



Handelshøyskolen BI

GRA 19204 Masteroppgave i regnskap og revisjon

Thesis Master of Science 100% - W

Predefinert informasjon

Startdato:	10-01-2022 09:00 CET	Termin:	202210
Sluttdato:	01-09-2022 12:00 CEST	Vurderingsform:	Norsk 6-trinns skala (A-F)
Eksamensform:	T		
Flowkode:	202210 10933 IN17 W T		
Intern sensor:	(Anonymisert)		

Navn:

Søren Færevaaq Fredriksen, Bjørnar Pedersen

Informasjon fra deltaker

Tittel *: Masteroppgave i regnskap og revisjon

Navn på veileder *: Eivind Furueth

**Inneholder besvarelsen
konfidensielt
materiale?:** Nei

**Kan besvarelsen
offentliggjøres?:** Ja

Gruppe

Gruppenavn: (Anonymisert)

Gruppenummer: 14

**Andre medlemmer i
gruppen:**

Førord

Denne masteroppgaven markerer slutten av vår 2-årige master i regnskap og revisjon ved Handelshøyskolen BI, Oslo. Arbeidet med oppgaven begynte i januar 2022, og ble avsluttet i august 2022.

Oppgaven henvender seg til en dagsaktuell utfordring som samfunnet står overfor. Det har vært interessant å undersøke hvordan skattesystemet kan være en del av løsningen på klimautfordringen. Problemstillingen vår har gjort at vi har måttet foreta egne vurderinger og analyser på krevende litteratur. Dette har resultert i at vi sitter igjen med et stort læringsutbytte på et viktig og interessant tema. Vi er svært fornøyde med valg av tema, og håper at kunnskapen vi har opparbeidet oss vil være ettertraktet videre i arbeidslivet.

Vi vil i denne anledning rette en stor takk til vår veileder Eivind Furuseth for god veiledning gjennom hele prosessen. Temaet for oppgaven ble valgt etter hans kurs i skatterett. Gjennom hans engasjement for temaet, har vi fått konstruktive tilbakemeldinger og hatt interessante diskusjoner. Dette har vært med på å styrke oppgaven ved at vi har fått inkludert verdifulle refleksjoner. I tillegg vil vi rette en takk til familie og venner som har oppmuntret oss gjennom arbeidet, og da spesielt statsautorisert revisor Thor Idar Pedersen for gode innspill og refleksjoner.

Oslo, august 2022

Bjørnar Pedersen

Søren Færevaaq Fredriksen

Sammendrag

Temaet i oppgaven er omstillingen til en grønnere økonomi, herunder hvordan skattesystemet kan gi insentiv til et grønt skifte. Oppgaven har bakgrunn i at både Norge og EU har satt seg klimamål i Green Deal avtalen. Dersom vi lar markedet styre utviklingen, er det mulig at utslippsmålene vil oppnås, men sannsynligvis ikke i tide. Det er derfor nødvendig for samfunnet at myndigheter griper inn og styrer markedet mot en grønnere økonomi gjennom offentlig støtte.

Oppgaven tar opp en av mulighetene myndighetene har, nemlig å benytte skattesystemet til å intensivere investeringer i bærekraftige aktiviteter. Det er store muligheter for å anvende skatteinsentiver, ettersom dette synes å være et godt verktøy for å belønne de virksomheter som bidrar til et grønt skifte. Ved å benytte seg av skatteinsentiver har det ofte forekommet utfordringer om hvorvidt nye regler kan stride mot statsstøttereguleringen. Dette har imidlertid blitt et vesentlig mindre hinder da EU-kommisjonen nå har vektlagt å nå klimamålene høyere enn tidligere.

Oppgaven tar for seg ordninger som kan akselerere et grønt skifte. Ordningene henvender seg til de ulike fasene til en virksomhet, og er således relevant for både nye og etablerte virksomheter. Oppgavens hovedfokus er imidlertid på virksomheter som direkte kan bidra til et grønt skifte. De fleste nye grønne selskaper er ofte ikke i skatteposisjon, og følgelig er de foreslåtte ordningene som tilfører likviditet mest ettertraktet. Det er imidlertid en risiko for staten å tilføre nyetablerte selskaper likviditet, ettersom risikoen for konkurs er høyere i startfasen. Oppgaven har dermed også med ordninger som representerer mindre risiko for staten. Disse ordningene er mest relevante for selskaper i skatteposisjon, men også for nyetablerte selskaper da våre foreslåtte tilskuddsordninger vil gjøre at selskaper får tilført mer likviditet og fremstår som mer solide. Ved å innføre de ulike ordningene vil dette akselerere omstillingen til et grønt skifte.

Avslutningsvis tar oppgaven opp hvordan skattesystemet kan utformes i fremtiden dersom et grønt skifte blir en realitet. Trolig vil fornybarnæringen måtte erstatte en betydelig del av skatteinntektene fra petroleumsnæringen. Det vil derfor være essensielt å utforme et skattesystem som gir insentiv til investeringer i fornybar energi, samtidig som skatteinntektene herfra erstattes slik at velferdssamfunnet opprettholdes.

Innholdsfortegnelse

Forord	i
Sammendrag	ii
Innholdsfortegnelse	iii
1. Innledning	1
1.1 Bakgrunn for oppgaven	1
1.2 Problemstilling	2
1.2.1 Presisering av problemstilling	2
2. Terminologi	2
2.1 Skatteinsentiver	2
2.2 Bærekraftige aktiviteter	3
3. Metode	4
4. Statsstøtte	4
4.1 Gruppeunntak	5
4.1.1 EFTA-statene	6
4.2 Grønn statsstøtte	7
4.2.1 CEEAG - Hva er nytt?	8
4.2.2 Hvordan vil CEEAG samhandle med GBER?.....	9
4.3 Norsk statsstøtte	10
4.3.1 Statsstøtteinstrument	11
5. Incentivordninger i forskning og utvikling	12
5.1 Forskning og utvikling	12
5.1.1 Skatteinsentiver som virkemiddel	13
5.2 SkatteFUNN	14
5.2.1 Rettslig forankring	15
5.2.2 Skatteinsentiver i andre land	16
5.2.3 Et virkemiddel for et grønt skifte	18
5.3 FUNN-ordning som et grønt virkemiddel	19
5.3.1 Begrense SkatteFUNN	19
5.3.2 MiljøFUNN.....	20
5.4 Opsjonsbeskatning	22
5.4.1 Incentiv for et grønt skifte?.....	23
5.5 Formuesbeskatning	24
6. Skattemessig nedskrivning	26
6.1 Tidligere regelsett om skattemessig vurdering av varebeholdning	26
6.2 Tidligere regelsett om skattemessig vurdering av varekontrakt og kundefordring	28

6.3 Hensynene bak endring av regelsettet	29
6.4 Bedriftsøkonomisk lønnsomt	30
7. Gunstigere avskrivningsregler	32
7.1 Høye lineære avskrivninger	33
7.2 Akselererte saldoavskrivninger	34
7.3 Meravskrivning	35
8. Investeringsrefusjonsordning	36
8.1 Risikoer med ordningen	38
8.2 Statsstøtte	39
9. Fradragsføring	40
9.1 Delvis fradragsføring	41
10. Grunnrentebeskatning	42
10.1 Grunnrente	43
10.2 Utforming av grunnrenteskatt	43
10.3 Periodisert grunnrenteskatt	44
10.3.1 Periodisert grunnrenteskatt for fornybare sektorer	45
10.4. Kontantstrømskatt	46
10.4.1 Kontantstrømskatt for fornybar energi	47
11. Avsluttende betraktninger	50
Referanser	52

1. Innledning

1.1 Bakgrunn for oppgaven

I denne oppgaven ønsker vi å undersøke hvordan skattesystemet kan gi insentiv til et grønt skifte. Samfunnet skal gjennom et grønt skifte, og dette må skje gjennom en overgang til produkter og tjenester som gir betraktelig mindre negative konsekvenser for klimaet. Hensikten er å sikre at Norge blir et lavutslippssamfunn innen 2050, som er målet i EUs grønne giv (Green Deal).

Regjeringen la nylig frem en plan for sirkulær økonomi, hvor gjennomgang av skatte- og avgiftssystemet er et sentralt punkt. I den anledning har det blitt nedsatt et skatteutvalg (Torvik-utvalget) som skal gjennomgå hvordan økonomiske virkemidler kan bidra til en mer sirkulær økonomi. Utvalget vil vurdere hvordan ulike økonomiske virkemidler kan bidra til flere bærekraftige og samfunnsøkonomisk lønnsomme løsninger (Vedum, 2021).

Utfordringene tilknyttet et grønt skifte er et svært aktuelt og interessant tema. De fleste tiltakene som har blitt iverksatt til nå har fokusert på økte avgifter på utslipp av klimagasser. Vi ønsker imidlertid å analysere hvordan skattesystemet gjennom skatteinsentiver kan bidra til at virksomheter blir premiert for bærekraft.

Dersom Norge skal gjennomføre et grønt skifte, bør det oppmuntres til bærekraftige investeringer. Et nærliggende alternativ er da å innføre grønne skatteinsentiver. Insentivordninger kan bidra til å øke investeringsvolumet innen blant annet forskning og utvikling (FoU) og bærekraftige aktiviteter. Regjeringen har signalisert at de vil øke avgiftene på utslipp av klimagasser og samtidig senke andre skatter og avgifter for bærekraftige aktiviteter. Hensikten med dette er å gjøre det lønnsomt å velge klimavennlig.

For å nå målene innen 2050 må omstillingen til en mer grønn økonomi akselereres, og i den prosessen er det viktig å analysere hvordan skattesystemet kan optimalisere til at dette skjer på en effektiv måte. Samtidig som klimamålet må oppnås, er det viktig å hensynta at skatteinntektene fra petroleumsnæringen må erstattes slik at velferdssamfunnet opprettholdes.

1.2 Problemstilling

“Hvordan kan skattesystemet gi insentiv til et grønt skifte?”

1.2.1 Presisering av problemstilling

Formålet med oppgaven er å finne ut hvordan skattesystemet kan bidra til et grønt skifte. I den forbindelse vil oppgaven analysere muligheter for skatteinsentiver på bærekraftige aktiviteter. Oppgaven vil ikke ta opp ordninger som straffer klimagassutslipp. Videre vil oppgaven omhandle selskapsbeskatning foruten opsjons- og formuesbeskatning.

Et effektivt og mye brukt insentiv for et grønt skifte er direkte tilskuddsordninger som tilfører virksomheter likviditet umiddelbart. Vi vil imidlertid avgrense oppgaven til kun ordninger innenfor skattesystemet, og ikke behandle direkte tilskuddsordninger, eksempelvis fra Enova.

Merverdiavgiftssystemet har også blitt brukt i forbindelse med omstillingen til et grønt skifte. Dette har i endel tilfeller vist seg å være et vellykket virkemiddel for å redusere klimagassutslipp. Et eksempel på et godt tiltak har vært merverdiavgiftsfritaket på anskaffelse av elbiler. Vi vil i oppgaven ikke fokusere på elementene i merverdiavgiftssystemet selv om dette har vist seg å være et godt virkemiddel. Problemstillingen omhandler skattesystemet, og det er insentivordninger innenfor dette vi vil drøfte i oppgaven.

2. Terminologi

2.1 Skatteinsentiver

Selv om det er et bredt spekter av studier om skatteinsentiver, er det ikke en allmenn akseptert definisjon av skatteinsentiver. Det foreligger for eksempel ingen etablerte kriterier eller offentlig tilgjengelige databaser for sammenligning av skatteinsentiver mellom land. En forståelse som imidlertid ofte blir benyttet er definisjonen IMF, OECD, FN og Verdensbanken benyttet i rapporten til G20's Development Working Group;

“[...] a ‘tax incentive’ means any special tax provision granted to qualified investment projects or firms that provide favourable deviation from the general tax code.” (International Monetary Fund, 2015, s.8).

Denne definisjonen er bred, og følgelig vil vi benytte oss av en enklere forståelse av et skatteinsentiv. Den bygger på IMF's definisjon, men skiller seg ut ved å være mer tydelig;

“Et skatteinsentiv er enhver spesiell skattebehandling gitt i lov eller forskrift til visse økonomiske aktører, sektorer, aktiviteter eller inntekter som selskaper kan få tilgang til, avviker fra den generelle skattelovgivningen og resulterer i lavere selskapskatt eller kapitalskatt» (Meinzer et al., 2019, s.15. egen oversettelse).

I resten av oppgaven vil vi benytte oss av denne forståelsen av skatteinsentiv som grunnlag for videre vurderinger tilknyttet vår konkrete problemstilling. Denne definisjonen gir et godt grunnlag for å vurdere hvorvidt skatteinsentiver kan benyttes for å stimulere til et grønt skifte.

2.2 Bærekraftige aktiviteter

Bærekraftig aktiviteter kan bli definert ved hjelp av EU-taksonomien. Denne taksonomien ble lansert i sammenheng med Green Deal som fastsetter ambisiøse målsettinger om å gjøre Europa til det første klimanøytrale kontinentet innen 2050. EU-taksonomien er et klassifiseringssystem som skal definere hva en bærekraftig aktivitet er. Dette skal tas i bruk slik at virksomheter kan kategorisere hvilke aktiviteter som er bærekraftige. Taksonomien kan følgelig være et verktøy til en grønnere økonomi ved at det blir lettere for interessenter å plassere kapital i bærekraftige aktiviteter.

En bærekraftig aktivitet må oppfylle følgende vilkår for å klassifiseres som en bærekraftig aktivitet:

1. Bidra vesentlig til minst ett av seks miljømål.
2. Aktiviteten skal ikke være til skade for de andre miljømålene
3. Oppfylle minimumsvilkår for sosiale rettigheter

Taksonomien er under utvikling og vil stadig utvides. Foreløpig har forordningen prioritert sektorer som er ansvarlige for 93.5 prosent av EUs direkte klimagassutslipp. Videre må aktiviteten innenfor sektoren være i henhold til de tekniske kravene i taksonomien for å inngå som bærekraftige. Eksempelvis er det

tekniske krav til “Produksjon av elektrisitet fra solcelle” (EU Technical Expert Group on Sustainable Finance, 2020, s.13).

3. Metode

Denne oppgaven bygger hovedsakelig på juridisk metode, samt uformelle samtaler med fagpersoner. Det analytiske i oppgaven tar utgangspunkt i lovverk, og analyserer mulighetsrommet for et grønt skifte gjennom eksisterende regler. I tillegg tas det utgangspunkt i andre sentrale rettskilder som lovforslag, høringsnotater, forskrifter og Norges offentlige utredninger (NOU).

Underveis i prosessen har vi fått flere synspunkter fra jurister og skatterådgivere med omfattende erfaring fra nasjonal og internasjonal skatterett. Hovedformålet har ikke vært å få konkrete svar, men å få til en dialog som bidrar til forståelse for temaet på en mer helhetlig måte. Dette har gitt oss et bredere overblikk over hvilke emner vi har kunnet gått mer i dybden på i oppgaven. Det er konsekvent ikke benyttet formelle intervjuer, ettersom dette ofte er en omfattende prosess som kan begrense informasjonen fra intervjuobjektet. Ved å benytte oss av vår valgte metode har vi fått til god dialog og mulighet til å stille oppfølgings spørsmål, samt fått ærlige og ufiltrerte svar. Vi har vektlagt dette høyere enn muligheten til konkrete uttalelser, da det viktigste for oss har vært å få overblikk og forståelse over temaet.

En metodisk utfordring har vært at en del av artiklene som er benyttet trolig er farget fra konsulent- og revisjonsselskapenes synspunkter. Disse selskapene kan ha en agenda og ønsker tidvis å fremstille endringer i regler og retningslinjer som større enn de faktisk er. Det har følgelig vært viktig for oss å være ekstra kildekritiske ved bruk av artikler og rapporter fra disse selskapene.

4. Statsstøtte

Formålet med EØS-avtalen er knytte EFTA-landene til EUs indre marked for å styrke samhandelen og de økonomiske forbindelsene. Medlemslandene må underlegge seg regler om like konkurransevilkår, statsstøtte og offentlige kontrakter. Videre er prinsippet om “de fire friheter” sentralt i EØS-avtalen. Dette prinsippet omfatter markedets frie bevegelser av varer, tjenester, kapital og

personer innenfor EU, og er et grunnleggende prinsipp for EU-samarbeidet. Reglene om de “de fire friheter” er inkorporert i norsk lov gjennom EØS-loven, og gir følgelig rettigheter til norske borgere (Nærings- og fiskeridepartementet, 2019-b, s.7).

I tillegg til prinsippet om “de fire friheter” er statsstøtteregulverket et viktig regelverk som må hensyntas ved utformingen av nye lover og regler. Hensikten med statsstøtteregulverket er å sikre at markedsaktørene stilles overfor forutsigbare og like konkurranse- og rammevilkår i hele EØS-området. Videre bidrar et felles regelverk i EØS-området til å unngå et subsidiekappløp mellom EØS-statene (Nærings- og fiskeridepartementet, 2019-b, s.7).

I rettslig forstand sikter begrepet statsstøtte til tiltak som omfattes av EØS-avtalen artikkel 61 første ledd. Artikkel 61 første ledd angir seks kumulative vilkår for at et tiltak utgjør statsstøtte;

1. Støttemottakeren må drive økonomisk aktivitet (foretaksvilkåret)
2. Støtten må være gitt av staten eller av statsmidler
3. Støtten må innebære en økonomisk fordel for mottakeren
4. Støtten må begunstige enkelte foretak eller produksjon av enkelte varer eller tjenester (selektivitetsvilkåret)
5. Støtten må vri eller true med å vri konkurransen
6. Støtten må være egnet til å påvirke samhandelen mellom medlemslandene

Dersom alle vilkårene er oppfylt samtidig utgjør tiltaket statsstøtte. Dersom imidlertid et av vilkårene ikke er oppfylt, er ikke tiltaket å regne som statsstøtte.

4.1 Gruppeunntak

I mange tilfeller er det gode muligheter for at tiltak kan bli innført selv om de er blitt definert som statsstøtte. Statsstøtte kan ofte være et virkemiddel for å korrigere markedssvikt, og det finnes da en rekke unntak fra statsstøtteregulverket for å innføre disse tiltakene (Norges miljø- og biovitenskapelige universitet, 2020, s.6). Disse unntakene er nedfelt i EØS-avtalen artikkel 61 (2) og (3), samt i Gruppeunntaksforordningen (GBER).

GBER fastsetter i detalj regler for når ulike typer støtte anses forenlig med EØS-avtalen. Dette omfatter blant annet støttetiltak som; støtte til små og mellomstore

bedrifter (SMBer), støtte til forskning, utvikling og innovasjon, og støtte til miljøtiltak (Nærings- og fiskeridepartementet, 2019-a). GBER unntar disse støttetiltakene fra kravene til notifikasjon og godkjenning, da disse kategoriene på forhånd anses å gi samfunnet fordeler som oppveier negative effekter på konkurranse og handel. Forordningen gir følgelig raskere tilgang til støtte for mottakeren og en lavere administrativ kostnad for støttegiveren. Videre lar GBER at ESA kan fokusere sin oppmerksomhet på saker med størst innvirkning på konkurranse og handel innenfor EØS (ESA, 2021, s.14).

