

Regeringens proposition till riksdagen med förslag till lagstiftning om skogsgåvoavdrag

PROPOSITIONENS HUVUDSAKLIGA INNEHÅLL

I denna proposition föreslås det att inkomstskattelagen och lagen om beskattningsförfarande ändras.

I inkomstskattelagen tas enligt förslaget in bestämmelser om skogsgåvoavdrag som beviljas för gåvoskatt som betalas med anledning av generationsväxling på skogsbrukslägenheter. Det föreslås att avdraget görs från nettokapitalinkomsten av skogsbruk. Syftet är att främja generationsväxlingar på skogsbrukslägenheter, åstadkomma större skogsbrukslägenheter, främja företagsmässigt skogsbruk och öka virkesutbudet.

Det föreslås att lagen om beskattningsförfarande preciseras så att den skyldighet som skattskyldiga som bedriver skogsbruk har att föra anteckningar varav framgår de uppgifter som behövs vid beskattningen gäller skogsägare som yrkar på skogsgåvoavdrag även, när skogsbruk bedrivs för samägarnas gemensamma räkning.

Propositionen hänför sig till budgetpropositionen för 2017 och avses bli behandlad i samband med den.

Lagarna avses träda i kraft den 1 januari 2017. Ändring av inkomstskattelagen tillämpas första gången vid inkomstbeskattningen för 2017. Rätt till skogsgåvoavdrag föreslås uppkomma om gåvan har tilldelats den dag lagen träder i kraft eller därefter.

INNEHÅLL

PROPOSITIONENS HUVUDSAKLIGA INNEHÅLL.....	1
INNEHÅLL	2
ALLMÅN MOTIVERING	3
1 NULÄGE	3
1.1 Skattelättnader vid generationsväxlingar	3
<i>Lättnad vid generationsväxling enligt lagen om skatt på arv och gåva</i>	3
<i>Lättnad vid generationsväxling enligt inkomstskattelagen</i>	5
1.2 Beskattningen av inkomst av virkesförsäljning vid personbeskattningen	5
1.3 Europeiska unionens reglering av statligt stöd.....	7
2 TIDIGARE UTVECKLINGSFÖRSLAG.....	10
2.1 2007 och 2008 års lagstiftningsprojekt	10
2.2 Arbetsgruppen för en utveckling av skogsbrukslägenheternas storlek och struktur	10
2.3 Utredningar under tiden för statsminister Stubbs regering	12
3 REFORMBEHOV OCH DE VIKTIGASTE FÖRSLAGEN.....	14
3.1 Behovet att främja generationsväxlingar på skogsbrukslägenheter och öka virkesutbudet	14
3.2 Behandlade huvudalternativ och bedömning av dem	15
<i>Utvidgning av skattelättnaden vid generationsväxling i företag enligt lagen om skatt på arv och gåva till att gälla skogsbrukslägenheter</i>	15
<i>Skatteavdrag vid inkomstbeskattningen som beviljas för skattekostnader med anledning av generationsväxling</i>	19
3.3 De viktigaste förslagen.....	22
4 PROPOSITIONENS KONSEKVENSER	24
4.1 Konsekvenser för skogsägarna.....	24
4.2 Konsekvenser för den industri som använder virke	29
4.3 Konsekvenser för samfällda skogar	30
4.4 Konsekvenser för statsekonomin	31
4.5 Konsekvenser för kommunernas ekonomi.....	32
4.6 Konsekvenser för myndigheterna	32
4.7 Konsekvenser för miljön.....	33
4.8 Konsekvenser för samhällsekonomin	33
5 BEREDNINGEN AV PROPOSITIONEN	34
6 SAMBAND MED ANDRA PROPOSITIONER.....	37
7 ANDRA OMSTÄNDIGHETER SOM INVERKAT PÅ PROPOSITIONENS INNEHÅLL	37
DETALJMOTIVERING	38
1 LAGFÖRSLAG	38
1.1 Inkomstskattelagen	38
1.2 Lagen om beskattningsförfarande.....	44
2 IKRAFTTRÄDANDE	45
3 FÖRHÅLLANDE TILL GRUNDLAGEN SAMT LAGSTIFTNINGSORDNING	45
LAGFÖRSLAG	47
Lag om ändring av inkomstskattelagen.....	47
Lag om ändring av 12 § i lagen om beskattningsförfarande.....	50
BILAGA	51
PARALLELLTEXT	51
Lag om ändring av 12 § i lagen om beskattningsförfarande.....	51

ALLMÄN MOTIVERING

1 Nuläge

1.1 Skattelättnader vid generationsväxlingar

Lättnad vid generationsväxling enligt lagen om skatt på arv och gåva

Arvsskatt och gåvoskatt ska enligt lagen om skatt på arv och gåva (378/1940) betalas för egendom som erhållits genom arv eller testamente eller som gåva. Tillgångarna värderas enligt vad som var deras gängse värde när skattskyldigheten inträdde, dvs. vid tidpunkten då arvlåtaren dog eller gåvan gavs.

Bestämmelser om skattelättnad vid generationsväxlingar på gårdsbruksenheter och i andra företag finns i lagens 55—57 §. Skattelättnad beviljas genom undervärdering av gårdsbruks- och andra företagstillgångar.

Ursprungligen innebar skattelättnaden att företagstillgångarna och gårdsbrukstillgångarna värderades till det värde som iakttagits vid förmögenhetsbeskattningen och inte till deras gängse värde. När bestämmelserna trädde i kraft 1979 var beskattningsvärdena betydligt lägre än tillgångarnas gängse värde. Beskattningsvärdena steg senare, och beskattningen vid generationsväxlingar lindrades genom en lagändring som trädde i kraft 2004 så att värderingsnivån sänktes till 40 procent av det värde som iakttagits vid förmögenhetsbeskattningen. Efter att förmögenhetsbeskattningen upphävts har värderingsnivån kopplats till de värden enligt lagen om värdering av tillgångar vid beskattningen (1142/2005, *värderingslagen*) som används i stället för de tidigare förmögenhetsskattevärdena också när företagets nettoförmögenhet beräknas.

Skattelättnadssystemet baserar sig på närings- och sysselsättningspolitiska mål. Bestämmelserna har syftat till att förhindra att kontinuiteten i företagsverksamheten äventyras när ett företag eller en del av det övergår genom arv eller som gåva till en arvtagare eller gåvotagare som fortsätter med verksamheten. Kostnaderna för arvs- eller gåvoskatten kan orsaka likviditetsproblem för den som fortsätter med verksamheten och problemen kan återspeglas negativt även i driften av företaget. Sådana situationer uppkommer om för att finansiera skattebetalningen mera medel än planerat ska lyftas ur företaget. Till följd av detta användningen av medel för investeringar eller andra ändamål som främjar företagets affärsverksamhet ska minskas.

Skattekostnaden är en faktor som i familjeföretag kan inverka på arvtagarnas vilja att fortsätta med företagsverksamheten efter att företagaren själv har dragit sig tillbaka från företaget på grund av pensionering eller av andra orsaker. Om det är fråga om ett företag som inte kan finnas en utomstående köpare till och det inte heller i företagarens närmaste krets finns någon som vill förbinda sig till att fortsätta med företagsverksamheten, upphör den. Att småföretag övertas av någon i företagarens närmaste krets genom arrangemang under livstiden har också ofta den fördelen att de som övertar verksamheten ofta har fortsatt tillgång till det kunnande som den företagare som lämnar företaget har.

Skattelättnadssystemet

Med stöd av 55 § i lagen om skatt på arv och gåva kan en del av arvs- och gåvoskatten lämnas odebiterad, om det i det skattepliktiga arvet eller den skattepliktiga gåvan ingår en gårdsbruksenhet, ett annat företag eller en del därav. För att skattelättnaden ska tillämpas krävs det att den skattskyldige har gjort en ansökan före verkställandet av beskattningen. Med en del av en

RP 158/2016 rd

gårdsbruksenhet eller ett annat företag avses även minst en tiondel av de aktier eller andelar som berättigar till innehav av en gårdsbruksenhet eller ett företag.

Förutsättningen för skattelättnaden är att den skattskyldige med de medel som han eller hon har erhållit i arv eller som gåva fortsätter att bedriva jordbruk eller jord- och skogsbruk eller annan företagsverksamhet på en gårdsbruksenhet som erhållits genom arv eller som gåva eller i ett sålunda erhållet företag.

Dessutom förutsätts det att den för en gårdsbruksenhet, ett annat företag eller en del därav påförda arvs- eller gåvoskattens proportionella andel av hela skatten är större än 850 euro.

När förutsättningarna är uppfyllda fastställs vilken del av skatten som lämnas odebiterad. För beräkning av delen uträknas först den skatt som bestäms enligt de allmänna bestämmelserna i lagen om skatt på arv och gåva. Tillgångarna värderas då till sitt gängse värde, med vilket i princip avses deras sannolika överlåtelsepris.

Den relativt komplicerade bestämmelsen om sättet att räkna ut skattelättnaden leder till att skatten bestäms genom att företagstillgångarna värderas till 40 procent av sitt värde enligt värderingslagen, med de begränsningar som gäller minimibeloppet 850 euro.

Värdena enligt värderingslagen motsvarar tämligen exakt de beskattningsvärden vid förmögenhetsbeskattning som tidigare användes som grund för skattelättnad. Värdena enligt värderingslagen är ofta betydligt lägre än de gängse värden som annars används vid arvs- och gåvobeskattningen.

Överlåter en skattskyldig, innan fem år förflutit från den dag då arvs- eller gåvobeskattningen verkställdes, huvuddelen av en gårdsbruksenhet, ett annat företag eller en del därav, för vilken beviljats skattelättnad som avses ovan, påförs den skattskyldige den skatt som lämnats odebiterad, förhöjd med 20 procent.

När förutsättningarna för skattelättnad är uppfyllda förlängs betalningstiden för den arvs- eller gåvoskatt som ska debiteras för en gårdsbruksenhet eller ett annat företag på ansökan av den skattskyldige i enlighet med 56 § i lagen, om det belopp som ska betalas uppgår till minst 1 700 euro. Skatten uppbärs då i lika stora årliga poster om minst 850 euro under högst tio år. För den förlängda betalningstiden tas det inte ut någon ränta.

En generationsväxling kan också genomföras som en affär av gåvokaraktär, vilket innebär försäljning till ett lägre pris än det gängse värdet. Enligt lagen om skatt på arv och gåva anses skillnaden mellan det gängse priset och vederlaget som gåva, om köpesumman utgör högst tre fjärdedelar av det gängse priset. När förutsättningarna för skattelättnad vid generationsväxling är uppfyllda debiteras ingen gåvoskatt, om vederlaget är mera än 50 procent av gårdsbruksenhets eller företagets gängse värde.

Begreppen gårdsbruksenhet och företag har inte definierats i lagen om skatt på arv och gåva. I praktiken har begreppen i hög grad tolkats på samma sätt som inom inkomstbeskattningen. Med gårdsbruksenhet avses enligt inkomstskattelagen för gårdsbruk (543/1967) en självständig ekonomisk enhet på vilken bedrivs jord- eller skogsbruk.

Med företag avses i princip beskattningsbar verksamhet enligt lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet (360/1968).

Bestämmelsen om skattelättnad vid generationsväxling förutsätter att det bedrivs jordbruk på gårdsbruksenhets. Skattelättnaden är således inte tillämplig enbart på skogsbruk. När det be-

drivs både jordbruk och skogsbruk på gården gäller skattelättnaden också för skog. I praktiken förekommer det tillämpningsproblem bl.a. i situationer där ska bedömas hur en skogsfastighet långt från huvudlägenheten kan anses som sådan gemensam odling med gårdsbruksenheten att den kan anses vara en del av huvudlägenheten. Gränsdragningsfall förekommer också när jordbruket har en anspråkslös omfattning i jämförelse med skogsmarkens volym och värde.

Skogsmark som hör till företags- eller gårdsbrukstillgångarna värderas till jämförelsevärdet enligt 7 § i värderingslagen. Jämförelsevärdet är skogens genomsnittliga årliga avkastning multiplicerad med talet 10. Skatteförvaltningen fastställer årligen för varje kommun den genomsnittliga årliga avkastningen per hektar skog så att ändringen av denna avkastning i jämförelse med den genomsnittliga nettointäkten i kommunen skatteåret 2005 motsvarar förändringen i konsumentprisindexet från september 2005 till september under skatteåret. Värderingssättet beaktar trädbeståndets värde bara till en liten del. I en skog som uppnått slutavverkningsåldern kan trädbeståndets andel stå för mer än 95 procent av värdet per skogshektar.

Till skogsmark hänförs enligt 7 § 2 mom. i värderingslagen mark som använts för eller är avsedd att användas för odling av träd och där den årliga tillväxten hos fullslutet trädbestånd som är lämpat för ståndorten i medeltal är minst en kubikmeter stamvirke med bark per hektar under den omloppstid som ger den högsta medelavkastningen. Mark med sämre avkastningsförmåga än så hänförs till impediment, vars värde så som annan gårdsbruksmark i enlighet med 31 a § i värderingslagen anses vara noll.

Lättnad vid generationsväxling enligt inkomstskattelagen

Enligt 48 § 1 mom. 3 punkten i inkomstskattelagen (1535/1992) är vinst som erhållits vid överlåtelse av egendom inte skattepliktig inkomst, om den skattskyldige överlåter fast egendom som hör till lant- eller skogsbruk som den skattskyldige bedriver, andel i ett öppet bolag eller ett kommanditbolag eller aktier eller andelar i ett bolag, vilka berättigar till en egendomandel på minst tio procent i bolaget.

För skattefriheten förutsätts det att mottagaren är den skattskyldiges barn eller en bröstarvinge till barnet eller den skattskyldiges syskon eller halvsyskon, antingen ensam eller tillsammans med sin make. Det förutsätts också att egendomen i sammanlagt över tio år har varit i den skattskyldiges eller i dennes eller en sådan persons ägo av vilken den skattskyldige erhållit den utan vederlag.

Skattelättnaden tillfaller avträdaren och sporrar dem som bedriver skogsbruk eller annan företagsverksamhet att sälja sitt företag uttryckligen till nära släktingar i stället för till främlingar. Skattelättnaden kan också främja ställningen av dem som fortsätter med den överförda företagsverksamheten och på så vis indirekt företagets förutsättningar för affärsverksamheten, om säljaren med anledning av skattefriheten nöjer sig med en lägre köpesumma.

1.2 Beskattningen av inkomst av virkesförsäljning vid personbeskattningen

Skattepliktig kapitalinkomst av skogsbruk är enligt 43 § 1 mom. i inkomstskattelagen inkomsten av den första överlåtelsen mot vederlag av rätten att avverka stamvirke i den skattskyldiges skog (rotförsäljning) samt kapitalinkomstandelen vid leveransförsäljning av trävaror, såsom stockar, stolpar, massaved och brännved, som ska tillverkas eller har tillverkats av stamvirke och flis.

Såsom kapitalinkomstandelen av inkomst som förvärvats genom leveransförsäljning anses inkomsten av virkesförsäljning med avdrag för värdet av leveransarbetet, som beskattas som

RP 158/2016 rd

personlig förvärvsinkomst för den som utfört leveransarbetet. Vid leveransförsäljning levererar skogsägaren den överenskomna virkesvolymen till överlåtelsestället.

Kapitalinkomst av skogsbruk består även av inkomst av försäljning av annat än stamvirke, såsom inkomster av överlåtelse av avverkningsrester, stubbar, andra skogsbränslen, barrträdkvistar till dekorationer, vägkäppar, julgranar och motsvarande. Andra exempel på kapitalinkomst av skogsbruk är försäkringsersättningar för skog, älgskadeersättningar och stöd enligt 19 § i den temporära lagen om finansiering av hållbart skogsbruk (34/2015).

Fysiska personer, dödsbon och av dem bildade beskattningssammanslutningar samt samfälliga förmåner har rätt till skogsavdrag som föreskrivs i 55 § i inkomstskattelagen och bestäms utifrån anskaffningsutgiften för skogsfastigheten. Avdraget görs från kapitalinkomsten av skogsbruk före de naturliga avdragen inom skogsbruket. Avdragsrätten gäller anskaffningsutgiften för skog som har förvärvats genom köp eller mot annat vederlag efter den 1 januari 1993. Avdraget utgör högst 60 procent av den kapitalinkomst av skogsbruk som den skattskyldige under skatteåret har förvärvat från skog som berättigar till skogsavdrag. Summan av de skogsavdrag som gjorts för skatteåret och tidigare minskad med det belopp som med stöd av 46 § 8 mom. i inkomstskattelagen har lagts till överlåtelsevinsten för skog får inte överstiga 60 procent av de sammanräknade anskaffningsutgifterna för de skogar som den skattskyldige äger vid utgången av skatteåret och som berättigar till skogsavdrag.

Som anskaffningsutgift för skogen anses skogens (trädbeståndets och markens) andel av anskaffningsutgiften för fastigheten. Om äganderätten till fastigheten överläts vidare genom förvärv utan vederlag, har den skattskyldige samma rätt att göra skogsavdrag som den föregående ägaren skulle ha haft.

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

Vid skogsavdrag är det fråga om att periodisera avdraget för anskaffningsutgiften för trädbeståndet. I allmänhet dras anskaffningsutgiften för en fastighet av när fastigheten säljs. Eftersom anskaffningsutgiften för trädbeståndet har dragits av redan tidigare i form av skogsavdrag gäller enligt 46 § 8 mom. i inkomstskattelagen när skogsägaren säljer skogsfastigheten att vid uträkning av överlåtelsevinsten för skog ska till överlåtelsevinsten läggas beloppet av skogsavdrag som har gjorts tidigare, dock högst till ett belopp som motsvarar 60 procent av anskaffningsutgiften för den överlåtna skogen. I det belopp som läggs till inkomsten kan ingå skogsavdrag även för andra skogsfastigheter än för den nyss överlåtna skogsfastigheten.

Om överlåtelsen av skogsfastigheten är skattefri med stöd av 48 § i inkomstskattelagen, intäktsförs inte heller skogsavdraget med anledning av överlåtelsen, utan fördelen av skogsavdraget vid beskattningen av inkomst av virkesförsäljning står fast.

Vid beskattningen av inkomst av virkesförsäljning får skogsägare göra en utgiftsreservering enligt 111 § i inkomstskattelagen. Skogsägare behöver inte såsom inkomst under skatteåret räkna en del av den kapitalinkomst av skogsbruk som de fått från en fastighet som ska betraktas såsom en gårdsbruksenhet och som de får använda för att täcka utgifterna för förvärvande av kapitalinkomsten av skogsbruket. Utgiftsreserveringens maximibelopp är 15 procent av kapitalinkomsten av skogsbruket efter att skogsavdraget har gjorts. Reserveringen ska i Uleåborgs och Lapplands län inkomstföras under de sex följande skatteåren och i övriga delar av landet under de fyra följande skatteåren.

RP 158/2016 rd

Bestämmelser om andra avdrag från kapitalinkomst av skogsbruk finns i 56 § i inkomstskattelagen. Avdragsgilla utgifter från kapitalinkomst av skogsbruk är enligt paragrafen bl.a. löneutgifter med bikostnader för dem som arbetat i skogsbruket samt egna och familjemedlemmarnas obligatoriska premier för pensions-, olycksfalls- och grupplivförsäkring i anslutning till idkandet av skogsbruk. Avdragsgilla är också utgifter för skogsförnyelse och skogskultur, anskaffningsutgifter för byggande och underhåll av skogsvägar, utgifter för skogsdikning, anskaffnings- och driftsutgifter för maskiner och anläggningar för skogsbruket och anskaffningsutgifter för byggnader för skogsbruket. Avdragsgilla är dessutom skogsförsäkringspremier och skogsskyddsutgifter, skogsvårdsföreningars och skogscentralers förrättningsavgifter likaså utgifter för planering, konsultation, undersökningar och utvecklingsarbete som hänför sig till skogsbruk.

Om två eller flera personer tillsammans äger en skogsfastighet eller någon annan fastighet är det fråga om en sådan beskattningssammanslutning som avses i 4 § 1 mom. 2 punkten i inkomstskattelagen. Med beskattningssammanslutning avses sammanslutningar som två eller flera personer har bildat för att bruka eller förvalta en fastighet. En beskattningssammanslutning är inte en självständig juridisk person eller en självständig skattskyldig, utan ett beräkningssubjekt vars fastställda inkomster fördelas mellan delägarna enligt deras andelar av sammanslutningens nettoinkomster eller negativa nettoinkomster. Samma beskattningssammanslutning kan förvalta flera registerenheter som anses som olika fastigheter, om delägarna äger lika stora andelar av fastigheterna. Gårdarna kan vara belägna i olika kommuner så länge de bildar en ekonomisk helhet.

Bestämmelserna om beskattningssammanslutningar ska tillämpas på beskattningen av inkomst av skogsbruk som makar bedriver tillsammans.

Ett dödsbo beskattas som en särskild skattskyldig för sitt skogsbruk som det bedriver. En delägares andel i dödsboets inkomster är inte skattepliktig inkomst för delägaren.

Enligt 12 § i lagen om beskattningsförfarande (1558/1995) gäller att bl.a. en skattskyldig som bedriver skogsbruk och som inte är bokföringsskyldig ska med tanke på sin deklarationsskyldighet föra sådana anteckningar varav tillräckligt specificerat framgår de uppgifter som behövs vid beskattningen.

1.3 Europeiska unionens reglering av statligt stöd

Enligt artikel 107.1 i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt (EUF-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 snedvrida konkurrensen genom att gynna vissa företag eller viss produktion, oförenligt med den inre marknaden i den utsträckning det påverkar handeln mellan medlemsstaterna.

Enligt den vedertagna definitionen karaktäriseras statligt stöd av att stödet beviljas av offentliga medel, är selektivt, påverkar handeln och påverkar konkurrensen. När dessa fyra kriterier uppfylls betraktas stödet som statligt stöd som avses i grundfördraget. Enligt artikel 108.3 i EUF-fördraget ska kommissionen underrättas i så god tid att den kan yttra sig om alla planer på att vidta eller ändra stödåtgärder. En stödåtgärd får inte genomföras förrän kommissionen har meddelat sitt beslut.

