



BI Norwegian Business School - campus Oslo

GRA 19703

Master Thesis

Thesis Master of Science

Grunnrentebeskatning av Havbruksnæringen

Navn: Johan August Syvertsen, Amir Shinwary

Start: 15.01.2021 09.00

Finish: 01.07.2021 12.00

GRUNNRENTEBESKATNING AV HAVBRUKSNÆRINGEN

**MASTER I FORRETNINGSJUS OG ØKONOMI MED FORDYPNING I FINANS OG
FINANSIERINGSRETT**

A decorative graphic consisting of several parallel blue lines of varying lengths, slanted diagonally from the bottom left towards the top right, positioned in the lower right quadrant of the page.

VEILEDER: EIVIND FURUSETH

Innhold

Sammendrag	2
1. Innledning	3
1.1 Bakgrunn	3
1.2 Tematikk	6
1.3 Problemstilling	11
1.4 Avgrensning	12
2. Hoveddel	13
2.1: Grunnrenteskatt med hensyn til samfunnsøkonomiske teorier	13
2.1.1: Ricardiansk grunnrente	14
2.1.2: Reguleringsrente	17
2.1.3: Markedsøkonomisk rente	19
2.2: Rettslig grunnlag for grunnrenteskatt og samfunnsøkonomiske hensyn	21
2.3.1: Samfunnsøkonomisk effektivitet	28
2.3.2: Vridende, nøytrale og markedskorrigerende skatter	32
2.4: Dagens skatter i havbruksnæringen	36
2.5: Næringer som allerede er ilagt grunnrentebeskatning	40
2.5.1: Skatter i vannkraftnæringen	40
2.5.2: Skatter i Petroleumsnæringen	43
2.7 Utforming av grunnrenteskattemodellen	50
2.7.1 Grunnrenteskattemodellens utforming	54
2.7.2 Brutto salgsinntekter	55
2.7.3 Gevinst ved realisasjon av driftsmidler som benyttes i havbruksvirksomheten	62
2.7.4 Driftskostnader som regulært følger av havbruksvirksomheten	65
2.7.5 Eiendomsskatt og forskningsavgift	72
2.7.6 Skattemessige avskrivninger av driftsmidler knyttet til havbruksvirksomheten	75
2.7.7 Tap ved realisasjon av driftsmidler knyttet til havbruksvirksomheten	77
2.7.8 Beregning av friinntekt	77
2.7.9: Oppsummering	85
3.0 Fordeling av skatteinntekter mellom stat og kommune	86
4.0 Konklusjon	94
6.0 Appendiks og tabeller:	105

Sammendrag

Den norske havbruksnæringen har i løpet av de siste tiårene utviklet seg fra å være en liten og lokal forankret næring, til å bli en betydelig kommersiell næring for norsk næringsliv. En av grunnene til dette er Norge sin gunstige geografiske beliggenhet som innehar optimale vekstforhold for oppdrett av matfisk. Havbruksnæringen har historisk sett oppnådd en meget god fortjeneste sammenlignet med øvrig gjennomsnittlig norsk næringsliv.

På bakgrunn av dette ønsker vi i denne avhandlingen å redegjøre for om det er grunnlag for å ilegge en grunnrentebeskatning av havbruksnæringen. En eventuell grunnrentebeskatning av havbruksnæringen har de siste årene blitt et dagsaktuelt tema som ofte er oppe til debatt blant politikere og andre samfunnsaktører. Dette er noe av grunnen til at vi valgte å skrive om akkurat dette temaet. Den første delen av avhandlingen tar for seg hva som kjennetegner havbruksnæringen ved å belyse næringens historie og utvikling, samt hvordan næringen er strukturert i dag. Det blir i tillegg belyst hvorfor akkurat Norge har lyktes så godt med oppdrett på verdensbasis, herunder hvorfor norskekysten er en såpass gunstig lokasjon for oppdrett.

Avhandlingens hoveddel begynner med å redegjøre for hva begrepet “grunnrente” betyr, inkludert tilhørende begreper for å belyse temaet på en tilstrekkelig måte. Relevante samfunnsøkonomiske teorier blir forklart, et spesielt viktig emne er effektivitetstapet som skatter i varierende grad kan bringe med seg. Hvilke skattemessige og rettslige prinsipper og hensyn som burde vektlegges ved utforming av et skattesystem er også grundig belyst. Vi har derav analysert henholdsvis petroleums- og vannkraftnæringen, for å se i hvilken grad skattemodellene kan overføres til havbruksnæringen.

Neste steg i avhandlingen er å utforme et konkret forslag til hvordan grunnrenteskatten i havbruksnæringen burde beregnes og utformes. Dette gjøres ved å sette opp et spesifikt forslag til en skattemodell. Her defineres både skattemessige inntekter og kostnader som burde komme til fradrag. Dette resulterer i at man til slutt sitter igjen med et netto grunnrenteskattegrunnlag.

1. Innledning

1.1 Bakgrunn

Det ble i 2019 oppnevnt et utvalg av Solberg-regjeringen som fikk i oppgave å skrive en utredning om skattlegging av havbruksvirksomheten i Norge. Noe av bakgrunnen for at det ble oppnevnt et utvalg for å vurdere grunnrenteskatt i havbruksnæringen var fordi en representant fra Sosialistisk Venstreparti i 2017 fremmet et forslag om produksjonsskatt. Forslaget ble ikke godt tatt imot av verken Stortinget eller havbruksnæringen. Grunnrenteskatt i havbruksnæringen ble og er fortsatt et politisk betent tema, og får således mye oppmerksomhet i media. Betydelige drivkrefter jobber mot en eventuell grunnrentebeskatning, og aktører truer med å trekke seg ut av Norge til fordel for oppdrett i andre land. Bakgrunnen for drivkreftene er at lønnsomheten til næringen vil reduseres som følge av at en del av inntektene omfordeles og tildeles samfunnet. Denne avhandlingen vil drøfte hvorvidt det bør innføres grunnrenteskatt med hensyn til samfunnsøkonomisk effektivitet, juridiske grunnlag og miljømessige hensyn.

Havbruksnæringen i Norge har siden 1970 vært en voksende næring i form av etterspørsel og produksjon som har gjort næringen til en svært lønnsom næring. En forklaring på den økte lønnsomheten i havbruksnæringen er at det er begrenset tilbud av atlantisk laks og regnbueørret på verdensbasis. En annen årsak til den økte lønnsomheten i havbruksnæringen er at Norge i tillegg til noen få andre land i verden har flere naturgitte fortrinn ved produksjon av atlantisk laks og regnbueørret. Naturgitte fortrinn bidrar til at kostnadene for å produsere fisk er liten sammenlignet med andre land. Økt etterspørsel etter atlantisk laks og regnbueørret har bidratt til økt produksjon av fisk samt innovative løsninger for å imøtekomme behovet. På grunn av naturgitte fortrinn har den norske havbruksnæringen blitt en ledende aktør innen eksport av atlantisk laks og regnbueørret.¹ I 2018 ble det eksempelvis produsert 2,4 millioner tonn laks globalt, hvorav Norge sto for 52% av den samlede produksjonen.² I en rapport utarbeidet av SINTEF som er uavhengig forskningsinstitutt, har estimert at norske marine næringer vil potensielt omsette for 550 milliarder i 2050, i 2010 var

¹ NOU 2019: 18: 74

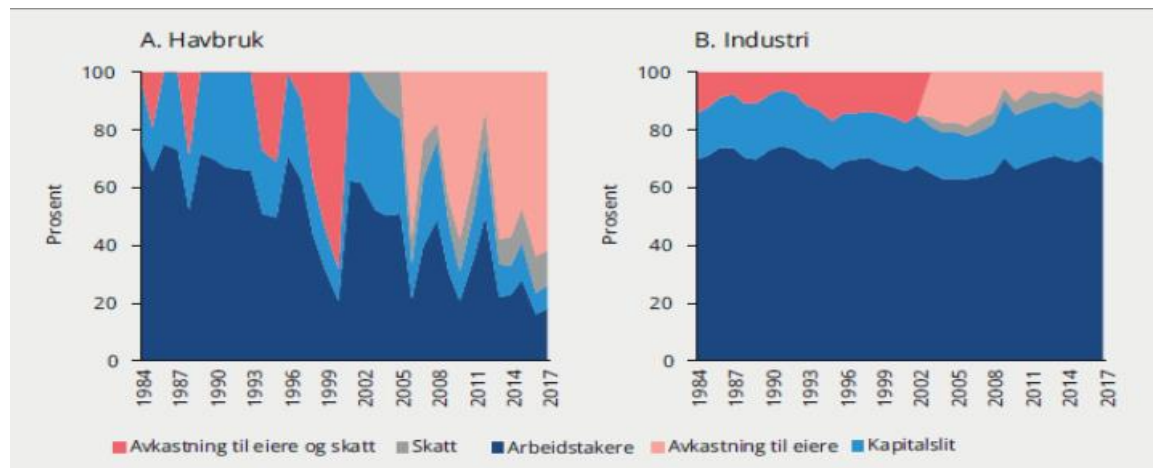
² NOU 2019: 18: 74

omsetning på 90 milliarder kroner. Videre i rapporten er det estimert at omsetningsverdien på laks og ørret kan komme opp i 238 milliarder i 2050 mot 34 milliarder i 2010.³ Imidlertid foreligger det usikre forutsetningene for disse estimatene, eksempelvis innovasjon, miljø- og sykdomsutfordringer samt konkurranse fra andre land. Men estimatene gir likevel en antydning på at næringen vil være lønnsom i fremtiden.

Et av kjennetegnene ved havbruksnæringen er at bransjen er kontrollert av et fåtall bedrifter. Eksempelvis kontrollerte de seks største selskapene i havbruksnæringen ca. 60% av akvakulturtillatelsene i 2018.⁴ Næringen er ilagt alminnelig selskapsbeskatning på like linje med andre selskaper innen andre næringer. Det som imidlertid skiller havbruksnæringen fra andre næringer er at havbruksnæringen er en svært lønnsom næring sammenlignet med øvrig industri, noe som illustreres i figur 1. I denne figuren fremkommer det også hvordan verdiskapningen i havbruksnæringen og øvrig industri er fordelt på arbeidstakere, avkastning til eiere, skatt og kapitalstilt. Diagrammet til venstre viser at eierne av havbruksvirksomheter har fått større andel av verdiskapningen de siste 15 årene, som innebærer mindre andel av verdiskapningen fordelt på skatter, arbeidstakere og kapitalstilt. Med andre ord har eierne fått større andel av lønnsomheten, samtidig bidraget til fellesskapet i form av skatteinntekter og arbeidsplasser har blitt betydelig redusert. En forklaring på det kan være at havbruksnæringen har vært innovative og implementert effektive produksjonsmetoder, som både reduserer produksjonskostnader og behovet for arbeidstakere. En annen forklaring på det kan være at lønnsomheten i næringen har de siste 15 årene økt betydelig, slik at lønn til arbeidstakere og skatt utgjør en liten andel forholdsmessig. Ser man derimot på diagrammet til høyre i figuren, kan vi observere at fordeling av verdiskapningen i øvrig industrien har vært omtrent uendret og balansert siden 1984. Samlet sett viser figuren at verdiskapningen i havbruksnæringen i størst grad tilfaller eierne og minimalt til fellesskapet i form av arbeidsplasser og skatter. Ser man det opp mot den historiske lønnsomheten i havbruksnæringen kan man med forsiktighet anta at havbruksnæringen er en næring som bidrar i liten grad til fellesskapet.

³ Verdiskapning basert på produktivt hav i 2050

⁴ NOU 2019: 18: 36



Figur 1: Fordeling av verdiskapingen i havbruk og industri. 1984-2017. Hentet fra Havbruksutredningen.⁵

I tillegg til at næringen er svært lønnsom har regjeringen siden 1973 regulert og begrenset adgangen til å produsere fisk langs norskekysten gjennom konsesjoner. Frem til 2001 ble konsesjonen tildelt gratis, og over 60% av konsesjonene er per i dag fordelt på de 10 største selskapene i næringen.⁶ Konsekvensen av at private selskaper i havbruksnæringen får tildelt konsesjon til å drive fiskeoppdrett er at næringen tar en del av allmenningen og gjør den om til privat eiendom på ubestemt tid. I tillegg gir konsesjonssystemet rom for reguleringsrente ettersom myndighetene begrenser tilgangen til en felles ressurs, og de etablerte selskapene får markedsmakt i næringen. Formålet med konsesjonssystemet er å ta hensyn til miljø og sikre en bærekraftig utvikling av næringen. Hvorvidt disse hensynene har blitt tilstrekkelig ivarettat kommer avhandlingen tilbake til i hoveddelen.

Det som skiller havbruksnæringen fra andre naturressursbaserte næringer, er at det ikke eksisterer en grunnrenteskatt i havbruksnæringen. Eksempelvis har naturressursbaserte næringer slik som vannkraft og petroleum skattesatser på henholdsvis 59% og 78%.⁷ Prinsippet om at fellesskapet skal ha sin andel av avkastningen ved utnyttelse av fellesskapets ressurser har tjent Norge godt med særskatteinntekter fra petroleum- og vannkraftnæringen. Men inntekter fra petroleum, som utgjør en betydelig andel av statlige inntekter, vil være begrenset i fremtiden da dette ikke er en fornybar energikilde. Det har blitt et reelt spørsmål

⁵ NOU 2019: 18: 123

⁶ Asche & Bjørndal 2011

⁷ Skatteloven kapittel 18 og petroleumsskatteloven § 3,4

hva Norge skal leve av etter oljen. Samtidig ser man at det blir mer ønskelig å redusere oljeleting langs norskekysten fordi miljø og klima vektlegges stadig tyngre. Norge må derfor omstille seg og ha klart for seg hva vi skal leve av etter det fantastiske oljeeventyret. Det er liten tvil om at havbruksnæringen burde være en del av løsningen på denne omfattende omstillingsutfordringen som norsk verdiskapning står ovenfor.

1.2 Tematikk

Temaet for avhandlingen vil overordnet sett være grunnrentebeskatning av havbruksnæringen. Grunnrente defineres begrepsmessig som den renprofitt som kommer fra en begrenset naturressurs. Grunnrente er opprinnelig en økonomisk teori utviklet av samfunnsøkonomen David Ricardo. Han definerer grunnrente som den inntekten man får ved å eie jord og andre naturressurser.⁸ Dersom for eksempel etterspørselen etter fisk stiger, vil havområder med mindre fisk tas i bruk for å dekke etterspørselen. De nye havområdene som tas i bruk vil være mindre produktive ettersom det er mindre fisk, og/eller mer krevende å hente ut fisken. Teorien fastslår at dersom det skal gis tillatelse til å bruke de mindre effektive havområdene må prisen på fisken stige. Likevekten mellom tilbud og etterspørsel vil ifølge teorien oppstå når marginalkostnaden for den siste fisken er lik markedsprisen. En høyere pris for fisken vil føre til at bedrifter med bedre havområder vil få en ekstraintekt. Basert på dette ser man at de med mer produktive arealer vil oppnå en renprofitt. Den profitten utgjør grunnrenten.⁹

Det overordnede formålet med å ilegge en grunnrentebeskatning er å fordele samfunnets ressurser. Dersom noen benytter en knapp ressurs for å skape profitt, er det ønskelig at hele samfunnet nyter godt av deler av denne profitten. Grunnrenten sitt formål vil være å skattlegge den meravkastningen som overstiger normalavkastningen som stammer fra arbeidskraft og investert kapital. Ressursen blir delvis sett på som fellesskapets sin eiendel, men den befinner seg på en spesifikk lokasjon, gjerne noens eiendom. Det skaper komplikasjoner da eiendomsrett er et sterkt forankret prinsipp i vårt samfunn, og en naturressurs er helt eller delvis stedbunden. Fisk er ikke like stedbunden som for eksempel et

⁸ Markeder, ressurser og fordeling artikler i anvendt økonomi, 1998: 132

⁹ Markeder, ressurser og fordeling artikler i anvendt økonomi, 1998: 132

oljereservoar, da fisken beveger seg over et større område. Men fisken beveger seg likevel innenfor et spesifikt avgrenset geografisk område som innehar gode levevilkår. Videre så er det viktig å være klar over at dersom grunnrenteskatten fjerner en for stor del av profitten, så fjerner man en del av incentivet til verdiskapning. Vinningsformålet med hjemmel i aksjeloven § 2-2(2) er sterkt forankret blant bedrifter og deres eiere. Uten mulighet for tilstrekkelig avkastning på investerte midler vil næringslivets aktivitet og verdiskapning svekkes. Dersom dette blir tilfellet vil effektivitetstapet som følge av skatten være betydelig, en slik situasjon bør naturligvis unngås.

Når det skal vurderes om grunnrentebeskatning vil være gunstig for fellesskapet, er det essensielt å se på om det eksisterer renprofitt i havbruksnæringen, og i så fall hvor stor. For å kunne vurdere spørsmålet om grunnrentebeskatning, må man først kartlegge renprofitten som vil utgjøre skattegrunnlaget for grunnrenteskatten. Norge har store naturressurser og mange av bransjene utnytter naturressursene som potensielt kan være næringer som utnytter en grunnrente. Eksempelvis så benytter skipsfarten sjøarealene, reiselivsnæringen drar nytte av stedbunden natur og reindriftsnæringen bruker store landarealer. Det er likevel ikke en selvfølge at det oppstår grunnrente i disse næringene. Antageligvis skyldes det flere forhold, eksempelvis lav lønnsomhet ved å utvinne naturressursene fordi utnyttelsen av grunnrente er avhengig av tilbud, etterspørsel, pris, kostnader ved utvinningen og tilgjengelighet.¹⁰ Videre kan det også være at ineffektive reguleringer bidrar til at det ikke eksisterer grunnrente i de ulike næringene, for eksempel begrenset grad av ressursbruk eller eksklusive rettigheter som er tildelt et fåtall bedrifter.

Grunnrentebeskatning er ikke et nytt fenomen i Norge, både vannkraftnæringen og petroleumsnæringen er allerede ilagt en grunnrentebeskatning som kommer i tillegg til den ordinære selskapsbeskatningen på 22%.¹¹ Avhandlingen vil sammenligne de næringene som allerede er ilagt grunnrentebeskatning, for å redegjøre for hva slags konsekvenser denne type beskatning har medført for næringene. Det vil også være viktig å se om en slik type beskatning er kompatibel og optimal for havbruksnæringen, herunder hva som eventuelt ikke kan overføres. I denne prosessen vil det være relevant å se hva som er likt og ulikt i de

¹⁰ Flåten og Skonhøft 2014: 16-55 og Cappelen: 2014: 56-85

¹¹ Skattesatser 2021: 2021

forskjellige næringene med hensyn til grunnrenten, for å belyse hva som har overføringsverdi til havbruksnæringen. Det vil i tillegg være hensiktsmessig å vurdere graden av overføringsverdien. Det vil videre være naturlig å anta at grunnrentens merverdi samt andre faktorer er forskjellige i de nevnte næringene og havbruksnæringen.

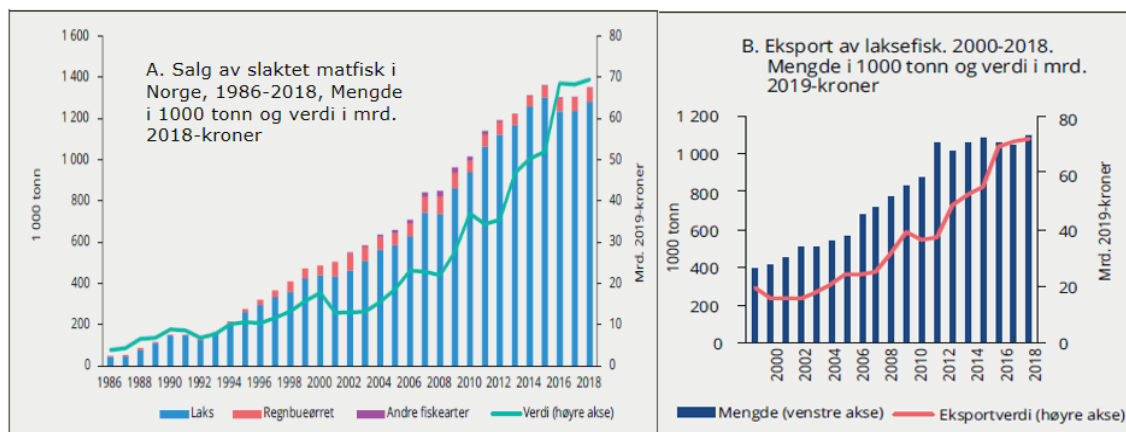
Havbruksnæringens bidrag til fellesskapet stammer hovedsakelig fra skatter og avgifter.¹² Når skattesubjektet skal svare skatt til flere statlige myndigheter, gjennom flere forskjellige typer skatter og avgifter, så kan administrasjonskostnadene bli unødvendige høye. Eksempelvis tilfaller selskapsskatten staten mens eiendomsskatten kreves inn av den enkelte kommune, i dette eksempelet har man dermed to administrasjoner som krever inn hver sin skatt fra samme skattesubjekt. Dette vil isåfall medføre at skatteinntektene ikke blir utnyttet effektivt nok, grunnet tildels unødvendige kostnader knyttet til å ha to innkrevere. Man kan stille spørsmål ved om dagens skattesystem for havbruksnæringen er effektivt nok sett fra et samfunnsmessig- og rettsøkonomisk perspektiv, og om skattesystemet kanskje burde forenkles. Et enkelt, effektivt og forutsigbart skattesystem burde være i alle parter interesse. Dette kommer avhandlingen nærmere inn på i hoveddelen.

Norge har i tillegg til noen få andre land fortrinn når det gjelder havbasert oppdrett. De fortrinnene kategoriseres som naturgitte fortrinn, eksempelvis egnede fjorder, gode havstrømningsforhold, oksygenrikt vann samt egnet havtemperatur og et optimalt klima. På grunn av både en skjermet kystlinje og Golfstrømmen har Norge flere naturgitte forhold som gir god utskifting av vannmasser og gode havtemperaturforhold. Disse naturgitte fortrinnene har bidratt til at Norge er en av de ledende aktørene innen produksjon av atlantisk laks.¹³ I tillegg til laks produseres det også regnbueørret. I hovedsak består norsk havbruk av oppdrett av laks og regnbueørret. Hele 99,6% av oppdrettsproduksjonen består av disse artene.¹⁴ Ser man på figur 2, er det primært laks det selges av i Norge og til resten av verden.

¹² NOU 2019: 18: 53

¹³ NOU 2019: 18: 65

¹⁴ NOU 2019: 18: 30



Figur 2: Oversikt over Norsk havbruk, Havbruksutredningen 2019.¹⁵

Produksjonssyklusen for oppdrett av laks og regnbueørret skjer over en periode på omtrent tre år. Syklusen starter med produksjon av yngel fra rogn, yngelen går over til å bli en smolt på rundt 100 gram over en 8-18 måneders periode og er deretter klar til å bli satt ut i sjøen.¹⁶ Smolten blir fraktet til oppdrettsanlegget i havet og lever i merdene der frem til de veier omtrent 3-6 kilo. For at smolten skal vokse er det viktig med gode naturforhold for å opprettholde vekst, helse og velferd hos fisken. Denne fasen kalles for sjøfasen. Etter at smolten er ferdig utvokst er den slakteklar og sendes ut i markedet enten fryst eller nedkjølt. Anlegget som blir benyttet står tomt i 2-6 måneder før ny fisk kan slippes ut igjen.¹⁷ I produksjonssyklusen er det sjøfasen som står overfor høy grad av regulering, det er her havbruksnæringen utnytter det naturgitte fortrinnet som bare få andre land har tilgang på.

Til tross for at de havbaserte oppdrettsanleggene i Norge har et fortrinn som følge av naturgitte forhold, er det likevel flere risikofaktorer forbundet med produksjon av laks og regnbueørret. Eksempelvis fiskesykdommer som lakselus, bruk av lusemidler, endring av økosystemet rundt anleggene som kan være farlig for ville fiskearter og miljøet.¹⁸ Risikofaktorene kommer avhandlingen tilbake til i hoveddelen av avhandlingen. Dette har medført at noen av de største selskapene samt myndighetene har investert i prosjekter som tar sikte på å produsere fisk i landbaserte oppdrettsanlegg. Satsing på landbasert oppdrett er begrunnet med

¹⁵ NOU 2019: 18: 33

¹⁶ MOWI 2018 og NOU 2019: 18: 39

¹⁷ MOWI 2018

¹⁸ Miljødirektoratet 2019

økning i laksepris, forbedring av relevante teknologiske løsninger, økte produksjonskostnader i sjø, høyere priser for konsesjoner samt økt etterspørsel etter laks.¹⁹ Videre er det fastslått at landbaserte oppdrettsanlegg er mye mer effektive i form av lavere transportkostnader fordi man kan bygge anleggene i nærheten av fabrikkene og salgsmarkedet, samt ved at man forkorter produksjonsfasen. Men landbaserte oppdrettsanlegg for laks er i liten grad benyttet i Norge og resten av verden. Bakgrunnen er at teknologien fortsatt befinner seg i utviklingsfasen, og dette segmentet utgjør dermed ingen stor konkurrent per i dag.²⁰ Teknologien og produksjonsformen innebærer at man ikke er avhengig av de tradisjonelle lokalitetene med naturgitte forhold slik det er for havbaserte oppdrettsanlegg. Landbasert oppdrett stiller dog noen geografiske krav som nærhet til saltvann. Landbasert oppdrett innebærer en betydelig høyere investerings- og byggekostnad sammenlignet med havbasert oppdrett. Landbasert oppdrett er også en mer komplisert konstruksjon, noe som medfører økt vedlikeholdsbehov.²¹ Dette betyr at det nødvendigvis ikke er grunnlag for å beskatte landbasert oppdrettsanlegg med grunnrentebeskatning.

På sikt kan landbasert oppdrett bli en sterk konkurrent til havbasert oppdrett, hvor førstnevnte ikke er like stedbunden, og heller ikke en knapp naturressurs. Det kan derfor godt hende at spørsmålet om grunnrentebeskatning av havbruksnæringen må evalueres på nytt i fremtiden, dersom landbasert oppdrett blir en reell konkurrent. Per i dag så produseres det meste av laks og sjøørret fortsatt i havet, og det vil mest sannsynlig være slik i en god stund fremover.²² Basert på introduksjonen av norsk havbruk skal vi derfor kun ta stilling til hvorvidt grunnrentebeskatning bør innføres på havbasert oppdrett for de fiskeartene som det omsettes mest av.

¹⁹ DNB 2019

²⁰ Benjaminsen, C. 2021

²¹ Waagbø, R. 2021

²² DNB 2019

1.3 Problemstilling

Avhandlingen skal redegjøre for hvorvidt det bør innføres grunnrenteskatt i havbruksnæringen. I redegjørelsen av problemstillingen skal det først undersøkes om det eksisterer en grunnrente i havbruksnæringen, og om den er betydelig. Således vil redegjørelsen ta standpunkt til hvorvidt det bør innføres grunnrenteskatt sett fra et rettslig og samfunnsøkonomisk perspektiv, herunder hensynet til miljø og klima. I vurderingen av hvorvidt det bør innføres en grunnrenteskatt skal det første drøftes om det foreligger rettsgrunnlag for grunnrenteskatt, deretter om det er samfunnsøkonomisk gunstig å innføre grunnrenteskatt med hensyn til blant annet nøytrale og vridende skatter. I vurderingen vil det være særlig relevant å se på hvordan næringer som allerede er ilagt en grunnrenteskatt har blitt påvirket av særskatten og om skatten virker vridende eller nøytral for skattesubjektene.

Deretter vil avhandlingen gå nærmere inn på hvordan særskattesystemet burde utformes basert på de respektive skattemessige prinsippene som norsk skatterett er basert på. Ofte er utfordringen med implementering av grunnrenteskatten å innføre skattemodell som ikke virker vridende og som ikke krever store administrasjon- og kontrollkostnader, dette vil derfor også være et tema som belyser hvorvidt det bør innføres særskatt. Neste steg i avhandlingen vil være å undersøke hvordan skatteinntektene fra havbruksnæringen er fordelt mellom kommuner og stat per i dag, og om det har innvirkning på hvorvidt det bør innføres skatt i havbruksnæringen. Problemstillingene som avhandlingen reiser vil bli belyst fra et balansert samfunnsøkonomisk, finansielt og juridisk perspektiv.

1.4 Avgrensning

Avhandlingen vil kun ta for seg beskatning av havbruksnæringen. Avhandlingen vil avgrense mot juridiske spørsmål knyttet til internasjonal rett, her siktes det spesielt til EØS-rett. Det kan tenkes at enkelte beskatningsmetoder kan være i strid med de fire friheter, spesielt fri flyt av kapital, eller EU-direktiver som er implementert i norsk rett etter forrangsprinsippet. Avhandlingen vil ikke drøfte juridiske utfordringer knyttet til dette. Avhandlingen vil kun gjelde juridiske personer, personlig beskatning vil dermed ikke være et tema som tas i betraktning. Spørsmål knyttet til formuesskatt og finansinntekter vil heller ikke bli tillagt nevneverdig vekt i utredningen. Avhandlingen vil ikke i nevneverdig grad ta for seg skattemessige spørsmål knyttet til ervervelse og overdragelse av konsesjoner og andre essensielle eiendeler for selskaper innen havbruk, herunder overdragelse av eiendeler. Et annet emne som bare vil behandles i begrenset omfang er problematikken rundt internprising og tapping av inntekter.

Når man skal vurdere om havbruket skal anses som en naturressurs, og i så tilfellet kan sammenlignes med petroleumsnæringen, så vil det være hensiktsmessig å dele havbruket inn i flere segmenter. Disse segmentene kan utgjøre forskjellige “grader av naturressurser”, ihvertfall sett fra et skattemessig perspektiv når man omhandler en eventuell særskatt. Det går avhandlingen spesifikt inn på senere. Med begrepet naturressurs menes en ressurs som mennesket kan dra nytte av, som finnes naturlig i naturen. Det er viktig å presisere at naturressursen i seg selv ikke alltid har verdi, ressursen krever normalt sett bearbeidelse for å ha en verdi.²³ Havbruksnæringen i sin helhet kan deles inn i tre segmenter, villfiske, havbasert oppdrett og landbasert oppdrett.²⁴ Avhandlingen vil i hovedsak fokusere på hvorvidt det skal ilegges en eventuell grunnrentebeskatning kun på havbasert oppdrett, fordi dette segmentet er mest utbredt per i dag.

²³ Tveterås, Reve, Haus-Reve, Misund, & Blomgren, 2019: 35

²⁴ Misund 2021

2. Hoveddel

Hoveddelen er inndelt i tre deler. Først og fremst skal det redegjøres for om det eksisterer grunnrente i havbruksnæringen. Således tas det stilling til hvorvidt det bør innføres grunnrenteskatt med hensyn til samfunnsøkonomiske teorier, juridiske hensyn og næringer som allerede er ilagt en grunnrenteskatt. Deretter skal det redegjøres hvordan grunnrenteskatten bør innhentes og hvordan skatteinntektene skal fordeles.

2.1: Grunnrenteskatt med hensyn til samfunnsøkonomiske teorier

Grunnrente er den ekstraordinære avkastningen som skattesubjektet får utover normalavkastningen ved utnyttelsen av en begrenset ressurs. Normalavkastningen stammer fra innsatsfaktorer som arbeidskraft, naturressurser eller kapital. Den ekstraordinære avkastningen er avkastningen som skattesubjektet sitter igjen med etter at alle innsatsfaktorene er dekket.²⁵ Den ekstraordinære avkastningen forekommer når skattesubjektet har tilgang på naturressurser som blir bearbeidet og solgt videre, eller at skattesubjektet har markedsmakt eller teknologiske fortrinn. De to sistnevnte eksemplene er ressurser som er mobile, og man kan over tid få ekstraordinær avkastning gjennom å etablere seg i et annet land slik som for eksempel Google og Amazon har gjort i nyere tid. Naturressurser er i motsetning til dette en stedbunden kilde som ofte kun kan produseres i begrenset grad, og produksjonen ikke kan flyttes. Markedsmakt og teknologiske fortrinn krever kostbare innsatsfaktorer over lang tid for at det skal gi en ekstraordinær avkastning.

Dette er imidlertid ikke tilfelle for naturressurser hvor innsatsfaktoren er gratis, eksempelvis at det ligger petroleum på den norske sokkelen. Det betyr imidlertid ikke at det ikke er kostnader ved å utvinne petroleum, men selve innsatsfaktoren er noe man får tilgang på ved å lete. Som følge av begrenset grad av tilgang til naturressursen kan skattesubjektet oppnå en høy pris på varen, ofte en mye høyere pris enn det som kun dekker kostnadene ved produksjon og tilhørende innsatsfaktorer. Begrensninger i tilbudet av naturressurser er ofte begrunnet i miljømessige årsaker derav økosystemet, bærekraftig utvikling og andre elementer

²⁵ NOU 2019: 18: 89

som avhandlingen vil komme nærmere inn på. I havbruksnæringen er det eksempelvis bare et fåtall som har tilgang til å drive havbaserte oppdrett langs norskekysten. Dette betyr at det norske konsesjonssystemet for havbruksnæringen bidrar til at bare noen få privilegerte aktører får tilgang til naturressursen, samt at de blir skjermet mot at nye aktører får tilgang til markedet, noe som bidrar til at disse aktørene får utnyttet en ressursrente.²⁶

2.1.1: Ricardiansk grunnrente

Grunnrente er som nevnt innledningsvis bygget på en økonomisk teori kalt ricardiansk rente. Teorien går ut på at begrepet grunnrente er en økonomisk rente som gir ekstraordinær avkastning som følge av stedsspesifikke forskjeller mellom lokaliteter.²⁷ Teorien er eksemplifisert med forskjeller i kvaliteten på landområder, og formålet med teorien er å forklare hvorfor noen bønder presterer bedre enn andre til tross for samme bruk av innsatsfaktorer i produksjonen.²⁸ Eksemplet som er brukt i teorien er også relevant for havbruksnæringen ettersom lokaliteter for lakseoppdrett er av forskjellige kvaliteter hvor de beste lokalitetene gir en ekstraordinær avkastning til skattesubjektet i form av ricardiansk rente.²⁹ Næringsvirksomhet som får tilgang til de øvrige lokalitetene vil ikke få grunnrente. Dette kan forklares gjennom et eksempel med illustrasjoner. I figur 3 nedenfor kan vi observere tre ulike lokaliteter, A, B og C. Forutsetningene for eksempelet er et fritt marked, ingen transaksjonskostnader og at prisene blir bestemt av tilbud og etterspørsel. Ser vi på lokalitet A som ideelt sett kan være Norge, har denne lokaliteten de mest gunstige produksjonsforholdene, fordi den kan produsere K_A til en kostnad gitt ved tilbudskurven AB. Lokalitet B produserer $K_B - K_A$ men til høyere kostnad langs tilbudskurven BC. Siste lokalitet C har dårlige produksjonsforhold og kan produsere $K_1 - K_B$ til en kostnad gitt ved tilbudskurvens punkt CD. Markedsprisen P_1 er lik marginalkostnaden ved siste produserte enhet ved lokalitet C. Ettersom alle lokaliteter oppnår samme pris P_1 for varene sine, så oppstår det en grunnrente som følge av differansen mellom markedspris og produksjonskostnad. Grunnrenten for Norge, altså lokalitet A er gitt ved $ABFP_1$, og grunnrenten for B (eksempelvis Canada) er gitt ved $BCEF$.

