



Handelshøyskolen BI

MAN 30721 Avsluttende oppgave. Executive Master of Management med spesialisering i skatte- og avgiftsrett

Term paper 100% - W

Predefined Information

Start date:	25-01-2023 09:00 CET	Term:	202320
End date:	11-12-2023 12:00 CET	Grading scale:	Norwegian 6-point scale (A-F)
Examination type:	P		
Flow code:	202320 20036 IN02 W P		
Internal assessor:	(Anonymised)		

Navn:

Camilla Råsberg Reinertsen

Information from participant

Title *:	Fastsettelse av brutto grunnrenteinntekt i haubruksvirksomhet		
Name of supervisor *:	Benn Folkvord		
Does the submission contain confidential material?:	No	Can the submission be made public?:	Yes

Group

Group name:	(Anonymised)
Group number:	4
Other members:	The participant has submitted as a one-person group

Masteroppgave
ved Handelshøyskolen BI

- Fastsettelse av brutto grunnrenteinntekt i
havbruksvirksomhet -

MAN3074 – Avsluttende oppgave.

**Executive Master of Management med spesialisering i skatte-
og avgiftsrett**

Innleveringsdato:
11.12.2023

Stuedsted:
BI Oslo

Innholdsfortegnelse

SAMMENDRAG.....	III
1. GRUNNRENTE.....	1
1.1 GRUNNRENTE I HAVBRUKSNÆRINGEN.....	1
1.2 ULIKE METODER FOR Å INNHENTE GRUNNRENTE.....	1
2. GRUNNRENTESKATT PÅ HAVBRUK.....	4
2.1 FASTSETTING AV GRUNNRENTESKATT.....	5
2.2 INSENTIVER OG OMORGANISERINGER I HAVBRUKSKONSERN.....	7
3. SKATTEPLIKTIG GRUNNRENTEINNTEKT	9
3.1 SKATTESUBJEKT.....	9
3.2 SKATTEAVREGNINGSTIDSPUNKT	10
4. FASTSETTELSE AV BRUTTO INNTEKT OG SKATTEAVREGNINGSPRISER I GRUNNRENTESKATTEPLIKTIG HAVBRUKSVIRKSOMHET	12
4.1 SKATTELOVEN § 19-5 FØRSTE LEDD BOKSTAV A	13
4.1.1 For inntektsåret 2023 skal selskapene selv sette markedsverdien ved merdkanten	13
4.1.2 Hva er slaktevolum i gjeldende sktl. § 19-5 første ledd bokstav a?	14
4.1.3 Skatteloven § 19-5 første ledd bokstav a – I relasjon til fastpriskontrakter for inntektsåret 2023	16
4.2 SKATTELOVEN § 19-5 FØRSTE LEDD BOKSTAV B – INNTEKTER FRA SALG AV LEVENDE FISK I SJØ	17
4.2.1 Samdrift og samlokalisering i havbruksnæringen.....	19
4.3 DAGENS BIOMASSERAPPORTERING SKILLER IKKE MELLOM ULIKE TILLATELSESTYPER	20
4.4 SKATTELOVEN § 19-5 FØRSTE LEDD BOKSTAV C – GEVINST VED REALISASJON OG UTТАK AV DRIFTSMIDLER	21
4.4.1 Gevinst ved realisasjon og uttak av driftsmidler som nevnt i sktl. § 19-6 første ledd bokstav c.....	21
4.4.2 Gevinst ved realisasjon og uttak av driftsmidler som nevnt i sktl. 19-6 første ledd bokstav d - øvrige driftsmidler	23
4.4.3 Skattefri omorganisering av havbruksvirksomhet	24
4.4.4 Skattefritak for visse realisasjonsgevinster	29
4.5 SKATTELOVEN § 19-5 ANNET LEDD – SAMSVAR MELLOM INNTEKTSANDEL OG NYTTE	30
5. NORMPRISER FASTSATT AV ET PRISRÅD FOR HAVBRUK.....	31
5.1 SKATTELOVEN § 19-5 TREDJE OG FJERDE LEDD.....	32
5.2 PRISRÅD FOR HAVBRUK.....	32
5.3 HAVBRUKSSELSKAPENES RAPPORTERINGSPLIKT	34

5.4	LANGSIKTIGE FASTPRISKONTRAKTER.....	35
5.5	FINANSIELLE SIKRINGSKONTRAKTER	36
6.	FORSKUDDSSKATT FOR INNTEKTSÅRET 2023	38
7.	KONKLUSJON	40
KILDER:	41

Sammendrag

Denne oppgaven handler om fastsetting av brutto grunnrenteinntekt i havbruksvirksomhet. Årlig bruttoinntekt skal settes til markedsverdien av solgt laks, ørret og regnbueørret, multiplisert med slaktevolum. Også inntekter ved salg av levende fisk, og gevinst ved realisasjon og uttak av driftsmidler som benyttes i den grunnrenteskattepliktige virksomheten, skal inngå i skattepliktig grunnrenteinntekt. Fra og med inntektsåret 2024 skal trolig inntekter fra avtaler om finansiell sikring også inngå i den grunnrenteskattepliktige inntekten, forutsatt at avtalene er inngått med uavhengig part og rapportert til prisrådet. Forslaget om finansielle sikringskontrakter ble fremmet i forbindelse med statsbudsjettet og er nå til vurdering i Stortinget.

For inntektsåret 2023, skal havbruksselskapene selv sette markedsverdien ved merdkanten. I forbindelse med at Stortinget vedtok å innføre grunnrenteskatt på havbruk, ga samtidig Stortinget hjemmel til å forskriftsregulere opprettelsen av et prisråd. Lovbestemmelsen om prisråd fremgår av skatteloven § 19-5 tredje og fjerde ledd. Skatteloven § 19-5 tredje og fjerde ledd ble vedtatt trådt i kraft den 24. november 2023. Inntil rådet setter priser må selskapene selv fastsette markedsverdien ved merdkanten. Rådet kan sette priser fra 1. juli 2024. Det vil i 2024 være en overgangsordning for fysiske fastpriskontrakter, ved at selskapene selv kan velge om de ønsker priser på fastpriskontrakter fastsatt av prisrådet, eller å fastsette prisene selv. Departementet forbereder i skrivende stund endelige forskriftsbestemmelser for prisrådet.

Regelverket er helt nytt, og skattefastsettingsåret 2024 er første året de grunnrenteskattepliktige selskapene skal rapportere den nye skatten. Denne oppgaven handler om fastsettelse av grunnrenteinntekt, med særlig fokus på inntektsåret 2023, og praktiske utfordringer som følge av det nye regelverket.

1. Grunnrente

Grunnrente¹ er en betegnelse på avkastning ut over markedsmessig avkastning som oppstår når det er begrenset tilgang på en naturressurs. Eksempler på naturressurser kan være olje, fisk eller areal. Også offentlige reguleringer², markedsmakt og teknologi kan gi opphav til grunnrente. I havbruksnæring oppstår grunnrenten på bakgrunn av en kombinasjon av tilgang til begrensede naturressurser (gode lokaliteter) og offentlige reguleringer i form av begrensinger på antall tillatelser. Det er samspillet mellom naturressursen og reguleringene som gir grunnlag for grunnrente, fordi bruk av naturressursene begrenses av offentlig myndighet. Grunnrente oppstår/realiseres først ved utnyttelse/produksjon. Ekstraordinær avkastning i oppdrettsnæringen omtales heretter som grunnrente.³

1.1 Grunnrente i havbruksnæringen

En forutsetning for å ilegge en næring grunnrenteskatt er at det finnes og er påvist en grunnrente. Havbruksskatteutvalget benyttet ulike metoder og analyseverktøy for å beregne størrelsen på grunnrenten i havbruksnæringen. Alle metodene viste betydelig grunnrente i næringen med en markant stigning fra år 2012.⁴ Også nyere beregninger gjort av Statistisk sentralbyrå, på oppdrag fra Finansdepartementet, viser at det er positiv grunnrente i næringen med ny rekord i 2022.⁵ Størrelsen på grunnrenten vil imidlertid variere fra år til år som en følge av blant annet produsert kvantum, endrede laksepriser og endret kostnadsbilde.

1.2 Ulike metoder for å innhente grunnrente

Det er flere måter å innhente grunnrente på. Det kan skilles mellom overskuddsbaserte modeller og bruttobaserte modeller. Produksjonsavgift, royalty og eiendomsskatt er eksempler på bruttobaserte metoder å innhente grunnrente på. Ved bruttobaserte metoder vil staten innhente skatt uavhengig av lønnsomheten i

¹ [Statistisk sentralbyrå \(2022\)](#) definerer grunnrente som inntekten fra å utnytte en naturressurs som blir igjen etter at alle nødvendige innsatsfaktorer har fått sin markedsmessige avlønning. Med andre ord; det man tjener utover det man normalt ville tjent ved å investere realkapital og humankapital i andre virksomheter.

² Dersom offentlige reguleringer gir opphav til grunnrente, kan man alternativt kalle meravkastning for reguleringsrente.

³ Andre ord som også brukes til å beskrive grunnrente er renprofitt, eller ressursrente.

⁴ [NOU 2019:18 Skattlegging av havbruksvirksomhet s. 15](#)

⁵ [Ressursrenten i naturressursnæringene i Norge 1984-2022 \(ssb.no\)](#)

bedriften. I praksis betyr det ofte at bruttobaserte skatter er lave, og at en del av grunnrenten i de mest lønnsomme bedriftene ikke blir beskattet.

En grunnrenteskatt kan utformes nøytralt⁶ enten som en kontantstrømskatt eller som en periodisert skatt.

Det som kjennetegner en kontantstrømskatt, er at istedenfor å aktivere investeringer, så kan de utgiftsføres umiddelbart. Skattegrunnlaget i en kontantstrømskatt vil følge virksomhetens inn – og utbetalinger. Dersom grunnrenteinntekten blir negativ, kan skatteverdien enten utbetales eller fremføres med rente. En utbetalingsordning er sårbar for misbruk. Dette er kjent fra for eksempel leterefusjonsordningen i petroleumsskatten og skattefunn-ordningen, og er en av grunnene til at en i utformingen av grunnrenteskatt på havbruk har valgt en løsning der negativ grunnrenteinntekt fremføres med rente. Fremførbar negativ grunnrenteinntekt vil kunne utnyttes i senere inntektsår, for eksempel dersom selskapet kommer i grunnrenteskatteposisjon. En annen årsak som nevnes i proposisjonen, er at en ordning med direkte utbetaling ikke vil være tilpasset en løsning der mindre aktører skjerms for grunnrenteskatt gjennom et stort bunnfradrag.⁷ Fremføring med rente vil gi skattyter full sikkerhet for skatteverdien av underskuddene, men likviditetsmessig vil det være en dårligere løsning.

I en periodisert grunnrenteskatt vil investeringsfradraget fordeles over tid gjennom avskrivninger og en kompensasjon for å opprettholde verdien av fradraget. Kompensasjonen omtales ofte som friinntekt. Nåverdien av avskrivninger og friinntekt skal samlet tilsvare verdien av det umiddelbare investeringsfradraget i kontantstrømskatten.⁸ Historisk har det oppstått uenighet mellom skattemyndigheter og skattytere om nivået på friinntekten. Dette har medvirket til at en innenfor kraftbeskatning gikk over til en kontantstrømskatt i 2021.⁹ Forutsatt at friinntekten er korrekt fastsatt, vil nåverdien av investeringsfradragene

⁶ En nøytral skatt er en skatt som ikke påvirker beslutninger til personer og bedrifter, og medfører derfor ikke et samfunnsøkonomisk tap.