Regleringen av statligt stöd tillämpas på företag som omfattas av tillämpningsområdet för Europeiska unionens konkurrenslagstiftning. Enligt vedertagen tolkningspraxis från Europeiska unionens domstol avses med begreppet företag varje enhet som utövar en ekonomisk verksamhet, oavsett enhetens rättsliga ställning och oavsett hur den finansieras. Ekonomisk

RP 158/2016 rd

verksamhet är enligt domstolen all verksamhet där varor eller tjänster bjuds ut på en viss marknad. Skogsbruk är sådan ekonomisk verksamhet som avses i bestämmelserna om statligt stöd. Kommissionen ansåg i sitt beslut av den 8 februari 2008 nr K(2008) 460 i ärendet Statligt stöd nr N 130a/2007, Stöd till skogsbruket att en person som bedriver skogsbruk är ett företag som avses i bestämmelserna om statligt stöd.

Kommissionen har gett ut ett stort antal meddelanden och riktlinjer för tillämpningen av artiklarna 107 och 108 i EUF-fördraget, bl.a. riktlinjer för statligt stöd inom jordbruks- och skogsbrukssektorn och i landsbygdsområden 2014—2020 (2014/C 204/01). Riktlinjerna ger ramarna för hurdana stöd och i vilken mån kommissionen kommer att godkänna stöd i medlemsländerna. Riktlinjerna har tillämpats på stöden för alla skogsbruksåtgärder som utförs i skogen, och de nationella stöden med stöd av riktlinjerna ska ha godkänts av kommissionen.

Som stödprogram enligt riktlinjerna godkände kommissionen den 24 april 2015 i sitt beslut C(2015) 2639 i ärendet SA.41046 (2015/N) Statligt stöd för finansiering av hållbart skogsbruk, som gällde stödprogram enligt den temporära lagen om finansiering av hållbart skogsbruk, de stödprogram som ingår i den lagen. Finland hade underrättat om stödprogrammet i enlighet med artikel 108.3 i EUF-fördraget den 23 februari 2015.

Det finns två undantag från huvudregeln om förhandsanmälan. De gäller stöd som ingår i gruppundantagen och stöd av mindre betydelse. Kommissionens förordning (EU) nr 1407/2013 av den 18 december 2013 om tillämpningen av artiklarna 107 och 108 i EUF-fördraget på stöd av mindre betydelse, nedan de minimis-förordningen, gäller alla sektorer med undantag för primärproduktion av jordbruksprodukter samt fiskeri och vattenbruk.

Stöd av mindre betydelse dvs. de minimis-stöd

Enligt artikel 3.2 i de minimis-förordningen får ett enda företag beviljas stöd till ett belopp av högst 200 000 euro under en period av tre beskattningsår. Samma stödmottagares alla de minimis-grundade stöd ska beaktas i beloppet.

Förordningen ska tillämpas endast på s.k. genomsynliga stöd för vilka det är möjligt att i förväg beräkna den exakta bruttobidragsekvivalenten. Utöver de stödinstrument som i förordningen särskilt definierats som genomsynliga stöd fastställs i artikel 4.7 som genomsynligt stöd också stöd som ingår i andra instrument om instrumentet föreskriver ett tak som garanterar att det relevanta taket inte överskrids.

Till skillnad från den tidigare förordningen innehåller den reviderade de minimis-förordningen en uttrycklig definition av begreppet ett enda företag. I motiveringen till förordningen (skäl 4 i ingressen) sägs att av rättssäkerhetsskäl och för att minska den administrativa bördan bör det ges ”en uttömmande förteckning över tydliga kriterier för att avgöra när två eller flera företag inom samma medlemsstat ska betraktas som ett enda företag”. Enligt artikel 2.2 omfattar ”ett enda företag” vid tillämpningen av förordningen alla enheter som har minst ett av följande förhållanden till varandra:

- a) ett företag innehar majoriteten av aktieägarnas eller delägarnas röster i annat företag
- b) ett företag har rätt att utse eller entlediga en majoritet av ledamöterna i ett annat företags styrelse, ledning eller tillsynsorgan
- c) ett företag har rätt att utöva ett bestämmande inflytande över ett annat företag enligt ett avtal som är slutet med detta eller enligt en bestämmelse i det företags stadgar

RP 158/2016 rd

d) ett företag som är aktieägare eller delägare i ett annat företag förfogar till följd av en överenskommelse med andra aktieägare eller delägare i företaget ensamt över en majoritet av rösterna för aktierna eller andelarna i det företaget.

Företag som har någon av de förbindelser som nämns i leden a—d via ett eller flera andra företag ska också anses vara ett enda företag.

Medlemsstaterna ska ordna övervakning av stöd av mindre betydelse i enlighet med artikel 6 för att förhindra att det tillåtna taket för stöd överskrids. I detta syfte ska en medlemsstat som beviljar stöd underrätta företaget om det planerade beloppet av stöd av mindre betydelse och om stödets karaktär av stöd av mindre betydelse genom att uttryckligen hänvisa till förordningen. För att säkerställa att det relevanta taket för stöd inte överskrids ska medlemsstaten innan den beviljar stödet få en redogörelse från företaget för allt annat stöd enligt de minimis-förordningen eller andra förordningar om stöd av mindre betydelse som företaget fått under skatteåret och de två föregående skatteåren. En medlemsstat kan bevilja nytt stöd av mindre betydelse först efter att ha kontrollerat att detta inte medför att det totala belopp av stöd av mindre betydelse som det berörda företaget fått inte under en period av det innevarande skatteåret och de två föregående skatteåren överstiger det relevanta taket på 200 000 euro.

Alternativt kan en medlemsstat upprätta ett centralt register som innehåller fullständiga uppgifter om beviljade stöd av mindre betydelse och kontrollera att det nya stöd som beviljas inte innebär att det relevanta taket överskrids. Finland har inte något centralt register av detta slag, vilket innebär att det förstnämnda alternativet tillämpas vid tillsynen över stöd av mindre betydelse.

Enligt artikel 3.4 ska stöd av mindre betydelse anses ha beviljats vid den tidpunkt då den lagliga rätten till stödet överfördes till företaget enligt tillämplig nationell lagstiftning oavsett dagen för utbetalning av stödet till företaget.

Enligt artikel 5.2 får stöd av mindre betydelse inte kumulera med statligt stöd som avser samma stödberättigande kostnader, om sådan kumulering överstiger den högsta relevanta stödnivå eller det högsta tillåtna stödbelopp som gäller i varje enskilt fall på grund av en gruppundantagsförordning eller ett beslut som antagits av kommissionen. Stöd av mindre betydelse som inte beviljas för eller kan tillskrivas specifika stödberättigande kostnader får kumuleras med annat statligt stöd som beviljats med stöd av en gruppundantagsförordning eller ett beslut som antagits av kommissionen. Ett motsvarande villkor ingår i artikel 1.2 i den allmänna de minimis-förordningen.

Taket för stöd av mindre betydelse till dem som bedriver jordbruk

Primärproduktion av jordbruksprodukter, exklusive skogsbruk, omfattas av en särskild de minimis-förordning, kommissionens förordning (EU) nr 1408/2013 om tillämpningen av artiklarna 107 och 108 i EUF-fördraget på stöd av mindre betydelse inom jordbrukssektorn (de minimis-förordningen för jordbrukssektorn).

Artikel 5 i de minimis-förordningen för jordbrukssektorn gäller kumulering, och enligt punkt 1 i artikeln gäller att om ett företag är verksamt inom primärproduktion av jordbruksprodukter och även är verksamt inom en eller flera sektorer eller har annan verksamhet som regleras av den allmänna de minimis-förordningen (EU) nr 1407/2013, får stöd av mindre betydelse som beviljas för verksamhet inom sektorn för jordbruksproduktion i enlighet med de minimis-förordningen för jordbrukssektorn kumuleras med stöd av mindre betydelse som avser sistnämnda sektorer eller verksamheter upp till det relevanta tak (200 000 euro under en period av tre år) som fastställs i artikel 3.2 i den allmänna de minimis-förordningen. Det förutsätts att

den berörda medlemsstaten på lämpligt sätt, t.ex. genom åtskillnad mellan verksamheterna eller uppdelning av kostnaderna, ser till att primärproduktionen av jordbruksprodukter inte omfattas av stöd av mindre betydelse som beviljas i enlighet med den allmänna de minimis-förordningen.

2 Tidigare utvecklingsförslag

Möjligheten att främja generationsväxlingar på skogsbrukslägenheter har diskuterats i flera olika sammanhang. Alternativen har då varit att utvidga skattelättnaden enligt 55 § i lagen om skatt på arv och gåva till att gälla enbart skogsbrukslägenheter eller att främja generationsväxlingarna på något annat sätt.

2.1 2007 och 2008 års lagstiftningsprojekt

I regeringsprogrammet för statsminister Matti Vanhanens andra regering skrevs det år 2007 in som ett mål att arvs- och gåvoskatten ska slopas helt och hållet vid generationsväxlingar inom företag och på jord- och skogsbrukslägenheter så att lättnaden gäller bara egendom i anslutning till faktisk produktion inom företags- och lantbruksverksamhet. Vid beredningen av en utvidgning av skattelättnaden till skogsbrukslägenheter blev definieringen av skogsföretagande en viktig fråga: när är det fråga om sådan företagsverksamhet som det är motiverat att stödja genom skattelättnad som tillämpas på generationsväxlingar. Det huvudsakliga alternativet under beredningen gick ut på att rikta skattelättnaden till skogsbrukslägenheter, om den som bedriver verksamheten ska försäkras för verksamheten i enlighet med lagen om pension för lantbruksföretagare (1280/2006). Minimiarealen för obligatorisk LFöPL-försäkring uppnås när skogsmarkens areal uppgår till minst 50 hektar i Södra Finland, till minst 75 hektar i Mellersta Finland och till minst 100 hektar i Norra Finland.

Trettioen myndigheter, organisationer och sakkunniga yttrade sig om utkastet till regeringens proposition med förslag till lag om ändring av lagen om skatt på arv och gåva.

Regeringen avstod dock från att utvidga skattelättnaden till att omfatta skogsbrukslägenheter. I finansministeriets pressmeddelande av den 23 april 2008 konstaterades bl.a. att de näringspolitiska målen bakom skattelättnaden i samband med generationsväxlingar i företag inte hade kunnat kopplas samman med den aviserade skattelättnaden för en stor grupp av skogsägare. Ojämlig behandling av skogsägarna skulle ha blivit ett problem. I meddelandet påpekades också att det finns relativt få sådana skogsägare som själva deltar i skogsbruksarbetet för vilka skogsbruket är den huvudsakliga källan till försörjning eller för vilka skogsbruket är en sådan källa till försörjning som väsentligen kompletterar inkomsterna av någon annan förvärvsverksamhet. En lindrigare arvs- och gåvobeskattnings av skogstillgångar av investeringsnatur skulle i sin tur innebära att egendom av annan typ som överläts exempelvis genom arv eller som gåva försätts i en mycket ojämlig ställning. Av dessa orsaker och efter att ha behandlat de olika modellerna gick regeringen enhälligt in för att inte utvidga skattelättnaden i samband med generationsväxlingar till att omfatta skogsbrukslägenheter.

2.2 Arbetsgruppen för en utveckling av skogsbrukslägenheternas storlek och struktur

Frågan om att utvidga skattelättnaden till skogsbrukslägenheter diskuterades på bred front i samband med ett utvecklingsprojekt som Skogsforskningsinstitutet genomförde 2009—2012 och där det huvudsakliga målet var att utforma konkreta åtgärdsförslag med konsekvensbedömningar för att utöka skogsbrukslägenheternas storlek inom privatskogsbruket, främja generationsväxlingar och förbättra skogsbrukslägenheternas struktur. Jord- och skogsbruksministeriet tillsatte en styrgrupp för projektet. Styrgruppen var samtidigt ministeriets arbetsgrupp.

RP 158/2016 rd

I bakgrunden fanns bl.a. statsrådets principbeslut Finlands nationella skogsprogram 2015, där det uppställdes som ett mål att de privata skogsenheternas storlek ska stiga till 50 hektar före 2050. Avsikten var att genom större lägenheter och bättre struktur för lägenheterna förbättra skogsbrukets lönsamhet och förutsättningarna för hållbart skogsbruk samt industrins virkesförsörjning. Som en väg till större lägenheter nämndes i skogsprogrammet bl.a. beskattningen som ett sätt att främja generationsväxlingar och förutsättningarna för skogsbruket.

Som det huvudsakliga problemet nämnde arbetsgruppen i sin rapport (Metsätäläköön ja raken-teen kehittäminen – Työryhmän kannanotto, Työryhmämuistio mmm 2011:3, osa 1) att skogsägandet för enskilda fragmenteras, vilket i hög grad beror på arvskiften i dödsbon med skogstillgångar, och att medelåldern bland skogsägare som inte bedriver jordbruk är hög, över 62 år. Små skogsbruksfastigheter försvårar möjligheterna att utföra skogsarbeten på ett ändamålsenligt sätt och försämrar lönsamheten. Till följd av åldrande minskar skogsägarnas aktiva skogsvårdsinsatser samtidigt som behovet av inkomster från virkesförsäljning också kan minska.

Arbetsgruppen behandlade ett flertal åtgärder med sikte på att förebygga att skogsbrukslägenheterna fragmenteras, öka skogsbrukslägenheternas storlek och öka skogsbruksaktiviteten i privata skogar.

Arbetsgruppen lyfte fram alternativet att utvidga skattelättnaden vid generationsväxling enligt lagen om skatt på arv och gåva som den viktigaste och mest verkningsfulla åtgärden. Utifrån de utredningar som arbetsgruppen hade gjort och låtit göra ansåg den att genom skattelättnad vid generationsväxlingar på skogsbrukslägenheter kan nås skogs-, närings- och sysselsättningspolitiska mål på ett kostnadseffektivt och verkningsfullt sätt, om skattelättnaden kopplas samman med försäkringsskyldigheten enligt lagen om pension för lantbruksföretagare och med eventuella arealbegränsningar.

Arbetsgruppen fäste särskild uppmärksamhet vid de problem relaterade till grundlagens lika-behandlingsprincip som kan uppkomma av att skattelättnaden i samband med generationsväxling utvidgas till skogsbrukslägenheter. För att kartlägga problemen begärde arbetsgruppen expertutlåtanden av professor Kaarlo Tuori och professor Tuomas Ojanen. Av utlåtandena framgick att det är svårt att på ett statsförfattningsrättsligt godtagbart sätt förena de närings- och sysselsättningspolitiska målen enligt regleringssystemet i 55—57 § i lagen om skatt på arv och gåva med skogspolitiska mål. Professor Tuori påpekade att grunderna för skattelättnaden lämpar sig bara för en klar minoritet av skogsägarna och därför har grunderna inte lika stor betydelse för skogsbrukslägenheter som för aktiva gårdsbruksenheter.

Enligt utlåtandena kan dock även skogspolitiska mål uppfylla de förutsättningar för undantag från grundlagens jämlikhetskrav som ställs på en lättnad i samband med arvs- och gåvobeskattningen för skogsbrukslägenheter. Tuori ansåg det vara befogat att föra fram sådana tydliga skogspolitiska motiveringar för lättnader i samband med arvs- och gåvobeskattningen för skogsbrukslägenheter som visar att undantaget är proportionerligt och nödvändigt och som dessutom uppfyller kraven på en träffsäker reglering. Den lättnad som föreskrivs ska ha genomslagskraft och vara skäligen och helst basera sig på forskningsresultat.

Ojanen ansåg att skogspolitiska mål inte har en lika stark koppling till systemet i fråga om de grundläggande fri- och rättigheterna som direkta näringspolitiska och sysselsättningspolitiska mål relaterade till företagets kontinuitet och möjligheter att sysselsätta. Det nuvarande systemet med skattelättnader baserar sig på de sistnämnda målen. På grund av detta kan det inte med skogspolitiska motiveringar berättigas ett lika långtgående undantag från jämlikheten som med närings- och sysselsättningspolitiska mål.

Arbetsgruppen behandlade också andra tänkbara sätt som den bedömde ha mindre genomslag än skattelättnad i samband med generationsväxling, såsom¹

- att utveckla ägoregleringen för att främja skogarnas fastighetsstruktur
- att lindra beskattningen av överlåtelsevinst vid köp av skogsbrukslägenheter, vilket dock ansågs kunna medföra problem i fråga om statligt stöd med tanke på EU-rätten
- att utveckla och utöka rådgivning och utbildning om generationsväxling
- att utvidga samfällda skogar och utveckla förvaltningen
- att partiellt överföra Forststyrelsens skogar till samfällda skogar som en drivfjäder för att bilda samfällda skogar
- att uppmuntra dödsbon som äger skog att gå samman i samfällda skogar, överlåta skogarna till en delägare eller bilda en beskattningssammanslutning
- att utveckla arrenderingen av skog.

Arbetsgruppen behandlade och förkastade följande åtgärder

- att ändra skogsbeskattningen så att den grundar sig på inkomstskattelagen för gårdsbruk
- att föreskriva om styckningsbegränsningar för skogsbrukslägenheter
- att införa skattefrihet för kommunen för dess andel av inkomsten av samfällad skog i fråga om skog som den överfört till en samfällad skog
- att föreskriva om en skogsägaravgift för skogsbrukslägenheter
- att gradera skogsvårdsavgiften i förhållande till skogsbrukslägenhetens storlek
- att begränsa avdragsrätten för skogsbruksförlust till att gälla endast inkomst av skogsbruk
- att utvidga fastighetsskattebasen till skogsbrukslägenheter.

2.3 Utredningar under tiden för statsminister Stubbs regering

Enligt regeringsprogrammet för statsminister Alexander Stubbs regering var avsikten att med det snaraste utreda de mest effektiva sätten att underlätta generationsväxlingar i företag med tanke på tillväxten och sysselsättningen, inklusive jord- och skogsbruksföretag.

Finansministeriets, jord- och skogsbruksministeriets och arbets- och näringsministeriets gemensamma utredning (Utredning om hur generationsväxlingar i företag kan underlättas, FM 126:00/2014) blev färdig den 11 oktober 2014. Utredningen består av promemorior från ministeriernas ämnesområden och ett sammandrag av de bedömningar och åtgärdsrekommendationer som lagts fram i promemoriorna.

I finansministeriets och jord- och skogsbruksministeriets promemorior behandlades bl.a. möjligheten att utvidga skattelättnaden vid generationsväxlingar enligt lagen om skatt på arv och gåva till att omfatta skogsbrukslägenheter. Det konstaterades än en gång att det är svårt att definiera skogsföretagande som skattelättnaden ska omfatta. I jord- och skogsbruksministeriets promemoria nämndes att ministeriet före utgången av året 2014 bereder ett förslag om skattelättnadsvillkor utifrån vilka skattelättnaden kan riktas till företagsmässiga skogsägare.

Jord- och skogsbruksministeriets promemoria om snabbare generationsväxlingar på skogsbrukslägenheter (Metsätilojen sukupolvenvaihdosten nopeuttaminen) blev färdig den 8 april 2015. Enligt promemorian ska de drivfjädrar som föreslås för att aktivera skogsbruket riktas till företagsmässiga skogsägare för att drivfjädrarna ska ha positiva konsekvenser för skogsägarstrukturen och kunna motiveras inte bara med skogspolitiska mål utan också med arbets-

¹ En del av åtgärderna har analyserats i detalj i bilag 1 till arbetsgruppens bakgrundsutredning (Metsätilakoon ja rakenteen kehittäminen – Työryhmän taustaselvitykset, Työryhmämuistio mmm 2011:3, osa 2)

och näringspolitiska mål. I promemorian behandlas flera tänkbara åtgärder. Enligt förslaget om en utvidgad skattelättnad i samband med arv och gåva ska skattelättnaden förutsättas av att både den tidigare ägaren och den som fortsätter uppfyller definitionen av företagsmässig skogsägare, att den som fortsätter förbinder sig vid att fortsätta sin verksamhet i minst fem år och att skogsbrukslägenheten kvarstår odelad vid generationsväxlingen. Definitionen av företagsmässig skogsägare var förenad med kravet på LFöPL- eller FöPL-försäkring och tilläggskravet på antingen en viss minimiareal för lägenheten (i den södra delen av Finland 40 eller 50 hektar, i den mellersta delen av Finland 60 eller 75 hektar och i den norra delen av Finland 80 eller 100 hektar) eller fullgörande av mervärdesskatteskyldighet.

På uppdrag av jord- och skogsbruksministeriet har Naturresursinstitutet gjort en utredning om skogs- och näringspolitiska perspektiv på behoven av att utveckla skogsbeskattningen, Metsäverotuksen kehittämistarpeet metsä- ja elinkeinopolitiikan kannalta (Luonnonvara- ja biotalouden tutkimus 27/2016, Luonnonvarakeskus). Utredningen publicerades i juni 2016 och i den analyseras två former av skattelättnad vid generationsväxling på skogsbrukslägenheter. Den ena formen utgörs av en lindring av arvs- eller gåvoskatten för skogsägare som omfattas av LFöFL-försäkring och den andra av skattelättnad genom att avdrag från inkomst av virkesförsäljning beviljas på grund av den arvs- eller gåvoskatt som betalats. I ett avsnitt som innehåller konsekvenskalkyler om främjande av generationsväxlingar på skogsbrukslägenheter redogörs det för en form enligt det andra alternativet, skogsgåvoavdrag. Utkastet till regeringens proposition med förslag till lagstiftning om skogsgåvoavdrag hade sänts på remiss när utredningen blev klar. Remissbehandlingen inleddes den 17 maj 2016 och avslutades den 21 juni 2016.