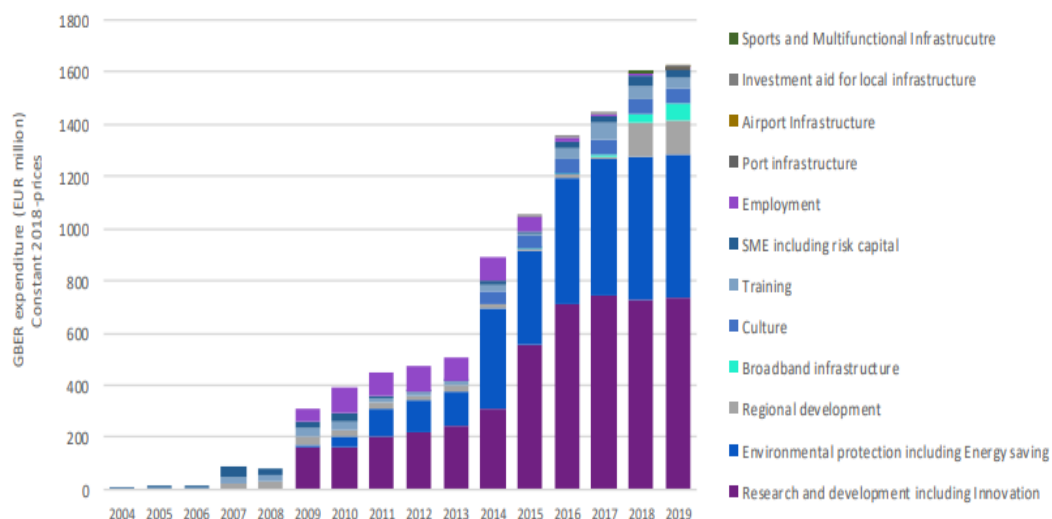
Forordningens generelle prinsipp er at det kun skal gis statsstøtte der denne antas å ha insentiveffekt. Statsstøtten anses å ha insentiveffekt dersom støtten fører til aktivitet eller investeringer som ellers ikke ville ha skjedd, eller som ville skjedd i mindre omfang, eller som ville blitt utført på en mindre samfunnsgunstig måte dersom støttemottaker ikke hadde mottatt støtten (Nærings- og fiskeridepartementet, 2019-b, s.65). GBER presumerer at dette er tilfellet for støtte til små og mellomstore bedrifter. For større bedrifter må spørsmålet om insentiveffekt vurderes konkret i hvert enkelt tilfelle (Hambro, 2020, side 39).

GBER setter grenser for hvor mye støtte som kan gis til hver enkelt mottaker, ettersom støtte gitt etter denne forordningen anses å ha liten effekt på konkurransen i forhold til nytten av støtten. For å sikre dette er det derfor satt opp absolutte beløpsgrenser, jf. GBER artikkel 4. Støttegiver må dermed sørge for at det faktiske støttebeløpet som tildeles ikke overskrider den maksimale beløpsgrensen. I tillegg til de maksimale støttebeløpene setter de fleste artiklene i kapittel 3 i GBER en grense for hvor stor prosentandel av de samlede støtteberettigede kostnadene som kan finansieres gjennom statsstøtte. Begrensningene i støtteintensiteten skal sikre at det er tilstrekkelig grad av privat finansiering i prosjektet (Nærings- og fiskeridepartementet, 2019-a, s.67-68).

4.1.1 EFTA-statene

Økningen i statsstøtte blant EFTA-statene under GBER har økt hvert år, og spesielt etter 2014 da den reviderte utgaven av GBER ble innført. Som figur 1 viser, stod GBER-støtte i 2019 for mer enn 1.6 milliarder euro, noe som er en reell økning på om lag 11 prosent fra 2018 og 219 prosent fra 2013. Det er også interessant at andelen av GBER-støtte i forhold til total støtte, har økt i denne

perioden. GBER støtte utgjør nå 41 prosent av totale utgifter til statsstøtte (ESA, 2021).



Figur 1. GBER-utgifter i EFTA-statene i løpet av 2004-2019 (ESA, 2021, s. 14).

Hovedfunnene i rapporten fra ESA er at GBER er en sentral del av statsstøtten.

Dersom tiltak blir definert som statsstøtte, er det gode muligheter for at de likevel kan bli innført som følge av denne unntaksbestemmelsen. Det er stort fokus på et grønt skifte i EU, og det er følgelig nærliggende å tro at GBER-støtten fortsetter å øke for å akselerere omstillingen til et lavutslippssamfunn innen 2050, jf.

klimaloven § 4.

4.2 Grønn statsstøtte

ESA vedtok i februar 2022 reviderte retningslinjer for statsstøtte til klima-, miljø- eller energirelaterte prosjekter (CEEAG). De nye retningslinjene erstatter tidligere retningslinjer for støtte til miljøvern- og energirelaterte prosjekter (EEAG). Det åpnes nå for statsstøtte til flere typer investeringer og teknologier som kan bidra til et grønt skifte. I tillegg gir CEEAG adgang til at staten kan gi støtte som dekker en større andel av mottakerens kostnader. Det vil også bli en enklere vurdering av notifisering av statsstøtte til klima-, miljø- eller energirelaterte prosjekter (PWC, u.å.).

Hensikten bak innføringen av de nye retningslinjene er å gjøre det lettere for bedrifter å få støtte til å gjennomføre klimatiltak som ikke er lønnsomme i starten. Med CEEAG kan nå staten dekke hele gapet som oppstår i finansieringen for grønne prosjekter. Det kan således argumenteres for at ESA nå anerkjenner at de

gamle reglene ikke var tilstrekkelig for å oppnå et grønt skifte. Til tross for at det nå vil gis betydelig mer statsstøtte, vil det ikke nødvendigvis bli enklere for den enkelte bedriften å få støtte. Konkurransen om støttekronene vil bli større når flere nå melder seg på (Ask, 2022).

De nye retningslinjene må ses på bakgrunn av Green Deal, og de forventede massive statlige investeringene som må til for å oppnå klimamålene EU har satt seg. EU-kommisjonen har estimert at det er behov for 350 milliarder euro ekstra i årlige investeringer for å oppnå det nylige økte klimamålet, jf. CEEAG 1.3. Et så stort beløp vil ha innvirkninger på økonomien i hele den europeiske unionen. Det er viktig at tilskuddene blir gitt i henhold til et felles rammeverk, slik at det opprettholdes like konkurranseforhold i det indre markedet.

4.2.1 CEEAG - Hva er nytt?

CEEAG gir myndighetene et rammeverk de kan benytte seg av for å oppnå målene i Green Deal effektivt og med minimal konkurransevridning. De viktigste endringene i de nye retningslinjene er:

1. Utvidelse av kategoriene av investeringer og teknologier som medlemslandene kan støtte
2. Øke fleksibiliteten og effektiviseringen av de eksisterende reglene
3. Introdusere sikkerhetstiltak slik at støtten begrenses til det som er nødvendig
4. Sikre samsvar med relevant EU-lovgivning og politikk
(European Commission, 2022).

CEEAG åpner for statsstøtte til nye områder og teknologier, som for eksempel miljøvennlig transport, biologisk mangfold og nye fornybare energikilder. Videre blir det tillatt med støtte som dekker en større andel av mottakerens kostnader og nye støtteinstrumenter som CO₂-differansekontrakter. Notifiseringsprosessen blir også mer fleksibel og enklere ved at CEEAG fjerner kravet om individuelle meldinger for store grønne prosjekter som omfattes av godkjente støtteordninger (PWC, u.å.).

De nye retningslinjene omfatter 13 forskjellige kategorier for statsstøtte, blant annet støtte til:

1. Reduksjon og fjerning av drivhusgasser, herunder støtte til fornybar energi jf. CEEAG 4.1
2. Omstilling til sirkulærøkonomi, jf. CEEAG 4.4
3. Nedsettelse av skatter og avgifter for å gi insentiv til mer miljøvennlig forbruk og deltakelse i miljøvennlige prosjekter eller aktiviteter, jf. CEEAG 4.7

De tidligere retningslinjene la begrensninger på hvor stor andel av den nødvendige finansieringen til et prosjekt som kunne bli utbetalt i statsstøtte for flere miljøtiltak. Prinsippet om at statsstøtten må begrenses til det som er nødvendig for å utføre aktiviteten opprettholdes med innføringen av CEEAG, slik at prosjektene ikke overkompenseres. Den store endringen i de nye retningslinjene er imidlertid at vilkåret om å ikke overkompensere anses som oppfylt dersom støtten ikke overstiger de netto kostnadene som er nødvendige for å oppfylle støttens mål. Støttemottaker kan etter CEEAG motta inntil 100 prosent støtte (PWC, u.å.).

4.2.2 Hvordan vil CEEAG samhandle med GBER?

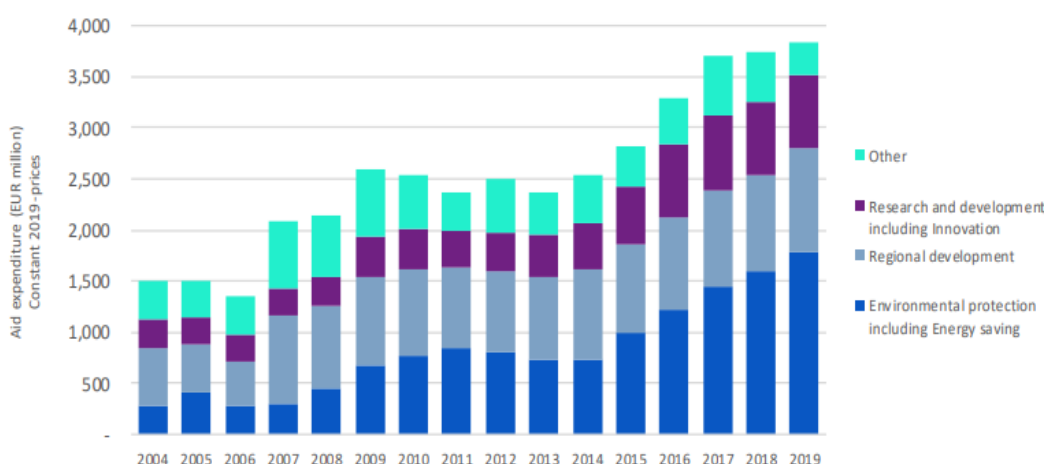
Et aktuelt spørsmål ved utformingen av CEEAG var hvordan det skulle samhandle med GBER. CEEAG inkluderer noe spesifikke regler for små prosjekter, men generelt er retningslinjene utformet for å dekke større støttetiltak. GBER omhandler i hovedsak mindre prosjekter, slik at de to regelverkene sammen dekker både store og små støtteordninger innenfor grønn statsstøtte (European Commission, 2022).

Innføringen av de nye retningslinjene må ses i sammenheng med at EU-kommisjonen gjennomgår en målrettet revisjon av GBER. Kommisjonen vil at de nye GBER-reglene skal ta hensyn til Green Deal, noe som også er tilfellet med CEEAG. Det foreslås blant annet nye GBER-regler om investerings- og driftsstøtte for hydrogen, samt støtte for innkjøp av miljøvennlige kjøretøy. I tillegg foreslås det å utvide reglene for støtte til energiinfrastruktur. De nye GBER-reglene skal vedtas i løpet av 2022, og dermed gjelde tilsvarende for Norge gjennom EØS-avtalen. Formålet med innføringen av de to nye reviderte retningslinjene er å skape en betydelig fleksibilitet for støtte av klima- og miljøprosjekter innenfor statsstøtteregeverket (BAHR, 2022).

En foreløpig konklusjon av CEEAG er at det blir enklere for flere klima-, miljø- og energirelaterte produkter å få tildelt støtte. Videre vil mer kapital bli tilgjengelig til investeringer som er nødvendige for å nå målsettingen om et lavutslippssamfunn, samtidig som konkurransehensynet ivaretas (PWC, u.å.).

4.3 Norsk statsstøtte

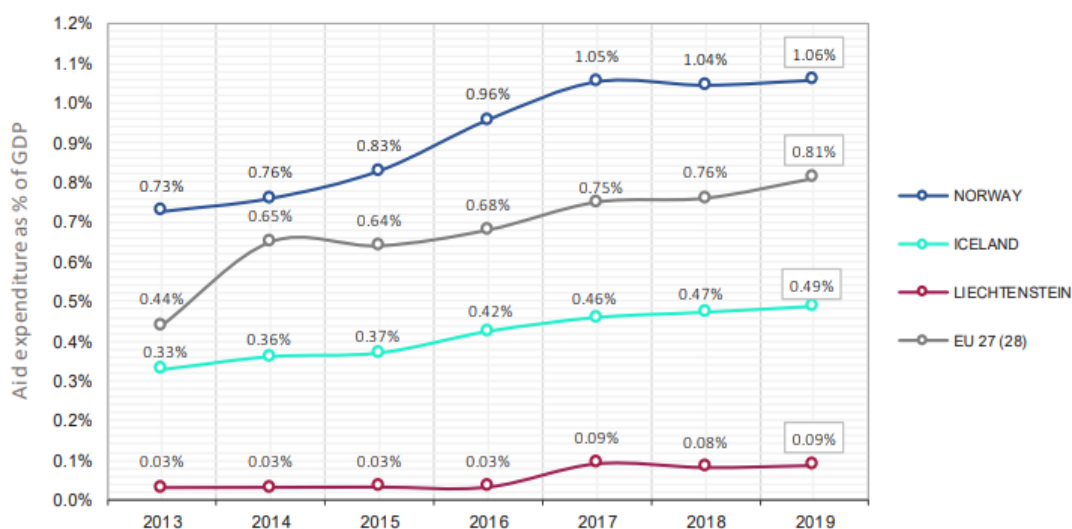
Norsk statsstøtte har de siste årene hatt en betydelig økning. Som det fremgår av figur 2. har trenden vært markant i perioden 2004-2019, hvorav klimastøtte har økt betydelig de siste årene. Det er antatt at denne trenden vil fortsette, ettersom det er et stort fokus på at det bør bevilges mer for å gjennomføre et grønt skifte (ESA, 2021, s.11).



Figur 2. Total statsstøtte i Norge etter kategorier i løpet av 2004-2019 (ESA, 2021, s.11).

Som figur 3 viser, har Norge bevilget mer statsstøtte relativt til BNP enn gjennomsnittet i EU siden 2013. Den totale støtten var i 2019 på 1.06 prosent av BNP. Til tross for at dette var det niende høyeste i EØS, har vårt naboland Danmark til sammenligning utgifter til statsstøtte på 1.4 prosent (ESA, 2021, s.8). Det kan således argumenteres for at Norge bør bevilge mer statsstøtte, og da særlige klimastøtte.

Danmark er et land som satser tungt på fornybar energi gjennom store statlige investeringer til havvind. Norge har signalisert at de også vil satse kraftig på havvind for å gi bedrifter og privatpersoner rimelig fornybar kraft. Dette vil medføre store investeringskostnader, og følgelig vil utgiftene til statsstøtte øke. Det er imidlertid dette som må til for å gjennomføre et grønt skifte, og Norge er i den anledning muligens det landet som har best forutsetninger.



Figur 3. Total statsstøtte relativt til BNP: EFTA-EU sammenligning 2013-2019 (ESA, 2021, s.8).

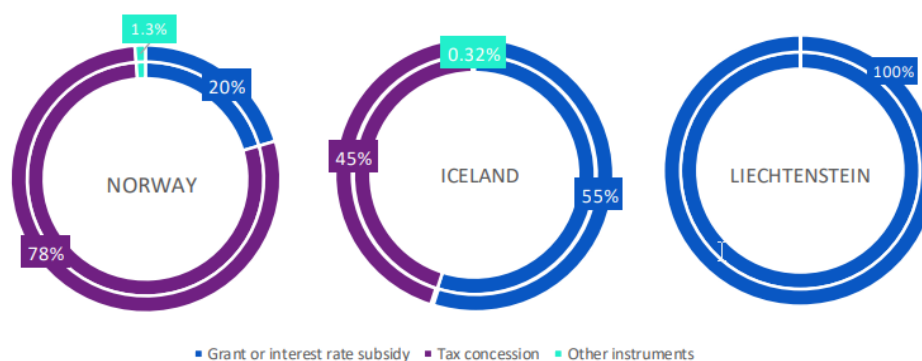
Et viktig prinsipp i utdelingen av statsstøtte i Norge har vært at støtten skal tilrettelegges for å nå klimamålene. I 2019 var klimastøtte følgelig den største delen av den totale statsstøtten, med total støtte på om lag 1.78 milliarder euro. Hoveddelen av støtten er i form av skattelettelser, hvorav fritak for merverdiavgift for nullutslippsbiler står for mesteparten. I tillegg er en signifikant del av støtten tilskudd fra ENOVA. Selv om støtten har økt nesten hvert år, er det nødvendig at denne klimastøtten økes betraktelig fremover for å nå klimamålene.

I 2019 var støtten til forskning, utvikling og innovasjon Norges tredje største andel av total statsstøtte. Det største tiltaket innenfor denne kategorien var SkatteFUNN, hvorav dette utgjorde over 11 prosent av alle norske støttetiltak (ESA, 2021, s.11).

4.3.1 Statsstøtteinstrument

Norge er, som illustrert i figur 4, det landet i EFTA som benytter seg mest av skattelettelser, og ikke direkte tilskudd ved tildelingen av statsstøtte. Ved å konsekvent benytte seg av dette instrumentet vil det skape et insentiv for bedriftene til å sikre at prosjektene de får støtte til er fornuftige. Bedriftene vil selv måtte bære en del av kostnadene, og følgelig vil det sikres at bedriftene prioriterer de prosjektene som er økonomisk lønnsomme. Til motsetning har ikke direkte tilskudd en slik mekanisme, da en utenforstående avgjør hvilke prosjekter som støttes. I et slikt tilfelle vil det i tillegg ofte være store kostnader i forbindelse med søknad og behandling av denne.

Skattesystemet er et ypperlig instrument til å fordele statsstøtte. Fordelen ved å benytte seg av generelle rettighetsbaserte støtteordninger, for eksempel et skatteinsentiv, er at næringslivet på forhånd vet hva de har å forholde seg til. I tillegg er ordningene ofte enklere å forvalte enn direkte tilskuddsordninger. Videre øker forutberegneligheten for næringslivet når ordningene er rettighetsbaserte.



Figur 4. Bruk av statsstøtteinstrumenter i EFTA-statene i 2019 (ESA, 2021, s.16).

Reglene om statsstøtte var tidligere en hindring for et grønt skifte, ettersom det la begrensninger på hva som kunne støttes. Regelverket har imidlertid blitt mykt opp som følge av det økte fokuset på et grønt skifte. Praksis nå er at dersom det foreligger insentiveffekt og det ikke overkompenseres, så vil tiltakene bli godkjent selv om det er statsstøtte. Dette gjelder spesielt for grønne tiltak, som ofte vil bli godkjent med bakgrunn i Green Deal. Med økt fokus på et grønt skifte vil nå statsstøtteregeverket ikke være et stort hinder, og dermed kan skattesystemet nå i enda større grad benyttes for å skape et insentiv for et grønt skifte.