⁷ [Prop. 78 LS \(2022–2023\) Grunnrenteskatt på havbruk s. 7](#)

⁸ [NOU 2022:20 Et helhetlig skattesystem s. 376](#)

⁹ [Prop. 1 LS \(2020–2021\) Skatter, avgifter og toll 2021 s. 160](#)

(avskrivning og friinntekt) i en periodisert grunnrenteskatt være den samme som i en kontantstrømskatt, og nøytralitetsegenskapene vil dermed være de samme.¹⁰

En overskuddsbasert grunnrenteskatt kan gi felleskapet skatteinntekter uten effektivitetstap¹¹ og reduserer isolert sett behovet for mer vridende skatter¹². For at en grunnrenteskatt ikke skal virke vridende på investeringsbeslutninger, er det noen forutsetninger som må være til stede. For det første må selskapene kunne trekke fra alle relevante kostnader med beløp som i nåverdi tilsvarer utgiftene. Altså enten som en ordning med umiddelbar utgiftsføring (kontantstrømskatt) eller en perfekt utformet periodisert skatt med avskrivninger og friinntekt, som omtalt ovenfor. Samtidig må alle inntekter skattlegges til en verdi som tilsvarer markedsverdi av inntektene. Med en nøytral overskuddsbasert grunnrenteskatt vil staten fungere som en passiv medeier i investeringsprosjekter og ta en like stor andel av både inntekter og kostnader. Dermed kan grunnrente skattlegges høyt uten at det svekker selskapenes investeringsinsentiver.

Grunnrenteskatt på stedbundne ressurser som gir opphav til grunnrente, vil virke nøytralt så lenge en klarer å avgrense skattegrunnlaget på riktig måte. I grunnrenteskatt på havbruk er beskatningen avgrenset til sjøfasen. Det er sjøfasen som skal sette grensen for hvilke inntekter og kostnader som skal inngå i grunnlaget for virksomheten.

Grunnrenteskatt på havbruk er innført som en overskuddsbasert kontantstrømskatt. Andre overskuddsbaserte metoder å innhente grunnrente på kan være auksjoner av varige rettigheter til næringsutøvelse, eller at staten kjøper seg inn i selskap med en eierandel.

Grunnrente gir uttrykk for skatteevne, og skattlegging av grunnrente virker derfor omfordelende. Det fins ingen mulighet for selskapet til å flytte virksomheten uten at den samtidig mister tilgang til kilden som gir opphav til grunnrente.

¹⁰[NOU 2022:20 Et helhetlig skattesystem s. 376](#)

¹¹ For en nærmere beskrivelse av hvorfor enkelte skatter gir et effektivitetstap viser jeg til [NOU 2019:18 Skattlegging av havbruksvirksomhet punkt 5.4.3.](#)

¹² En vridende skatt, er en skatt som kan endre adferd. I praksis gjelder det de fleste skatter. Eksempelvis vil skatt på lønn gjøre det isolert sett mindre attraktivt å jobbe.

Skattlegging av grunnrente sees av mange på som en legitim fordeling av utnyttelse av felleskapets ressurser, en form for leiebetalning for bruk av naturressursene. I den grad virksomheten eies av utenlandske investorer, vil grunnrenteskatten også virke som en effektiv kildebeskatning av utenlandske investorer.¹³

2. Grunnrenteskatt på havbruk

Den 31. mai 2023 vedtok Stortinget å innføre en overskuddsbasert kontantstrømskatt på havbruk. Skatten fikk virkning med tilbakevirkende kraft fra 1. januar 2023.¹⁴ Som omtalt ovenfor, fungerer staten under denne modellen som en passiv partner i virksomheten, ved at staten dekker sin del (tilsvarende skattesatsen) av investeringskostnaden og mottar sin del av løpende nettoinntekt. Sett fra investors side blir investert kapital og nettoinntekt redusert med en like stor del. Det gjør at avkastning på investert kapital (internrenten) ikke blir påvirket av kontantstrømskatten.¹⁵ Regelverket er inntatt i skattelovens (sktl.) kapittel 19. Etter disse reglene er innehaver av kommersiell matfisktillatelse for oppdrett av laks, ørret og regnbueørret i sjø (havbrukselskaper) grunnrenteskattepliktig, jf. sktl. § 19-2, jf. § 19-1. Det følger av sktl. § 19-4 annet ledd at skattesatsen for det enkelte år vedtas av Stortinget. For inntekståret 2023 er skattesatsen satt til 32,1 prosent. Siden grunnrenterelatert selskapskatt kommer til fradrag¹⁶ i grunnlaget for grunnrenteskatten, vil en formell skattesats på 32,1 prosent tilsvare en effektiv skattesats på 25 prosent.¹⁷ For at kontantstrømskatten skal virke nøytralt over tid, må satsen holdes uendret. Hvis skattesatsen for eksempel økes, vil ikke staten ta en like stor andel av investeringskostnaden som senere trekker inn av de fremtidige nettoinntektene som investeringen gir. Det er derfor grunn til å forvente at satsen kommer til å ligge i ro, selv om en skulle få et regjeringsskifte. Marginal effektiv skattesats for grunnrenteskattepliktig virksomhet blir 47 prosent ($0,22 + 0,25 = 0,47$)¹⁸ mot 22 prosent i annen skattepliktig virksomhet.

¹³ [NOU 2022:20 Et helhetlig skattesystem s. 375](#)

¹⁴ [Justisdepartementets lovavdeling har i et notat til Finansdepartementet, lagt til grunn at innføring av grunnrenteskatt med tilbakevirkende kraft ikke er i strid med GrL. § 97.](#)

¹⁵ [NOU 2022:20 Et helhetlig skattesystem s. 374](#)

¹⁶ Sktl. § 19-6 tredje ledd.

¹⁷ $0,25/(1-0,22)=0,321$

¹⁸ $0,22+(1-0,22)*0,321=0,47$

Grunnrenteskatt på havbruk er anslått å gi et proveny til staten på kr 5 mrd. for inntektsåret 2023.¹⁹

2.1 Fastsetting av grunnrenteskatt

Alle selskaper som er innehavere av matfisktillatelse, skal rapportere skattepliktig grunnrenteinntekt ved levering av skattemeldingen. Det gjelder selv om det konkrete selskapet ikke vil ha positiv grunnrenteinntekt etter fradraget for bunnfradraget, jf. sktl. § 19-8. Det er med dette pålagt alle havbruksselskaper en krevende rapporteringsbyrde. Det er flere grunner til at en ikke kan fritta små selskaper, som åpenbart ikke vil komme i grunnrenteskatteposisjon, fra å rapportere skattepliktig grunnrenteinntekt. Hvis selskapet ikke rapporterer, kan skattemyndighetene ikke vite om det aktuelle selskapet faktisk er under grensen for bunnfradrag. Selskapet vil videre kunne inngå i samordning med konsernselskaper som er i grunnrenteskatteposisjon, jf. § sktl. § 19-7 første ledd, selskapet vil da ha mulighet til å trekke fra negativ grunnrenteinntekt i positiv grunnrenteinntekt i et annet konsernselskap. Videre følger det av sktl. § 19-7 annet ledd, at dersom et selskap har negativ grunnrenteinntekt, kan denne fremføres med rente til senere år. Det innebærer at også selskaper som er under grensen for bunnfradrag vil kunne bygge opp skatteposisjoner i form av fremført negativ grunnrenteinntekt, som senere vil kunne utnyttes dersom selskapet kommer i grunnrenteskatteposisjon, eller hvis selskapet blir kjøpt opp av et annet selskap som er i grunnrenteskatteposisjon. På bakgrunn av dette legger Skatteetaten opp til en skattemeldingsløsning der alle selskaper som er innehavere av antallsbegrensede akvakulturtillatelse må rapportere. Også i høringsnotatet om prisråd for havbruk²⁰, legges det opp til at alle havbruksselskaper skal rapportere sentrale opplysninger som salgspris, volum og salgstidspunkt rutinemessig, uavhengig av størrelsen på selskapets omsetning.

Fastsetting av grunnrenteskatt gjøres samtidig, og i samme system som fastsetting av alminnelig inntekt. Skattefastsettingsåret 2024 er første år det skal rapporteres grunnrenteskatt, dette er sammenfallende med at Skatteetaten utvikler ett nytt system for levering av skattemeldingen. For inntektsåret 2023 må alle selskaper

¹⁹ [Prop. 1 LS \(2023–2024\) Skatter og avgifter 2024 s. 212](#)

²⁰ [Høringsnotat - Prisråd for havbruk og fastsetting av bruttoinntekt i grunnrenteskatten](#)

levere ny skattemelding via regnskaps- eller årsoppgjørprogram. Det blir altså ny skatt i nytt system første året.

Av hensyn til helheten vil jeg, før jeg går nærmere inn på beregningen av samlet årlig brutto inntekt etter sktl. § 19-5, si litt om alle elementene ved fastsetting av grunnrenteskatten for et selskap i konsern.

Først beregnes nettoinntekt fra hvert selskap basert på selskapets bruttoinntekt etter sktl. § 19-5, fradragsberettigede kostnader etter sktl. § 19-6 og eventuell fremført negativ grunnrenteinntekt fra tidligere år, jf. § 19-7 annet ledd. Negativ grunnrenteinntekt i et selskap kan fremføres med tillegg av en risikofri rente, og kommer til fradrag i positiv grunnrenteinntekt senere år. Eventuell negativ nettoinntekt i et konsernselskap etter sktl. § 10-4 kan samordnes med positiv grunnrenteinntekt i et annet konsernselskap, jf. § 19-7 første ledd. Bunnfradraget fordeles på konsernselskapene ut fra maksimal tillatt biomasse (MTB), jf. sktl. § 19-8. Bunnfradraget kommer kun til fradrag en gang på konsernivå, og det er innført en egen konserndefinisjon for grunnrenteskatteformål som har til formål å unngå tilpasninger gjennom oppsplitting i flere selskaper for å oppnå flere bunnfradrag, jf. sktl. § 19-3. Ubenyttet bunnfradrag i et selskap kan ikke samordnes med andre konsernselskap. Ubenyttet bunnfradrag kan heller ikke fremføres til fradrag i senere inntektsår. Fastsatt grunnrenteskatt utgjør 32,1 % av grunnlaget etter beregningen ovenfor. Samlet produksjonsavgift²¹ for et konsern etter sktl. § 10-4, kan trekkes fra krone for krone i fastsatt grunnrenteskatt, jf. sktl. § 19-9. Positiv grunnrenteskatt skal betales, negativ grunnrenteinntekt fremføres og utbetales ved et eventuelt opphør av virksomhet jf. § 19-11 c.

²¹ Det betales også produksjonsavgift på produksjon av fisk under tillatelser som ikke er grunnrenteskattepliktige, som for eksempel utviklings-, -forsknings-, - og undervisningstillatelser. Iht gjeldene sktl. § 19-9 kan også produksjonsavgift knyttet til disse tillatelsene trekkes fra i fastsatt grunnrenteskatt. Dette strider mot formålet med regelverket som ellers er avgrenset til kommersielle matfisktillatelser og kostnader og inntekter knyttet til slike tillatelsene.