²⁶ Dreyer 2018

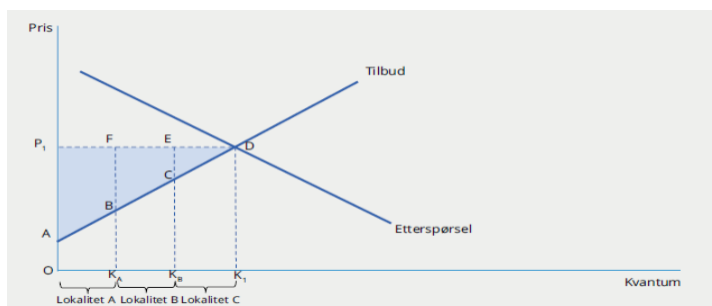
²⁷ Flåten, & Pham 2019

²⁸ Ellefsen, & Rogvi 2018

²⁹ Vennemo & Bjerkmann 2018

Mens for den siste lokaliteten C (eksempelvis Chile) vil det ikke oppstå en grunnrente fordi den har produksjonskostnad lik markedspris.

Poenget med figuren og eksempelet er å illustrere at lokaliteter har ulik kvalitet, noe som resulterer i at de beste lokalitetene får en ekstra profitt. Imidlertid er kvalitet på lokalitetene i havbruksnæringen dynamiske og kan endre seg over tid. Årsaker til endringer kan være endringer i økosystemet, miljømessige hendelser, fiskesykdommer, overfisking eller teknologisk innovativitet. Disse endringene kan være med på å påvirke grunnrenten til næringen som opererer i den berørte lokasjonen.



Figur 3: Illustrasjon av grunnrente i lokaliteter med ulik kvalitet, Havbruksutredningen, 2019.³⁰

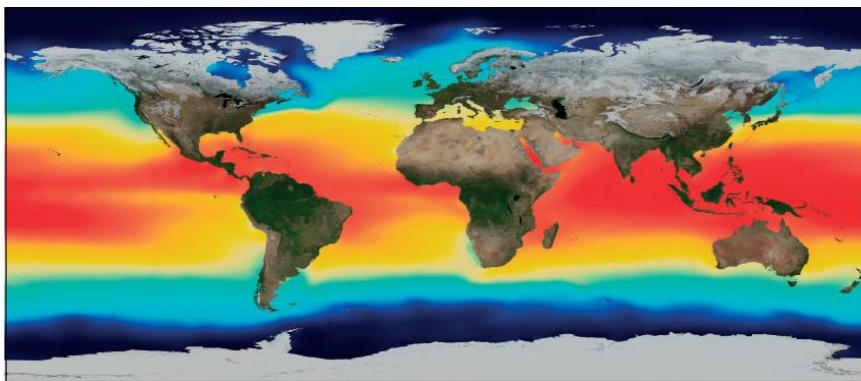
Spørsmålet er dermed om det eksisterer en grunnrente i havbruksnæringen som følge av ulike kvaliteter i de forskjellige lokalitetene. Med havbruksnæringen siktes det til havbasert oppdrettsanlegg for produksjon av laks og regnbueørret som nevnt innledningsvis.

Oppdrett av laks og regnbueørret blir i størst grad produsert i ferskvann. Det er foreløpig den viktigste formen for oppdrett både nasjonalt og internasjonalt. Men tilgangen på ferskvann er begrenset og har ført til en reduksjon i ferskvannsoffdrett. Økt befolkningsvekst og økt jordbruk som bruker store mengder vann i produksjonen samt forurenset grunnvann er noen av grunnene til at det er knapphet på ferskvannsressurser på verdensbasis.³¹ I tillegg til ferskvann må naturgitte forhold som havtemperatur, vanngjennomstrømning og gode værforhold være tilstede for at laksen skal kunne utvikles. Norge i tillegg til Canada, USA, Skottland, Irland, Færøyene, Chile og Australia er de få landene

³⁰ NOU 2019: 18: 94

³¹ Troell et al. 2014

som har meget gode forutsetninger for naturgitte forholdene.³² Norge har disse naturgitte fortrinnene fordi Norge har en skjermet kystlinje på grunn av golfstrømmen, noe som gir god utskifting av vannmasser og optimale havtemperaturer. Dette gjør at fisken som produseres i oppdrettsanlegg er skjermet for ekstremvær, for høy vindstyrke og har øvrige optimale klimatiske forhold inkludert ferskvann. I følge Meeren (2013) og NOU 2013: 10 er oppdrett av laks og ørret avhengig av økosystemer som gir god vannregulering, vannrensing og korrekte klimatiske forhold.³³ Norge og Færøyene er de landene som har mest kostnadseffektiv produksjon grunnet naturgitte forhold, biologiske resultater og effektive oppdrettsanlegg.³⁴ Naturgitte fortrinnene kan oppsummeres ved å se på figur 4 som indikerer at vekstmulighetene i de ulike landene er begrenset som følge av havoverflatetemperaturen. Lyseblå temperatur er best egnet for oppdrett av laks. Basert på en rapport utarbeidet av United Nations om akvakultur, ligger Norge på andreplass etter Kina av eksport av fisk i 2016, mer spesifikt atlantisk laks, se appendiks 1. Basert på våre funn tyder det på at Norge sammenlignet med andre land i høy grad har naturgitte fortrinn ved produksjon av laks.



Figur 4: Havoverflatetemperatur, hentet fra NASA Scientific Visualization Studio.³⁵

³² NOU 2019:18: 92

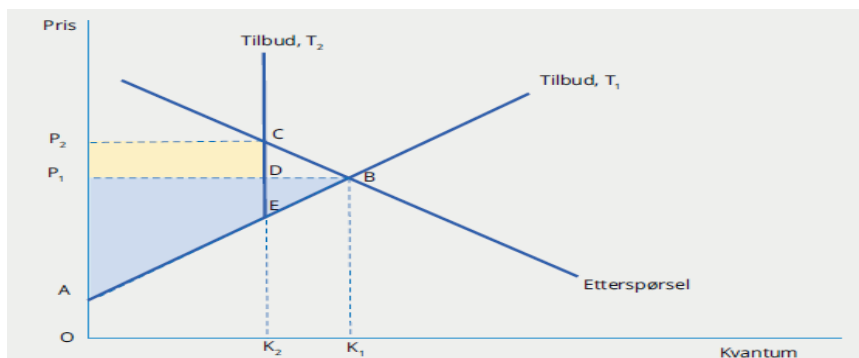
³³ Meeren 2013 og NOU 2013: 10: 100

³⁴ Iversen et al. 2016

³⁵ Kekesi 2017

2.1.2: Reguleringsrente

Grunnrente oppstår imidlertid ikke bare av at næringen har naturgitte fortrinn, det kan også komme av at myndighetene begrenser adgangen til å drive havbasert oppdrett gjennom konsesjoner.³⁶ Begrensninger i produksjon av en vare vil påvirke tilbudet og etterspørselen som igjen påvirker prisen på varen. Ser vi på figur 5, vil markedslikevekten finnes sted ved pris P_1 og kvantum K_1 slik at grunnrenten består av arealet ABP1 uten begrensninger. Når myndighetene begrenser adgang til å drive havbasert oppdrett, er kvantumet på K_2 , noe som er mindre enn K_1 . En reduksjon i produksjon medfører til at tilbudskurven får en loddrett knekk. Resultatet som følge av lavere tilbud for fisk er at noe av grunnrenten bortfaller og at prisen derfor øker fra P_1 til P_2 . Dette innebærer at de eksisterende skattesubjektene vil oppnå en høyere grunnrente samtidig som at de øvrige lokalitetene oppnår lav eller ingen grunnrente. Økningen i grunnrenten for de eksisterende skattesubjektene kommer av begrenset tilgang til ressursen, og kan derfor ses på som en reguleringsrente.



Figur 5: Illustrasjon av endring i grunnrente som følge av endring i tilbudet, Havbruksutredningen 2019.³⁷

Spørsmålet er dermed om det eksisterer en reguleringsrente i den norske havbruksnæringen. Svaret beror på en undersøkelse av det norske konsesjonssystemet.

Grunnrente kan også være som nevnt være resultat av begrenset tilgang til naturressursen som følge av reguleringer. I Norge blir produksjon av fisk kontrollert ved hjelp av konsesjonssystem, formålet er å sikre en balansert og

³⁶ NOU 2019:18: 90

³⁷ NOU 2019: 18: 94

bærekraftig utvikling av oppdrettsindustrien for matfisk.³⁸ For å drive oppdrett i Norge må skattesubjektet ha tillatelse til produksjon av bestemte arter i et bestemt omfang og på gitte lokaliteter.³⁹ Totalt er det 1 241 tillatelser for matfisk fordelt på 183 selskaper i Norge.⁴⁰ Ser vi på figur 6 har vi en økende trend i tildelingen av konsesjoner. Ser vi dette opp mot ricardiansk rente, bidrar det til lavere reguleringsrente som gir en lavere ekstraordinær avkastning til de som allerede har gode lokaliteter, men øker grunnrenten for flere bedrifter. På den andre siden kommer det frem av Havbruksutredningen og Fiskeridirektoratets statistikk at om lag 60% av laksen blir produsert av de ti største selskapene. På appendiks 2 kan vi observere at 57% av de samlede tillatelsene er fordelt på de seks største selskapene. I henhold til akvakulturloven § 19 kan tillatelser fritt overføres til andre skattesubjekter.

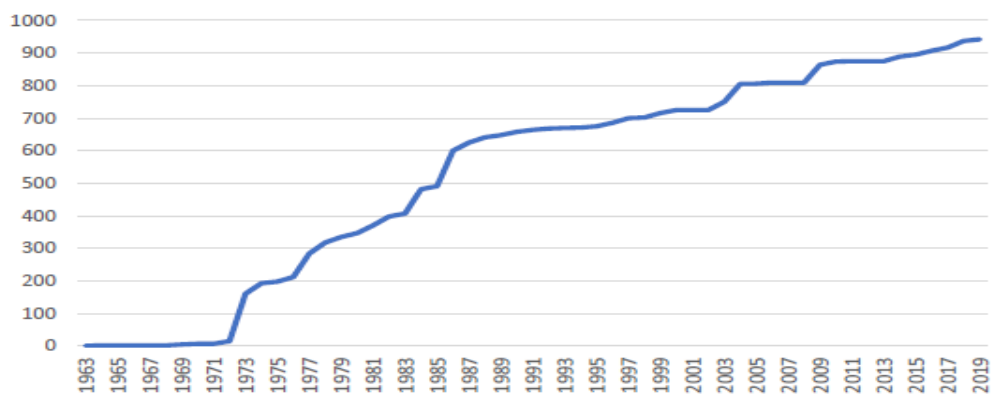
En naturlig konsekvens av en slik liberalisering er at de største selskapene i havbruksnæringen tilbyr selskaper som har fått tillatelse til å drive oppdrett en pris som overstiger det tillatelsene kostet. Vederlaget for overdragelse av tillatelsen består av kostpris samt en premie. For de største virksomhetene innebærer det større markedsmakt og for de mindre virksomhetene innebærer det en ren profitt ved videresalg av tillatelsene. Det kan stilles spørsmål ved om de største selskapene generer en reguleringsrente på grunn av stor markedsmakt og begrensninger i tildelinger av konsesjoner, i tillegg til den konvensjonelle grunnrenten. Havbruksutredningen fastslår med grunnlag i empiriske undersøkelser og analyser at de største selskapene generer en reguleringsrente i tillegg til grunnrente.⁴¹ Mens en faglig rapport fra Universitet i Stavanger finansiert av næringsdepartementet fastslår at det eksisterer en ekstraordinær lønnsomhet som følge av grunnrente og reguleringsrente. Størrelsen kan dog ikke observeres og dette kan føre til målefeil ved en eventuell særbeskatning. Funnene i de nevnte kildene er preget av politisk karakter og tillegges ikke mye vekt totalt sett, men bekrefter likevel våre funn.

³⁸ Fare, Grosskopf, Roland & Weber, 2009

³⁹ NOU 2019: 18: 44

⁴⁰ Statistikk for akvakultur 2019, Fiskeridirektoratet: 9

⁴¹ NOU 2019: 18: 133

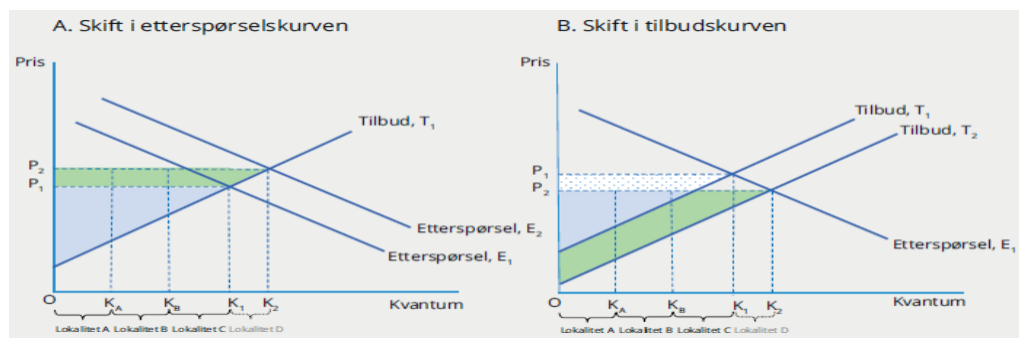


Figur 6: Tildeling av konsesjoner over tid, statistikk hentet fra Fiskeridirektoratet.⁴²

2.1.3: Markedsøkonomisk rente

Når kvaliteten på lokalitetene potensielt sett kan endre seg over tid vil det naturligvis ha innvirkning på grunnrenten. En negativ endring vil følgelig redusere grunnrenten og en positiv endring vil øke grunnrenten. Grunnrenten er også påvirket av prisen på fisken, prisen bestemmes av forholdet mellom tilbud og etterspørsel etter fisken. Fra et økonomisk perspektiv vil vekst i økonomien bidra til at etterspørselen etter husholdningsvarer slik som fisk øke. Når etterspørselen etter fisk øker, vil markedsprisen på fisk stige slik at det blir lønnsomt å øke produksjonskapasiteten. I et effektivt marked vil skattesubjektet som allerede har lokaliteter som generer grunnrente ta del i prisstigningen. Det vil si at skattesubjekter i et land som Norge som allerede har naturgitte fortrinn med å produsere laks, vil øke sin fortjeneste når markedsprisene øker. Vi kan se i figur 7 at et skift utover i etterspørselskurven fra E1 til E2 øker prisen på fisk fra P1 til P2. Gjennom høykonjunktur er avkastningen høyere og fokuset rettes ofte mot innovative løsninger for å øke kvantumet eller redusere kostnadene. Ser vi på tilbudskurven økes kvantumet fra T1 T2, dette kan være fordi myndigheten har gitt flere konsesjoner til næringen, eller at de eksisterende skattesubjektene har økt omfanget av produksjon på grunn av teknologiske løsninger. Når tilbudet økes reduseres prisen fra P1-P2 i tilbudskurven. Grunnrente per skattesubjekt reduseres, men lokalitetene som ikke genererte grunnrente før, gjør det etter at tilbudet økes. I vårt eksempel vil lokalitet C som ikke tidligere genererte grunnrente, gjøre det etter at etterspørselen og tilbudet har steget som følge av økte priser.

⁴² Fiskeridirektoratet 2021



Figur 7: Endring i grunnrente som følge av skift i etterspørsel- og tilbudskurven, Havbruksutvalget, 2019.⁴³

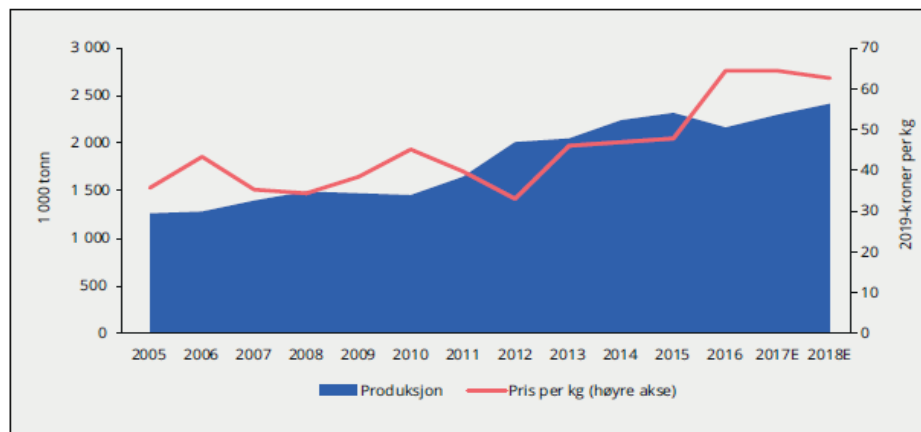
FNs matvareorganisasjon (FAO) fastslo i 2009 at behovet for mat i 2050 ville være 70% høyere enn det den var i 2009, videre mener FN at veksten og bidraget fra havbruksnæringen er helt avgjørende for å imøtekomme behovet.⁴⁴ Det kommer også frem av rapporten at fiskeproduksjonen i 2016 har slått tidligere rekorder med 171 million tonn hvorav 88% var til menneskelig forbruk.⁴⁵ Analyser fra SSB viser at den globale produksjon av oppdrettslaks har økt fra 1 252 000 tonn i 2005 til 2 418 000 i 2018, det vil si en økning på 90%. En rapport fra 2012 om verdiskaping i hav fastslår at den norske havbruksnæringen vil omsette for 550 milliarder kroner i 2050 mot om lag 90 milliarder kroner i 2010. Det er anslått en femdobling av produksjonen av laks og ørret i Norge innen 2050 sammenlignet med 2010.⁴⁶ Estimeringen av fremtidige utsikter bærer preg av usikre forutsetninger slik som sykdommer, miljømessige utfordringer, regulering og effektivisering av produksjon. Det er også noe usikkerhet knyttet til utviklingen i landbasert oppdrett som kan endre de geografiske produksjonslokasjonene. Anslagene tillegges ikke stor vekt, men er veiledende for avhandlingen. Av figur 8 kan vi observere at produksjonen og prisen befinner seg i en stigende trend, noe som betyr at etterspørselen etter laks og ørret er høy og økende. Prisøkningen indikerer at tilbudet er lavere enn det markedets etterspørsel. Ser vi dette i lys av den Ricardianske etterspørselsmodellen, betyr det at de gode lokalitetene slik som Norge, Chile, Canada med flere vil oppleve en økt grunnrente. Lokalitetene får ta del i prisøkningen som bidrar til denne økte grunnrenten.

⁴³ NOU 2019: 18: 95

⁴⁴ FAO: 2018: 7

⁴⁵ FAO: 2018: 7

⁴⁶ Verdiskaping basert på produktive hav i 2050: 2012



Figur 8: Utviklingen av produksjon og pris oppdrett, data hentet fra Havbruksutredningen, Kontali og SSB.⁴⁷

Fremstillingen av teori og sekundærdata tilsier at det eksisterer en grunnrente i den norske havbruksnæringen på grunn av naturgitte fortrinn, konsesjonssystemet og prisøkningen gjennom de siste 20 årene. Norge er en ledende aktør innenfor industrien og skattesubjektene tjener enorme summer på produksjon av matfiskoppdrett. I en analyse foretatt av Greaker og Lindholt på oppdrag fra Havbruksutvalget ble det fastslått at det ikke eksisterte en betydelig grunnrente frem til 2000-tallet. Men fra 2000 til 2012 var det en stigende trend i grunnrenten, og fra 2012 har grunnrenten steget markant opp mot 20 milliarder årlig.⁴⁸ En annen undersøkelse med basis fra Fiskeridirektoratets lønnsomhetsundersøkelser konkluderte med en grunnrente på 19 milliarder årlig fra 2016-2019.⁴⁹ Spørsmålet er dermed om denne grunnrenten bør tilkomme fellesskapet, og isåfall i hvilken grad.

2.2: Rettslig grunnlag for grunnrenteskatt og samfunnsøkonomiske hensyn

Det er ingen tvil om at det har vært bred enighet om at en stor andel av grunnrenten fra petroleums- og vannkraftsnæringen burde tilfalle fellesskapet. Eksempelvis fremgår det av forarbeidene til petroleumsskatteloven § 5 at *“det er regjeringens syn at en større del av disse merinntekter bør tilfalle det norske samfunn enn etter gjeldende skatteregler. Et moment i denne sak er at det dreier seg om inntekter fra utnyttelsen av naturressurser som er den norske stats*

⁴⁷ NOU 2019: 18: 74

⁴⁸ Greaker, Grimsrud, & Lindholt: 2016

⁴⁹ Flåten og Pham: 2019

eiendom”.⁵⁰ Tilsvarende bestemmelser er også regulert i skatteloven kapittel 18. Naturlig språklig forståelse av forarbeidene er at inndragningen av grunnrenten i petroleum- og vannkraftsnæringen har stor legitimitet fordi de har høye avkastninger som skriver seg fra ressurser som tilhører det norske samfunnet. Et annet hensyn som gjør seg gjeldende og som sto sentralt ved innføringen av særskatt på disse næringene er det faktum at grunnrenten medfører en ekstraordinær avkastning, som kan gi fellesskapet skatteinntekter uten et effektivitetstap. Inntekter fra nøytrale skatter herunder grunnrenteskatt reduserer behovet for skatter som bidrar til dårligere ressursbruk, eksempelvis selskapsbeskatning. Dette hensynet ble belyst i Rødseth-utvalget som grunnlag for særbeskatning av vannkraftnæringen.⁵¹

De samme hensynene bør også gjelde for å ilegge en særbeskatning av grunnrenten i havbruksnæringen. Noen av argumentene er at profitten fra havbruksnæringen tilfaller et fåtall bedrifter, de samme bedriftene står for over 60% av tillatelsene og produksjonen i havbruksnæringen. Man ser tendenser til markedsrett og en enorm profitt som kun tilfaller en liten andel av den norske befolkningen. For det andre er det en økende trend i utenlandske investorer som eier norske havbruksvirksomheter og som dermed profitterer på den norske stats eiendom. Eksempelvis er Cermaq Group AS heleid av det Japanske Mitsubishi-konsernet og kontrollerer en av de største andelene av produksjonskapasiteten.⁵² I tillegg eier utenlandske banken JP Morgan Chase en betydelig andel av Mowi, Lerøy og Salmar.⁵³

Et annet argument for innføring av grunnrentebeskatning i havbruksnæringen er at beskatningen på andre naturressurser slik som petroleum og vannkraft har i betydelig grad bidratt til økt velstand ved å bidra til finansiering av velferdsstaten vår. Eksempelvis har inntektene fra petroleum- og vannkraftsnæringen bidratt til økte investeringer i infrastruktur, utdanning og generelt økt velferd for befolkningen. Et annet viktig poeng er at grunnrentebeskatningen virker nøytraliserende og vil sannsynligvis redusere ineffektive skatter på andre områder. Dette poenget vil bli belyst senere i avhandlingen.

⁵⁰ Finans- og Tolldepartementet 1975

⁵¹ Finansdepartementet 1996

⁵² NOU 2019: 18: 35

⁵³ E24 2021

Det som taler mot en grunnrentebeskatning av havbruksnæringen sett fra et samfunnsøkonomisk perspektiv er at økt grunnrentebeskatning potensielt sett kan bidra til at skattesubjekter satser mer på landbaserte oppdrettsanlegg, som kan flyttes ut av Norge. Eksempelvis fremkommer det i en rapport utarbeidet av DNB at en av årsakene til satsing på landbasert anlegg er at prisen på konsesjonene har økt betraktelig.⁵⁴ Det kan tenkes at insentivene for å øke satsingen forsterkes ved en eventuell innføring av særskatt for havbruksnæringen. Landbaserte oppdrettsanlegg er allerede under utvikling, ifølge en gjennomgang av Norsk Fiskerinæring var det 15 landbaserte prosjekter i Norge under utvikling.⁵⁵ Landbasert oppdrett innebærer at man per i dag antakeligvis ikke har juridisk grunnlag til å ilegge en særskatt ettersom skattesubjektene ikke bruker statens eiendom som har de naturgitte fortrinn. Dette argumentet kan endre seg i fremtiden dersom Stortinget vedtar nye skattelover som kommer til anvendelse, det er likevel verdt å bemerke seg at dette per i dag ikke er et aktuelt tema. Kort oppsummert er det rimelig å anta at havbasert og landbasert oppdrett vil konkurrere mot hverandre i fremtiden, sett fra et relativt langsiktig perspektiv. Landbasert oppdrett er i tillegg ikke like stedbunden som havbasert. Hvis landbasert oppdrettsanlegg viser seg å være lønnsomt vil det redusere prisen på laks og ørret som antageligvis bidrar til at grunnrenten for konvensjonelt havbruk reduseres.

Et annet hensyn som taler mot grunnrentebeskatning, er skattesubjekters insentiver til å fortsette med havbruk reduseres grunnet lavere lønnsomhet. Det kan tenkes at virksomheten slutter med havbruk eller flytter til et annet land slik som eksempelvis Chile, Canada eller Australia. Konsekvensen av lavere økonomisk aktivitet langs norskekysten er at flere mister jobber, mindre skatteinntekter og tap av ettertraktet kompetanse på lang sikt. Norge er som tidligere nevnt en ledende nasjon innenfor havbasert oppdrett. Dette innebærer at norske bedrifter med tilhørende leverandører har tilegnet seg en unik kompetanse og har utviklet effektive løsninger. Denne kompetansen kan potensielt sett bli kjøpt opp og overført til andre land. Ellers er det en del praktiske utfordringer med å ilegge særbeskatning slik som hvordan grunnrenten skal verdsettes, måles,

⁵⁴ DNB. (2019). A deeper-dive into land-based farms, Seafood – special report

⁵⁵ Sundnes, H.M. (2018) Norge i bresjen for landbasert laks. Norsk Fiskerinæring, 9, 90–112.

innhentes samt miljømessige konsekvensene av økt produksjon. Disse utfordringene kommer vi nærmere inn på senere i avhandlingen.

2.2.1 Miljømessige hensyn

Laks og ørret blir produsert i åpne eller lukket oppdrettsanlegg i sjøen, produksjonen påvirker miljøet rundt oppdrettsanleggene. Produksjon av laks og ørret i oppdrettsanlegg innebærer store samlinger av biomasse som øker sannsynligheten for spredning av sykdommer og bidrar til en høyere dødelighet. Grunnet stor tetthet i merdene er det stor risiko for smitte og spredning av bakterier, virus og parasitter. Dette gir økt risiko for negativ påvirkning for lokalmiljøet rundt anleggene.⁵⁶

Det lokale miljøet rundt anleggene påvirkes også av forspill og avføring. Forspill er foret som ikke blir spist opp av oppdrettsfisken og som dermed ender på havbunnen. Av det totale føret som blir gitt til oppdrettsfisk ender 6-7% av foret på havbunnen.⁵⁷ Konsekvensene av fôrspill er at villfisker samler seg under oppdrettsanleggene og spiser fôrspillet. Fiskere har hevdet at villfisk som spiser føret bærer preg av redusert kvalitet, dette er imidlertid ikke bekreftet av forskning.⁵⁸ Da det ble oppdaget fiskesykdommer langs norskekysten brukte oppdretterne antibiotika i føret for å stoppe spredning av sykdommene.⁵⁹ En rapport utarbeidet av forskning.no viser at det ble brukt 1500 kilo antibiotika i 2012.⁶⁰ Bruken av antibiotika i fôrspill førte til bekymring om at villfisk skulle bygge opp antibiotikaresistens. Antibiotikaresistens er generelt sett et økende og kritisk problem i verdenssamfunnet. Havbruksnæringen satte derfor i gang andre tiltak slik som å forbedre miljøforholdene, eksempelvis effektive vaksiner samt bruk av antibiotika som ikke er helsefarlig for villfisk slik som Florfenicol.⁶¹

God vannkvalitet og optimale havtemperaturer er viktig for fiskens vekstforhold. Dette innebærer lav vanntemperatur og lav forekomst av avfall og utslipp, samt en høy vanngjennomstrømning. Når vannkvaliteten er dårlig mister fisken appetitten

⁵⁶ Grefsrud et al. 2018

⁵⁷ Torissen et al. 2016

⁵⁸ Boge 2017

⁵⁹ Asche & Roll 2014

⁶⁰ Kjørstad 2017

⁶¹ Forskning 2018

samt at den blir mer utsatt for sykdommer, dette øker dødeligheten.

Vannkvaliteten har de siste årene blitt påvirket av økende sjøtemperatur som følge av klimaendringene samt kloakkutslipp fra blant annet oppdrettsanlegg.⁶²

Akkumulert avfall fra oppdrettslaksen var tidligere et stort problem, men er ikke det lenger fordi miljødirektoratet har iverksatt forebyggende tiltak slik som overvåkning og kontroll av aktuelle lokaliteter, noe som sørger for at produsentene ikke skader miljøet på en unødvendig måte.⁶³

De største miljømessige utfordringene som havbruksnæringen står overfor i dag er lakselus, rømming fra oppdrettsanleggene og klimaendringer. Rømming fra merdene kan potensielt påvirke laksestammene ved at oppdrettslaks gyter med villaks, noe som påvirker villaksen.⁶⁴ Havforskningsinstituttet har tidligere bekreftet at «blandingslaks» har dårligere overlevelsesvilkår sammenlignet med villaksbestanden, dette vil påvirke mengde av villaks langs norskekysten på lang sikt.⁶⁵ Oppdrettsfisken som rømmer fra merdene bærer med seg potensielle sykdommer som kan påvirke den ville bestanden i havet. Et eksempel på det er som nevnt lakselus. Økningen av antall oppdrettsanlegg langs norskekysten har bidratt til en økning av lakselus grunnet tette forhold i merdene og rømt oppdrettsfisk. Lakselusen gir negative ringvirkninger for miljøet rundt anleggene, men også en ekstra driftskostnad for oppdretterne i form av forebyggende tiltak, kostbare behandlinger og økt fiskedød. Et av virkemidlene som tidligere har blitt anvendt er kjemiske stoffer for avlusing som ifølge Havforskningsinstituttet er giftige for andre marine arter.⁶⁶

Norsk oppdrett er i dag den største importøren av soya til Norge.⁶⁷ Soya er en viktig proteinkilde og en nøkkelingrediens i laksefôret som blir brukt i norsk oppdrett. Brasil og USA er de største produsentene av soya.⁶⁸ Norge importerte 670 000 tonn soya i 2015 for å bruke det i laksefôr, 94 % av den soyaen kom fra Brasil ettersom den brasilianske varianten ikke er genmodifisert. Det er ikke tillatt

⁶² Rapport om fiskehelse fra 2018: 35

⁶³ Miljødirektoratet, 2019; Grefsrud et al., 2018

⁶⁴ Liu et al., 2011; Lio et al., 2013

⁶⁵ Havforskningsinstituttet, 2019

⁶⁶ Havforskningsinstituttet, 2018

⁶⁷ Regnskogsfondet & Framtiden i vår hendeter 2018

⁶⁸ FAO 2019

med genmodifiserte organismer i Norge.⁶⁹ De siste årene har bruken av soya i fiskefôr i Norge stagnert og blitt erstattet med raps, hvete og åkerbønner.⁷⁰ Likevel er oppdrettsnæringen fortsatt den største forbrukeren av soya.⁷¹ Det er en økende etterspørsel globalt sett etter soya, og den norske havbruksnæringen bidrar til den økende etterspørselen. Produksjon av soya påvirker spesielt regnskogen i Brasil og dens urbefolkning. De største driverne bak avskoging på globalt nivå er produksjon av soya, palmeolje og kjøttproduksjon. Soyaforbruket til den norske oppdrettsnæringen tilsvarer beslag av areal på hele 1506 kvadratkilometer.⁷²

Samlet sett ser vi at produksjon av oppdrettsfisk påvirket miljøet negativt på flere måter. I et økonomisk perspektiv bidrar miljøproblemene til negative eksternaliteter. Avfall, skadelig utslipp og blandingslaks er direkte negative påvirkninger som bidrar til økte kostnader for myndighetene på grunn av kontroll- og miljømessige tiltak. For fiskere innebærer det lavere inntekter samt at allmennheten ikke kan benytte seg av norske fiskebestanden langs norskekysten. Lakselus, rømt oppdrettsfisk og fôrspill med antibiotika påvirker nærmiljøet rundt oppdrettsanleggene og kan potensielt sett føre til utrydding av ville fiskearter, stagnasjon av fiskebestanden som fører til lavere produksjon av fremtidig oppdrettsfisk. Bruken av soyabønner i fiskefôr er også et miljøproblem som den norske oppdrettsnæringen bidrar til. Som følge av de nevnte utfordringene la myndighetene frem begrensninger og satte krav til produksjon i laksenæringen. Blant annet ble det implementert krav om maksimal biomasse per tillatelse. Begrensninger i biomassen legger begrensninger på veksten i laksenæringen. De fleste gangene har myndighetene klart å påvise at oppdrettere produserer langt mer enn de har tillatelse til, og ilagt havbruksnæringen høye bøter. Hver gang oppdretterne har klaget på saken, har de som regel fått medhold i sin favør, og bøtene har således blitt trukket tilbake.⁷³ Man kan stille spørsmål ved om sanksjonene for å overskride fungerer og om begrensningene bidrar til å forbedre miljøet i norskekysten.

⁶⁹ Regnskogsfondet & Framtiden i våre hender 2018

⁷⁰ Sandberg 2018

⁷¹ Regnskogsfondet & og Framtiden i Våre hender 2018

⁷² Lundeberg 2018

⁷³ Røed 2013

Aktørene innenfor havbruksnæringen har som førsteprioritet å tjene penger i henhold til vinningsformålet, miljøhensyn med mer kan derfor bli tilsidesatt. Det er ikke ønskelig fra samfunnets side at noen få aktører forurenses miljøet uten at fellesskapet blir kompensert for forurensingen som på lang sikt påvirker oss alle. Dette kan løses ved å innføre markedskorrigerende miljøavgifter eller grunnrenteskatt, som både kan redusere den forurensende aktiviteten samt bidra til redusert forurensning ved at staten tilrettelegger for miljøvennlig og bærekraftig metoder for å innhente grunnrente. Det finnes flere tiltenkte formål og påfølgende virkninger med en miljøavgift. Først og fremst burde inntektene som avgiftene genererer gå til miljømessige formål. Dette eksisterer allerede i havbruksnæringen ved at det er opprettet et miljøfond som den obligatoriske miljøavgiften går til.⁷⁴ Dette betyr at næringen selv betaler en ekstra avgift utover skattene, for å reparere miljøet som deres egen produksjon svekker. En miljøavgift kan også ha som hensikt å begrense aktiviteten til en næring, uten at nødvendigvis inntektene går til det formål som forebygger det miljøavgiften ønsker å begrense.⁷⁵

Aktørene som er ilagt miljøavgiften vil få økte insentiver til å redusere sitt utslipp eller sin forurensing. Et godt eksempel som belyser dette er petroleumsnæringens Co₂-avgift. En aktør innen petroleumsnæringen blir ilagt en særavgift som beregnes ut fra utslipp i form av Co₂.⁷⁶ Dette gir insentiver til å fremdrive forskning og nyvinning for å utvikle nye utvinningsmetoder som skaper mindre Co₂-utslipp, og som er miljøvennlige og effektive i form av lønnsomhet. Dette har høy overføringsverdi til havbruksnæringen.