5. Insentivordninger i forskning og utvikling

5.1 Forskning og utvikling

Grønn produktinnovasjon starter med FoU-aktivitet og slutter med introduksjonen av produktet på markedet. Det involverer en serie med aktiviteter som er nært relatert og sensitivt til skatt. Skattlegging av FoU-prosjekter er den mest representative insentivpolitikken for å redusere klimagassutslippene, ettersom dette støtter bedrifter som bidrar til grønn innovasjon. Den mest vanlige skattepolitikken for å redusere klimagassutslippene er imidlertid økte avgifter på områder med høyt utslipp. Selv om det kan argumenteres for at økte avgifter intensivere bruken av grønne produkter, er det hovedsakelig en avgiftspolitik som går ut på å straffe høyt klimagassutslipp. Ved å aktivt benytte skatteinsentiver

som et virkemiddel, i stedet for avgifter, kan dette bidra til at grønne prosjekter realiseres, og følgelig bidrar til et grønt skifte (Stucki et al., 2018, referert i Song et al., 2020, s.2).

En forskningsrapport fra juni 2021 viser at utgifter til FoU-aktivitet positivt påvirker den grønne økonomi i EU. Videre konkluderes det med at statsstøtte til FoU på bærekraftige aktiviteter akselererer veksten i grønn økonomi. Dette viser at utgifter til FoU kan fremme grønn utvikling, og følgelig at myndigheter bør bevilge ytterligere midler til dette området (Zhang et al., 2021. s.8).

5.1.1 Skatteinsentiver som virkemiddel

Utgangspunktet i en markedsdrevet økonomi er at priser skal dannes etter tilbud og etterspørsel, uten offentlige subsidier. Videre skal investeringsbeslutningene fattes ut fra markedsforholdene og finansieres av næringslivet selv, uten offentlig støtte. Disse prinsippene skal gjennomgående gi størst økonomisk effektivitet. Noen ganger svikter imidlertid markedet, og da er det fornuftig at staten griper inn for å korrigere de beslutninger som næringslivet ellers hadde tatt. Forurensing av miljøet er et godt eksempel ettersom det er en reell kostnad for samfunnet, men som ikke inngår i bedriftenes økonomiske kalkyler (Hambro, 2020, s.25).

Når en bedrift skal avgjøre om den skal engasjere seg i et FoU-prosjekt, vurderes blant annet den bedriftsøkonomiske lønnsomheten. Prosjektet vil imidlertid også føre til økt verdiskapning i resten av samfunnet ved at kunnskap og innsikt fra prosjektet etter hvert kan komme andre deler av næringslivet til gode. Dette gjelder selv om bedrifter i mange tilfeller vil forsøke å holde resultatene fra FoU-prosjektene hemmelig så lenge som mulig. Den eksterne verdien av et FoU-prosjekt kan ikke bedrifter ta seg betalt for, og følgelig er den heller ikke med i bedriftenes kalkyler. Bedrifter investerer derfor mindre i FoU enn hva samfunnet er tjent med, med mindre staten stimulerer bedriftene til å øke sin FoU-innsats. Det er således bred enighet om at markedssvikt tilsier at det offentlige bør subsidiere en del av næringslivets FoU-innsats (Hambro, 2020, s.25).

Bedrifter som forsker mye, i forhold til det de tjener, har vanligvis problemer med å finansiere FoU-prosjekter. Dette gjelder særlig små bedrifter, som ofte ikke har noen inntjening i oppstartsfasen eller noen eiendeler som de kan pantsatte for å få lån. Oppstartsselskaper har problemer med å finansiere de ønskede FoU-

aktivitetene, ettersom prosjektene ofte er svært risikable for långivere og investorer. I tillegg kommer kostnadene dessuten i året før skatterefusjonen på 19 prosent mottas av selskapet, noe ytterligere kan forverre likviditetssituasjonen. Dette er en form for svikt i innovasjonssystemet som det offentlige kan korrigere gjennom statsstøtte (Hambro, 2020, s.26).

Selv om det er bred enighet om at markeds- og informasjonssvikt tilsier offentlig støtte til FoU, er usikkerheten større når det gjelder hvor stor støtten bør være, og hvordan den bør tildeles. Støtten bør være stor nok til å utløse flere samfunnsøkonomisk lønnsomme FoU-prosjekter, men må ikke utløse så mange tapsbringende prosjekter at ordningen samlet sett ikke blir samfunnsøkonomisk lønnsomt. Videre er det også ønskelig å unngå å gi støtte til FoU-prosjekter som uansett ville blitt utført. Utfordringen er at det mangler presise data og ikke gode nok modeller til å fastsette hva det samfunnsøkonomisk optimale støttenivået er. Omfanget av FoU-støtte må følgelig fastsettes på skjønnsmessig grunnlag. Hva som er det rette nivået, vil kunne variere fra land til land og fra bransje til bransje. Det er i tillegg vanskelig å identifisere de prosjektene som næringslivet ville ha gjennomført også uten støtte. Selv om et prosjekt uansett ville ha blitt gjennomført, kan den offentlige støtten føre til at sannsynligheten for å lykkes med prosjektet øker, og at bedriften dermed kommer raskere i mål enn om den ikke hadde mottatt støtte (Hambro, 2020, s.26).

5.2 SkatteFUNN

Det er utfordrende å utforme skatteinsentiver innen FoU som er helt optimale. Noen ordninger har imidlertid vist seg å være spesielt vellykkede, ettersom de har ført til økt innsats i FoU. Av disse ordningene er SkatteFUNN den mest kjente. Dette er en skattefradragordning som skal motivere norsk næringsliv til å øke sin satsning på FoU.

Bedrifter som ønsker å utvikle nye varer eller tjenester, kan gjennom SkatteFUNN få 19 prosent av kostnadene til prosjektet som skattefradrag gjennom skatteoppgjøret (Skattefunn, 2022). Dette fradraget er uavhengig av bedriftens størrelse, men begrenset til 25 millioner kroner. SkatteFUNN er ment å være en "ja-ordning", og bedrifter som har nedlagt et godt arbeid i søknaden sin, vil i de fleste tilfeller få prosjektet godkjent. Antall SkatteFUNN-prosjekter var 6265 i

2021, noe som resulterte i et provenytnap for staten på om lag 4.8 milliarder kroner (Prosjektbanken, 2022).

Myndighetenes hensikt har vært at SkatteFUNN-ordningen skal være enkel å bruke for næringslivet. Ordningen, og administreringen av den, blir derfor høyt verdsatt av næringslivet. SkatteFUNN er imidlertid ikke det eneste statlige virkemidlet for å fremme forskning, utvikling og innovasjon i næringslivet. I tillegg kommer direkte tilskudd fra Norges Forskningsråd, samt ulike former for støtte fra Innovasjon Norge, Enova og Eksportkreditt (Hambro, 2020, s.33).

Formålet med SkatteFUNN-ordningen er at den skal være ubyråkratisk og enkel, og følgelig kommer finansieringen i form av skattefradrag og ikke tilskudd. Tilskuddsordninger er generelt mindre stabile og forutsigbare enn fradragsordninger. Etersom SkatteFUNN er nedfelt i skatteloven, jf. § 16-40, fører det til forutsigbarhet for bedriftene. Kvalifiserer prosjektet for ordningen får bedriften støtte dersom dokumentasjonskravet oppfylles med revisors attestasjon. Mer komplisert er det derimot med offentlige tilskuddsordninger som må forhandles fram i Stortinget hvert år (Engblad, 2021).

Ordningen har fått mye positiv oppmerksomhet internasjonalt, spesielt etter at SkatteFUNN ble rangert som den nest beste skatteordningen som skal stimulere til FoU av EU-kommisjonen. Videre er ordningen virkningsfull, i den grad at SkatteFUNN har ført til at bedrifter investerer mer i FoU (Engblad, 2021). SkatteFUNN ble evaluert av Samfunnsøkonomisk Analyse AS i 2018, hvor hovedkonklusjonen i denne evalueringen var at en krone i tapte skatteinntekter utløste to kroner i økt FoU-innsats (Benedictow et al., 2018, s.47).

5.2.1 Rettslig forankring

SkatteFUNN-ordningen fremgår av skatteloven § 16-40, og er nærmere regulert i forskrift. Ved innføringen av ordningen ble det antatt at ordningen innebar statsstøtte, og følgelig ikke kunne iverksettes før den var notifisert til ESA. Notifiseringen ble gjort, og ordningen ble da på visse vilkår akseptert av ESA. SkatteFUNN ble tilpasset EU-forordningen i 2011, og er innmeldt som en ordning dekket av GBER (Hambro, 2020, s.38-39).

Det er GBER artikkel 25 som hjemler støtte til FoU-prosjekter. Artikkel 25 omhandler hvilke aktiviteter som kan støttes, hvilke kostnader ved disse aktivitetene som helt eller delvis kan dekkes og hvilken maksimal støttegrad som er tillatt ved de ulike aktivitetene (Forskningsrådet, 2022).

Det har vært en diskusjon om hvorvidt SkatteFUNN faktisk innebærer statsstøtte. Dette er ikke uten praktisk interesse, ettersom det er unødvendig å notifikere ordningen til ESA dersom ordningen ikke anses som statsstøtte. Videre vil en fra norsk side stå fritt til å utforme regelverket slik det passer, såfremt det ikke innføres elementer i bestemmelsene som gjør at SkatteFUNN på nytt må anses som statsstøtte (Hambro, 2020, s.40). Selv om dette er en interessant problemstilling, vil den ikke redegjøres ytterligere for da denne diskusjonen ligger utenfor oppgavens problemstilling.

Imidlertid er det mer aktuelt å undersøke effekten av innføringen av den reviderte utgaven av GBER på SkatteFUNN. Som nevnt tidligere er GBER under revisjon som følge av Green Deal. Trolig vil dette føre til at artikkel 25 vil bli endret, noe som muligens vil gi positive ringvirkninger for SkatteFUNN. Med innføringen av en mer grønn GBER er det å sannsynlig at SkatteFUNN kan bli mer gunstig. Videre kunne det vært aktuelt å se på om reglene om grønn statsstøtte kunne anvendes på SkatteFUNN da dette regelverket åpner for mer statsstøtte. Imidlertid gjelder ikke de nye retningslinjene om statsstøtte for FoU, jf. CEEAG § 12, b).

5.2.2 Skatteinsentiver i andre land

Det fleste land i OECD-området har skatteinsentiver for FoU. Trenden de siste årene har vært at land innfører flere skatteinsentiver, og at de gjøres mer sjenerøse. Videre forenkler flere land sine skattesystemer, samt at det innføres særordninger på toppen av de generelle reglene.

Det vanligste skatteinsentivet innenfor FoU er volumbaserte ordninger, hvor skatteinsentivet regnes ut på grunnlag av FoU-innsatsens omfang. Alternativet til dette, eller en supplerende ordning, kan være inkrementelle skatteinsentiver. Her regnes støtten ut i forhold til økningen i FoU-innsatsen. Skatteinsentivet kan være bygget opp slik at det gir fradrag i betalbar skatt, eller ved at det gis ekstra fradrag i skattbar inntekt for FoU-innsatsen (Hambro, 2020, s.327).

Hvor sjenerøst et skatteinsentiv faktisk er kan ikke besvares kun ved å ta i betraktning prosentsetsatsen som gjelder. Det må i tillegg tas hensyn til hvilke kostnader som inngår i beregningsgrunnlaget. Er støtteordningen bare knyttet til bedriftens lønnskostnader, inngår ikke innkjøpt FoU i ordningen. På samme måte vil det være viktig hvilken FoU som faller inn under ordningen. Den engelske ordningen godtar all FoU som er relevant for den næringen bedriften er i, mens SkatteFUNN kun innebærer FoU som kan føre til et nytt eller forbedret produkt, en ny eller forbedret tjeneste eller forbedret produksjonsutstyr.

Videre er det viktig hvorvidt skatteinsentivet bare er til nytte for bedrifter i skatteposisjon, eller om også bedrifter med underskudd nyter godt av ordningen, slik som i Norge. I tillegg er et viktig element om skatteinsentivet er skattefritt eller ikke, noe SkatteFUNN-støtten er, jf. sktl. § 5-31. Er skatteinsentivet organisert som en meravskrivningsordning vil nivået på selskapsskatten være avgjørende for hvor mye støtte som faktisk blir gitt. Reduksjonen av selskapsskatten i Norge fra 28 prosent til 22 prosent har ikke hatt noen betydning for SkatteFUNN-støttens størrelse, ettersom den regnes ut som en prosent av FoU-kostnadene og ikke består i ekstra fradrag i den skattbare inntekten. I Norge er i tillegg ordningen slik at selskapet mottar midlene selv om selskapet ikke er i skatteposisjon og har fremførbart underskudd. Videre er et særlig viktig punkt hvorvidt det er noe tak på ordningen, det vil si at det bare er FoU opp til et gitt nivå som gir grunnlag for skattelette. Dette taket er på 25 millioner kroner i Norge, og FoU utover dette nivået blir følgelig ikke hensyntatt. (Hambro, 2020, s.328-329).

Europas mest sjenerøse system for skatteinsentiver for FoU tilhører Frankrike. FoU-ordningen består her av tre hovedkomponenter; skattekreditt, lav beskatning av intellektuelle rettigheter og spesielt gunstige regler for unge innovative firmaer (YIC). Det er blant annet en skattekreditt på 30 prosent av FoU-kostnader på inntil 100 millioner euro (Hambro, 2020, s.340). Frankrike må, i likhet med Norge, forholde seg til reglene om statsstøtte. Selv om skatteinsentivene for FoU er vesentlig mer sjenerøse enn i Norge, er statsstøtten innenfor EØS-regelverket. Dette viser følgelig at det er mulighet for å endre SkatteFUNN-ordningen slik at den rammer bredere og bedre. Det vil bli et større provenytab for staten dersom SkatteFUNN-nivået økes til et tilsvarende nivå som i Frankrike, men på den andre siden vil dette føre til økt FoU-innsats. Norge trenger et taktskifte i investeringene

til FoU og således bør myndighetene legge til rette for dette gjennom en forbedret SkatteFUNN-ordning

5.2.3 Et virkemiddel for et grønt skifte

Dersom Norge skal bevege seg bort fra en petroleumsbasert økonomi til en grønn økonomi, er investeringer i FoU nødvendig. SkatteFUNN er et godt system som bidrar til dette, men det kan argumenteres for at dagens nivå er for lavt til å ha en reell effekt på omstillingen. For eksempel bør taket i ordningen på 25 millioner kroner justeres opp. Den virkelige besparelsen for egenutført og innkjøpt forskning er inntil 4.75 millioner kroner (19 prosent av 25 millioner). En virkning av det lave taket i ordningen kan være at FoU-aktiviteten blir lagt til andre land. Resultatet av dette kan da være at fremtidige inntekter knyttet til denne kunnskapen blir allokert til andre land med mer gunstige insentivordninger, som for eksempel Frankrike (Folkvord & Furuseth, 2019).

Videre er høyeste tillatte timesats for egenutført FoU 700 kroner, jf. FSFIN § 16-40-6 tredje ledd. Ettersom SkatteFUNN er en rettighetsbasert ordning, ville det imidlertid vært naturlig at de faktiske FoU-kostnadene skulle legges til grunn ved beregningen av fradraget. Det kan i tillegg diskuteres hvor mye kompetanse en får for 700 kroner per time i dagens samfunn.

Det har vært diskutert hva fradragprosenten i SkatteFUNN bør være ut fra samfunnsøkonomiske hensyn. Dersom målet er å øke FoU-innsatsen må insentivet være så sterkt at det virkelig har en effekt. utfordringen er imidlertid at for høy støttesats kan føre til at for mange samfunnsøkonomiske tapsbringende prosjekter blir gjennomført, og at kostnadsbevisstheten i bedriftene således blir for lav. Det er ikke noe empirisk grunnlag for å si hva som samfunnsøkonomisk er det mest lønnsomme støttenivået. Ut fra statsstøttereglene kunne det imidlertid blitt gitt betydelig mer støtte til SMBer enn det SkatteFUNN-ordningen i dag tillater, jf. GBER artikkel 25 femte ledd bokstav d og syvende ledd bokstav a. Det vil ikke være i strid med forordningen å ha en høyere støttesats for industriell forskning for både SMB-er og større bedrifter. Hvorvidt en mer sjenerøs støttesats er fornuftig, er derimot usikkert. SkatteFUNN-støtten er relativt høy sammenlignet med andre lands skatteinsentiver, men ligger langt bak de mest sjenerøse ordningene som nevnt tidligere (Hambro, 2020, s.244-246).

Det er følgelig ikke noe som hindrer at SkatteFUNN blir en mer sjenerøs ordning. Utfordringen er at en økning vil lede til et større provenyrtap for staten, men dette er kanskje det som kreves for at klimamålet skal oppnås. Det er en felles forståelse for at det må bevilges mer penger for å gjennomføre et grønt skifte, og bedre betingelser i SkatteFUNN er etter vårt syn det beste virkemiddelet da det bidrar til betydelig økt FoU-aktivitet. En forbedret SkatteFUNN-ordning vil trolig bidra til at en krone i tapte skatteinntekter utløser mer enn to kroner i økt FoU-innsats.

5.3 FUNN-ordning som et grønt virkemiddel

Det har vært diskutert om en lignende skattefradragordning som SkatteFUNN kan utvikles for FoU på grønne løsninger. En slik løsning har blitt forelagt til Stortinget fra Sosialistisk Venstreparti (SV). Hensikten bak forslaget er at ordningen kan være en akselerator til et grønt skifte.

5.3.1 Begrense SkatteFUNN

SV argumenteres med at en realistisk satsing på et grønt skifte ikke kan inkludere skattelette til forskningsprosjekter som bidrar til å forlenge den fossile økonomien, og følgelig forsinke et grønt skiftet (Fylkesnes et al., 2021, s.1). Dette strider imidlertid mot et viktig prinsipp i skattepolitikken om likebehandling av næringer, virksomhetsformer og investeringer. Høy verdiskapning skapes best når den enkelte bedrift deltar i markeder og må konkurrere på like vilkår. SkatteFUNN støtter FoU uavhengig av næring, bedriftsstørrelse eller lokalisasjon. Det vil følgelig bryte med prinsippet om likebehandling dersom prosjekter som bidrar til å forlenge den fossile økonomien utelukkes fra ordningen.

Det vil også reise flere spørsmål, som blant annet avgrensning av ordningen. Dersom det stilles krav om at prosjektene ikke utelukkende skal ha lønnsomhet som formål, vil det bli vanskelig for myndighetene å følge opp ettersom det er utfordrende å vurdere prosjektene utover at de skal bidra til FoU (Sanner, 2021).

Det er imidlertid nødvendig med et taktskifte i omstillingen til et bærekraftig samfunn. EU-kommisjonen ble nylig enig om nye lover for å bekjempe klimaendringer, og i den anledningen ble det blant annet innført en lov om at det ikke skal selges fossile kjøretøy etter 2035. Selv om dette i utgangspunktet er

diskriminering, ettersom det ekskluderer produsenter av fossile kjøretøy, kan det argumenteres for at hensynet til klimaet er viktigere enn prinsippet om likebehandling. Myndigheter griper nå inn mer aktivt for å korrigere tempoet i investeringene til et lavutslippssamfunn. Det er således nærliggende at prosjekter som bidrar til å forlenge den fossile økonomien ikke får like gode rammevilkår (Abnett, 2022).