Grunnrenteinntekten fastsettes som følger, jf. sktl. § 19-4:

Samlet årlig brutto inntekt fastsatt etter sktl. § 19-5
÷ Fradragberettigede kostnader etter sktl. § 19-6
÷ Fremførbar negativ grunnrenteinntekt fra tidligere år, jf. sktl. § 19-7 (2)
= Nettoinntekt før samordning
÷ Negativ grunnrenteinntekt fra annet selskap i samme konsern, jf. sktl. § 19 (1)
÷ Bunnfradrag, jf. sktl. § 19-8
= Skattepliktig grunnrenteinntekt * 32,1%
= Fastsatt grunnrenteskatt
÷ Produksjonsavgift, sktl. § 19-9
= Grunnrenteskatt

2.2 Insentiver og omorganiseringer i havbrukskonsern.

Samlet effektiv marginalsattesats på skattepliktig grunnrenteinntekt er satt til 47 prosent, når en tar høyde for selskapsskattesatsen som er 22 prosent. Når havbruksnæringen pålegges en ekstraskatt i tillegg til den ordinære selskapsskatten, oppstår det incentiver til å tilordne kostnader fra annen aktivitet i grunnlaget for grunnrenteskatten, og redusere inntektene i grunnlaget for grunnrenteskatten. Eksempelvis kan helintegrerte havbrukskonsern benytte (kunstig) lave salgspriser til egne slakterier, benytte (kunstig) høye innkjøpspriser fra egne selskaper, for eksempel settefiskanlegg, og bokføre kostnader til fradrag i grunnrenteskattepliktig inntekt som ikke har tilknytning til havbruksvirksomheten, eller som burde vært kostnadsført i et søsterselskap.

For i størst mulig grad å unngå internprisingsproblematikk ved inntektsfastsettingen, er det foreslått at et prisråd, fra 1. juni 2024²², skal beregne en hypotetisk spotpris (normpris) ved merdkanten. Denne normprisen skal så multipliseres med slaktet kvantum. Tradisjonelt har mange havbrukskonsern vært helintegrerte virksomheter. I etterkant av at høringsnotatet om grunnrenteskatt på havbruk ble lagt frem 28. september 2022, har det vært foretatt flere

²² [Oppnevning av prisråd for havbruk - regjeringen.no](https://www.regjeringen.no)

omorganiseringer av havbrukskonsern. Når deler av et selskaps virksomhet undergis et særskatteregime, gir det sterke incentiver til å isolere ut den grunnrenteskattepliktige delen av virksomheten i ett selskap, i praksis vil det si at kommersielle matfisktillatelser med tilhørende biomasse skilles ut i en egen enhet. Argumentene som brukes i forbindelse med slik omorganisering er mange, som for eksempel å organisere konsernet på en slik måte at de ulike stadiene i konsernets verdikjede tydeliggjøres, og at de ulike datterselskapene har strategisk fokus på egne aktiviteter. Når all grunnrenteskattepliktig virksomhet er lagt i ett selskap, kan konsernet kjøpe, selge og leie ut varer, tjenester og driftsmidler til det grunnrenteskattepliktige selskapet.

På samme måte som sjøfasen er bestemmende for inntektsgrunnlaget, er det også avgjørende for fradragsretten. Dette er imidlertid ikke til hinder for at driftsmidler og ansatte organisatorisk kan ligge i andre selskap, slik at det grunnrenteskattepliktige selskapet må betale (armlengdes pris) for leie og kjøp av tjenester fra søsterselskap. Når selskapene tar driftsmidler som for eksempel settefiskanlegg ut av grunnrenteskatteregime, kan slike tjenester levers med internprofitt heller enn til kost, som gjerne har vært vanlig i bransjen tidligere.

Finansdepartementet har registrert at det har oppstått spørsmål knyttet til den skattemessige behandlingen av omorganiseringer og restruktureringer av havbruksvirksomhet. Den 29. juni sendte Finansdepartementet et brev²³ til Skattedirektoratet der de blant annet understreket at det er teksten i Prop. 78 (2022 – 2023) pkt. 5.8. som er departementets syn på gjeldende rett, det vil si at eierskifte av havbruksanlegg kan skje med skattemessig kontinuitet i medhold av de alminnelige reglene i skatteloven kapittel 11.

I kapittel 4.4.3 nedenfor vil jeg se nærmere på skattemessige utfordringer knyttet til fastsettelse av bruttoinntekt i forbindelse med omorganisering i havbruksnæringen, der det har vært anskaffet driftsmidler som nevnt i sktl. § 19-6 bokstav c i inntektsåret.

²³ [Skattemessige konsekvenser av omorganisering/omstrukturering av havbruksvirksomhet - orientering - regjeringen.no](https://www.regjeringen.no)

3. Skattepliktig grunnrenteinntekt

3.1 Skattesubjekt

Det følger av sktl. § 19-2, at innehavere av akvakulturtillatelser som nevnt i sktl. § 19-1 skal svare grunnrenteskatt til staten. Etter sktl. § 19-1 gjelder grunnrenteskatteplikten virksomhet som er basert på akvakulturtillatelser som nevnt i akvakulturloven §§ 6 og 7, jf. § 4, jf. laksetildelingsforskriften kapittel 3. Dette omfatter antallsbegrensede akvakulturtillatelser til matfiskoppdrett i sjø av laks, ørret og regnbueørret.²⁴ En akvakulturtillatelse gir rett til å produsere en bestemt art på avgrensede lokaliteter, og gis normalt uten tidsbegrensninger. Tillatelsen inneholder også en grense for hvor mange tonn fisk (biomasse) den aktuelle oppdretteren kan ha stående i sjø, omtalt som maksimalt tillat biomasse (MTB). Dersom den skattepliktige har flere tillatelser og flere lokaliteter med havbruksanlegg, vil summen av inntekter knyttet til den skattepliktiges havbruksvirksomhet utgjøre grunnrenteinntekten. Innehaveren er skattepliktig for grunnrenteinntekt, uavhengig av hvordan virksomheten er organisert.²⁵ Det er i september 2023 registrert totalt 106 selskap i akvakulturregisteret²⁶ som innehavere av kommersielle matfisktillatelser for produksjon av laks, ørret og regnbueørret, 105 aksjeselskap, og ett ansvarlig selskap. Det følger av sktl. § 2-2 andre ledd, bokstav a, at ansvarlige selskap ikke er egne skattesubjekt. I disse tilfellene vil det vært motstrid mellom sktl. § 2-2 og § 19-2. Jeg går ikke nærmere inn på denne problemstillingen da den kun gjelder ett selskap.

Utviklingstillatelser kan konverteres til ordinære, tidsubegrensede matfisktillatelser, jf. laksetildelingsforskriften § 6-7, og blir da omfattet av grunnrenteskatteplikten. I Fiskeridirektoratet sitt akvakulturregister²⁷ er det per september 2023 registrert totalt 6 selskap med utviklingstillatelser. Ved konvertering betales et vederlag på 10 millioner kroner per tillatelse til havbruksfondet og utviklingstillatelsene slettes fra akvakulturregisteret samtidig som det tildeles nye kommersielle matfisktillatelser. Selskap som er innehaver av

²⁴ [Skatte-ABC, 2023 s. 132](#)

²⁵ [Prop. 78 LS \(2022-2023\) Grunnrenteskatt på havbruk s.36](#)

²⁶ [Oversikt | Akvakulturregisteret \(fiskeridir.no\)](#)

²⁷ [Oversikt | Akvakulturregisteret \(fiskeridir.no\)](#)

tillatelsene anses fra konverteringstidspunktet å drive grunnrenteskattepliktig virksomhet.

Akvakulturtillatelser kan omsettes, men utleie av akvakulturtillatelser er i utgangspunktet ikke tillatt, jf. akvakulturloven § 19 tredje ledd.

Fiskeridepartementet kan i særlige²⁸ tilfeller gjøre unntak fra dette forbudet.²⁹

Kommersielle grunner er ikke en slik særlig grunn. Bakgrunnen for utleieforbudet er dels at myndighetene ønsker å sikre at innehaver av akvakulturtillatelser faktisk er den som driver akvakultur, og dels et ønske om å forhindre oppsamling av oppdrettstillatelser som passive investeringer.³⁰ Utleieforbudet er bakgrunnen for at oppdrettsselskap ofte drives i samdrift eller i sameie. Samdrift og samlokalisering i havbruksnæringen omtales nærmere nedenfor i kapittel 4.2.1.

3.2 Skatteavregningstidspunkt

For at grunnrenteinntekten skal virke etter hensikten må en så presist som mulig skattlegge meravkastningen som oppstår i sjøfasen. I NOU 2019:18 Skattlegging av havbruksvirksomhet, ble det slått fast at skatteavregningstidspunktet, det vil si tidspunkt for beregning av grunnrenteskattepliktig inntekt, bør være i det fisken tas opp av merden. Det er frem til dette punktet aktørene utnytter henholdsvis knappe naturressurser og har tillatelser som gir opphav til grunnrente. Aktiviteter før og etter sjøfasen, slik som eksempelvis stam-og settefiskproduksjon, slakt og foredling, bør falle utenfor virkeområdet for en grunnrenteskatt.³¹ Departementet foreslo i høringsnotatet at skatteavregningstidspunktet skulle være etter slakting av fisk, og foreslo videre dette tidspunktet som best egnet normprispunkt. Grunnen til det var hovedsakelig at første gang fisken veies og kvalitetssikres er ved slakting. Slaktetidspunktet ble derfor antatt å være et godt normprispunkt. Departementet gikk i lovforarbeidene³² bort fra dette, og foreslo isteden at skatteavregningsprisen skal fastsettes ved merdkanten. Dette er fulgt opp i lovvedtaket³³. Det følger av sktl. § 19-5 første ledd bokstav a, at bruttoinntekt skal

²⁸ Et særlig tilfelle, som det vises til i forarbeidene til akvakulturloven, er generasjonsskifter i akvakulturbedrifter. Rapporteringspliktig for grunnrenteskatt vil i et slikt tilfelle være utleieren.

²⁹ [Ot.prp. nr. 61 \(2004 – 2005\) Om lov om akvakultur \(akvakulturloven\) s. 71](#)

³⁰ [Ot.prp. nr. 61 \(2004 – 2005\) Om lov om akvakultur \(akvakulturloven\) s. 71](#)

³¹ [Høringsnotat Grunnrenteskatt på havbruk \(regjeringen.no\) s.23](#)

³² [Prop. 78 LS \(2022–2023\) Grunnrenteskatt på havbruk s. 44](#)

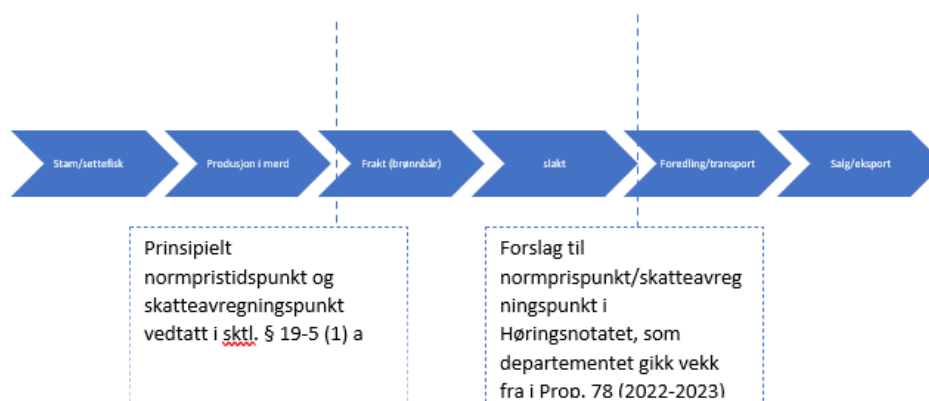
³³ [Innst. 372 L \(2022-2023\) Innstilling fra finanskomiteen om Grunnrenteskatt på havbruk](#)

settes til markedsverdien ved merdkanten, det teoretisk beste skatteavregningstidspunktet for grunnrenteskatten. Med dette menes markedsverdien idet fisken forlater sjøfasen. Dette gjelder uavhengig av hvilken metode (egenfastsetting eller normpris) som benyttes for å fastsette skatteavregningspris. Det gjelder også uavhengig av om fisken er solgt på dette tidspunktet, eller først selges senere.