En slik særavgift reduserer lønnsomheten i næringen, ihvertfall på kort sikt. På den andre siden vil en markedskorrigerende miljøavgift gi statlige inntekter som kan være øremerket for å investere ytterligere i miljømessige tiltak. I tillegg vil en høy miljøavgift bidra til at produsentene iverksetter flere miljømessige tiltak for å forhindre laksesykdommer, forspill, bruk av for som er miljøvennlig. Likevel kan det bli krevende å fastslå hva som skal være beregningsgrunnlaget til en slik miljøavgift. Sett fra det miljømessige perspektivet så burde man velge den faktoren ved produksjonen som påvirker miljøet mest negativt, men faktoren må også være relativt enkel å måle eller å beregne. En miljøavgift for

⁷⁴ Berge 2014

⁷⁵ Andersen 2017

⁷⁶ Finansdepartementet 2020

havbruksnæringen vil kunne være basert på enten antall tonn med rømt laks fra oppdretten, eller antall tonn med antibiotika som er benyttet i produksjonen. Et annet formål med en eventuell miljøavgift for havbruksnæringen vil kunne være gjennomsnittlig antall fiskelus per fisk, dette går mer på fokuset rettet mot dyrevelferd.

En miljøavgift kan også kombineres med en forskningsavgift. Disse avgiftene kan delvis ha samme formål ved at begge avgifter tar høyde for å drive frem innovativitet og nyteknologiske løsninger via forskning. Per nå er forskningsavgiften for havbruksnæringen strukturert slik at den kreves inn sammen med en markedsavgift. Beregningsgrunnlaget for disse avgiftene er basert på eksportverdi. Disse avgiftene kan anses som delvis vridende ved at hjemmemarkedet ikke er underlagt beregningsgrunnlaget. Det er kun eksportert fisk som utgjør beregningsgrunnlaget.⁷⁷ Praktisk sett vil dog ikke avgiftsgrunnlaget være særlig vridende for næringen da hjemmemarkedet er av en bagatellmessig størrelse sammenlignet med det internasjonale eksportmarkedet. Det kan likevel tenkes at enkelte mindre aktører vurderer disse eksportavgiftene ved vurdering om hvor produktet skal selges, men dette er ikke en problemstilling av nevneverdig størrelse for næringen i sin helhet.

2.3.1: Samfunnsøkonomisk effektivitet

Begrepet samfunnsøkonomisk effektivitet benyttes når man skal måle hvor høyt eller lavt effektivitetstap en skatt medfører, altså hvor mye ineffektivitet skatten bringer med seg.⁷⁸ Dette er en teori som bygger på at man har et begrenset antall ressurser som skal fordeles best mulig i samfunnet. Verdien i samfunnet skapes gjennom arbeidsprosesser som involverer forskjellige produksjonsfaktorer av en viss mengde. Disse produksjonsfaktorene er ikke ubegrensede, og består av arbeidsstyrken, tilgjengelig investeringskapital og naturressurser.⁷⁹ Det er mest samfunnseffektivt når disse produksjonsfaktorene anvendes på en måte som gjør at de skaper høyest mulig verdi, samtidig som at samfunnet sett som én enhet får

⁷⁷ NOU 2019:18: 56

⁷⁸ Vislie, Christiansen, Holtmark & Strøm, 2015: 90

⁷⁹ Vislie, J et. al. 2015: 290

mest mulig nytte av verdiskapningen.⁸⁰ Sistnevnte krever at man foretar en omfordeling av verdiskapningen. Men dette vil være motstridende fordi når man skattlegger og omfordeler en verdiskapning, så tar man bort deler av incentivet til selve verdiskapningen. Det blir mindre verdi til de som tar risiko og initiativ til verdiskapningen, samt at man fjerner fremtidig investeringskapital som er en viktig innsatsfaktor.

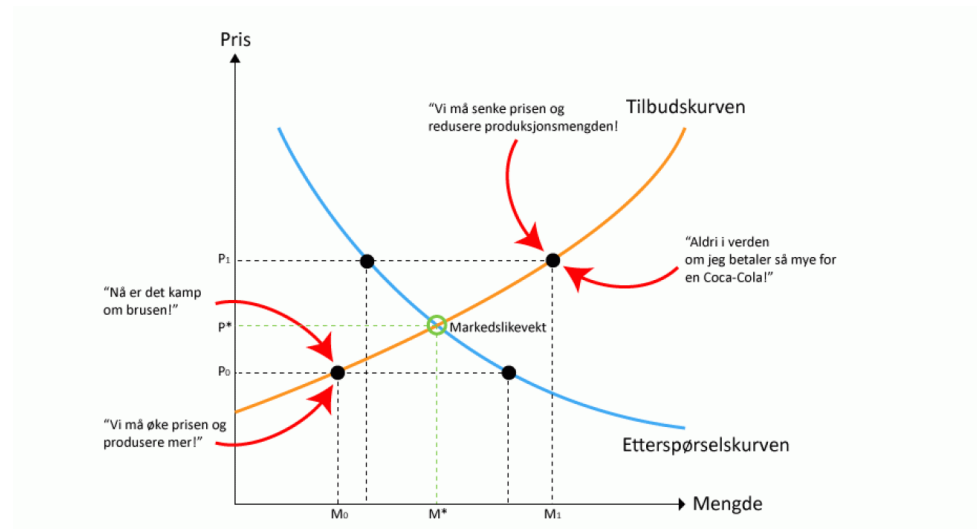
Et skattesystem kan derfor aldri bli fullstendig optimalt sett kun fra et samfunnsmessig effektivitets perspektiv, fordi det stort sett ikke vil være mulig å foreta en pareto-optimal forbedring.⁸¹ Dette betyr praktisk sett at dersom noen skal få en høyere velferd, så må noen andre i samfunnet redusere sin velferd tilsvarende, dette er selve kjernen i omfordelingen som skattesystemet bidrar til. En beskatning og omfordeling av nevnte verdiskapning vil være det samme som at flere nyter godt av inntektene som genereres, optimalt sett uten at effektivitetstapet blir unødvendig eller uforholdsmessig høyt. Alle parter i samfunnet er tjent med en mest mulig effektiv skatt.

Det er tre kriterier som må være oppfylt for at et samfunn som en helhet kan få benyttet sine ressurser mest mulig optimalt. Først og fremst må det foreligge en effektiv produksjon. Dette innebære at det ikke benyttes mer innsatsfaktorer enn det som er nødvendige for å kunne produsere en gitt mengde av en vare eller en tjeneste. Sammensetningen av innsatsfaktorene må være optimal. Gitt at det foreligger en effektiv produksjon, så må det videre være samsvar mellom produsert mengde og forbruk. Dette kriteriet er oppfylt når det foreligger en likevekt i markedet. Likevekt foreligger når tilbudet møter etterspørselen.⁸²

⁸⁰ NOU 2000: 18: 28-29

⁸¹ NOU 2000: 18: 28

⁸² Riis, Steigum og Moen 2019: 92-94



Figur 9: Forholdet mellom tilbud og etterspørsel sett fra et samfunnsøkonomisk perspektiv, hentet fra Finanssans.⁸³

Det neste kriteriet som må være oppfylt omfatter et effektivt forbruk. Helt konkret innebærer dette at velferden til en konsument ikke kan økes uten at en annen konsument får det verre. Forbruket må med andre ord være pareto-optimalt. Videre må man se produksjonseffektivitet og forbrukseffektivitet i sammenheng. Det vil si at forbrukerens verdsettelse skal tilsvare det enheten koster å produsere, det tilsvarer markedslikevekt i figur 9. Dersom enheten koster mindre enn det forbrukeren verdsetter den til, er det mulig å øke noens velferd uten at det går utover andre, eksempelvis M_0 eller M_1 i figur 9. De tre kriteriene som definerer samfunnsøkonomisk effektivitet, er oppfylt når det foreligger en pareto-optimal utnyttelse av samfunnets ressurser.⁸⁴ Pareto-optimalitet er en situasjon i markedet der det ikke finnes flere mulige pareto-forbedringer.⁸⁵ Det vil alltid finnes pareto-forbedringer dersom en endring fører til at noen vil få det bedre uten at noen får det verre. Teorien om pareto-forbedring bygger på en grunnsetning om at det finnes en optimal utnyttelse av samfunnets ressurser. Gjennom pareto-optimalitet forsikrer man seg mot å sløse samfunnets ressurser, og bidrar derfor til en effektiv ressursbruk.

Pareto-optimalitet bygger på en økonomisk velferdsteori som har mål å effektivisere produksjonen, og skape en fordeling av samfunnets ressurser som gir

⁸³ Roksvåg 2018

⁸⁴ NOU 2000:18: 29

⁸⁵ Eid og Stavang 2018: 33-34

minst mulig effektivitetstap når ressursen omfordeles.⁸⁶ Velferdsteorien forutsetter at det økonomiske systemet i samfunnet bygger på fri konkurranse.

Forutsetningene for fri konkurranse er imidlertid ikke lett å oppfylle i virkeligheten. For eksempel bygger fri konkurranse på at alle markedsaktører har lik informasjon om priser og egenskaper ved de ulike varene, samt at det ikke foreligger noen transaksjonskostnader.⁸⁷ En av viktigste forutsetningene for fri konkurranse er at prisene blir bestemt av selger og kjøper uten inngripen fra myndighetene og at det ikke eksisterer eksternaliteter. I virkeligheten blir markedsaktører pålagt skatter og avgifter som følge av negative eksternaliteter og fordi man ønsker en rettferdig fordeling av verdiskapingen, noe som gjør at forutsetningene for fri konkurranse ikke er fullt ut blir oppfylt i virkeligheten.

Videre innebærer de fleste transaksjoner mellom selger og kjøper en eller annen form for kostnad: Det kan være etableringskostnader, reisekostnader, meglerkostnader og andre kostnader som gjør det vanskelig å oppfylle den andre forutsetningen. Informasjonsasymmetri er for øvrig også et stort samfunnsproblem til tross for at lovgiver forsøker å tilrettelegge for informasjonsymmetri. Men både lovgiver, samfunnet i sin helhet og markedsaktørene forsøker gjennom lov, innovasjon og teknologi å komme nærmere pareto-optimalitet. Det å skattlegge vil være et inngrep mellom selger og kjøper, og dermed stagnere utviklingen mot et pareto-optimalt samfunn.

Pareto-optimalitet baserer seg på å omfordele samfunnets ressurser så effektivt som mulig, som tidligere nevnt innebærer dette å minimere omfanget av vridende skatter. I fravær av skatt og avgifter vil markedsaktørene alltid maksimere sin profitt ved å tilpasse produksjonen og investeringene slik at overskuddet blir størst mulig.⁸⁸ Når alle markedsaktørene maksimerer sin egen profitt, vil det samfunnsøkonomiske overskuddet være størst mulig. Kaken totalt sett blir størst mulig uten skatter.

På den andre siden bidrar skatter og avgifter til at man for eksempel forhindrer overforbruk av samfunnets ressurser, eksempelvis forurensning av miljøet, overfisking eller allmennstragedie. En annen utfordring med maksimalt overskudd

⁸⁶ Riis et al. 2019: 98

⁸⁷ NOU 1997: 27: 58-64

⁸⁸ Von der Fehr 2007: 62

eller pareto-optimalitet i fravær av skatt og avgifter, er en betydelig skjevfordeling av samfunnets ressurser. Et samfunn kan være pareto-optimalt, men likevel være urettferdig fordi den samlede verdiskapningen tilfaller et fåtall personer i samfunnet. Et eksempel på det er Nigeria, som er svært rikt land som er preget av fattigdom og store forskjeller i levekår.⁸⁹ Dermed kan man si at det er to sentrale motstridende hensyn i et samfunn med skatter og avgifter hvor målet er pareto-optimalitet. På den ene siden ønsker man maksimal verdiskapning og på den andre siden ønsker man rettferdig omfordeling av verdiskapningen. Man kan derfor fastslå at ved utforming av skattesystemet i et samfunn bør det tas hensyn til samfunnsøkonomisk effektivitet, inntektsfordeling, likebehandling og at skattesystemet ikke krever for høye administrasjonskostnader.⁹⁰

2.3.2: Vridende, nøytrale og markedskorrigerende skatter

For å vurdere en eventuell grunnrentebeskatning av havbruksnæringen er det hensiktsmessig å se til dagens skattesystem, dets formål og hvordan skatten kan innhentes uten å påvirke beslutningene til aktørene i havbruksnæringen. Rettsgrunnlaget for de konkrete skatteregler følger av ulike lover, slik som skatteloven, eiendomsskatteloven, petroleumsskatteloven og skatteforvaltningsloven. For denne avhandlingen er naturligvis skatteloven av særlig stor interesse, herunder hvilke prinsipper som loven og forarbeidene har vektlagt ved utforming av regelverket. Før avhandlingen går inn på de konkrete skatterettslige bestemmelsene, skal det redegjøres for prinsipper som står sentralt ved utformingen av skattereglene.

Begrepet samfunnsmessig effektivitet er relevant for alle prinsipper som legges til grunn når man skal utforme et effektivt skattesystem. Dette innebærer at et skattesystem burde være fleksibelt og gi forutsigbarhet for skattesubjektene. Prinsippet om forutsigbarhet har tett sammenheng med teorien om at skattegrunnlaget burde basere seg på lønnsomhet som tidligere omtalt. Fleksibilitet i skattesystemet handler om at bedriftene kan tilpasse seg økonomiske konjunkturer ved at skattekravet reduseres når bedriften presterer økonomisk dårligere. På den andre siden vil dette også medføre at

⁸⁹ Ugbede 2017

⁹⁰ Eide og Stavang 2018: 33-34

skatteinntektene til myndighetene varierer fra år til år, noe som i et kortsiktig perspektiv er negativt for myndighetene. Noe av forretningsrisikoen overføres til myndighetene, og skatteinntektene vil således variere. Dette vil også selvsagt medføre at skatteinntektene øker i gode tider. Retten til et skattemessig fradrag ved underskudd er et godt eksempel på et fleksibelt skattesystem. Dette gir også en viss stabilitet til skattesubjektene ved at man får en slags støtte i form av reduserte skattekrav gjennom dårlige tider.

Basert på samfunnsøkonomiske teorier er det i skatteretten utformet en rekke prinsipper som vektlegges ved utforming av skatter. Prinsippene innebærer at det skal være brede skattegrunnlag, lave skattesatser og likebehandling av ulike næringer.⁹¹ Disse prinsippene ble særlig vektlagt under skattereformen i 1992.⁹² Formålet med å anvende disse prinsippene var å redusere de samfunnsøkonomiske tapene ved bruk av vridende skatter.

De fleste skattene i det norske skattesystemet kan betegnes som vridende skatter. Vridende skatter fører til effektivitetstap ved at skatten reduserer skattyters inntekt, eksempelvis skatt på utbytte eller lønnsinntekt til fysiske personer eller selskapsbeskatningen. Konsekvensen av vridende skatter er at konsumenter og produsenter etterspør et lavere nivå av konsum eller investering fordi skatten reduserer skattyters inntekt.⁹³ En annen effekt av vridende skatter er at skatt på varer og tjenester fører til vridninger i de relative prisene for produsenter og konsumenter, dette kalles skattekil. Konsekvensen av skattekil er at produsentene og konsumentene tilpasser forbruket og produksjonen bort fra den skattebelagte virksomheten til fordel for andre type virksomhet som ikke er beskattet eller mindre beskattet.⁹⁴

Når alle bedriftene i et fritt marked maksimerer sin egen profitt, så vil den samfunnsøkonomiske effektiviteten bli optimal. Både skatter og avgifter skaper en differanse mellom selger sin salgspris og kjøper sin kjøpspris. Denne differansen omtales som en skattekil og kan medføre et effektivitetstap, som tidligere nevnt

⁹¹ NOU 2003: 9: 58

⁹² NOU 2003: 9: 59

⁹³ NOU 2000: 18: 84

⁹⁴ NOU 2000: 18: 85

resulterer dette i at ressursene ikke blir optimalt benyttet.⁹⁵ Dersom skattene og avgiftene i tillegg påvirker aktørenes atferd, vil skatten anses som vridende. Sett fra et effektivitetshensyn er det ikke optimalt at en skatt er vridende.

Man kan dermed si at dersom skattene og avgiftene påvirker aktørenes atferd, eller det oppstår skattebesparelser, vil skatten anses som vridende. Vridende skatter bidrar til at markedsaktørenes beslutninger er motivert av skattemessige hensyn i stedet for realøkonomiske forhold. Konsekvensen kan derfor medføre til samfunnsøkonomiske effektivitetstap og sub-optimal ressursallokering.⁹⁶ Ved å vektlegge likebehandling av alle næringer er det færre muligheter for skattetilpasninger. Likebehandlingsprinsippet er eksempelvis forankret i skatteloven § 5-1. Når det gjelder brede skattegrunnlag og lave satser, så vil skatteyterne sannsynligvis konsumere og investere på et høyere nivå når dette prinsippet er oppfylt.⁹⁷

Likebehandling av skattesubjekter, brede skattegrunnlag og lave skattesatser har imidlertid ikke stått like sentralt ved skattlegging av vannkraft- og petroleumsnæringen ettersom det er skatteområder som blir skattlagt i større grad enn andre næringer. En av begrunnelsene for at likebehandlingsprinsippet ikke har blitt vektlagt ved utformingen av særskatt på naturressurser er fordi disse naturressursene generer en stedbunden grunnrente. Renprofitt fra stedbundne naturressurser bidrar til at investeringer som er lønnsomme før skatt også vil være lønnsomme etter skatt.⁹⁸ I tillegg har særskatteinntektene fra stedbundne naturressurser bidratt til å holde skattesatsene lave på vridende skatter.

Skatt på renprofitt, som er aktuelt for havbruksnæringen, blir omtalt som nøytrale skatter. Skattesubjektet blir først beskattet når alle innsatsfaktorene har fått sin markedsmessige avlønning.⁹⁹ Kilden til renprofitt kan som nevnt tidligere være markedsmakt, særegen teknologi eller grunnrente på naturressurs.¹⁰⁰ Nøytrale skatter fører til at de samme tilpasningene som maksimerer overskuddet før skatt

⁹⁵ Riis et. al. 2019: 120

⁹⁶ NOU 1992:34, 1992: 39

⁹⁷ NOU, 2000:18, 2000: 31

⁹⁸ Mirrlees et al. 2011

⁹⁹ NOU 2000:18, 2000: 30

¹⁰⁰ NOU 1992:34, 1992: 172

også maksimerer overskuddet etter skatt, og gir dermed ikke vridninger i produsentenes eller konsumentenes tilpasninger.¹⁰¹ Det kan illustreres ved hjelp av mikroøkonomisk teori: I et samfunnsøkonomisk perspektiv vil produsenten maksimere sin profitt ved en tilpasning som innebære å sette pris lik grensekostnad. Forutsatt at bedriften pålegges en overskuddsskatt på 40%, det innebærer at produsenten får beholde 60% av overskuddet etter skatt. Produsenten ønsker å maksimere sin profitt etter skatt. Å maksimere 60% av overskuddet etter skatt er det samme som å maksimere 100% av overskuddet før skatt.¹⁰² Produsenten har dermed ingen insentiver for å investere mindre i innsatsfaktorene med eller uten skatt. Poenget gjelder også for konsumentmarkedet. På stedbundne ressurser som generer grunnrente vil nøytral beskatning særlig være samfunnsøkonomisk ettersom innsatsfaktorene som blir anvendt i produktet kommer av naturgitte forhold og som tilhører fellesskapet. Skatteinntektene fra nøytrale skatter vil bidra til å redusere vridende skatter i tillegg til at det vil være enkelt for staten å finne produsenter som er villig til å påta seg oppdrag ved å utvinne naturressursen, forutsatt at det eksisterer en betydelig grunnrente.

Nøytralitetsprinsippet har en sterk posisjon i norsk skattepolitikk, dette betyr at man ikke ønsker at skattekilden skal endre atferden til skattesubjektet.¹⁰³ Formålet med prinsippet er at investeringer som er lønnsomme før skatt skal også være lønnsomme etter skatt. Skatten burde være minst mulig vridende for å kunne være mest mulig økonomisk effektiv. Rent praktisk vil dette medføre at skattegrunnlaget som regel baserer seg på overskuddet, en såkalt overskuddsskatt. I særskattelovene våre ser man dog gjentatte tilfeller hvor vridende beskatningsmetoder er tatt i bruk, for eksempel ved at et skattesubjekt er ilagt en tilleggsskatt på produksjonen. Produksjon er ikke synonymt med overskudd. Her kan man risikere å bli beskattet selv om man ikke har et overskudd i den skattemessige perioden. Dette kan naturligvis påvirke skattesubjektet sitt beslutningsgrunnlag, i dette tilfellet særlig produksjonsvolum. Slike vridende skatter blir benyttet kun der de er ytterst nødvendige for at myndighetene skal kunne sikre seg tilstrekkelige skatteinntekter for å finansiere fellesskapet vårt. En slik beskatningsmetode kan således betegnes som et nødvendig onde fordi det

¹⁰¹ NOU 1992:34: 38

¹⁰² Sandmo 1989

¹⁰³ NOU 2019: 16: 93

ikke er en optimal betskatningsmetode med hensyn til effektivitetstapet som kan oppstå. Når man utformer et skattesystem burde man være påpasselig med å benytte denne skattetyper.

Skatter og avgifter i et samfunnsøkonomisk perspektiv er ikke bare et virkemiddel som forhindrer verdiskapning. Tvert imot kan det være et virkemiddel som fører til bedre bruk av samfunnets ressurser. Et eksempel på dette er overfisking, de som overfisker har som regel ingen økonomiske insentiver for å ta hensyn til skadene som påføres havet. Overfisking påfører resten av samfunnet kostnader uten at de som er ansvarlige for aktiviteten må betale for ulempene de påfører andre. Man får med dette en markedssvikt i samfunnet som fører til at det produseres mer av det enn det som er samfunnsøkonomisk optimalt. En kan bruke både skatt og avgift som markedskorrigerende tiltak, som innebærer at skatteinntektene dekker kostnadene for samfunnsøkonomiske tapet aktøren har påført samfunnet, i tillegg til at skatt vil ha en preventiv effekt.¹⁰⁴

Markedskorrigerende skatter er støttet av økonomiske teorier og bidrar til en samfunnsøkonomisk effektivitet og bør benyttes så langt det lar seg gjøre i hensiktsmessige tilfeller. Inntektene fra markedskorrigerende skatter kan i tillegg benyttes til å redusere behovet for å ilegge vridende skatter.

Basert på økonomisk teori bør markedskorrigerende og nøytrale skatter prioriteres i størst mulig grad. Jo mer bruk av nøytrale og markedskorrigerende skatter desto mindre behov er det for vridende skatter. Dersom nøytrale og markedskorrigerende skatteinntekter ikke er nok til å omfordele samfunnets ressurser og dekke tapene bør skattesystemet ta hensyn til at vridende skatter utformes på en slik måte som fører til lavest mulig effektivitetstap.

2.4: Dagens skatter i havbruksnæringen

I dette delkapittelet skal vi se på dagens skattlegging av havbruksnæringen og hvorvidt skattemodellene er vridende, nøytrale eller markedskorrigerende. I tillegg vil redegjørelsen være sentral for hvor mye havbruksnæringen bidrar til fellesskapet sett opp mot deres faktiske historiske inntjening og fremtidsutsiktene. Formålet er å vurdere hvorvidt havbruksnæringen har blitt pålagt ineffektive eller

¹⁰⁴ NOU 2019: 16: 85

effektive skatter. Oversikten over skatteleggingen av havbruksnæringen er basert på reglene for inntektsårene opptil 2019 og begrenset til å kun omfatte juridiske personer. Personlige skattesubjekter vil ikke være en del av drøftelsen.

I likhet med andre næringer betaler havbruksnæringen inntektsskatt av overskuddet i henhold til skatteloven §§ 5-1 og 5-30. Næringen får som alle andre næringer fradrag for kostnader som er pådratt for å sikre skattepliktig inntekt, jf. sktl. § 6-1, herunder avskrivninger av maskiner, oppdrettsanlegg med mer. Underskudd kan fremføres og trekkes fra mot senere overskudd. Skatt på overskuddet av alminnelig inntekt virker delvis vridende skatt fordi det fører til lavere inntekt hos produsenter. Lavere inntekt bidrar til lavere nivå av konsum og investeringer. I tillegg får man ikke rentekompensasjon for driftsmidler som man må aktivere og avskrive over tid. Dette kommer vi nærmere inn på under modeller for grunnrenteskatten. Det er imidlertid vanskelig for skattyteren å tilpasse seg for å spare skatt nasjonalt fordi likebehandlingsprinsippet står sentralt. Det vil si at alle næringer i Norge blir beskattet likt og det er vanskelig å omgå skatt på alminnelig inntekt.

I tillegg til alminnelig skatt blir eiendommene som havbruksnæringen benytter til produksjon av oppdrettsfisk beskattet med eiendomsskatt. Skatteinntektene fra eiendomsskatt tilfaller den enkelte kommune fordi skatten skrives ut fra kommunen, jf. Eiendomsskatteloven §§ 1,14 og 24. Før 2009 besto eiendomsskattegrunlaget i havbruksnæringen i hovedsak av bygning og tomt, men etter 2009 ble det innført særskilt adgang for å skrive ut skatt på flytende oppdrettsanlegg i sjø, jf. Eiendomsskatteloven § 3 og 4 (3). Oppdrettsanleggene likestilles med både næringseiendom og kraftanlegg, det foreligger et krav om at anlegget skal ha vært utstasjonert i minst seks måneder. Eiendomsskatten varierer mellom 1-7% og fastsettes av hver enkelt kommune.¹⁰⁵ Denne beskatningsmetoden virker direkte vridende ettersom produsenter og konsumenter vil helt klart velge kommuner med lavere skattesats alt annet likt. Årsaken til at eiendomsskatt er varierende er fordi etterspørselen etter eiendommer i store byer er større sammenlignet med distriktene. Gjennom å ha lavere eiendomsskatt ute i distriktene frister man konsumenter og produsenter til å flytte ut til kommuner

¹⁰⁵ Skatteetaten 2021

med lav eiendomsskatt for å øke den økonomiske aktiviteten i området. Man kan derfor fastslå at skatten virker vridende, men intensjonen bak variasjon i skatten er å øke den samfunnsøkonomiske aktiviteten. Konsekvensen av variasjon i eiendomsskatter kan være at skattytere forsøker å tilpasse produksjonslokasjon av skattemessige årsaker. Man kan eksempelvis tilpasse produksjonen ved å få tildelt rettigheten til å produsere fisk i en kommune og kun ha oppdrettsanlegget i den kommunen samtidig som man har resten av eiendommene i en nabokommune som har lavere eiendomsskatt.

Utover eiendomsskatt og skatt på alminnelig inntekt betaler havbruksnæringen markeds- og forskningsavgiften også kalt “eksportavgiften”. Avgiften er fastsatt i tolldeklarasjonen og er fradragsberettiget i alminnelig inntekt etter skatteloven § 6-15. Eksportavgiften er øremerket til Norges sjømatråd AS (heretter Sjømatrådet) og Fiskeri- og havbruksnæringens forskningsfond (FHF). Formålet med Sjømatrådet er å øke verdiskapningen til næringen ved å fremme interessen for havbruksnæringens produkter, omtale og øke dens rennommé.¹⁰⁶ Selskapet Norges Sjømatråd AS har hjemmel i Fiskeeksportloven. Selskapet følger aksjeloven med kun visse unntak. Et viktig moment med selskapet er at næringen selv sitter i selskapets styre. Dette betyr praktisk sett at næringen selv finansierer et selskap som skal støtte næringen, og som næringen selv besitter og tildeles styrer. Mens formålet med Forskningsfondet (FHF) er å øke forskningsengasjementet og utviklingsarbeid rettet mot havbruksnæringen.

Det faktum at inntektene fra avgiften går tilbake til næringen i form av markedsføring og forskning kan ha en nøytraliserende effekt med tanke på at avgiften forbedrer næringen og kanskje øker etterspørselen etter næringens produkter. Imidlertid må avgiften betales uavhengig av lønnsomheten til bedriften og i markedet. Dette kan ramme særlig mindre effektive aktører i markedet og svekke likviditeten til virksomheter som allerede har dårlig inntjening. I tillegg er det kun aktører som faktisk eksporterer til utlandet som blir ilagt avgiften, det vil si at aktører som selger nasjonalt slipper å betale avgiften, noe som taler for at avgiften kan virke vridende.

¹⁰⁶ NOU 2019: 18: 57

I henhold til akvakulturloven § 4 må alle som ønsker å drive med fiskeoppdrett i Norge ha en akvakulturtillatelse (konsesjon). Fiskeoppdrett har vært konsesjonsbelagt siden 1973, men frem til 2001 ble brukstillatelsene tildelt gratis eller til administrasjonskostnad. Siden 2001 har myndighetene begynt å kreve vederlag for tildeling av nye tillatelser, og vederlag for økt kapasitet på eksisterende tillatelser etter akvakulturloven § 7 (1) bokstav e. Det å kreve vederlag for brukstillatelser virker nøytralt eller markedskorrigerende fordi produsentene betaler for å bruke naturressursen samtidig som prosjektene er lønnsomme etter å ha betalt for brukstillatelsene. Mange av brukstillatelsene som ble tildelt i perioden mellom 2009-2014 ble videresolgt til en høyere pris enn det som ble betalt inn til myndighetene.¹⁰⁷ Omtrent 25% av tillatelsene i perioden mellom 2009-2014 skiftet eier, og hadde en samlet salgsgevinst på 300 millioner kroner. Tillatelsene som skiftet eierskap i perioden mellom 2009-2014 hadde statlig inntekt på 117 millioner.¹⁰⁸ Det vil si at salgsgevinsten ved videresalg av tillatelsene utgjorde 2,5 ganger det statlige vederlaget for tillatelsene som skiftet eier. Poenget er at investeringsprosjektene i havbruksnæringen er langt mer lønnsomme enn det prisen for brukstillatelsene har vært. Økt oppmerksomhet rundt lønnsomheten i havbruksnæringen bidro til at myndighetene i 2018 brukte auksjoner i stedet for fastpris noe som førte til langt høyere vederlag for tillatelsene. Dette belyser to poeng, det ene er at lønnsomheten i havbruksnæringen er av betydelig art og det andre er konsesjonsvederlaget ikke virker vridende til tross for høye priser.

Samlet sett ser vi at havbruksnæringen for det meste blir beskattet med vridende skatter. Det er kun vederlag for brukstillatelser som har en nøytral eller markedskorrigerende innvirkning på havbruksnæringen. Historisk sett har inntektene fra brukstillatelsene vært ubetydelige, og det er nå først i nyere tid at vederlaget for brukstillatelser utgjør en større andel. Ved å innføre en nøytral grunnrentebeskatning eller markedskorrigerende avgifter i havbruksnæringen er det rom for å redusere eller kvitte seg med vridende skatter. Et annet formål med å innføre markedskorrigerende eller nøytrale skatter er å forhindre eller redusere den miljømessige påvirkningen av oppdrettsanlegg i sjøen.

¹⁰⁷ Andreassen & Robertsen 2014

¹⁰⁸ Andreassen & Robertsen 2014

2.5: Næringer som allerede er ilagt grunnrentebeskatning

Vannkraftnæringen og petroleumsnæringen er begge næringer av stor betydning for Norge, og det er bred enighet om at det foreligger en grunnrente i disse næringene. Det rettslige grunnlaget for å ilegge særskatt på petroleum følger av petroleumsskatteloven § 2 og for vannkraftnæringen finnes hjemmelen i skatteloven § 18-3. Grunnrentebeskatning er som nevnt ikke et nytt fenomen i Norge. Både vannkraftnæringen og petroleumsnæringen er allerede ilagt en grunnrentebeskatning som kommer i tillegg til den ordinære selskapsbeskatningen på 22%. Et viktig moment med grunnrenteskatt er at en slik beskatningsmetode ikke tar høyde for å endre skattesubjektenes investeringsbeslutninger. Grunnrenteskatten skal med andre ord ikke være vridende, ihvertfall optimalt sett. Helt konkret hvordan grunnrenteskatten burde utformes for å holdes nøytral kommer avhandlingen grundig tilbake til. Videre vil avhandlingen ta for seg grunnrentebeskatningen av henholdsvis vannkraftnæringen og petroleumsnæringen, og overføringsverdien til havbruksnæringen fra de respektive næringene.

2.5.1: Skatter i vannkraftnæringen

Vannkraftnæringen blir særbeskattet med 37% utover ordinær skattesats, noe som gir en total beskatningsgrad på 59%.¹⁰⁹ I tillegg ilegges det en naturressursskatt som i sin helhet går til kommunen der vannkraftverket ligger, denne skatten beregnes ut fra per produserte kilowattime. Profitt og produksjon blir dermed begge gjenstander for det totale skattegrunnlaget. Grunnrenten i vannkraftnæringen hentes gjennom periodisert overskuddsbasert skatt, jf. skatteloven § 18-3 (2) og (3). Beregningen av årlig skattepliktig grunnrenteinntekt følger av skatteloven § 18-3 (2) og (3), se for øvrig appendiks 3. Det sentrale elementet i denne modellen er at det blir ilagt særskatt på overskuddet. Dette gjør at investeringsprosjekter som er lønnsomme før skatt også vil være lønnsomme etter særskatt som redegjort for i redegjørelsen om nøytrale skatter. Det finnes som nevnt ulike overskuddsbaserte modeller for å innhente særskatteinntektene, vannkraftnæringen benytter seg av en periodisert overskuddsbasert skatt. Modellen virker nøytralt i henhold til samfunnsøkonomisk teori ved at positive og

¹⁰⁹ KPMG 2021

negative overskudd behandles symmetrisk, jf. Sktl. § 18-3 (4) og (5). Eksempelvis oppnås dette ved at staten kompenserer det skattemessige underskuddet i det etterfølgende ligningsåret. Videre er samtlige driftskostnader som regulært følger av kraftproduksjonen fradragsberettiget, jf. Sktl. § 18-3 (3). Det gis fradrag for tap ved realisasjon av driftsmidler og gevinst blir beskattet ved realisasjon av driftsmidler. Det gis dessuten fradrag for avskrivninger på realkapital samt fradrag for finansielle alternativkostnader på kapitalen som er bundet opp i driftsmidler for å kompensere for utsatt utgiftsføring av investeringsutgiften, jf. Sktl. § 18-3 (3). I tillegg er eiendomsskatt og konsesjonsavgiften fradragsberettiget, noe som gjør at grunnrenteskatten ikke samordnes med andre skatter. For at særskatten i vannkraftnæringen skal virke nøytralt må skattesatsene være konstante over tid grunnet realavkastningskravet for driftsmidler og skatter.