En tilskuddsordning som utelukker fossile prosjekter, er trolig nå gjennomførbar med EU-kommisjonens økte fokus på å nå klimamålet. Det haster å innføre tiltak som bidrar til at klimamålet blir nådd, og derfor er det færre restriksjoner mot tiltak som kan anses diskriminerende mot fossil energi. Det er signalisert at fossil energi skal utfases, og i den anledning er det naturlig at det innføres tiltak som ekskluderer denne energikilden fra de insentivene fornybar energi kan få.

Videre har det vært diskutert hvordan en slik ny ordning i praksis kan gjennomføres, da det vil være utfordrende for myndighetene med en ny vurderingsfaktor. Dersom det konkluderes med at SkatteFUNN kan endres til å ekskludere forskningsprosjekter som bidrar til den fossile økonomien, må definisjonen av FoU endres. Forskningsrådets vurdering av søknader til SkatteFUNN baserer seg på definisjon av FoU i skatteloven, jf. FSFIN § 16-40-2. Dersom SkatteFUNN skal fortsette å være en rettighetsbasert ordning, må skatteloven endres til å omfatte dette.

5.3.2 MiljøFUNN

I tillegg foreslår SV å innføre en ny FUNN-ordning, omtalt som MiljøFUNN. Denne ordningen skal supplere SkatteFUNN, gjennom å gi skattefradrag for FoU innen miljøteknologi og sirkulære produksjonsmåter og forretningsmodeller. Ordningen foreslås å være gunstigere enn SkatteFUNN for å skape et insentiv til grønn FoU.

Prosjekter innen blant annet miljøteknologi, fornybar energi og sirkulære produksjonsmåter som faller innenfor definisjonen av SkatteFUNN-ordningen kan allerede få støtte. I 2021 var det 188 aktive SkatteFUNN-prosjekter med teknologikode "Miljøteknologier". Et alternativ til MiljøFUNN kan dermed være å utvide definisjonen av hva som anses som et SkatteFUNN-prosjekt med teknologikoden "Miljøteknologi" for å fange opp flere prosjekter (Prosjektbanken,

2022). Av de 4.9 milliarder kronene som ble utdelt var kun 138.6 millioner kroner innenfor “Miljøteknologi”. Dette utgjør kun 2.8 prosent av utdelingene, noe som kan hevdes å være svært beskjedent og for lavt til å ha en akselerasjonseffekt på et grønt skifte.

Det kan argumenteres for at SkatteFUNN allerede skaper et insentiv til grønn forskning og utvikling. Hvorvidt dette er tilstrekkelig for å intensivere et grønt skifte er høyst tvilsomt. Det er følgelig interessant og nødvendig å undersøke om MiljøFUNN kan innføres. Denne ordningen vil skape positive miljøeffekter for samfunnet, og vil være et kraftigere skatteinsentiv i omstillingen til et grønt skifte.

Forutsetningen for godkjenning av prosjekter i SkatteFUNN-ordningen er at de defineres som FoU-prosjekter. En ordning med MiljøFUNN som omfatter prosjekter som ikke faller inn under dagens SkatteFUNN-ordning, vil da med nåværende regler ikke klassifiseres som FoU-prosjekter. Videre vil skatteprinsippet om at verdien for samfunnet som helhet er større enn verdien for hver enkelt bedrift bli utfordret, ettersom prosjekter under MiljøFUNN nødvendigvis ikke har slike positive ringvirkninger.

Verdien av en helt ny skattefradragsordning kun for forskning- og utviklingsprosjekter innen miljøteknologi anses av myndighetene å gi liten merverdi uten en betydelig kostnad. Det er imidlertid vanskelig å tallfeste miljøaspektet ved en slik ordning, og dermed er det lett å se bort ifra dette i vurderingen av merverdien. Ved å innføre MiljøFUNN vil det i tillegg bli høye administrative kostnader ettersom hvert prosjekt må vurderes i henhold til miljøkravet i ordningen.

MiljøFUNN er imidlertid det som muligens må til for å få fart på omstillingen til et grønt skifte. Dersom evalueringen fra Samfunnsøkonomisk analyse vedrørende SkatteFUNN legges til grunn på MiljøFUNN vil en krone i tapte skatteinntekter utløse to kroner i økt grønn FoU-innsats. Det er imidlertid usikkert om dette er tilfelle for MiljøFUNN, og for å få full oversikt er det nødvendig med en grundig utredning. Ordningen vil føre til en større kostnad for staten, men vil til gjengjeld medføre flere grønne prosjekter og følgelig øke tempoet i overgangen til et bærekraftig samfunn.

Hensikten med MiljøFUNN er god, og det bør være muligheter for å innføre en slik ordning innenfor regelverket. SkatteFUNN har fått mye positiv omtale

internasjonalt for sin utforming som et skatteinsentiv. Det er følgelig fornuftig å basere seg på liknende ordning ved utformingen av MiljøFUNN. En helt ny skattefradragordning kun for FoU-prosjekter innen miljøteknologi vil gi en merverdi for miljøet. Selv om kostnaden trolig vil være betydelig, er det nærliggende å tro at ordningen gir avkastning i form av økt FoU-aktivitet innenfor miljøaktivitet. Hvordan konkret en slik ordning vil utformes er uvisst, ettersom det er mange faktorer så må hensyntas. En nærliggende mulighet er å øke fradragprosenten til for eksempel 30 prosent. Dersom MiljøFUNN blir innført, etter en grundig utredning, tror vi at fordelene med ordningen vil veie opp mot de økte kostnadene. Denne gunstigere grønne ordningen kan dermed gi et insentiv til et grønt skifte.

5.4 Opsjonsbeskatning

En viktig insentivordning for å fremme FoU-aktiviteten i Norge er opsjonsbeskatningen. Bruk av opsjoner er muligens det kraftigste verktøyet for investorer og eiere i selskaper til å tiltrekke seg ettertraktet kompetanse i vekstselskaper. Det er viktig at myndighetene legger til rette for at oppstartsselskap skal få gjennomført lønnsomme investeringer, og vokse og bidra til sysselsetting og verdiskapning. Offentlig tilskudd og lån, gjennom Innovasjon Norge, samt særskilte skattefordeler, bidrar til dette (Prop. 1 LS (2021-2022), s.100).

Oppstartsselskaper som opplever mangelfull kapitaltilgang og utfordrende likviditet, kan ha utfordringer med å tilby konkurransedyktig lønn til de ansatte i forhold til mer etablerte selskaper. Dette kan medføre at oppstartsselskapene oppleves som mindre attraktive arbeidsgivere, ettersom det kan være større risiko forbundet med å være ansatt i slike selskaper. Ved å tilby ansatte deler av avlønningen i form av opsjoner, i stedet for kontantlønn, kan dette gjøre det mer attraktivt å være ansatt i oppstartsselskaper. Ansatteopsjoner kan gjøre det enklere for virksomheter å rekruttere og beholde dyktige ansatte. Videre kan også medeierskap i egen bedrift virke motiverende og føre til økt produktivitet og lønnsomhet (Prop. 1 LS (2021-2022), s.100).

Det er innført en ny opsjonsskatteordning fra 1.1.2022 som har til hensikt å gjøre det enklere, gunstigere og mer forutsigbart. I den nye ordningen vil verken tildeling eller utløsning av aksjeopsjon utløse skatteplikt, og følgelig bortfaller

lønnskatt som det ellers kunne ha gjort med skatteplikt for fordel vunnet ved arbeid. Dersom en mottar opsjon eller aksjer til en markedsverdi over det vederlaget en yter ville dette med tidligere ordning utløse en umiddelbar skatteplikt for den ansatte. Beskatningen skjer nå i tråd med aksjonærmodellen først når aksjene realiseres, jf. sktl. §§ 10-30 flg. Bakgrunnen for innføringen av dette er hensynet til små selskaper og selskap i vekstfase (Prop. 1 LS (2021-2022), s.100).

5.4.1 Insentiv for et grønt skifte?

Det er en rekke vilkår tilknyttet den nye ordningen, men dersom en oppfyller kravene er beskatningen av opsjonene vesentlig bedre enn tidligere. Den nye ordningen er et godt tiltak for å fremme vekst og innovasjon, og således for å skape morgendagens arbeidsplasser. Dette kan være med på å fremme et grønt skifte, ettersom mange av disse arbeidsplassene vil være i grønn sektor. Det kan imidlertid argumenteres for en videre og mer generell bruk, og at rammene burde vært høyere. Rettsteknisk hadde det også vært en fordel om alle unoterte selskaper kom inn under ordningen (Balsvik, 2022).

Intensjonen er imidlertid ikke å la egenkapitalinsentiver konkurrere med lønn i mer etablerte selskaper. Formålet har vært at det skal bli enklere for virksomheter i oppstarts- og vekstselskap å tiltrekke seg og beholde kompetanse, samt at flere skal ha mulighet til å bli medeier i eget selskap. Virksomheter i denne fasen har vanligvis ikke et finansielt grunnlag for å betale markedsmessig lønn til sine ansatte. Verdien disse selskapene har er det potensiale som ligger i fremtidig verdiskapning, og dyktige arbeidstakere er da villig til å arbeide for lønn som er lavere enn det markedsmessige mot å få ta del i den fremtidige økningen i egenkapitalen. Dette hensynet er i mindre grad til stede i bedrifter som betaler ut markedslønn, og hvor opsjonsordningen har en motivasjon som ligner på en bonusordning for ekstra innsats (Balsvik, 2022).

Selv om det kan diskuteres hvorvidt den nye opsjonsskatteordningen for oppstarts- og vekstbedrifter ikke er omfattende nok, er det en klar enighet i fagmiljøet om at ordningen nå er vesentlig bedre. Ordningen er helt risikofri for ansatte, og selskapet slipper i tillegg å betale arbeidsgiveravgift. Videre er reglene enkle å forstå, og skattekonsekvensene er forutsigbare. Den nye

opsjonsskatteordningen har følgelig løst de tidligere problemene med opsjonsbeskatning som blant annet innebar orientering i skattekonsekvenser, finansiering og likviditet (Nygaard, 2022).

Endringen i opsjonsskatteordningen er god for å intensivere FoU-aktiviteten. Ved å legge opp til en gunstig opsjonsbeskatning kan dette være et virkemiddel for et grønt skifte gjennom at FoU-aktiviteten økes. Skattlegging av FoU-prosjekter er som nevnt den mest representative insentivpolitikken for å redusere klimagassutslippene, og således er det viktig at skattleggingen er spesielt gunstig for FoU-aktivitet. I tillegg kan denne nye opsjonsskatteordningen bidra til et grønt skifte, ettersom mange av arbeidsplassene fremover vil komme i disse sektorene.

5.5 Formuesbeskatning

Det er mangelfulle insentivordninger for FoU-aktivitet i Norge. I tillegg til denne hindringen for FoU-arbeid kommer formuesbeskatningen. Over tid har de fleste OECD-landene avvirket formuesskatten, bortsett fra Spania, Sveits og Norge. Spania har imidlertid betydelige rabatter regionalt, hvorav flere av regionene har uttalt at de har som intensjon å etablere full rabatt. Sveits har på sin side en effektiv marginalsatt som er lav, ettersom det ikke er gevinstskatt på aksjer, og de med større formuer kan inngå egne avtaler med skattemyndigheter. Skattesystemene i disse landene er så reelt ulikt at det ikke er hensiktsmessig å sammenligne med det norske eiere står ovenfor (Fasting, 2021).

Formuesskatten kan være ødeleggende for grønne vekstselskaper. Mange gründere har ofte et betydelig eierskap, og kan derfor ende opp med en betydelig formuesskatt dersom bedriften har en høy skattemessig formuesverdi. I et slikt tilfelle har ofte gründere få valg; å ta ut utbytte, som går på bekostning av å utvikle selskapet, selge seg ned eller ta opp private lån. Det kan være utfordrende for selskaper som ønsker å satse på innovasjon å ta ut utbytte, da det er problematisk å kanalisere mye kapital ut av selskapet for å betale skatt. Mange selskaper er heller ikke i posisjon til å kunne dele ut utbytte på grunn av negativ eller lav egenkapital. Et resultat er da ofte at gründere selger seg ned i selskapet. En løsning kunne imidlertid vært å ta opp lån for å betale formuesskatten, men det er ofte begrenset hvor mye en ønsker å belåne sitt eget selskap. Dessuten er det

utfordrende å få lån i kredittinstitusjoner dersom bedriften ikke går med betydelig overskudd og har gode panteobjekter som sikkerhet (Revfem, 2021).

For flere nye grønne selskaper foreligger det en formuesrabatt på selskapenes verdier når de notere seg på den nye vekstbørsen Euronext Growth. Dette er imidlertid ikke tilfelle for selskaper notert på Euronext Expand eller Oslo Børs, hvor det er markedsverdien etter aksjekurs, og ikke selskapets balanseførte verdier, som er det skattemessige beregningsgrunnlaget. Mange grønne vekstselskaper har ofte en børsverdi som er høy, mens inntjeningen som regel er lav. For rene investorer er ikke formuesskatten et stort problem da disse går inn og ut av markedet, og derfor enkelt kan frigjøre kapital. Motsatt er det for personer i ledelsen som ofte har aksjeverdier innelåst i selskapet, og følgelig ikke kan disponere disse fritt.

Selskaper som velger å gå på børs, gjør det hovedsakelig fordi de trenger tilgang på kapital. Det er da urimelig at mange bedriftseiere får en skatteregning som gjør at de må ta ut utbytte fra selskapet for å betale økt formuesskatt. Det kan imidlertid argumenteres for at bedriftseiere bare kan selge seg ned dersom de ikke kan betale formuesskatten på andre måter, men ofte anses det som positivt for aksjonærer at ledelsen er godt investert. Norske bedriftseiere har derfor et dilemma om hvorvidt de skal redusere kapitalen i selskapet ved å ta ut utbytte eller selge seg ned. Begge alternativ er ikke uten konsekvenser, ettersom det kan gi negative signaleffekter å allokere investeringen ut av selskapet for å betale formuesskatt. En konsekvens av formuesskatten er at utenlandske eiere får en rabatt på kjøp av norske selskaper sammenlignet med norske investorer. Dette kan medføre at privat eierskap flyttes ut av Norge for at selskapet skal bedre sine konkurransevilkår (Revfem, 2021).

Formuesskatten kan være et hinder for å utvikle norsk næringsliv ved at de beste gründerne velger å bosette seg i andre land. Det er tydelig at det trengs nye og bedre skatteinsentiver for å øke FoU-aktiviteten i landet. FoU er et spesielt viktig instrument i overgangen til et mer miljøvennlig og bærekraftig samfunn. Petroleumsnæringen har vært svært inntektsbringende for staten, og er en stor bidragsyter til dagens velferdssamfunn. Disse inntektene skal imidlertid erstattes av andre næringer, og i den anledning er det viktig å legge til rette for en gunstig skattlegging av FoU-aktivitet. I et FoU-perspektiv bør således formuesskatten avskaffes for å sikre at denne aktiviteten ikke blir lagt til andre land.

En annen løsning kan være å øke verdirabatten på arbeidende kapital slik at kapitalen blir mer tilgjengelig, og at norske bedriftseiere dermed ikke trenger å selge seg ned for å betale formuesskatten. Den sittende regjering har i 2022 redusert aksjerabatten fra 45 prosent til 25 prosent, samt økt formuesskatten fra 0.85 prosent til 0.95 prosent. Dette er en uheldig utvikling med tanke på å legge til rette for oppstartsselskaper innenfor grønn sektor (Strøm-Andresen & Brodtkorb, 2021).

6. Skattemessig nedskrivning

Nedskrivning gir ikke rett til skattefradrag, da dette innebærer at en bruker skjønn for å vurdere verdien til en eiendel. Regnskapsmessig benyttes imidlertid nedskrivninger, ettersom regnskapet best mulig skal reflektere virkeligheten. En konsekvens av dette er at det oppstår midlertidige forskjeller. Med å gjeninnføre nedskrivning skattemessig vil det oppstå mindre midlertidige forskjeller, som vil gjøre at skatteregnskapet reflekterer virkeligheten bedre.

Ved at det gis adgang til å nedskrive i skatteregnskapet vil det gi en lavere betalbar skatt dersom virksomheten har eiendeler å nedskrive. Det vil kunne være verdifull kapital virksomheten kan benytte på å heller styrke egen drift. Videre vil muligheten til å skattemessig nedskrive kunne være med på å minske risikoen knyttet til likviditet hos selskaper i skatteposisjon.

6.1 Tidligere regelsett om skattemessig vurdering av varebeholdning

Dagens skattesystem inkluderer ikke adgang til nedskrivning av varer. Det er ikke før virksomheten har solgt eller kastet varen at det vil gis skattefradrag for ukurante varer. Skatteloven inneholdt imidlertid tidligere regler som tillot virksomheter å foreta nedskrivning av varebeholdningen.

Nåværende regelsett for skattemessig vurdering av varelager ble innført med virkning fra og med inntektsåret 1991. Formålet med de nye reglene var å gjøre slutt på adgangen til å foreta skattemessig nedskrivninger for ukurans og prisfallsrisiko, samt nedskrivninger på varekontrakter. De gjeldende reglene som ble endret kom inn i skatteloven av 1911 § 50. Skattereformen av 1992, som denne lovendringen var en del av, ble utredet i NOU 1989:14. Denne utredningen

gikk ikke spesielt i detalj på den konkrete utformingen av de nye tidsfestningsprinsippene som den prinsipielt tok til orde for (Ludvigsen & Baksaas, 2012, s.372).

Skatteloven av 1911 inneholdt regler som satt en nedre grense for vurdering av varebeholdninger. Verdsettelsen av kurante varer kunne foretas ut fra laveste verdis prinsipp, mens ukurante varer ble verdsatt individuelt til påregnelig salgpris minus salgskostnader. Ukurante varer kunne også bli verdsatt under ett med de kurante, men slik at detaljister og grossister foretok en samlet skattemessig nedskrivning for ukurans på inntil 3 prosent av laveste verdi. I tillegg åpnet daværende skattelov adgang til nedskrivning for prisfallsrisiko på varebeholdningen. Størrelsen på denne nedskrivningen ville avhenge av den næringsdrivendes skjønn, men begrunnet ut fra de alminnelige konjunkturutsikter, egenskaper ved bransjen og varens omløpshastighet. Ved å utnytte nedskrivningsmulighetene maksimalt, ville varekostnaden øke tilsvarende (Fallan, 1988, s.126).

Samme nedskrivning måtte opprettholdes hvert år for å beholde den rene skattekreditten fremskyndingen av kostnadsfradraget ga. Den samlede skattekreditten kunne måles ved lagerreserven, som ble definert som differansen mellom høyeste tillatte verdsetting etter regnskapsloven og bokført verdi. Endringen i lagerreserven påvirket varekostnaden, og skulle vises som en egen post i resultatregnskapet for store selskaper. Disse selskapene måtte også vise den absolutte størrelsen på lagerreserven i balansen (Fallan, 1988, s.126).

En skattemessig nedskrivning for ukurans og prisfallsrisiko kan argumenteres for å være mer gunstig for miljøet enn nåværende regler. Nåværende skatteregler tilrettelegger for en bruk og kast mentalitet, ettersom det lønner seg for bedrifter å kaste og destruere varer fremfor å beholde varene på lager. Dersom bedrifter kunne foretatt en skattemessig nedskrivning for ukurans og prisfallsrisiko, ville trolig flere bedrifter beholdt varene lenger på lager og etter hvert solgt de til lavere priser. Skatteloven kan i et slikt tilfelle gi et insentiv til et grønt skifte ved å legge til rette for mer bærekraftig handel.