For inntektsåret 2023 skal markedsverdien ved merdkantet settes av selskapene. Når markedsverdien for senere inntektsår skal fastsettes av et normprisråd, vil skatteavregningstidspunkt og normprispunktet være det samme, altså det tidspunktet fisken forlater sjøfasen. Løsningen innebærer at fisken for skatteformål anses solgt (og innvunnet) på merdkanten, uavhengig av om det faktisk har skjedd et salg der eller ikke.

Departementet foreslår av praktiske grunner at bruttoinntekten baseres på slaktevolumet, til tross for at det prinsipielt burde være salgsvolumet på merdkanten som burde vært lagt til grunn. For nærmere omtale av dette, se kapittel 4.1.2: Hva er slaktevolum i gjeldene sktl. § 19-5 første ledd bokstav a?

Figur 1³⁴ Illustrasjon av normprispunktet/skatteavregningspunktet i verdikjeden for akvakultur



Det følger av forarbeidene at tidfesting av inntekter og kostnader som hovedregel følger de vanlige tidfestingsreglene i kapittel 14.³⁵ Er sktl. § 19-5 første ledd annet punktum en tidfestingsregel? «*Brutto inntekt i forrige punktum settes til*

³⁴ [Inspirert av Figur 7 på s. 24 i Høringsnotat grunnrenteskatt på havbruk](#)

³⁵ [Prop. 78 LS \(2022–2023\) Grunnrenteskatt på havbruk s. 30](#)

markedsverdien ved merdkanten av solgt laks, ørret og regnbueørret multiplisert med slaktevolum.»

I forarbeidene er det uttalt at grunnrenteinntekten anses innvunnet når fisken passerer merdkanten. Uttalelsene³⁶ om at fisken for skatteformål anses solgt (og innvunnet) på merdkanten, uavhengig av om det har skjedd et faktisk salg der eller ikke, kan på den ene side indikere at departement har tenkt at også fisk som aldri blir solgt likevel skal grunnrentebeskattes så lenge den har passert merdkanten. På den annen side uttales det et par setninger ned at man må skattlegge her (altså merdkanten) for å treffe grunnrenten selv om det faktiske salget skjer på et senere sted i verdikjeden. Det kan tyde på at de bare hadde salgssituasjonene i tankene når de utformet grunnrenteskatten.

For grunnrenteskatt på kraft er det «produksjon av kraft³⁷» som er grunnrenteskattepliktig (uavhengig av om den er solgt eller ikke) dette betyr at det for eksempel er grunnrenteskatt på produksjon av kraft til bruk i egen virksomhet.

Vil fisk som slakteriet sortere vekk på grunn av for eksempel sykdom inngå i beregningen? Hvis fisken veies og selges som dyrefôr, vil fiske antagelig inngå i beregningen, men da med en lav markedsverdi. Uttak av varer (fisk) nevnes ikke i loven. Hva med for eksempel fisk som tas ut og serveres i personalkantinen? Dette er et uavklart spørsmål.

4. Fastsettelse av brutto inntekt og skatteavregningspriser i grunnrenteskattepliktig havbruksvirksomhet

Brutto grunnrenteskattepliktig inntekt består av flere elementer. Først og fremst består brutto grunnrenteskattepliktig inntekt av årlige bruttoinntekter fra salg av laks, ørret og regnbueørret jf. sktl. § 19-5 første ledd bokstav a. Dette er imidlertid ikke den eneste inntekten det skal svares grunnrenteskatt av. Brutto grunnrenteskattepliktig inntekt består videre av inntekt fra salg av levende fisk i sjøfasen jf. sktl. § 19-5 første ledd bokstav b og gevinst ved realisasjon og uttak av driftsmidler som benyttes helt eller delvis i den grunnrenteskattepliktige

³⁶ [Prop. 78 LS \(2022–2023\) Grunnrenteskatt på havbruk s 41](#)

³⁷ Sktl. § 18-1 første ledd.

virksomheten jf. sktl. § 19-5 første ledd bokstav c. Videre følger det av sktl. § 19-5 annet ledd, at også inntekter vunnet ved virksomhet som ikke er skattepliktig etter dette kapitlet, skal fordeles på en måte som er egnet til å gi samsvar mellom inntektsandel og nytte for hver virksomhet. Jeg vil i det følgende beskrive hver av disse inntektskildene.

4.1 Skatteloven § 19-5 første ledd bokstav a

4.1.1 For inntektsåret 2023 skal selskapene selv sette markedsverdien ved merdkanten

Det følger av skatteloven § 19-5 første ledd, bokstav a at:

«I samlet årlig brutto inntekt inngår følgende:

a. Årlig brutto inntekter av salg av laks, ørret og regnbueørret. Brutto inntekt i forrige punktum settes til markedsverdien ved merdkanten av solgt laks, ørret og regnbueørret multiplisert med slaktevolum.»

Loven legger opp til at fisken anses solgt (og innvunnet) på merdkanten, uavhengig av om det faktisk har skjedd ett salg der eller ikke.³⁸

For inntektsåret 2023, og i perioden inntil et prisråd er etablert og har fastsatt skatteavregningspriser, skal selskapene selv sette markedsverdien ved merdkanten. For fisk som er solgt ved merdkanten til uavhengig kjøper, legges faktisk pris til grunn som salgsinntekt. For mange havbruksselskap vil fakturerte priser ikke kunne legges til grunn, da fisken i de fleste tilfeller selges etter en rekke aktiviteter som øker fiskes verdi, men som faller utenfor grunnrenteskattepliktig inntekt.

I lovforarbeidene foreslås det at selskapene skal ta utgangspunkt i sammenlignbare uavhengige salg ved eller nær merdkanten, eller trekke fra verdiøkning på fisken som stammer fra aktiviteter etter at fisken tas opp av merden og frem til salget. Vurderingene selskapene skal bruke tilsvarer de som gjelder ved fastsetting av armlengdepriser etter sktl. § 13-1 og OECDs retningslinjer for internprising.³⁹ Egenfastsetting av verdien ved merdkanten kan

³⁸ [Prop. 78 LS \(2022-2023\) Grunnrenteskatt på havbruk s.41](#)

³⁹ [Prop. 78 LS \(2022-2023\) Grunnrenteskatt på havbruk s.42](#)

by på utfordringer for grunnrenteskattelikte selskap. Det vil også være utfordrende å fastsette fiskens egenskaper, herunder kvalitet og vekt, som er avgjørende for markedsverdien av fisken, allerede ved merdkanten. Fisken selges vanligvis til eksternt part etter transport, slakt og bearbeiding, altså ikke rett fra merdkanten. Ved beregning av verdien ved merdkanten må det tas hensyn til alle forhold som kan ha påvirket prisen i perioden fra merdkanten til fisken er solgt. Verdier som skapes etter merdkanten, skal ikke grunnrentebeskattes. Verdiøkende aktivitet det må justeres for er for eksempel salgsvirksomhet, slakt, bearbeiding, transport, eventuelle finansielle prissikringskontrakter og markedsføring. Hvis nevnte aktiviteter ytes som tjenester fra et eksternt selskap, vil de ha krav på markedspris for de leverte tjenestene. Det er denne markedsprisen for disse tjenestene som kommer til fradrag ved fastsettelse av verdien av fisken på merdkanten. Et helintegrert havbrukskonsern må selv beregne seg frem til dette «fradraget».

Hvordan dette vil utspille seg i praksis, får en først vite etter at selskapene har levert skattemelding for inntektsåret 2023. Fristen for å levere skattemelding er 31.mai 2024. På bakgrunn av utfordringene beskrevet ovenfor, er det foreslått at et prisråd skal fastsette normpriser. Prisrådet er nærmere beskrevet nedenfor i kapittel 5.

4.1.2 Hva er slaktevolum i gjeldende sktl. § 19-5 første ledd bokstav a?

For å komme frem til brutto grunnrenteinntekt, må skatteavregningsprisen (markedsverdien ved merdkanten) multipliseres med solgt volum. Prinsipielt burde salgsvolum på merdkanten benyttes for å fastsette grunnrenteinntekt.⁴⁰ I praksis blir ikke fisken veid før slaktetidspunktet. Av praktiske årsaker må derfor bruttoinntekten baseres på slaktevolumet. Det fremgår av lovteksten at markedsverdien ved merdkanten skal multipliseres med «slaktevolum». At volumet av slaktet fisk er lavere enn volumet av den samme fisken på merdkanten, er en fordel for de skattepliktige. Selv om en benytter slaktevolum i beregningen av brutto grunnrenteinntekt, skal kostnader til for eksempel slakt ikke komme til fradrag i grunnrenteinntekten. Selv om veietidspunktet er

⁴⁰ [Prop. 78 LS \(2022–2023\) Grunnrenteskatt på havbruk s.43](#)

slaktetidspunktet, skal skatteavregningstidspunktet også med denne løsningen være merdkanten.

Det nærmere innholdet i begrepet «slaktevolum» er ikke omtalt i høringsnotat om grunnrenteskatt på havbruk, og heller ikke i lovforarbeidene.⁴¹

IntraFish, som er en ledende leverandør av nyheter og informasjon om sjømatnæringen, har publisert en liste med ordforklaringer av faguttrykk i havbruksnæringen.⁴² Her står det at «*slaktevolum måles i tonn vanligvis i såkalte WFE (Whole fish equivalent). Dette er hel, usløyd fisk (med noe vekttap etter blodtap). Noen opererer med HOG (head-on-gutted), altså sløyd fisk med hode. HOG veier rundt 90 prosent av død, usløyd fisk (WFE). WFE tilsvarer rundt 93 prosent av levende vekt. (differanse pga. sulting før slaktning samt blodtap).*» Dette tilsier at det kan være ulik oppfatning av begrepet «slaktevolum», som lovteksten referer til, i bransjen.

Som nevnt er begrepet «slaktevolum» ikke omtalt i lovens forarbeider. I forarbeidene til prissråd⁴³ er det imidlertid uttalt under punkt 3.9 Volum at; «*Det legges til grunn den samme definisjonen som benyttes for avgift på produsert laks, ørret og regnbueørret fra akvakulturanlegg i norsk territorialfarvann, altså sløyd fisk. Med sløyd fisk menes utblødd fisk etter fjerning av innvoller.*» Særavgift på produsert fisk beregnes per kg. sløyd fisk, jf. særavgiftsforskriften [§ 3-24-2 Avgiftsgrunnlag og -beregning](#).