Enligt avsnittet om slutsatser i utredningen anses det vara osäkert om skogsgåvoavdraget kan förverkliga regeringens programms skogspolitiska mål, med andra ord hur effektiv och accepterad metoden slutligen blir. Enligt utredningen en direkt skattelättnad i arvs- och gåvoskatten på en nivå som är lägre än skattelättnaden för gårdsbruksenheter och företag och ansluten till den obligatoriska LFöPL-försäkringsskyldigheten har tydligare och mer förutsebara villkor och på ett bättre sätt riktas till företagsmässigt skogsbruk.

I utredningen Puun tarjonnan verokannustimet – Vallitseva oikeustila ja sen kehittämisvaihtoehto (Skatteincitament för virkesutbudet – Rådande rättsläge och utvecklingsalternativ), daterad den 1 juli 2016, analyserar professor Kalle Määttä och forskare Jyri Hietala bl.a. möjligheten att utvidga den skattelättnad vid generationsväxling som enligt lagen om skatt på arv och gåva gäller företag så att den gäller även skogsbrukslägenheter. Utredningen ingår i projektet Kohti biotaloutta: kapeikot ja ohjaukeinojen suuntaus (Med sikte på bioekonomi: flaskhalsar och styrmedlens inriktning). Det är meningen att projektet ska resultera i konkreta förslag om hur bioekonomin kan främjas. Projektet ingår som ett led i verkställandet av statsrådets utrednings- och forskningsplan 2015. Slutrapporten för hela projektet offentliggörs mot slutet av 2016.

Enligt utredningen ska den nuvarande skattelättnad som enligt lagen om skatt på arv och gåva gäller vid generationsväxlingar utvidgas till att omfatta även skogsbruk som är jämförbar med företagsverksamhet. För att skogsbruk ska kunna anses vara tillräckligt företagsmässig verksamhet ska det bedrivas aktivt och i stor skala. Skogsbrukslägenheten ska vara tillräckligt stor för att verksamheten ska vara lönsam, men även en viss yrkesskicklighet ska förutsättas. När lagstiftningen reformeras ska det avvägas möjligheten att koppla skattelättnaden till försäkringsskyldigheten enligt lagen om pension för lantbruksföretagare. I utredningen nämndes också utkastet till regeringens proposition om skogsgåvoavdrag, men utkastet analyserades inte eftersom utkastet till proposition blev tillgängligt först när utredningen höll på att färdigställas.

3 Reformbehov och de viktigaste förslagen

3.1 Behovet att främja generationsväxlingar på skogsbrukslägenheter och öka virkesutbudet

Bioekonomi är ett insatsområde i regeringsprogrammet för statsminister Juha Sipiläs regering. Målet med ett av programmets spetsprojekt, Fram för trä och nya skogsprodukter, är att virke ska användas på ett mer mångsidigt sätt och volymen utökas med 15 miljoner kubikmeter per år samtidigt som virkets förädlingsvärde höjs samt att skogsbrukslägenheterna ska bli större med mål att nå ett mer företagsmässigt skogsbruk och god skogsvård.

I regeringens skattepolitiska riktlinjer, som ingår som bilaga till regeringsprogrammet, nämns som en åtgärd att generationsväxlingar underlättas för skogsbrukslägenheter och/eller skogsavdraget förbättras.

Prisnivån på virke är den viktigaste enskilda faktor som generellt påverkar virkesutbudet. Prisnivån bestäms enligt rådande efterfrågan och utbud på virkesmarknaden. Skogsägarens ålder, avverkningsmöjligheterna på skogsbrukslägenheten och ägarens inkomstnivå är de viktigaste faktorer som individuellt påverkar utbudet.

Konjunktur- och investeringsläget inom skogsindustrisektorn har däremot en avgörande verkan på variationerna i efterfrågan på virke, och konjunktur- och investeringsläget beror i sin tur i väsentlig grad av den internationella efterfrågan på skogsindustriprodukter och av pris-konkurrensförmågan hos skogsindustrin i Finland.

Under de senaste åren har tillgången på virke inte varit förenad med några betydande problem. Efterfrågan väntas dock förändras bl.a. i och med de produktionsmässiga investeringar som redan pågår och är att vänta inom skogsindustriföretagen. Efterfrågan på virke beräknas öka med flera miljoner kubikmeter under kommande år.

I Finlands bioekonomiska strategi betonas tillgången på biomassa för bioekonomins behov. Den bioekonomiska strategin preciseras i Finlands nationella skogsstrategi 2025, som godkänts av statsrådet. I skogsstrategin uppställs som mål att avverkningsuttaget av stamvirke ska öka med 15 miljoner kubikmeter, vilket innebär att det nuvarande avverkningsuttaget kommer att öka med en fjärdedel. I målen enligt skogsstrategin ingår också att det aktiva och företagsmässiga skogsbruket ökar, fastigheterna blir större och skogsägarstrukturen stöder en aktiv skogsanvändning.

Enligt en nyligen genomförd utredning² utgör skogstillgångarna och virkesproduktionsvolymen inte någon begränsning ens för ett betydande antal investeringar, men den växande efterfrågan på virke som investeringarna medför kommer att innebära stora utmaningar för virkesutbudet och råvaruförsörjningen. Enligt rapporten kräver säkerställandet av råvaruförsörjningen betydande åtgärder bl.a. inom skogspolitiken. Snabbare utveckling av skogsägarstrukturen anses ha en nyckelposition bland de skogspolitiska åtgärderna för en ökad virkesförsäljningsaktivitet. Åtgärden främjas av att generationsväxlingar snabbas upp med skattemässiga metoder. En utvidgning av skogsavdragsrätten till att gälla för skogsägare i företagsform anses också ha en nyckelposition.

² Här avses rapporten Biotalousinvestointien puuraaka-ainehuollon varmistaminen (Säkerställande av träråvaruförsörjning för bioekonomiska investeringar) av den 29 september 2015 som Pöyry Management Consulting Oy upprättat för jord- och skogsbruksministeriet. Avsikten var att analysera balansen mellan efterfrågan och utbudet på virke samt utforma metoder och förslag som främjar en balanserad verksamhet på virkesmarknaden och främjar genomförandet av bioekonomiska projekt.

Privatskogarna är den viktigaste råvarukällan för skogsindustrin, eftersom ungefär 70 procent av hela den mängd träråvara som skogsindustrin behöver förvärvas ur privatskogar. I privatskogarna finns också största delen, omkring 80 procent, av tillväxtpotentialen för avverkningar i skogarna i Finland.

Regeringen anser att åtgärder som främjar tillgången på virke och ett planmässigt och yrkeskunnigt skogsbruk behövs för samhällsekonomin.

3.2 Behandlade huvudalternativ och bedömning av dem

Måluppfyllelsen enligt regeringsprogrammet eftersträvas genom främjande av generationsväxlingar, eftersom regeringsprogrammets mål inte kan främjas omedelbart genom den alternativa åtgärd som nämns i regeringsprogrammet, nämligen att skogsavdraget förbättras, dvs. i praktiken att det maximala skogsavdraget höjs från nuvarande 60 procent. En höjning av skogsavdraget snarast generellt lindrar beskattningen av inkomst av virkesförsäljning för de skogsbrukslägenheter som omfattas av skogsavdragssystemet. Åtgärden riktar sig endast till de skogsbrukslägenheter som förvärvats genom köp, om än också överlåtarens rätt till skogsavdrag övergår till mottagaren vidare vid ett vederlagsfritt förvärv av en skogsbrukslägenhet.

Främjande av generationsväxlingar för skogsbruk siktar till större skogsbrukslägenheter, stödjande av företagsmässigt skogsbruk och ett större virkesutbud. Större skogsbrukslägenheter kan främjas genom att skattelättnaden förutsätts av att skogsbrukslägenheten har en viss minimiareal, vilket direkt förbättrar förutsättningarna för företagsmässigt skogsbruk på skogsbrukslägenheten. När en yngre generation övertar ägarskapet till skogsbrukslägenheter vid generationsväxlingar förnygras åldersstrukturen för skogsägarna, vilket är ägnad för att främja ett aktivt skogsbruk. När aktiviteten ökar inom skogsbruket ökar virkesutbudet i privatskogarna.

Under beredningen har två huvudsakliga alternativ diskuterats för att främja generationsväxlingar på skogsbrukslägenheterna.

Det första alternativet baserar sig på en lösning enligt det utkast till ett lagförslag som bereddes åren 2007—2008 och som har beskrivits i det föregående. Enligt det förslaget ska generationsväxlingar ha främjats genom en utvidgning av skattelättnaden enligt 55 § i lagen om skatt på arv och gåva till att gälla enbart skogsbrukslägenheter.

Det andra alternativet är en modell som har tagits fram med tanke på regeringsprogrammets mål och som innebär att det i inkomstbeskattningen beviljas avdrag på grund av gåvoskatt som har betalats för skog. För att avdraget ska kunna göras krävs det inkomster av virkesförsäljning eller andra kapitalinkomster av skogsbruk.

Utvidgning av skattelättnaden vid generationsväxling i företag enligt lagen om skatt på arv och gåva till att gälla skogsbrukslägenheter

Det tekniska sättet att genomföra skattelättnaden

Alternativet innebär att skattelättnad beviljas genom att den skogsbrukslägenhet som erhållits som arv eller gåva värderas till 40 procent av värdet enligt värderingslagen, om mottagaren fortsätter att bedriva skogsbruk på lägenheten. För att målen om större skogsbrukslägenheter ska kunna nås är skattelättnaden förenad med ett krav på minimiarealen i hektar.

RP 158/2016 rd

Exempel 1

Värdet på en i Salo belägen skogsbrukslägenhet om 90 hektar som A erhållit som gåva uppgår till 450 000 € (5 000 €/ha) och utan skattelättnad är gåvoskatten enligt skatteklass I 68 270 €.

Det värde som tillämpas vid skattelättnad är 40 % x 90 ha x 1 152 € (skogens värde per hektar i Salo enligt värderingslagen) = 41 472 €, varav gåvoskatten är 3 832 €.

Skattelättnad = 68 270 € - 3 832 € = 64 438 €, dvs. 94,4 % av skatten.

Om problemen med att definiera företagsmässigt skogsbruk

För att den skattelättnad i arvs- och gåvoskatten som tillämpas på gårdsbruksenheter och andra företag ska kunna utvidgas till enbart skogsbrukslägenheter kan det anses vara en förutsättning att det skogsbruk som bedrivs på lägenheten är av företagsmässig natur. Med hänsyn till de mål som finns i bakgrunden till skattelättnaden i samband med generationsväxling är det svårt att motivera att skattelättnaden tillämpas på passivt skogsägande av investeringsnatur och ännu mindre på exempelvis fastighetsägande enbart för rekreation.

Det är svårt att definiera begreppet företagsmässigt skogsbruk på ett administrativt tillämpningsbart sätt, vilket i huvudsak beror på särdragen inom sektorn i jämförelse med andra sektorer, framför allt att skogen växer långsamt i de nordliga förhållandena i Finland. För en jordbrukare pågår skördetiden vanligen från några månader upp till några år, men för den som bedriver skogsbruk omspannar ”skördetiden” från planteringen till slutavverkningen 60—150 år, och under den tiden görs det vanligen 1—3 gallringsavverkningar. Vid ekonomisk verksamhet av annat slag kan aktiviteten vanligen bedömas utifrån mätbara och verifierbara kriterier, såsom årsomsättning, rörelsevinst, utgifter för verksamheten, mängden av till anläggnings- och omsättningstillgångar hänförliga nyttigheter och antalet arbetstagare. Inom skogsbruket är det däremot vanligt att det i synnerhet på små skogsbrukslägenheter förekommer fleråriga perioder då det inte genomförs några åtgärder som syns utåt eller kan mätas, trots att skogsbrukslägenheten sköts enligt bästa praxis.

Om förutsättningarna för skattelättnad bedömdes med tillämpning av bedömningskriterierna för andra sektorer blir följderna på grund av skogsbrukets särskilda karaktär oundvikligen att skattelättnaden riktas slumpmässigt, beroende på skogens tillväxtfas vid överlåtelsepunkten. I varje fall blir åtgärdens mål i hög grad uppnådda eftersom skattelättnaden lämpar sig bara för ett fåtal skogsbrukslägenheter.

Trots många försök under årens lopp har i praktiken kopplingen till försäkringsskyldigheten enligt lagen om pension för lantbruksföretagare kvarstått som den enda definitionen av skogsföretagande. Den kopplingen är för sin del ett helt formellt kännetecken och som sådan artificiell: den som erhåller en skogsbrukslägenhet med en viss hektarvolym kan om han eller hon så önskar försäkra sig själv och på så vis ”köpa” skattelättnaden. Försäkringsskyldigheten för den som bedriver skogsbruk separat från jordbruket bygger i sig på objektiva kriterier: för försäkringsskyldighet förutsätts det en viss gräns för lägenhetsstorleken, i Södra Finland 50 hektar, och att ägaren bedriver skogsbruk så att han eller hon ”själv deltar i arbetet” och att den årliga arbetsinkomsten är minst 3 778,59 euro (år 2016)³. Lantbruksföretagarnas pensionsanstalt, som har hand om lantbruksföretagarnas pensionskydd, har dock inte möjligheter att kontrollera i hur hög grad de som äger skogsbrukslägenheter faktiskt deltar i arbetet, utan försäkringsskyldigheten måste i praktiken bedömas utgående från den berörda personens utredning.

En koppling av skattelättnaden till försäkringsskyldigheten enligt lagen om pension för lantbruksföretagare ska följaktligen innebära att den skattskyldige i praktiken ges fria händer att själv definiera sin skattestatus. Det är en problematisk utgångspunkt inom skattelagstiftningen, som har karaktär av tvingande rätt och där det inte ska finnas någon nämnvärd plats för inslag av dispositiv natur.

Hur åtgärden påverkar

Ett krav på lägenhetens storlek som en förutsättning för skattelättnad är ägnad för att främja uppkomsten av större skogsbrukslägenheter. Med tanke på genomslagskraften är svagheten med alternativet dock att det inte direkt uppmuntrar till virkesförsäljning och inte heller direkt riktar sig till företagsmässigt skogsbruk eller främjar det.

Alternativet har indirekta konsekvenser för virkesförsäljningen. Statistiskt sett ökar avverkningarna när skogsbrukslägenheter övergår som gåva till en yngre generation under livstiden, bl.a. till följd av den yngre generationens större finansieringsbehov och allmänna aktivitet. Till den del skogsbrukslägenheterna övergår genom arv har skattelättnaden dock inte någon motsvarande verkan på åldersstrukturen för dem som har skogslägenheter.

Skattelättnad kan fås till fullt belopp också för helt passivt ägande. I dessa fall kan åtgärden rentav minska virkesutbudet, eftersom de som får ett arv eller en gåva för närvarande ofta utnyttjar avverkningsmöjligheterna för att klara av skatten.

³ För skogsmark är basarbetsinkomsten den arbetsinkomst som i 17 § i lagen om pension för lantbruksföretagare fastställts per hektar växtlig skogsmark, och som i exempelvis i Södra Finland är 45,86 euro per hektar för de första 120 hektaren.

Arbetsinkomsten ska bestämmas till ett högre belopp än basarbetsinkomsten, om gårdsbruksidkaren i större omfattning än normalt deltar i skogsavverkningsarbete, har specialiserat sig på bedrivande av skogsbruk och satsar mer än normalt på skogsvård, om gårdsbruksidkarens arbetsinsats i brukningsenhetens skogsbruk i övrigt är större än normalt eller om någon annan med dessa jämförbara orsaker förutsätter det.

Arbetsinkomsten ska bestämmas till ett lägre belopp än basarbetsinkomsten, om skogsvårdsarbetet genom avtal eller på något annat sätt har anförtrotts andra, gårdsbruksidkaren arbetar oregelbundet i skogen, gårdsbruksidkaren är bosatt på långt avstånd från lägenheten, skogen på grund av sitt läge ger synnerligen dålig avkastning eller om någon annan med dessa jämförbara orsaker förutsätter det.

Genom att koppla skattelättnaden till försäkringsskyldigheten kan inte garanteras att skattelättnaden riktas till skogsbruk som bedrivs företagsmässigt. Skattelättnaden ska beviljas i samband med verkställandet av arvs- eller gåvobeskattningen, medan arten av verksamheten för den nya ägaren vanligen kan bedömas först i ett senare skede. Det i sin tur förutsätter övervakning efter det att beskattningen har verkställts, vilket innebär en administrativ utmaning eftersom skogsbruket har en lång omloppstid. Dessutom passar den dåligt in i grunderna för arvs- och gåvobeskattningen och innebär ett undantag från principerna för skattelättnad vid generationsväxlingar i andra företag och på gårdsbruksenheter.

Eftersom skogsavdrag och den skattefrihet som enligt 48 § i inkomstskattelagen gäller för överlåtelser av skogsfastigheter till släktingar tillsammans så som beskrivits ovan (avsnitt 1.2 Beskattningen av inkomst av virkesförsäljning vid personbeskattningen) gynnar generationsväxlingar som genomförs genom köp, och därför koncentreras skattelättnaden i arvs- och gåvoskatten mer till passivt ägande, vilket för sin del försämrar skattelättnadens genomslagskraft.

Skattelättnaden i arvs- och gåvoskatten ska också på ett naturligt sätt tillfalla dödsbodelägare, vilket inte främjar regeringsprogrammets målsättning att påskynda dödsbonas livscykel.

Bedömning med tanke på likabehandling av de skattskyldiga

Det värderingssätt och den värderingsnivå som enligt värderingslagen gäller för skogsmark utgör den tredje problempunkten vid en utvidgning av skattelättnaden vid generationsväxling enligt lagen om skatt på arv och gåva till att gälla skogsbrukslägenheter.

I exempel 1 sänkte skattelättnaden gåvoskatten för en skogsbrukslägenhet i Salo till ungefär 5,6 procent av skatten enligt det gängse värdet. För en lika stor skogsfastighet med samma värde i grannkommunen Lojo ska skatten ha sjunkit till 7,6 procent och i den andra grannkommunen Sagu till 3,8 procent. Skillnaderna beror på de kommunvisa skillnaderna för avkastningen av skogsmark.

Värderingsmetoden beaktar inte heller på något sätt trädbeståndets volym. För skog som uppnått slutavverkningsåldern återstår efter skattelättnaden samma skatt att betala som för nyss avverkad skog, som har ett synnerligen lågt marknadsvärde före plantering.

Det är också problematiskt att de som ärver olika slags tillgångar eller får olika slags tillgångar som gåva behandlas olika. Exempelvis den som ärver en investeringsbostad kan bli tvungen att betala över tjugofalt mera i skatt än den som ärver en skogsbrukslägenhet med samma värde. Avsikten att rikta skattelättnaden till företagsmässigt skogsbruk kan upp till en viss gräns anses som en godtagbar grund för särbehandling. Med anledning av definitionssvårigheterna är det i praktiken omöjligt att avgränsa skattelättnaden så att den kan riktas till ”genuint” skogsbruksföretagande utan att gränsen ställs så högt att målen med skattelättnaden i hög grad blir ouppnådda eftersom skattelättnaden lämpar sig bara för tämligen få skogsbrukslägenheter. För att de planerade skogspolitiska målen ska kunna nås ska tröskeln för skattelättnaden således sänkas. Det leder i sin tur oundvikligen till att likabehandlingsproblemen accentueras.

Försäkringsskyldigheten enligt lagen om pension för lantbruksföretagare beror i sin tur på var lägenheten är belägen. Landet har indelats i tre zoner så att i den södra delen av Finland uppfylls det belopp av arbetsinkomster som ligger till grund för försäkringsskyldigheten för en skogsbrukslägenhet utan jordbruk i regel när arealen är minst 50 hektar, i den mellersta delen av Finland 75 hektar och i den nordligaste delen av Finland 100 hektar. Indelningen är mycket grov, och om skattelättnaden kopplas till den blir följden i grannkommuner som mest en

RP 158/2016 rd

50 procents skillnad i kravet på lägenhetens storlek. Med hänsyn till det förmånsbelopp som skattelättnaden medför kan detta inte motiveras på ett självklart sätt.

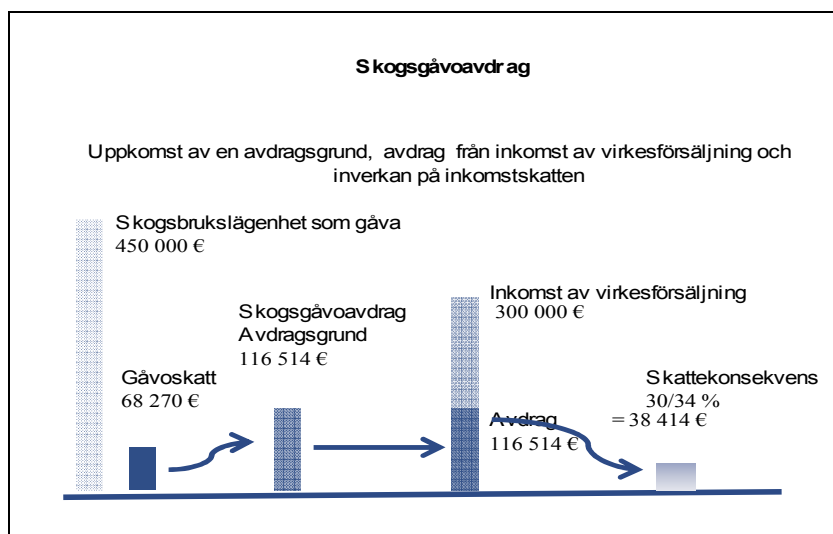
När hektargränserna enligt lagen om pension för lantbruksföretagare tillämpas är det likaså svårt att undvika betydande ojämlik behandling av de skattskyldiga. Det beror på att också inom samma zon uteblir skattelättnaden helt om storleksgränsen underskrids med knapp marginal men beviljas till fullt belopp om storleksgränsen överskrids med knapp marginal. Det är svårt att eliminera eller lindra tröskeln utan att samtidigt avstå från den definition av skogsföretagare som omfattats inom pensionslagstiftningen och som är kopplad till en viss gräns för skogsbrukslägenhetens storlek.