Det produseres generelt for mye varer, blant annet i klesindustrien, hvor 30 prosent av alle klærne som produseres hver sesong aldri selges (Elven, 2018). Ved å innføre et regelsett som gjør det lønnsomt bedriftsøkonomisk å selge eldre varer

til redusert pris, fremfor å kaste varene, vil trolig både tilbudet og etterspørselen etter nye varer reduseres. De tidligere reglene med skattemessig nedskrivning for ukurans og prisfallsrisiko kan følgelig være et virkemiddel i skatteloven for omstillingen til et lavutslippssamfunn. Det bør derfor undersøkes hvorvidt en gjeninnføring av skattemessig nedskrivning kan være en aktuell insentivordning. Skatteloven er innrettet for å gi staten inntekter, men den bør også legge til rette for bærekraft for å bidra til et grønt skifte.

6.2 Tidligere regelsett om skattemessig vurdering av varekontrakt og kundefordring

I tidligere regelsett om skattemessig vurdering av varekontrakt var det også mulighet for å nedskrive for faktisk inntrådt prisfall fra kontraktsinngåelsen til årsskiftet, samt for prisfallsrisiko fra årsskiftet og frem til levering eller videresalg. Forutsetningen var at kontrakten ble bokført og at nedskrivningen ble gjennomført i regnskapet. Dette ga ett års ren skattecreditt på nedskrivningsbeløpet (Fallan, 1988, s.127).

Det tidligere regelsettet ga i tillegg adgang til å foreta avsetninger for å møte fremtidige sannsynlige tap på utestående fordringer, en ordning som innebar skattecreditt for de som brukte den, jf. skatteloven 1911 § 50 (2) bokstav a. Dette var ikke realiserte tap, men mulige tap som ville bli realisert på et senere tidspunkt når fordringene ble tapsført. Disse tapene måtte alltid fastsettes ved en skjønnsmessig vurdering. Det ville ikke vært praktisk å foreta en individuell vurdering av den enkelte fordringen for skattesubjekter med stor utestående fordringsmasse, men i stedet foreta en samlet nedskrivning basert på erfaringstall for tap i tidligere år (Fallan, 1988, s.128).

I motsetning til reglene om vurdering av varebeholdning, har ikke de tidligere reglene om vurdering av varekontrakt og kundefordring en direkte effekt på et grønt skifte. Det interessante er imidlertid at disse reglene kan ha en indirekte effekt ved at selskapene kan få nedvurdert eiendelene sine. Ved å innføre de tidligere reglene kan selskapene benytte seg av en skattecreditt for å få en reduksjon i skatten. Problemstillingen blir da hvorvidt dette kan innføres for kun bærekraftige aktiviteter. Reglene kan ta utgangspunkt i EU taksonomien slik at det

kun er bærekraftige aktiviteter som nyter godt av reglene. Disse selskapene har da muligheten til å benytte seg av en grønn skattekreditt.

6.3 Hensynene bak endring av regelsettet

Det var svært gode grunner til at skattereformen i 1992 ble innført, og dermed at reglene om skattemessig nedskrivning ble fjernet. Hensynet til å motvirke manipulering, hensynet til symmetri og ligningstekniske hensyn er fremhevet som de avgjørende hensynene for å gjøre slutt på adgangen til skattemessig nedskrivning for varer, kundefordringer og varekontrakter.

Hensynet til å motvirke manipulering, som kom klart til uttrykk i Ot.prp nr.35 (1990-1991), ble allerede trukket frem i NOU 1989:14 av Skattereftormsutvalget. Utvalget mente generelt at innføringen av realisasjonsprinsippet kunne gjøre det utfordrende å drive manipulerende skatteplanlegging, blant annet gjennom benyttelse av skjønsmessig regnskapsregler (Ludvigsen & Baksaas, 2012, s.13-14).

Videre er hensynet til ulike former for symmetri. Symmetriprinsippet vil si at inntekter og kostnader av samme type bør behandles likt, for eksempel at varesalg er skattepliktig mens varekostnader fradragsføres. Symmetrihensynet står sterkt der hvor hjemmelsgrunnlaget tilsier det, noe som ofte er tilfelle i spørsmål om hvorvidt skatteplikt og fradragsrett skal "følge hverandre" når de har samme utspring eller av samme karakter. Prinsippet i denne sammenhengen er at varens anskaffelseskost tidfestes i takt med at varene realiseres (Ludvigsen & Baksaas, 2012, s.14).

Et tredje forhold som er fremhevet som viktig i forarbeidene er ligningstekniske hensyn. Dette hensynet omhandler blant annet at reglene ikke skal være for skjønsmessige. Mer generelt kan det beskrives som hensynet til at ligningsmyndighetene skal ha gode muligheter til å etterprøve selvangivelsene. Det skal være forutsigbart for skattyterne å kunne tallfeste sitt skattepliktige overskudd for det aktuelle året. For ligningsmyndighetene var det nærmest umulig å praktisere nedskrivningsreglene, ettersom de var skjønsmessig utformet. Utredningsgruppen i NOU 1989 kom dermed frem til at ligningsmyndighetene ikke hadde en reell mulighet til å sikre at lovreglene ble praktisert med samme innhold (Ludvigsen & Baksaas, 2012, s.14-15).

Dersom reglene om skattemessig nedskrivning skal gjeninnføres må disse tre hensynene vurderes. Etersom skattesystemet har endret seg betraktelig på 30 år, er det ikke realistisk å innføre tilsvarende regler som før skattereformen i 1992. Imidlertid er det interessante elementer som bør vurderes dersom skattemessig nedskrivning skal gjeninnføres. Det kan argumenteres med at skattepolitikken har stor innflytelse på bærekraft, og følgelig bør det utredes hvorvidt ukurante varer kan nedskrives som et steg i retning mot et grønt skifte.

Det må gjennomføres en grundig utredning for å kartlegge fordeler og ulemper med en gjeninnføring. I den anledning må det tas en vurdering om hva som skal veie tyngst; hensynene bak endringen eller bærekraft. En ligningsteknisk mulighet kan være å innføre en ny grønn næringskode i Foretaksregisteret. Alle selskaper er registrert med en næringskode, og dersom ligningsmyndighetene enkelt kan kontrollere at koden til selskapet er grønn, så kan dette føre til at riktige selskaper benytter seg av reglene.

6.4 Bedriftsøkonomisk lønnsomt

Mange bedrifter har varer som, av forskjellige grunner, ikke kan selges eller brukes. Nåværende skatteregler gjør at det mest lønnsomme bedriftsøkonomisk er å kaste eller destruere disse varene. Varer som gis til veldedighet vil gå innenfor definisjonen av gaver, sktl. § 5-2. Uttak av varer som gis som gaver resulterer i at det må beregnes gevinst eller tap som om varene var blitt solgt, samtidig som det må beregnes merverdiavgift av uttaket. Det er da omsetningsverdien som er grunnlaget for beregningene, både med hensyn på skatten og merverdiavgiften. Det er likevel grunn til å anta at dette ikke fullt ut gjennomføres i praksis for mindre gjenstander og beløp (Petersen, 2019).

Det må også vurderes hvorvidt omsetningsverdien kan settes til null, eller i alle fall lavere enn anskaffelseskost. I realiteten kan varene ofte ha en verdi som er lavere enn anskaffelseskosten. I et slikt tilfelle vil en ikke få noen skattepliktig gevinst dersom varene selges, og et tap vil da være fradragsberettiget. Det må imidlertid dokumenteres godt at varene ikke har noen verdi eller at de har lavere verdi enn anskaffelseskost hvis varene gis bort. Har varene ligget lenge på lager og det kan dokumenteres forsøk på å selge varene til en lav verdi, er dette vanligvis et sterkt argument for å sette en lavere omsetningsverdi. Praksis viser

imidlertid at dette er vanskelig å hevde, særlig med hensyn på merverdiavgiften. Videre er skattereglene utformet slik at det ikke gis fradrag for verdien av gaver, og således foreligger det ikke et insentiv for bedrifter til å gi bort overskuddsvarer med nåværende skatteregler (Petersen, 2019).

Næringsdrivende blir i stedet for anbefalt å selge eller kaste ukurante varer før varetelling for å sikre skattemessig fradrag for tapet. I tillegg er det ikke merverdiavgift som ved uttak, og utfordringene omkring dokumentasjonen av omsetningsverdien faller bort. Med nåværende regler er det derfor ikke lønnsomt å gi varene videre til gjenbruksbutikker eller organisasjoner (Petersen, 2019).

Etter nåværende regler må det betales uttaksskatt og uttaksmoms dersom en vare verdt mer enn 100 kroner doneres bort. Merverdiavgiften blir null ved å kaste varen, mens det ilegges full merverdiavgift dersom den samme varen gis bort til for eksempel Fretex. Dette gjør at bedriftene har et insentiv til å ikke tenke bærekraft, og således ikke gi bort varer. Dersom regjeringen imidlertid fjerner avgiften på dette punktet, vil dette kunne medføre en mer bærekraftig og sirkulær industri (Knežević & Aasen, 2022).

Skatteloven og merverdiavgiftsloven er ikke innrettet for å tenke bærekraft, men for å skaffe inntekter for staten. Dagens regelverk fremstår som utdatert i en tid med mye fokus på miljø og bærekraft. Myndighetene bør derfor se nærmere på regelverket omkring håndteringen av ukurante varer, slik at det mest lønnsomme bedriftsøkonomisk ikke er å kaste disse varene dersom de senere kan komme til anvendelse.

Regjeringen fjernet merverdiavgiften på matvarer til veldedighet fra 1.juli 2016. Bakgrunnen for dette var at virksomheter valgte å destruere matvarer i stedet for å donere det bort til veldedighet for å unngå merverdiavgift (Finansdepartementet, 2016). I 2019 fulgte de opp med å fjerne særavgifter på sjokolade- og sukkervarer, alkoholfrie drikkevarer, drikkevareemballasje og sukker for tilsvarende leveranser som et ledd i å redusere matsvinn (Øpstad, 2019). Det diskuteres nå om tilsvarende regler skal innføres for andre varer som klær, sko, bøker, møbler med videre, for ytterligere å redusere kasting av brukbare varer. Det kan følgelig argumenteres for at politikerne jobber i riktig retning mot en mer bærekraftig skattepolitikk.

Stortinget vedtok 21.april 2022 at regjeringen må gjennomgå regelverket for tekstilbransjen og vurdere endringer for å sikre at klesbransjen i større grad gjenbraker usolgte tekstilvarer, i stedet for å destruere dem. En konsekvens av dette vedtaket er at det blant annet skal fokuseres på å videreutvikles en miljømerkeordning som omfatter sirkulære aspekter, kvalitetskrav, levetid og muligheter for reparasjon (Innst. 259 S (2021-2022), s. 5).

7. Gunstigere avskrivningsregler

Virksomheter bruker avskrivninger for å kostnadsføre verdifall på eiendeler. Hovedregelen er at eiendelene regnskapsmessig avskrives over levetiden, mens skattemessig skal de avskrives med saldoavskrivninger. Noen saldogrupper har gunstigere avskrivningsregler med høy avskrivningsprosent. I slike tilfeller vil hoveddelen av eiendelene avskrives raskere enn levetiden, noe som gjør at virksomheten kan utsette skattebetalingen. Skatteregningen vil i et slikt tilfelle bli flyttet frem i tid sammenlignet med vanlig praksis (Tvetter, 2017).

Dersom avskrivningene er høye i starten, vil virksomhetens skattbare overskudd bli lavere tidlig i driftsmiddelets levetid. Skattyter får følgelig en rentefri skattekreditt, som vil være en fordel sammenlignet med alternativ finansiering. Avskrivninger som er høyere enn faktisk verdifall, vil dermed være en type skattelettelse i form av den rentefrie skattekreditten. Motsatt vil for lave avskrivninger, sammenlignet med økonomisk verdifall, gi negativ skattekreditt som innebærer en tilsvarende ulempe for skattyter (NOU 2014:13, s.241).

Skattemessige avskrivninger som avviker fra økonomisk verdifall, kan muligens gi vridninger i investeringene. Når forholdet mellom avskrivninger og faktisk økonomisk verdiforringelse varierer mellom ulike investeringstyper, vil mulighetene til å oppnå skattekreditter variere med type realkapital. Ettersom virksomhetenes investeringsadferd blir styrt ut fra resultatet etter skatt, kan ulike muligheter for skattekreditter resultere i at skattemessige forhold påvirker valg av investeringer. Dette kan følgelig være med på å vri investeringsbeslutningene. For å redusere vridningene i selskapsskatten er det dermed viktig at de skattemessige avskrivningene i størst mulig grad avspeiler det økonomiske verdifallet (NOU 2014:13, s.242).

7.1 Høye lineære avskrivninger

Det har blitt innført noen særregler for grønne aktører med hensikt å sikre at myndighetene når klimamålene. Beskatning av vindkraft var etter 2015 gjenstand for en særbestemmelse i skattelov, som ga rett til lineære avskrivninger på driftsmiddelet over en femårsperiode, gjeldende fra 19.juni 2015 til og med 2021 (KPMG, 2018). Denne særbestemmelsen ble godkjent av ESA 6.juni 2016, ettersom beskatningen ble ansett å være statsstøtte. Formålet med særbestemmelsen var å fremme produksjon av fornybar energi, spesielt tatt i betraktning av det uutnyttede potensialet for vindkraft i Norge (ESA, 2016). I tillegg var det viktig å harmonisere de norske reglene med de gunstigere svenske avskrivningsreglene, da vi har et felles norsk-svensk elsertifikatmarked. Med vesentlige ulike skattemessige rammebetingelser kunne en uforholdsmessig stor del av investeringene og insentivene havne i Sverige (Ekern, 2015).

Det har vært en diskusjon hvorvidt denne særbestemmelsen på vindkraft bør gjøres permanent, og i tillegg utvides til å omfatte andre løsninger som produserer fornybar energi. Ved å innføre denne særbestemmelsen permanent, samt innføre gunstige avskrivningsregler for annen fornybar energi, kan dette være med på å vri investeringene. Dette kan dermed være med på å akselerere omstillingen til et lavutslippssamfunn ved at det gis insentiv til å investere i selskaper som ikke bidrar til å forlenge den fossile økonomien. Et annet forslag for å akselerere investeringsviljen er å åpne for lineære avskrivninger over enda kortere tid, for eksempel tre år. Dette vil være gunstig for grønne selskaper som er i skatteposisjon. Gunstige avskrivningsregler kan følgelig gi et insentiv til et grønt skifte ved at investeringsviljen intensiveres i fornybar energi (Christophersen & Intveen, 2021).

En utfordring er imidlertid at økninger i avskrivningssatsen for løsninger som produserer fornybar energi kan redusere konkurransekraften i norsk økonomi. Ved å vri ressurser bort fra petroleumssektoren til fornybar energi, som foreløpig er preget av lav lønnsomhet, vil dette kunne føre til et provenytap for staten. Dette provenytapet kan imidlertid hevdes å være nødvendig for en grønn omstilling. Samtidig er det viktig at avskrivningssatsen som innføres for disse næringene er mest mulig optimal.

7.2 Akselererte saldoavskrivninger

De skattemessige avskrivningsreglene for varige og betydelige eiendeler beregnes ved saldoavskrivninger, jf. sktl. § 14-40 første ledd. Ved saldoavskrivninger benyttes det en fast prosentsats av restverdien av eiendelen hvert år. Driftsmiddel med lavere kostpris enn 15.00 kroner eller kortere brukstid enn tre år kan fradragsføres i anskaffelsesåret, jf. sktl. § 14-40 andre ledd.

En mulighet for å gi et insentiv til å investere i bærekraftige driftsmidler kan være å innføre akselererte saldoavskrivninger for bærekraftige driftsmidler. Akselererte saldoavskrivninger skiller seg ut fra ordinære avskrivninger ved at det er høyere avskrivninger i starten av driftsmiddelets levetid. Dette gir lavere skattegrunnlag de første årene og derav også lavere skattekostnad. Det er gjerne de første årene etter anskaffelsen av et driftsmiddel at virksomheten er mest utsatt for likviditetsrisiko. Ved å innføre akselererte saldoavskrivninger kan skattetrykket reduseres i starten av investeringen. Det er spesielt to typer akselererte avskrivninger som er relevante; startavskrivninger og dobbelsatsmetoden (Tuovila, 2020).

Startavskrivninger gir adgang til å avskrive ut over den ordinære satsen i starten av driftsmiddelets levetid. Norske myndigheter og næringsliv har erfaring med ordningen gjennom anvendelse i 2014-2017 og 2020. Myndighetene innførte i 2014 startavskrivninger for saldogruppe d med 10 prosent, noe som innebar at avskrivningssatsen det første året i driftsmiddelets levetid økte fra 20 prosent til 30 prosent. Dette ble innført for å stimulere til investeringer og gi vekst i næringslivet. I 2017 bortfalt startavskrivninger fra det norske skattesystemet, før det ble gjeninnført i 2020 som en konsekvens av covid-19. Startavskrivning på nyanskaffede driftsmidler i saldogruppe d ble imidlertid avvirket allerede i 2021. Bakgrunnen var at økte avskrivninger i hovedsak kun er en fordel for selskap i skatteposisjon, og at flertallet av virksomheter som ble påvirket av covid-19 ikke ville fått en umiddelbar nytte av ordningen (KPMG, 2020).

Dobbelsatsmetoden skiller seg ut fra startavskrivninger ved at avskrivningssatsen dobles i hele levetiden. Dette er en mer aggressiv avskrivningsregel som gir høye avskrivninger. Metoden benyttes i enkelte land for å redusere skattekostnaden i starten av levetiden, og særlig for driftsmidler som er sannsynlige i å tape verdi fort. Eksempelvis er avskrivningssatsen til maskiner satt til 20 prosent, jf. sktl. § 14-43 første ledd bokstav d. Dersom dobbelsatsmetoden blir gjeldende for

bærekraftige driftsmidler vil en virksomhet ha mulighet til å avskrive med 40 prosent av avskrivningsgrunnlaget ut levetiden (Hayes, 2022).

Ved å benytte akselererte avskrivninger på bærekraftige driftsmidler vil det medføre at investeringer i slike driftsmidler skattlegges mer lempelig i starten av levetiden enn andre investeringer. Et resultat av en slik insentivordning for bærekraftige driftsmidler er at selskaper vil ha større motivasjon for å velge slike driftsmidler. Dette kan dermed være med vri investeringene fra driftsmidler som forurenser, til driftsmidler som har et nullutslipp (Innst. 4 L, (2013-2014), s.25).

7.3 Meravskrivning

Meravskrivninger er avskrivning av mer enn verdien av driftsmiddelet. Det skiller seg fra det generelle prinsipp om at avskrivninger skal dekke 100 prosent av investeringskostnaden (Finansdepartementet, 2015, s.7). En benyttelse av meravskrivning kan intensivere investeringer i bærekraft gjennom at høyere avskrivninger for bærekraftige driftsmidler sørger for lavere skattekostnad dersom selskapet er i skatteposisjon.