Vannkraftverk som produserer elektrisitet under 10 000 kVa er fritatt for grunnrenteskatt, jf. Sktl. § 18-3 (10). Formålet med fastsetting av en nedre grense på 10 000 kVA er fordi kostnader for taksering og administrasjonskostnader er for høye til å innhente grunnrenteinntekter av ubetydelig verdier.¹¹⁰ En slik type skatt kan være vridende ved at produsentene har insentiv til å nedjustere produksjonen slik at man akkurat kommer under denne grensen, ihvertfall dersom bedriften befinner seg i grenseland. Dette er isåfall en beskatningsmetode som potensielt sett kan resultere i store effektivitetstap i vannkraftnæringen. Praksis viser at en rekke eiere av småkraft har tilpasset seg reglene ved å investere i generatorer med en lavere effekt.¹¹¹ Dette betyr i realiteten at vann renner gjennom vannkraftverket uten å bli benyttet til å produsere elektrisitet, selv om vannkraftverket i utgangspunktet kunne ha benyttet vannet til produksjon. Den grensen bidrar også til at det skjer en skattemessig forskjellsbehandling av ulike kraftprodusenter og skaper vridninger i både konkurransen og investeringsaktiviteten. Det henger sammen at det blir mer lønnsomt å bygge ut mindre småkraftverk fremfor investeringer i større kraftverk, selv om større kraftverk kan være samfunnsøkonomisk lønnsomme. Jo høyere denne grensen er, desto større antar departementet at problemet kan bli.¹¹² Det fremkommer av en evaluering utredning i 2019 at det er ingen faglige grunner for å skille mellom små og store vannkraftverk. Administrative hensyn tilsier at en nedre grense på

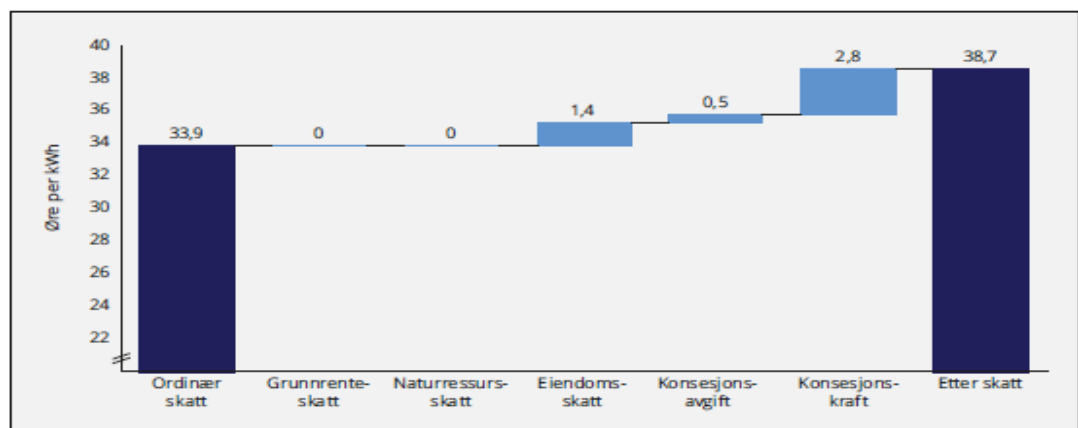
¹¹⁰ 1992: 34 (Rødseth-utvalget) pkt. 13.2.3

¹¹¹ Prop. 1 LS (2011-2012) 27.6.4

¹¹² Finansdepartementet 2003: kapittel 10.4

1500 kVA, som også var grensen da det ble innført grunnrenteskatt i 1997, er samfunnsøkonomisk.¹¹³ Dette tilsier at reglene for grunnrentebeskatning i vannkraftnæringen ikke fullt ut bidrar til samfunnsøkonomisk effektivitet grunnet unntak som har en vridende effekt.

Til tross for den ineffektive nedre grensen på 10 000 kVA vil investeringer i store vannkraftanlegg ikke virke vridende. Dette er illustrert i figur 10 som viser at prisen per kWh må være 38,7 øre for at investeringen for store vannkraftverk skal være lønnsomme etter skatt. Den nøytrale grunnrenteskatten og naturressursskatten vil imidlertid ikke påvirke selskapets balansepris. Mens vridende skatter som eiendomsskatt, konsesjonsavgift og konsesjonskraft har egenskaper som kjennetegner bruttoavgifter og øker selskapets krav til salgspris for at investeringene skal være lønnsomme.¹¹⁴ I tillegg er grunnrenteskattemodellen i vannkraftnæringen den eneste skatten som virker nøytralt under lønnsomme, ulønnsomme og marginale tider, se figur 11. Dette tilsier at den periodiserte overskuddsbaserte grunnrenteskattemodellen virker nøytralt på selskapets investeringer.



Figur 10: Marginalpris per produserte kWh, hentet fra Havbruksutredningen.¹¹⁵

	Ulønnsomt (18,7 øre per kWh)	Marginalt (33,9 øre per kWh)	Høy lønnsomhet (47,6 øre per kWh)
<i>Nåverdi etter ordinær skatt</i>	-80	0	70
Eiendomsskatt	-8	-10	-11
Konsesjonsavgift	-4	-4	-4
Konsesjonskraft	-6	-18	-27
Grunnrenteskatt	+37	+16	-12
<i>Selskapets nåverdi etter skatt</i>	-58	-16	18

¹¹³ NOU 2019: 16: 16

¹¹⁴ NOU 2019 16: 14

¹¹⁵ NOU 2019: 18: 114

Figur 11: Nåverdi basert på de forskjellige skattetyper etter lønnsomhet. ¹¹⁶

Figur 11 viser hvordan grunnrenteskatten og bruttobaserte skatter, og avgifter påvirker lønnsomheten til bedrifter vannkraftanlegg som produserer mer enn 10 000 kWh. Et sentralt poeng som blir belyst i figuren er at eiendomsskatt og konsesjonsavgift- og kraft reduserer lønnsomheten til bedriften under ulønnsomme, marginale og lønnsomme tider. Bruttobaserte avgifter og skatt tar med andre ord ikke hensyn til om bedriften har gått med underskudd eller har marginal overskudd, og som naturligvis vil være større byrde for aktører i vannkraftsektoren. Dette skaper viss risiko for at aktører investerer seg bort fra vannkraftsnæringen av skattemessige hensyn og således være samfunnsøkonomisk tap. Grunnrenteskatten har imidlertid ikke den effekten på underskuddet fordi under ulønnsomme tider bidrar grunnrenteskatten til å redusere tapene i form av fradrag og fremførbart underskudd. Særskatten blir ilagt kun i de tilfellene bedriften har betydelig lønnsomhet. Det er en av forklaringene på at grunnrenteskatten er en nøytral skatt.

Ved å ilegge en grunnrentebeskatning av vannkraftnæringen har næringen bidratt med betydelige skatteinntekter til statsbudsjettet. Eksempelvis bidro vannkraftnæringen med 6,3 milliarder i skatter i 2017.¹¹⁷ Siden 2010 har vannkraftnæringen gjennomsnittlig bidratt med 4,5 milliarder hvert år.¹¹⁸ Dette bekrefter at skatteinntektene fra grunnrenten i vannkraftnæringen er av betydelig størrelse for samfunnet.

2.5.2: Skatter i Petroleumsnæringen

Når det gjelder petroleumsnæringen er særskattesatsen på 56%, noe som gir en total skattesats pålydende 78% av overskuddet.¹¹⁹ Det rettslige grunnlaget for grunnrenteskatt i petroleumsnæringen fremkommer av petroleumsskatteloven § 5. De skattemessige områdene som ikke reguleres av petroleumsskatteloven vil bli regulert av skatteloven i samsvar med lex specialis prinsippet. Petroleumsskatteloven bygger på de samme prinsippene som generell

¹¹⁶ NOU 2019: 16: 100

¹¹⁷ Appendiks 5 i vedlegg

¹¹⁸ Appendiks 5 i vedlegg

¹¹⁹ Skatteetaten 2021

selskapsbeskatning bygger på etter skatteloven, men har et begrenset geografisk virkeområde. Som vist i utregningen for skattegrunnlaget nedenfor ser man at både leteknader samt forsknings- og utviklingsknader (FoU) er fradragsberettiget. Dette er i tråd med nøytralitetsprinsippet hvor det fremkommer at alle prosjekter og investeringer som er lønnsomme før skatt også skal være lønnsomme etter skatt.¹²⁰ Investeringsknadene som senere vil genere inntekter trekkes fra i skattegrunnlaget. Fradrag for investeringer skal foretas over en periode på seks år. Dette gir god forutsigbarhet for skattesubjektene ved at man på forhånd vet hva den årlige avskrivningen blir, men på den andre siden gir dette lite fleksibilitet i skattesystemet.

Beregningsgrunnlag petroleumsskatt	Hjemmel
Driftsinntekter (normpris)	Petroleumsskatteloven §§ 3 bokstav a, 4
- Driftskostnader	Skatteloven § 6-1(1)
- Avskrivning (lineært 6 år)	Petroleumsskatteloven § 3 bokstav b
- Forskning- og utviklingsknader	Skatteloven § 6-25, petrskl. § 3 bokstav d
- Produksjonsavgift	Petroleumsskatteloven § 4-10(2)
- Lete- og avslutningsknader	Petroleumsskatteloven § 3 bokstav f
- Miljø- og arealavgifter	Petroleumsloven § 4-10, Lov om avgift på utslipp av CO ₂ , Særagiftsloven § 3-19-2(4)
- Netto finanskostnader	Skatteloven § 6-40(8)
= Ordinært skattegrunnlag (22%)	Skatteloven § 5-1
- Friinntekt (5,2% av investeringer)	Petroleumsskatteloven § 5 fjerde ledd
= Skattegrunnlag grunnrente (56%)	Petroleumsskatteloven § 5 første ledd

Figur 12: Oversikt over hjemmel for grunnrenteskatten i petroleumsnæringen.

Som det fremkommer av tabellen som viser beregningsgrunnlaget for grunnrenteskatten, så har petroleumsselskaper rett til å fradragsføre flere typer avgifter som for eksempel miljøavgiften og arealavgiften. Dette er ikke avgifter som baserer seg på overskudd, og de er dermed ikke nøytrale. Fradragsretten som kommer til anvendelse ved beregning av netto skattegrunnlag har en reduserende virkning når man ser på hvor vridende avgiftene er. Fradragsretten reduserer hvor vridende avgiften er. Petroleumsselskapet må betale en avgift, men på den andre siden så får de et redusert skattegrunnlag som følge av avgiften.

Videre er det viktig å være klar over at petroleumsnæringen har et annet risikobilde enn både vannkraftnæringen og havbruksnæringen. Jakten på

¹²⁰ Stoveland 2000

oljeforekomster innebærer høye kostnader knyttet til selve letingen. Man kan risikere at man bruker store summer på leting som ikke resulterer i signifikante funn, og dermed sitter man igjen med en stor utgift som ikke vil generere noe som helst inntekter. Desto mer usikker man er på om det finnes olje eller gass der man leter, desto høyere avkastningskrav kreves for at prosjektet skal ha en positiv nåverdi (NPV). Det er kun prosjekter med en positiv netto nåverdi som burde gjennomføres.¹²¹ Det er derfor ekstra viktig at skatten er nøytral, slik at det blir opp til aktørene i bransjen å vurdere om prosjektet (letingen) burde igangsettes eller ikke, uten at skatt påvirker denne avgjørelsen.

Det er svært vanlig at bedriftene innen petroleumsnæringen selger sitt ferdige utvunnede produkt til nær beslektede selskaper, typisk datterselskaper innenfor samme konsern og lignende. Dette er en del av verdikjeden i næringen som bærer preg av flere ledd og flere selskaper. Salgspris og andre vilkår i transaksjonen skal gjennomføres på normale forretningsmessige vilkår i henhold til armlengdeprinsippet, jf. sktl § 13-1. Partene kan ha insentiver til å få gjennomført transaksjonen uten å følge normale forretningsmessige vilkår, for å påvirke skattemessige inntekter og utgifter. Denne praksisen bidrar til at det er utfordrende å estimere den faktiske skattemessige inntekten som man må fastslå for å kunne beregne skattegrunnlaget både for ordinær skatt og grunnrenteskatt.

Dersom et oljeselskap som utvinner oljen fra havbunnen selger sin utvunnede olje til under markedspris til sitt datterselskap i samme konsern, så vil førstnevnte teoretisk sett få lavere inntekter. Dette vil redusere det skattemessige resultatet og selskapet betaler således mindre skatt. Sammenligner man verdikjeden i havbruksnæringen og petroleumsnæringen, så er ikke verdikjedene så veldig ulike, med unntak av letekostnader som er særegent for petroleumsnæringen. I begge tilfeller blir et produkt behandlet til havs, for så å bli fraktet til land for behandling og videresalg. Det kan derfor tenkes at lignende insentiver vil oppstå i havbruksnæringen, spesielt dersom næringen ilegges en grunnrenteskatt.

Denne utfordringen er løst i petroleumsnæringen ved at man benytter seg av normpris. Normprisen er fastsatt av norske myndigheter, og skal gjenspeile den

¹²¹ Fernando 2021

reelle prisen produktet hadde blitt solgt for i det åpne markedet mellom to fullstendige uavhengige parter.¹²² Ordningen har hjemmel i petroleumsskatteloven § 4, som er en forlengelse av armlengdeprinsippet som er spesifikt rettet mot petroleumsnæringen. Dersom produktets salgspris avviker fra normprisen, vil dette påvirke den skattemessige inntekten.¹²³ Dette kan belyses med et eksempel: Legg til grunn at normprisen er satt til 500 kroner per oljefat. Et morselskap selger et fat olje til sitt datterselskap for 400 kroner. Differansen på 100 kroner vil også bli beskattet i tillegg til den normale beskatningen for salgssummen. Skattesubjektet blir med andre ord beskattet for en inntekt man ikke har hatt. Dette kan kanskje virke merkelig ved første øyekast, men denne ordningen forhindrer omgåelse av skattereguleringen. Dersom salgsprisen overstiger normprisen blir ikke overskridelsen beskattet. Overordnet sett medfører en slik ordning at salgspris lavere enn markedspris ikke påvirker den skattemessige inntekten til bedriften. Det er opprettet et eget råd som har ansvar for å fastsette normprisen. Ordningen med normpris kan ha stor overføringsverdi til havbruksnæringen dersom næringen blir ilagt en grunnrenteskatt.

Det er ingen tvil om at petroleumsnæringen er en næring som medfører betydelige klimaavtrykk. Olje og gass slipper blant annet ut store mengder av klimagassen Co₂ ut i atmosfæren. Avgiftssystemet kompenserer for denne forurensningen ved å ilegge næringen en Co₂-avgift som beregnes ut fra per tonn utslipp.¹²⁴ Tanken bak denne avgiften er at de som forurenser skal kompensere for forurensningen. Myndighetene har stått fast ved at denne avgiften skal økes over tid, men at det totale skatte- og avgiftsbildet for næringen ikke skal øke, dette betyr at dersom Co₂-avgiften økes, så må andre skatter og avgifter reduseres tilsvarende. Avgiften skal gå til formål som fremmer utslippsreducerende tiltak. Denne avgiften viser at fremtiden innebærer en balansegang mellom bærekraft og verdiskapning. Det er viktig å være klar over at økte avgifter isolert sett svekker konkurransekraften til næringen. Norge har høye Co₂-avgifter og kvotepriser sammenlignet med andre oljenasjoner.

¹²² NOU 2019: 18: 143

¹²³ Skatteetaten 2021

¹²⁴ Dagens Næringsliv 2021

Petroleumsnæringen er en betydelig bidragsyter hva gjelder norske skatteinntekter totalt sett. Næringen bidro med over 256 milliarder kroner i netto kontantstrøm til staten i 2019, dette inkluderer blant annet 20 milliarder i utbytte fra Equinor da staten er majoritetsaksjonær i oljeselskapet.¹²⁵ De 256 milliardene inkluderer også 96,5 milliarder kroner i inntekter fra Statens Direkte Økonomiske Engasjement (SDØE), dette er et en ordning hvor et statlig selskap forvalter statens eierinteresser i petroleumsnæringen utenom eierskapet i Equinor.¹²⁶ Petoro som er selskapet som driver SDØE drives i tråd med vinningsformålet og følger dermed aksjeloven med visse unntak, jf. petroleumsløven kapittel 11. Ser man kun på direkte skatteinntekter så bidro petroleumsnæringen med 133,5 milliarder kroner i 2019.¹²⁷

Fordelingen av petroleumsskatteinntektene mellom kommune og stat fungerer på en slik måte at staten mottar skatteinntektene i første omgang.¹²⁸ Skatteinntektene går deretter inn i statsbudsjettet, og blir heretter fordelt på samtlige av Norges kommuner. Hvor mye en kommune får utbetalt blir basert på kommunens innbyggertall samt den enkelte kommunes øvrige inntekter per innbygger. Dersom en kommune har inntekter under landsgjennomsnittet fordelt på antall innbyggere, vil kompensasjonen fra staten øke. Dette utjevner velferdsforskjellene mellom kommuner med lav og høy verdiskapning.

For å finansiere statsbudsjettet må staten få dekket inn utgiftene som budsjettet innehar, dette dekkes hovedsakelig ved hjelp av skatteinntektene som staten mottar. De aller fleste skatter er vridende, og majoriteten av skatteinntektene stammer fra vridende skatter som innehar et visst effektivitetstap.¹²⁹ De nøytrale skatteinntektene fra grunnrentebeskatningen reduserer behovet for å illegge vridende skatte på andre områder.

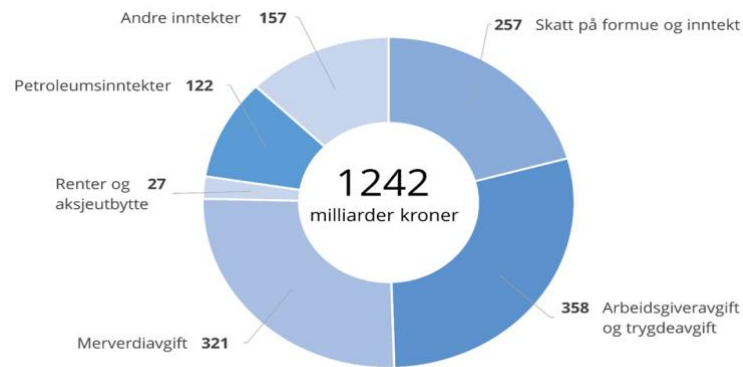
¹²⁵ Norsk Petroleum 2021

¹²⁶ Hagland 2020

¹²⁷ Norsk Petroleum 2021

¹²⁸ Iqbal Tahir 2020

¹²⁹ E24 2007



Figur 13: Oversikt over statens skatteinntekter, hentet fra Regjeringen.no.¹³⁰

Som vist i figur 13 så stammer en betydelig del av de nøytrale skatteinntektene fra petroleumsnæringen. Inntektene fra grunnrenteskatten bidrar til at andre skattesubjekter unngår å bli ilagt, eller får redusert sin eksponering mot vridende skatter. Grunnrenteskatten reduserer behovet for å ilegge vridende skatter, og dette vil dermed redusere det totale effektivitetstapet som skattesystemet påfører samfunnet. Nøytrale skatter fører til et lavere effektivitetstap for samfunnet sammenlignet med vridende skatter. Dette har viktig overføringsverdi når man ser på en eventuell grunnrentebeskatning av havbruksnæringen. Dersom havbruksnæringen blir ilagt en grunnrenteskatt, så vil effektivitetstapet i samfunnet reduseres ytterligere, fordi behovet for vridende beskatningsmetoder reduseres tilsvarende. Dette gir et insentiv til å skattlegge grunnrenten, et meget viktig vilkår som må være oppfylt er at det faktisk må foreligge en grunnrente. Det er også essensielt at grunnrenten blir korrekt verdsatt. Dette er utfordringer som avhandlingen kommer grundig inn på senere. På en annen side er det viktig å være klar over at en økt beskatning av næringen medfører at investeringer kan vries over til andre næringer som ikke er ilagt en grunnrentebeskatning.

Vi kan fastslå at både vannkraft- og petroleumsnæringen bidrar med betydelige skatteinntekter som blir generert direkte gjennom skatt. Begge næringer har rett til noe fratrukk fra det skattemessige grunnlaget i form av friinntekt. Friinntekten skal kompensere for periodiseringen som avskrivningene medfører, noe som avhandlingen kommer grundig tilbake til når forskjellige grunnrentebeskatningsmetoder skal analyseres og drøftes. Friinntektens sats har hjemmel i petroleumsskatteloven § 5, fjerde ledd. Grunnrenteskatten for

¹³⁰ Regjeringen 2020

petroleumsnæringen viderefører i stor grad de samme prinsippene som det ordinære norske skattesystemet bygger på. Rent praktisk er petroleumsskatteloven utformet slik at kontinentalsokkelen er juridisk sett et eget skattedistrikt.¹³¹ Grunnrenteskatten tar høyde for å være mest mulig nøytral, noe som også gjør at skatten blir mest mulig samfunnsøkonomisk effektiv. Dette betyr at alle prosjekter som er lønnsomme før skatt, skal være det også etter grunnrenteskatten.

2.6 Deloppsummering

Innledningsvis ble det fastslått at det eksisterer grunnrente i havbruksnæringen basert på økonomiske teorier. Vi fant også ut at grunnrente i havbruksnæringen de siste 10 årene har vært betydelig høy og fremtidsutsiktene for havbruksnæringen er gode. Til tross for skyhøy avkastning av fellesskapet naturressurser, er havbruksnæringens bidrag til fellesskapet relativt lavt i form av antall sysselsatte i næringen og lave skatteinntekter sammenliknet med andre næringer og industrier.

Juridiske og samfunnsøkonomiske hensyn tilsier at havbruksnæringen burde særbeskattes fordi den høye avkastningen i havbruksnæringen skriver seg fra ressurser som tilhører det norske samfunnet. For det andre er grunnrente en ekstraordinær avkastning som kan gi fellesskapet skatteinntekter uten effektivitetstap. Inntekter fra nøytrale skatter reduserer dessuten behovet for vridende skatter som bidrar til dårligere ressursbruk. I tillegg har økt produksjon i havbruksnæringen medført til store miljøutfordringer og en grunnrenteskatt vil bidra til at resten av samfunnet blir kompensert for tapene samtidig som staten har anledningen til å iverksette flere miljøvennlig tiltak som blir finansiert av inntektene fra grunnrenteskatten.

Det som taler imot eventuell særbeskatningen er at insentivene for å investere i havbruksnæringen blir redusert fordi avkastningen må deles med fellesskapet. For det andre at aktører i den norske havbruksnæringen kan ta med seg kompetansen og teknologien de har utviklet de siste femti årene utenlands. I tillegg kan det være utfordringer med å utforme en skattemodell som virker full ut virker nøytral. Det kommer vi imidlertid inn på i neste kapittel.

¹³¹ Skatteetaten 2021

Imidlertid bekreftes i siste delkapittelet at petroleum- og vannkraftsnæringen har gjennom flere tiår bidratt til økt velstand i Norge. Dette kommer av at det tidlig ble innført særskatt på næringer som generer grunnrente. Det ble innført særskatt fordi ressursene fra nevnte næringen tilhører norske samfunnet. Økt velstand fra petroleum- og vannkraftsnæringen har gitt Norge muligheter til å investere i infrastruktur, teknologi, gode velferdsordninger og være i stand til å overleve finansielle kriser og pandemi.

Basert på økonomisk teori, juridiske og samfunnsøkonomiske hensyn, samt næringens potensial, taler argumentene for innføring av grunnrentebeskatning av havbruksnæringen.

2.7 Utforming av grunnrenteskattemodellen

Grunnrente kan beregnes og innhentes på flere måter. Men virkningen av de ulike metodene er svært ulike med hensyn til markedsaktørens insentiver til å investere eller ikke investere. Primært skiller man mellom overskuddsbaserte modeller og bruttobaserte modeller. Sistnevnte medfører til at næringen blir beskattet uavhengig av lønnsomheten. Mens overskuddsbaserte modeller avhenger av lønnsomheten i virksomheten. Kontantstrømskatt, overskuddsskatt og auksjoner er eksempler på noen av overskuddsbaserte skattemodeller. Med bruttobaserte skattemodeller siktes det til blant annet modeller som produksjonsavgift, eiendomsskatt eller royalties.

Det sentrale formålet med innføring av en eventuell grunnrenteskatt er at fellesskapet får ta del i avkastningen som blir produsert ved å utnytte samfunnets naturressurser uten at det medfører til samfunnsøkonomisk tap. Vi har tidligere i redegjørelsen fastslått at nøytrale skatter bør prioriteres fremfor vridende, dersom det ikke er mulig å ilegge markedskorrigerende skatter, av samfunnsøkonomisk grunner. Nøytrale skatter er en form for skatt som ikke forhindrer samfunnsøkonomiske prosjekter slik vi vurderte tidligere i besvarelsen. Vilårene for at en grunnrenteskatt skal virke nøytralt er at beskatningen ikke medfører til at prosjektene blir ulønnsomme etter skatt og at skatten ikke fører til vridninger i form av at aktørene i markedet substituerer seg bort fra den skattlagte virksomheten til fordel for andre virksomheter.

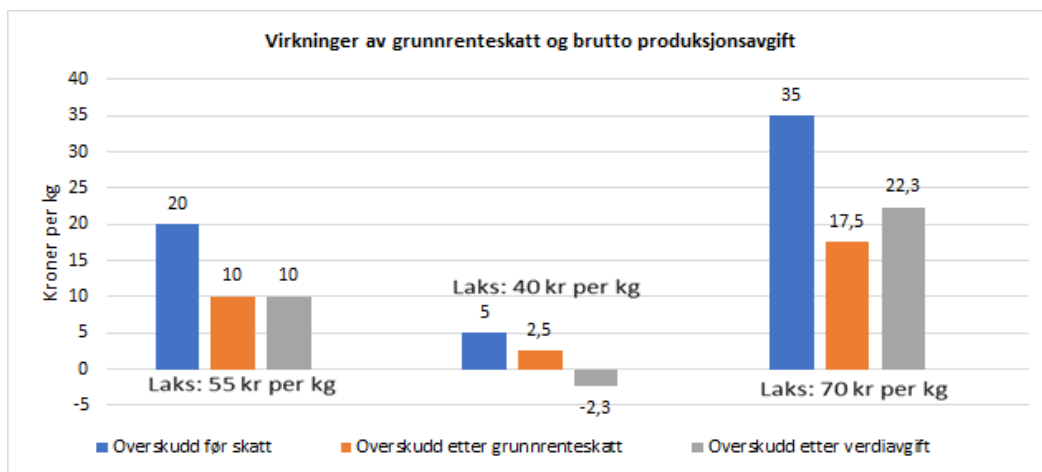
For at det første vilkåret for nøytral grunnrenteskatt skal være oppfylt, forutsetter det en skattemodell som er basert på overskuddet og ikke på brutto nøkkeltall. Det kan forklares med at bruttoskatter er ikke avhengig av lønnsomheten i virksomheten. Det innebærer at bruttoskatt tar verken hensyn til selskapets kostnader, lønnsomhet og de økonomiske konjunktorene virksomheten befinner seg i.¹³² Markeds- og forskningsavgiften som det ble redegjort for tidligere i avhandlingen er et eksempel på bruttobasert skattemodell. I vannkraftnæringen opereres det med en årlig konsesjonsavgift som også er et annet eksempel på en bruttobasert skattemodell. Konsesjonsavgiften innebærer at selskaper av en gitt størrelse må betale en årlig avgift til staten og kommunen basert på produksjonskapasiteten som er fastsatt i konsesjonsvilkårene. Denne avgiften må betales uavhengig av om selskapet går med underskudd eller overskudd, og uavhengig av den faktiske produksjonen. Med bruttoskatter i bransjen gir dette aktørene i markedet insentiver til å vurdere investerings- og driftsbeslutningene annerledes med skatt enn i situasjonen uten skatt. Det innebærer at prosjekter som er lønnsomme for samfunnet, kan bli ulønnsomme for private aktører fordi det må betales skatt og avgift uavhengig den faktiske lønnsomheten. Virkningen av det er at aktører substituerer seg bort fra den skattlagte virksomheten til fordel for andre virksomheter og næringer. Virkningen av bruttobaserte skattemodeller bidrar derfor til større risiko for samfunnsøkonomisk tap.

Virkingen av en bruttobasert- og overskuddsbasert skattemodell kan forklares gjennom et eksempel ved hjelp av figur 14 som er illustrert nedenfor. I eksempelet antar vi at overskuddet er avhengig av variable kostnader og ikke de faste kostnadene. De sammenlagte variablene i dette eksemplet tilsvarer 35 kroner per kilo laks. Vi antar også at prisen er basert på verdensmarkedsprisen slik at havbruksnæringen ikke kan velte avgiften over til forbrukerne.

Først antar vi at selskapet er ilagt en overskuddsbasert skattemodell med 50% grunnrenteskatt på overskuddet. Med en laksepris på 55 kroner per kilo sitter selskapet igjen med overskudd på 20 kroner per kilo fordi variable kostnadene utgjør 35 kroner (første blå diagrammet fra venstre i figur 14). Med overskudd på 20 kroner per kilo betyr det at selskapet må betale en grunnrenteskatt på 10 kroner per kilo og sitter selv igjen med 10 kroner per kilo etter skatt (første oransje

¹³² Visma 2021

stolpen fra venstre i figur 14). Når lakseprisen faller til 40 kroner per kilo, tilsvarer overskuddet 5 kroner per kilo, etter en grunnrenteskatt på 2,5 kroner per kilo sitter selskapet igjen med 2,5 kroner per kilo. I begge tilfellene sitter selskapet med et overskudd.



Figur 14: Illustrasjon av virkningen av en overskuddsbasert grunnrenteskatt og bruttoavgift.

La oss i stedet anta selskapet står overfor en bruttobasert skattemodell, som innebærer at selskapet betaler 18 kroner per kilo i kvantumsavgift. Med en laksepris på 55 kroner per kilo, er produksjonskostnadene inkludert verdiavgiften på omtrent 45 kroner. Det betyr at selskapet sitter igjen med 10 kroner per kilo (det første grå søylediagrammet fra venstre). Bruttomodellen reduserer dermed overskuddet til selskapet like mye som ved en overskuddsbasert skattemodell. Men dersom prisen faller til 40 kroner per kilo, har selskapet 42,3 kroner per kilo i kostnader inkludert kvantumsavgiften. Det betyr at selskapet går med underskudd på 2,3 kroner per kilo (det andre grå søylediagrammet fra venstre). Ulempen er dermed at selskapet vil gå med underskudd som følge av bruttobasert kvantumsavgift. Men fordelene med bruttoskatten for selskapet er at de vil sitte igjen med mer i overskudd når lakseprisen er 70 kroner per kilo sammenlignet med grunnrenteskatten (det tredje grå søylediagrammet fra venstre).

Samlet sett ser vi at en overskuddsbasert modell vil ikke ha innvirkning på lønnsomheten til selskapet uavhengig av størrelsen på grunnrenteskatten. Risikoen for å gå med underskudd som følge av grunnrenteskatt er dermed null. Samtidig som det finnes en viss risiko for å gå med underskudd under en bruttobasert skattemodell. Med andre ord har produsenten risiko for at det er nok kapital

og/eller inntjening til å betale for bruttoavgiften i tillegg til andre forpliktelser. Mens ved en overskuddsbasert skattemodell vil staten virke som medeier og kun få andel av inntekten dersom det faktisk er overskudd. Forenklet sagt vil bruttoskatter gi lavere risiko for staten og høyere risiko for selskapene, mens overskuddsskatt gir staten høyere risiko og lavere risiko for selskapet.

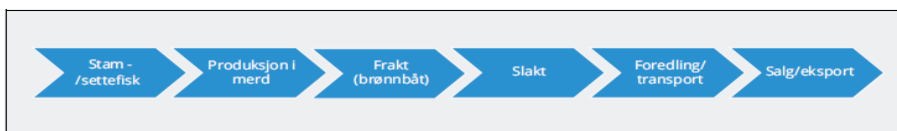
Etter en samlet vurdering taler argumentene for at en bruttobasert skattemodell vil virke vridende fordi lønnsomme prosjekter for samfunnet blir ulønnsomme for private aktører som følge av skatt. Dette vil dermed ha innvirkning på investeringsbeslutningene til markedsaktørene samt overføre en viss risiko over på private aktører. Etersom formålet med grunnrenteskatten er nøytrale skatter og redusere samfunnsøkonomisk tap er det dermed ikke hensiktsmessig å benytte bruttobaserte skattemodeller. På bakgrunn av den samlede vurderingen skal det i denne avhandlingen kun fokuseres på å redegjøre for overskuddsbaserte modeller ved en eventuell grunnrentebeskatning av havbruksnæringen.

Før vi går inn på de konkrete overskuddsbaserte skattemodellene er det hensiktsmessig å redegjøre for viktige forhold som har betydning for beskatningen. Skattemodellen vil primært ta hensyn til atlantehavslaks, men også ørret og regnbueørret. Bakgrunnen for dette er at den norske havbruksnæringen generer stort sett meste av grunnrenten fra produksjon av laks, ørret og regnbueørret.¹³³ Imidlertid kan det være aktuelt å revurdere grunnrenteskatten for andre fiskearter dersom de i fremtiden skulle generere en betydelig grunnrente.

Det geografiske området for matfiskproduksjon i henhold til akvakulturloven er 12 nautiske mil ut fra grunnlinjen. Begrensningen har imidlertid ingen betydning for skatt, da selskaper som er hjemmehørende i Norge er skattepliktige til Norge etter skatteloven § 2-2 for all inntekt uavhengig av hvor inntekten er opptjent, jf. Globalinntektsprinsippet. Videre er spørsmålet om alle tillatelsene som blir gitt til oppdrettsselskapene skal være gjenstand for grunnrentebeskatning. Totalt er det 7 typer spesialtillatelser, derav utviklingstillatelser og akvakulturtilatelser. Sistnevnte tillatelsen gir rett til å drive med kommersiell matfiskproduksjon, jf. Akvakulturloven § 5. Formålet med utviklingstillatelse er å bidra til teknologiløft og innovasjon i havbruksnæringen. Etersom formålet er utvikling og innovasjon i

¹³³ Misund 2021

havbruksnæringen er det gode grunner til at utviklingstillatelser ikke burde omfattes av grunnrenteskatt.



