon mening kan säga att tidigare skogsägare som inte avser att utveckla sitt skogsinnehav har ett slags incitament att sälja?

Åke Sandström (c): Det här är oerhört intressant och griper in i vartannat. Skogsavdraget är en enskild fråga i en komplex värld så att säga. Det handlar om skogspolitik också. Däremot kan vi vara överens om att det har hänt oerhört mycket på de senaste fyra fem åren, vilket kanske inte speglas i det här materialet. Det virkesrally som nu pågår, det faktum att skogsråvaran ska räcka till så mycket mera, gör att priserna har förändrats och att skattesystemet ju inte, vill jag påstå efter många år i branschen, har särskilt stor betydelse. Det bjuds över, och det är en kostnadsstegring på fastigheter i hela landet på ett sätt som vi aldrig sett motstycke till. Det är alltså många samverkande faktorer.

Det som Lennart Sacrédeus tar upp är jätteintressant. Vi hade på 80- och 90-talen debatten om klipparna, som kunde avverka och bara pysa därifrån. Det har säkert systemet medverkat till. Det är en liten marginell grupp men ställer till mycken skada. Det är en skogspolitisk sak att man fortfarande inte har lyckats täppa till det hål i lagen som gör att ansvaret för skogsåtgärder för återbeskogning fortfarande ligger på fastigheten, inte på ägaren. Det gör att om man avverkar allt, säljer det, och då får någon stackare överta det och har hela den belastning som det innebär, men det är en annan femma. Där tror jag kanske att skattesystemet kan ha underlättat för klipparna. Jag vill dock inte påstå det men vill tro det.

När det gäller rådgivningen och slutsatsen att relativt få känner till alla reglerna, kan jag för min egen del bara konstatera att en väldigt stor andel av de här affärerna och fastighetsförvärven och fastighetsregleringarna görs med hjälp av rådgivningsbyråer eller liknande. Kanske har den enskilde inte satt sig in i detaljerna särskilt väl. Jag känner till många sådana.

Jag vet också att det kommer en stor rådgivningskampanj gentemot det privata skogsbruket några år framåt i tiden där just den frågan är central. Till vad och hur ska jag använda skogsfastigheten i framtiden?

Jag ska inte uppta mer tid, men det finns väldigt mycket att diskutera. Jag tror inte att skattesystemet är ett så stort incitament för avverkning, utan det är konjunkturen som är väldigt uppåt.

Håkan Rosenqvist: När det handlar om den skyddsvärda skogen och skogsavdraget ser jag inte någon skillnad direkt om det är skyddsvärd skog eller om det är någon annan skog. Säljarens incitament påverkas av reavinstbeskattningen, om man ska avverka eller inte. Är reavinstbeskattningen lägre vid direkt avverkningsintäkt har säljaren mindre incitament att avverka.

Köparen behöver avverka bland annat på grund av finansieringen. Att skogsavdraget då gör att han får mer pengar kvar kan få två effekter. Den ena effekten är att han inte behöver avverka så mycket om han har mer pengar kvar. Samtidigt är det mer lönsamt att avverka om man har mer pengar kvar på grund av skogsavdraget. Det är en finansieringsfråga också. Jag vet inte om vi ska koppla det alltför hårt till just skogsavdraget. Det är inte skogsavdraget som är den avgörande faktorn, framför allt inte när det gäller skillnaden mellan skyddsvärd skog och annan skog. Skattemässigt är det inte så stor skillnad.

Frågan om klippare var uppe. Om man håller sig till regelverket ska skogsavdraget återläggas i samband med fastighetens försäljning. Jag tror inte att skogsavdraget har särskilt stor betydelse för klipparkategorin. Ett kort innehav ska återläggas. Det är relativt ointressant att nyttja om man har innehav på skogen i två tre år, yrkar skogsavdrag ett år, ska återlägga två år senare, då har det inte så stor effekt. Det är väl andra saker än skogsavdraget som kommer in där.

Lars Lönnstedt: Helena frågade om rationaliseringsförvärv. Om man har en befintlig fastighet och köper ytterligare en fastighet, en grannfastighet, varför får man då yrka på 100 %? Det är, skulle jag säga, ett politiskt beslut. Ni vill stimulera till större fastigheter, större innehav, större arealer därför att det i regel är mer effektivt med större fastigheter, både ur administrativ synvinkel för Skogsstyrelsen, och i samband med avverkningar.