Meravskrivning har vært et diskutert virkemiddel i jakten på å skape bedre rammevilkår for vindkraft. I forbindelse med gunstigere avskrivning på vindkraftanlegg kom næringsorganisasjoner med innspill om 40 prosent meravskrivning på elsertifikatinvesteringer. Innspillet ble imidlertid avvist av Finansdepartementet med bakgrunn i at meravskrivning bryter med prinsippet for avskrivninger. I tillegg ville et slikt tilleggsfradrag vært et fremmedelement i den alminnelige skattleggingen (Prop. 120 LS, (2014-2015), s.27).

Videre viste departementet til at en meravskrivning på 40 prosent medfører en vesentlig investeringsstøtte med omtrent samme effekt som et investeringstilskudd på 10 prosent. Det kunne ført til at samfunnsøkonomisk ulønnsomme vindkraftprosjekter kunne blitt bedriftsøkonomisk lønnsomme. Konsekvensen kan da være at noen vindkraftprosjekt som er ulønnsomme samfunnsøkonomisk blir gjennomført på grunn av tilskuddet. Det vil være uheldig å gjennomføre samfunnsøkonomiske ulønnsomme prosjekter, ettersom dette vil føre til provenytap for staten (Prop. 120 LS, (2014-2015), s.27).

Et grønt skifte er avhengig av bærekraftige investeringer for å lykkes, og således bør myndighetene revurdere sine prinsipper omkring meravskrivninger.

Myndighetene må akseptere risikoen for at noen flere ulønnsomme prosjekter blir innført, for å akselerere omstillingen til et lavutslippssamfunn. Meravskrivning for bærekraftige aktiviteter kan gjøre det mer lønnsomt å investere i bærekraftige næringer, slik at investeringene allokteres bort fra for eksempel petroleumsnæringen. Typiske næringer som kunne nytt godt av meravskrivninger hadde vært vindkraft og vannkraft, da dette er ressurskrevende næringer. Driftsmidlene er ofte svært dyre, og det tar tid før investeringen i driftsmiddelet gir avkastning.

En annen mulig fordel ved å innføre meravskrivninger kan være at en kan differensiere satsene på bærekraftige driftsmidler. Myndighetene kan dermed gi et ekstra insentiv til de aktiviteter som de ønsker investeringer i. Eksempelvis kan vindkraft på havet og vindkraft på land ha ulik meravskrivningssats.

8. Investeringsrefusjonsordning

Felles for nyetablerte virksomheter er risikoen knyttet til likviditet. I bærekraftige næringer er det ofte mange virksomheter i oppstartsfasen, og for å minske likviditetsrisikoen vil det være interessant å få til en ordning som kan tilføre ettertraktet likviditet. Hensikten med en investeringsrefusjonsordning er at kun virksomheter som kvalifiserer til ordningen kan benytte seg av den. Ordningen vil kun basere seg på bærekraftige investeringer, ettersom dette er investeringer som positivt bidrar til et grønt skifte.

Ved innføringen av en investeringsrefusjonsordning kan det innhentes elementer fra leterefusjonsordningen, som inntil nylig har vært en aktiv ordning for petroleumsnæringen. Argumentet for innføringen av ordningen i petroleum var å bedre likviditeten til selskaper som lette etter olje. Det tar lang tid fra et selskap borer opp olje i letebrønn til inntekter tilfaller virksomheten. Det er følgelig ressurskrevende og utfordrende likviditetsmessig for virksomheten dersom den ikke innehar inntekt fra annen aktivitet.

Leterefusjonsordningen tillot selskaper å redusere årets betalbare skatt med skatteverdien av letekostnaden. Skatterefusjonen ble beregnet ved å multiplisere de fradragsberettigede letekostnadene med gjeldende skattesatser det året

kostnadene var pådratt. Selskaper som ikke hadde pådratt seg inntekt ville da få refundert skattefradraget for letekostnader allerede påfølgende år (Norskipetroleum, 2022). Finansdepartementet argumenterte med at dette ville skape en mer likeverdig konkurransearena i petroleumsnæringen, ettersom både veletablerte- og nye selskaper fikk utnyttet skattefradraget (Ot.prp.nr.1. (2004-2005), s.121-122).

Utfordringene knyttet til likviditeten de første årene er gjenkjennbare for virksomheter innen bærekraftige aktiviteter. Oppstartsfasen er preget av høye driftskostnader og dyre investeringer, noe som ofte gjør at virksomhetene oppnår negativt resultat. Finansdepartementets argument med mer lik konkurranse blir ikke like relevant for bærekraftige selskaper, da konkurransearenaen her hovedsakelig består av nyetablerte virksomheter. Ordningen kan imidlertid skape bedre rammevilkår for selskapene gjennom at det minsker likviditetsrisikoen, og følgelig gjøre selskapene mindre avhengig av lånefinansiering. Selskapene blir sannsynligvis mer attraktive for interessenter, ettersom konkurransevilkår blir bedre enn i andre næringer. En konsekvens er da at det vil investeres mer i bærekraftige aktiviteter som kan intensivere et grønt skifte.

Virksomheter som har krav på skattekostnaden til den bærekraftige investeringen, vil enten få skatteverdien refundert eller som skattefradrag. Dette avhenger av hvorvidt virksomheten er i skatteposisjon. Dersom virksomheten ikke er i skatteposisjon, er det krav om at den skattemessige verdien blir refundert allerede påfølgende år. Dette er illustrert nedenfor i figur 6 hvor selskapet, som ikke er i skatteposisjon, får utbetalt 22 prosent av de bærekraftige investeringene året etter.



Figur 6. Eks. på investeringsrefusjonsordning der virksomhet ikke er i skatteposisjon

Myndighetene er avhengige av å intensivere bærekraftige investeringer for å oppnå klimamålene. En investeringsrefusjonsordning vil være spesielt gunstig for ressurskrevende aktiviteter, eksempelvis fornybar energi, ettersom investeringer her er kostbare. Norge er godt posisjonert til å utnytte fornybare energikilder med gode naturgitte forutsetninger. Videre kan en økning i bærekraftige investeringer

være samfunnsøkonomisk lønnsom ved at etterspørselen etter fornybar energi sannsynligvis bare vil øke. Det vil således oppstå muligheter for Norge å profitere på en investeringsrefusjonsordning ved at det kan forekomme økt salg av fornybar energi til utlandet. I omstillingen til et lavutslippssamfunn vil investeringsrefusjonsordningen være en god ordning som trolig kan akselerere et grønt skifte.

8.1 Risikoer med ordningen

Selv om det er flere gode grunner til å innføre en investeringsrefusjonsordning, vil det oppstå utfordringer for myndighetene ved innførelse av ordningen. Erfaringer fra både leterefusjons- og SkatteFUNN-ordningen har gitt myndighetene kunnskap om at ikke alle selskaper rapporterer riktig skattefradrag (Finansdepartementet, 2021, s.27). Det vil være nødvendig for myndighetene å inneha tilstrekkelige kontrollsystemer for å unngå feil knyttet til utbetaling av refunderbart beløp. Det har oppstått flere saker tilknyttet feilutbetaling fra leterefusjonsordningen, hvorav Skeie Energy-saken er den mest kjente. Her ble selskapet saksøkt for å ha misbrukt ordningen ved at det pådro seg kunstig høye utgifter til oljeleting (Bach, 2020).

Videre vil det være knyttet en viss usikkerhet til om myndighetene vil få igjen skatteverdien de har utbetalt. Ordningen er ingen direkte utgift for staten da den bare er en forhåndsutbetaling, således en skatteutsettelse. Imidlertid er det en risiko for at noen virksomheter aldri kommer i skatteposisjon og staten må da anse pengene som tapt. Risikoen for at virksomheter går konkurs har erfaringsvis vært lav i petroleumsnæringen. Når det gjelder bærekraftige investeringer vil risikoen være høyere. Investeringsrefusjonsordningen vil være tilgjengelig for langt flere virksomheter, hvorav en stor part er nyetablerte. Staten må følgelig budsjettere med flere saker angående mangelfull tilbakebetaling enn det de gjorde i forbindelse med leterefusjonsordningen. Samtidig vil det være knyttet langt mindre skattefradrag til hver investering så lenge næringen kun forholder seg til den alminnelige skattesatsen på 22 prosent fremfor petroleumsnæringen hvor fradraget er hele 78 prosent.

For å redusere risikoen for at det blir gitt refusjon til virksomheter som aldri kommer i skatteposisjon kan ordningen høste erfaring fra SkatteFUNN-ordningen.

I denne ordningen er det forbud mot å gi støtte til foretak som er i økonomiske vanskeligheter. Et foretak anses å være i økonomiske vanskeligheter dersom minst en av omstendighetene listet opp i GBER artikkel 2, pkt. 18 har inntruffet. Ved å anvende dette prinsippet på investeringsrefusjonsordningen vil dette gi myndighetene mulighet til å hindre utbetaling til selskaper de ikke kan forvente å få tilbakebetalt skattekravet fra.

Til tross for at det er vanskelig for myndighetene i praksis å forholde seg til dette vilkåret, kan investeringsrefusjonsordningen benytte erfaringer og kompetanse fra SkatteFUNN-ordningen for å minske risikoen knyttet til feilutbetalinger. I SkatteFUNN-ordningen har myndighetene lagt til et vilkår om at revisor skal gjennomgå all dokumentasjon. Dette gjøres for å sikre at det kun er prosjektrelaterte kostnader som er tatt med. Lignende kan gjøres med investeringsrefusjonsordningen. Revisor kan bekrefte at selskapet ikke er i økonomiske vanskeligheter samt at det kun er prosjektrelaterte kostnader som er tatt med. På den måten minimerer myndighetene risikoen for feilutbetaling.

I forbindelse med investeringsrefusjonsordningen kan pantsetting av skattekravet gjøre ordningen mer attraktiv. Dette ble innført i leterefusjonsordningen i håp om at det kunne bidra til flere leteboringer. Pantsetting av skattekrav vil muligens bidra til mindre egenfinansiering, og derav hjelpe virksomheter til å motta mer kapital fra banker. Det er utfordrende å avgjøre det eksakte resultat av muligheten med pantsettingen, ettersom effekten ikke er analysert. Imidlertid tilsier erfaringer fra petroleumsbransjen at muligheten for pantsettelse var viktig for å få effekt av ordningen (Harding & Ahlvik, 2021, s.2).

8.2 Statsstøtte

Leterrefusjonsordningen har vært utsatt for debatt om hvorvidt den strider mot statsstøtteregelverket. Miljøorganisasjonen Bellona klaget inn ordningen for ESA i 2017. Bellona argumenterte med at ordningen favoriserer petroleumsnæringen fremfor andre næringer, og at den dermed strider med selektivitetsvilkåret i statsstøtteregelverket. ESA var derimot uenig i dette og henviste til tidligere sammenlignbar praksis. De konkluderte med at referanserammen skulle være med utgangspunkt i petroleumsbeskatningen, og ikke det norske skattesystemet generelt (Hambro, 2020, s.49). Ettersom alle selskaper som var omfattet av

petroleumsloven hadde mulighet til å benytte seg av leterefusjonsordningen, innebar ikke ordningen statsstøtte (ESA, 2019, s.16).

Når det gjelder investeringsrefusjonsordningen blir det ikke lignende drøftelse. Referanserammen blir i dette tilfellet ikke petroleumsloven, men den alminnelige skatteloven. Det vil således stride med selektivitetsvilkåret at kun bærekraftige investeringer omfattes av ordningen. Ved å innføre en investeringsrefusjonsordning vil ordningen medføre statsstøtte. Dette er imidlertid ikke nødvendigvis et hinder, ettersom reglene omkring statsstøtte inkluderer unntak for grønn statsstøtte.

For å forenkle vurderingen omkring reglene om statsstøtte er det viktig at det kun er bærekraftige investeringer, etter EU-taksonomien definisjon, som inngår i ordningen. Det vil være enkelte vilkår som må vurderes for å konkludere på om det er statsstøtte etter unntaksbestemmelsene. Dersom støtten er både nødvendig og forholdsmessig vil ordningen godkjennes fra ESA. Med EU-kommisjonens økte fokus på å nå klimamålet vil det være mulig å argumentere for at investeringsrefusjonsordningen er nødvendig. Videre kan det også argumenteres for at kravet om forholdsmessighet innfris dersom støtten ikke overkompenseres for å gjennomføre prosjekter. På grunnlag av overnevnte kan følgelig en investeringsrefusjonsordning innføres uten notifisering fra ESA.

9. Fradragsføring

Skatteloven inneholder kun mulighet til fradragsføring dersom et driftsmiddel har en levetid på mindre enn tre år, eller en skattemessig kostpris under 15.000 kroner jf. skatteloven §14-40 første ledd. Det vil være gunstig å kunne fradragsføre driftsmiddelet direkte for langt høyere verdi enn grensen på 15.000 kroner. Denne grensen har vært uendret i svært mange år, og er således moden for å økes. Dersom grensen økes slik at det blir mulighet for å fradragsføre mer, vil selskapene kunne utsette skattebetalingen ytterligere (Flesland, 2021).

For å intensivere et grønt skifte kan det være nødvendig at grensen for fradragsføring på bærekraftige investeringer økes ytterligere. Det kan da hentes inspirasjon fra Australia som innførte midlertidige regler knyttet til fradragsføring under covid-19. Virksomheter som oppfylte en rekke vilkår hadde mulighet til å fradragsføre eiendeler for inntil 150.000 dollar (Australian Tax Office, 2022). Det

er urealistisk at bærekraftige investeringer skal ha en så høy grense. Imidlertid kan det være mulig å innføre en høyere separat fradragsgrense kun for bærekraftige investeringer, slik at det tilrettelegges for en raskere grønn omstilling.

En annen mulighet er å ikke inkludere en øvre grense, men heller inkludere hele investeringsutgiften. En fradragsføring av hele investeringsutgiften kun for bærekraftige investeringer vil ha likheter med investeringsrefusjonsordningen, foruten muligheten til refusjon fra staten. Ved å fradragsføre hele investeringsutgiften vil resultatet svekkes ytterligere, noe som vil redusere den betalbare skatten tilsvarende. Videre vil en høyere fradragsføring minske likviditetsrisikoen for selskaper i skatteposisjon, ettersom skattebetalingen blir periodisert mer fordelaktig. Dette kan gi et insentiv til å investere i bærekraftige aktiviteter, og følgelig bidra til en hurtigere omstilling til et lavutslippssamfunn.

9.1 Delvis fradragsføring

En alternativ metode kan være å kombinere noen av de ulike ordningene som nevnt tidligere i oppgaven. Delvis fradragsføring vil inneholde både fradragsføring og avskrivning. Ved å innføre en slik ordning kan det fradragsføres for en bestemt proSENTSATS av investeringsutgiften, mens resterende kan bli avskrevet. Eksempelvis kan det fradragsføres umiddelbart 40 prosent, mens resterende 60 prosent vil bli skattemessig avskrevet. Denne ordningen har mye til felles med startavskrivninger, ettersom begge ordningene fører til høye kostnader i investeringsåret. Regnskapsmessig vil det imidlertid foreligge en forskjell da fradragsføring ikke posteres under avskrivninger, men andre kostnadsposter.

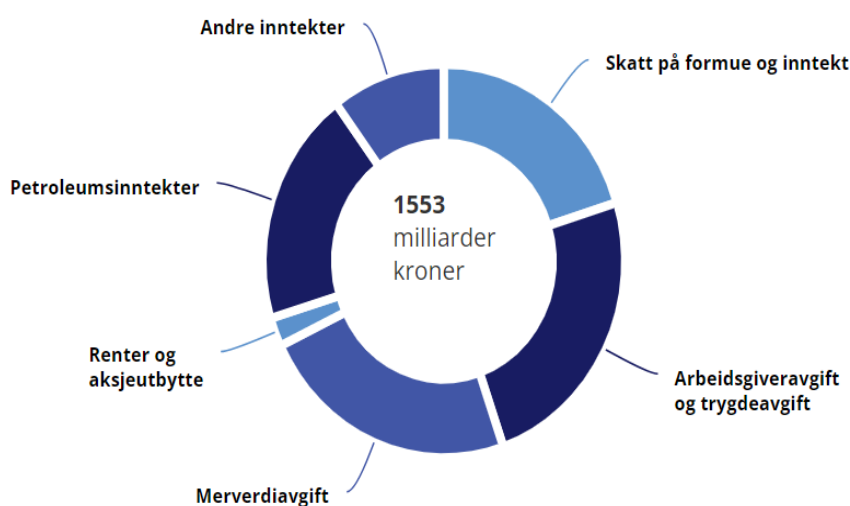
Det vil gi stor effekt for virksomhetene å få fradrag for en såpass stor andel av investeringen umiddelbart. Det er ofte i startfasen av investeringen at det foreligger størst risiko tilknyttet likviditeten for selskaper. Imidlertid vil ikke alltid fradragsordninger føre til bedring i likviditeten, da premisset for å utnytte fradraget er at selskapet er i skatteposisjon. Selv om ikke alle selskaper har umiddelbar effekt av fradragsordningen, vil risikoen være begrenset for staten sammenlignet med en tilskuddsordning som investeringsrefusjonsordning.

10. Grunnrentebeskatning

Etter å ha gjennomgått flere ordninger som kan fremme og akselerere et grønt skifte, vil dette kapitlet omhandle grunnrentebeskatning for fornybar energi. Dette er en tilleggsskatt som først blir aktuell når næringen over lengre tid oppnår ekstraordinær avkastning.

Selv om grunnrenteskatt i utgangspunktet ikke er et insentiv for et grønt skifte, vil den være et viktig virkemiddel i en grønn økonomi når skatteinntektene fra petroleumsnæringen reduseres. Sannsynligheten for at denne skatten blir aktuell for fornybar energi er høy, og følgelig vil det være essensielt å legge opp til en gunstig utforming av grunnrenteskatten. Ved å gjøre dette kan det medføre at det gis et insentiv til å fortsette å investere i fornybar energi.

Grunnrenteskatt har vært aktuell i både vannkraft og petroleum over lengre tid, og har vært en sterk bidragsyter til finansiering av velferdsstaten vår. Skattesatsen er nå henholdsvis 59 prosent og 78 prosent, hvorav grunnrentesatsen er 47.4 prosent for vannkraft og 56 prosent for petroleumsnæringen. Med grunnlag i økende lønnsomhet på fornybar energi er det naturlig å tenke at denne næringen vil måtte erstatte deler av de skatteinntektene petroleum i dag står for. Petroleumsinntektene er, som illustrert i figur 7, en stor bidragsyter for dagens velferdsstat, og således er det nødvendig for staten å innhente større skatteinntekter fra andre næringer når petroleumsnæringen utfases (Brigham & Moses, 2021, s.5).



Figur 7. Inntektene på statsbudsjettet, utenom lånetransaksjoner (Regjeringen, 2021).

10.1 Grunnrente

Grunnrenteskatt er skatt på den ekstraordinære avkastningen som oppnås på grunn av utnyttelse av en begrenset ressurs. Med ekstraordinær avkastning menes den avkastning som er utover normalt for lignende arbeidskraft, kapital og andre innsatsfaktorer i alternativ næring. I tillegg må ressursen være begrenset for at grunnrente skal foreligge, noe som i de fleste tilfeller er en knapp naturressurs. Det kan imidlertid også være myndighetsbestemte reguleringer, markedsrett eller foretaksspesifikk kunnskap og teknologi (SSB, u.å.).