Skatteavdrag vid inkomstbeskattningen som beviljas för skattekostnader med anledning av generationsväxling

Det andra alternativet som varit aktuellt under beredningen och som innebär att avdrag ska beviljas vid inkomstbeskattningen kan karaktäriseras som att det innebär att en del av den gåvoskatt som betalats för skogen gottgörs mot skatten för inkomst av virkesförsäljning eller andra kapitalinkomster av skogsbruk. För den som erhåller skogsmark som gåva uppkommer enligt förslaget rätt till ett skogsgåvoavdrag på grund av den gåvoskatt som han eller hon har betalat för den del av skogsmarken som överskrider en viss storlek. Skogsgåvoavdraget ska göras från kapitalinkomst av skogsbruk.

Den storlek som krävs och som främjar större skogsbrukslägenheter bestäms enligt förslaget utgående från beskattningsvärdet baserat på lägenhetens avkastningsvärde så att det avkastningsvärde som krävs är detsamma i olika kommuner. Det lägsta avkastningsvärde som krävs föreslås samtidigt bestämma den lägenhetsstorlek som utgör en förutsättning för skattelättnaden. Arealkravet föreslås variera från en kommun till en annan, men skogshelheter med likadant avkastningsvärde ska behandlas på samma sätt.

Beloppet av avdragsrätten föreslås utgöras av gåvoskatten, multiplicerad med en föreskriven koefficient, för den del av skogsbrukslägenheten som överstiger gränsvärdet. Koefficienten dimensioneras så att avdragsrätten leder till skattelättnad på önskad nivå. I förslaget och i det följande exemplet är koefficienten 2,4. När avdragsrätten används tillfaller den del av avdraget som motsvarar kapitalskattesatsen den skattskyldige i form av ett avdrag i inkomstskatten.



Exempel 2

Konstellationen är densamma som i exempel 1. Det gängse värdet för en lägenhet på 90 hektar som A har erhållit som gåva uppgår till 450 000 € och gåvoskatten är 68 270 €. Gränsen för skattelättnad, 30 000€, motsvarar i Salo en skogsareal på 26 hektar (26 ha x 1 152 €/ha = 30 000 €). För A uppkommer avdragsrätt för de 64 hektar som överskrider gränsen. Uträkningen baserar sig på beskattningsvärden som följer:

Skogsmarkens avkastningsvärde är 1 152 € x 90 ha = 103 680 €. En avdragsgrund uppkommer av gåvoskatten för det avkastningsvärde på 73 728 € (motsvarar 64 ha) som överstiger 30 000 €, dvs. för 73 728 €/103 680 € x 68 270 € = 48 548 €. Avdragsgrunden blir 2,4 x 48 548 € = 116 514 €. När A säljer tillräckligt med virke medför avdragsrätten som högst en inkomstskattefördel på 38 414 € (30 % upp till 30 000 € och 34 % för den överskjutande delen). Slutresultatet är att 56 % av gåvoskatten på 68 270 € har avräknats.

Den föreslagna skattelättnaden grundar sig inte på någon definition av skogsföretagande, vilket, så som anförts tidigare, är en mycket svår uppgift. Utgångspunkten är att skogsbrukslägenheten har en tillräckligt stor avkastningspotential och att avkastningspotentialen också utnyttjas genom aktivt skogsbruk som visar sig som virkesförsäljning. Beloppet av skattelättnadsförmånen föreslås vara direkt beroende av virkesförsäljningsaktiviteten.

Det lägsta beskattningsvärde som föreslås som en förutsättning för skattelättnad och som samtidigt bestämmer skogsmarkens minimiareal främjar målet att skogsbrukslägenheterna ska bli större.

Den föreslagna åtgärden förverkligar skogspolitiska mål på ett effektivare sätt än en skattelättnad i arvs- och gåvoskatten gör. Det är uppenbart att skattelättnadsmekanismen har bättre genomslagskraft med tanke på virkesutbudet.

Eftersom skattelättnadsförmånen föreslås gälla i samband med gåvor, dvs. endast arrangemang under livstiden, har den en starkare verkan på skogsägarnas åldersstruktur än vad en skattelättnad i arvs- och gåvoskatten har. Av materialet om de beslut som Skatteförvaltningen fattade om arvs- och gåvoskatt 2014 framgår att i de fall där separata skogsfastigheter överläts

från jordbruket var mottagarens medelålder 43 år i samband med gåva och 51 år i samband med arv.

Enligt materialet var avträdarens medelålder i genomsnitt 71 år i samband med gåva men 88 år i samband med arv. För andra skogsägare gäller att bland skogsägare äldre än 75 år är aktiviteten klart mindre än i genomsnitt⁴, och därför innebär en avgränsning av skattelättnaden till att gälla arrangemang under livstiden att den bättre än en skattelättnad i arvs- och gåvoskatten främjar tillgången på virke. Dessutom har skattelättnadsmekanismen en direkt sporrande effekt.

En tillämpning av skattelättnaden på förvärv genom arv genomför dessutom synnerligen svåra tillämpningsproblem som gör det omöjligt att i tillräcklig grad garantera lagenliga och enhetliga beskattningsbeslut. Inom arvsbeskattningen står i princip ingen enskild egendomspost som föremål för beskattningen, utan bara en proportionell del av den avlidnes tillgångar vid tidpunkten för dödsfallet, efter avdrag av skulderna. När det är dags för arvskifte har tillgångarna vanligen förändrats och skatteformen är förenad med flera specialfrågor relaterade till familjerätt och andra specialbestämmelser. I praktiken går det således inte att påföra arvsskatten för skog på rätt sätt och likvärdigt. Dessutom kan skatten för skog ändras efter avdraget. Detta kan ske av familjerättsliga orsaker, exempelvis att ett testamente hittas, eller på grund av att den arvtagare som använt sig av avdraget kräver att värdet på någon annan egendomspost som han eller hon har ärvt rättas så att det motsvarar överlåtelsepriset vid ett köp efter dödsfallet.

I motsats till skattelättnad i arvs- och gåvoskatten innebär en avgränsning av skattelättnaden till att gälla vid arrangemang under livstiden också att ökningen av skogsägande i dödsbon minskar, eftersom ett dödsbo som beskattas som en särskild skattskyldig inte kan utnyttja sin delägars avdragsrätt. Skattelättnaden i arvs- och gåvoskatten tillfaller delägaren även om boet inte delas.

Alternativet har många fördelar ur ett likabehandlingsperspektiv. Eftersom avdragsgrunden uppkommer utifrån gåvoskatt som påförts enligt gängse värde kan det undvikas olika handling av skogsbrukslägenheter med samma värde liksom den mycket låga värderingsnivå som användningen av värden enligt värderingslagen medför. Att erhållande av förmånen förutsätter virkesförsäljning säkerställs också att skattelättnaden riktas till lägenheter som används endast för skogsbruk, i bästa fall till egentligt företagsmässigt skogsbruk. Eftersom skattelättnaden beviljas endast för den del som överstiger gränsvärdet, och inte för hela gåvoskatten när gränsvärdet överskrids, undviks dessutom en kännbar tröskeffekt vid gränsvärdet.

I ett system som bygger på ett avdrag som görs från inkomster av virkesförsäljning och som förutsätter ett tillräckligt högt krav på lägenhetsstorlek är det dessutom lättare än utifrån nuvarande 55 § i lagen om skatt på arv och gåva att utforma bestämmelser om begränsningar för att förhindra sådana skattefordelar som kan fås genom etappvisa arrangemang och som är främmande för regleringens syfte.

Regleringen minskar också samtidigt likabehandlingsproblem som uppkommer mellan gåvor med likadana skogsbruksmässiga egenskaper när reglering enligt 55 § i lagen om skatt på arv och gåva kan tillämpas på den ena av dem på grund av fortsatt jordbruksverksamhet som är rentav mycket obetydlig i jämförelse med skogens värde.

⁴ Suomalainen metsänomistaja, Metlas arbetsrapport 208

3.3 De viktigaste förslagen

På de grunder som anförts ovan föreslås det att generationsväxlingar på skogsbrukslägenheter främjas genom att ett skogsgåvoavdrag införs. Det föreslagna skogsgåvoavdraget härrör från den gåvoskatt som har betalats för skogsbrukslägenheten och avdraget görs från nettokapitalinkomsten av skogsbruk.

Hur en avdragsgrund uppkommer

En avdragsgrund uppkommer av gåvoskatten för den del av som gåva erhållen skogsmark som överstiger 30 000 euro av värdet enligt värderingslagen. Genom en koppling till värdet enligt värderingslagen, vilket baserar sig på skogsmarkens avkastning per hektar, fastställs den minimiareal för skogsmark i olika kommuner som utgör en förutsättning för skattelättnaden. Ett krav på en tillräckligt stor lägenhetsstorlek är viktigt för att ambitionen om större skogsbrukslägenheter ska bli verklighet. I statsrådets principbeslut Finlands nationella skogsstrategi 2025 har det satts som mål att höja arealandelen för skogsbrukslägenheter på över 50 hektar till 70 procent fram till 2025. För närvarande är andelen knappa 60 procent.

Skogsmarkens avkastningsvärden har fastställts utgående från riksomfattande skogsinventeringar och insamlade genomsnittliga pris- och kostnadsuppgifter. Samma uppgifter låg på sin tid till grund också för de avkastningskriterier som användes som grund för den arealbaserade skogsbeskattningen och som tillämpades fram till utgången av 2005 då övergångsperioden för skogsbeskattningsreformen upphörde.

Det föreslagna arealkravet fås genom att gränsvärdet, 30 000 euro, divideras med skogsmarkens värde enligt värderingslagen, som är skogsmarkens av Skatteförvaltningen fastställda genomsnittliga årliga avkastning per hektar multiplicerad med 10. Skatteförvaltningen fastställer varje år uppgifter om skogens avkastning per hektar för varje kommun genom ett beslut som publiceras i författningssamlingen.

I vissa kommuner i den norra delen av Finland och i skärgårdsområdena där avkastningsvärdet är lågt kan arealkravet bli rentav mycket stort. Det föreslås därför att om beskattningsvärdet är lägre än 30 000 euro ska en avdragsgrund uppkomma om skogsbrukslägenhetens skogsmark har en areal på minst 100 hektar. Arealgränsen motsvarar den minsta lägenhetsstorlek i norr som ligger till grund för försäkringsskyldighet enligt lagen om pension för lantbruksföretagare.

En avdragsgrund föreslås uppkomma förutom på grund av skogsmark också på grund av samtidigt överlåtna impediment. Överlåtelser av skogsbrukslägenheter innefattar mycket ofta även impediment. Det är inte administrativt sett ändamålsenligt att åtskilja gåvoskatten för impediment från gåvoskatten för egentlig skogsmark och inte heller motiverat med tanke på propositionens målsättningar eftersom inkomst av virkesförsäljning ofta fås även av virke som tillvaratagits från impediment. Impediment som ingår i en skogsbrukslägenhet föreslås dock inte påverka arealgränserna, eftersom värdet på impediment är noll enligt värderingslagen, och vid tillämpning av arealgränsen 100 hektar beaktas endast egentlig skogsmark.

Av följande tabell framgår den areal som krävs i vissa kommuner. Som exempel har valts var femtionde kommun i sjunkande ordning enligt skogsmarkens årliga avkastning. Med anledning av det låga avkastningsvärdet ska Pudasjärvi, som har platssiffran 301 bland totalt 317 kommuner, ha en nedre arealgräns på 100 hektar i likhet med 38 andra kommuner.

RP 158/2016 rd

Av tabellen framgår dessutom det genomsnittliga rörelseresultatet per hektar för privatskogsbrukets virkesproduktion inom det storområde som kommunen ingår i, samt det genomsnittliga rörelseresultatet för minimiarealen år 2013. (Källa: Skogsstatistisk årsbok 2014)

Kommun	Årlig avkastning/ha	Beskattningsvärde/ha	Minimiareal/ha	Storområde	Genomsnittligt rörelseresultat/år, euro	
					per hektar	per minimiareal
Hämeenkoski	188,54	1 885,4	16	Tavastland-Nyland	213	3 389
Lemi	142,34	1 423,4	21	Sydöstra Finland	210,8	4 443
Ruokolahti	121,67	1 216,7	25	Sydöstra Finland	210,8	5 198
Ylöjärvi	95,67	956,7	31	Birkaland	144,2	4 522
Lappo	68,72	687,2	44	Södra och Mellersta Österbotten	65,2	2 846
Kannus	44,72	447,2	67	Södra och Mellersta Österbotten	65,2	4 374
Pudasjärvi	19,41	194,1	155→100	Norra Österbotten	42	4 200

Siffrorna i tabellen gäller beskattningen för 2015. Hämeenkoski gick samman med Hollola vid ingången av år 2016.

Enligt förslaget har det ingen betydelse var skogsfastigheterna är belägna. Vid bedömning av förutsättningen för skattelättnad adderas beskattningsvärdena för lägenheter belägna i olika kommuner, och när gränsvärdet 30 000 euro överskrids blir skattelättnaden tillämplig.

En avdragsgrund uppkommer när gåvoskatten för skogsmark över gränsvärdet multipliceras med 2,4. Den skattskyldige får då via inkomstbeskattningen till godo 72,0 procent av gåvoskatten för den överstigande delen, om avdragsrätten kan utnyttjas till fullt belopp och skattesatsen för inkomst av skogsbruk är 30 procent. Om gåvoskatten för den del som överskrider gränsen är exempelvis 10 000 euro, blir avdragsgrunden 24 000 euro. Användning av avdraget minskar beloppet av den inkomstskatt som påförs med 30 % x 24 000 euro, dvs. med 7 200 euro.

Med de nuvarande skattegraderna för kapitalinkomst utgör avräkningen för gåvoskatten för den del som överstiger gränsvärdet maximalt dryga 81 procent när den aktuella gåvoskattedelen är minst 200 000 euro.

Användning av avdragsrätten

Den skattskyldige ska yrka på avdrag senast före slutförandet av beskattningen för skatteåret. Av administrativa skäl föreslås det minsta avdraget vara 1 500 euro, på samma sätt som skogsavdraget.

Avdragets maximibelopp per år föreslås vara 195 000 euro. Genom maximibeloppet förhindras att det tillåtna maximibeloppet för statligt stöd överskrids. Beroende på skattesatsen motsvarar maximibeloppet 65 100—66 300 euro i skattestöd per år och 195 300—198 900 euro under en period av tre år.

Det högsta avdraget per skatteår begränsas dessutom så att avdraget kan uppgå till högst 50 procent av nettokapitalinkomsten av skogsbruk. Begränsningen innebär att det krävs tillräckligt stora avverkningsvolymerna för en avdragsförmån till fullt belopp. Om en procentuell begränsning inte tillämpades i fallet i exempel 2, kan mottagaren av skogsbrukslägenheten utnyttja avdragsrätten till fullt belopp om nettokapitalinkomsten av skogsbruk motsvarar minst avdragsgrunden, dvs. 116 514 euro. Beloppet motsvarar en dryg fjärdedel av trädbeståndets värde, om trädbeståndets andel motsvarar 90 procent av skogsmarkens gängse värde

450 000 euro. Det föreslagna maximibeloppet på 50 procent innebär att det krävs dubbla avverkningar för att avdraget ska kunna utnyttjas till fullt belopp.

Tillsammans med gränsen på 195 000 euro innebär den föreslagna gränsen på 50 procent att maximibeloppet överskrids först när den skattskyldiges nettokapitalinkomst av skogsbruk överstiger 390 000 euro. Enligt uppgifterna för den verkställda beskattningen för 2014 överstiger gränsen för fyra personer och två beskattningssammanslutningar.

Avdrag som inte gjorts under skatteåret ska kunna dras av under senare år. Avdraget ska dock användas senast under det femtonde skatteåret efter gåvoåret. Tidsfristen är nödvändig eftersom det i praktiken är omöjligt att följa avdragsgrunden utan en tidsgräns. Inom det föreslagna systemet ska avdrag kunna göras också från inkomst av virkesförsäljning från annan skog än från den utifrån vilken avdragsgrunden har uppkommit. Till denna del är systemet mycket fördelaktigt. För att systemet ska bilda en balanserad helhet ska det kopplas samman med en säkring som förhindrar att en ogrundad avdragsförmån kvarstår exempelvis i en situation där en person efter karenstiden realiserar merparten av sina skogsinnehav. Den föreslagna tidsfristen på 15 år hindrar bl.a. i sådana situationer att avdragsrätten utnyttjas på resterande skogstillgångar eller till och med på sådana inkomster av skogar som förvärvats senare som inte alls har något samband med den avdragsgrund som uppkom en gång i tiden.

Förlorad skatteförmån

Om den skattskyldige inom 15 år efter det att gåvan blivit tilldelad överlåter minst tio procent av arealen av de skogsfastigheter som den skattskyldige erhållit som gåva, ska ett belopp som motsvarar de skogsgåvoavdrag som gjorts förhöjt med 20 procent hänföras till den skattskyldiges kapitalinkomst av skogsbruk under överlåtelseåret. Påföljden behövs för att säkerställa att de skogspolitiska målen med systemet uppfylls och för att avvärja spekulativa åtgärder. Avdrag som inte gjorts ska inte kunna dras av senare. I övrigt föreslås skatteförmånen vara slutlig.

Skogsägares anteckningsskyldighet

Den anteckningsskyldighet som enligt 12 § i lagen om beskattningsförfarande föreskrivs för bl.a. skattskyldiga som bedriver skogsbruk täcker inte den anteckningsskyldighet som förutsätts i fråga skogsgåvoavdrag i det fallet att den skattskyldige inte direkt bedriver skogsbruk utan verksamheten bedrivs för gemensam räkning för samägarna till en skogsbrukslägenhet. Eftersom avdraget görs på skogsägarens beskattningsnivå ska anteckningsskyldigheten gälla för skogsägaren i stället för sammanslutningen. Det föreslås att 12 § kompletteras med en bestämmelse om anteckningsskyldighet för den skogsägare som yrkar på skogsgåvoavdrag.

4 Propositionens konsekvenser

4.1 Konsekvenser för skogsägarna

I likhet med den skattelättnad vid generationsväxling som gäller enligt lagen om skatt på arv och gåva har förslaget konsekvenser i konstellationer där äldre företagare, vid skogsgåvoavdrag de som har skogsbrukslägenheter, vill tilldela som gåva, dvs. vederlagsfritt överföra företags-, gårdsbruks- eller skogstillgångar till företrädare för en yngre generation för att förbättra deras inkomstmöjligheter eller förmögenhetsställning eller av någon annan orsak. När det gäller skogsbrukslägenheter som inte omfattas av de bestämmelser i lagen om skatt på arv och gåva som gäller skattelättnad vid generationsväxling inverkar skattekostnaderna till följd av åtgärden på så vis att parternas vilja att genomföra en generationsväxling under livstiden minskar. Största delen av de vederlagsfria överlåtelseerna av skogsbrukslägenheter sker följakt-

RP 158/2016 rd

ligen via arv först efter att skogsägaren har avlidit. Minskade skattekostnader i samband med tilldelning som gåva minskar spärrarna för att genomföra en generationsväxling under livstiden och innebär att tilldelning som gåva blir ett betydligt fördelaktigare alternativ än förvärv genom arv. Förslaget ökar tilldelningen av skogsbrukslägenheter som gåva inom släkten.

Rätten till skogsgåvoavdrag minskar skattekostnaderna när generationsväxlingar på skogsbrukslägenheter genomförs i form av gåva, om det är fråga om sådana skogsbrukslägenheter som uppfyller förutsättningarna för skattelättnad och från vilka ägarna kan och vill sälja virke eller från vilka ägarna får annan kapitalinkomst av skogsbruk. Effekten är starkast när avdragsrätten kan användas snabbt efter det att gåvan blivit tilldelad.

Om den som erhåller en skogsfastighet har tillräckligt med skog som nått avverkningsåldern redan under överlåtelseåret kan han eller hon i bästa fall tillgodogöra sig avdragsrätten redan under gåvoåret, om försäljningen genomförs och köpesumman betalas i rask takt. I fallet i exempel 2 ska skogsägaren ha kunnat använda hela avdragsgrunden för sin skogsbrukslägenhet på 90 hektar under två år, om hans eller hennes nettokapitalinkomst av skogsbruk hade varit 233 000 euro. Skattekostnaden för generationsväxling ska ha sjunkit med 56 procent. För ett så snabbt utnyttjande av avdraget förutsätts det att en betydande del av trädbeståndet på skogsbrukslägenheten genast kan avverkas. Oftast senareläggs försäljningen på grund av trädbeståndets struktur och den tid som krävs för virkeshandel.