I Høringsnotat *Prissråd for havbruk og fastsetting av bruttoinntekt i grunnrenteskatten*, foreslås det endringer i skattelovforskriften. Det foreslås et nytt kapittel § 19-5 Skatteavregningspriser og prissråd. Det foreslås i ny § 19-5-10. Definisjoner (3) at «*Med slaktevolum menes kilogram sløyd fisk, med eventuell omregning som i Forskrift om særavgifter § 3-24-2.*» Disse endringene er i skrivende stund ikke tredd i kraft.

For inntektsåret 2023 er «slaktevolum» ikke en klart definert størrelse, men det er naturlig å legge til grunn at slaktevolum i gjeldende sktl. § 19-5 også skal forstås

⁴¹ [Prop. 78 LS \(2022–2023\) Grunnrenteskatt på havbruk](#)

⁴² [Ordforklaringer | IntraFish.no](#)

⁴³ [Høringsnotat - Prissråd for havbruk og fastsetting av bruttoinntekt i grunnrenteskatten](#)

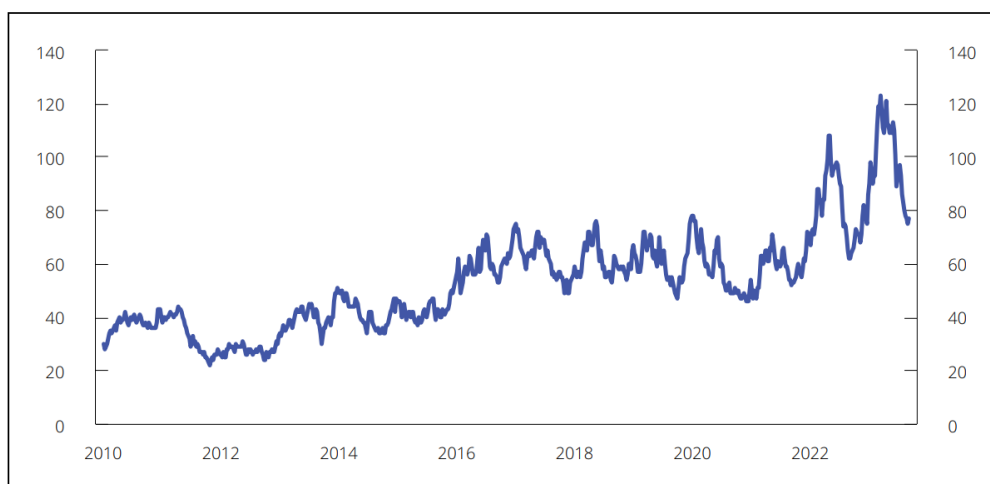
som kilogram sløyd fisk, jf. forslått endring i skattelovforskriften omtalt ovenfor. Det er også i denne tilstanden fisken normalt omsettes.

4.1.3 Skatteloven § 19-5 første ledd bokstav a – I relasjon til fastpriskontrakter for inntektsåret 2023

I 2023 skal bruttoinntekten settes til markedsverdien av solgt laks, ørret og regnbueørret ved merdkanten, multiplisert med slaktevolum.

En naturlig tolking av gjeldene ordlyd i sktl. §19-5 første ledd bokstav a, er at den ikke åpner for å ta hensyn til fastpriskontrakter, heller ikke for de tilfellene der kontrakten er inngått mellom uavhengige parter. Verdien på fisken skal settes til markedsverdien ved merdkanten, ikke kontraktsverdien. Grunnrenteinntekten skal baseres på markedsverdien av laks, ørret og regnbueørret idet den forlater sjøfasen, uavhengig av om det er inngått en fastpriskontrakt til for eksempel uavhengig kjøper.

Figur 2 illustrert at lakseprisen har variert mye over tid, og særlig de siste årene.⁴⁴



Figur 19.1 Utvikling i salgspris på eksportert, fersk oppdrettslaks. Løpende kilopris per uke fra 2010 til uke 36 i 2023

Kilde: Statistisk sentralbyrå.

Denne forståelsen samsvarer imidlertid ikke med de signalene regjeringen har gitt overfor bransjen. Det er ved flere anledninger uttalt i media at selskapene skal skattlegges for sine faktiske inntekter, også for inntektsåret 2023. Regjeringen

⁴⁴ Figuren er hentet fra [Prop. 1 LS FIN \(2023–2024\) Skatter og avgifter 2024 s. 212](#)

gjentok i [pressemelding av 18. november 2022](#)⁴⁵ prinsippet om at det er de reelle inntektene som skal ligge til grunn for grunnrenteskatten. I samme pressemelding varslet regjeringen om at det blir vurdert å opprette et normprisråd, og at der det er uavhengige parter vil kontraktspriser kunne legges til grunn for fastsetting av grunnrenteinntekten. For inntektsåret 2023 er imidlertid lovteksten tydelig på at det er markedsverdien på merdkanten som skal legges til grunn, og ikke fastpriskontrakten.

I gjennomsnitt har de største oppdretterne en kontraktsandel på rundt 30 prosent.⁴⁶ I tilsvaret til høringsnotatet kom det frem at kundene (for eksempel matvarekjeder) krever fastprisavtaler med forutsigbarhet i pris på de bearbejdede produktene.

En vesentlig del av laksen blir solgt som bearbejdede produkter i dagligvarehandelen (ca. 40-50 %), og dette krever ifølge næringen kontrakter.⁴⁷ Det er vesentlig volatilitet i markedsverdiene for fersk laks. Ifølge bransjen gir langsiktige kontrakter ofte lavere priser enn prisen ved spotsalg. Hvordan skal havbruksselskapene forholde seg til lovteksten for inntektsåret 2023, og hvordan skal skattemyndighetene forholde seg ved kontroll av fastsettingen for inntektsåret 2023? Dette er spørsmål som fremdeles er uavklart ved utgangen av inntektsåret.

4.2 Skatteloven § 19-5 første ledd bokstav b – Inntekter fra salg av levende fisk i sjø

Det følger av skatteloven § 19-5 første ledd, bokstav b at:

«I samlet årlig brutto inntekt inngår følgende:

b. Inntekt fra salg av levende fisk i sjøfasen.»

Salg av levende fisk i sjø er aktuelt ved samdrift og samlokalisering. Akvakulturdriftsforskriften⁴⁸ regulerer to typer samarbeid; samdrift og samlokalisering. Samdrift er i § 4 bokstav v) definert som en driftsform der to eller flere innehavere av akvakulturtillatelse har akvakulturdyrene i sameie på

⁴⁵ [Grunnrenteskatt på havbruk: Reelle inntekter skal ligge til grunn - regjeringen.no](#)

⁴⁶ Vedlegg til innstilling fra finanskomiteen om representantforslag om at det ikkje skal innførast normprissystem ved grunnrenteskatt på havbruk. [inns-202223-127s.pdf \(stortinget.no\)](#)

⁴⁷ Representant forslag om at det ikkje skal innførast normprissystem ved grunnrenteskatt på havbruk. [Representantforslag 38 S \(2022-2023\)](#)

⁴⁸ Forskrift 17. juni 2008 nr. 822 om drift av akvakulturanlegg (Akvakulturdriftsforskriften)

samme lokalitet. Etter akvakulturdriftsforskriften § 49 tillates samdrift kun for produksjon av matfisk av samme art og av samme type tillatelse, det er videre ikke tillatt med samdrift og samlokalisering på samme lokalitet. Samlokalisering er i § 4 bokstav w) definert som en driftsform der to eller flere innehavere av akvakulturtillatelse har akvakulturdyr på samme lokalitet, uten at akvakulturdyrene er i sameie. I praksis innebærer denne samdriftsformen at aktørene har hver sine merder på samme sted. Begge typer samarbeidsformer er utbredte innenfor havbruk, noe som skyldes utleieforbudet⁴⁹ i akvakulturloven § 19 tredje ledd.

Ved samdrift og samlokalisering vil partene kunne selge levende fisk i sjø til hverandre, for eksempel for å overholde biomassereguleringene i partenes tillatelser. Salg av levende fisk i sjø kan også skje ved for eksempel opptak av ny deltaker i samdriften, eller når samdriftsbrøken endres. Ved samlokalisering kan den ene oppdretteren selge all fisk i en merd på lokaliteten til den andre. Ettersom fisken ikke vil ha passert merdkanten, fastsettes bruttoinntekt til markedsverdien av fisken på salgstidspunktet. Kostnader til kjøp av fisk kommer til fradrag, jf. § sktl. 19-6 første ledd bokstav b. Kjøper vil skattlegges for verdiøkningen fra videre vekst frem til fisken har passert merdkanten.⁵⁰ For salg av levende fisk i sjø skal faktiske priser legges til grunn. Er salgsprisen redusert som følge av interessefellesskap mellom kjøper og selger, jf. sktl. § 13-1, skal salgssinntekten fastsettes til det den ville vært mellom uavhengige parter.

Prisrådet skal ikke fastsette priser for inntekt ved salg av levende fisk. Her vil det også etter innføring av prisråd være selskapene som skal fastsette markedsverdi.

En måte å sikre riktig rapportering av salgssinntekter som gjelder sjøfasen, vil være å be aktørene rapportere solgt (levende) fisk per motpart på aggregert nivå. Hvis en slik rapporteringsløsning innføres, vil Skatteetaten kunne avstemme maskinelt mellom de ulike aktørene.

⁴⁹ Utleieforbudet er nærmere omtalt ovenfor i kapittel 3.1 skattesubjekt.

⁵⁰ [Prop. 78 LS \(2022–2023\) Grunnrenteskatt på havbruk s. 46](#)

4.2.1 Samdrift og samlokalisering i havbruksnæringen

Det foreligger ikke særlovgivning ved samdrift og samlokalisering. Det er de alminnelige reglene i skatteloven som gjelder. I motsetning til hva som gjelder for aksjeselskap, er ansvarlige selskaper, kommandittselskaper og indre selskap mv. ikke egne skattesubjekter, det er deltakerne som skattlegges for et eventuelt overskudd selskapet får, jf. sktl. § 2-2, annet og tredje ledd. Tilsvarende gis deltakerne fradrag dersom selskapet har et skattemessig underskudd. Dersom det foreligger næringsvirksomhet for felles regning og risiko følger det av reglene i sktl. § 10-40 jf. § 2-2 tredje ledd at reglene om deltakerfastsetting i sktl. §§ 10-40 til 10-45 gjelder. Dette gjelder selv om samdriften eller samlokaliseringen ikke er registrert som et selskap. Der samdriften ikke opptrer som ett selskap overfor omverdenen, må det vurderes om det foreligger et indre selskap, jf. selskapsloven § 1-1 første ledd jf. § 1-2 første ledd bokstav c). Det avgjørende er om den aktiviteten som utøves i samdriften eller samlokaliseringen er av en slik karakter at den skal regnes for næringsvirksomhet drevet for felles regning og risiko.

Når det ved samdrift anses å foreligge et selskap med deltakerfastsetting, skal det deltakerlignede selskapet fastsette grunnrenteinntekt eller underskudd, mens nettoresultatet skal fordeles på deltakerne i henhold til nettometoden.