Dersom ressursen betegnes som en naturressurs er innsatsfaktorene kostnadsfrie, som eksempelvis ved vannfall. Selv om det å skape energi ut av vannfallet ikke er kostnadsfritt, er tilgangen gratis. Myndighetene begrenser ofte tilgangen med begrunnelse i miljømessige årsaker, økosystemet, bærekraftig utvikling og andre elementer. Ved naturbasert virksomhet vil selve naturelementet kunne variere, for eksempel ved vannkraft hvor vanntilgang, topografi og fallhøyde er med på å bestemme produksjonskostnadene. Samtidig settes kraftprisen i markedet, noe som medfører at det blir store forskjeller i nettoavkastningen (NOU 2019:18, s.89).

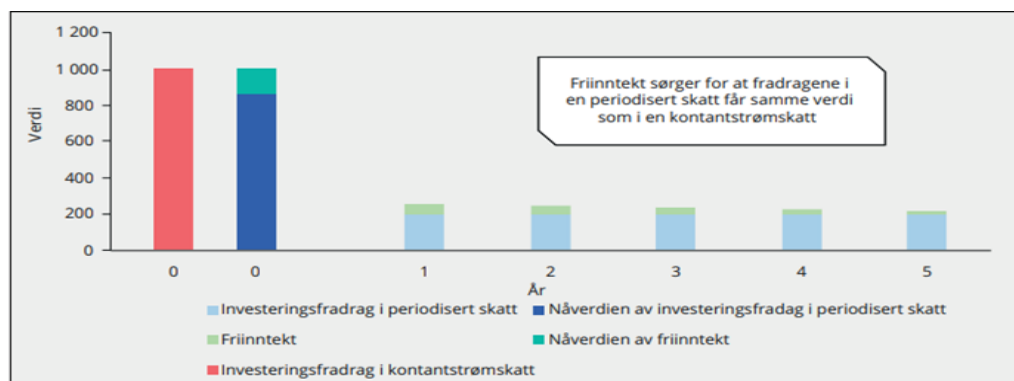
10.2 Utforming av grunnrenteskatt

I utformingen av grunnrenteskatt vil det være flere hensyn å ta stilling til. Myndighetene må legge til rette for at næringen skal være attraktiv for interessenter, samtidig som deler av verdiskapningen må innhentes i form av skatt.

Grunnrenteskatt kan beregnes og innhentes på flere måter. De forskjellige metodene fører til ulike virkninger med hensyn til markedets investeringsvilje. Hovedsakelig skilles det mellom overskuddsbaserte -og bruttobaserte modeller når det gjelder utforming av grunnrenteskatt. Nøytralitetsprinsippet er viktig i utformingen, og omhandler at et prosjekt som er lønnsomt før beregning av skatt også skal være lønnsomt etter skatteleggingen (NOU 2019:18, s.97).

Ved å benytte en overskuddsbasert skattemodell skal investeringslysten hos skattesubjektet ikke bli påvirket av grunnrenteskatten. Dette den mest vanlige grunnrentebeskatningen, og benyttes både for vannkraft og petroleum. I utredningen av grunnrenteskatt på fornybar energi vil det behandles to ulike overskuddsbaserte skattemodeller; en periodisert grunnrenteskatt og en

kontantstrømskatt. Modellene har forskjellige utforminger, men lønnsomheten skal teoretisk sett ikke påvirkes av hvilken modell myndighetene velger. Hovedforskjellen fra en kontantstrømskatt er at investeringskostnadene utsettes gjennom avskrivninger istedenfor å komme til fradrag direkte. Dette er illustrert i figur 8 (NOU 2019:18: s.100).



Figur 8. Illustrasjon av forskjellen på kontantstrømskatt og periodisert grunnrenteskatt (NOU 2019:18, s.101).

10.3 Periodisert grunnrenteskatt

Den periodiserte grunnrenteskatten kan virke gjenkjennbar for norske virksomheter, da utformingen har flere likhetstrekk til den alminnelige selskapskatten. Avskrivninger er blant annet et virkemiddel som blir benyttet i utregningen av netto grunnrenteinntekt.

Det som skiller den periodiserte grunnrenteskatten fra den alminnelige selskapskatten, er prinsippet om nøytralitet. For å kunne opprettholde dette prinsippet blir den periodiserte skatten ilagt et ekstra fradrag i beregning av netto grunnrenteinntekt. Dette fradraget blir omtalt som friinntekt, og skal være en kompensasjon for at driftsmidler blir avskrevet over en lengre periode fremfor umiddelbar fradragsføring. Når friinntekten fastsettes riktig, vil nåverdien av skattegrunnlaget tilsvare det å få driftsmiddelet umiddelbart fradragsført (NOU 2019:18, s.100).

Den skattemessige verdien av friinntekten beregnes ut fra skattemessig nedskrevet verdi av investeringer. Dette investeringsgrunnlaget multipliseres med en friinntektsrente. Hva som vil være selve friinntektsrenten vil avhenge av hvordan resten av grunnrenteskatten er utformet, men av hensyn til nøytralitet er den ofte lik den risikofrie renten (NOU 2019:18, s.102).

10.3.1 Periodisert grunnrenteskatt for fornybare sektorer

Det vil være naturlig å bruke erfaring og kompetanse som er bygget gjennom den eksisterende grunnrenteskatten for å utarbeide en gunstig grunnrenteskatt for fornybar energi. En vellykket grunnrenteskatt her vil kunne være lønnsomt ved at fellesskapet får en andel av grunnrenten som genereres, samtidig som hensynet til klimaet opprettholdes.

En periodisert overskuddsbasert grunnrenteskatt er et skattesystem Norge har profitert på. Det er flere momenter som må hensyntas ved benyttelse av et slikt system. I tabell 1 nedenfor skisseres skattegrunnlaget for en periodisert grunnrenteskatt, og således hvordan selskaper beregner sin netto grunnrenteinntekt.

Tabell 1. Skisse av skattegrunnlaget for en periodisert, overskuddsbasert grunnrenteskatt (NOU 2019:18, s.143).

Skisse av skattegrunnlaget for en periodisert, overskuddsbasert grunnrenteskatt tilknyttet fornybare aktiviteter
Brutto salgsinntekter
+ Gevinst ved realisasjons av driftsmidler
= Brutto grunnrenteinntekt
- Driftskostnader
- Skattemessige avskrivninger av driftsmidler
- Eventuelle andre skatte og avgifter (eiendomsskatt etc.)
- Beregnet friinntekt
= Netto grunnrenteinntekt

Ved beregning av skattegrunnlaget for periodisert grunnrenteskatt er det flere problemstillinger som dukker opp. Det viktigste i beregningen er at det kun er inntekter og kostnader knyttet til grunnrenteaktiviteten som skal beregnes. Dersom virksomheten bedriver flere aktiviteter, må annen aktivitet skilles ut slik at det kun er aktiviteten tilknyttet fornybar energi som beregnes. Det er flere tekniske spørsmål når det gjelder selve beregningen av netto grunnrenteinntekt, men dette vil ikke videre diskuteres da det går utover oppgavens problemstilling.

For å kunne optimalisere en eventuell grunnrenteskatt for fornybar energi kan friinntekten bli brukt som virkemiddel. Hovedregelen har vært at friinntekten skal tilsvare risikofri rente for å oppfylle nøytralitetsprinsippet. Ved å justere friinntekten til en sats som opprettholder investeringsvolumet i fornybar energi, vil næringen fortsette å vokse. Dette vil imidlertid bryte med nøytralitetsprinsippet, men sikre videre investeringer i næringen. Det er mulig å hente inspirasjon fra tiltakene som ble innført på friinntekten for petroleumssektoren da etterspørselen falt grunnet covid-19. Her ble det oppfordret til investeringer gjennom den økte friinntekten, og dette er trolig noe som kan innføres for fornybar energi dersom grunnrenteskatten blir aktuell (Innst. 351 L, (2019-2020)).

Selv om det kan benyttes erfaringer fra petroleum og vannkraft vil det oppstå utfordringer og risikoer ved en innføring av periodisert grunnrenteskatt på fornybar energi. Dette skattesystemet benytter skattefradrag fremfor utbetaling av skatteverdi, noe som medfører at selskapene må være i skatteposisjon for å få benyttet seg av fradrag. Premisset om skatteposisjon kan være med på å skape en skjev konkurranse og hindre utvikling av nye selskaper innen næringen. Ofte tar det lengre tid før nyetablerte selskaper kommer i skatteposisjon. I denne perioden er ofte likviditetsrisikoen høy, og med bruk av skattefradrag vil ikke risikoen reduseres. En utfordring ved denne skatteutformingen er at det kan begrense utvikling av nye selskaper og teknologi, ved at det kun er profitable selskaper som får utnyttet skattefradrag.

10.4. Kontantstrømskatt

Den andre modellen for grunnrenteskatt er en kontantstrømskatt. Dette er en skattlegging som, i likhet med periodisert grunnrenteskatt, er overskuddsbasert. Den klassiske tankegangen om kontantstrømskatt ble lansert av E.C Brown i 1948. I Brown sin opprinnelige modell var skattegrunnlaget basert på kontantstrømmen før finansielle kontantstrømmer. Det betyr at en negativ kontantstrøm vil føre til skatteutbetaling, uavhengig av resultat. Motsatt vil en positiv kontantstrøm medføre en skatteinnbetaling. Videre er et av hovedprinsippene i Brown sin skattemodell tilgangen til umiddelbart fradrag for investeringer. Nåværende kontantstrømskatt, som i petroleum og vannkraft, har inspirasjon fra Brown (Garnaut et al., 2020, s.467).

Det kan oppstå en negativ grunnrenteskatt i en investeringsperiode ettersom investeringsutgifter utgiftsføres i sin helhet når de påløper. I Brown sitt opprinnelige forslag var staten pliktig til å betale ut den negative skatten. Selv om dette høres ut som en enkel og fin løsning, vil en slik løsning medføre en mye høyere volatilitet i skatteinntekter for myndighetene. I tillegg vil det trolig bli en politisk debatt siden det er omdiskutert å bruke norske skattepenger til å betale virksomheters skattekostnad. Dette vil være med å skape insentiv for at selskaper investerer ytterligere, men samtidig kan dette medføre at selskaper forlenger den negative kontantstrømmen til neste år slik at de kan fortsette å motta likvider fra myndighetene (Ingles, 2019).

Kontantstrømskatten er betinget av at skattesatsen ligger fast over tid dersom den skal være nøytral. Myndighetene må sørge for at fradragene for investeringene blir skattlagt med lik sats som inntektene som kommer i senere tid. Blir dette opprettholdt, vil det føre til en nøytral skatt der myndighetene blir en finansiell deltaker i virksomheten og tar sin andel av risikoen. For selskapene vil det være økonomisk gunstig å få en lavere skattesats når selskapene er profitable, og det vil da muligens oppstå et press fra næringen om å senke skattesatsen (NOU 2019:18, s.103).

10.4.1 Kontantstrømskatt for fornybar energi

Kontantstrømskatt er et effektivt skattesystem dersom det blir utformet riktig. Det vil være interessant å undersøke mer spesifikt om en tilsvarende kontantstrømskatt, som i petroleumsnæringen, kan innføres på fornybar energi. Innføringen av kontantstrømskatt i petroleumsnæringen er anslått å gi sju milliarder kroner i provenyøkning over tid. Forslaget om omleggingen til en kontantstrømskatt vil medføre redusert proveny de første årene, men imidlertid øke provenyet på lengre sikt. Dette er spesielt gunstig for fornybar energi, ettersom denne næringen anslås å bli mer lønnsom over tid (Finansdepartementet, 2022).

Tabell 2. Skisse av skattegrunnlaget for en kontantstrømskatt, overskuddsbasert grunnrenteskatt

Skisse av skattegrunnlaget for en kontantstrømskatt, overskuddsbasert grunnrenteskatt tilknyttet fornybare aktiviteter
Brutto salgsinntekter
+ Gevinst ved realisasjons av driftsmidler
= Brutto grunnrenteinntekt
- Driftskostnader
- <i>Direkte fradragsføring av driftsmidler</i>
- Eventuelle andre skatte og avgifter (eiendomsskatt etc.)
= Netto grunnrenteinntekt

Det er kun kostnader og inntekter knyttet til den aktiviteten som er ilagt grunnrenteskatt som er relevante i beregning av netto grunnrenteinntekt. Som illustrert i kursiv i tabell 2, er den store forskjellen på beregning av kontantstrømskatt og den periodiserte modellen den umiddelbare fradragsføringen. I kontantstrømskatt fradragsføres driftsmiddelet umiddelbart dersom det er tilknyttet den fornybare aktiviteten.

En annen vesentlig forskjell mellom den periodiserte grunnrenteskatten og kontantstrømskatten er behandlingen av negativ netto grunnrenteinntekt. I kontantstrømskatt vil selskap få den skattemessige verdien av underskuddet utbetalt, og denne ordningen vil dermed være ettertraktet for selskaper som ikke er i skatteposisjon. Selv om det vil oppstå flere profitable selskaper i fornybar energi, vil det trolig fortsatt være en del nyetablerte selskaper i næringen fordi teknologien vil fortsette å utvikle seg. Videre vil ikke likviditetstilførselen fra kontantstrømskatt forekomme dersom det innføres en periodisert grunnrenteskatt, ettersom selskapene kun kan benytte seg av skattefradrag. Det kan følgelig argumenteres for at innføring av kontantstrømskatt kan skape likere konkurransevilkår. Selskaper kvalifiserer til ordningen uavhengig av om de er i skatteposisjon, noe som kan være med på å tilrettelegge for investeringer i fornybar energi.

Norsk næringsliv og myndigheter har imidlertid lite erfaring med kontantstrømskatt, og en innføring av et slikt skattesystem på fornybar energi vil kreve høye administrative kostnader i starten. Det vil ta tid å sette seg inn i reglene omkring kontantstrømskatten for selskapene, og således skaffe seg

tilstrekkelig kompetanse. Når det imidlertid blir aktuelt å innføre kontantstrømskatt for fornybar energi, som følge av superprofitt, kan det være tilstrekkelig med kompetanse om skattesystemet gjennom bruk i andre næringer, som petroleum og vannkraft. Det vil da være lettere å innføre en effektiv kontantstrømskatt for fornybar energi.

En utfordring med kontantstrømskatt er imidlertid hvordan skatteverdien skal utbetales. Det grunnleggende prinsippet om kontantstrømskatt, som Brown lanserte i 1948, var at underskudd skulle tilbakebetales umiddelbart (Ingles, 2019). Det er noen utfordringer ved umiddelbar utbetaling. Eksempelvis vil det ved umiddelbar utbetaling oppstå en risiko for feilutbetaling, ettersom det kan være utfordrende å kontrollere om kostnadene er reelle. I tillegg er det generelt høyere risiko for feil i regnskapet hos nyetablerte selskaper. Det er derfor nødvendig med gode kontrollsystemer ved umiddelbar utbetaling av negativ grunnrenteinntekt, slik at det ikke oppstår utnyttelse av systemet. Et tiltak kan være at revisor må gjennomgå og attestere kontantstrømregnskapet. Dette er et tiltak som sikrer at myndighetene utbetaler riktige beløp (NOU 2019;18, s.161).

Kontantstrømskatt er en utbetaling av skatteverdi til selskaper fra staten, og i den forbindelse har det vært diskutert om skattleggingen er i strid med statsstøtteregelverket. Hvorvidt kontantstrømskatt er i strid med statsstøtteregelverket, er sammenlignbart med drøftelsen i investeringsrefusjonsordningen. Innførelse av kontantstrømskatt for fornybar energi vil imidlertid kunne bli medført uten hinder av statsstøtteregelverket, ettersom EU-kommisjonen har lagt stor vekt på at det må innføres tiltak som hjelper for et grønt skifte.

Kontantstrømskatt for fornybar energi vil gi insentiv til å fortsette å investere, siden selskap kan kostnadsføre hele beløpet og ha mulighet til refusjon. Utbetaling av skatteverdien til det negative resultatet kan da være med på å opprettholde investeringsvolumet i fornybar energi. Det er nærliggende å anta at denne næringen vil være lønnsom når omstillingen fra petroleum er et faktum. For å opprettholde velferdsstaten er følgelig riktig utforming av en kontantstrømskatt for fornybar energi viktig.

11. Avsluttende betraktninger

For sikre at Norge holder Green Deal avtalen om å bli et lavutslippssamfunn innen 2050, er det nødvendig at det intensiveres i aktiviteter som bidrar til en hurtig omstilling. Selv om det i denne prosessen er ulike virkemidler som kan benyttes, har vi valgt å fokusere på å benytte skattesystemet som et insentiv til et grønt skifte. Vi har satt søkelyset på at skattesystemet skal belønne bærekraft, fremfor tradisjonell klimapolitikk der fokuset har vært på å straffe utslipp.

En slik insentivpolitikk som vi har lagt opp til vil generelt føre til et kortsiktig provenytap for staten, men på lengre sikt vil trolig provenyet økes betraktelig. Det er imidlertid en risiko forbundet med å innføre skatteinsentiver for grønne næringer, ettersom det er usikkert hvordan lønnsomheten vil være i fremtiden. Det kan diskuteres hva den reelle effekten på klimaet er ved at Norge når klimamålet, men de foreslåtte tiltakene kan være med på at Norge blir et foregangsland innen bærekraft. Her ligger det også en gevinst ved at det kan opparbeides kompetanse som kan bli verdifull. Andre land kan da se til Norge for effektive skatteinsentiver som et virkemiddel for å løse klimautfordringen, og således kan dette også medføre økte inntekter for staten.

De ordningene vi har foreslått som tilfører rask likviditet, eksempelvis MiljøFUNN, vil være mest ettertraktet siden en stor del av selskapene ikke er i skatteposisjon. Samtidig gir de andre ordningene, som gunstigere avskrivningsregler, mindre risiko for provenytap da dette er fradragsordninger som skyver på skatteutbetalingen til selskaper i skatteposisjon.

Myndighetene kan hente inspirasjon fra alle insentivordningene vi har lansert i oppgaven for å akselerere omstillingen til et grønt skifte. Ordningene vi har diskutert i denne oppgaven kan være viktige virkemidler for at Norge skal nå klimamålet. Før eventuelle tiltak og nye ordninger implementeres, er det imidlertid behov for en grundigere utredning av våre foreslåtte ordninger fra sentrale aktører og myndigheter. Dette kan sikre at insentivordningene blir gunstige både for et grønt skifte, og for velferdsstaten.

Veien videre vil være å tilpasse skattesystemet for et grønt skifte. Selv om problemstillingen er relativt fersk, haster det å gjennomføre en grønn omstilling. Ettersom markedet ikke klarer å styre utviklingen raskt nok, vil det være

nødvendig at myndigheter styrer markedet mot en grønnere økonomi gjennom offentlig støtte.

En nærliggende mulighet for videre forskning er å se på andre virkemidler som for eksempel redusert merverdiavgift, lavere skattesats og økte avgifter på utslipp av klimautslipp. Ved å benytte seg av flere og ulike virkemidler, som alle bidrar positivt til klimaet, kan forhåpentligvis det grønne skiftet bli en realitet.