Figur 15: Produksjonsfasene, hentet fra Havbruksutredningen.¹³⁴

Ovenfor ser vi figur 15 som illustrerer verdikjeden for produksjon av laks, regnbueørret og ørret. Ettersom begrunnelsen for grunnrenteskatt er at næringen bruker naturressurser, bør grunnrenteskatten prinsipielt avgrenses til den fasen som utnytter naturressursen mest. I forarbeidene til bestemmelsene om grunnrenteinntekt i forbindelse med kraftskattereformen ble det uttalt at «*det kun er verdien av selve kraftproduksjonen som bør inkluderes i grunnrenten, og ikke de øvrige aktiviteter som overføring, distribusjon eller handler med kraft*».¹³⁵ Det har tidligere blitt redegjort for verdikjeden og i vurderingen ble det fastslått at produksjonen i merdene er den fasen som utnytter grunnrente i størst grad. Aktiviteten etter, slik som frakt, slakt, foredling og salg faller utenfor grunnrenteskattens virkeområde fordi de ikke skriver seg ut fra fordelene ved utnyttelsen av naturressursen.

2.7.1 Grunnrenteskattemodellens utforming

	Brutto salgsinntekter
+	Gevinst ved realisjon av driftsmidler som benyttes i havbruksvirksomheten
=	Brutto grunnrenteinntekt
-	Driftskostnader som regulært følger av havbruksvirksomheten
-	Eiendomsskatt og forskningsavgift
-	Skattemessige avskrivninger av driftsmidler tilknyttet havbruksvirksomheten
-	Tap ved realisjon av driftsmidler som benyttes i havbruksvirksomheten
-	Beregn friinntekt
=	Netto grunnrenteinntekt

Figur 16: Skisse av overskuddsbasert grunnrenteskatt.

¹³⁴ NOU 2019: 18: 39

¹³⁵ Finansdepartementet 1996

Figur 16 ovenfor illustrerer hvordan en overskuddsbasert grunnrenteskattmodell potensielt sett burde utformes. I det følgende skal det redegjøres for hver enkelt post, hvilken tilnærming som er mest hensiktsmessig med grunnlag i tidligere praksis og gjeldende rett for andre næringer som er ilagt grunnrenteskatt.

2.7.2 Brutto salgsinntekter

For at grunnrenteinntekten i havbruksnæringen skal kunne beskattes, må den først identifiseres og deretter isoleres. Grunnrenten tilsvarer det som heter «brutto salgsinntekter» i figur 16. Ettersom vannkraft- og petroleumsnæringen er ilagt grunnrenteskatt, er det hensiktsmessig å se hen til metodene som regelverket til disse næringene benytter. Det rettslige grunnlaget for fastsettelsen av grunnrenten for vannkraftforetak følger av skatteloven § 18-3, mens for petroleum følger det av petroleumsskatteloven § 5.

Verdien av grunnrenten er avhengig av markedsprisen. En sentral forutsetning for at grunnrenteskatten skal virke nøytralt er at verdsettelsen av matfisken er korrekt priset. I norsk skatterett er utgangspunktet at inntektspostene verdsettes til faktisk inntekt. Det vil si at aktører innen vannkraft og petroleumsnæringen kan ha insentiver til å selge til beslektede selskaper til en redusert pris sammenlignet med den reelle markedsprisen for å redusere skattegrunnlaget for grunnrenteskatten. Problemet med internprisingen er at det kan oppstå tvil ved om den prisen som betales mellom to beslektede selskaper faktisk er den reelle markedsprisen.¹³⁶ For eksempel kan det være uklart hvordan inntekter og utgifter er fordelt i et konsern. Ettersom grunnrenteskatten er basert på overskuddet er internprising en utfordring.

Det kan forklares ved at desto høyere internpris på varer som selges fra morselskapet til datterselskapet, desto lavere blir fortjenesten i datterselskapet fordi kostnadene stiger. Mens en lavere internpris fører til en høyere fortjeneste i datterselskapet på bekostningen av fortjenesten i morselskapet. Det er viktig at transaksjonen gjennomføres i henhold til armlengdeprinsippet som tidligere redegjort for. Internprisingen har særlig relevans for næringer hvor det opereres med ulike skatteregimer med tanke på tilpasning av inntekter og kostnader.¹³⁷

¹³⁶ Skatteetaten 2020

¹³⁷ Bjerke 1997:17

Imidlertid kan skattemyndighetene med grunnlag i skatteloven § 13-1 fravike de avtalte prisene mellom nærstående eller beslektede selskapene basert på en skjønnsmessig vurdering av interessefellesskapet mellom partene i transaksjonen.

Bruttosalgsinntekter i vannkraft- og petroleumsnæringen beregnes med utgangspunktet i normerte salgspriser.^{138 139} Det primære formålet med å bruke normpriser er å unngå at skatteyttere inngår avtaler eller foretar disposisjoner ut i fra skattemessige hensyn, en slik forhindring bidrar til grunnrenteskatten forblir nøytral.¹⁴⁰ Det andre formålet med å innføre ordninger med normerte priser er å redusere ligningsmyndighetenes kontrollarbeid i forhold til å bevise at de inngåtte salgssavtalene representerer den reelle markedsprisen.¹⁴¹ Et annet hensyn er å forhindre at inntektene flyttes over i beregningsgrunnlaget til den alminnelige inntektsbeskatningen, hvor skattesatsen er lavere. Således er det også et viktig hensyn at inntektene fra naturressursene ikke flyttes ut av landet.

Petroleumsskatteloven § 3 bokstav a fastslår at bruttoinntekt og verdi av lagerbeholdning av petroleum fastsettes til normprisen i medhold av petroleumsskatteloven § 4. Normprisen for petroleum fastsettes av petroleumsprisrådet som er et selvstendig organ, jf. Petroleumsskatteloven § 4. Normprisen blir fastsatt på bakgrunn av tidligere salgspriser for råolje og kvaliteten på oljen. Da normprissystemet ble innført var det ikke på grunn av å tilføre de norske myndighetene ekstra skatteinntekter, men å redusere kontroll- og administrasjons tiltakene og kostnadene.¹⁴²

Utgangspunktet for normprisen er at den skal svare til «*hva petroleum kunne vært omsatt for mellom uavhengige parter i et fritt marked*», jf. Petroleumsskatteloven § 4 (2). Naturlig språklig forståelse av «uavhengige parter» er kjøpere og selgere som ikke har felles interesser for å påvirke en avtalt pris, jf. § 4 (2) annet punkt. Målet er å finne den prisen som råoljen kunne vært omsatt for i et i fritt marked mellom to uavhengige parter. Petroleumsskatteloven oppstiller ingen uttømmende liste over momenter som skal tas i betraktning for å fastsette normprisen. Imidlertid kreves det inngående særskilt bransjekunnskap om markedet for råolje.

¹³⁸ Skatteetaten 2018

¹³⁹ Norsk Petroleum 2021

¹⁴⁰ Finansdepartementet 1996

¹⁴¹ Olje- og Energidepartementet 1976

¹⁴² Finans- og Tolldepartementet 1975: 15

Videre har selskapene i næringen anledning til å komme med innvendinger mot normprisen før den fastsettes. Skattesubjektene har i tillegg en klagerett hvis de skulle være uenige i normprisvedtaket, jf. Petroleumsskatteloven § 4 (3).

Hovedregelen for beregning av grunnrenteinntektene i vannkraftsnæringen er at vannkraftverkets faktiske årsproduksjon multipliseres med en normert salgpris. Den normerte prisen er fastsatt til en løpende og bestemt spotmarkedspris per time, jf. Sktl. § 18-3 (2). Vannkraftselskapene er forpliktet til å måle kraftproduksjonen time for time og lagre disse målene elektronisk i henhold til fsfin. § 18-3-8. Bakgrunnen er at spotmarkedsprisen er angitt time for time. Dersom kraftproduksjonen ikke kan dokumenteres, vil det bli foretatt en skjønnsmessig ligning for disse inntektene basert på opplysninger som er registrert hos nettoperatøren, som i Norge er Statnett, jf. FSFIN. § 18-3-8 (3).

Spotmarkedsprisen er en pris som noteres time for time på «Nord Pool Spot Physical Market» med hensyn til sone-området der hvor kraftverket ligger.¹⁴³ Nord Pool Spot AS er en slags alminnelig varebørs for kraft der kjøper og selgere møtes for en organisert handel av sine energiprodukter. Forarbeidene begrunner spotmarkedsprisen med at kraftmarkedet er et fritt marked og at alle aktørene derfor vil forholde seg til en slik verdi.¹⁴⁴ Gjennom Nord Pool Market får aktører tilgang til handelssystem der kjøpere og selgere handler med anonyme parter. Dette gir blant annet en nøytral behandling av aktørene uavhengig størrelse og andre forhold. Denne organiseringen av markedet bidrar til en sentralisert prisdannelse som både er transparent og tillitsskapende. I Norge opereres det med fire soneområder, og prisen i spotmarkedet representerer prisen på det organiserte markedet for kraft. Det finnes i tillegg et bilateralt marked for salg av kraft der markedsaktører kan inngå avtaler om kjøp og salg av kraft, uavhengig av prisen på organiserte markedet.¹⁴⁵

En viktig årsak til at grunnrenteinntektene ikke blir beregnet ut fra faktiske oppnådde kraftpriser som det gjøres i et bilateralt marked, er at de faktiske kraftprisene kan være priset for høyt eller for lavt grunnet andre årsaker. Eksempelvis kan markedsføring, forholdene mellom partene og levering av andre tjenester kombinert med strøm ha innvirkning på oppnådde kraftpriser. Dette

¹⁴³ Zimmer 2010: 772

¹⁴⁴ Finansdepartementet 1996

¹⁴⁵ NOU 2019: 16: 27

mente departementet skyldes forhold som ikke kan skrive seg fra grunnrenten, og en grunnrente basert på faktisk oppnådde priser vil derfor stride mot intensjonen bak grunnrenteskatten.¹⁴⁶ For øvrig argumenterte departementet med at det vil oppstå betydelige administrative utfordringer ved å benytte annet enn markedspris for fastsettelsen av skattepliktig inntekt. Dersom man for eksempel tok utgangspunkt i de reelle avtalene måtte man i tillegg til prisinformasjonen ha tilleggsinformasjon om når på døgnet og året kraften skulle leveres, som sannsynligvis varierer fra hver enkelt avtale.

Etter en samlet redegjørelse, brukes det som hovedregel en normpris for å beregne grunnrenteinntektene både i vannkraft- og petroleumsnæringen. Utformingen er imidlertid ulik, men normprisen virker å ha samme effekt og ivaretar viktige hensyn. De viktigste hensynene som blir ivaretatt er at grunnrenteinntektene kun omfatter den delen av verdikjeden hvor det blir faktisk brukt naturressurser samt begrense skatteyters motiver til å foreta disposisjoner ut fra skattemessige hensyn. Det er klart at disse hensynene også står sentralt for beregning av grunnrenteinntektene i havbruksnæringen. Spørsmålet er om normpris-praksisen også kan bli brukt i havbruksnæringen.

Vi har allerede fastslått at tidspunktet for skatteavregningen av grunnrenteskatten bør settes til det punktet i verdikjeden der fisken tas opp av merden, altså når sjøfasen opphører. Men det eksisterer ikke en markedspris for fisken på dette punktet i verdikjeden. Det finnes to mulige løsninger på denne utfordringen, en måte å løse dette på er å ta utgangspunkt i fakturerte priser for fisken. Alternativt kan man bruke normpriser slik vannkraft- og petroleumsnæringen benytter seg av.

Den faktiske prisen innebærer den avtalte prisen mellom to leverandører som den fremkommer av kjøpsavtalen mellom partene. Ved eventuell bruk av faktisk pris som beregningsgrunnlag for grunnrenteinntekter i havbruksnæringen er det kanskje hensiktsmessig å ta utgangspunktet i produksjonsselskapets salgsinntekter for fiskeproduktene. Informasjon om skattesubjektets salgsinntekter kan innhentes fra skattemeldingen og dermed danne et administrativt grunnlag for faktiske priser. På den andre siden har man forstått at fisken ikke omsettes ved merdene og må gjennom flere faser før den kan selges. I tillegg vil prisen på fisken være påvirket av salgs- og markedsføringsaktivitetene. Videre er det ulike salgspriser

¹⁴⁶ Finansdepartementet 1996

for fryst og fersk fisk samt for hel og halv, i tillegg til om fisken er filetert.¹⁴⁷

Disse ulike faktorene sammenlagt danner grunnlaget for salgsprisen. Det betyr at det er en del andre tilvirkninger som kan øke fiskens verdi, og som dermed faller utenfor det som bør være grunnrenteskattebelagt.

En løsning for å skille ut tilvirkningene som ikke stammer fra grunnrenten er å gi fradragsrett for kostnader knyttet til disse tilvirkningene. Men det er en risiko for at det kan føre til skyhøye internpriser av tilknyttede tjenester for å redusere grunnrenteskatten. I tillegg vil produsenter ha insentiver til å overføre mest mulig av inntekten fra matfiskproduksjonen til nærstående selskaper som har ansvar for andre deler av verdikjeden ved å avtale internpriser. Imidlertid har skattemyndighetene anledning til å fravike de fakturerte prisene med hjemmel i skatteloven § 13-1 dersom fisken eller tilknyttede tjenester er solgt til nærstående selskaper for kunstige priser som følge av interessefellesskap.

En av de sentrale grunnene for at det ikke opereres med faktiske priser i petroleum- og vannkraftsnæringen er at internprising og internsalg er krevende å vurdere og kontrollere for myndighetene. Et annet argument som taler imot faktiske priser, er at det vil være insentiver til å tilpasse virksomheten for å redusere skattegrunnlaget, og konsekvensen av det er at grunnrenten blir vridende. Et siste element er at salgsprisen på fisken omfatter andre tjenester som ikke har grunnlag i grunnrenten, og ilegge en særskatt på disse tjenestene vil være i strid med det som er formålet med grunnrenteskatt.

I stedet for å bruke faktiske priser til å beregne grunnrenteinntektene, kan man alternativt bruke normpriser. Normpriser ser ut til å fungere godt i petroleum- og vannkraftsnæringen. En av forklaringene på det kan være at normprisen i størst mulig grad reflekterer den underliggende verdien av grunnrenten, uten at andre aktiviteter som har til å mål å øke verdien er regnet med i inntekten. Det samme argumentet er også relevant for havbruksnæringen. Målet bør være at normprisen i havbruksnæringen treffer verdien ved merdkanten best mulig, for å sikre at skattegrunnlaget blir mest mulig presist.

Utfordringen med å fastsette normprisen for laks, ørret og regnbueørret er at kiloprisen er høyere jo mer laksen veier.¹⁴⁸ Det vil si at de som selger fisk i lavere

¹⁴⁷ NOU 2019: 18: 145

¹⁴⁸ NOU 2019: 18: 146

vektklasser blir skattlagt for inntekt de ikke har, mens de som selger laks i høyere vektklasser vil delvis få skattefri inntekt. Det bør derfor vurderes en normpris for ulike vektklasser, men så kan det medføre til at normprisen blir for avansert. En annen utfordring som normpris reiser, er hva grunnlaget for normprisen skal være.

Det finnes ulike prisindikatorer for laks, blant annet har vi prisindeksene fra Nasdaq, SSB og Fish Pool. For regnbueørret og ørret er det derimot lite informasjon om pris og man blir nødt til å bruke tall fra Sjømat Norge.

Spotmarkedspriser er priser som fastslår den løpende markedsverdien for laksen, mens forwardpriser angir verdsettelse av fisken i dag av fremtidige leveranser.

Det er klart at spotmarkedsprisene burde være grunnlaget for å beregne ut grunnrenteinntektene fra havbruksnæringen.

Nasdaq lakseprisindeks er en råvareindeks som angir et vektet snitt av rapporterte faktiske ukentlig salgspriser og volum av laks som er av høy kvalitet. Indeksen har inndelt salg av laks i vektkategorier med 1-2, 2-3 og så videre opptil 8-9 kilo. Indeksen fastsetter prisen basert på innrapporterte priser innsendt av lakseeksportører og produsenter, som blir sendt inn til indeksen på ukentlig basis. Indeksen beregner at salgsstedet for laksen er i Oslo, resultatet av det er at prisene som fremkommer av indeksene er justert for fraktkostnader samt import og eksportutgifter. En annen betingelse som inngår i prisindeksen er at det er kun laks som blir fraktet med lastebil som medregnes i indeksen, det vil si at laks transportert med fly og båt er utelukket. Dette er ikke et problem i skrivende stund ettersom bare 19% av eksportvolumet blir transportert med fly eller båt.¹⁴⁹ Det kan imidlertid bli et problem dersom produsentene i havbruksnæringen i større grad bestemmer seg for å bruke fly og båt som transportmiddel for å redusere normprisen. Prisene som fremkommer av Nasdaq blir anvendt i bilaterale kontraktsforhold. Indeksen omfatter salgspriser for ¼ av samlet eksportvolum fra Norge, spørsmålet er dermed om denne andelen er nok til å representere normprisen for norsk laks. En annen utfordring med Nasdaq-indeksen er at innrapportering av salgspriser til Nasdaq skjer frivillig, noe som kan gjøre prisen sårbar etter å ha innført en grunnrenteskatt. Likevel er Nasdaq som privat aktør opptatt av at indeksen er pålitelig og dermed vil risikoen for en slik begivenhet reduseres. For øvrig har Nasdaq i lang tid vurdert markedsprisene som innebærer

¹⁴⁹ Hanssen, Solvoll, Nerdal, Mathisen, 2014: 10

at det vil være lett å etterprøve om Nasdaq-indeksen har blitt påvirket av grunnrenteskatten.

Den andre tilnærmingen for å fastslå normprisen er å bruke statistisk sentralbyrås eksportstatistikk. Statistikken viser gjennomsnittlig eksportpris og eksportvolum av fersk og fryst oppdrettslaks. Statistikken angir informasjon om omsatt vekt og gjennomsnittlig kilopris for oppdrettslaks. Fordelen med denne tilnærmingen er at det er bedre prisrapportering, over 80% av fisken som blir eksportert ut av Norge eller omsatt i Norge blir rapportert inn til SSB.¹⁵⁰ Det betyr at normprisen med grunnlag i SSB sine tall representerer normprisen på fisken bedre enn Nasdaq-indeksen. Men statistikken omfatter langtidskontrakter som ikke egner seg for den løpende verdien av laks som er viktig for fastsettelsen av grunnrenteinntekten.

Et tredje alternativ er å basere normprisen på Fish Pool-indeksen. Det er en regulert markedsplass for fisk og sjømat, og kun aktører med lisens har adgang til markedsplassen. Primært brukes indeksen til å kjøpe og selge finansielle derivater hvor den underliggende faktoren er prisen på oppdrettslaksen. Fish-pool indeksen baserer spotprisen på laks ved bruk av tre komponenter. Prisen fastsettes gjennom gjennomsnittspris med 85% vekt fra Nasdaq-indeksen, 5% fra SSB og 10% fra Fish Pool Europe-indeksen.¹⁵¹ Vektkategoriene i Fish Pool-indeksen går bare fra 3-6 kg, som er en ulempe sammenlignet med Nasdaq-indeksen. Det som imidlertid er fordelen med denne tilnærmingen, er at det er en veldig diversifisert og nøytral prisindeks. I tillegg er det store aktører som rapporterer inn spotprisen på oppdrettslaks. På den andre siden omsettes mellom 50 000-70 000 tonn laks per år, dette tilsvarer en liten andel av oppdrettslaksen som blir eksportert ut av landet. Noe som innebærer at prisen er basert på en liten andel av totale eksporten og kan derfor føre til feilprising.

Basert på tall oppgitt av Fish-Pool har vi beregnet gjennomsnittsprisen for hvert av alternativene siden 2019 for hver uke i vektklasse 3-6 kilo.¹⁵² Beregninger viser en gjennomsnittspris basert på Nasdaq-indeksen 57,29 kroner per kilo og 57,06 kroner per kilo basert på Fish-pool indeksen. Men gjennomsnittsprisen basert på SSB eksportstatistikk viser en pris på 59,06 kroner per kilo, det vil si omtrent 3% i økning i prisen sammenliknet med de to andre alternativene. Dette viser at det er

¹⁵⁰ SSB 2020

¹⁵¹ Fish Pool 2020: 2

¹⁵² Fish Pool 2021

marginale forskjeller mellom Nasdaq og Fish-pool indeksen, mens SSB sin eksportstatistikk tenderer til å overprise laksen noe.

Basert på en totalvurdering av de tre ulike tilnærmingene ser det ut til å være Nasdaq-indeksen og Fish-pool indeksen som måler normprisen mest korrekt. Men Nasdaq-indeksen gir muligheten til å differere mellom ulike vektklasser av laks, som vektlegges mer da det gir fleksibilitet. Utfordringen med Nasdaq-indeksen er at den regner ikke ut priser for regnbueørret og ørret. Men løsningen kan være å bruke normpriser for oppdrettslaks og faktiske priser for ørret og regnbueørret. Det opereres allerede med en slik praksis i petroleumsnæringen for produktkategoriene råolje og gass.

2.7.3 Gevinst ved realisasjon av driftsmidler som benyttes i havbruksvirksomheten

I havbruksnæringen er det vanlig med eierskifte av havbruksanlegg, eierskifte kan komme i ulike former. Eksempelvis at anlegget selges som driftsmiddel med tilhørende driftsmidler som råvarer, varelager og maskiner. Realisasjon av havbruksanlegg vil da være gjenstand for vanlige skattemessige regler. Selges det som driftsmidler vil dette medføre skattemessige konsekvenser. Det samme gjelder også for realisasjon av enkelte driftsmidler. Utgangspunktet er at gevinst ved realisasjon av formuesobjekter regnes som skattepliktig inntekt, jf. sktl. § 5-1 (2). Dette tilsier at gevinst ved realisasjon av for eksempel driftsmidler skal medregnes i den skattemessige bruttoinntekten. Med formuesobjekter siktes det til blant annet varige driftsmidler som brukes til å vedlikeholde eller erverve skattepliktig inntekt. Typisk maskiner, oppdrettsanlegg, transportmidler, bygninger eller liknende. I dette tilfelle vil det være relevant å se på om råvarer som stamfisk, fiskefôr og medisiner, som regnes som varige driftsmidler fordi disse på den ene siden brukes til å erverve skattepliktig inntekt og har en sentral rolle i produksjonsfasen. Men på den andre siden ikke ser ut til å oppfylle varighetskravet for driftsmidler i henhold til skatteloven § 14-40 (1) bokstav a.

Spørsmålet er om driftsmidler som genererer grunnrente og som eventuelt realiseres med gevinst skal beskattes med grunnrenteskatt eller etter alminnelig selskapsbeskatning. Det som taler for at gevinst ved realisasjon av driftsmidler

skal særbeskattes er det faktum at noen av driftsmidlene genererer grunnrente. Det er for eksempel ikke mulig å innhente grunnrente fra havet uten et avansert og egnet oppdrettsanlegg, eller råvarer som bidrar til at fisken vokser. I tillegg opereres det med særbeskatning av gevinst ved realisasjon i vannkraftsnæringen i henhold til skatteloven § 18-3 (2) bokstav b, og i petroleumsnæringen i henhold til petroleumsskatteloven § 3 (5) bokstav f. Det som taler mot er at det kan være utfordrende å skille mellom driftsmidler som generer grunnrente og de driftsmidlene som ikke generer grunnrente.

En utfordring med denne posten er å fastslå hvilke driftsmidler som direkte kan knyttes til produksjon av grunnrenten. Skal for eksempel maskinene som tar opp fisken ut av merdene eller konsesjonstillatelser eller varelageret for råvarer regnes som driftsmidler? Det blir utfordrende å skille de driftsmidlene som direkte generer grunnrente og de driftsmidlene som befinner seg i tvilstilfellene. En annen utfordring er inntektsføring av gevinst på driftsmidler som avskrives under en samlesaldo slik som kontormaskiner, varebiler, maskiner, inventar og redskap i henhold til skatteloven § 14-41 (1) bokstav a-d jf. § 14-41 (4). Utfordringen består i at det kan bli vanskelig å skille ut gevinster som direkte knytter seg til det enkelte driftsmiddelet. Løsningen kan være for eksempel å føre opp egne saldoer for denne type driftsmidler. Dette kan imidlertid føre til at den skattemessige behandlingen av denne posten blir komplisert og administrativt krevende både for skattesubjektene og ligningsmyndighetene, noe som taler mot en slik løsning. Det bør derfor foretas en vurdering av hvorvidt slike driftsmidler skal medtas i grunnrenteinntekten til tross for at noen av driftsmidler direkte genererer grunnrente. For å kunne vurdere dette vil det være hensiktsmessig å kartlegge hvor stor andel av driftsmidlene som direkte kan knyttes til grunnrenten.

I vannkraftsnæringen skal alle driftsmidler som “som benyttes i kraftproduksjonen” være gjenstand for særbeskatning ved eventuell realisasjon, jf. Sktl. § 18-3 (2) bokstav b. Ordlyden gir imidlertid ingen klar veiledning. Men i lignings-ABC 2010-11 kommer det frem at alle driftsmidler som benyttes faller inn under ordlyden, herunder driftsmidler som ikke kan direkte knyttes opp mot kraftproduksjonen.¹⁵³ Med den praksisen betyr det transportmidler som direkte

¹⁵³ Skatteetaten 2011: 743

ikke har tilknytning produksjon av oppdrettslaks vil være gjenstand for særbeskatning når de realiseres. Gevinsten ved realisasjon av transportmidlet vil med liten sannsynlighet utledes fra havbruksnæringen, men i større grad ut fra markedssituasjonen for transportmiddelet. Med andre ord vil gevinsten av transportmidlet være uavhengig om man befinner seg i havbruksnæringen eller andre næringer. Det burde dermed utarbeides klare retningslinjer eller veiledninger som avgrenser mot driftsmidler som ikke kan direkte knyttes opp mot driftsmidler som generer grunnrente.

Praksisen for særbeskatning av gevinst ved realisasjon av driftsmidler er noe annerledes i petroleumssektoren sammenliknet med vannkraftsektoren. Som følge av særskilte avskrivningsregler og mer spesifikke bestemmelser. Det fremkommer av petroleumsskatteloven § 3 bokstav f at realisasjon av driftsmidler knyttes opp mot petroleumsspesifikke driftsmidler. Petroleumsskatteloven har altså en snevrere definisjon av driftsmidler med formål om å knytte det opp mot driftsmidler som har direkte betydning for produksjon av grunnrenten. Med andre ord har lovgiver utvist en større presisjon av driftsmidler knyttet opp mot grunnrente i petroleumssektoren sammenliknet med vannkraftsektoren. Dette kan imidlertid være fordi det er enklere å sette en grense for hvilke driftsmidler som faller innenfor og utenfor landbasert og sokkelbasert aktivitet i petroleumsnæringen. Men det er likevel stor forskjell på hvilke driftsmidler som blir særbeskattet ved realisasjon i de respektive næringene.

Vurderingen av denne posten viser at det er noen utfordringer knyttet til hva som skal anses som driftsmiddel samt hvilke driftsmidler som skal inngå i denne posten. Å foreslå en generell bestemmelse som gir lite veiledning til hvordan gevinst ved realisasjon av driftsmidler skal behandles vil skape utfordringer både for skattesubjektene og ligningsmyndighetene, slik det er i vannkraftsnæringen. Dermed kan det være hensiktsmessig å foreslå særskilte bestemmelser som blant annet definerer hvilke driftsmidler som skal særbeskattes ved realisasjon og hvordan disse postene skal skattemessig behandles. Dette krever da at driftsmidlene i saldogruppene i sktl. § 14-41 (1) a-d blir ført opp på egne saldoer for hvert enkelt driftsmiddel, slik det praktiseres for andre driftsmidler i henhold til sktl. § 14-41 (3).

Ved realisasjon av driftsmidler som føres på egen saldo, slik som anlegg, rigger, bygg, forretningsbygg og fast teknisk anlegg i henhold til sktl. § 14-41 (1) e-j er det ikke nødvendige med særskilte regler for inntektsføring. Det vil si at de alminnelige reglene i henhold til sktl. § 14-45 bør komme til anvendelse. Det innbefatter at gevinster knyttet til driftsmidler på egen saldo behandles som en føring på gevinstkonto, og at 20% av kontoen inntektsføres årlig og skattlegges som grunnrenteinntekt.

Selges havbruksanlegget eller andre driftsmidler derimot som aksjer i et selskap, vil det overtakende selskapet videreføre de skattemessige verdiene for eiendeler og bli fritatt fra å inntektsføre gevinstene etter fritaksmetoden i henhold til skatteloven § 2-38. Denne formen for salg av driftsmidler med betydelig verdier er kjent og populær praksis fordi det er en effektiv metode både for overtakende og overdragende selskapet.¹⁵⁴

Videre er spørsmålet om salg av enkeltstående matfisktillatelser skal unntas fra denne posten. Tidligere i avhandlingen fant man ut at videresalg av konsesjoner var en normal praksis i havbruksnæringen, og er dermed relevant for denne posten. Spørsmålet er dermed om gevinst ved realisasjon av enkeltstående matfisktillatelser skal unntas fra beregning. Spørsmålet henger sammen at det vil ha en innvirkning på friinntektsgrunnlaget. Vurderingen av en denne type realisasjon vil bli behandlet nærmere under posten som omhandler friinntektsgrunnlaget.

2.7.4 Driftskostnader som regulært følger av havbruksvirksomheten

Med hensyn til at grunnrenteskatten skal basere seg på overskuddsskatt er det en rekke sentrale problemstillinger knyttet til fradragssiden ved beregning av den skattepliktige grunnrenteinntekten. Når netto grunnrenteskatt skal kalkuleres vil det være naturlig å trekke fra de kostnadene som er tilknyttet de inntektene som genererer grunnrenten. Spørsmålet er hvilke enkeltposter som kan trekkes fra i beregningsgrunnlaget for grunnrenteinntekten. Høyere fradrag fører til lavere netto grunnrenteinntekt og dermed et lavere skattegrunnlag for grunnrenteskatten.

¹⁵⁴ Fiskeridepartementet 2000: 6

Skatteloven kapittel 6 inneholder generelle fradragsrettigheter innen skatteretten. Det vil være hensiktsmessig å benytte de samme prinsippene og tildels de samme fradragsrettene i grunnrenteskatten.

For at et selskap skal kunne kreve fradrag må det etter skattelovens alminnelig regler være pådratt en “kostnad” som et ledd i å “erhverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt” jf. skatteloven § 6-1. Bestemmelsen stiller to kumulative vilkår for at skattesubjektet skal ha krav på fradragsrett. For det første må det være en “kostnad” og for det andre må kostnaden ha tilknytning til skattepliktig inntekt. Kostnadsbegrepet er i rettspraksis og juridisk teori definert som en oppofrelse.¹⁵⁵ Kjernen i oppofrelsesvilkåret er at skattesubjektet må ha fått sin formuesstilling redusert. Formuesstilling kan bli redusert ved utbetaling av penger, ved at eiendeler forringes ved slit eller elde eller verdier går tapt. Men en ren ombytting av verdier er på den annen side ingen oppofrelse. Det vil si dersom skattesubjektet kjøper en brønnbåt ved at bankkontoen blir belastet eller tar opp et lån har skattesubjektet ikke oppofret verdier. Dette innebærer at skattesubjektet må aktivere kostnaden og avskrive over tid, jf. sktl. § 6-10. Dette tilsier at dersom oppofrelset kravet er oppfylt vil skattesubjektet ha anledning til å fradragsføres kostnaden direkte.

Det andre vilkåret for å få fradragsrett på driftskostnader er tilknytningskravet. Kostnaden må ha blitt pådratt for å “erhverve, vedlikeholde eller sikre inntekten”. Utgangspunktet er at det må foreligge en saklig sammenheng mellom kostnaden og inntekten den tar sikte på å erverve.¹⁵⁶ Vurderingen av formålet med kjøpet må forankres i hvordan forholdet fremstår utad objektivt sett. Hva skattesubjektet selv hevder er formålet med kjøpet har dermed ikke nevneverdig betydning for vurderingen.

Ettersom denne posten omhandler driftskostnader er det naturlig å anta at oppofrelseskravet er oppfylt. Når det gjelder tilknytningskravet, må dette ses i sammenheng med grunnrenteskatten. Ettersom skjæringstidspunktet for grunnrenten er når fisken tas opp av merdene, er det kun driftskostnader som har tilknytning til fasene før dette, som vil være fradragsberettiget med

¹⁵⁵ Zimmer 2010: 174

¹⁵⁶ Bjørnelykke 2018

grunnrenteskattesats. Det kan derfor være hensiktsmessig å foreslå en bestemmelse som presiserer nettopp dette. I for eksempel vannkraftsektoren har lovgiver i skatteloven § 18-3 (3) a nr. 1 fastslått at brutto salgssinntekter kan trekkes fra med “driftskostnader som regulært følger av kraftproduksjonen”. Videre fremgår det uttømmende liste av kostnader som kan direkte fradragføres i sktl. § 18-3 (3). En slik bestemmelse vil være praktisk og samtidig skape forutsigbarhet for aktørene i havbruksnæringen. De neste avsnittene vil reflektere over hvilke produksjonskostnader som bør inngå i listen.

Alle kostnader som påløper gjennom produksjonsfasen bør betegnes som driftskostnader, og således være fradragberettiget når man skal beregne skattegrunnlaget for grunnrenten. Produksjonsfasen er definert som hele prosessen fra settefisk slippes løs i merdene og frem til foredling av slaktet matfisk, denne prosessen er tidligere grundig redegjort for tidligere i avhandlingen. Dette betyr at alle innsatsfaktorer bør være fradragberettiget. Dette inkluderer stamfisk, vedlikehold og klargjøring av oppdrettsanlegg, medisiner, fôr samt alle miljømessige kostnader. Et eksempel på en miljømessig kostnad vil være kostnader knyttet til oppfisking av rømt oppdrettsfisk. Driftskostnader bør også innebære alle typer personalkostnader samt kostnader knyttet til vedlikehold av alle bygninger, oppdrettsanlegg, maskiner og utstyr som benyttes i produksjonen.

Når det gjelder administrasjonskostnader, kan dette delvis knyttes opp mot grunnrenten i havbruksnæringen. Det kan være vanskelig å skille mellom produksjonskostnader og administrasjonskostnader, men det er ingen tvil om at administrasjonskostnadene til en viss grad bidrar til å skape grunnrenten og derav friinntekten. Administrasjonskostnader vil normalt sett være delvis indirekte kostnader.¹⁵⁷ Dette betyr praktisk sett at det kan bli krevende å fastslå helt konkret hvilke administrasjonskostnader, og hvor stor andel av disse, som er med på å generere grunnrenteinntekten. Det vil derfor være hensiktsmessig å fastslå at en viss prosentmessig andel av de totale administrasjonskostnadene skal komme til fradrag i grunnrenten under driftskostnader.