Samdriftsbrøken, som er avtalt mellom partene, er egnet til å regulere hvilken andel den enkelte innehaver (deltakerne) av matfisktillatelse skal skattlegges for.⁵¹

Ved salg av fisk fra samdriften må det for eksempel avklares om sameier selger egen fisk eller begge sameiernes.⁵² Grunnlaget for fordelingen av netto inntekter og formue vil være selskapsmeldingen⁵³. Det følger av skatteforvaltningslovens (sktfvl.) § 8-9 første ledd at selskap hvor deltakerne skattlegges etter reglene om deltakerfastsetting, skal levere selskapsmelding.

Det forutsettes at reglene om fremføring av negativ grunnrenteinntekt, samordning av negativ grunnrenteinntekt i konsern, bunnfradrag og fradrag i grunnrenteskatt for produksjonsavgift deretter må tas hensyn til i skattemeldingen til deltakerne.

⁵¹ Etter akvakulturdriftforskriften § 41 skal det ved samdrift føres felles driftsjournal. Etter samme forskrift § 44 skal partene ved samdrift sende inn felles rapport og melding til Fiskeridirektoratet.

⁵² [Prop. 78 LS \(2022–2023\) Grunnrenteskatt på havbruks s. 44](#)

⁵³ Selskapsmeldingen utgår fra inntekståret 2023, opplysninger som tidligere ble levert i dette skjema skal nå oppgis i næringsspesifikasjonen.

Dersom samdriften ikke oppfyller vilkårene for å utgjøre en virksomhet som drives for felles regning og risiko, anses aktørene å drive hvert sitt foretak. Den felles aktiviteten behandles i et slikt tilfelle etter reglene om sameie med skattelegging etter bruttometoden. Aktørene skal da tilordnes sin forholdsmessige andel av grunnrenteskattepliktige inntekter og kostnader.

4.3 Dagens biomasserapportering skiller ikke mellom ulike tillatelsestyper

I dagens biomasserapportering til Fiskeridirektoratet, skilles det ikke mellom ulike tillatelsestyper.⁵⁴ Det betyr at ulike tillatelsestyper samles i den samme månedlige rapporten. Fiskeridirektoratet påpeker i sitt høringssvar⁵⁵ at innføring av grunnrenteskatt på havbruk forutsetter at det innføres rapportering på tillatelsesnivå. Fiskeridirektoratet vurderer at dagens rapporteringsløsning ikke har tilstrekkelig høy kvalitet til å være egnet for å kunne kontrollere at selskapene betaler riktig grunnrenteskatt. For å sikre forsvarlig og nøyaktig kalkulering av grunnrenteskatten, vurderer Fiskeridirektoratet at det antagelig vil kreves større endringer knyttet til dagens rapporteringssystem. Endringene vil måtte omfatte sikrere tallgrunnlag innenfor ulike tillatelsestyper, samt ny rapporteringsplikt fra slakteriene.

Flere aktører drifter særtillatelser og ordinære matfisktillatelser på samme lokalitet. Det kan derfor være utfordringer knyttet til å vurdere hvilke tillatelsestyper den slaktede fisken kan knyttes til. Kan en løse dette ved å beregne et prosentvis anslag over solgt fisk fra ulike tillatelsestyper basert på maksimalt tillat biomasse i hver tillatelse? Selskapene skal ha oversikt over maksimalt tillat biomasse på de ulike tillatelsene på lokaliteten. Akvakulturforskriften § 42 regulerer minstekravet til opplysninger som kreves i driftsjournalen på produksjonsenhetsnivå (merd). På bakgrunn av den omfattende journalføringsplikten på produksjonsenhetsnivå, mener lovgiver at det skal være mulig å fordele slaktet fisk mellom matfisktillatelser og øvrige tillatelser. Det vurderes om rapporteringsplikten i akvakulturforskriften må endres for å skape et rapporteringssystem som skiller mellom de ulike tillatelsene.

⁵⁴ Jf. akvakulturforskriften § 47 andre ledd andre punktum.

⁵⁵ [Høring av forslag om å innføre grunnrenteskatt på havbruk \(1\).pdf](#)

En annen praktisk problemstilling er flytting av fisk mellom tillatelser, f.eks. fra en grunnrenteskattepliktig produksjonsenhet til en produksjonsenhet som ikke er grunnrenteskattepliktig innad i samme selskap. I grunnrenteskattepliktig virksomhet vil fisken utgjøre selskapets varelager. Det fins ingen uttaksbestemmelse knyttet til varelager. Hvorvidt fisk som flyttes fra grunnrenteskattepliktig matfisktillatelse til for eksempel en utviklingstillatelse eller en undervisningstillatelse, som faller utenfor grunnrenteskatteplikt, er realisasjon, er en juridisk problemstilling som ikke er avklart. I et slikt tilfelle vil ikke fisken forlate «merdkanten», det er heller ikke snakk om et «salg». Den største delen av kostnader ved oppdrett påløper i fiskens første leveår. Hvis fisken er på en grunnrenteskattepliktig matfisktillatelse de første 1-2 årene, vil selskapet få fradrag for samtlige fradragsberettigede kostnader i denne perioden. I år 3 flyttes fisken over på en undervisningstillatelse, og tas med det ut av selskapets grunnrenteskattepliktige virksomhet. I slutten av år 3 selges fisken og selskapet får inntekter fra salg av slaktet fisk på en tillatelse som ikke er omfattet av grunnrenteskattepliktig virksomhet. Det logiske ville kanskje være å inntektsføre markedsverdien av fisken på tidspunktet den flyttes fra en grunnrenteskattepliktig matfisktillatelse over til en annen tillatelse. Men en slik uttaksbestemmelse finnes ikke.

Det bør også nevnes at Fiskeridirektoratet skriver i sitt høringssvar at særtillatelser utgjør 20 % av den samlede tillatelseskapasiteten for laks, ørret og regnbueørret. Særtillatelser er tidsbegrensede og tildeles vederlagsfritt. Ifølge Fiskeridirektoratet gir flere av særtillatelseskategoriene anledning til høy årlig årsproduksjon, og vil kunne gi ekstraordinær avkastning (grunnrente) over årrekker.

4.4 Skatteloven § 19-5 første ledd bokstav c – Gevinst ved realisasjon og uttak av driftsmidler

4.4.1 Gevinst ved realisasjon og uttak av driftsmidler som nevnt i sktl. § 19-6 første ledd bokstav c

Det følger av sktl. § 19-5 første ledd bokstav c at gevinst ved realisasjon og uttak av driftsmidler, som benyttes i den grunnrenteskattepliktige virksomheten, skal inngå i årlig samlet brutto inntekt. For driftsmidler som nevnt i § 19-6 bokstav c inntektsføres gevinsten i realisasjonsåret. Gevinst ved realisasjon av enkeltstående

akvakulturtillatelse inngår ikke i skattepliktig grunnrenteinntekt. Det er begrunnet med at det er tillatelsene som gir opphav til grunnrente.

Realisasjonsprinsippet innebærer at inntekter og kostnader skal tidfestes til det tidspunktet det oppstår en ubetinget rett til ytelsen eller skattyters har pådratt seg en ubetinget forpliktelse. Betalingstidspunkt er således uten betydning. Med uttak siktes først og fremst til at en gjenstand får endret funksjon eller bruk, herunder at den gis bort, men uten at den blir realisert (solgt) ⁵⁶. I relasjon til grunnrenteskatten vil det for eksempel være et uttak hvis et driftsmiddel tas ut av den grunnrenteskattepliktige virksomheten til bruk i annen virksomhet i samme selskap. Den generelle lovbestemmelsen om uttak er sktl. § 5-2.

Det fremgår av lovteksten at gevinst ved uttak eller salg av driftsmiddel som kan fradragføres umiddelbart i grunnrenteinntekten jf. § 19-6 første ledd bokstav c, skal føres til inntekt i grunnlag for grunnrenteskatt. For disse driftsmidlene vil inngangsverdien være null. Gevinsten vil derfor tilsvare vederlaget, eventuelt markedsverdien på uttakstidspunktet, og skal inntektsføres fullt ut i realisasjonsåret. Det vil for slike driftsmidler aldri kunne oppstå tap. Tilsvarende vil antagelig gjelde for driftsmidler som er anskaffet før inntektsåret 2023, og som er fullt avskrevet, selv om ingen av fradragene er tatt innenfor grunnrenteskatteregime.

Det er viktig å være oppmerksom på at driftsmidler som kan utgiftsføres direkte for grunnrenteskatteformål, uansett skal aktiveres på vanlig måte i den alminnelige inntekten. Når det gjelder inntektsføring ved salg av slike driftsmidler i den alminnelige inntekten, gjelder de vanlige tidfestingsreglene i kap. 14. For slike driftsmidler er det viktig at havbrukselskapene har et godt system for anleggsmidler og god kontroll over anleggskartoteket.

Det fremstår ikke som klart i hvilken grad bestemmelsen også omfatter delvis uttak fra grunnrenteskattepliktig virksomhet. En kan se for seg en situasjon der et driftsmiddel, som nevnt i sktl. § 19-6 første ledd c, første året er helt ut til bruk i

⁵⁶ (Zimmer, 2023, s. 149)

grunnrenteskattepliktig virksomhet, mens det i påfølgende år brukes halve tiden i virksomhet tilknyttet særtillatelse som ikke er omfattet av grunnrenteskatteplikten. Vil det i en slik situasjon være hjemmel til å beregne gevinst ved delvis uttak etter sktl. § 19-5 første ledd bokstav c? Trolig ikke. Hva om driftsmiddelet, i år to, brukes 90 % av tiden i tilknytning til særtillatelse. Er det uttak? Hva skjer når bruken igjen endres påfølgende år?

Forarbeidene til den generelle uttaksregel i sktl. § 5-2 kan danne et utgangspunkt for tolking av sktl. § 19-5 første ledd bokstav c. Forarbeidene til sktl. § 5-2 tyder på at uttaksbeskatning ikke skal skje der et driftsmiddel delvis tas ut til privat bruk. Følgende fremgår av ot.prp.nr.35 (1990-1991), s. 266:

«Dersom en gjenstand ikke kan anses å være tatt helt ut fra næringsvirksomheten, slik at den fortsatt er å betrakte som driftsmiddel i virksomheten, skal fordelene ved eventuell privat bruk ansettes til omsetningsverdien ved tilsvarende utleie av gjenstanden.» Synspunktet virker å være at det ved delvis privat bruk er en tjeneste som er tatt ut – adgangen til å bruke driftsmiddelet – ikke en del av selve driftsmiddelet.

Innebærer dette at en ved delvis uttak fra den grunnrenteskattepliktige virksomheten bør beregne en leieinntekt? For alminnelig inntektsskatt vil en slik leieinntekt/leiekostnad bli null, men i den grunnrenteskattepliktige delen av virksomheten får en reflektere den endrede bruken i form av en leieinntekt. Den skisserte løsningen krever antagelig lovendring.