Vi var tidigare inne på att det inte blir många slutavverkningar på små fastigheter. På stora fastigheter blir det annorlunda. Ett skäl är att det rör sig om så mycket pengar, och man måste sköta det på ett annat sätt än om man har 25–30 hektar. Jag tror att det leder till en större effektivitet, vilket samhälls-ekonomiskt är viktigt. Sverige är en skogsnation. Det är skälet till att man vill stimulera rationaliseringsförvärv, alltså samla innehavet till större enheter. Så det är genomtänkt.

Åke var inne på att priset avgör avverkningarna. Javisst, konjunkturen och priset är väldigt viktiga, det har många studier visat. Avverkningarna ökar när priset och efterfrågan är höga, och det är ganska naturligt. Det visar också att virkesmarknaden fungerar. Jag skulle vilja säga att det egentligen är två frågor. Den ena är avverkningsbeslutet i samband med konjunkturen, den andra är avverkningsbeslutet i samband med försäljning och förvärv. Jag vill inte koppla ihop dem, jag tycker att vi ska skilja på det som sker i samband med överlåtelse eller försäljning och beslut om avverkningar som sker under innehavsperioden.

Lennart frågar om det är ett incitament för befintliga skogsägare som inte köper att avverka på grund av skogsavdraget. Det är en spännande fråga. Varför säljer man sin skogsfastighet? Jag kan inte direkt koppla det till skogsavdraget. Säljer man får man beskatta skogsavdraget, och dessutom får man en kapitalvinst som ska beskattas. Visst har skatten en stor betydelse, men jag undrar om det inte är andra skäl som gör att man säljer sin fastighet. Jämfört med aktier är det betydligt krångligare med en skogsfastighet. Den kräver en aktiv skötsel, aktier kan man lämna bort. Jag tror att det är sådant som mer påverkar, men jag vet inte. Det är som sagt en intressant fråga för forskningen.

Åke tog upp klippare, och Håkan var inne på det. Den reflexion jag gör är att hade vi en fungerande marknad för skogsfastigheter och en klippare går in och tar ned och så ligger kostnaden för föryngring och skogsvård kvar, borde det sänka priset. Så borde det vara oavsett om det finns lagar eller inte. Om jag köper en fastighet och vet att jag ska föryngra den vet jag att det är förenat med en kostnad på ca 15 000 kr per hektar eller något sådant. Det är ett bety-

dande belopp. Då skulle jag också säga: Jag betalar mindre. Men det förutsätter att marknaden fungerar.

Köp och försäljning sker oftast via mäklare. De bör känna till skatteregler och möjlighet till skogsavdrag och de talar om det för skogsägare. De erbjuder den servicen och hjälper till att deklarerat försäljningen samt hjälper till med skogsavdrag. Men kom ihåg att en hel del av de här förvärven sker i form av arv. Det går alltså via bouppteckningar, och då kommer ingen mäklare in. Jag är inte säker på att de jurister som hjälper till tänker på det i första hand, så vi har en stor grupp där.

Ordföranden: Jag tror att vi har fått väldigt bra svar på våra frågor, och jag vill tacka framför allt för föredragningarna och konstaterar att den rapport som vi har kunnat ta del av och sammanfattningen i den nu har kompletterats med utomordentligt bra bildmaterial. Det är ingen tvekan om att de i riksdagen och på andra håll som vill sätta sig in i de här frågorna utifrån uppföljningen nu har möjligheter att göra det genom att penetrera ett ganska omfattande material, och de får också en översiktlig bild genom sammanfattningen och bilderna.

Tack ska ni ha för att ni kom hit.

Lars Lönnstedt: Vi vill tacka för att vi fick komma hit och tala om ett viktigt område. Skogsbeskattningen är viktig och en del av den är skogsavdraget.

2004/05:RFR1	TRAFIKUTSKOTTET Transportforskning i en föränderlig värld
2004/05:RFR2	NÄRINGSUTSKOTTET Statens insatser för att stödja forskning och utveckling i små företag Rapport till riksdagens näringsutskott
2004/05:RFR3	KONSTITUTIONSUTSKOTTET Nationella minoriteter och minoritetsspråk
2004/05:RFR4	SKATTEUTSKOTTET Skatteutskottets offentliga seminarium om skattekonkurrensen den 15 mars 2005