¹⁵⁷ Finansleksikon 2021

Havbruksnæringen består i stor grad av store selskaper og konserner som er helintegreerte, dette betyr at et konsern kan stå for hele verdikjeden.¹⁵⁸ Det er normal praksis i havbruksnæringen at et selskap kjøper en vare og/eller tjeneste fra et annet selskap innen samme konsern. Dersom et selskap har bestemmende innflytelse over et annet selskap så vil dette bli definert som et konsern, jf. asl. § 1-3. Med bestemmende innflytelse menes at morselskapet eier eller kontrollerer minst 50% av de stemmeberettigede aksjene i datterselskapet. Et praktisk eksempel på en konsernintern transaksjon kan være at morselskap A som produserer oppdrettsfisk til havs inngår en avtale om at datterselskap B skal vedlikeholde merdene til morselskap A. Det er tidligere fastslått at dette er en normal praksis i næringen. Det kan skape en utfordring knyttet til å verdsette den tjenesten som selskap A kjøpte av selskap B.

Det er viktig at avtalen blir inngått på faktiske markedsmessige vilkår og markedsverdi for at utregningen av fradragsberettigede kostnader skal bli korrekte, samt at avtalen inngås skriftlig for å sikre notoritet, jf. asl. § 3-9. Dersom internprisingen av varen/tjenesten blir feilvurdert, vil selskap A sin grunnrenteskatt bli utregnet på feil grunnlag. Dette kan igjen medføre at grunnrenteskatten blir vridende. Dette kan også gi insentiver i næringen til å benytte seg av slike metoder.

Enkelte underposter innen driftskostnader kan være krevende å verdsette når det gjelder problematikken knyttet til konserninterne transaksjoner, den største utfordringen er knyttet til omsetning av settefisk samt fôr til matfisken. Settefisk er det første leddet i produksjonsfasen, fôr benyttes gjennom hele sjøfasen frem til foredling. Analyser fra Sjømat Norge og Kontali Analyse viser at det er totalt 165 aktive lokaliteter som produserer settefisk til bruk i matfiskproduksjonen.¹⁵⁹ Den største aktøren har 27 ulike settefisklokaliteter, og 40 av 165 lokalitetene er drevet av uavhengige settefiskprodusenter. De resterende 125 anleggene er integrert i konserner. Målt i antall settefisk sto de uavhengige settefiskleverandørene for 24% av settefiskleveranser i 2018. På bakgrunn av disse resultatene er det rimelig å antyde at konserner innen havbruk kan få insentiver til å øke verdien på omsatt

¹⁵⁸ Midt-Norsk Havbruk AS 2021

¹⁵⁹ Tvetvås, Reve, Haus-Reve, Misund, Blomgren 2019: 42-44

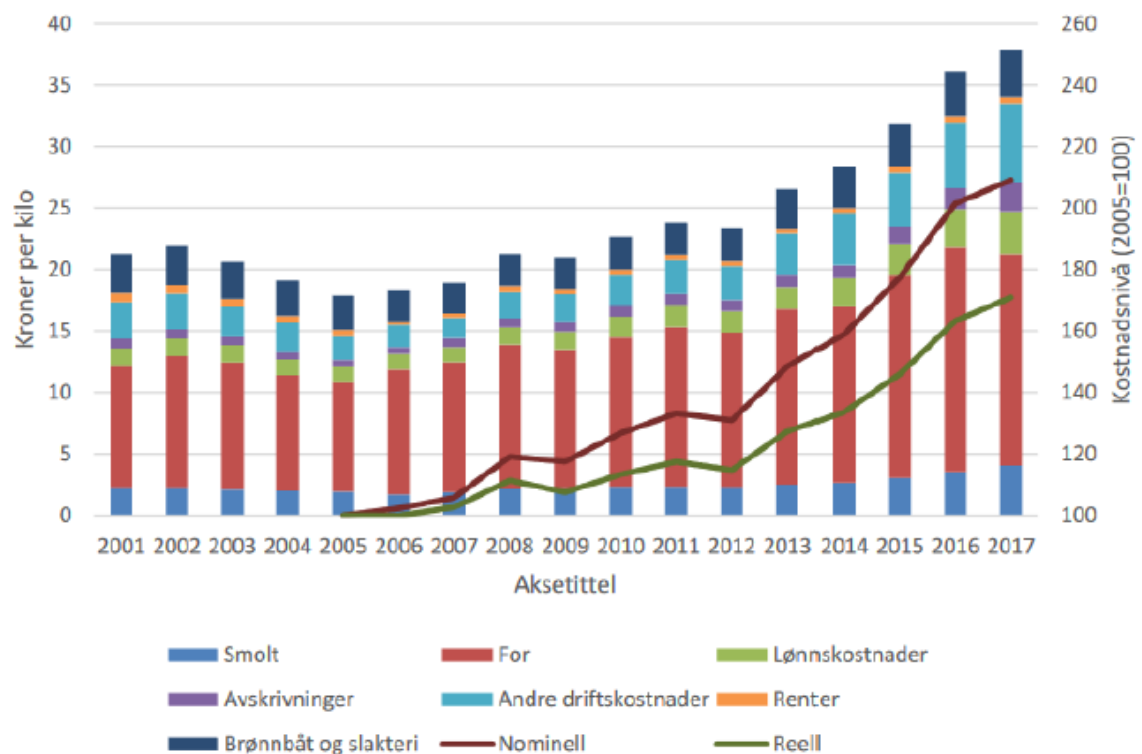
settefisk, slik at produksjonsselskapet får et høyere fradrag og dermed lavere grunnrenteskatt.

Ettersom det ikke finnes uavhengige prisreferanser for settefisk kan det bli utfordrende å løse internprising av settefisk. Imidlertid er det mulig å bruke lønnsomhetsundersøkelsen for produksjon av laks, regnbueørret som inkludere settefiskproduksjonen, for å finne prisen på settefisk. Svakheterne med denne metoden er at denne undersøkelsen er basert på rapporter innsendt av matfiskprodusenter og settefiskprodusenter, hvorav matfiskprodusenter utgjør den største delen. Det betyr at dersom prisen baseres på rapportene vil det skape insentiver til å manipulere prisen i lønnsomhetsundersøkelsen og dermed bidra til at prisene likevel ikke vil være så uavhengig som man skal ha det til. En annen svakhet er at det er stor variasjon i størrelsen på settefisken som kan gjøre det praktisk krevende å fastslå prisen. Argumentene taler mot å bruke normpriser for å fastsette kostnadene for settefisk. Det innebærer at den mest effektive metoden er å bruke faktiske priser til å anslå kostnadene for settefisk. Selv om faktiske priser skaper insentiver for internprising, vil skatteetaten ha anledningen til å bruke uavhengige priser for å undersøke om internprising har blitt gjennomført på markedsmessige vilkår.

Ved fastsettelsen av verdien på fôrkostnader er situasjonen noe annerledes. Analyser fra Kontali og Sjømat Norge viser at 80% av fôr-etterspørselen i Norge blir dekket av uavhengige fôrprodusenter.¹⁶⁰ Det er kun Mowi-konsernet av havbruksaktørene som har egen fôrproduksjon. Det vil si at andre aktører i havbruksnæringen bruker uavhengige produsenter. Dette tilsier at internprisproblematikken ikke er like aktuell for fôrkostnader som for settefisk og dermed er det ikke i like stor grad behov for særskilt regulering av denne kostnaden. I de få tilfellene hvor aktører selv produserer fôr, er det viktig at skattemyndighetene undersøker internprising. Dette kan gjøres ved å sammenlikne den inngåtte avtalen med uavhengige avtalevilkår, herunder priser, jf. Armlengdeprinsippet. Det kan likevel i fremtiden forekomme en situasjon hvor aktører i markedet i større grad produserer eget fôr med formål om å spare skatt, da kan det være aktuelt med særskilt regulering av denne driftskostnaden.

¹⁶⁰ Tveterås, Reve, Haus-Reve, Misund, Blomgren 2019: 41-42

Grunnrenteskattemodellen for vannkraftnæringen gir rett til fradrag for driftskostnader som man allerede har pådratt seg tidligere. Helt konkret betyr dette at dersom man allerede har hatt kostnader som knytter seg opp mot en fremtidig driftsinntekt, så vil disse kostnadene være fradragsberettigede.¹⁶¹ Det er to kumulative forutsetninger som må være oppfylt for at man kan få fradrag for en slik kostnad i vannkraftnæringen, jf. sktl. § 18-3(3). Den første forutsetningen innebærer at kostnaden skal inngå som en del av kostprisen. Den andre forutsetningen innebærer at kostnaden er direkte knyttet til (den fremtidige) vannkraftproduksjonen, og at kostnaden til driftsmidlene oppfyller generelle krav til driftsmidler som kan avskrives etter alminnelige avskrivningsmetoder.¹⁶²



Figur 17: Kostnadsutvikling siden 2005, kostnader i nominelle kroner per kilo sløyd vekt, hentet fra Kontali Analyse.¹⁶³

Figur 17 illustrerer de typiske driftskostnadene som regulært følger av havbruksproduksjon. Figuren viser en stigende trend i økte kostnader både i nominell (vinrød linje) og reell verdi (mørkegrønn linje). Av figuren kan vi også trekke ut at førkostnader utgjør den største andelen av driftskostnader samtlige år.

¹⁶¹ KPMG 2021

¹⁶² KPMG 2021

¹⁶³ Iversen, Hermansen, Nøstøyul, Junge Hess, Roland, Garshol, Martinhusen, 2019: 8

Andre driftskostnader innbefatter lusebehandling og nødvendige medikamenter for sunn produksjon av laks.

Basert på redegjørelsen og figuren ovenfor er det rimelig å anta at driftskostnadene som regulært følger av havbruksvirksomhet er kostnader til fôr, settefisk/smolt, andre driftskostnader og lønnskostnader. Det bør derfor foreslås en bestemmelse som lister opp disse driftskostnadene slik det er gjort i vannkraftsnæringen.

Både vannkraftnæringen og havbruksnæringen har mange likheter når man befinner seg i oppstartsfasen. Begge næringene er relativt kapitalintensive næringer, dette betyr at det normalt sett krever en betydelig investering for å komme i gang med produksjon.¹⁶⁴ Skatteloven § 18-3(3) lempet kravet om at vannkraftverket måtte være i produksjon for at man skulle få fradrag. Man får med andre ord fradrag for driftskostnader selv om kraftverket ikke produserer elektrisitet ennå. Det vil være naturlig å anta at dette medfører økt investeringer og økt aktivitet i næringen, noe som resulterer i økt verdiskapning. Det vil være hensiktsmessig å overføre en slik skattemodell hva gjelder driftskostnader i havbruksnæringen. En slik skattemodell vil redusere terskelen for å utvide og bygge nye oppdrettsanlegg, fordi man kan fradragføre driftskostnadene før merdene produserer matfisk. Investeringsterskelen reduseres.

Det er som tidligere nevnt ønskelig å overføre de to forutsetningene, slik at man sikrer at fradragene faktisk kan knyttes opp mot den fremtidige grunnrenteinntekten. Man finner en tilsvarende ordning i petroleumsnæringen ved at petroleumsselskaper får fradrag for kostnader forbundet med leting etter forekomster av petroleum. Ordningene i både petroleums- og vannkraftnæringen legger til rette for at prosjekter som er lønnsomme før skatt også skal være lønnsomme etter skatt i tråd med nøytralitetsprinsippet.¹⁶⁵ Det er ønskelig å videreføre en tilnærmet tilsvarende ordning for havbruksnæringen, hvor også nøytralitetsprinsippet burde tillegges sterk vekt.

¹⁶⁴ Måsøval 2021

¹⁶⁵ Norsk Petroleum 2021

2.7.5 Eiendomsskatt og forskningsavgift

Etter alminnelig skatterettslige regler får skattesubjektet fradrag for eiendomsskatt i henhold til skatteloven § 6-15. Formålet med adgang til å fradra eiendomsskatten er at eiendommen som brukes i virksomheten bidrar til å sikre skattepliktig inntekt samt at den reduserer skattesubjektets formuesstilling. Det vil si at grunnvilkårene for fradrag i henhold til sktl. § 6-1 er oppfylt og skattesubjektet skal dermed ha adgang til å fradra kostnaden. Fradraget gjelder for skatt på fast eiendom. Men det som skiller havbruksnæringen fra andre næringer er at det er pålagt eiendomsskatt på flytende oppdrettsanlegg. Flytende oppdrettsanlegg er sentral kilde for å generere grunnrenten. Spørsmålet er dermed om eiendomsskatt på flytende oppdrettsanlegg skal videreføres eller fjernes.

Eiendomsskatt for flytende oppdrettsanlegg ble innført fra skatteåret 2009 med særskilt hjemmel i eiendomsskatteloven § 4. Kommunene fikk med dette adgang til å ilegge eiendomsskatt for oppdrettsanlegg til havs. Dette medfører at kommunen kan ilegges eiendomsskatt på eksempelvis merdene til et oppdrettsselskap, mens andre installasjoner og annet produksjonsutstyr ikke blir gjenstand for eiendomsskatten. Det finnes få legitime argumenter for at man skal kunne forskjellsbehandle installasjoner og produksjonsutstyr på bakgrunn av at de er forankret på land eller i sjø. En merd i sjø vil kunne bli beskattet med eiendomsskatt, selv om dette ikke er fast eiendom i praktisk og juridisk forstand. Dette betyr at man i realiteten beskatter selve installasjonen med tilhørende fastmontert produksjonsutstyr, og naturligvis da ikke den faste tomten. Installasjoner på land vil ikke direkte sett vil være gjenstand for eiendomsskatten, jf. eiendomsskatteloven § 4. Praktisk sett innebærer dette en forskjellsbehandling basert på om installasjonen er plassert på land eller til havs. Dette taler mot at eiendomsskatt på oppdrettsanlegg skal videreføres.

Det er kommunestyret i den respektive kommunen som fastsetter skattesatsen på årlig basis, jf. eiendomsskatteloven § 10. Skattesatsen for eiendomsskatt varierer derfor geografisk innad i Norge, og kan derfor påvirke hvor aktører velger å plassere og utvikle sine produksjonsfasiliteter.¹⁶⁶ Som tidligere forklart vil det i utgangspunktet ikke være ønskelig å videreføre skatter som kan påvirke aktørenes beslutninger når man ser på det totale skatte- og avgiftsbildet. Eiendomsskatten

¹⁶⁶ Skatteetaten 2021

kan være hensiktsmessig når det gjelder å tildele kommunen sin andel av skatteinntekter. Eiendomsskatten er lokalt forankret, og dermed vil denne type skatt være en enkel måte å tildele kommunene en del av skatteinntektene fra næringen. Det kan likevel være hensiktsmessig å se til andre beskatningsmetoder for å inndrive kommunenes skatt i stedet for å beskatte flytende oppdrettsanlegg under eiendomsskatten. Eiendomsskatten er en type skatt som medfører høye administrasjonskostnader, fordi den blant annet krever taksering av eiendommer og en administrasjon på kommunalt nivå som er ansvarlig for innkrevning.

Det er liten tvil om at skatteinntektene burde fordeles mellom kommune, fylke og regjering som utarbeider forslag til statsbudsjettet. Kommunen er den mest lokale myndighetsinstansen, og det er i kommunen den faktiske verdiskapningen forekommer. Mange kommuner arbeider hardt med å tilrettelegge for verdiskapning, og det er rettmessig at en del av skatteinntektene burde tilfalle kommunen direkte.¹⁶⁷ En vridende skatt vil aldri være positivt for skattesubjektet sin del isolert sett, men i noen tilfeller vil en slik beskatning være nødvendig for å oppnå en god fordeling av skatteinntektene. Dette taler for å videreføre eiendomsskatt på flytende oppdrettsanlegg.

Det er i utgangspunktet ikke ønskelig å innføre skatter som medfører høye administrasjonskostnader. Imidlertid er eiendomsskatten en type skatt som ikke direkte reduserer innsatsfaktorene for verdiskapning (arbeidsinnsats, nyinvesteringer med mer). Dette forklares ved at eiendomsskatten hverken har inntekt eller kapitalformue som skattegrunnlag. Skatt på inntekt og formue er på generell basis til dels skadende for verdiskapning. Dette i motsetning til eiendomsskatten som ikke direkte begrenser arbeidsinnsats eller andre innsatsfaktorer slik som skatt på inntekt og kapitalformue gjør i en større grad. Dette taler for at man burde beholde eiendomsskatten.

Med hensyn til prinsippet om likebehandling er det likevel ikke ønskelig å videreføre eiendomsskatten da den bidrar til en forskjellsbehandling av installasjoner og produksjonsanlegg basert på om disse befinner seg til havs eller på land. Ved eventuell videreføring av eiendomsskatt på flytende oppdrettsanlegg, er spørsmålet om eiendomsskatten på flytende oppdrettsanlegg skal fradragsføres med grunnrenteskattesatsen.

¹⁶⁷ Kommunal- og moderniseringsdepartementet 2015

Basert på vurderingen ovenfor er skatt på flytende oppdrettsanlegg en unik eiendomsskatt som gjelder særskilt for havbruksnæringen. I dette ligger det at havbruksnæringen blir forskjellsbehandlet sammenliknet med andre næringer og burde dermed få fradrag med grunnrenteskattesatsen. For det andre har oppdrettsanlegg sentral rolle i å genere grunnrente for havbruksnæringen og dermed burde kunne fradragsføres med grunnrenteskattesats på lik linje som driftskostnader.

Ved bortfall av eiendomsskatt på flytende oppdrettsanlegg vil løsningen være å behandle anlegget som driftsmiddel og følge alminnelige avskrivningsreglene.

Selskaper i havbruksnæringen er pålagt å betale en forskningsavgift.¹⁶⁸ Selve formålet med denne avgiften er redegjort for tidligere i avhandlingen. Kort oppsummert skal avgiften sørge for kontinuerlig utvikling i næringen, bidra til en miljøtilpasset omstilling samt bidra til næringens nyskaping. Forskningsavgiften kan bidra til en mer effektiv utnyttelse av ressursene ved at avgiften skal benyttes til formål som bidrar til utvikling av næringen. Denne avgiften burde gi rett til fradragsføring ved utregning av grunnrenteskatten, fordi formålet med avgiften er knyttet opp til nettopp verdiskaping og en effektiv drift av næringen. Denne avgiften har derfor direkte tilknytning til grunnrenteinntekten. Dette i motsetning til kostnader knyttet til markedsavgiften og øvrige markedsføringskostnader som i sin helhet fokuserer på å øke verdien til den allerede foredlede fisken, renommèet til bransjen og dermed øke den globale etterspørselen etter havbruksnæringens produkter.¹⁶⁹ Kostnader og avgifter som ikke direkte knytter seg opp mot selve produksjonen, som grunnrenteinntekten stammer fra, burde ikke komme til fradrag ved beregning av grunnrenteskatten. Dette illustrerer hvor skillet burde gå mellom hvilke avgifter som burde gi rett til fradragsføring ved beregning av grunnrenteskatten, og hvilke avgifter og kostnader som ikke burde medføre en slik fradragsrett. Det er kun avgifter som direkte kan knyttes til inntektene ut utnyttelsen av naturressursen som burde gi fradragsrett ved beregning av grunnrenteskatten, således burde forskningsavgiften være fradragsberettiget.

¹⁶⁸ KPMG 2021

¹⁶⁹ SjømatNorge 2016

2.7.6 Skattemessige avskrivninger av driftsmidler knyttet til havbruksvirksomheten

Med bakgrunn i den rettslige forankringen av skatteloven § 6-1 ovenfor ble det fastslått at ombygging av verdier i form av for eksempel investeringer i driftsmidler ikke oppfyller oppofrelseskravet og dermed ikke kan direkte fradragføres. Likevel vil disse type investeringer komme til fradrag senere ved reglene om aktivering og avskrivning.¹⁷⁰ Lovgiver har presisert avskrivningsreglene i skatteloven § 6-10 (1). Skatteloven § 6-10 fastslår at skattesubjektet har krav på fradrag for avskrivning for verdiforringelse ved slit eller elde. En av forutsetningene for at skattesystemet skal virke nøytralt på investeringsbeslutningene, er at man får fradrag for avskrivninger i tråd med det økonomiske verdifallet på driftsmidlene.¹⁷¹ Hovedsystemet for avskrivninger av fysiske driftsmidler, og forretningsverdi i norsk skatterett er saldosystemet.¹⁷² Konsekvensen av avskrivninger er lavere skattegrunnlag, det vil dermed medføre at jo høyere avskrivningssats man har, desto lavere vil skattegrunnlaget bli.

Avskrivningsreglene er organisert etter det aktuelle driftsmiddelet sin art og er i utgangspunktet lik for alle næringer. For å forstå de alminnelige avskrivningsreglene, skal det illustreres med et eksempel: La oss anta vi kjøper en brønnbåt for 10 000 000 kroner i 2020 og den alminnelige skattesatsen er på 22%. Inngangsvilkårene for at denne brønnbåten skal kunne saldoavskrives er at driftsmidlet har brukstid på minst tre år og kostprisen er 15 000 kroner eller mer, jf. sktl. §14-40 (1). Vi forutsetter at disse vilkårene er oppfylt. Skatteloven § 14-41 (2) ramser opp saldogrupper for ulike driftsmidler, i henhold til bestemmelsen forutsetter vi at brønnbåten faller under saldogruppe e. Brønnbåten avskrives således med 14% i henhold til § 14-43 (1) bokstav e. For første avskrivningsåret får vi følgende avskrivning: $10 \text{ millioner} * 14\% = 1,4 \text{ millioner}$. Fradrag vil dermed utgjøre: $1,4 \text{ millioner} * 22\% = 308 \text{ 000}$. Skattegrunnlaget vil reduseres med 308 000 kroner. Ved en eventuell grunnrenteskatt på 50%, vil fradraget på avskrivning utgjøre 0,7 millioner kroner.

¹⁷⁰ Finansdepartementet 2001: 34

¹⁷¹ NOU 1989:14: 238

¹⁷² Skaar, Kristensen 2019: 205

En problemstilling som gjør seg gjeldende ved en eventuell grunnrentebeskatning er hvilke skattemessige avskrivninger av driftsmidler som skal fradragsføres med grunnrenteskatten. I utgangspunktet bør det være alle driftsmidler som knytter seg til den skattepliktige grunnrenteinntekten. Vi har tidligere fastslått at sjøfasen er den siste fasen som utnytter grunnrenten. Det vil dermed si at alle driftsmidler som blir anvendt i denne fasen bør fradragsføres med grunnrenteskatten.

Eksempelvis gjelder det bygninger som lagrer smolt/settefisk, merder, fôringsanlegg, maskiner, båter og administrasjonsbygg. Men som tidligere nevnt så avskrives saldogruppe a-d i sktl. § 14-41(1) under ett i henhold til sktl. § 14-41 (3), noe som kan resultere i at driftsmidler som ikke generer grunnrente eller har direkte tilknytning vil bli fradragsført med grunnrenteskattesats. Dette gjelder særlig saldogruppe d i sktl. § 14-41 hvor personbiler, maskiner, redskap og instrument avskrives under ett. Sannsynligvis vil det være kun maskiner og redskaper som har direkte tilknytning til generering av grunnrenten, og dermed være gjenstand for å bli fradragsført med grunnrenteskattesatsen. Mens avskrivninger for personbiler, inventar og redskap vil ligge fjernt fra generering av grunnrenten og dermed er det intet grunnlag for å fradragsføre med grunnrenteskatten. En måte å løse det på er å foreslå en særskilt bestemmelse som understreker at driftsmidler i saldogruppe d skal avskrives på egen saldo med særskilt sats.

I tillegg til saldoavskrivninger er det adgang for å bruke lineære avskrivninger for tidsbegrensede immaterielle rettigheter jf. sktl. §§ 6-10 (3) og 14-50. Formålet med lineære avskrivninger er å vurdere levetiden for det aktuelle driftsmiddelet og fordele anskaffelseskostnaden over disse årene. Lineære avskrivninger er relevant for tidsbegrensede rettigheter som matfisktillatelser, og kan avskrives i henhold til sktl. §§ 6-10 og 14-50. Når det gjelder ubegrensede tillatelser som akvakulturtillatelser vil det ikke være adgang for å avskrive med mindre det er åpenbart verdifall, jf. sktl. § 6-10 (3).

2.7.7 Tap ved realisasjon av driftsmidler knyttet til havbruksvirksomheten

Ettersom gevinst ved realisasjon av driftsmidler beskattes med grunnrenteskatten, skal eventuell tap ved realisasjon av driftsmidler fradragsføres med grunnrenteskatten, jf. nøytralitetsprinsippet. Saldogrupper med ulike driftsmidler som skrives under ett må føres opp på egne saldoer for at det skal være mulig å beregne fradraget. Dette vil ikke være mulig for saldogruppe a-d i sktl. § 14-41 (1) i henhold til sktl. § 14-41 (3) og krever derfor særskilte regler som presiserer en snevrere definisjonen av driftsmidler, som kan fradragsføres med grunnrenteskatten. Denne problemstillingen har tidligere blitt drøftet under postene “gevinst ved realisasjon av driftsmidler” og “avskrivninger”, og vil dermed ikke bli redegjort igjen.

2.7.8 Beregning av friinntekt

En av forutsetningene for at overskuddsbaserte skattemodeller skal virke nøytralt i havbruksnæringen, er at skattegrunnlag i nåverdi svarer til nåverdien av driftsmidlet, når alle kostnader ved investering og drift er trukket fra. Dette kompenseres ved å gi fradrag i form av friinntekt. Begrepet friinntekt i sammenheng med særbeskatning betyr innledningsvis at man får et særskilt fradrag for kostnader knyttet til driftsmidler.¹⁷³ Formålet med friinntekten er å gi kompensasjon for investeringskostnader som ikke blir umiddelbart fradragsført i sin helhet, men må utsettes og skje gjennom årlige avskrivninger. Tanken er at investeringene binder opp kapital som er verdt mer i dag enn hva det ville være i fremtiden. Som følge av at man ikke får fradragsført kostnaden direkte, vil det være et misforhold mellom kapital som ble brukt i dag og kapitalen som man vil få fradrag for gjennom avskrivninger i fremtiden. Retten til å kreve fradrag for friinntekt gjelder kun for driftsmidler som generer grunnrente.¹⁷⁴

Friinntekten beregner man ved å finne ut nåverdien av investeringsfradraget i periodisert skatt.¹⁷⁵ En kan finne nåverdien av investeringsfradraget ved å neddiskontere totale fradraget for driftsmidlet med en angitt rente fordelt på antall

¹⁷³ Skatteetaten 2021

¹⁷⁴ Fjermeros 2020

¹⁷⁵ NOU 1992: 34: 169

år den skal avskrives. Neddiskontering beregnes ved å dele investeringsfradraget på vekstfaktoren opphøyd i antall år driftsmiddelet har av levetid.¹⁷⁶ Eksempelvis utgjør investeringsfradraget for et oppdrettsanlegg 10 millioner som har levetid på 20 år, med en rente på 4% har investeringsfradraget nåverdi på 4,56 millioner kr. Friinntekten utgjør 5,44 millioner og skal være fradragberettiget ved beregning av skattegrunnlaget. Ved beregning av den ordinære selskapsskatten gis det ikke en slik rentekompensasjon og selskapsskatten virker blant annet derfor vridende. Retten til å kreve fradrag for friinntekten gjør seg kun relevant når man benytter en periodisert overskuddsbasert skattemodell. Dette har sammenheng med at man må aktivere investeringskostnadene og får fradrag gjennom årlig avskrivninger. Periodisert overskuddsbasert modell praktiseres både i vannkraft- og petroleumsnæringen og følgelig får aktører i respektive næringene retten til å fradra friinntekten ved beregning av grunnrenteinntekten.

Således er spørsmålet hvilken rente som bør legges til grunn for friinntekten.

Det som er helt klart er at det bør legges til grunn en risikofri rente som grunnlag for beregning av friinntekten. Risikofri rente er renten enhver får uten risiko.¹⁷⁷ I praksis eksisterer det ikke risikofri rente, men man antar at stater med robust og solid økonomi aldri går konkurs og kan dermed bruke statsobligasjoner som referanse for risikofri rente.¹⁷⁸ Det vanligste er å bruke obligasjoner utstedt av staten som går ut om 10 år, også kalt 10-åringen. Med grunnlaget i risikofri rente basert på statsobligasjoner differer man mellom fast og flytende markedsrente. Med fast rente siktes det til at man bruker for eksempel 1 års-rente på for avskrivning, 2 års-rente på andre avskrivning også videre. Alternativt fastsette faste renten ved å ta et vektet gjennomsnitt av renten på de ulike obligasjonene og bruke det som utgangspunktet for friinntekten. Konsekvensen av det er at renten kan endre seg som følge av realrenten eller inflasjon og dermed resultere i misforhold mellom fastsatte risikofrie renten og den egentlige risikofrie renten justert for inflasjon og realrenten.

¹⁷⁶ Roksvåg Rammen 2021

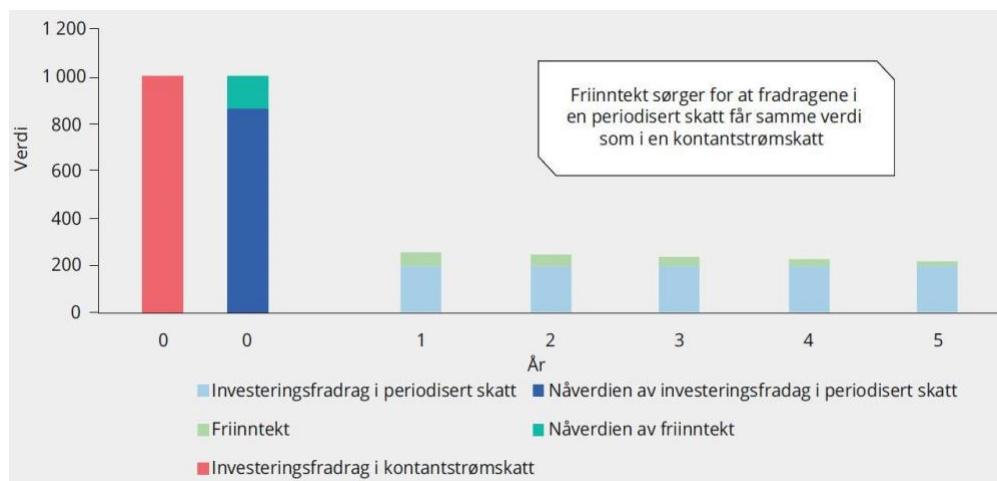
¹⁷⁷ Chen 2021

¹⁷⁸ Chen 2021

I stedet for å bruke fast rente kan man eventuelt brukt flytende markedsrente som blir årlig justert for inflasjon og realrenten. I for eksempel vannkraftsnæringen bruker skattemyndighetene flytende markedsrente for å beregne friinntekten. Det er anbefalt å ta utgangspunktet i statsobligasjoner med korte løpetider fordi statsobligasjoner med lange løpetider inneholder premie for inflasjon og renterisiko, jo lenge det er til utløpsdato, desto høyere rente er det på statsobligasjonen. Denne renten blir bestemt av markedet og krever dermed ingen administrativt forarbeid som taler for å bruke den.

Videre er spørsmålet hvorfor friinntekten ikke gjør seg gjeldende ved kontantstrømskatt.

Bakgrunnen for at friinntekten ikke gjør seg gjeldende ved en kontantstrømskatt er at modellen baserer seg på skattesubjektets inn- og utbetalinger. Det vil si at skattegrunnlaget følger skattesubjektets kontantstrømmer og skatten vil dermed være proporsjonal med nåverdien og følgelig være nøytral. Hovedforskjellen mellom en kontantstrømskattmodell og en overskuddsbasert skattmodell er at investeringskostnadene i sistnevnte modell utsettes gjennom årlige avskrivninger, mens de blir fradragført umiddelbart i den førstnevnte modellen. I eksemplet illustrert ved hjelp av figur 18 nedenfor, ser vi nåverdi av investeringskostnadene for et driftsmiddel som utgjør 1000 kr blir direkte fradragført i en kontantstrømskattmodell (rødt søylediagram). Motsetningsvis blir investeringskostnadene aktivert under en periodisert skattmodell og avskrives årlig over en femårs periode. Konsekvensen av det er at verdien av kapitalen som er bundet i driftsmidlet har en nåverdi som tilsvarer 800 kroner neddiskontert med en risikofri rente. Dersom skattesubjektet ikke hadde hatt retten til å kreve fradrag for friinntekten ville konsekvensen vært 200 kroner i tap, og følgelig blitt en vridende skatt for skattesubjektet. Det residuale beløpet blir derfor kompensert med retten til å kreve fradrag for friinntekten.



Figur 18: Illustrasjon av forskjellen mellom periodisert- og kontantstrømskattmodell, hentet fra Havbruksutredningen.¹⁷⁹

Fordelen med en kontantstrømskatt sammenliknet med en periodisert skatt, er at alle ledd i skattegrunnlaget er basert på realiserte transaksjoner. Det innebærer blant annet at man slipper å periodisere investeringsutgiftene for å komme frem til avskrivninger. Ved å beregne nåverdien av kontantstrømmene får man oppgitt størrelsen på grunnrenten ettersom alle kostnader, herunder kapitalkostnader, er fanget opp av modellen. Nåverdien av kontantstrømmene beregnes ved å neddiskontere alle inntekter fratrukket kostnader med en diskonteringsrente som tilsvarer alternativavkastningsrente eller risikofri rente. Kontantstrømmene vil kun beskattes i de tilfellene hvor nåverdien er positiv, som er i de tilfeller når avkastningen for skattesubjektet er større enn den alternativavkastningen. Under denne modellen fungerer staten som en passiv partner ved at man skyter inn en andel av investeringskostnadene, samtidig som de trekker en tilsvarende del av fremtidige nettoinntektene som investeringen gir. Det vil si at kontantstrømskatt gir fullt fradrag for inntektsrisiko og kapitalrisiko.