4.4.2 Gevinst ved realisasjon og uttak av driftsmidler som nevnt i sktl. 19-6 første ledd bokstav d - øvrige driftsmidler

I samlet årlig brutto inntekt inngår gevinst ved realisasjon og uttak av driftsmidler som nevnt i sktl. § 19-6 første ledd bokstav d. Ved realisasjon og uttak av slike driftsmidler, skal de alminnelige reglene om inntektsføring i sktl. kap. 14 gjelde, og gevinsten (eller tapet) skal fordeles i henhold til en vurdering av inntektsandel og nytte for hver virksomhet i det foregående inntekståret jf. sktl. § 19-5 annet ledd. Nøyaktig hvordan selskapet skal «vurdere nytten» er ikke nærmere beskrevet i lovforarbeidene, men en kan se for seg ulike metoder. Selskapet kan for eksempel ta i betraktning andel inntekt fra kommersielle matfisktillatelse i

forhold til de totale inntektene, andel solgt volum fra kommersielle matfisktillatelser i forhold til totalt solgt volum, eller andel maksimalt tillatt biomasse fra kommersielle matfisktillatelser i forhold til sum maksimal tillatt biomasse. En kan også se for seg situasjoner der en kan vurdere tidsbruk som fordelingsnøkkel.

Hvis en kommer frem til at et driftsmiddel har vært brukt i grunnrenteskattepliktig virksomhet halvparten av tiden, vil halvparten av en eventuell gevinst inngå i grunnrenteskattepliktig inntekt, i tillegg kommer hele gevinsten til beskatning i den alminnelige inntekten. Inngangsverdien ved gevinstberegningen vil være den skattemessige nedskrevne verdien.

4.4.3 Skattefri omorganisering av havbruksvirksomhet

Som omtalt i kapittel 2.2 ovenfor om insentiver og omorganiseringer i havbrukskonsern, har det i etterkant av at høringsnotatet om grunnrenteskatt på havbruk ble lagt frem 28. september 2022, vært foretatt flere omorganiseringer av havbrukskonsern. Flere konsern begynte omorganiseringene i 2022 og har fortsatt med dette inn i 2023. Det kan i denne forbindelse oppstå spørsmål om hvordan driftsmidler som er direkte fradragført etter sktl. § 19-6 første ledd bokstav c skal behandles i forbindelse med en skattefri omorganisering etter skattelovens kapittel 11. Altså hvordan samvirkningen mellom sktl. § 11-7 og sktl. § 19-5 først ledd bokstav c, skal forstås.

Bestemmelsene om omorganisering i skatteloven kapittel 11 utgjør et unntak fra hovedregelen som er at overføring av eiendeler, rettigheter og forpliktelser mellom selskap anses som en realisasjon som utløser gevinst- og tapsoppgjør for selskap og aksjonærer, og at en eventuell gevinst skattlegges som alminnelig inntekt i realisasjonsåret, jf. sktl. §§ 5-1 og 9-2.

Det grunnleggende formålet bak reglene i skatteloven kapittel 11, er at skattyter verken taper eller tjener skattemessig på transaksjonen. Et virkemiddel for å oppnå dette målet om nøytralitet er at skatteposisjoner videreføres uendret (kontinuitet) i både det nye selskapet og i aksjonærenes vederlagsaksjer. Ved senere skatteutløsende begivenheter vil skatten som utgangspunkt bli den samme som om omorganiseringen ikke hadde funnet sted. Helt overordnet er det et krav

om at omorganisering, i form av fisjon/fusjon, skjer etter reglene i hhv. aksjeloven kapittel 13 og 14, og at fusjonen/fisjonen for øvrig gjennomføres med skattemessig kontinuitet, jf. sktl. § 11-7.

Problemstillingen jeg skal beskrive i det følgende, oppstår når et selskap som er grunnrenteskattepliktig etter reglene i sktl. § 19-2, jf. § 19-1 anskaffer driftsmidler som fradragsføres direkte etter sktl. § 19-6 første ledd bokstav c, og senere fisjonerer de anskaffede driftsmidlene til ett selskap, mens akvakultur tillatelser med tilhørende biomasse fisjoneres ut i et annet selskap. En kan tenke seg at vilkårene for skattefri fisjon i kapittel 11 i henhold til alminnelig inntektsskatt vil være oppfylt.

Det er innehaver av akvakultur tillatelser som nevnt i sktl. § 19-1 som skal svare grunnrenteskatt til staten etter reglene i sktl. kapittel 19, jf. sktl. § 19-2. I forbindelse med omorganiseringen vil altså ett selskap være grunnrenteskattepliktig frem til fisjonen. Etter fisjonen er det det selskapet som overtar akvakultur tillatelsene og biomassen som skal svare grunnrenteskatt. Det er nærliggende å tenke at sktl. § 19-11 b kommer til anvendelse slik at grunnrenteinntekten fastsettes forholdsmessig for overdrager og overtaker etter det enkeltes selskaps eiertid, altså at det er to selskap som må rapportere skattepliktig grunnrenteinntekt det konkrete inntektsåret. Virkningen blir videre at driftsmidlene som fisjoneres ut av det overdragende selskapet ikke lenger inngår i en grunnrenteskattepliktig virksomhet. Vet et eventuelt senere salg av driftsmidlene vil det ikke foreligge plikt til å beregne grunnrenteskatt på gevinsten fordi det selskapet som nå er eier av driftsmiddelet ikke er grunnrenteskattepliktig etter sktl. § 19-2, jf. § 19-1.

Den samme situasjonen vil også oppstå dersom kun akvakultur tillatelsene omfattes av sktl. § 19-1 fisjoneres ut av et grunnrenteskattepliktig selskap, mens driftsmidler omfattes av reglene i sktl. § 19-6 første ledd bokstav c ikke følger med ved overdragelsen. I et slikt tilfelle vil heller ikke overdragende selskap ha skatteplikt etter reglen i sktl. § 19-5 første ledd bokstav c ved en fremtidig

realisasjon av driftsmidlene, fordi selskapet ikke lenger vil være omfattet av reglene i skatteloven kapittel 19, jf. sktl. § 19-2, jf. § 19-1.

Utgangspunktet er at «gevinst ved realisasjon og uttak av driftsmiddel som benyttes i den grunnrenteskattepliktige virksomheten» skal inngå i beregningen av skattepliktig grunnrenteinntekt. Hadde driftsmiddelet fremdeles lagt i et grunnrenteskattepliktig selskap, ville inngangsverdien vært null og hele salgssummen ville blitt grunnrenteskattepliktig. En videre konsekvens er at det nye grunnrenteskattepliktige selskapet kan leie driftsmidlene fra søsterselskapet og få fradrag for leiekostnaden i grunnrenteskattepliktig inntekt jf. sktl § 19-6 første ledd bokstav a, jf. § 19-4. Samlet sett kan altså konsernet oppnå dobbelt fradrag for kostnadene.

Det har vært mange omorganiseringer i havbruksselskap, også etter at reglene trådte i kraft fra 2023. I praksis kan tilpasningen som nevnt ovenfor gjøres hver gang det anskaffes driftsmidler som kan direkte fradragsføres etter sktl. § 19-6 første ledd, c. Før året er omme kan driftsmiddelet fisjoneres ut og leies tilbake til det grunnrenteskattepliktige selskapet.

Samvirkningen mellom skattelovens kapittel 11 og skattelovens kapitel 19, er lite omtalt i lovforarbeidene. Det er heller ikke gitt noen særbestemmelser om omorganiseringer i skattelovens kapittel 19.

Av uttalelser i lovforarbeidene ser det ut som om en har ment at reglene i skatteloven kapittel 11 gjelder på vanlig måte^{57,58}. I lovforarbeidene⁵⁹ under punktet 1.3 «Nærmere om forslaget» står det at:

«skattelovens generelle regler for overdragelser av virksomhet til skattemessig kontinuitet skal fortsatt gjelde innenfor havbruksvirksomhet».

Videre uttales det under punkt 5.8 på s. 66 at:

«Eierskifte av havbruksanlegg i form av salg av aksjer eller andeler i eierselskapet kan skje til skattemessig kontinuitet i medhold av de alminnelige reglene i skatteloven kapittel 11, jf. særlig § 11-7. Skatteposisjonene videreføres i

⁵⁷ [Prop. 78 LS \(2022–2023\) Grunnrenteskatt på havbruk s. 66](#)

⁵⁸ [Bekreftet i uttalelse fra FIN den 29.06.2023](#)

⁵⁹ [Prop. 78 LS \(2022–2023\) Grunnrenteskatt på havbruk s. 8](#)

*havbruksselskapet, og de underliggende verdiene i havbruksselskapet blir ikke påvirket.» At det her er snakk om salg av aksjer eller andeler i eierselskap virker litt rart, med tanke på at skatteloen kapittel 11 gjelder kontinuitetsregler i form av omorganiseringer. Sktl. § 11-7 som det vises til, regulerer utelukkende fusjon, fisjon og aksjebytte. Finansdepartementet fastholder imidlertid sine formuleringer i sitt brev *Skattemessige konsekvenser av omorganisering/omstrukturering av havbruksvirksomhet - orientering* til Skattedirektoratet av 29. juni 2023.⁶⁰*

Departementet uttaler her følgende:

«Departementet understreker at det er teksten i Prop. 78 LS (2022–2023) pkt. 5.8 som er departementets syn på gjeldende rett, dvs. at eierskifte av havbruksanlegg kan skje med skattemessig kontinuitet i medhold av de alminnelige reglene i skatteloven kapittel 11.

Departementet ser at [det] kan oppstå avgrensningsspørsmål knyttet til disse reglene, og vil vurdere om det er hensiktsmessig å lovfeste konkrete innramminger. Uavhengig av dette, viser departementet til at skatteloven § 13-2 om omgåelse, etter omstendighetene, vil kunne anvendes på disposisjoner som fremstår som hovedsakelig skattemotiverte».

Det fremgår ikke av departementet sine uttalelser i lovforarbeidene at lovgiver har ment å innføre en særregulering av omorganisering ved fisjon og fusjon i forbindelse med innføringen av regler om grunnrenteskatt på havbruk. Derimot synes departementet å forutsette at skattelovens alminnelige regler for overdragelse av virksomhet til skattemessig kontinuitet også skal gjelde ved omorganisering av havbruksvirksomhet.

De hensyn som begrunner skattefrie omorganiseringer, herunder effektivitetsnormen og nøytralitetsnormen, gjør seg like mye gjeldende i havbruksvirksomhet som i annen virksomhet. En kan hevde at det vil stride med formålet til fusjon- og fusionsinstituttet om muligheten for selskaps- og samfunnsøkonomisk lønnsomme omorganiseringer i praksis blir avskåret gjennom reglene om realisasjonsbeskatning.

⁶⁰ [Skattemessige konsekvenser av omorganisering/omstrukturering av havbruksvirksomhet - orientering - regjeringen.no](https://www.regjeringen.no)

Kan omorganiseringen beskrevet ovenfor gjøres med skattemessig kontinuitet uten realisasjonsbeskatning etter reglene i skatteloven kapittel 11, eller er dette ikke mulig siden det ikke er en nøytralitet i disposisjonene grunnet samvirkingen mellom skatteloven kap. 11 og Sktl. § 19-5 første ledd bokstav c?

Hovedregelen ved realisasjon og uttak av driftsmidler som benyttes i grunnrenteskattepliktig havbruksvirksomhet er at gevinsten ved uttaket/realisasjonen skal inngå i det grunnrenteskattepliktige selskapets årlige brutto grunnrenteinntekt, jf. sktl. § 19-5 første ledd bokstav c første punktum. Så lenge driftsmidlene og tillatelsene skilles, må driftsmidlene anses å være tatt ut av grunnrenteskattepliktig virksomhet og det foreligger ikke kontinuitet i henhold til skatteposisjonene innenfor grunnrenteskatteregime. Det er i strid med lovens formål dersom skattyter, ved å foreta omorganiseringer etter reglene i kapittel 11, kommer i bedre skattemessig stilling sammenlignet med en situasjon der omorganiseringen ikke har funnet sted. Omorganiseringen innebærer at eiendeler med betydelige latente gevinster innenfor grunnrenteskatteregime flyttes ut av ordningen.