2005/06:RFR1	JUSTITIEUTSKOTTET Brottsskadeersättning och skadestånd på grund av brott. Undersökning av skillnader mellan beslutad brottsskadeersättning och av domstol sakprövat skadestånd
2005/06:RFR2	JUSTITIEUTSKOTTET Särskild företrädare för barn Uppföljning om tillämpningen av lagen (1999:997) om särskild företrädare för barn
2005/06:RFR3	MILJÖ- OCH JORDBRUKSUTSKOTTET Förutsättningarna för småskalig livsmedelsproduktion – en uppföljning
2005/06:RFR4	KONSTITUTIONSUTSKOTTET Regeringsmakt och kontrollmakt. Offentligt seminarium tisdagen den 15 november 2005 anordnat av konstitutionsutskottet
2005/06:RFR5	KULTURUTSKOTTET Statsbidrag till teater och dans En uppföljning av pris- och löneomräkningens konsekvenser
2005/06:RFR6	UTRIKESUTSKOTTET Utrikesutskottets uppföljning av det multilaterala utvecklingssamarbetet
2005/06:RFR7	TRAFIKUTSKOTTET Sjöfartsskydd En uppföljning av genomförandet av systemet för skydd mot grova våldsbrott gentemot sjöfarten
2005/06:RFR8	UTRIKESUTSKOTTET Vår relation till den muslimska världen i EU:s grannskapsområde
2005/06:RFR9	NÄRINGSUTSKOTTET Näringsutskottets offentliga utfrågning om elmarknaden den 18 maj 2006

2006/07:RFR1	FINANSUTSKOTTET En utvärdering av den svenska penningpolitiken 1995–2005
2006/07:RFR2	UTRIKESUTSKOTTET OCH MILJÖ- OCH JORDBRUKSUTSKOTTET Offentlig utfrågning den 12 december 2006 om en gas- ledning i Östersjön – fakta om projektet – internationell rätt – tillvägagångssätt vid tillståndsprövning
2006/07:RFR3	TRAFIKUTSKOTTET Trafikutskottets uppföljning av flyttning av fordon
2006/07:RFR4	TRAFIKUTSKOTTET Trafikutskottets offentliga utfrågning om trafiklösningar för Stockholmsregionen
2006/07:RFR5	MILJÖ- OCH JORDBRUKSUTSKOTTET Offentlig utfrågning om förutsättningarna för att bedriva småskalig livsmedelsproduktion
2006/07:RFR6	KULTURUTSKOTTET Offentlig utfrågning på temat Var går gränsen för den konstnärliga friheten?
2006/07:RFR7	UTRIKESUTSKOTTET Sveriges deltagande i EU:s biståndspolitik
2006/07:RFR8	SKATTEUTSKOTTET Uppföljning av kvittningsregeln för nystartade företag
2006/07:RFR9	SOCIALUTSKOTTET Socialutskottets offentliga utfrågning på temat hiv/aids torsdagen den 15 februari 2007 (Omtryck, tidigare utgiven som 2006/07:URF4)

2007/08:RFR1	SKATTEUTSKOTTET Inventering av skatteforskare 2007
2007/08:RFR2	TRAFIKUTSKOTTET Offentlig-privat samverkan kring infrastruktur – en forskningsöversikt
2007/08:RFR3	MILJÖ- OCH JORDBRUKSUTSKOTTET Uppföljning av de fiskepolitiska insatsernas resultat och konsekvenser för företag inom fiskeområdet
2007/08:RFR4	SOCIALUTSKOTTET Socialutskottets offentliga utfrågning på temat våld mot äldre, den 19 september 2007
2007/08:RFR5	TRAFIKUTSKOTTET Uppföljning av hur stormen Gudrun hanterats inom transport- och kommunikationsområdet
2007/08:RFR6	FÖRSVARsutskottet Utvärdering av 2004 års försvarspolitiska beslut
2007/08:RFR7	SKATTEUTSKOTTET Öppet seminarium om attityder till skatter
2007/08:RFR8	FÖRSVARsutskottet Forskning och utveckling inom försvarsutskottets ansvarsområde

- 2007/08:RFR9 JUSTITIEUTSKOTTET
Uppföljning av Kriminalvårdens behandlingsprogram för män som dömts för våld i nära relationer
- 2007/08:RFR10 TRAFIKUTSKOTTET
Trafikutskottets offentliga utfrågningar hösten 2007 om trafikens infrastruktur
- 2007/08:RFR11 KONSTITUTIONSUTSKOTTET
Offentlig utfrågning den 22 november 2007 om tillstånd för digital marksänd tv
- 2007/08:RFR12 MILJÖ- OCH JORDBRUKSUTSKOTTET
Offentliga utfrågning om förutsättningarna för att låta transportsektorn omfattas av ett system med handel av utsläppsrätter