Ulempen med denne modellen er at kontantstrømskatt vil kun være nøytral dersom skattesatsen ligger fast over investeringens levetid. Det henger sammen med at de tidligere fradragene med en bestemt skattesats er bare berettiget dersom denne satsen blir gjort gjeldende for inntektene. La oss for eksempel anta at nåverdien av brønnbåt som har levetid på 10 år, er 100 millioner i år 0 og blir fradragført med en skattesats på 40%, som utgjør 40 millioner i fradrag. Ved

¹⁷⁹ NOU 2019: 18: 101

eventuell økt grunnrenteskattesats på 50% i år 1 er konsekvensen at skattesubjektet betaler mer skatt på inntektene enn det selskapet har fått i fradrag for investeringskostnaden. Det fører til et misforhold mellom skattefradrag som man har krav på, og skatt som man er forpliktet til å betale på kontantstrømmene. Konsekvensen av det er økt investeringsrisiko og skatterisiko for skattesubjektet. En annen ulempe med denne modellen er at det er en veldig lite praktisert modell og har i skrivende stund bare teoretisk relevans.¹⁸⁰ Som nevnt i innledningen bruker både petroleum- og vannkraftsnæringen en periodisert skattemodell. Dette tilsier at modellen er lite robust og at det er viss risiko for at modellen slår ut feil. Eksempelvis at det skapes et press i retning av lavere skattesatser når selskapene har foretatt tunge investeringer og fått fradrag for investeringskostnadene. En annen konsekvens ved innføring av kontantstrømskatt er at en del av de alminnelige avskrivningsreglene unntas fra den særskilte havbruksproduksjonen, noe som kan rettslig gjør det utfordrende og komplisert for skattemyndighetene.

Basert på vurderingen ovenfor taler argumentene mot å implementere en kontantstrømskatt i havbruksnæringen og argumentene vektlegges betydelig. Avhandlingen vil derfor konsentrere seg om skattemodellen som baserer seg på en periodisert overskuddsskatt, som benyttes i dagens skattesystem. Redegjørelsen videre legger derfor den periodiserte overskuddsbaserte skattemodellen.

Både vannkraft- og petroleumsnæringen opererer per i dag med friinntekt, men basert på forskjellige beregningsgrunnlag og fradragrettigheter. For at den periodiserte overskuddsskattemodellen skal virke nøytral, må man kompensere for nåverditapet. Den sentrale faktoren er at skattemodellen er symmetrisk uavhengig av om selskapet fremlegger et overskudd eller underskudd.¹⁸¹ Ved et eventuelt underskudd så burde skattefradraget kunne fremføres med et rentetillegg for ubenyttet friinntekt. Den skattemessige verdien vil være opprinnelig investeringskostnad fratrukket de periodiserte avskrivningene frem til inneværende ligningsår multiplisert med rentefaktor. Renten skal tilsvare den avkastningen som man kunne fått med identisk risikoprofil på den oppbundne kapitalen, med dette holdes grunnrenteskatten nøytral ved at den ikke vil påvirke aktørens investeringsvalg. Nåverdien av avskrivninger og friinntekter skal til

¹⁸⁰ NOU 2019: 18: 161

¹⁸¹ NOU 2019: 18: 103

sammen tilsvare denne reelle investeringskostnaden. Fordelen med denne modellen sammenliknet med kontantstrømskatt er at den er fleksibel for endringer i skattesatsen og vil forbli nøytral uavhengig av skatteendringer. Eksempelvis at retten til fradrag for renteinntekt øker når skattesatsen øker.

Samlet sett vil periodisert grunnrenteskattesats virke nøytralt når skattesubjektet får fradrag for friinntekten. For det andre skal det ved eventuelt underskudd eller negativ grunnrente være mulig å fremføre friinntekten med risikofri rente eller tillate samordning av negative grunnrenteinntekt. Hvis skattesubjektet opphører virksomheten eller selger virksomheten videre med negativ grunnrente, må skattesubjektet sørge for at det er adgang til å fremføre skattefordelene til nye eiere.

I vannkraftnæringen er multiplikatoren, altså renten, satt til risikofri rente. Hjemmelen for friinntektsfradraget for vannkraftnæringen finnes i skatteloven § 18-3 (3) bokstav b. Det benyttes nettopp risikofri rente fordi vannkraftselskapene fullt ut har sikkerhet for skattefradragene. Friinntektsfradraget er med andre ord fullstendig sikret, noe som fjerner behovet for et pålagt risikotillegg utover den risikofrie renten. Det virker hensiktsmessig å benytte risikofri rente da man har full sikkerhet. Det er i tillegg relativt enkelt å finne frem til hva som faktisk er den risikofrie renten. Hvilken risikofri rente som skal legges til grunn for vannkraftnæringen er forankret i FSFIN §§ 18-8-1, 18-8-3. Denne renten er basert på obligasjoner som er utstedt av Norges Bank.¹⁸² Det kan argumenteres for at risikofri rente ikke gir et stort nok fradrag, da investeringer i markedet naturligvis kan gi en høyere avkastning utover risikofri rente, men da også med økt risiko. Dersom man ikke skulle benyttet risikofri rente, så ville det blitt krevende å fastslå hvilken rente som man skulle lagt til grunn. Løsningen må i så tilfelle være at man fastslår et spesifikt risikotillegg som gjenspeiler systematisk risiko, i kombinasjon med den fastslåtte risikofrie renten, som sammenlagt utgjør rentefaktoren.

Ser man til petroleumsnæringen så finner man en annerledes løsning enn hos vannkraftnæringen. I petroleumsnæringen meravskrives investeringen med totalt 20,8% fordelt over fire år, jf. Petroleumsskatteloven § 5(4). Dette betyr at den

¹⁸² Norges Bank 2020

årlige friinntekten er 5,2%. Dersom man overfører meravskrivningsmetoden i petroleumsnæringen over til havbruksnæringen, kan fradraget virke fordelaktig for skattesubjektet ved at avskrivningen blir for høy. Dette betyr et for høyt skattefradrag som reduserer skatteforpliktelsen for mye basert på prinsippet om at grunnrenteskatten skal være en nøytral skatt. Dette kan øke investeringsinsetivet i næringen. Et for høyt fradrag vil innebære at grunnrenteskatten ikke holder seg nøytral, da skatten kan påvirke aktørenes beslutninger.

Basert på det ovennevnte har oppsettet for friinntektsfradraget i vannkraftnæringen størst overføringsverdi til havbruksnæringen, da friinntekten i petroleumsnæringen ser ut til å være for gunstig. Denne konklusjonen er med forbehold om at også havbruksnæringen fullt ut får skattemessig fradrag for relevante kostnader, samt at man har full sikkerhet for fradraget. En forutsetning for at man i realiteten skal få fullt fradrag for investeringskostnadene vil være at alle relevante investeringskostnader er korrekt kartlagt og inngår i beregningen. Like viktig er det således at irrelevante kostnader ikke medregnes.

Dette fører videre til spørsmålet om tidsubegrensede akvakulturtillatelser i havbruksnæringen skal inngå i friinntektsberegningen. Man kan argumentere for at disse tillatelsene er selve opphavet til grunnrenten, i det minste så er tillatelsene i hvert fall direkte tilknyttet grunnrenten. Dersom selve opphavet for grunnrenten blir fradragsberettiget så kan dette medføre at grunnrenteskatten totalt sett ikke representerer hele verdien av grunnrenten, nettopp fordi fradraget blir uforholdsmessig høyt. På bakgrunn av dette er det ikke opplagt at denne type driftsmiddel skal tas med i friinntektsgrunnlaget. Akvakulturtillatelser er en type driftsmiddel som er av høy betydelighet for havbruksnæringen, og som generelt sett ikke taper seg i verdi.¹⁸³ Driftsmiddelet vil i så tilfelle ikke være avskrivbart, noe som isolert sett også taler for at tillatelsene ikke burde være fradragsberettiget.

Tillatelsene i havbruksnæringen selges via auksjoner.¹⁸⁴ Budgivere vil naturligvis tilpasse sin betalingsvillighet avhengig av om tillatelsen er fradragsberettiget eller ikke. Dersom tillatelsen gir rett til fradrag gjennom friinntekt, så øker betalingsvilligheten tilsvarende fradragsretten. Praktisk sett vil

¹⁸³ Næringskomiteen 2015

¹⁸⁴ Fiskeridirektoratet 2020

betalingsvilligheten i så tilfelle holde seg tilnærmet lik det den er i dag hvor det ikke er ilagt en grunnrentebeskatning av havbruksnæringen, fordi fradraget representerer grunnrenteskatten.

Dersom tillatelsene i motsatt fall ikke gir rett til fradrag i form av friinntekt reduseres betalingsvilligheten, fordi man mister en fradragsrett som innehar en verdi. En fordel med dette vil være at terskelen for å tre inn i næringen reduseres, dette kan bidra til økt konkurranse ved at flere aktører får mulighet til etablere seg i bransjen. Dette er isolert sett en positiv ringvirkning. Dette fører også til at en større andel av grunnrenten hentes inn gjennom den løpende grunnrenteskatten, kontra økte inntekter i form av en høyere pris for solgte tillatelser.

Dersom tillatelsene skal inngå i friinntektsgrunnlaget, så må man ta stilling til om historiske og allerede tildelte tillatelser skal inngå i beregningsgrunnlaget. Altså tilfeller hvor det allerede er betalt og betales vederlag til myndighetene for tildelt tillatelse. Vederlagene som allerede er betalt betegnes som en irreversibel kostnad sett fra bedriftens perspektiv. Slike kostnader påvirker ikke bedriftens fremtidige beslutninger, siden man uansett ikke får tilbake kostnaden. Kostnaden har med dette blitt irrelevant for bedriftens fremtidige beslutningsgrunnlag.

Investeringsinsentivet i næringen vil dermed forbli uendret uansett utfall hva gjelder allerede tildelte tillatelser. Vederlagene som betales til staten for tillatelsen kan være en måte for myndighetene å kreve inn deler av grunnrenten på. Vederlagene har dog vært av en mindre betydelig størrelse, og således er dette også av begrenset praktisk betydning.¹⁸⁵ Både eksisterende og nye vederlag er ikke avskrivbare driftsmidler, dette taler for at tillatelsene samlet sett ikke burde inngå i friinntekten.

Det vil også oppstå problemstillinger knyttet til tillatelser som selges gjennom annenhåndsmarkedet dersom tillatelsene skal inngå i friinntektsgrunnlaget. Innledningsvis nevnes det at dersom tillatelsene blir fradragsberettiget så vil dette som tidligere nevnt medføre at verdien og salgsprisen på tillatelsen øker. Enkelte aktører kan sitte på tillatelser som man fikk tildelt vederlagsfritt fra myndighetene, som man nå kan selge til en høy pris. Dette er typiske gamle utstedte tillatelser

¹⁸⁵ NOU 2019: 18: 157

som ble tildelt for flere år siden. Den høye salgsprisen som representerer grunnrenten vil i så tilfelle tilfalle den opprinnelige eieren av tillatelsen. Det kan skape en urettferdighet ved at endrede skatteregler medfører at verdien på tillatelsene endrer seg “over natten”, noe som påvirker havbruksselskapene ulikt basert på beholdningen av allerede eide tillatelser. Det er et moment som er verdt å bemerke seg, men tillegges ikke avgjørende vekt.

Dersom vederlaget for tillatelsen ikke er fradragsberettiget så vil vederlaget i større grad representere grunnrenten, samt at man ikke får fradrag for vederlaget når man betaler den løpende grunnrenteskatten. Dette betyr at kjøper kan ende opp med å betale mer for grunnrenten totalt sett, fordi man betaler for den i to forskjellige omganger. Det vil også bli krevende å isolere selve vederlaget for tillatelsen, da praksis i næringen viser at de fleste overdragelser, herunder tillatelser, skjer i form av aksjeoverdragelser. Normalt sett vil det i en slik oppkjøpssituasjon være mer enn kun tillatelsene som overdras i transaksjonen. Dette er grundig redegjort for under delkapittelet “gevinst av realisasjon av driftsmidler”.

Basert på en totalvurdering av de nevnte argumentene og problemstillingene i delkapittelet, er det avgjørende for nøytral grunnrentebeskatning under en periodisert skattemodell å gi fradrag for friinntekt som kompensasjon for verdifall av bundet kapital i fremtiden. Kompensasjon bør komme til gode også når selskapet går med underskudd eller når virksomheten opphører. Hensynet til administrasjonskostnader og effektivitet tilsier at friinntektsrenten bør være en flytende risikofri rente basert på statsobligasjoner med korte løpetider. I tillegg bør retten til å kreve fradrag for friinntekten ikke omfatte akvakulturtillatelser.

2.7.9: Oppsummering

Redegjørelsen av relevante poster for beregning av grunnrenteinntekt tilsier at periodisert overskuddsskatt egner seg for å innhente grunnrenten uten at det medfører til samfunnsøkonomisk tap. Det kan forklares med at samtlige postene tar aktiv stilling å behandle postene nøytralt. Eksempelvis gis det fradrag for tap, kostnader, friinntekt, eiendomsskatt og avgifter. Videre har vi også sett på viktigheten av symmetrisk behandling både ved underskudd, overskudd og når virksomheten skal oppheves eller videreføres. Det betyr at skattesubjekter blir

ilagt grunnrenteskatt kun når det eksisterer grunnrente fratrukket relevante kostnader og tap. Ved et eventuelt underskudd får man anledning til å fremføre skattefordelen. Resultatet av det er at prosjekter som er lønnsomme før skatt forblir lønnsomme også etter skatt. Dette tilsier at modellen oppfyller vilkårene for nøytral beskatning. Modellen tar også hensyn til at postene er minst mulig komplisert og kostnadskrevenne for myndighetene og skattesubjekter.

Videre er det en modell som er anvendt i petroleum- og vannkraftsnæringen med små differanser. For havbruksnæringen vil det bidra til at lovgiver kan bruke gjeldende rett fra de respektive næringene til å fastslå bestemmelser. For det andre innebærer det mindre risiko for å gjøre feil ettersom modellen har blitt anvendt i flere tiår i andre næringer. I tillegg vil det være enklere for aktører i havbruksnæringen og skattemyndighetene å se hen til praksisen i petroleums- og vannkraftsnæringen ved tvilstilfeller.

3.0 Fordeling av skatteinntekter mellom stat og kommune

Det sentrale formålet med innføring av grunnrenteskatt er at fellesskapet får ta del i avkastningen uten at det fører til et samfunnsøkonomisk tap. Med fellesskapet siktes det til hele Norge og ikke et fåtall bedrifter eller kommuner. Det skal derfor i dette kapitlet redegjøres for hvordan skatteinntektene fra havbruksnæringen i dag er fordelt mellom stat og kommunene, hvordan de eventuelt bør fordeles ved innføring av grunnrenteskatt.

Den norske velferden blir finansiert gjennom statsbudsjettet og kommunenes inntektssystem, med kommune siktes det til både lokale og regionale kommuner. I utgangspunktet går det meste av offentlige inntekter til staten og fordeles på prioriterte områder gjennom statsbudsjettet.¹⁸⁶ En av de største oppgavene til statsbudsjettet er å finansiere kommunene med frie inntekter gjennom inntektssystemet. I for eksempel 2018 utgjorde kommuneforvaltningen 42% av statsbudsjettets samlede utgifter.¹⁸⁷ Frie inntekter består av skatteinntekter fra inntekt- og formuesskatt, naturressursskatt og rammetilskudd. Men skatteinntekter fra konsesjonsavgift fra vannkraft, eiendomsskatt, arbeidsgiveravgift, overføringer

¹⁸⁶ Finansdepartementet 2018

¹⁸⁷ SSB 2021

fra Havbruksfondet og utbytteinntekter inngår ikke i frie inntekter og forblir fullt ut i respektive kommunene.

Formålet med inntektssystemet er å bidra til at kommuner og fylkeskommuner kan gi et likeverdig tjenestetilbud. Det henger sammen med at kommunene har ansvar for å sikre godt velferdstilbud av blant annet barnehager, skole, primærhelsetjenester, barnevern og velferdstjenester.¹⁸⁸

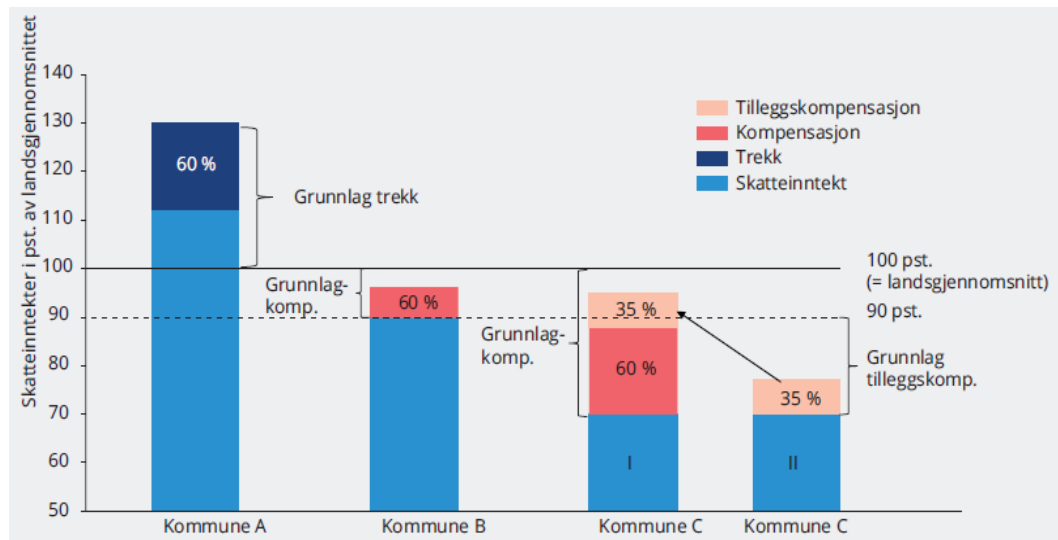
Inntektssystemet er begrunnet i at norske kommuner har ulik geografi, alderssammensetning og ulike sammensetning som gjør at det er kostnadsforskjeller i tilbud av velferdstjenestene. I tillegg har enkelte kommuner større utgiftsbehov per innbygger og har dermed mer behov for tilskudd fra staten enn andre kommuner. En annen sentral begrunnelse er inntektsforskjeller mellom kommunene. Noen kommuner har inntekter over landsgjennomsnitt og andre har inntekter under landsgjennomsnittet. Inntektssystemet skal dermed bidra til å utjevne forskjellene med hensyn til kostnader og utgifter.¹⁸⁹

I figur 20 nedenfor er det en oversikt over hvordan inntektssystemet bidrar til å utjevne forskjellene mellom kommunene. I eksemplet kan vi observere at kommune C (tredje søylediagram fra venstre) har 70% i skatteinntekter, som er 30% mindre enn landsgjennomsnittet, mens kommune A har 30% i skatteinntekter over landsgjennomsnittet. For å utjevne forskjellene mellom kommune C og A, får kommune C gjennom inntektssystemet tildelt 60% av differansen mellom 70% og 100%. Hvis for eksempel skatteinntektene utgjør 70 kroner og landsgjennomsnittet er 100 kroner, så vil kommune C få tildelt 60% av 30 kroner, som utgjør 18 kroner. Kommune C vil etter grunnlagskompensasjon sitte igjen med 88 kr som er fortsatt under landsgjennomsnittet. For å utjevne forskjellene mellom kommuner med veldig høy og lav inntekt enda mer, får kommuner med skatteinntekter under 90% per innbygger en tilleggskompensasjon på 35%. Tilleggskompensasjon finansieres av bare kommuner som fortsatt har inntekter over landets gjennomsnitt etter å ha å bli fratrukket ordinære grunnleggstrekket. I dette tilfelle innebærer det at kommune C som har 70 kroner i skatteinntekter får tildelt tilleggskompensasjonen på 35% av differansen mellom 70 og 90 kr, som

¹⁸⁸ Kommunal- og moderniseringsdepartementet 2021

¹⁸⁹ Kommunal- og moderniseringsdepartementet 2021

utgjør 7 kr kroner. Etter kompensasjonene vil kommune C ha 95 kr (70+18+7) i frie inntekter. Dette bidrar til at kommuner med inntekter over landsgjennomsnittet etter å ha bli fratrukket kompensasjonene fortsatt sitter igjen med inntekter over landsgjennomsnittet samtidig som kommuner under landsgjennomsnittet kommer nærmere landsgjennomsnittet. Men det er likevel ikke fullstendig utjevning.



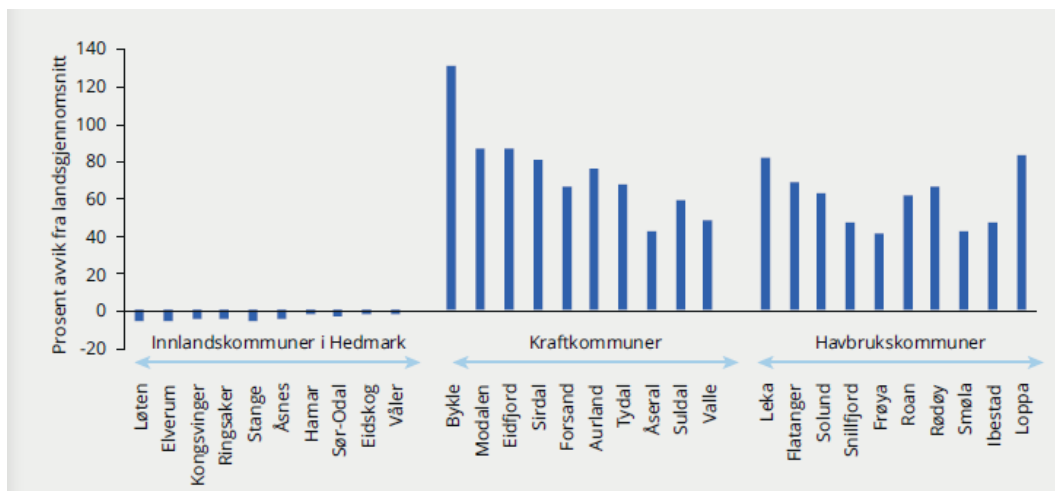
Figur 20: Skatteutjevningen i kommunenes inntektssystem, hentet fra kommunal- og moderniseringsdepartementet.¹⁹⁰

Det som er viktig å merke seg er at det er kun ordinære skatteinntekter som inngår i inntektssystemet. Som vi nevnte tidligere inngår for eksempel ikke skatteinntekter fra havbruk og vannkraftnæringen i inntektssystemet. Konsekvensen av at skatteinntekter fra naturressurser ikke inngår i skattesystemet er reell ujevn fordeling av inntektene. Enkelte kommuner får mye høyere inntekter per innbygger når inntektene fra naturressursene regnes med. En annen konsekvens er at kommuner med lave ordinære skatter og inntektskilde fra naturressurser får kompensasjon gjennom skatteutjevningen samtidig som de får beholde store deler av inntekter fra naturressurser fullt ut. I tillegg bidrar differensiert arbeidsgiveravgift som ikke inngår i inntektssystemet til at kommuner med lav arbeidsgiveravgift vil ha lavere utgift som det ikke tas hensyn til i utgiftsutjevningen. Tall fra fiskeridirektoratet og finansdepartementet viser at kommuner som mottok høyeste utbetalinger fra havbruksfondet i 2018 hadde

¹⁹⁰ Kommunal- og moderniseringsdepartementet 2021

arbeidsgiveravgift på omlag 5,1%. Mens kommunen med lavest utbetaling fra havbruksfondet hadde høyest arbeidsgiveravgift på 14,1%.¹⁹¹

Figuren nedenfor utarbeidet av Kommunal- og moderniseringsdepartementet og Fiskeridirektoratet viser oversikten over forskjeller i inntekter per innbygger mellom kommuner uten inntekter fra naturressurser og kommer med inntekter fra naturressurser i 2018.¹⁹² I figuren tilsvarer 0, inntekter på landsgjennomsnittet og verdier over og under i prosent tilsvarer avvik fra landsgjennomsnitt. I figuren er frie inntekter korrigert med inntekter fra inntektssystemet og inntekter og avgifter som ikke er en del av skattesystemet. Det første vi kan trekke frem av figuren er at samtlige kommuner med inntektskilder fra naturressurser har frie inntekt over landsgjennomsnittet. Bykle kommune har for eksempel over 130 % i frie inntekter over landsgjennomsnittet. I tillegg kan vi observere at kommuner uten naturressurs fordelene har frie inntekter under landsgjennomsnittet.



Figur 21: Forskjeller i inntekter per innbygger mellom utvalgte kommuner, hentet og sammensatt fra Kommunal- og moderniseringsdepartementet, Fiskeridirektoratet og utvalget.

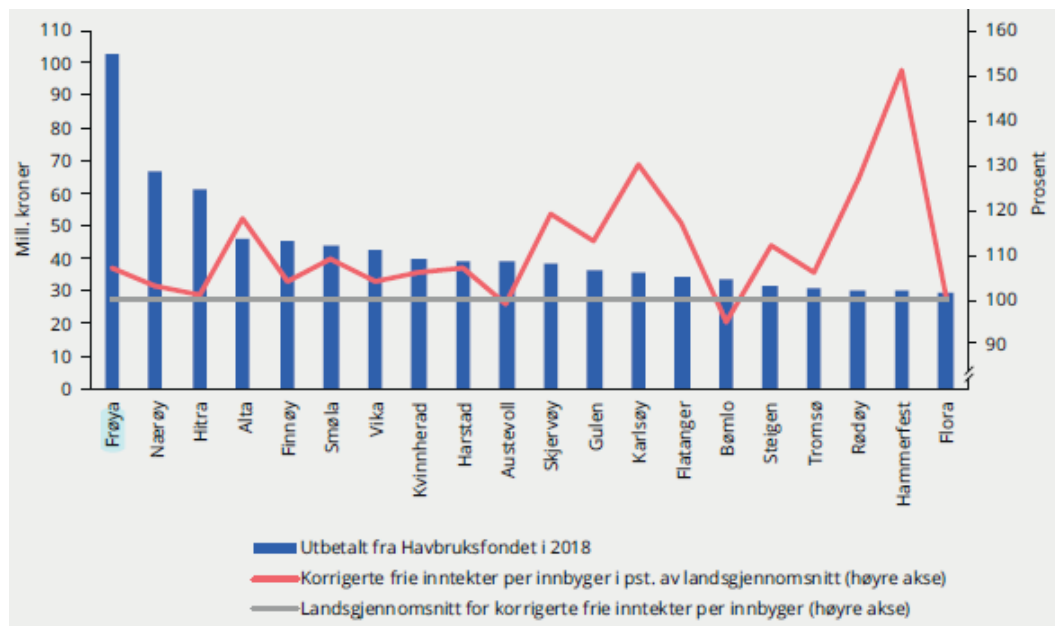
Figuren nedenfor som er utarbeidet av Fiskeridirektoratet og Kommunal- og moderniseringsdepartementet viser oversikten over kommuner med høyeste utbetalinger fra Havbruksfondet og frie inntekter per innbygger i 2107.¹⁹³ Frie inntekter er i figuren korrigert med inntektssystemet og inkluderer skatter og avgifter som ikke er en del av inntektssystemet. Av figuren kan man trekke ut at

¹⁹¹ NOU 2019: 18: 192

¹⁹² NOU 2019: 18: 198

¹⁹³ NOU 2019: 18: 197

inntektene fra Havbruksfondet tilfaller kommuner som allerede har høyere inntekter enn landsgjennomsnittet. Det er kun Austevoll og Bømlo som har frie inntekter under landsgjennomsnittet og som får tildelt inntekter fra Havbruksfondet. Mens Frøya kommune som har frie inntekter over landsgjennomsnittet fikk høyest utbetaling fra Havbruksfondet i 2018.



Figur 22: Kommuner med høyest utbetaling fra Havbruksfondet og korrigert med frie inntekter per innbygger, millioner i kroner og prosent, hentet fra Fiskeridirektoratet og Kommunal- og moderniseringsdepartementet.¹⁹⁴

Argumentene og data fra Fiskeridirektoratet, Kommunal- og moderniseringsdepartementet tilsier at fordelingen av inntekter fra naturressurser bidrar til økte forskjeller mellom kommuner. Dette fører til at formålet med inntektssystemet bortfaller og alle kommuner har således ikke rettferdig finansieringsgrunnlag for likeverdig tjenestetilbud. Dette taler for at fordelingen av inntekter fra Havbruksfondet ikke er samfunnsøkonomisk for Norge i sin helhet.

På den andre siden kan man argumentere for at kommunene som får tildelt inntekter fra Havbruksfondet tilrettelegger for at private aktører skal investere i prosjekter som er lønnsomme både for kommunen og private aktører. Dette var en av argumentene da det ble bestemt at 80% av inntektene fra salg av tillatelser

¹⁹⁴ NOU 2019: 18: 197

skulle tilfalle havbrukskommunene og resten til staten.¹⁹⁵ Å redusere eller implementere et system som reduserer inntektene til havbrukskommuner vil antageligvis resultere i lavere insentiver for å tilrettelegge for havbruksvirksomhet. Konsekvensen av dette er et samfunnsøkonomisk tap for samfunnet i sin helhet. Men i tillegg vil det føre til lavere ordinære skatteinntekter på grunn av lavere sysselsetting og investeringsaktiviteter i kommunen. Konsekvensen av lavere ordinære skatteinntekter er at havbrukskommuner potensielt får lavere inntekter over landsgjennomsnittet og dermed bidrar mindre til å redusere inntektsforskjellene mellom kommunene. I verste fall kan det også føre til at havbrukskommunene havner under landsgjennomsnittet og må få kompensasjon fra andre kommuner. Dette taler for at inntektsfordelingen fra Havbruksfondet er riktig fordelt.

Likevel er det verdt å merke seg at økt fokus og satsing på en bestemt næring kan bidra til at viljen til å satse på andre næringer i kommunen reduseres. Det innebærer blant annet kommunen er eksponert for usystematisk risiko fordi kommunen ikke har diversifisert risikoen ved å satse på flere næringer. I tillegg er det risiko for at kommunen går glipp av prosjekter som er lønnsomme for kommunen og den samlede verdiskapningen. En slik tilnærming vil være i strid med målet til næringspolitikket, som er størst mulig verdiskapning i norsk økonomi.¹⁹⁶ Dette taler for at fordelingen av inntekter fra Havbruksfondet ikke er samfunnsøkonomisk for Norge i sin helhet.

Således er det relevant å nevne at havbruksfondet ikke fungerer som et fond i ordets rette forstand fordi midlene utbetales i sin helhet kort tid etter at de er innbetalt. Inntektene fra Havbruksfondet er inntekter fra salg av tidsbegrensede havbrukstillatelser.¹⁹⁷ Det vil si at inntekter ved tildeling av tillatelser er en andel av nåverdien av fremtidig forventet grunnrente. Med dagens forvaltning gjennom Havbruksfondet innebærer dette at man kan bruke hele ressursrenten i en generasjon, noe som man har forsøkt å unngå ved forvaltningen av petroleumsinntektene. Konsekvensen av dette er at inntektene fra grunnrenten ikke kommer framtidige generasjoner til gode som strider mot formålet om at

¹⁹⁵ NOU 2019: 18: 229

¹⁹⁶ NOU 2019: 18: 202

¹⁹⁷ Fiskeridirektoratet 2020

grunnrenteinntektene skal komme til fellesskapet gode. Dette taler således for ineffektiv og urettmessig fordeling av fellesskapet inntekter.

Samlet sett taler argumentene for at dagens fordeling av inntekter mellom kommuner og stat bidrar til økte forskjeller i tilbud av likeverdige tjenestetilbud. Det er et system som bidrar til at kommuner som ikke har gode fortrinn for å generere grunnrente ikke fullt ut får ta del i inntekter som i utgangspunktet tilhører hele samfunnet. Dette gjelder særlig skatt- og avgifts inntekter fra vannkraft- og havbruksnæringen. I tillegg går fremtidige generasjoner glipp av grunnrenten fra havbruksvirksomheten fordi inntektene utbetales kort tid etter å ha bli innbetalt. Videre er det rimelig å fastslå at tilrettelegging av en bestemt næring vil redusere viljen til å satse på andre næringer som kan potensielt medføre til samfunnsøkonomiske vridninger og tap. På bakgrunn av disse argumentene er det rimelig å konstatere at dagens skattefordeling av inntekter fra havbruksvirksomheten ikke tilfaller fellesskapet til gode men kun enkelte kommuner. I tillegg er det argument for at grunnrenteskatt kan brukes som mekanisme for å omfordele inntektene fra havbruksnæringen mer rettferdig enn dagens fordelingssystem.

Grunnrenteskatt kan brukes som mekanisme for å omfordele ved at alle inntekter fra havbruksvirksomheten går til staten. Gjennom statsbudsjettet kan Stortinget prioritere ulike formål inkludert en del av inntektene som fordeles til kommunal sektor.¹⁹⁸ Denne tilnærmingen blir praktisert i petroleumsnæringen og hensikten med å kanalisere inntektene via statsbudsjettet er ikke å svekke kommuneøkonomien, men å sørge for en fordeling av inntekter på tvers av landet som gir like muligheter og lik velferd uavhengig av hvor man bor. En periodisert grunnrenteskatt vil bidra til at skatteinntekter fra grunnrente kommer inn løpende over tid til forskjell fra inntekter fra auksjoner. Imidlertid er det ingenting i veien for at grunnrenteskatt brukes i kombinasjon med auksjoner. En slik løsning vil ha innvirkning på kjøpesummen for tillatelsene ettersom aktører vil ta innover seg at en del av grunnrenten vil tilfalle fellesskapet gjennom skatten og justere ned betalingsviljen. Auksjonsinntektene vil dermed representere en lavere andel av den fremtidige grunnrenten. En slik løsning vil bidra til at insentiver for å

¹⁹⁸ Finansdepartement 2019

tilrettelegge for havbruksnæringen fortsatt er tilstede i tillegg til at en mindre andel av grunnrente tilfaller havbrukskommunen som dermed skaper mindre forskjeller mellom kommunene.

4.0 Konklusjon

Denne avhandlingen har hatt som formål å redegjøre for hvorvidt det bør innføres grunnrenteskatt i havbruksnæringen. For å besvare problemstillingen har vi først undersøkt hvorvidt det eksisterer en grunnrente i havbruksnæringen, samt redegjort for om det er grunnlag for beskatning av næringen fra et samfunnsøkonomisk og juridisk standpunkt. Deretter har vi kommet med forslag til hvordan grunnrenteskatten bør utformes og beregnes med hensyn til nøytralitetsprinsippet og effektivitetshensynet. Til slutt har vi redegjort for hvordan eventuelt inntektene fra grunnrenteskatten skal fordeles mellom staten og kommunene. Under hver underproblemstilling har det ble trukket paralleller til henholdsvis petroleum- og vannkraftsnæringen ettersom disse næringene er allerede ilagt en grunnrentebeskatning.