Referanser

- Abnett, K. (2022, 29. juni). EU Countries reach deal on climate laws after late-night talks. *Reuters*. <https://www.reuters.com/business/sustainable-business/fight-over-funding-threatens-eu-deal-new-climate-laws-2022-06-28/>
- Ask, A.O. (2022, 21. februar). *ESA med nye regler: Åpner for mer statsstøtte for å gjennomføre det grønne skiftet*. Energi og Klima. <https://energiogklima.no/nyhet/brussel/esa-med-nye-regler-apner-for-mer-statsstotte-for-a-gjennomfore-det-gronne-skiftet/>
- Australian Taxation Office. (2022, 22. juni). *Instant asset write-off for eligible businesses*. Australian Government. <https://www.ato.gov.au/Business/Depreciation-and-capital-expenses-and-allowances/Simpler-depreciation-for-small-business/Instant-asset-write-off/>
- Bach, D. (2020, 16. november). Tidligere Skeie Energy-sjef frifunnet i Høyesterett – forsvarer varsler erstatningskrav. *E24*. <https://e24.no/olje-og-energi/i/nAwWOn/tidligere-skeie-energy-sjef-frifunnet-i-hoeyesterett-forsvarer-varsler-erstatningskrav>
- BAHR. (2022, 27. januar). *EU og konkurranserett | Nye statsstøtteretningslinjer for klima, miljø og energi*. <https://BAHR.no/newsletter/nye-statsstotteretningslinjer-for-klima-miljo-og-energi>
- Balsvik, E.G. (2022, 21. januar). «Opsjonsordningen er et godt tiltak for å fremme vekst, men rammene kunne vært romsligere». *Shifter*. <https://shifter.no/kommentar/opsjonsordningen-er-et-godt-tiltak-for-a-fremme-vekst-men-rammene-kunne-vaert-romsligere/234459>
- Benedictow, A., Bjøru, E. C., Eggen, F. W., Norberg-Schulz, M., Rybalka, M. & Røtnes, R. (2018). *Evaluation of SkatteFUNN* (Rapport 18-2018). Samfunnsøkonomisk analyse. <https://static1.squarespace.com/static/576280dd6b8f5b9b197512ef/t/5b39df1a0e2e7259739ae8d6/1530519335728/R18-2018+Evaluering+av+SkatteFUNN.pdf>
- Brigham, A.M. & Moses, J.W. (2021). Den nye oljen. *Norsk statsvitenskapelig tidsskrift*, 37(1), 4-25. <https://doi.org/10.18261/issn.1504-2936-2021-01-01>

- Christophersen, M.H & Intveen, S. (2021, 12. oktober). *Vi trenger grønne skatteincentiver*. RSM. <https://www.rsm.global/norway/nb/news/vi-trenger-gronne-skatteincentiver-finansavisen-12102021>
- Ekern, K. (2015, 12. mai). Avskrivningsreglene for vindkraft fra 2015. PWC. <https://blogg.pwc.no/skattebloggen/avskrivningsreglene-for-vindkraft-fra-2015>
- Elven, M.v. (2018, 12. desember). *Inforgraphic: the extent of overproduction in the fashion industry*. Fashionunited. <https://fashionunited.uk/news/fashion/infographic-the-extent-of-overproduction-in-the-fashion-industry/2018121240500>
- Engblad, E. (2021, 31. august). *Innovasjon: Handler om endring*. Universitetet i Oslo, Økonomisk institutt. <https://www.sv.uio.no/econ/forskning/aktuelt/aktuelle-saker/2021/innovasjon-handler-om-endring.html>
- ESA. (2016, 6. juli). *Statsstøtte: ESA godkjenner raskere avskrivningsregler for vindkraft*. EFTA Surveillance Authority. <https://www.eftasurv.int/newsroom/updates/state-aid-esa-greenlights-changes-norwegian-tax-rules-wind-power-plants:nb>
- ESA. (2019, 20. mars). *Cash refund of the tax value of petroleum exploration costs*. EFTA Surveillance Authority. <https://www.eftasurv.int/state-aid/state-aid-register/cash-refund-tax-value-petroleum-exploration-costs>
- ESA. (2021). *State aid scoreboard 2020*. EFTA Surveillance Authority. https://www.eftasurv.int/cms/sites/default/files/documents/State_Aid_Scoreboard_2020.pdf
- European Commission. (2014). *declaring certain categories of aid compatible with the internal market in application of Articles 107 and 108 of the Treaty*. European Union. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:32014R0651&from=HR>
- European Commission. (2021). *Guidelines on State aid for climate, environmental protection and energy 2022*. European Union. https://ec.europa.eu/competition-policy/system/files/2021-06/CEEAG_Draft_communication_EN.pdf
- European Commission. (2022, 27. januar). *Question and answers on guidelines on State aid for climate, environmental protection and energy 2022*. European Union. https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/qanda_22_566

- EU Technical Expert Group on Sustainable Finance. (2020). *Taxonomy: Final report of the Technical Expert Group on Sustainable Finance*. European Commission.
https://ec.europa.eu/info/sites/default/files/business_economy_euro/banking_and_finance/documents/200309-sustainable-finance-teg-final-report-taxonomy_en.pdf
- Fallan, L. (1989). *Skatteplanlegging og skatteplanleggingsatferd i næringsvirksomhet*. Doktorgradsavhandling. Norges Handelshøyskole: Trondheim Økonomiske Høgskole https://openaccess.nhh.no/nhh-xmlui/bitstream/handle/11250/162560/Fallan_1989.pdf?sequence=1
- Fasting, M. (2021, 27. april). Norges eierbeskatning i toppen i OECD. *E24*.
<https://e24.no/norsk-oekonomi/i/1B4dkX/norges-eierbeskatning-i-toppen-i-oecd>
- Finansdepartementet. (2015, 16. februar). *Høringsnotat - endringer i avskrivningsreglene for vindkraft*. Regjeringen.
https://www.regjeringen.no/contentassets/9f606a06423244848707b4ac236b015b/h_notat_14_4159_elhg.pdf
- Finansdepartementet. (2016, 29. mars). *Momsfritak for utdeling av mat til veldedige formål*. Regjeringen.
<https://www.regjeringen.no/no/dokumentarkiv/regjeringen-solberg/aktuelt-regjeringen-solberg/fin/nyheter/2016/momsfritak-for-utdeling-av-mat-til-veldedige-formal/id2481127/>
- Finansdepartementet. (2021, 3. september). *Høringsnotat - omlegging av særskatten for petroleumsvirksomhet til en kontantstrømskatt*. Regjeringen.
<https://www.regjeringen.no/contentassets/02a51e6558b24780beafab886fa9523b/horingsnotat.pdf>
- Finansdepartementet. (2022, 8. april). *Vil videreutvikle oljeindustrien-forslag om forbedret petroleumsskatt*. Regjeringen.
<https://www.regjeringen.no/no/aktuelt/vil-videreutvikle-oljeindustrien-forslag-om-forbedret-petroleumsskatt/id2908208/>
- Flesland, S. (2021, 13. april). Skattebetalerforeningen vil heve grense som har stått uendret i 30 år. *Skattebetalerforeningen*.
<https://www.skatt.no/2021/04/13/skattebetalerforeningen-vil-heve-grense-som-har-statt-uendret-i-30-ar/>

- Folkvord, B. & Furusest, E. (2019). Hva skal vi leve av etter oljen? *Skatterett*, 38(4), 239-240. <https://doi.org/10.18261/issn.1504-310X-2019-04-01>
- Forskningsrådet. (2022, 19. mai). *Betingelser for tildeling av statsstøtte*. <https://www.skatt.no/2021/04/13/skattebetalerforeningen-vil-heve-grense-som-har-statt-uendret-i-30-ar/>
- Fylkesnes, T. Kaski, K.E. & Haltbrekken, L. (2021, 8. april). Representantforslag 234 S. *Stortinget*. <https://www.stortinget.no/globalassets/pdf/representantforslag/2020-2021/dok8-202021-234s.pdf>
- Garnaut, R. Emerson, C. Finighan, R. & Anthony, S. (2020). Replacing Corporate Income Tax with a Cash Flow Tax. *The Australian Economic Review*, 53(4), 463-481. <https://doi.org/10.1111/1467-8462.12385>
- Hambro, C. (2020). *Skattefunn - regler og praksis* (2.utg.). Gyldendal akademisk.
- Harding, T. & Ahlvik, L. (2021, 3. desember). *Høringsuttalelse: Omlegging av særskatten for petroleumsvirksomhet til en kontantstrømskatt*. Handelshøgskolen ved Universitetet i Stavanger. <https://www.regjeringen.no/no/dokumenter/horing-omlegging-av-sarskatten-for-petroleumsvirksomhet-til-en-kontantstromskatt/id2870302/?uid=cf6dd93f-1e94-4a40-b033-692a668d37ea>
- Hayes, A. (2022, 20. juni). *Double Declining Balance (DDB) Depreciation Method*. Investopedia. <https://www.investopedia.com/terms/d/double-declining-balance-depreciation-method.asp>
- Ingles, D. (2019, 10. september). Improving Cash Flow Corporate Taxation and the Z-Tax Approach. *Austaxpolicy: Tax and Transfer Policy Blog*. <https://www.austaxpolicy.com/improving-cash-flow-corporate-taxation-and-the-z-tax-approach/>
- Innst. 4 L (2013-2014). Innstilling fra finanskomiteen om skatter, avgifter og toll 2014- lovsaker. Finanskomiteen. <https://www.stortinget.no/globalassets/pdf/innstillinger/stortinget/2013-2014/inns-201314-004.pdf>
- Innst. 351 L (2019-2020). Innstilling fra finanskomiteen om Midlertidige endringer i petroleumsskatteloven. Finanskomiteen. <https://www.stortinget.no/globalassets/pdf/innstillinger/stortinget/2019-2020/inns-201920-351l.pdf>

- Innst. 259 S (2021-2022). Innstilling fra energi- og miljøkomiteen om representantforslag om en mer bærekraftig og sirkulær tekstilindustri. Energi- og miljøkomiteen. <https://www.stortinget.no/no/Saker-og-publikasjoner/Publikasjoner/Innstillinger/Stortinget/2021-2022/inns-202122-259s/#m5>
- International Monetary Fund. (2015). *Options for Low Income Countries Effective and Efficient Use of Tax Incentives for Investment*. <https://www.imf.org/external/np/g20/pdf/101515.pdf>
- Klimaloven. (2017). *Lov om klimamål (LOV-2017-06-16-60)*. Lovdata. <https://lovdata.no/dokument/NL/lov/2017-06-16-60>
- Knežević, M & Aasen, K.R. (2022, 4. januar). Lønner seg for butikkene å kaste nye klær fremfor å gi bort. *NRK*. <https://www.nrk.no/norge/lonner-seg-for-butikkene-a-kaste-nye-klær-fremfor-a-gi-bort-1.15761233>
- KPMG. (2018, 16. november). *Vindkraft- muligheter og trusler på skatteområdet*. <https://home.kpmg/no/nb/home/nyheter-og-innsikt/2018/11/vindkraft-muligheter-og-trusler-pa-skatteområdet.html>
- KPMG. (2020, 7. oktober). *Startavskrivning på nyanskaffede driftsmidler i saldogruppe D avvikles i 2021*. <https://home.kpmg/no/nb/home/nyheter-og-innsikt/2020/10/startavskrivning-pa-nyanskaffede-driftsmidler-i-saldogruppe-d-avvikles-i-2021.html>
- Ludvigsen, E. & Baksaas, K.M. (2012). Skattemessig varekostnad- om rekkevidden av plikten til å vite prisen på den først anskaffede av de varenhetene som ved hver varerealisasjon fortsatt er «på lager». *Skatterett*. 31(4), 360-387. <https://doi.org/10.18261/ISSN1504-310X-2012-04-05>
- Meinzer, M. Ndajiwo, M. Etter-Phoya, R. & Diakite, M. (2019). Comparing tax incentives across jurisdictions: A Pilot Study. *Tax justice network*. <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.3483437>
- Norges miljø- og biovitenskapelige universitet. (2020). *Kort oversikt over statsstøttereguleringen*. Avdeling for forskning, innovasjon og eksternt samarbeid. <https://www.nmbu.no/download/file/fid/47699>
- NOU 2014: 13. (2014). *Kapitalbeskatning i en internasjonal økonomi*. Departementenes sikkerhets- og serviceorganisasjon Informasjonsforvaltning.

- <https://www.regjeringen.no/contentassets/bbd29ff81485402681c6e6ea46655fae/no/pdfs/nou201420140013000dddpdfs.pdf>
- NOU 2019: 18. (2019). *Skattlegging av havbruksvirksomheten*. Departementenes sikkerhets- og serviceorganisasjon Teknisk redaksjon.
<https://www.regjeringen.no/contentassets/207ae51e0f6a44b6b65a2cec192105ed/no/pdfs/nou201920190018000dddpdfs.pdf>
- NOU 2019:16. (2019). *Skattlegging av vannkraftverk*. Departementenes sikkerhets- og serviceorganisasjon Teknisk redaksjon.
<https://www.regjeringen.no/contentassets/150e7a43e786456cab856213b03985ea/no/pdfs/nou201920190016000dddpdfs.pdf>
- Nygaard, M. (2022, 28. januar). «Den nye opsjonsordningen bør feires- ikke slaktes». *Shifter*. <https://shifter.no/kommentar/den-nye-opsjonsordningen-bor-feires-ikke-slaktes/235388>
- Nærings- og fiskeridepartementet. (2019-a). *Det alminnelige gruppeunntaket (GBER)*. Regjeringen.
<https://www.regjeringen.no/no/tema/naringsliv/konkurransopolitikk/regler-om-offentlig-stotte-listeside/offentlig-stotte-gruppeunntak/id430132/>
- Nærings- og fiskeridepartementet. (2019-b). *Veileder om offentlig støtte*. Regjeringen.
https://www.regjeringen.no/globalassets/departementene/nfd/dokumenter/veiledninger/veileder_offentlig-stotte.pdf
- Ot.prp.nr.1 (2004-2005). *Skatte- og avgiftsopplegget 2005- lovendringer*. Finansdepartementet.
<https://www.regjeringen.no/contentassets/8023dc53f8574179a8ecc2cc3aeea4ce/no/pdfs/otp200420050001000dddpdfs.pdf>
- Petersen, E. (2019, 9. desember). *Skattereglene oppfordrer til kasting av varer*. Sticos.
<https://www.sticos.no/fagstoff/categoryid/21/categoryname/skatt/skattereglene-oppfordrer-til-kasting-av-varer>
- Petroleumsskatteloven. (1975). *Lov om skattlegging av undersjøiske petroleumsforkomster mv.* (LOV-1975-06-13-35). Lovdata.
<https://lovdata.no/dokument/NL/lov/1975-06-13-35>
- Prosjektbanken. (2022). *SkatteFUNN 2021* [Statistikk]. Forskningsrådet.
<https://prosjektbanken.forskningsradet.no/explore/statistics?Kilde=SKATTEFUNN&distribution=Ar&chart=bar&calcType=funding&Sprak=no&sortBy=date&sortOrder=desc&resultCount=30&offset=0&Ar=2021>

- PWC. (u.å.). *ESA gjør det enklere å gi grønn statsstøtte*.
<https://www.pwc.no/no/pwc-aktuelt/gronn-statsstotte.html>
- Prop. 120 LS (2014-2015). *Endringer i skatte-, avgifts- og tollovgivninga*.
Finansdepartementet.
<https://www.regjeringen.no/contentassets/16b3b5d852934bc7bb7822e48046d463/nno/pdfs/prp201420150120000dddpdfs.pdf>
- Prop. 1 LS (2021-2022). *Skatter, avgifter og toll 2022*. Finansdepartementet.
<https://www.regjeringen.no/contentassets/2ff0f9726e634c0ba49ccc600bac5140/no/pdfs/prp202120220001ls0dddpdfs.pdf>
- Regjeringen. (2021, 12. oktober). *Statsbudsjettet 2022: Statens inntekter og utgifter*. <https://www.regjeringen.no/no/statsbudsjett/2022/statsbudsjettet-2022-statens-inntekter-og-utgifter/id2873448/>
- Revfem, J. (2021, 5. september). Grønn gründer ble tvunget til nedslag i vår - fortvilet over formuesskatten. *Nettavisen*.
<https://www.nettavisen.no/okonomi/gronn-gr-nder-ble-tvunget-til-nedsalg-i-var-fortvilet-over-formuesskatten/s/12-95-3424175310>
- Sanner, J.T. (2021, 18. mai). *Dokument 8:234 S (2020-2021) om MiljøFUNN*.
Regjeringen. <https://www.regjeringen.no/no/dokument/dep/fin/anbud-konsesjoner-og-brev/brev/utvalgte-brev/2021/dokument-8234-s-2020-2021-om-miljofunn/id2849833/>
- Skatteloven. (1999). *Lov om skatt av formue og inntekt (LOV-1999-03-26-14)*.
Lovdata. <https://lovdata.no/dokument/NL/lov/1999-03-26-14?q=skatteloven>
- Skattefunn. (2022, 1. juni). *Statsstøttereglenes betydning for SkatteFUNN-prosjekter*. Forskningsrådet. <https://www.skattefunn.no/skattefunn-prosjekter/statsstotteregelveket-kan-ha-betydning-for-hvor-mye-stotte-du-kan-fa/>
- SSB. (u.å.). *Grunnrente*.
<https://www.ssb.no/ajax/ordforklaring?key=138003&sprak=no>
- Song, M., Wang, S. & Zhang, H. (2020). Could environmental regulation and R&D tax incentives affect green product innovation?. *Journal of Cleaner Production*, 258, 1-9. <https://doi.org/10.1016/j.jclepro.2020.120849>
- Strøm-Andersen, J. & Brodtkorb, S. (2021, 8. november). Økt skatt på formue og aksjeinntekter fra 2022. *Regnskap Norge*.

<https://www.regnskapnorge.no/faget/artikler/skatt/okt-skatt-pa-formue-og-aksjeinntekter-fra-2022/>

Tveter, H. (2017, 2. november). Statens kostnader knyttet særordninger i oljeskatten. *Energi og klima*. <https://energiogklima.no/meninger-og-analyse/kommentar/statens-kostnader-knyttet-til-saerordningene-i-oljeskatten/>

Tuovila, A. (2020, 28. oktober). *Accelerated Depreciation*. Investopedia. <https://www.investopedia.com/terms/a/accelerateddepreciation.asp>

Vedum, T.S. (2021). *Tilleggsmandat og nytt utvalg til Skatteutvalget*. Det Kongelige Finansdepartementet. <https://www.regjeringen.no/contentassets/e5909061a6424f3ea9491b3bd1d7c5c2/2021-12-08-brev-til-utvalget.pdf>

Zhang, D., Mohsin, M., Rasheed, A. K., Chang, Y. & Taghizadeh-Hesary, F. (2021). Public spending and green economic growth in BRI region: Mediating role of green finance. *Energy Policy*, 153, 1-10. <https://doi.org/10.1016/j.enpol.2021.112256>

Øpstad, K. (2019, 27. november). Førjulsgave fra regjeringen- Sjokolade og brus som gis til veldedighet blir fritatt for særavgifter. *PWC - Norges skatteblogg*. <https://blogg.pwc.no/skattebloggen/forjulsgave-fra-regjeringen-sjokolade-og-brus-som-gis-til-veldedighet-blir-fritatt-for-saeravgifter>