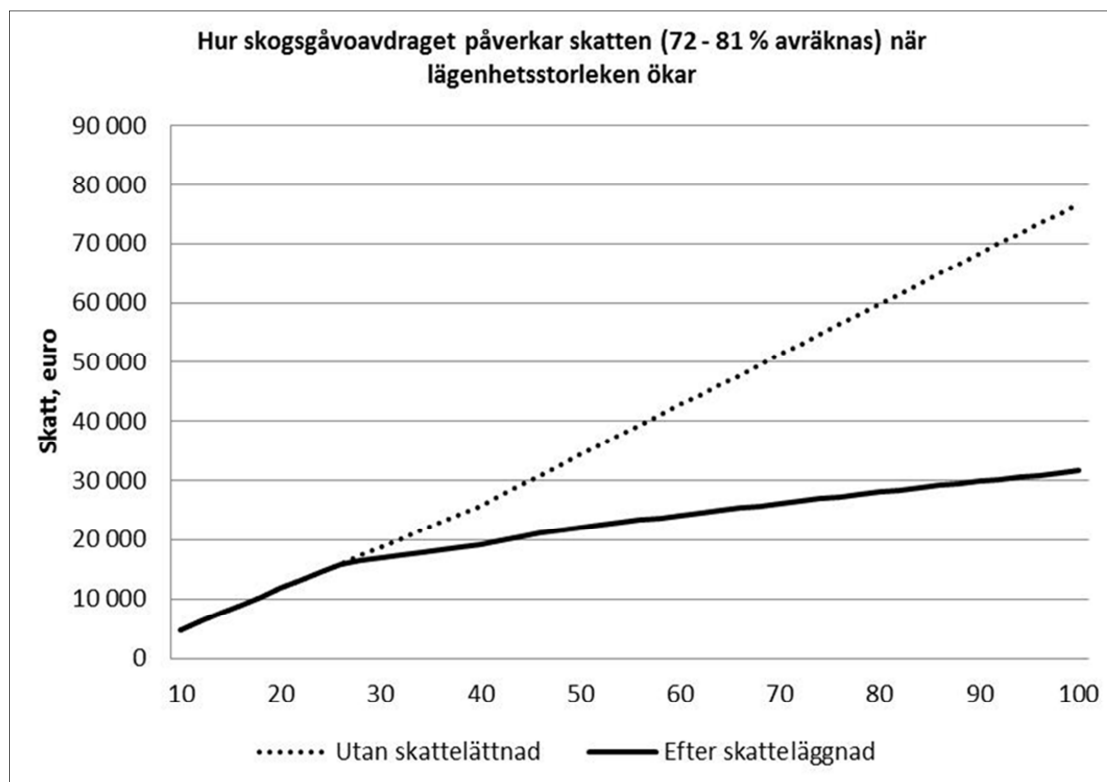
Rätten till skogsgåvoavdrag kan inte beaktas i förskottsinnehållningen på inkomst av virkesförsäljning, och därför tillfaller den skatteförmån som fås genom avdraget skogsägarna först efter slutförandet av inkomstbeskattningen för skatteåret i form av skatteåterbäring på hösten det följande året.

Om skogsägaren inte har skog att avverka i annan skog än den som erhållits som gåva eller om skogsägaren bara har en liten mängd annan skog att avverka, kan han eller hon utnyttja avdragsgrunden under 15 år efter gåvoåret. Då kan det löna sig för parterna att senarelägga gåvan på grund av den finansieringskostnad som gåvoskatten medför. I dessa fall är dock inte ens gåvoskattekostnaderna för generationsväxlingar proportionellt sett stora, eftersom det avverkningsbara trädbeståndet utgör en betydande del av skogsbrukslägenhetens gängse värde.

Den sporrande effekten på generationsväxling beror på lägenhetens avkastningsvärde eller areal och på det gängse värde av skogen som ligger till grund för gåvoskatt. Gåvoskatten för små lägenheter är relativt liten, och på dem uppkommer inte heller något skogsgåvoavdrag. När lägenhetsstorleken ökar växer nyttan av avdragsrätten, vilket är ägnat för att främja de skogspolitiska målen om större skogsbrukslägenheter.

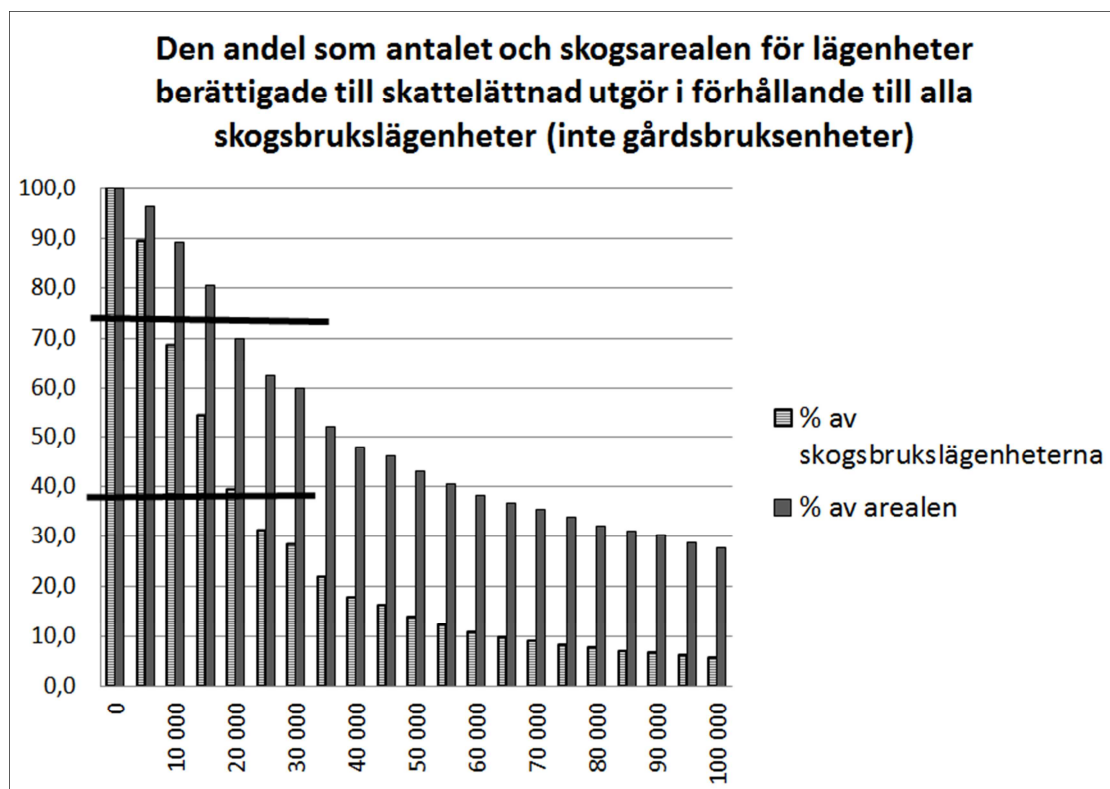
Av figur 1 framgår förändringen i euro av den skatteförmån som avdragsrätten medför (den lodräta axeln) när lägenhetens areal ökar (den vågräta axeln). Skogsmarkens gängse värde antas vara 5 000 euro per hektar och den gräns för lägenhetsstorleken som bestäms utifrån beskattningsvärdet (1 152 euro per hektar) antas vara 26 hektar.

Figur 1



Av figur 2 framgår hur antalet skogsbrukslägenheter för andra än jordbrukare-skogsägare och deras arealer (den lodräta axeln) fördelas enligt lägenheternas värde enligt värderingslagen (den vågräta axeln).

Figur 2



Det föreslagna minimibeloppet 30 000 euro enligt värderingslagen som föreslås utgöra en förutsättning för skattelättnad innebär att omkring 28 procent av skogsbrukslägenheterna, dvs. ungefär 65 000, är sådana skogsbrukslägenheter som uppfyller förutsättningarna och som ägs av andra enskilda än jordbrukare. Skogsbrukslägenheternas areal uppgår till 4,4 miljoner hektar vilket motsvarar 60 procent av den skogsareal som dessa privata skogsägare äger, 36 procent av alla privata skogsägares skogsareal och 21 procent av skogsarealen i hela landet.

Förslagen har konsekvenser också för andra än skogsägare som omfattas av skattelättnaden, till den del förslagen har konsekvenser för virkesutbudet och därmed eventuellt för virkespriset, liksom eventuellt även för skogsbrukslägenheternas värde. Det kan förväntas att ett ökat virkesutbud åtminstone stävjar det tryck på högre virkespriser som skogsindustrins växande efterfrågan medför, eventuellt rentav sänker priserna i någon mån.

Det är emellertid svårt att bedöma hur skogsgåvoavdraget påverkar virkesutbudet eftersom exempelvis trädbeståndets åldersstruktur på de lägenheter som tilldelats som gåva inverkar på hur snabbt skogsägarna kan utnyttja avdragsgrunden. Naturresursinstitutet gav en grov upp-

skattning i sin rapport⁵ där det bedömde att om skogsgåvoavdraget blir verklighet ökar det avverkningarna och virkesanvändningen med ungefär 1,5 miljoner kubikmeter per år under en period av tio år.

Skogsgåvoavdragets verkan på virkesutbudet blir dock sannolikt mindre än Naturresursinstitutets uppskattning även trots att Naturresursinstitutets bedömning utgick från gränsvärdet 40 000 euro enligt värderingslagen i stället för 30 000 euro som nu föreslås och koefficienten för den skatt som avräknas föreslås vara 2,4 i stället för 2,2 som antogs vara koefficient enligt Naturresursinstitutets kalkyler. Det beror på att Naturresursinstitutets grova uppskattning om en ökning av virkesutbudet med 1,5 miljoner kubikmeter innefattar avverkningar som ska ha genomförts också utan avdraget. Enligt Naturresursinstitutets utredning är konsekvenskalkylerna dessutom förenade med osäkerhetsfaktorer som innebär att kalkylerna kan överskatta skogsgåvoavdragets verkningar i någon mån. När dessa reducerande faktorer beaktas, antingen med hjälp av en kalkyl eller enligt uppskattning, kan skogsgåvoavdraget ha en effekt som innebär att avverkningarna och virkesutbudet ökar med i medeltal ungefär 1,2—1,4 miljoner kubikmeter per år under en tioårsperiod. Det ska betonas att även denna bedömning fortfarande inrymmer en betydande mängd osäkerhet till följd av den statistiska kalkylen, antagandena och inslaget av uppskattning. Om det antas att virkespriset trots ett ökat utbud kvarstår på sin nuvarande nivå när efterfrågan på virke ökar analogt med utbudet, ska den ökning som nämns ovan att medföra en ökning om ungefär 45—50 miljoner euro i skogsägarnas rotprisinkomster.

Skogsgåvoavdraget tillsammans med skogsavdraget kan leda till en tämligen låg samlad beskattningsnivå. Fördelaktigheten påverkas för sin del också av om mottagaren senare i sin beskattning av kapitalinkomster kan dra av försäljningsförlusten för vidareförsäljning av lägenheten.

Exempel 3

Konstellationen är densamma som i exemplen 1 och 2. A:s far hade förvärvat en skogsbrukslägenhet för 450 000 €, och för honom hade det då uppkommit en skogsavdragsrätt på 270 000 €. När A får skogsbrukslägenheten som gåva överförs den skogsavdragsrätt som uppkommit för fadern till A, som dessutom får en grund på 116 514 € för skogsgåvoavdrag. A kan genast realisera lägenhetens virkestillgångar och får 400 000 € i inkomst av virkesförsäljning. A drar av 240 000 € (= 60 % x 400 000 €) som skogsavdrag och 80 000 € (= 160 000 € x 50 %) som skogsgåvoavdrag, varvid den beskattningsbara inkomsten blir 80 000 €. A betalar 26 000 € i skatt, varvid skattesatsen blir 6,5. Dessutom har A en oanvänd skogsavdragsgrund på 30 000 € och en grund på 36 514 € för skogsgåvoavdrag.

Det sammanlagda skattebeloppet påverkas också av den överlåtelseskatt på fyra procent, dvs. 18 000 € som A:s far hade betalat för den skogsfastighet han hade köpt, för vilken det å andra sidan också uppkommer en skogsavdragsgrund.

Om A behåller fastigheten i sin ägo i 15 år får A ingen påföljd för den tidigare användningen av skogsgåvoavdrag och kan utnyttja försäljningsförlusten vid sin beskattning, exempelvis 350 000 €, som föranleds av att A erhöll skogsfastigheten som mogen för avverkning och säljer den som plantbeståndsdominerad. Om överlåtelsen sker till en

⁵ Metsäverotuksen kehittämissarpeet metsä- ja elinkeinopolitiikan kannalta – Loppuraportti maa- ja metsätalousministeriölle, Hänninen ja Leppänen, 2016 (Skogs- och näringspolitiska perspektiv på behoven av att utveckla skogsbeskattningen – Slutrapport till jord- och skogsbruksministeriet, Hänninen och Leppänen, 2016

släkting som avses i 48 § i inkomstskattelagen är överlåtelsen skattefri. Den förlust av skogsbruk som försäljningsförlusten medför kan A dra av från försäljningsvinster och andra kapitalinkomster under skatteåret och de fem följande åren.

Trots den priskonsekvens som nämns ovan är det möjligt att reformen höjer köpesummorna för skogsfastigheter en aning på grund av den potentiella skattefördel som skogsbrukslägenheterna är förenade med, den påföljd som i 15 års tid hänför sig till en överlåtelse av skogsbrukslägenheten eller en del av den och den förändrade situation i efterfrågan och utbudet på skogsfastighetsmarknaden som följer av dessa. Det kan innebära att förutsättningarna att förvärva tillskottsmark för utvidgningsvilliga skogsägare försämras en aning. En höjning av köpesummorna gagnar emellertid de skogsägare som inte omfattas av rätten till skogsgåvoavdrag till den del skogsägarna överväger att sälja skogsbrukslägenheten på marknaden för skogsbrukslägenheter.

Fallet i exempel 2 där 56 procent av gåvoskatten kom att avräknas mot skatten för kapitalinkomst av skogsbruk kan anses som ett icke typiskt fall. De lägenheter som överläts har oftast ett lägre beskattningsvärde och gåvoskattevärde, varvid även skatteförmånen blir mindre. Vidareförsäljning kan då bli ett lockande alternativ för gåvotagaren.

Exempel 4.

Konstellationen är densamma som i exemplen 2 och 3, men skogslägenheten på 90 hektar i Salo tilldelas två bröstarvingar, A och B, som gåva. Bägge arvingarna har då i besittning skogsbrukslägenheter på 45 hektar och ett värde av 225 000 € för vilka gåvoskatten enligt skatteklass I uppgår till 30 020 €. Den föreslagna gränsen för skattelättnad innebär att i Salo är skogsarealen 26 hektar, och för A och B uppkommer således avdragsrätt för de 19 hektar som överskrider gränsen.

För både A och B blir skogsmarkens avkastningsvärde då $1\,152\text{ €} \times 45\text{ ha} = 51\,840\text{ €}$. En avdragsgrund uppkommer av gåvoskatten för det avkastningsvärde på 11 840 € (motsvarar 19 ha) som överstiger 30 000 €, dvs. för $21\,888\text{ €} / 51\,840\text{ €} \times 30\,020\text{ €} = 12\,675\text{ €}$. Avdragsgrunden blir $2,4 \times 12\,675\text{ €} = 30\,420\text{ €}$. När A säljer tillräckligt med virke medför avdragsrätten en inkomstskattefördel på 9 126 € (skattesatsen 30 %). Slutresultatet är att 30 % av gåvoskatten på 30 020 € har avräknats.

Alternativt gäller att om köpesummorna för skogsfastigheter stiger med exempelvis fem procent får A och B vid försäljning av sina lägenheter en överlåtelsevinst på 11 250 €, varav nettoytan efter skatt på överlåtelsevinst blir 7 875 € (skattegraden 30 %).

4.2 Konsekvenser för den industri som använder virke

Förslagen främjar både på kort sikt och på lång sikt tillväxtförutsättningarna för den industri som använder virke. Förslagets konsekvenser för virkesutbudet är på kort sikt viktiga för den industri som använder virke, eftersom efterfrågan på virke väntas öka betydligt redan under några av de följande åren. Ett ökat virkesutbud möjliggör en ökad användning av inhemskt virke i Finland. En ökad virkesanvändning ska naturligtvis öka produktionen av slutprodukter och inkomsterna av industrins slutprodukter samt de samhällsekonomiska fördelar som följer av detta.

I Finland ökar virkesanvändningen sannolikt i synnerhet inom cellulosaindustrin, som investeringarna den senaste tiden har koncentrerats till. Om virkesutbudet ökar, ökar virkesanvändningen sannolikt också inom sågindustrin, som redan har en sådan kapacitet som möjliggör större produktionsvolym. Den ökning av virkesutbudet som propositionen medför främjar en

fortsatt balanserad verksamhet på virkesmarknaden och möjligheten att behålla en konkurrenskraftig och relativt stabil prisnivå för virke, vilket främjar möjligheterna för fortsatta verksamhetsförutsättningar och fortsatt lönsamhet för träförädlingsindustrin. Fortsatt lönsamhet är en förutsättning såväl för möjligheterna att hålla kvar produktionen i Finland som för nya investeringar och bioekonomisk tillväxt.

Om virkespriset stiger betydligt från den nuvarande nivån när efterfrågan på virke ökar i och med nya investeringar, försämras träförädlingens konkurrenskraft i Finland. En underminering av lönsamheten kan leda till att produktionsvolymerna anpassas, vilket i sin tur minskar virkesanvändningen och det tryck på höjda virkespriser som investeringarna medför.

År 2015 uppgick skogsindustrins uttag ur privatskogar till sammanlagt 48,5 miljoner kubikmeter virke. För drivningen behövdes det ungefär 100 000 virkesaffärer där privata skogsägare betalades rotpris till ett belopp av ungefär 1,7 miljarder euro. År 2015 användes dessutom ungefär 1,1 miljard euro till virkesdrivning, transport och allmänna kostnader. En fragmenterad skogsägarstruktur medför merkostnader för industrin under alla faser i virkesanskaffningskedjan.

På längre sikt hänför sig propositionens konsekvenser för verksamhetsmiljön för den industri som använder virke till utvecklingen av skogsbrukslägenhets- och ägarstrukturen och ökningen av ett företagsmässigt skogsbruk, vilket ökar virkesutbudet och effektiviserar virkesproduktionen. Förslaget styr skogsägarnas åldersstruktur i en riktning som innebär föryngring och begränsar uppkomsten av dödsbon och fragmenteringen av skogsbrukslägenheterna.

Ett företagsmässigt skogsbruk och en bättre skogsbrukslägenhets- och ägarstruktur än för närvarande främjar industrins förmåga att nå skogsägarna med de resurser som finns, och på så vis höjer förslaget med tiden kostnadseffektiviteten inom virkesanskaffningen. Företagsmässiga skogsbrukslägenheter som är större än genomsnittet gör virkesaffärer mera regelbundet och virkesvolymerna per affär är större med jämförelse till mindre lägenheter. Större skogsbrukslägenheter möjliggör förutom regelbunden virkesförsäljning också utnyttjande av skalfördelar både inom skogsbruket och vid virkesdrivning, vilket ökar verksamhetens effektivitet. Vid förvärv av träråvara möjliggör utnyttjande av skalfördelarna bättre kostnadseffektivitet under alla faser i förvärvskedjan, såväl vid köp av virke och drivning som vid transport.

4.3 Konsekvenser för samfällda skogar

Den föreslagna avdragsrätt som uppkommer på grundval av att en skogsbrukslägenhet tilldelas som gåva lindrar inte på motsvarande sätt skattekostnaderna för gåvotagarna när en andel i en samfällad skog tilldelas som gåva. Trots att skattelättnaden inte nödvändigtvis riktas uttryckligen till företagsmässigt skogsbruk är målet med förslaget att främja företagsmässigt skogsbruk genom skattelättnad för den som erhåller en skogsbrukslägenhet. När det gäller samfällda skogar är det den samfällda skogen som bedriver skogsbruk, inte en enskild delägare.

Den föreslagna skattelättnadsmekanismen lämpar sig inte för överlåtelse av andelar i samfällda skogar, eftersom en grund för skogsgåvoavdrag uppkommer för gåvotagaren. Avdragsrätten kan således inte lindra beskattningen för en samfällad skog som bedriver skogsbruk och beskattas som en särskild skattskyldig. En samfällad skogs delägares andel av inkomsten från den samfällda skogen är däremot skattefri inkomst för delägaren. Situationen är densamma om det hade gått in för att främja skattelättnad vid generationsväxling på gårdsbruksenheter med den skattelättnad vid generationsväxling som avses i 55 § i lagen om skatt på arv och gåva i stället för med den föreslagna skattelättnaden på grund av skogsgåvoavdrag. Vid överlåtelse av en andel i en samfällad skog handlar det inte om en delägares utan om den samfällda skogens företagsverksamhet: en skattelättnad i arvs- och gåvoskatten för överlåtelse av en andel i

en samfällad skog ska följaktligen strida mot de grundläggande principerna för skattelättnad vid generationsväxling. En annan sak är att vid överlåtelse av en gårdsbruksenhet där förutsättningarna för skattelättnad är uppfyllda kan en andel i en samfällad skog ha omfattats av skattelättnad som en del av gårdsbrukstillgångarna.

Möjligheten att få skattelättnad med anledning av att skogsbrukslägenheter tilldelas som gåva försätter skogsbrukslägenheter som överlåtelseobjekt i en bättre ställning än andelar i samfällda skogar och kan följaktligen i någon mån minska intresset för att foga skogsfastigheter till samfällda skogar liksom intresset för andelar i samfällda skogar som investeringsobjekt. Samtidigt uteblir i viss mån de fördelar som kan nås via samfällda skogar. Samfällda skogar kan möjliggöra större lägenheter och förhindra fragmenteringar, eftersom vid generationsväxlingar för delägare i samfällda skogar kvarstår lägenhetsstrukturen och endast andelarna byter ägare. Samfällda skogars ställning eller samfällda skogars attraktionskraft som en ägarform försämras dock inte på grund av förslaget när det gäller små skogsbrukslägenheter, som faller utanför den föreslagna skogsgåvoavdragsrätten.

När en skogsbrukslägenhet fogas till en samfällad skog är det emellertid inte fråga om en överlåtelse där påföljden är densamma som vid överlåtelse av en skogsbrukslägenhet, dvs. att ett belopp, förhöjt med 20 procent, som motsvarar de skogsgåvoavdrag som dragits ut läggs till kapitalinkomsten av skogsbruk under överlåtelseåret. Skogsägaren kan således utnyttja den avdragsgrund som uppkommit på grund av den gåvoskatt som han eller hon har betalat för den skogsbrukslägenhet som han eller hon erhållit som gåva och som senare fogats till en samfällad skog, om skogsägaren har kapitalinkomst från skogsbruk som härrör från någon annan skog.

År 2016 utgör samfällda skogar omkring fyra procent av den sammanräknade arealen för privata skogar och samfällda skogar i hela landet.