Den norske havbruksnæringen har de siste tiårene utviklet seg fra å være «attåtning» til en næring som generer stor verdiskapning. Basert på økonomisk teori, historisk data og samfunnsøkonomiske betraktninger kan man konstatere at verdiskapningen har grunnlag i grunnrente og reguleringsrente. Historisk data viser at det er høy lønnsomhet i havbruksnæringen og har eksistert en betydelig grunnrente siden 2012. Vi har dermed konkludert med at det finnes betydelig grunnrente i havbruksnæringen

Ved vurderingen av om det bør innføres grunnrenteskatt har vi sett hen til hvilken rettslig og samfunnsøkonomiske hensyn som taler for og mot grunnrenteskatt. Argumentene som taler i retning av å ikke innføre grunnrenteskatt er blant annet risiko for at grunnrenteskatten slår ut vridende fordi vi har foreslått en periodisert skattemodell som virker vridende i vannkraftsnæringen. I tillegg vil særskilt beskatning redusere incentiver for å investere i havbruksnæringen ettersom private aktører må dele større del av overskuddet med fellesskapet. Videre vil en eventuell grunnrentebeskatning kreve større kontroll av skattemyndighetene som innebærer administrasjonskostnader. Dessuten vil eventuell grunnrenteskatt kreve særskilte skatterettslige regulering som kan bidra til at markedsaktørenes forutberegnelighet svekkes på grunn av komplekst regelverk.

Argumentene som taler i retning av å innføre grunnrenteskatt er først og fremst at den store verdiskapningen som i utgangspunktet tilhører hele samfunnet i havbruksnæringen tilfaller kun et fåtall bedrifter og kommuner. For det andre

tilsier økonomisk teori at grunnrenteskatt er en nøytral skatt som ikke virker vridende og burde prioriteres fremfor vridende skatter. En nøytral grunnrenteskatt vil dessuten redusere behovet for å innføre vridende skatter. I tillegg har miljøproblemene i havbruksnæringen vokst med årene som innebærer samfunnsmessig tap for Norge med tanke på at allmennheten ikke kan benytte seg av norske fiskebestanden og at fellesskapets midler går til miljømessige tiltak. En grunnrenteskatt vil i det minste redusere kostnadene til samfunnet. Dagens havbruksnæring er for øvrig ilagt med avgifter og skatter som virker vridende og dermed bidrar til økt risiko for færre prosjekter som er lønnsomme for samfunnet og private aktørene. Det faktum at det eksisterer grunnrenteskatt i andre næringer som i størst grad virker nøytral taler isolert sett for å innføre i grunnrenteskatt også i havbruksnæringen. Lovgiver og skattemyndighetene kan for øvrig bruke gjeldende rett og praksis næringer som allerede er ilagt grunnrenteskatt, som bakgrunnsrett for å løse problemstillinger knyttet til grunnrenteskatten. Således er det verdt å nevne at dagens fordeling av skatteinntekter fra havbruksnæringen bidrar til økte forskjeller mellom kommunene, og grunnrenten kommer ikke til gode for fremtidige generasjoner.

Argumentene for å ilegge grunnrenteskatt i havbruksnæringen er flere og blir vektlagt større. Det konkluderes derfor med at det bør innføres grunnrenteskatt i havbruksnæringen.

5.0 Referanseliste

Lover og forskrifter

Lov om aksjeselskaper 13. juni 1997 nr. 44

Lov om akvakultur 17. juni nr 79

Lov om eignedomsskatt til kommunane 06. juni nr. 29

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

Lov om skattlegging av undersjøiske petroleumforekomster m.v. 13. juni 1975 nr. 35

Lov om petroleumsvirksomhet 29. november 1996 nr. 72

Petroleumsskatteloven av 11. juni 1965 nr. 3

Forskrift til utfylling og gjennomføring mv. av skatteloven av 26. mars 1999 nr. 14

Normprisforskriften av 30. april 1996 nr. 316

Forskrift om fastsetting av normpriser av 25. juni 1976 nr. 05

Forarbeider

NOU 1992: 34. *Skatt på kraftselskap*. Oslo: Finansdepartementet

NOU 2003: 9. *Skatteutvalget — Forslag til endringer i skattesystemet*. Oslo: Finansdepartementet

NOU 2013: 10. *Naturens goder – om verdier av økosystemtjenester*. Oslo: Klima- og miljødepartementet

NOU 2019: 16. *Skattlegging av vannkraftverk*. Oslo: Finansdepartementet

NOU 2019: 18. *Skattlegging av havbruksvirksomhet*. Oslo: Finansdepartementet

NOU 2000: 18. *Skattlegging av petroleumsvirksomhet*. Oslo: Finansdepartementet

Ot.prp. nr. 26 (1974-1975) *Om lov om skattlegging av undersjøiske petroleumforekomster m.v.*

Ot.prp. nr. 23 (1995-1996) *Skattlegging av kraftverk*

Ot.Prp. Nr. 35 (1999-2000) *Om lov om endring i lov 14. juni 1985 nr. 68 om oppdrett av fisk, skalldyr m.v.*

Ot.prp. nr. 86 (200-2001) *Om lov om endringer i lov 13. juni 1975 nr. 35 om skattlegging av undersjøiske petroleumsforekomster mv. (petroleumsskatteloven)*

Litteratur

Asche, F., & Bjørndal, T. (2011). *The Economics of Salmon Aquaculture* (2 utg. Vol. 10). Chichester: Wiley-Blackwell.

Andersen, G. (2017). *Miljøavgifter*. Store norske leksikon, hentet fra: <https://snl.no/milj%C3%B8avgifter>

Andreassen, O. & Robertsen, R. (2014). *Eierendringer for havbrukskonsesjoner tildelt i 2009-runden*. Hentet fra: <https://nofima.no/publikasjon/1096945/>

Benjaminsen, C. (2021). *Nå skal oppdrettsfisken på land*. SINTEF, hentet fra: <https://www.sintef.no/siste-nytt/2021/na-skal-oppdrettsfisken-pa-land/>

Berge, A. (2014). *Innfører obligatorisk miljøavgift*. Ilaks, hentet fra: <https://ilaks.no/innforer-obligatorisk-miljoavgift/>

Bjerke, J (1997). *Internprissetting*. Oslo: Tano Ascheoug.

Bjørnelykke, K (2018). *Fradragsrett for kostnader i virksomheten*. Hentet fra: <https://www.regnskapnorge.no/faget/artikler/skatt/fradragsrett-for-kostnader-i-virksomhet/>

Cappelen, Å. (2014). *Det ressursrike landet Norge. I O. Flåten, & A. Skonhoft (Red.), Naturressursenes økonomi (ss. 56–85)*. Oslo: Gyldendal Akademisk.

Chen, J (2021). Risk-Free Rate of Return Definition. Hentet fra: <https://www.investopedia.com/terms/r/risk-freerate.asp>

Christian, R, Moen, E. & Steigum, E (2019). *Innføring i rettsøkonomi*. Oslo, Gyldendal.

Dagens Næringsliv. (2021). Klimaplan varsler kraftig økning av CO2-avgiften til 2000 kroner. Hentet fra: <https://www.dn.no/politikk/erna-solberg/sveinung-rotevatn/klima/klimaplan-varsler-kraftig-okning-av-co2-avgiften-til-2000-kroner/2-1-941319>

DNB. (2019). *A deeper-dive into land-based farms, Seafood – special report*. Hentet fra: <http://aquabounty.com/>

Dreyer, B. M. (2018). *Jakta på ressursrente*, hentet fra:

<https://nofima.no/mening/jakta-pa-ressursrenten/>

E24 (2007). *85 prosent skadelig skatt*. Hentet fra:

<https://e24.no/norsk-oekonomi/i/rA9Lbm/85-prosent-skadelig-skatt>

E24 (2021). *Selskapsdata og markedsdata*. Hentet fra:

<https://bors.e24.no/#!/market/world>

Ellefsen, H., & Rógvi, H. á. (2018). *Resource Rent in aquaculture - Nordic perspectives*.

FAO. (2016). *The state of world fisheries and aquaculture 2016: Contributing to food security and nutrition for all*. Hentet fra: <http://www.fao.org/3/a-i5555e.pdf>

Fernando, J. (2021). Net present value. Hentet fra:

<https://www.investopedia.com/terms/n/npv.asp>

Finansdepartementet (2020). *CO2-avgiften*. Finansdepartementet, hentet fra:

<https://www.regjeringen.no/no/tema/okonomi-og-budsjett/skatter-og-avgifter/veibruksavgift-pa-drivstoff/co2-avgiften/id2603484/>

Finansdepartementet (2020). *Statsbudsjettet 2021: Statens inntekter og utgifter*.

Hentet fra: <https://www.regjeringen.no/no/statsbudsjett/2021/statsbudsjettet-2021-statens-inntekter-og-utgifter/id2768898/>

Finansdepartementet (2018). *Hvem betaler og hvem mottar skattene?* Hentet fra:

<https://www.regjeringen.no/no/tema/okonomi-og-budsjett/skatter-og-avgifter/hvem-betaler-og-hvem-mottar-skattene/id439316/>

Finansleksikon (2021). Administrasjonskostnader. Hentet fra:

<https://www.finansleksikon.no/Regnskap/A/Administrasjonskostnader.html>

Fiskeridirektoratet. (2002). *MTB: Nytt system for produksjonsregulering og avgrensning av matfiskoppdrett*. Hentet fra

<https://www.regjeringen.no/globalassets/upload/kilde/fid/hdk/2003/0008/ddd/pdfv/184948-mtb.pdf>

Fiskeridirektoratet. (2016). *Biomasse*. Hentet fra

<https://www.fiskeridir.no/Akvakultur/Driftog-tilsyn/Biomasse>

Fiskeridirektoratet. (2017). *Tildelingsprosessen*. Hentet fra

<https://www.fiskeridir.no/Akvakultur/Tildeling-og-tillatelser/Tildelingsprosessen>

Fiskeridirektoratet. (2017). *Grønne tillatelser*. Hentet fra

<https://www.fiskeridir.no/Akvakultur/Tildeling-og-tillatelser/Kommersiellatellatelser/Laks-oerret-og-regnbueoerret/Groenne-tillatelser>

Fiskeridirektoratet. (2017). *Undervisningstillatelser*. Hentet fra

<https://www.fiskeridir.no/Akvakultur/Tildeling-og-tillatelser/Saertillatelser/Undervisningstillatelse>

Fiskeridirektoratet. (2018). *Utviklingstillatelser*. Hentet fra: <https://www.fiskeridir.no/Akvakultur/Tildeling-ogtillatelser/Saertillatelser/Utviklingstillatelse>

Fiskeridirektoratet. (2018). *Settefisk*. Hentet fra: <https://www.fiskeridir.no/Akvakultur/Tildeling-ogtillatelser/Kommersiellertillatelser/Laks-oerret-og-regnbueoerret/Settefisk>

Fiskeridirektoratet. (2018). *Foreløpig statistikk for akvakultur 2018*. Hentet fra: <https://www.fiskeridir.no/Akvakultur/Tall-og-analyse/Statistiskepublikasjoner/Statistikk-for-akvakultur>

Fiskeridirektoratet. (2019). *Rømmingsstatistikk*. Hentet fra <https://www.fiskeridir.no/Akvakultur/Tall-og-analyse/Roemningsstatistikk>

Fiskeridirektoratet. (2019). *Overvåkingen av rømt laks dekker mange behov*. Hentet fra: <https://www.fiskeridir.no/Akvakultur/Nyheter/2016/0416/Overvaakingen-av-roemtlaks-dekker-mange-behov>

Fiskeridirektoratet. (2019). *Kommersielle tillatelser*. Hentet fra <https://www.fiskeridir.no/Akvakultur/Tildeling-og-tillatelser/Kommersielle-tillatelser>

Fiskeridirektoratet. (2019). *Antall lokaliteter 2006-2018*. Hentet fra: <https://fiskeridirektoratet.no/Akvakultur/Tall-og-analyse/Akvakulturstatistikktidsserier/Totalt-hele-naeringen>

Fiskeridirektoratet. (2019). *Lønnsomhetsundersøkelse for laks og regnbueørret: Matfiskproduksjon*. Hentet fra <https://fiskeridirektoratet.no/Akvakultur/Tall-og-analyse/Loennsomhetsundersoekelse-for-laks-og-regnbueoerret/Matfiskproduksjonlaks-og-regnbueoerret>

Fiskeridirektoratet. (2019). *Tidsserier 1986-2008 - Samfunnsøkonomisk perspektiv - Avsluttet serie*. Hentet fra <https://fiskeridirektoratet.no/Akvakultur/Tall-og-analyse/Loennsomhetsundersoekelse-for-laks-og-regnbueoerret/Matfiskproduksjonlaks-og-regnbueoerret/Tidsserier-1986-2008-Samfunnsøkonomisk-perspektiv-Avsluttet-serie>

Fiskeridirektoratet. (2019). *Akvakultur av matfisk av laks, ørret og regnbueørret til forskningsformål*. Hentet fra <https://www.fiskeridir.no/Akvakultur/Tildeling-ogtillatelser/Saertillatelser/Forskningstillatelser>

Fiskeridirektoratet. (2019). *Strategi og satsinger*. Hentet fra <https://fiskeridirektoratet.no/Om-oss/Strategi-og-satsinger>

Fiskeridirektoratet. (2019). *Om lønnsomhetsundersøkelsen*. Hentet fra <https://fiskeridirektoratet.no/Akvakultur/Tall-og-analyse/Loennsomhetsundersoekelse-for-laks-og-regnbueoerret/Matfiskproduksjonlaks-og-regnbueoerret>

Fiskeridirektoratet. (2019). *Definisjoner*. Hentet fra: <https://fiskeridirektoratet.no/Akvakultur/Tall->

[oganalyse/Loennsomhetsundersøkelse-for-laks-og-regnbueoerret/Matfiskproduksjonlaks-og-regnbueoerret](#)

Fiskeridirektoratet (2019). Tidserier 1986-2008 - *Samfunnsøkonomisk perspektiv*: <https://www.fiskeridir.no/Akvakultur/Tall-og-analyse/Loennsomhetsundersøkelse-for-laks-og-regnbueoerret/Matfiskproduksjon-laks-og-regnbueoerret/Tidsserier-1986-2008-Samfunnsøkonomisk-perspektiv-Avsluttet-serie>

Fiskeridirektoratet (2020). *Auksjon august 2020*. Hentet fra: <https://www.fiskeridir.no/Akvakultur/Tildeling-og-tillatelser/Auksjon-av-produksjonskapasitet/Auksjon-august-2020>

Fiskeridirektoratet (2020). *Havbruksfondet*. Hentet fra: <https://www.fiskeridir.no/Akvakultur/Tema/Havbruksfondet>

Fiskeridirektoratet (2021) *Konsesjoner og deltakeradganger*. Hentet fra: <https://www.fiskeridir.no/Yrkesfiske/Tall-og-analyse/Fiskere-fartøey-og-tillatelser/Konsesjoner-og-deltakeradganger>

Finansdepartementet (2021). *Skattesatser 2021*. Hentet fra: <https://www.regjeringen.no/no/tema/okonomi-og-budsjett/skatter-og-avgifter/skattesatser-2021/id2767458/>

Fish Pool ASA (2020). *Benchmark Statement*. Hentet fra: <https://fishpool.eu/wp-content/uploads/2020/01/Benchmark-Statement.pdf>

Fish Pool ASA (2021). Fish Pool Index weekly details. Hentet fra: <https://fishpool.eu/price-information/spot-prices/weekly-details/>

Fjermeros, M (2020). Grunnrentebeskatning - Beregning av friinntekt. Hentet fra: <https://www.hjort.no/grunnrenteskatt-beregning-av-friinntekt/>

Forskrift om fastsetting av normpriser (1976). Hentet fra: <https://lovdata.no/dokument/SF/forskrift/1976-06-25-5>

Flåten, O., & Pham, T. T. T. (2019). *Resource rent in aquaculture*. Hentet fra <https://munin.uit.no/handle/10037/15581>

Flåten, O., & Skonhoft, A. (2014). *Ressursøkonomi. I O. Flåten, & A. Skonhoft (Red.), Naturressursenes økonomi (ss. 16–55)*. Oslo: Gyldendal Akademisk.

Food and Agriculture Organization of the United Nations [FAO]. (2018). *The state of world fisheries and aquaculture 2018: Meeting the sustainable development goals*. Hentet fra: <http://www.fao.org/3/I9540EN/i9540en.pdf>

Färe, R., Grosskopf, Roland, B. E., & Weber, W. L. (2009). *License fees : the case of Norwegian salmon farming. Aquaculture Economics & Management*, 13(1), 1-21.

Greaker, M., Grimsrud, K., & Lindholt, L. (2016). Ressursrenta i norske fiskerier – utvikling og politikk. Økonomiske analyser 5/2016. Statistisk sentralbyrå.

Iversen, A., Hermansen, Ø., Brandvik, R. K., Marthinussen, A., & Nystøyl, R. (2016). *Kostnader for lakseoppdrett i konkurrentland. Drivkrefter og betydning for konkurransesituasjonen*. Nofima rapportserie (40/2016).

Iversen A, Hermansen Ø, Nøstøyl R, Junge Hess E, Roland K H, Garshol L D, Martinhussen A (2019). *Kostnadsutvikling og forståelse av drivkrefter i norsk lakseoppdrett*. Hentet fra: <https://www.fhf.no/prosjekter/prosjektbasen/901335>

Iqbal Tahir, M. (2020). *Så mye betyr oljen for deg*. Hentet fra: <https://www.norskoljeoggass.no/naringspolitikk/sa-mye-betyr-oljen-for-deg/>

Kekesi, A. (2017). *20 years of global biosphere (updated)*. Hentet fra: <https://svs.gsfc.nasa.gov/4596>

Kjørstad, E. (2017) *Spør en forsker: Hvor sunn er oppdrettslaksen?* Hentet fra: <https://forskning.no/fiskehelse-mat-ny/spor-en-forsker-hvor-sunn-er-oppdrettslaksen/302328>

Kommunal- og moderniseringsdepartementet (2021). *Om inntektssystemet*. Hentet fra: <https://www.regjeringen.no/no/tema/kommuner-og-regioner/kommuneokonomi/inntektssystemet-for-kommuner-og-fylkeskommuner/id2353961/>

Kommunal- og moderniseringsdepartementet (2015). *Kommuner belønnes for lokal verdiskapning*. Hentet fra: <https://www.regjeringen.no/no/aktuelt/kommuner-belønnes-for-lokal-verdiskapning/id2410864/>

Kontali Analyse (2018). *Kostnadsutvikling siden 2005, kostnader i nominelle kroner per kilo sløyd vekt*. Hentet fra: <https://www.uis.no/sites/default/files/inline-images/iwoCs5gOwRqdneyMH9CIHv8ORymSafzsLMkLIb4w6hqj9nzV0GC.pdf>

KPMG (2021). *Kraftverksbeskatning*. hentet fra: <https://verdtavite.kpmg.no/kraftverksbeskatning.aspx>

KPMG (2021). *Beskatning av havbruk*. Hentet fra: <https://verdtavite.kpmg.no/beskatning-av-havbruk/?s>

Meeren, G. v. (2013). *Kasusstudie: Villaks og oppdrettslaks i et økosystemtjenesteperspektiv. Fisken og havet* (5/2013).

Midt-Norsk Havbruk AS (2021). *Verdikjede*. Hentet fra: <https://www.mnh.no/om-mnh/verdikjede/>

Miljødirektoratet. (2019). *Fiskeoppdrett. Miljøstatus*. Hentet fra <https://miljostatus.miljodirektoratet.no/tema/hav-og-kyst/fiskeoppdrett/>

Misund, B. (2021) *Fiskeoppdrett*. Stavanger, hentet fra: <https://snl.no/fiskeoppdrett>

- Mowi. (2018). *Salmon Farming Industry Handbook 2018*. Hentet fra: <https://mowi.com/wpcontent/uploads/2019/04/2018-salmon-industry-handbook-1>
- Måsøval AS (2021). *Måsøval AS planlegger emisjon og notering på Euronext Growth Oslo*. Hentet fra: <https://www.masoval.no/artikler/masoval-as-planlegger-emisjon-og-notering-pa-uronext-growth-oslo>
- Nord Pool (2021). *Market data*. Hentet fra: <https://www.nordpoolgroup.com/Market-data1/#/nordic/table>
- Norges Bank (2020). *Statskasseveksler daglige noteringer*. Hentet fra: <https://www.norges-bank.no/tema/Statistikk/Rentestatistikk/Statskasseveksler-Rente-Daglige-noteringer/>
- Norsk Petroleum (2021). *Statens inntekter*. Hentet fra: <https://www.norskpetroleum.no/okonomi/statens-inntekter/>
- Norsk Petroleum (2021). *Petroleumsskatt*. Hentet fra: <https://www.norskpetroleum.no/okonomi/petroleumsskatt/>
- Næringskomiteen (2015). *Innstilling fra næringskomiteen om forutsigbar og miljømessig bærekraftig vekst i norsk lakse- og ørretoppdrett*. (Innst. 361 S (2014-2015)). Hentet fra: <https://www.stortinget.no/no/Saker-og-publikasjoner/Publikasjoner/Innstillinger/Stortinget/2014-2015/inns-201415-361/?lvl=0>
- Ugbede, J. (2017). *Nigeria: extreme inequalities in numbers*. Oxfam International, hentet fra: <https://www.oxfam.org/en/nigeria-extreme-inequality-numbers>
- Riis C., Steigum E., Moen E.R. (2019). *Innføring i samfunnsøkonomi*. Oslo: Gyldendal.
- Roksvågs Rammen (2021). *Netto nåverdi (nåverdimetoden)*. Hentet fra: <https://finanssans.no/netto-naerverdi>
- Sandberg Hanssen, Solvoll, Nerdal, A. Mathisen (2014). *Transportstrømmer av laks og ørret fra Norge*. Hentet fra: <https://core.ac.uk/download/pdf/225902952.pdf>
- SjømatNorge (2016). *Ber om lavere markedsavgifter*. Hentet fra: <https://sjomatnorge.no/ber-om-lavere-markedsavgifter/>
- Skaar, Kristensen (2019). *Lærebok i Bedriftsskatterett*. Oslo: Gyldendal.
- Skatteetaten (2021). *Årsrapporter om transfer om pricing*. Hentet fra: <https://www.skatteetaten.no/bedrift-og-organisasjon/rapportering-og-bransjer/bransjer-med-egne-regler/internprising/arsrapporter/>
- Skatteetaten (2021). *Petroleumsskattesystemet*. Hentet fra:

<https://www.skatteetaten.no/bedrift-og-organisasjon/rapportering-og-bransjer/bransjer-med-egne-regler/oljeskatt/om-oljeskattekontoret/petroleumsskattesystemet/>

Skatteetaten (2018). *Skattlegging av vannkraftverk- RF1153*. Hentet fra: <https://www.skatteetaten.no/globalassets/skjema/2018/rf-1153b.pdf>

Skatteetaten (2021). *Hvor mye eiendomsskatt må jeg betale?* Hentet fra: <https://www.skatteetaten.no/person/skatt/hjelp-til-riktig-skatt/bolig-og-eiendeler/bolig-eiendom-tomt/eiendomsskatt/hvor-mye-skatt-ma-jeg-betale/>

Skatteetaten (2021). *Hvor mye eiendomsskatt må jeg betale?* Hentet fra: <https://www.skatteetaten.no/person/skatt/hjelp-til-riktig-skatt/bolig-og-eiendeler/bolig-eiendom-tomt/eiendomsskatt/hvor-mye-skatt-ma-jeg-betale/>

Skatteetaten (2011). *Lignings ABC 2010/11*. Oslo: Gyldendal Norsk Forlag AS.

Statistisk Sentralbyrå (2021). *10727: Kommuneforvaltningen. Inntekter og utgifter, etter art. Bokførte verdier (mill. kr) 1995 - 2020*. Hentet fra: <https://www.ssb.no/statbank/table/10727/tableViewLayout1/>

Statistisk Sentralbyrå (2020). *09283 - Eksport av fisk etter land/handelsområde/verdensdel 2007-2020*. Hentet fra: <https://www.ssb.no/statbank/table/09283/>

Store Norske Leksikon (2020). *SDØE*. Hentet fra: <https://snl.no/SDØE>

Store Norske Leksikon (2020). *Fiskeoppdrett*. Hentet fra: <https://snl.no/fiskeoppdrett>

Stoveland, P. H. (2000). *Skatt på aksjeutbytte*. Hentet fra: <https://www.magma.no/skatt-paa-aksjeutbytte>

Troell, M., Naylor, R. L., Metian, M., Beveridge, M., Tyedmers, P. H., Folke, C., . . . de Zeeuw, A. (2014). *Does aquaculture add resilience to the global food system? Proceedings of the National Academy of Sciences of the United States*, 111(37), 13257-13263.

Tveterås, R., Reve, T., Haus-Reve, Misund, B., & Blomgren, A. (2019). *En konkurransedyktig og kunnskapsbasert havbruksnæring*. Oslo/Stavanger, hentet fra: <https://www.norskindustri.no/siteassets/dokumenter/rapporter-og-brosjyrer/en-konkurransedyktig-og-kunnskapsbasert-havbruksnaring.pdf>

Rapport fra en arbeidsgruppe oppnevnt av Det Kongelige Norske Videnskapers Selskap og Norges Tekniske Vitenskapsakademi. (2012). *Verdiskaping basert på produktive hav i 2050*. Hentet fra <http://www.sintef.no>

Eide, E & Stavang, E. (2018). *Rettsøkonomi*. Oslo: Cappelen damm akademisk.

Rødseth, Asbjørn & Riis (1998). *Markeder, ressurser og fordeling*. Oslo: Ad Notam Gyldendal.

SINTEF (2012). *Verdiskapning basert på produktivt hav i 2050*, hentet fra: <https://www.sintef.no/siste-nytt/2012/verdiskapning-basert-pa-produktive-hav-i-2050/>

Roksvåg, K. (2018). *Forholdet mellom tilbud og etterspørsel*. Finanssans, hentet fra: <https://finanssans.no/tilbud-og-etterspørsel>

Vennemo, H., & Bjerkmann, I. L. (2018). *Grunnrente og grunnrentebeskatning i havbruk* (2018/26). Hentet fra https://dyhyjgmcimsyl.cloudfront.net/assets/files/6517/varapport_2018-26_grunnrente_og_grunnrenteskatt_havbruk.pdf

Vislie, J., Christiansen, V., Holtsmark, K & Strøm, S (2015). *Effektivitet, fordeling og økonomisk politikk*. Oslo: Universitetsforlaget.

Visma (2021). *Hva betyr brutto?* Hentet fra <https://www.visma.no/eaccounting/regnskapsordbok/b/brutto/>

Von der Fehr, N. (2007) *forelesningsnotat: forbruker, bedrift og marked*.

Waagbø, R (2021). *Tema: Landbaserte oppdrettsanlegg/lukkede anlegg*. Havforskningsinstituttet, hentet fra: <https://www.hi.no/hi/temasider/akvakultur/landbaserte-oppdrettsanlegg-lukkede-anlegg>

Zimmer, F. (2010). *Bedrift, selskap og skatt (3 utg.)*. Oslo: Universitetsforlaget.

6.0 Appendiks og tabeller:

**TABLE 16
TOP TEN EXPORTERS AND IMPORTERS OF FISH AND FISH PRODUCTS**

Country	2006		2016		APR* (%)
	Value (million USD)	Share (%)	Value (million USD)	Share (%)	
Exporters					
China	8 968	10.4	20 131	14.1	8.4
Norway	5 503	6.4	10 770	7.6	6.9
Viet Nam	3 372	3.9	7 320	5.1	8.1
Thailand	5 267	6.1	5 893	4.1	1.1
United States of America	4 143	4.8	5 812	4.1	3.4
India	1 763	2.0	5 546	3.9	12.1
Chile	3 557	4.1	5 143	3.6	3.8
Canada	3 660	4.2	5 004	3.5	3.2
Denmark	3 987	4.6	4 696	3.3	1.7
Sweden	1 551	1.8	4 418	3.1	11.0
Top ten subtotal	41 771	48.4	74 734	52.4	6.0
Rest of world total	44 523	51.6	67 796	47.6	4.3
World total	86 293	100.0	142 530	100.0	5.1
Importers					
United States of America	14 058	15.5	20 547	15.1	3.9
Japan	13 971	15.4	13 878	10.2	-0.1
China	4 126	4.5	8 783	6.5	7.9
Spain	6 359	7.0	7 108	5.2	1.1
France	5 069	5.6	6 177	4.6	2.0
Germany	4 717	5.2	6 153	4.5	2.7
Italy	3 739	4.1	5 601	4.1	4.1
Sweden	2 028	2.2	5 187	3.8	9.8
Republic of Korea	2 753	3.0	4 604	3.4	5.3
United Kingdom	3 714	4.1	4 210	3.1	1.3
Top ten subtotal	60 533	66.6	82 250	60.7	3.1
Rest of world total	30 338	33.4	52 787	39.3	5.7
World total	90 871	100.0	135 037	100.0	4.0

* APR: average annual percentage growth rate for 2006–2016.

Kilde: <http://www.fao.org/3/I9540EN/i9540en.pdf>

Appendiks 2: Oversikt over eierskap og tillatelser i prosent

Selskap	Prosent av samlet tillatelsesbiomasse i Norge	Største eiere	Eierandel Prosent
Mowi	21	Gevevan Trading Co	15
		State Street Corporation	12
		Folketrygdfondet	12
		JP Morgan Chase	8
		Citibank	5
		Clearstream Banking	5
		Andre	43
Lerøy	14	Austevoll Seafood	53
		State Street Bank And Trust Company	6
		Folketrygdfondet	5
		JP Morgan Chase Bank NA/London	2
		JP Morgan Bank Luxembourg	1
		Bnp Paribas Securities Services	1
		Andre	32
			52
Salmar	10	Kverva AS	8
		State Street Bank And Trust Company	8
		Folketrygdfondet	5
		JP Morgan Chase Bank NA/London	4
		The Bank of New York Mellon	2
		JP Morgan Bank Luxembourg	2
		Andre	27
			100
Cermaq	5	Mc Ocean Holdings Limited	100
Grieg Seafood	4	Grieg Aqua	50
		OM Holding	5
		State Street Bank And Trust Company	4
		Folketrygdfondet	3
		Ystholmen Felles	3
		JP Morgan Chase Bank NA/London	3
		Andre	32
Norway Royal Salmon	3	Gåse Næringsutvikling	16
		Måseval Eiendom	12
		Norway Fresh	11
		Havbruksinvest	10
		Egil Kristoffersen & Sønner	9
		Nyhamn	4
		Andre	38

Kilde: Proff.no (basert på data fra Aksjonærregisteret hos Skattetaten)

Appendiks 3: Periodisert overskuddsbasert skatt i vannkraftnæringen

<i>Beregnet brutto salgsinntekt</i>
+ <i>Gevinst ved realisasjon av driftsmidler som benyttes i kraftproduksjon</i>
+ <i>Driftsstøtte til produksjon av ny kraft</i>
+ <i>Inntekt fra utstedte el-sertifikater</i>
= <i>Brutto salgsinntekter</i>
- <i>Driftskostnader som regulært følger av kraftproduksjonen</i>
- <i>Eiendomsskatt</i>
- <i>Konsesjonsavgift</i>
- <i>Skattemessige avskrivninger av driftsmidler tilknyttet kraftproduksjonen</i>
- <i>Tap ved realisasjon av driftsmidler</i>
- <i>Beregnet friinntekt</i>
= <i>Årets grunnrenteinntekt for det særskilte kraftverk</i>
- <i>Eventuell fremført negativ grunnrenteinntekt oppstått før inntektsåret 2007</i>
- <i>Eventuell negativ grunnrenteinntekt fra andre kraftverk tilhørende samme skattekonsern</i>
= <i>Årets skattepliktige grunnrenteinntekt for skattekonsernet</i>

Kilde: Egen versjon

Appendiks 4: Verdifordeling av skatter og avgifter ved ulik lønnsomhet i mill kr i vannkraft:

	Ulønnsomt (18,7 øre per kWh)	Marginalt (33,9 øre per kWh)	Høy lønnsomhet (47,6 øre per kWh)
<i>Nåverdi etter ordinær skatt</i>	-80	0	70
<i>Eiendomsskatt</i>	-8	-10	-11
<i>Konsesjonsavgift</i>	-4	-4	-4
<i>Konsesjonskraft</i>	-6	-18	-27
<i>Grunnrenteskatt</i>	+37	+16	-12
<i>Selskapets nåverdi etter skatt</i>	-58	-16	18

Kilder: NOU 2019: 16 Vannkraftutredningen: 100

Appendiks 5: Skatteinntekter fra kraftforetak, 1997, 2001, 2010, 2013-2017 i mill.
kr

	1997	2001	2007	2010	2013	2014	2015	2016	2017
Inntektsskatt ²	3 031	8 096	4 325	5 065	3 350	2 128	1 312	3 825	3 722
Grunnrenteskatt	335	887	2 635	6 704	4 939	4 323	3 321	5 159	6 332
Naturressursskatt	1 324	1 577	1 499	1 572	1 605	1 607	1 574	1 601	1 642
<i>Til kommuner</i>	1 120	1 334	1 268	1 330	1 358	1 360	1 332	1 355	1 389
<i>Til fylkeskommuner</i>	204	243	231	242	247	247	242	246	253
Formuesskatt		7	3	8	12	12	4	4	4
Skattefradrag ³	-1 706	-6 289	-1 127	-1 617	-1 567	-1 480	-871	-2 391	-1 606
Eiendomsskatt ⁴	1 010	900	1 950	2 170	2 360	2 290	1 920	1 730	1 770
Konsejnsavgift	570	568	646	706	737	770	780	785	792
<i>Til staten</i>	110	110	126	137	150	151	153	154	155
<i>Til kommuner</i>	460	458	520	569	588	619	627	631	636
Verdien av konsejnskraft ⁵	40	600	1 161	2 855	1 632	1 208	713	1 187	1 394
<i>Til kommuner</i>	30	400	774	1 903	1 088	805	475	791	929
<i>Til fylkeskommuner</i>	10	200	387	952	544	403	238	396	465
Sum skatter mv.	4 604	6 346	11 092	17 463	13 068	10 857	8 752	11 900	14 049

¹ Tabellen er basert på inntektsskatten beregnes, men skatten fastsettes året etter med unntak av eiendomsskatten som fastsettes to år etter inntektsskatten.

² Beløpet inkluderer samlet inntektsskatt for foretak som driver produksjon, overføring eller distribuering av kraft. Beløpet overvurderer derfor inntektsskatten knyttet til kraftproduksjon. Beløpet er brutto inntektsskatt, det vil si før skattefradrag, jf. nedenfor.

³ Godtgjørelsesfradrag, kredittfradrag og fradrag for naturressursskatt for tidligere betalt skatt og for FoU.

⁴ I anslaget er det lagt til grunn en eiendomsskattesats på 7 promille.

⁵ Beregnet som differansen mellom gjennomsnittlig årlig spotmarkedspris og konsejnskraftprisen fastsatt av OED multiplisert med konsejnskraftmengden. Anslaget er ikke korrigert for innmatingskostnader for kommunene. Det er heller ikke korrigert for kommunenes uttaksprofil. Det er beregningsteknisk lagt til grunn at fylkeskommunene og kommunene mottar henholdsvis 1/3 og 2/3 av konsejnskraften årlig.

Kilde: NOU 2019: 16 Vannkraftutredningen: 75