4.4 Konsekvenser för statsekonomin

Förslagen ökar inledningsvis statens skatteinkomster av gåvoskatt, och det beräknas att ökningen under de första åren överstiger nedgången i inflödet av inkomstskatt. Det ökade gåvoantalet minskar dock kvarlåtenskapens värde och sänker därmed arvsskatten under senare år. En eventuell stigning av skogsfastigheternas gängse värden kan dock öka inflödet av arvs- och gåvoskatt. Eftersom förslagen innebär att skogstillgångar oftare än tidigare överförs till en yngre generation under livstiden lindras beskattningen i och med att förmögenhetsposter som beskattas enligt progressiva skatteskalor uppdelas i två delar. Det här händer när den skog som först tilldelats som gåva inte beaktas vid en senare arvsbeskattning eftersom skogsgåvan inte ska anses som förskott på arv och det har gått mer än tre år mellan gåvan och arvlåtarens död. Inflödet av arvs- och gåvoskatt beräknas inte sjunka nämnvärt på lång sikt.

Att den rätt till skogsgåvoavdrag som uppkommer för betalda gåvoskatter används vid beskattning av inkomst av virkesförsäljning minskar i sin tur den skatt som flyter in till staten för kapitalinkomst av skogsbruk. Konsekvenserna av ändringarna har bedömts vid Naturresursinstitutet med användning av tillgängligt material på bred front. Under de tio första åren beräknas förslagen sänka inflödet av inkomstskatt med cirka 18 miljoner euro per år. På inflödet av skatt påverkar reformen från och med år 2018.

Uppskattningen är förenad med osäkerhet på flera punkter, både när det gäller materialet och när det gäller beteendeeffekterna. I de underliggande antagandena till beräkningarna har man varit tvungen att uppskatta hur skogsbrukslägenheter där det inte bedrivs jordbruk fördelas på olika storleksklasser för skogsmarkens areal. Det finns inga säkra uppgifter om hur överlåtelserna före reformen har fördelats på arv, gåvor, affärer av gåvokaraktär och vanliga affärer.

Reformen ska öka antalet gåvor och antalet affärer av gåvokaraktär och minska antalet arv, men det har varit nödvändigt att uppskatta hur stor denna konsekvens blir.

Det nuvarande antalet ägarbyten på skogsbrukslägenheter baserar sig på antagandet att ett ägarbyte sker med ungefär 30 års intervall, vilket samtidigt är den genomsnittliga besittningstiden för skogsbrukslägenheter. Utifrån detta ska antalet ägarbyten på skogsbrukslägenheter där värdet enligt värderingslagen är 30 000 euro att uppgå till knappa 1 400. Under en femårsperiod efter att den föreslagna lagen har trätt i kraft antas antalet ägarbyten öka med ungefär 3 000 fall per år, varav ungefär 1 700 beräknas omfattas av den föreslagna skattelättnaden.

Förslaget ökar virkesutbudet och möjliggör på så vis en ökning av virkeshandelsvolymerna. Med tiden ska den ökade virkeshandeln att öka inflödet av inkomstskatt och inflödet av mervärdesskatt samt det indirekta skatteinflödet till följd av att virkesanvändningen och virkesdrivningen ökar.

Eftersom en avdragsgrund uppkommer enligt förslaget också i fråga om gåva som gäller skogsmark som förvärvats genom affärer av gåvokaraktär kan det därför antas att antalet affärer av gåvokaraktär som gäller skogsbrukslägenheter ökar i viss mån. Detta ökar inflödet av överlåtelseskatt för köpesumman.

4.5 Konsekvenser för kommunernas ekonomi

Propositionen har inte några direkta konsekvenser för kommunernas ekonomi eller kommunernas skatteinkomster, eftersom staten är skattetagare såväl i fråga om gåvoskatten som i fråga om skatten på kapitalinkomster.

En ökad avverkning ökar dock behovet av arbetskraft inom drivning och transport samt i viss mån också inom träförädlingsindustrin. Till följd av detta ökar lönesumman vilket ökar kommunernas skatteinkomster av förvärvsinkomster. Till den del en ökad virkesanvändning också ökar resultatet för företagen inom branschen ökar kommunernas skatteinkomster också utifrån förvärvsinkomstandelen av företagsinkomst som ska fördelas och som kommunernas utdelning av samfundsskatteintäkter. Det är dock omöjligt att lägga fram några kvantitativa bedömningar av dessa påverkningar.

4.6 Konsekvenser för myndigheterna

Generationsväxlingar är utsatta för olika alternativa och spekulativa arrangemang, vilket väsentligt ökar den administrativa bördan, kundrådgivningsbehoven och rättstvister i anslutning till generationsväxlingar. Ur administrativ synvinkel är det viktigt att skattestöd på ett så klart och enkelt sätt som möjligt uppmuntrar till att på en gång genomföra överlåtelse till den som önskas vara den som fortsätter med verksamheten. De ramvillkor för skattelättnad som ingår i utkastet till propositionen, den nedre gränsen för beskattningsvärdet enligt värderingslagen, avdragets användningstid och användningssätt samt tiden för återkrav av förmånen, stöder detta mål.

Skogsgåvoavdrag ska enligt förslaget göras vid inkomstbeskattningen på dispositivt yrkande av den skattskyldige som tilldelats skog som gåva. Vägledning med framförhållning av potentiella skogsgåvoavdragskunder är av väsentlig vikt med tanke på den arbetsmängd som det nya avdraget medför för beskattningsmyndigheten. Ju bättre de skattskyldiga kan uppfatta sin rätt till skogsgåvoavdrag och räkna ut avdragsgrundens storlek samt yrka på avdrag för skatteåret till korrekt belopp, desto mindre kontrollarbete medför avdraget för Skatteförvaltningen. För kundrådgivning och tjänstemännens kontrollarbete behövs det drygt ett årsverke.

Övervakning av statligt stöd i anslutning till skogsgåvoavdraget och kontroll av maximibeloppet för stöd av mindre betydelse är nya uppgifter för Skatteförvaltningen. Det behövs datasystemarbete för övervakningen av statligt stöd samt för anmälan om yrkande om skogsgåvoavdrag och beaktandet av avdraget vid beskattningsberäkningen. När lagen träder i kraft vid ingången av 2017 blir det nödvändigt att först genomföra datasystemändringarna i Skatteförvaltningens gamla datasystemhelhet och senare på nytt i Skatteförvaltningens nya färdigprogram. Datasystemarbetena medför en engångskostnad på 600 000 euro.

4.7 Konsekvenser för miljön

Förslagen innebär att aktivt idkande av skogsbruk ökar och avverkningar genomförs på större arealer än tidigare, beroende på efterfrågan.

Den senaste tidens investeringar inom den industri som använder virke har gällt industri som använder massaved som sitt råvaruämne. Investeringarna inom den industri som använder timmer har varit mindre, fastän sågarnas befintliga kapacitet är smidigare och det finns förutsättningar att höja produktionen när konkurrenskraften och marknadsläget tillåter det. Den förväntade ökningen av efterfrågan gäller dock till största delen massaved, och därför kan det antas att lagförslaget ökar i synnerhet de beståndsvårdande avverkningarna. Till följd av detta ökar avverkningsarealerna i synnerhet i skogar där miljövärdena i typiska fall är obetydligare än i gamla skogar. Ett effektivt utnyttjande av skogsgåvoavdraget ökar dock också avverkningarna i förnyelsemogna skogar, vilket försvagar levnadsförhållandena i synnerhet för sådana arter i skogen som kräver särdrag hos gamla skogar.

Det krav på lägenhetsstorlek som föreslås gäller för att en grund för skogsgåvoavdrag ska uppkomma förhindrar fragmentering av skogsbrukslägenheter och uppmuntrar till större skogsbrukslägenheter. Allt större skogsbrukslägenheter och bättre förutsättningar för företagsmässigt skogsbruk ökar skogsbruksaktiviteten i privatskogar också via detta. Större skogsbrukslägenheter ger dock bättre möjligheter att inrikta åtgärder för att säkerställa biologisk mångfald på objekt som är mest betydande för den biologiska mångfalden och att koncentrera avverkningarna till mindre värdefulla områden. På stora skogsbrukslägenheter bedrivs skogsbruk dessutom ofta utgående från en skogsplan, där värdefulla natur- och landskapsobjekt kan avskiljas som egna helheter.

Enligt förslaget ska skogsgåvoavdrag kunna göras också från det miljöstödet enligt den temporära lagen om finansiering av hållbart skogsbruk som räknas som kapitalinkomst av skogsbruk. Detta kan ha en gynnsam effekt.

4.8 Konsekvenser för samhällsekonomin

De totalekonomiska konsekvenserna av propositionen beräknas uppkomma via ökad virkesanvändning. Cellulosa- och sågindustrin samt också virkesdrivning, transport och upplagring är de branscher som främst inriktas av de ekonomiska konsekvenserna av den ökade virkesanvändningen. Dessa branschers produktion och mervärde ökar, vilket påverkar deras vinster, arvode och sysselsättning. Största delen av den ökade cellulosaproduktionen och av sågprodukterna går till export, vilket innebär att de föreslagna ändringarna också förbättrar Finlands bytesbalans.

Det är omöjligt att lägga fram några exakta kvantitativa bedömningar av propositionens totalekonomiska konsekvenser. Det kan dock bedömas att propositionens konsekvenser för den ekonomiska tillväxten på det hela taget är måttfulla, när det beaktas att konsekvenserna av de i propositionen föreslagna ändringarna är små i förhållande till bruttonationalprodukten. Sysselsättningseffekterna beräknas riktas främst till virkesdrivning, transport och upplagring, vilka

som branscher är arbetskraftsintensivare än cellulosa- och sågindustrin. Den ökade virkesanvändning som nämns ovan ska enligt en grov uppskattning innebära att det behövs några hundra årsverken fler inom dessa branscher.

Utöver skatteintäktskonsekvenserna medför förslaget också direkta kostnader för den offentliga förvaltningen i form av en engångskostnad på uppskattningsvis 600 000 euro med anledning av införandet av systemet och kostnader med anledning av den årliga arbetsinsatsen motsvarande drygt ett årsverke som behövs för tillämpningen. Skogsbeskattningen blir mer komplicerad än tidigare och det medför kostnader också för att uppdatera och förvalta systemet samt försvarar möjligheterna att förstå skogsbeskattningen som helhet och att bedöma konsekvenserna av beskattningen. Behovet av kundrådgivning ökar förutom vid Skatteförvaltningen också hos andra myndigheter och organisationer inom skogsbrukssektorn. Att sätta sig in i bestämmelserna om skogsgåvoavdrag och bedöma nyttan av avdraget för med sig besvär för de skogsägare som är berättigade till avdraget. Detta besvär kan inte undvikas helt genom satsningar på kundrådgivning. Även de minimis-regleringen medför nya skyldigheter för skogsägarna.

På det hela taget bedöms dock de samhällsekonomiska fördelarna av införandet av skogsgåvoavdrag vara större än nackdelarna.

5 Beredningen av propositionen

Propositionen har beretts vid finansministeriet i samarbete med Skatteförvaltningen.

Under beredningen hördes en av jord- och skogsbruksministeriet sammankallad inofficiell arbetsgrupp som bestod av företrädare för jord- och skogsbruksministeriet, Finlands skogscentral, Skogsindustrin rf, Maa- ja metsätaloustuottajain Keskusliitto MTK ry och Finlands Sågindustri rf. Som sakkunniga i arbetsgruppen deltog också företrädare för Naturresursinstitutet, Pellervon Taloustutkimus PTT ry och Lantbruksföretagarnas pensionsanstalt. Dessutom framförde ministerarbetsgruppen för bioekonomi och ren energi sin syn på huvuddragen i den föreslagna avdragsmodellen och förordade att det avanceras utgående från modellen.

Propositionen sändes på remiss till 26 myndigheter och organisationer. Det gavs 21 utlåtanden.

Med undantag av Naturresursinstitutet understöder myndigheterna och organisationerna inom skogsbruk och skogspolitik, vanligen med vissa ändringar, förslaget om att från inkomst av virkesförsäljning göra ett avdrag som härrör från gåvoskatt.

Jord- och skogsbruksministeriet ”stöder starkt” den fortsatta beredningen och genomförandet och anser att propositionen främjar möjligheterna nå uppställda mål och ett aktivt skogsbruk. Under beredningen har det på ett berömvärt sätt hörts de viktigaste intressentgrupperna inom skogsbranschen. Gränsvärdet 40 000 euro som en förutsättning för skattelättnad ska sänkas till 25 000 euro och överlåtelse till staten för samhälleliga behov ska inte omfattas av sanktionsbestämmelsen.

Naturresursinstitutet anser att propositionsutkastet inte motsvarar målen i regeringsprogrammet eller målen i den nationella skogsstrategin. Det praktiska genomförandet är förenat med problem. Avgränsningen till gåvor och de godtyckliga gränserna för lägenhetsstorleken inrymmer drag som är tvivelaktiga i ett likabehandlingsperspektiv och som minskar genomslagskraften. Propositionen fokuserar på ett ökat virkesutbud på kort sikt och främjar inte företagsmässigt skogsbruk. Målet att öka avverkningarna är tvivelaktigt om det inte finns någon större efterfrågan på marknaden. Kravet på lägenhetsstorlek är problematiskt eftersom forsk-

ning visar att lägenhetsstorleken inte förklarar skogsbrukets lönsamhet eller aktiviteten inom virkesförsäljning. Det finns inga heltäckande forskningsuppgifter om hur lägenhetsstorleken påverkar kostnaderna inom skogsbruket och virkesanskaffningen. Propositionen bör lämnas tillbaka för ny behandling som utgår från regeringsprogrammets mål.

Finlands skogscentral anser att förslaget innebär att regeringsprogrammets mål förverkligas väl. Komplexiteten och beräkningen av avdragsbeloppet och effekten för skogsägarna är en svaghet. Skogscentralen är beredd att åta sig en central uppgift inom rådgivning, utbildning och tillhandhållande av hjälpmedel. Den gräns i euro som utgör en förutsättning för skattelättnad ska sänkas till 30 000 euro, arealgränsen ska sänkas från 100 hektar till 75 hektar och avdragets maximibelopp ska höjas till 60 procent av nettokapitalinkomsten av skogsbruk.

Centralförbundet för lant- och skogsbruksproducenter MTK understöder avdragsmodellen, men anser att sättet att fastställa avdraget är invecklat och att det är svårt att räkna ut avdragsbeloppet för de skattskyldiga. Avdraget medför också rättviseproblem. Förbundet föreslår att avdraget fastställs utifrån den del som överstiger en viss självriskgräns av den gåvoskatt som betalats. Om utgående från avdraget enligt propositionen avanceras, ska gränsvärdet sänkas till 16 000 euro och den koefficient som används för att fastställa avdraget höjas till 2,5. Maximitiden 15 år för möjligheten att använda avdraget ska slopas. I samband med bedömning av behovet att revidera lagstiftningen om samfällda skogar ska det för samfällda skogar stiftas en skattelättnad som motsvarar skattelättnaden vid generationsväxling eller skattesatsen för samfällda förmåner sänkas med en till två procentenheter. Även skogsavdraget ska höjas.

Svenska lantbruksproducenternas centralförbund SLC rf anser att modellen ska förenklas och göras tydligare. Gränsvärdena 40 000 euro och 100 hektar ska halveras och koefficienten 2,2 höjas. Avdraget ska göras vid motsvarande punkt som skogsavdraget i beskattningsberäkningen, och skogsavdraget ska också höjas.

Metsänhoitoyhdistys Pyhä-Kala ry och 15 andra skogsvårdsföreningar i Norra Finland anser i ett gemensamt utlåtande att lagen är ”ytterst viktig” för skogsbruket men att gränserna för lägenhetsstorlek är alltför höga. Gränsvärdet ska dessutom fastställas utifrån lägenhetens gåvoskattevärde och vara 10 000 euro i den norra delen av Finland, 20 000 euro i den mellersta delen och 30 000 euro i den södra delen.

Etämetsänomistajien Liitto ry föreslår ändringar för att den föreslagna skattelättnaden ska förverkliga de uppställda målen. Avdraget ska kombineras med skogsavdraget, dess användningstid och maximiandel av inkomsterna ska höjas, kravet på lägenhetsstorlek ska sänkas väsentligt och avdragsrätten ska utvidgas till att gälla förvärv genom arv och testamente. Avdragsrätten ska också gälla andelar i sammanslutningar och aktier i skogsaktiebolag.

Suomen Sahat ry anser att i fråga om större skogsbrukslägenheter uppmuntrar systemet aktiva ägare och ökar virkesutbudet, främjar större skogsbrukslägenheter och uppmuntrar till att genomföra generationsväxlingar. Beräkningsprincipen för avdraget är å andra sidan invecklad och det är inte många skogsägare som klarar av uträkningen utan extern hjälp. Situationen kan underlättas av en kalkylator, som kan vara en webbapplikation på skattemyndighetens webbplats. Avdragsmöjligheten ska förhindras i sådana fall där stora skogsbrukslägenheter splittas.

Skogsindustrin rf anser att modellen fungerar och att parametrarna i propositionen, gränsvärdet 40 000 euro, maximitiden 15 år för att använda avdraget och maximiavdraget 50 procent, är korrekta. Modellen styr åldersstrukturen i rätt riktning och begränsar inte utbudet av skogsbrukslägenheter på marknaden. Det är en bristfällighet att andelar i samfällda skogar inte omfattas av skattelättnaden. Det är viktigt att utforma styrmekanismer som säkerställer en rättvis ställning för andelar i samfällda skogar i förhållande till skogsägande.

RP 158/2016 rd

Finlands näringsliv rf uppger sig instämma i Skogsindustrin rf:s utlåtande, och AKAVA ry konstaterar att den inte har någonting att anmärka mot utkastet.

Centralhandelskammaren, Finlands Fackförbunds Centralorganisation FFC rf, Tjänstemanna-centralorganisationen STTK rf, Företagarna i Finland rf och Skattebetalarnas Centralförbund rf förhöll sig på olika sätt avvaktande och negativa till propositionen.

Centralhandelskammaren anser att avdraget inte är förenligt med den grundläggande principen för ett bra skattesystem om ett omfattande skatteunderlag och låga skattesatser, avdraget gör skattesystemet invecklat och ökar den administrativa bördan. Det kan emellertid ha de effekter som nämns i utkastet till regeringens proposition.

Finlands Fackförbunds Centralorganisation FFC rf anser att förslaget inte är genomförbart. Det kan höja köpesummorna för skogsfastigheter, vilket står i strid med strävan att öka lägenhetsstorleken och innebär allt större ojämlikhet mellan skogsegendom som överförs som gåva och egendom av annan typ. Virkesutbudet kan ökas genom införande av en skatt eller avgift som får dras av från inkomsten av virkesförsäljning.

Företagarna i Finland rf förhåller sig mycket avvaktande till propositionen. En stor grupp ägare till mindre skogsbrukslägenheter faller utanför tillämpningsområdet för skattelättnaden, vilket är problematiskt ur ett likabehandlingsperspektiv. Modellen är invecklad och lämpar sig inte på ett stilfullt sätt för vårt skattesystem och ökar den administrativa bördan. En utveckling av skogsavdraget lämpar sig bättre för vårt skattesystem.

Skattebetalarnas Centralförbund rf anser att avdraget är komplicerat och administrativt tungt samt tvivelaktigt ur ett jämlikhetsperspektiv eftersom det riktar sig endast till skogsbrukslägenheter över en viss minimistorlek. Förslaget kan öka virkesutbudet, men det är osäkert om de övriga målen förverkligas.

Miljöministeriet analyserar miljökonsekvenserna och påpekar att miljövärden inte är rätlinjigt anknutna till skogarnas ålders- eller utvecklingsskede utan de beror på vilka slags strukturer för bevarande av biologisk mångfald det finns i skogarna. Förutom slutavverkningar kan också avverkningar i gallringsskog försämra den biologiska mångfalden, om inte bevarandet av dessa strukturer beaktas. Växtplatsen kan ha en större betydelse för miljövärdena än trädbeståndets ålder, och en del av naturtyperna är utrotningshotade oavsett utvecklingsskede. Större skogsbrukslägenheter kan göra det möjligt att inrikta medel som säkerställer biologisk mångfald på värdefullare objekt, men skogsägarna bestämmer själva om detta.

Justitieministeriet anser att det i motiveringen ska klargöras hur avdraget som gagnar mottagaren uppmuntrar gåvogivare till att genomföra generationsväxlingar.

Skatteförvaltningen påpekar att verkställandet av det komplicerade systemet medför extra arbete. Att uppskatta avdraget är en krävande uppgift för de skattskyldiga. Mängden kontrollarbete beror på i vilken mån kunderna är medvetna om hur en avdragsgrund uppkommer och vilka begränsningar som gäller för användningen av avdraget. Rådgivning med framförhållning spelar en viktig roll. Komplexiteten försvårar förvaltningen av datasystemen. Datasystemändringarna medför en engångskostnad på ungefär 600 000 euro. Ikraftträdandet vid ingången av 2017 är problematiskt eftersom ändringarna då ska göras på nytt i det nya färdigprogrammet för skatteåret 2018. Vid kommunsammanslagningar är det problematiskt att värdet enligt värderingslagen är kopplat till beskattningsvärdena för 2016. Problemen kan undvikas om värdena för gåvoåret används som grund. Motiveringsdelen i propositionen bör preciseras på flera punkter. Propositionen ska också kompletteras med bestämmelser som hindrar

framställning av yrkanden om andra dispositiva skogsbruksavdrag efter slutförandet av beskattningen.

Rådet för bedömning av lagstiftningen har bedömt utkastet till regeringens proposition och rekommenderar i sitt utlåtande av den 12 augusti 2016 att propositionen kompletteras med en bedömning av den nytta och de kostnader för samhällsekonomin som ändringen leder till, med kvantitativa bedömningar av de ekonomiska konsekvenserna samt med en utförligare beskrivning av propositionens konsekvenser för skogsägarna.

Många aspekter i remisskommentarerna har beaktats vid den fortsatta beredningen. Den viktigaste ändringen jämfört med det utkast till regeringens proposition som var ute på remiss är att gränsvärdet 40 000 euro enligt värderingslagen nu har sänkts till 30 000 euro och att den koefficient som bestämmer den skatt som avräknas har höjts från 2,2 till 2,4. Ändringarna förhöjer förslagens verkan i fråga om att öka virkesutbudet. Propositionen har kompletterats med ett förslag till lag om ändring av lagen om beskattningsförfarande där det föreslås en bestämmelse som gäller skogsägares anteckningsskyldighet, och avdragsgrunden för skogsgåvoavdrag har utvidgats så att den förutom skogsmark också omfattar impediment som överläts samtidigt. Bestämmelserna om skogsgåvoavdrag har dessutom preciserats på vissa punkter, motiveringarna har preciserats och utvidgats i många avseenden, även med beaktande av de rekommendationer om komplettering av de ekonomiska konsekvensbedömningarna som rådet för bedömning av lagstiftningen har gett.

6 Samband med andra propositioner

Propositionen hänför sig till budgetpropositionen för 2017 och avses bli behandlad i samband med den.

7 Andra omständigheter som inverkat på propositionens innehåll

I 7 § i den temporära lagen om finansiering av hållbart skogsbruk föreskrivs det om förhållandet mellan annat offentligt stöd och stöd enligt den lagen. Ett villkor för att stöd enligt den temporära lagen om finansiering av hållbart skogsbruk ska beviljas är enligt 7 § 1 mom. att det för arbete eller den åtgärd som ska finansieras inte har beviljats offentligt stöd enligt 4 § 2 punkten i statsunderstödslagen (688/2001) eller stöd via skattesystemet eller båda.

Jord- och skogsbruksministeriet tolkar att det föreslagna skogsgåvoavdraget inte riktas till arbetsformer eller åtgärder som avses i den temporära lagen om finansiering av hållbart skogsbruk. Propositionen medför således inte någon skyldighet för Finlands skogscentral att som ett led i tillsynen enligt 39 § i den temporära lagen om finansiering av hållbart skogsbruk följa användningen av det föreslagna skogsgåvoavdraget eller skyldighet att vidta återkrav i enlighet med 7 § 2 mom. i den lagen. Jord- och skogsbruksministeriets tolkning underbyggs av den ståndpunkt från kommissionen i fråga om kumulering av stöd som beskrivs i detaljmotiveringen till 55 d § i lagförslaget. På begäran av Finland bedömde kommissionen förhållandet mellan det föreslagna skogsgåvoavdraget och stödet för vård av ungskog. Kommissionen ansåg att det föreslagna stödet inte riktas till samma kostnader som de stöds enligt den temporära lagen om finansiering av hållbart skogsbruk.

DETALJMOTIVERING

1 Lagförslag

1.1 Inkomstskattelagen

Bestämmelser om det föreslagna skattelättnadssystemet finns i de nya 55 a—55 d § som enligt förslaget tas in i lagen.

55 a §. Skogsgåvoavdrag. I paragrafen föreskrivs det om grunderna för avdragsrätt och om uppkomsten av en avdragsgrund.

Rätt till avdrag har enligt det föreslagna 1 mom. fysiska personer som erhållit skogsmark som gåva, om förutsättningarna enligt de föreslagna 2—4 mom. är uppfyllda.

För skattelättnad förutsätts det inte att överlåtaren och mottagaren står i ett visst släktskapsförhållande med varandra, utan i likhet med den skattelättnad vid generationsväxling i lagen om skatt på arv och gåva ska skattelättnaden tillämpas också i de fall där det är fråga om mer avlägsna släktingar och sinsemellan främmande personer i situationer där tillämpas skatteklass II som är strängare än skatteklass I som tillämpas i fråga om nära anhöriga. På motsvarande sätt blir avdragsgrunden större.

En avgrundsgrund föreslås uppkomma också på grund av en kvotdel av skog som erhållits som gåva. Verksamheten bedrivs då i form av en beskattningssammanslutning.

På motsvarande sätt uppkommer en avdragsgrund på grund av gåvoskatt som har betalats för en affär av gåvokaraktär. Vid tillämpning av gränsvärdena enligt 2 och 3 mom. beaktas då bara den del av skogsmarken som motsvarar en gåva. För den del som anses som en affär får mottagaren dessutom rätt till skogsavdrag enligt 55 § i inkomstskattelagen.

Eftersom avdragsrätten föreslås vara personlig överförs den inte till den nya ägaren vid vederlagsfritt fäng. Skogsgåvoavdraget skiljer sig således från skogsavdraget. Skogsavdrag handlar om att dra av anskaffningsutgiften för skogsfastigheten, och därför kan överföringen av avdragsrätten till den nya ägaren motiveras med att den är i linje med den kontinuitetsprincip som i viss omfattning iakttas vid beskattning av överlåtelsevinst. Skogsgåvoavdrag handlar däremot inte om avdrag för anskaffningsutgiften eller om naturligt avdrag för skogsbruk. För mottagaren uppkommer rätt till avdrag på grund av den gåva som han eller hon har fått, om de föreskrivna förutsättningarna är uppfyllda.

Eftersom skogsgåvoavdraget föreslås vara ett avdrag som en enskild gåvotagare gör i sin personliga inkomstbeskattning på grund av den gåvoskatt som han eller hon har betalat uppkommer inte avdragsrätt vid en gemensam gåva enligt 15 och 21 § i lagen om skatt på arv och gåva. Det är fråga om gemensam gåva när en gåvogivare donerar egendom gemensamt till två eller flera gåvotagare. För att en gåva ska behandlas som gemensam gåva förutsätts det att gåvobrevet innehåller ett uttryckligt omnämnande av att det är fråga om en gemensam gåva. En gemensam gåva medför inte något sådant personligt skuldförhållande beträffande gåvoskatt som tillhör en gåvotagare att betala, utan alla som är mottagare till den gemensamma gåvan påförs en solidarisk skatt för den gemensamma gåvan.

Det handlar inte om en gemensam gåva när en gåvogivare tilldelar två eller flera gåvotagare en fastighet i kvotdelar. När en ägare tilldelar exempelvis sina två barn en skogsfastighet som gåva i kvotdelar, varvid det bildas en beskattningssammanslutning, har vardera gåvotagaren

rätt till skattelättnad för den del av fastighetens skogsmark som motsvarar den andel som han eller hon har fått som gåva, om villkoren är uppfyllda.

Avdragsrätt för gemensam gåva strider mot målen med avdraget, eftersom kravet på minsta lägenhetsstorlek då kan kringgås, och avdragsrätt på basis av gemensam gåva inte främjar målen om företagsmässigt skogsbruk utan tvärtom uppmuntrar till små samägarförhållanden i bi-syssla som verksamhetsform för skogsbruk. Överföring av avdragsrätten för skatt på gemensam gåva till mottagarna av en gemensam gåva dessutom medför betydande administrativa problem.

I paragrafens 2 och 3 mom. föreslås bestämmelser om uppkomsten och beloppet av en avdragsgrund. Huvudprinciperna har beskrivits i allmänna motiveringens avsnitt om de viktigaste förslagen.

Avdragsgrunden bestäms på grund av den betalda gåvoskattens belopp och på grund av beskattningsvärdet utifrån den årliga avkastning per hektar för skogsmark som Skatteförvaltningen årligen fastställt för varje kommun.

En avdragsgrund föreslås uppkomma bara på grund av skogsmark och impediment som överlåtits samtidigt, däremot inte på grund av andra tillgångar som överlåtits samtidigt, såsom en fritidsbyggnad på en fastighet, en produktionsbyggnad inom skogsbruket eller byggplatser för dessa eller redskap inom skogsbruket.

En avdragsgrund föreslås uppkomma också t.ex. för skogsmark som i en stranddetaljplan eller i en generalplan har reservats som byggnadsmark när området ännu inte behandlas som byggnadsmark i fastighetsbeskattningen eftersom ägaren har sålt en byggplats eller flera byggplatser för uppförande av byggnad.

I paragrafens 4 mom. föreskrivs det om skogsgåvoavdragets förhållande till den skattelättnad vid generationsväxling som avses i lagen om skatt på arv och gåva och som kan bli tillämplig på skogsmark som en del av en gårdsbruksenhet eller ett annat företag. Om den skattskyldige har beviljats skattelättnad enligt lagen om skatt på arv och gåva för den skogsmark som den skattskyldige erhållit som gåva, ska den skattskyldige inte ha rätt till skogsgåvoavdrag.

55 b §. Hur skogsgåvoavdraget görs. Enligt det föreslagna 1 mom. ska avdraget göras från den skattskyldiges nettokapitalinkomst av skogsbruk, dvs. efter övriga avdrag från kapitalinkomst av skogsbruk. Det uppstår inte förlust på grund av avdraget. Det föreslås att avdraget ska ha en maximigräns i euro och procent för varje skatteår enligt 1 mom. och ett minimibelopp i euro enligt 2 mom. Det procentuella maximibeloppet beräknas på basis av totalbeloppet av den skattskyldiges nettokapitalinkomst av skogsbruk också när den skattskyldiges kapitalinkomst av skogsbruk härrör från annan skog än skog som avses i 55 a §.

Det högsta avdragsbeloppet begränsas också av det tak för stöd som anges i den förordning av kommissionen som avses i den föreslagna 55 d §, om den skattskyldige under skatteåret utöver skogsgåvoavdraget har fått annat stöd av mindre betydelse.

I paragrafens 2 mom. föreskrivs det om avdragsordningen för skogsgåvoavdrag från nettokapitalinkomsten av skogsbruk samt för avdrag för räntor på skulder för inkomstens förvärvande och för avdrag för den förlust från förvärvskälla som avses i 59 §. Skogsgåvoavdraget ska göras före avdrag för räntorna och förlusten. I momentet föreslås dessutom en klaggörande bestämmelse om hur skogsgåvoavdraget ska göras när verksamheten bedrivs i form av en beskattningssammanslutning eller när makar bedriver verksamheten. Avdraget görs då enligt förslaget från den nettokapitalinkomst av skogsbruk som från beskattningssammanslutningen

RP 158/2016 rd

fördelas mellan delägarna enligt deras ägarandelar eller som från makarnas gemensamma skogsbruk fördelas mellan makarna. I dessa avseenden avviker skogsgåvoavdraget från skogsavdraget. Skogsgåvoavdraget är inte ett naturligt avdrag som hänför sig till skogsbruk, utan det är fråga om en särskild skattelättnad som via inkomstbeskattningen beviljas den som har betalat gåvoskatt för skog.

Enligt det föreslagna 3 mom. ska den skattskyldige yrka på avdrag före slutförandet av beskattningen för det skatteår som yrkandet om avdrag gäller samt lägga fram behövlig utredning om förutsättningarna för avdragsrätten. På samma sätt som i fråga om skogsavdrag ska Skatteförvaltningen utreda förutsättningarna för avdragsrätten och avdragsgrundens belopp i samband med inkomstbeskattningen utifrån den skattskyldiges utredning när avdrag yrkas första gången.

Bestämmelserna hindrar emellertid inte att förfarandet utvecklas så att avdragsgrunden räknas ut redan i samband med att gåvobeskattningen verkställs och att den förhandsifyllda deklaration för virkesförsäljningsåret som sänds till skogsägaren innehåller en begäran där skogsägaren uppmanas meddela om han eller hon vill utnyttja avdragsrätten för de skattskyldiga som lämnar in skattedeklarationen för skogsbruk före utgången av februari.

Om ett yrkande framställs görs avdraget enligt förslaget till fullt belopp inom de gränser som 1 mom. och taket för stöd av mindre betydelse tillåter.

För de parter som planerar en generationsväxling är det ofta viktigt att på förhand få information om mottagarens rätt till ett framtida avdrag och dess belopp. Detta kan klarläggas på förhand hos Skatteförvaltningen genom ansökan om förhandsavgörande.

Det minimibelopp av avdrag enligt 3 mom. på 1 500 euro som görs under skatteåret innebär i praktiken en tröskel för skattelättnaden på så vis att ingen avdragsrätt uppkommer om den gåvoskatt för skogsmark som överstiger gränsvärdet enligt 55 a § understiger 682 euro ($682 \text{ euro} \times 2,4 = 1\,500 \text{ euro}$). När skattelättnad vid generationsväxling enligt lagen om skatt på arv och gåva tillämpas är minimiskatten 850 euro.

Paragrafens 4 mom. innehåller en bestämmelse om avdragsordningen med tanke på sådana situationer där det har uppkommit en avdragsgrund för den skattskyldige under olika år.

Avdragsgrunder som uppkommer för separata gåvor som fåtts under samma år får enligt förslaget kombineras, exempelvis när makar donerar sina andelar i en fastighet som de äger tillsammans till en gåvotagare. Avdragsgrunden kan då övervakas som en enda post. Åtgärden påverkar inte förutsättningarna för skattelättnad eller påföljderna enligt 55 c §.

I paragrafens 5 mom. föreslås en bestämmelse om den tidsfrist inom vilken avdraget senast ska användas.

55 c §. *Påföljder vid överlåtelse av en skogsbrukslägenhet eller en del av den.* I det föreslagna 1 mom. föreskrivs det om en påföljd vid överlåtelse av en del motsvarande minst tio procent av arealen av skogsfastigheter som fåtts som gåva. Påföljden innebär att de skogsgåvoavdrag som har gjorts läggs till den skattskyldiges inkomst som kapitalinkomst av skogsbruk till förhöjt belopp med 20 procent. Den procentuella andelen räknas ut på basis av arealen oberoende av trädbeståndets volym på det överlåttna området. Om föremålet för överlåtelsen utgörs av en kvotdel av en fastighet beräknas den procentuella andelen utifrån den del av fastigheten som motsvarar kvotdelen.

RP 158/2016 rd

Med överlåtelse avses i princip alla sätt att avstå från äganderätten till skogsfastigheter och den har inte kopplingar till exempelvis det begrepp som avser sådan överlåtelse av en skogsfastighet som medför överlåtelsevinst. Påföljden kan således uppkomma också vid bolagisering enligt 24 § i inkomstskattelagen eller när en del av en skogsfastighet överläts vidare som gåva. I enlighet med det som beskrivs nedan i motiveringen till 2 mom. föreskrivs det dock enligt förslaget en särskild behandling för vissa överlåtelseformer på grund av deras exceptionella karaktär. Fogande till en samfällad skog anses dock inte som en överlåtelse, eftersom det då inte sker något ägarbyte.

Det belopp som intäktsförs ska läggas till nettokapitalinkomsten av skogsbruk efter ett eventuellt skogsgåvoavdrag på grund av förvärv av en annan skogsfastighet som gåva. Den skattskyldige kan då inte göra skogsgåvoavdrag från det belopp som läggs till inkomsten. Förfarandet effektiviserar påföljden. Beloppet läggs till också när nettoinkomsten av skogsbruk uppvisar en förlust.

En ändring av markanvändningsslaget efter förvärvet som gåva, t.ex. till följd av planläggning, medför inte någon påföljd om inte minst tio procent överläts från fastigheterna exempelvis för att användas för uppförande av byggnader. En ändring av markanvändningsslaget kan dock påverka villkorsuppfyllelsen för skattelättnad och beloppet av en avdragsgrund i samband med att lägenheten eventuellt överläts vidare som gåva. Kravet på lägenhetsstorlek bestäms på basis av lägenhetens skogsmark, och en avdragsgrund uppkommer endast för skogsmarken.

De skogsgåvoavdrag som använts påverkar inte beskattningen av överlåtelsevinst för den överlåtna skogsfastigheten oavsett när överlåtelsen sker och oavsett om överlåtelsen medför eller inte medför den föreslagna påföljden.

Enligt 2 mom. ska förmånen i form av skattelättnad inte att gå förlorad, om överlåtelsen sker genom ett förfarande enligt lagen om inlösen av fast egendom och särskilda rättigheter (603/1977) eller genom något annat därmed jämförbart förfarande. Inga påföljder uppkommer heller vid överlåtelse till staten eller ett statligt affärsverk för naturskyddsändamål, för försvarsmaktens behov, forskningsändamål eller något annat liknande samhällligt ändamål. Överlåtelsen hindrar inte att skogsgåvoavdrag som återstår dras av. I den sista meningen i momentet föreslås en bestämmelse med tanke på situationer där den skattskyldige senare överlåter en del av den återstående skogen. Andelen tio procent enligt 1 mom. ska då räknas ut av den återstående skogen.

I det föreslagna 3 mom. föreskrivs det om en påföljd när överlåtelsen baserar sig på avvittring vid upplösning av äktenskap. Vid avvittring kan utjämning av giftorättsgods enligt äktenskapslagen leda till att den som beviljats skogsgåvoavdrag, av orsaker som inte beror på beskattningen är tvungen att överlåta skogsegendom till den tidigare maken eller maken eller till den döda makens eller makans dödsbo. I sådana situationer är en förhöjd debitering enligt 1 mom. oskälig och möter inte behovet att avvärja sådana spekulativa arrangemang för vilka en bestämmelse om begränsning behövs. Avvittring bör dock inte vara helt utan verkan, eftersom det då i samband med avvittring skulle vara möjligt att genom planerade åtgärder få sådana skattefördelar som uppföljningsperioden är avsedd att avvärja.

Dessa problem lösas genom att enbart avvittring inte leder till förhöjd debitering, men när en andel om tio procent av en skog som medfört skogsgåvoavdrag överläts vid avvittring ska ett outnyttjat skogsavdrag gå förlorat. Dessutom föreslås det att vid senare vidareöverlåtelser av samma skog ska skogsgåvoavdrag som redan använts kunna läggas till överlåtarens kapitalinkomster till förhöjt belopp.

Överlåtelse av annat än skog som exempelvis utjämning vid avvitrning blir då en primär drivfjäder för att bevara den framtida rätten att göra skogsgåvoavdrag och för att behålla lägenheten som en helhet. Samtidigt dock i en situation där det är nödvändigt att överlåta skog förloras inte retroaktivt på ett oskäligt sätt de avdrag som redan har gjorts. Det har ingen betydelse om tillgångar utanför den förmögenhet som avvitrnas används som vederlag för överföring av giftorättsskog. Avvittringsregleringen ska inte tillämpas på överföring av skog som inte omfattas av giftorätt.

Om i samband med avvitrning överläts tio procent av skog som förvärvats genom gåva som medfört skogsgåvoavdrag, går hela den rätt till skogsgåvoavdrag som gåvan medfört förlorad. Från det skogsgåvoavdrag som använts dras enligt förslaget samtidigt av ett belopp som motsvarar beloppet av avdragsrätten för den skog som vid avvitrningen fallit utanför skogsgåvoavdraget, dock inte till ett högre belopp än summan av de skogsgåvoavdrag som använts. Då återstår bara den rätt till skogsgåvoavdrag som eventuellt har uppkommit utifrån andra skogsgåvor, men avdragsrätten för dessa skogar försämras inte på grund av den skog som överläts vid avvitrning.

Även om det vid avvitrningar förekommer situationer där tillägg till inkomsten medför oskäligheter ska överlåtelse av en del av skog vid avvitrning inte innebära möjlighet att undgå påföljder vid överlåtelse av annan skog. När tio procent av skog som förvärvats som gåva säljs efter en avvitrning efter det att tio procent av samma skogsgåva redan har överläts vid avvitrningen ska enligt förslaget till överlåtarens kapitalinkomst av skogsbruk efter överlåtelsen läggas till det belopp av det använda skogsgåvoavdraget förhöjt med 20 procent som till följd av avvitrningen drogs av från det använda skogsgåvoavdraget. Detta belopp läggs dock inte till om det har gått 15 år från det att gåvan tilldelades.

I paragrafens 4 mom. föreskrivs det om förfarandet när en skattskyldig har fått rätt till skogsgåvoavdrag på grund av flera separata skogsmarksgåvor. De avdrag som gjorts läggs till inkomsten med stöd av 1 mom. oberoende av från vilka skogsfastigheter den kapitalinkomst av skogsbruk, från vilken avdragen har gjorts, har förvärvats. Då får emellertid det belopp som intäktsförs enligt det föreslagna 4 mom. inte överstiga den avdragsgrund som uppkom för den skattskyldige på grund av den skogsmarksgåva varav tio procent av den förvärvade skogen har överläts. Till inkomsten kan således läggas skogsgåvoavdrag som har gjorts för annan skog än den skogsfastighet eller de skogsfastigheter eller delar av dem på grundval av vars överlåtelse påföljden bestäms. I detta hänseende motsvarar förfarandet till sina principer förfarandet som föreskrivs i 46 § 8 mom. i inkomstskattelagen (se avsnitt 1.2 i det föregående, Beskattningen av inkomst av virkesförsäljning vid personbeskattningen), vilket innebär att när överlåtelsevinst för skog räknas ut kan det skogsavdrag som läggs till överlåtelsevinsten innehålla skogsavdrag också för andra skogsavdragsfastigheter.

55 d §. Övervakning av statligt stöd i anslutning till skogsgåvoavdrag. Den förmån som avdragsrätten genererar innebär statligt stöd enligt EU:s regler för statligt stöd, och på den tillämpas enligt det föreslagna 1 mom. kommissionens förordning (EU) nr 1407/2013 om tillämpningen av artiklarna 107 och 108 i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt på stöd av mindre betydelse.

Enligt artikel 3.2 i de minimis-förordningen får det totala stödet av mindre betydelse, inklusive stöd för primärproduktion av jordbruksprodukter samt stöd för fiskeri och vattenbruk, till samma stödmottagare inte överstiga 200 000 euro under tre år efter varandra. För tydighetens och åskådlighetens skull föreslås det en uttrycklig bestämmelse om detta i paragrafens 2 mom.

Det tak för stöd på 200 000 euro som anges i förordningen föreslås gälla även i situationer där stödmottagaren bedriver jordbruk utöver skogsbruk. Inom skattesystemet i Finland är beskatt-

ningen av privatpersoners inkomst av skogsbruk åtskild från beskattningen av deras övriga verksamhet, såsom beskattningen av jordbruk. Det kan anses att inom skattesystemet är ”verksamheterna eller kostnaderna” i fråga om primärproduktion av jordbruksprodukter åtskilda på det sätt som avses i artikel 3.2 i de minimis-förordningen för jordbrukssektorn (se avsnitt 1.3 i det föregående, Europeiska unionens reglering av statligt stöd) så att primärproduktionen av jordbruksprodukter inte drar nytta av stöd som beviljas i enlighet med den allmänna de minimis-förordningen, dvs. av stöd för skogsbruk i form av skogsgåvoavdrag.

Övervakning av statligt stöd ordnas enligt förslaget så att den skattskyldige före slutförandet av beskattningen under beskattningsåret ska lämna uppgifter till Skatteförvaltningen om övriga stöd av mindre betydelse som den skattskyldige har fått. Om stöden tillsammans med det stöd som uppkommer av det skogsgåvoavdrag som den skattskyldige yrkat på överstiger taket för stöd på 200 000 euro under skatteåret och de tre föregående åren, ska skogsgåvoavdrag kunna beviljas bara partiellt så att taket för stöd inte överskrids. Om den skattskyldige får annat stöd av mindre betydelse efter att skattedeklarationen har lämnats in ska den skattskyldige vara skyldig att anmäla sina senare stöd innan beskattningen slutförs.

Den skattskyldige ska genom ett beskattningsbeslut få kännedom om sitt belopp av stöd av mindre betydelse i form av skogsgåvoavdrag. Vid behov kan den skattskyldige använda beskattningsbeslutet för att påvisa stödbeloppet för andra myndigheter som beviljar stöd av mindre betydelse.

I paragrafens 3 mom. klarläggs vem som ska anses som stödmottagare. En grund för skogsgåvoavdrag uppkommer på grund av den gåvoskatt som påförts den skattskyldige, och därför är avdragsrätten personlig. Avdraget görs vid beskattningen av den skattskyldige och inte på sammanslutningsnivå när det är fråga om två eller flera personers samägda kvotdelar, dvs. en beskattningssammanslutning.

Utöver att avdraget är personligt finns det också flera andra grunder för att i dessa situationer anse att skogsmarkens ägare, inte en sammanslutning, är stödmottagare. För det första, beskattningssammanslutningar är inte särskilda skattskyldiga, utan endast beräkningssubjekt. För det andra, en avdragsgrund uppkommer inte fastighetsvis och i det skede då avdraget görs hänförs inte avdragsgrunden till inkomst av en viss fastighet utan avdraget görs från den skattskyldiges nettokapitalinkomst av skogsbruk utan att inkomstkällorna specificeras. Avdraget kan därför inte riktas till inkomsten från just en sammanslutning.

Med tanke på regleringen av statligt stöd är det ett speciellt tungt vägande argument att om en beskattningssammanslutning ansågs som stödmottagare leder detta till ett resultat som strider mot förordningens reglering av maximibeloppet av stöd och samtidigt mot de grundläggande utgångspunkterna för hela stödet av mindre betydelse. Då nämligen en person som äger t.ex. fem separata skogsfastigheter och som ensam omfattas av taket för stöd på 200 000 euro under en period av tre år kan bilda fem separata sammanslutningar för dem genom att sälja bara en liten del av varje skogsfastighet till exempelvis olika nära släktingar, varvid taket för stöd blir 200 000 euro för var och en av sammanslutningarna. Maximibeloppet av taket för stöd femfaldigas trots att de faktiska förhållandena nästan inte alls har förändrats. Det här kan inte anses vara godtagbart, och därför ska den person som äger skogsmarken anses som stödmottagare. En annan tolkning inrymmer en uppenbar risk för att systemet anses strida mot bestämmelserna om statligt stöd.

Behandlingen av en sammanslutning som stödmottagare i den föreslagna regleringen begränsar maximibeloppet av stöd bara när två eller flera delägare i en sammanslutning har rätt till skogsgåvoavdrag, t.ex. när föräldrarna har gett en skogsbrukslägenhet som gåva till sina barn samtidigt. Ägarna kan då dra av bara hälften av det belopp som de maximalt kan dra av om de

ägde samma skogsfastighet hälften var som outbrutna områden. Då ka samägarna dock genom att helt enkelt upplösa sammanslutningen undvika att taket för stöd tillämpas på sammanslutningsnivå, varvid båda var för sig får maximibeloppet på 200 000 euro under en period av tre år.

Om en sammanslutning behandlas som stödmottagare ska det således bli möjligt att mångfaldiga taket för stöd genom konstgjorda arrangemang och dessutom ska maximibeloppet av stöd som en begränsning bli utan verkan eftersom det kan kringgås genom att sammanslutningen upplöses.

Vid bedömningen av sammanslutningens karaktär har det också diskuterats hur definitionen av ett enda företag enligt de minimis-förordningen ska tolkas i samband med en beskattningssammanslutning: ska sammanslutningen med sina delägare anses som ett enda företag. Den definition av begreppet ett enda företag som beskrivits i avsnitt 1.3 i det föregående kan enligt sin ordalydelse inte tolkas som att en sammanslutning med sina delägare ska anses som "ett enda företag". Exempelvis en sådan delägare i en sammanslutning som äger merparten av de fastigheter som sammanslutningen har i sin besittning kan inte anses vara en delägare som i enlighet med artikel 2.2 a i de minimis-förordningen "innehar majoriteten av aktieägarnas eller delägarnas röster i annat företag". En sådan tolkning förutsätter en bredare tolkning som avviker från ordalydelsen i förordningen, vilket strider mot syftet med definitionen av ett enda företag. Avsikten har varit (skäl 4 i ingressen till förordningen) att det av rättssäkerhetsskäl ges en uttömmande förteckning över kriterier för att definiera "ett enda företag". Inte heller de övriga leden i definitionen föranleder en slutsats om att en sammanslutning med sin delägare eller sina delägare ska betraktas som ett enda företag.

I samband med beredningen tillfrågades kommissionen om det är fråga om en sådan förbjuden kumulering av stöd som avses i artikel 5.2 i de minimis-förordningen i en situation där en stödmottagare till vilken det betalas direkt stöd enligt den temporära lagen om finansiering av hållbart skogsbruk och som också får statligt stöd genom skogsgåvoavdrag under samma skatteår. Enligt svaret hänförs skattestödet inte till "samma stödberättigande kostnader" och i vilket fall som helst inte till "specifika stödberättigande kostnader" på det sätt som avses i artikel 5.2. Det är således inte fråga om sådan kumulering av stöd som bestämmelsen förbjuder.

Enligt paragrafens 4 mom. ska den tidpunkt då beskattningen blivit klar betraktas som tidpunkt för beviljandet, dvs. den i artikel 3.4 avsedda tidpunkten då "den lagliga rätten till stödet" överfördes till företaget.

I paragrafens 5 mom. föreskrivs det om förfarandet i situationer där skogsgåvoavdraget t.ex. med anledning av överklagande ändras efter att beskattningen har verkställts så att det tillåtna maximibeloppet av stöd överskrids. Skatteförvaltningen ska då rätta beskattningen.

1.2 Lagen om beskattningsförfarande

12 §. Anteckningsskyldighet. Till 1 mom. fogas enligt förslaget en bestämmelse om anteckningsskyldighet för skogsägare som yrkar på skogsgåvoavdrag. Eftersom avdraget görs på nivå för skogsägarens egen beskattning är skogsägarna anteckningsskyldiga också när skogsbruk bedrivs av en sammanslutning eller av makar för gemensam räkning för samägarna till en skogsbrukslägenhet.

2 Ikraftträdande

Lagarna avses träda i kraft den 1 januari 2017. Lagen om ändring av inkomstskattelagen tillämpas första gången vid inkomstbeskattningen för 2017. Rätt till skogsgåvoavdrag uppkommer om gåvan har tilldelats den dag lagen träder i kraft eller därefter.

3 Förhållande till grundlagen samt lagstiftningsordning

Den föreslagna skattelättnaden lindrar beskattningen av dem som får en skogsbrukslägenhet som gåva och försätter dem på så vis i bättre ställning än personer som får tillgångar som ger annan kapitalinkomst, liksom personer som ärver skogstillgångar.

Det är närmast förhållandet till grundlagens princip om likabehandling som har relevans när förslaget analyseras med tanke på lagstiftningsordningen. Enligt 6 § 1 mom. i grundlagen är alla lika inför lagen. Enligt diskrimineringsförbudet i 2 mom. i den paragrafen får ingen utan godtagbart skäl särbehandlas på grund av de omständigheter som nämns särskilt i bestämmelsen. Enligt den allmänna klausulen i slutet av momentet får särbehandling inte heller grunda sig på någon annan orsak som gäller någons person.

Den allmänna likabehandlingsklausulen i 6 § 1 mom. i grundlagen uttrycker huvudprincipen om likvärdighet och jämlikhet. Klausulen inrymmer ett förbud mot godtycklighet och ett krav på likadant bemötande i likadana fall. Människor eller grupper av människor kan inte på ett godtyckligt sätt särbehandlas vare sig positivt eller negativt genom lag. Jämlikhetsbestämmelsen riktas också till lagstiftaren. Klausulen kräver ändå inte att alla människor ska bemötas likadant i alla avseenden, om inte de omständigheter som inverkar på saken är likadana. Likabehandlingsaspekterna har betydelse såväl när fördelar och rättigheter beviljas genom lag som när skyldigheter åläggs. Å andra sidan är det utmärkande för lagstiftningen att den på grund av ett visst godtagbart samhälleligt intresse behandlar människor olika bl.a. för att främja faktisk jämlikhet. (RP 309/1993 rd, GrUU 64/2010 rd, GrUU 46/2006 rd)

Grundlagsutskottet har i sin praxis framhållit att inga skarpa gränser för lagstiftarens prövning går att läsa ut ur likabehandlingsprincipen när en reglering i överensstämmelse med den rådande samhällsutvecklingen eftersträvas (bl.a. GrUU 40/2014 rd, GrUU 64/2010 rd, GrUU 28/2009 rd). Det väsentliga är om särbehandlingarna kan motiveras på ett sätt som är godtagbart med hänsyn till systemet med de grundläggande fri- och rättigheterna (RP 309/1993 rd, s. 48/I; GrUU 18/2006 rd, GrUU 14/2006 rd). Ur grundlagens likabehandlingsbestämmelser har utskottet i olika sammanhang härlett kravet att särbehandlingarna inte får vara godtyckliga eller att skillnaderna inte får bli oskäliga (se t.ex. GrUU 7/2014 rd, GrUU 11/2012 rd).

Främjande av generationsväxlingar i företag genom den skattelättnad vid generationsväxlingar på gårdsbruksenheter och i andra företag som avses i 55 § i lagen om skatt på arv och gåva har med hänsyn till de underliggande närings- och sysselsättningspolitiska målen generellt sett ansetts vara godtagbart med tanke på systemet för de grundläggande fri- och rättigheterna trots att skattelättnaden innebär att de som får olika slag av förmögenhet som arv försätts i en annan ställning än de som får olika slag av förmögenhet som gåva. När det gäller denna skattelättnad finns det ännu inte några ställningstaganden av grundlagsutskottet.

I samband med vissa lagändringar inom andra rättsområden har grundlagsutskottet dock visat en förstående inställning till att främja generationsväxlingar trots att åtgärderna har lett till att personer behandlas olika. I samband med regeringens proposition RP 34/2006 rd om systemet med avträdelsestöd konstaterade utskottet i sitt utlåtande (GrUU 18/2006 rd) att ”har familjesambandet traditionellt hört ihop med jordbruk och därmed har det alltid ansetts viktigt i släkten att själva gården övergår från en generation till en annan”. Utskottet ansåg att det fanns

RP 158/2016 rd

godtagbara skäl att främja generationsväxlingar inom familjen. Utskottet godkände i sitt utlåtande 1/1981 rd, som gällde ärvdabalkens bestämmelser om arvande av gårdsbruksenheter, att bröstarvingar särbehandlas i 25 kap. i ärvdabalken vid skifte av gårdsbruksenhet som hör till kvarlåtenskap. I utlåtandet återopade utskottet vikten av att trygga utkomstmöjligheterna på familjeodlingar.

När det gäller främjande av generationsväxlingar på enbart skogsbrukslägenheter väger inte de direkta sysselsättningsaspekterna lika tungt som i fråga om gårdsbruksenheter och andra företag. Det finns bara förhållandevis få för vilka skogsbruk utgör exempelvis den primära källan till försörjning. En betydande del av dem som ska omfattas av skattelättnad är stadsskogsägare, som försörjer sig huvudsakligen på annat än skogsbruk. Det finns dock många andra vägande närings- och skogspolitiska grunder för att främja verksamhetsförutsättningarna för skogsbruk genom lindrigare skattekostnader vid generationsväxlingar på skogsbrukslägenheter. Genom att öka skogsbrukslägenheternas areal och föryngra skogsägarna åldersstruktur främjas aktivt skogsbruk och tryggas virkesförsörjningen för den industri som använder virke, vilket är viktigt för samhällsekonomin. Insatser för att främja vården av privata skogar har stora direkta och indirekta konsekvenser för sysselsättningen och investeringarna.

När det föreslagna skattelättnadssystemet analyseras med tanke på de allmänna förutsättningarna för inskränkningar i de grundläggande fri- och rättigheterna ska det noteras att på grund av mekanismen för skattelättnaden har skattelättnaden en bra träffsäkerhet eftersom skattelättnaden förutsätter aktivt skogsbruk som kommer till uttryck som virkesförsäljning. Regeringen anser att ett system som är kopplat till virkesförsäljning också har klara genomslagsfördelar i jämförelse med det närmaste alternativa sättet, vilket är att utvidga skattelättnaden enligt 55 § i lagen om skatt på arv och gåva till att gälla skogsbrukslägenheter.

Regeringen anser att den särbehandling av människor som den föreslagna skattelättnaden medför kan anses vara godtagbar och proportionerlig med hänsyn till skattelättnadens syfte och konsekvenser. Regeringen anser att den föreslagna regleringen inte kommer att stå i strid med grundlagens jämlikhetsbestämmelser, utan den ryms inom lagstiftarens prövningsrätt. Enligt regeringens uppfattning kan lagen således stiftas i vanlig lagstiftningsordning. Regeringen anser det dock vara önskvärt att grundlagsutskottets utlåtande om propositionen inhämtas.

Med stöd av vad som anförts ovan föreläggs riksdagen följande lagförslag:

1.

Lag

om ändring av inkomstskattelagen

I enlighet med riksdagens beslut
fogas till inkomstskattelagen (1535/1992) nya 55 a—55 d § som följer:

55 a §

Skogsgåvoavdrag

Fysiska personer har rätt att från nettokapitalinkomst av skogsbruk göra skogsgåvoavdrag på grund av gåvoskatt som de betalat för skog som de erhållit genom gåva eller en affär av gåvokaraktär.

Det totala avdraget (avdragsgrunden) utgörs av ett belopp, multiplicerat med 2,4, som motsvarar den proportionella andel av gåvoskatten för skogsmark och samtidigt överlättna impediment som hänför sig till den del som överstiger 30 000 euro av den genom gåva erhållna skogens värde enligt 7 § i lagen om värdering av tillgångar vid beskattningen (1142/2005). När en kvotdel av skog har erhållits genom gåva räknas beloppet ut för den del av fastighetens skogsmark som motsvarar kvotdelen. Vad som i 55 a—55 d § bestäms om gåvan gäller också en affär av gåvokaraktär.

Om det värde på 30 000 euro som avses i 2 mom. inte överskrider men skogsmarkens areal är minst 100 hektar, räknas avdragsgrunden ut utifrån gåvoskatten för den del av skogsmarken som överstiger 100 hektar.

Den skattskyldige har inte rätt till skogsgåvoavdrag för sådan skog som erhållits genom gåva på vilken har tillämpats skattelättnad enligt 55 § i lagen om skatt på arv och gåva (378/1940).

55 b §

Hur skogsgåvoavdraget görs

Skogsgåvoavdraget under ett skatteår får uppgå till högst 195 000 euro, om inte något annat följer av 55 d §, och utgöra högst 50 procent av nettokapitalinkomsten av skogsbruk före skogsgåvoavdraget. Summan av skogsgåvoavdraget för skatteåret och av de skogsgåvoavdrag som gjorts tidigare får inte överstiga avdragsgrunden.

Avdraget görs från nettokapitalinkomsten av skogsbruk före avdrag för räntor på skulder för inkomstens förvärvande och före förlustavdrag enligt 59 §. När det gäller makar som gemensamt bedriver skogsbruk och delägare i en beskattningssammanslutning som bedriver skogsbruk görs avdraget från den nettokapitalinkomst av skogsbruk som fördelas mellan dem från beskattningssammanslutningen enligt deras ägarandel eller från makarnas gemensamma skogsbruk.

RP 158/2016 rd

Skogsgåvoavdraget görs på yrkande som den skattskyldige framställt innan beskattningen för skatteåret har slutförts. Den skattskyldige ska lägga fram utredning om förutsättningarna för avdraget. Skogsgåvoavdraget under ett skatteår ska uppgå till minst 1 500 euro.

Om det för den skattskyldige har uppkommit en grund för skogsgåvoavdrag på grund av gåvor som erhållits under olika år, ska den avdragsgrund som uppkommit tidigare användas först.

Avdraget ska användas senast det femtonde skatteåret efter det år under vilket gåvan tilldelades.

55 c §

Påföljder vid överlåtelse av en skogsbrukslägenhet eller en del av den

Om den skattskyldige innan 15 år har förflutit från tilldelningen av gåvan överlåter minst tio procent av den sammanräknade arealen för skogsfastigheter eller delar av skogsfastigheter enligt 55 a § som den skattskyldige erhållit genom gåva, ska ett belopp som motsvarar de skogsgåvoavdrag som tidigare gjorts från den skattskyldiges inkomst förhöjt med 20 procent läggas till den skattskyldiges kapitalinkomst av skogsbruk under överlåtelseåret efter skogsgåvoavdraget för skatteåret, eller till den negativa kapitalinkomsten av skogsbruk. Skogsgåvoavdrag som inte dragits av kan inte dras av senare.

Som överlåtelse enligt 1 mom. anses inte en överlåtelse genom ett förfarande enligt lagen om inlösen av fast egendom och särskilda rättigheter (603/1977) eller genom något annat därmed jämförbart förfarande och inte heller överlåtelse till staten eller ett statligt affärsverk för naturskyddsändamål, för försvarsmaktens behov, forskningsändamål eller något annat liknande samhällligt ändamål. En sådan överlåtelse påverkar inte beloppet av det skogsgåvoavdrag som står till förfogande på grund av gåva. Om den skattskyldige senare överlåter en del av den återstående skogen, ska den andel om tio procent som avses i 1 mom. räknas ut av den återstående skogen.

Om överlåtelse på minst tio procent enligt 1 mom. sker vid avvitrning ska det skogsgåvoavdrag som använts inte läggas till inkomsten. Skogsgåvoavdrag som beviljats för gåva kan då inte dras av senare. Om minst tio procent av samma skog som erhållits som gåva överläts efter avvitrningen innan 15 år har förflutit från tilldelningen av gåvan, ska det skogsgåvoavdrag som inte lagts till vid avvitrningen läggas till överlåtarens kapitalinkomst på det sätt som föreskrivs i 1 mom.

Om den skattskyldige har fått rätt till skogsgåvoavdrag på grund av flera gåvor som avses i 55 a §, ska till inkomsten läggas högst ett belopp som motsvarar den avdragsgrund som uppkommit på grund av den skog som tilldelats som gåva. Skogsgåvoavdrag som inte dragits av kan inte dras av senare.

55 d §

Övervakning av statligt stöd i anslutning till skogsgåvoavdrag

På skogsgåvoavdrag tillämpas kommissionens förordning (EU) nr 1407/2013 om tillämpningen av artiklarna 107 och 108 i fördraget om Europeiska unionens funktions sätt på stöd av mindre betydelse.

Totalbeloppet av alla stöd av mindre betydelse som stödmottagaren erhåller får inte överstiga 200 000 euro under skatteåret och de två föregående skatteåren.

Som stödmottagare anses skogsmarkens ägare.

Som tidpunkt för beviljandet av stöd betraktas den tidpunkt då beskattningen blivit klar.

Som statligt stöd betraktas skillnaden mellan skattens belopp utan stödåtgärder och beloppet av den faktiska fastställda skatten.

RP 158/2016 rd

Skatteförvaltningen rättar beskattningen, om det efter verkställandet av beskattningen till följd av sökande av ändring i beskattningen eller av någon annan orsak framgår att maximibeloppet för stöd enligt förordningen i 1 mom. överskrids på grund av skogsgåvoavdraget.

Denna lag träder i kraft den 20 .

Lagen tillämpas första gången vid beskattningen för 2017. Rätt till skogsgåvoavdrag uppkommer, om gåvan har tilldelats den 1 januari 2017 eller därefter.

2.

Lag

om ändring av 12 § i lagen om beskattningsförfarande

I enlighet med riksdagens beslut
ändras i lagen om beskattningsförfarande (1558/1995) 12 § 1 mom., sådant det lyder i lag 1079/2005, som följer:

12 §

Anteckningsskyldighet

En skattskyldig som bedriver gårdsbruk, skogsbruk, uthyrningsverksamhet, investeringsverksamhet eller annan förvärvsverksamhet än sådan som ska betraktas som näringsverksamhet och som inte är bokföringsskyldig, ska med tanke på sin deklarationsskyldighet föra sådana anteckningar varav tillräckligt specificerat framgår de uppgifter som behövs vid beskattningen. Detsamma gäller en skogsägare som yrkar på skogsgåvoavdrag enligt 55 a § i inkomstskattelagen också i det fallet att skogsbruk bedrivs för gemensam räkning för samägarna till en skogsbrukslägenhet.

Denna lag träder i kraft den 20 .

Helsingfors den 22 september 2016

Statsminister

Juha Sipilä

Finansminister Petteri Orpo