Dersom det foreligger diskontinuitet knyttet til ett forhold, for eksempel skatteposisjoner innenfor grunnrenteskatteregime, oppstår spørsmålet om hele fusjonen/fisjonen av den grunn ikke kan gjennomføres skattefritt, dvs. at det utløses en skatteplikt også i henhold til alminnelig inntektsskatt. En slik regelforståelse ville medføre at omorganiseringen beskrevet ovenfor i sin helhet blir skattepliktige etter de alminnelige reglene i skatteloven, og etter skatteloven kap. 19. En slik forståelse av reglene medfører videre at ved omorganisering av havbruksvirksomhet så må driftsmidler som benyttes i grunnrenteskattepliktig virksomhet som nevnt i sktl § 19-6 bokstav c følge med det selskapet som overtar akvakulturtillatelsene med tilhørende biomasse. Kravet til skattemessig kontinuitet må gjelde generelt.

Gitt resonnetet om at reglene i skt. kap.11, jf. sktl. 11-7 ikke kan komme til anvendelse ved en omorganisering som beskrevet ovenfor, vil ikke spørsmålet om omgåelse og gjennomskjæring etter sktl. § 13-2 være relevant.

4.4.4 Skattefritak for visse realisasjonsgevinster

Hovedregelen er at salg av virksomhet anses som skattemessig realisasjon, og gevinstberegningen for grunnrenteformål foretas etter sktl. § 19-11 a.

Det følger av sktl. § 19-5 første ledd bokstav c, siste punktum, at ved samlet realisasjon av havbruksvirksomhet gjelder § 9-3 syvende ledd.

Det er i sktl. § 9-3 syvende ledd lagt til grunn at gevinst ved «samlet realisasjon av driftsmidler som nevnt i § 19-6 første ledd bokstav c og akvakulturtillatelser som nevnt i § 19-1 for grunnrenteskattepliktig havbruksvirksomhet», er unntatt fra skatteplikt dersom overtaker viderefører de skattemessige verdiene og ervervstidspunktene for eiendeler, rettigheter og forpliktelser som overføres (skattemessig kontinuitet). Sktl. § 9-3 syvende ledd hjemler et unntak for skatteplikt for alminnelig inntekt, ved henvisning i sktl. § 19-5 gjelder bestemmelsen også unntak for grunnrenteinntekt. Det følger av lovforarbeidene at overdragelsen må skje med skattemessig kontinuitet til én kjøper. Også fremførbar negativ grunnrenteinntekt videreføres i det overtakende selskapet. Andre skatteposisjoner som ikke har tilknytning til bestemte eiendeler i havbruksvirksomheten, vil være i behold i det overdragende selskapet. For driftsmidler som er fradragsført direkte etter sktl. § 19-6 første ledd bokstav c, vil den skattemessige verdien som overtaker viderefører være null. Det følger av akvakulturloven § 4 at det ikke er tillatt å drive akvakultur (eie biomasse (fisken)) uten samtidig å inneha akvakulturtillatelser, det er derfor naturlig å innfortolke at biomasse skal være med ved «samlet realisasjon».

Det kan nevnes at omorganiseringen som beskrevet ovenfor i kapittel 4.4.3 ikke vil være omfattet av unntaket i § 19-5 første ledd bokstav c siste punktum, da akvakulturtillatelser som nevnt i sktl. § 19-1 og driftsmidler som nevnt i sktl. § 19-6 første ledd bokstav c fisjoneres ut til to ulike skattesubjekter. Det vil derfor ikke dreie seg om en samlet realisasjon av havbruksvirksomhet.

Det fremgår av forarbeidene at regelen er innført av hensyn til likebehandling med overdragelser av aksjer og selskapsandeler, og for å unngå uheldige tilpasninger.

Når reglene om skattefritak for samlet realisasjon av grunnrenteskattepliktige driftsmidler i skatteloven § 9-3 syvende ledd ble innført med virkning fra og med

inntektsåret 2005 for vannkraft, var det med hensikt å motvirke de særlige innlåsingseffektene som oppsto i bransjen fordi det ikke var symmetri mellom beskatning av selger og kjøper ved realisasjon av kraftanlegg grunnet overgangsregler om fastsettelse av skattemessige inngangsverdier. Gevinst hos selger blir inntektsført i raskere tempo enn den tilsvarende investeringen kommer til fradrag hos kjøper i form av avskrivninger. Dette innebærer at skattekostnaden for selger og kjøper sett under ett øker ved salg i forhold til situasjonen hvis kraftanlegget ikke realiseres.^{61,62}

For havbruksvirksomhet som overdras til ny eier i løpet av inntektsåret, skal grunnrenteinntekt fastsettes forholdsmessig for overdrager og erverver etter den enkeltes forhold og eiertid, jf. sktl. § 19-11 b. Gevinst og realisasjon av andre driftsmidler enn de som fremgår av sktl. § 19-6 første ledd c, behandles etter de vanlige gevinstbeskatningsreglene. Det fremstår som uklart hvor praktisk regelen i sktl. § 9-3 syvende ledd er. I mange tilfeller vil trolig reglene i sktl. § 2-38 (fritaksmetoden) være mer anvendelig.

4.5 Skatteloven § 19-5 annet ledd – Samsvar mellom inntektsandel og nytte

Det følger av sktl. § 19-5 annet ledd at inntekt vunnet også ved virksomhet som ikke er skattepliktig etter dette kapittelet, skal fordeles på en måte som er egnet til å gi samsvar mellom inntektsandelen og nytten for hver virksomhet.

Ordlyden «inntekt vunnet også ved» kan tyde på at en har ment inntekt som omfattes av § 19-5 første ledd. Det følger av § 19-5 første ledd bokstav c, tredje punktum, at for driftsmidler som tidfestes etter reglene i kapittel 14, skal gevinst ved relasjon eller uttak fordeles i henhold til reglene i annet ledd.

Er dette utelukkende en regel som beskriver hvor stor andel av en gevinst, oppstått ved salg av driftsmiddel som også brukes i annen virksomhet, som skal legges til grunnrenteskattepliktig inntekt? Eller kan den også benyttes som

⁶¹ (Zimmer, 2023, s. 749)

⁶² Forarbeidene er Ot.prp. nr. 1 (2003-2004) punkt. 10.3

beskatningshjemmel til å fastsette grunnrenteskattepliktig inntekt i en situasjon der fisken selges fra en utviklingstillatelse, men har tidligere vært på en matfiskstillatelse? Lovforarbeidene er knappe i sin omtale av denne bestemmelsen. Det er uklart om denne paragrafen hjemler skatteplikt for fisk som flyttes mellom tillatelser innenfor og utenfor virkeområdet til skatteloven kap. 19. Flytting av fisk mellom tillatelser er ikke omtalt i lovforarbeidene.

5. Normpriser fastsatt av et prisråd for havbruk

I forbindelse med at Stortinget vedtok innførelsen av grunnrenteskatt på havbruk den 31. mai 2023, ga Stortinget samtidig hjemmel til å regulere i forskrift opprettelsen av et prisråd.⁶³ Bakgrunnen for at en ønsker å opprette et prisråd, er at normpriser gir mindre mulighet til skattemotiverte tilpasninger enn det faktiske priser gjør. I skrivende stund arbeides det med å opprette et uavhengig prisråd som skal fastsette normpriser for laks, ørret og regnbueørret, med bindende virkning, til bruk ved beregning av grunnrenteskattepliktig inntekt. Det er varslet at et prisråd skal være på plass i løpet av desember 2023.⁶⁴ Det legges opp til at normpriser som fastsettes av prisrådet skal legges til grunn for alle salg etter sktl. § 19-5 første ledd bokstav a, også mellom uavhengige parter.

Et forslag til forskrift om prisråd og inntektsfastsetting for grunnrenteskatt på havbruk ble sendt på høring 29. juni 2023, med høringsfrist 4. september 2023. Det ble i forbindelse med høringen også foreslått enkelte lovendringer, blant annet at inntekter (og tap) knyttet til finansielle sikringskontrakter skal inngå i grunnrenteinntekten. Dette er fulgt opp ved at det er fremmet forslag om lovendring i forbindelse med statsbudsjettet⁶⁵ for 2024. Forslaget ligger i skrivende stund til vurdering i Stortinget.

Lovbestemmelsen om prisråd fremgår av ny skatteloven § 19-5 tredje og fjerde ledd, som ble vedtatt trådt i kraft den 24. november 2023.⁶⁶ Inntil rådet setter priser, må selskapene selv fastsette markedsverdien ved merdkanten. Rådet kan

⁶³ [Prop. 78 LS \(2022–2023\) Grunnrenteskatt på havbruk s. 92](#)

⁶⁴ [Oppnevning av prisråd for havbruk - regjeringen.no](#)

⁶⁵ [Prop. 1 LS FIN \(2023–2024\) Skatter og avgifter 2024 s. 221](#)

⁶⁶ [Oppnevning av prisråd for havbruk - regjeringen.no](#)

sette priser fra 1. juli 2024. Det vil i 2024 være en overgangsordning for fastpriskontrakter, ved at selskapene selv kan velge om de ønsker priser på fastpriskontrakter fastsatt av prisrådet, eller om de ønsker å fastsette markedsverdien ved merdkanten selv. Departementet forbereder i skrivende stund endelige forskriftsbestemmelser for prisrådet, disse er foreslått inntatt i skattelovforskriften.

5.1 Skatteloven § 19-5 tredje og fjerde ledd

Etter skatteloven § 19-5 tredje ledd kan fastsetting av bruttoinntekt i grunnrenteskatten baseres på skatteavregningspriser fastsatt av et uavhengig prisråd. Videre har departementet etter skatteloven § 19-5 fjerde ledd hjemmel til å fastsette nærmere regler om oppnevning og organisering av et prisråd for havbruk. Departementet har videre hjemmel til å gi forskrift om grunnrenteskattepliktiges opplysnings- og dokumentasjonsplikt overfor prisrådet om salgs- og avtalevilkår, og om taushetsplikt mv. Det er foreslått at departementet kan gi forskrift om at prisrådet kan ilegge tvangsmulkt for å sikre etterlevelse av opplysnings- og dokumentasjonsplikt.⁶⁷ Forskriften kan inneholde bestemmelser om klage- og søksmålsrett for grunnrenteskattepliktige, og videre at klageorganet ikke kan instrueres, verken generelt eller i enkeltsaker. Hvis prisrådet for havbruk ikke har tilstrekkelig grunnlag til å fastsette skatteavregningspriser, må de grunnrenteskattepliktige selv sette markedsverdien ved merdkantene. Hvis prisrådet setter priser, skal disse benyttes. Rådet kan sette priser fra 1. juni 2024. Frem til juni 2024 vil prisrådet samle informasjon og forberede prisfastsetting og metoder. Herunder få på plass digital systemer og skjema for informasjonsinnhenting. Det er foreslått at prisrådets sekretariatfunksjon blir lagt til Fiskeridirektoratet.

5.2 Prisråd for havbruk

Formålet med prisrådet er at rådet skal sette mest mulig riktige markedspriser både ved salg av fisk i spotmarkedet og gjennom fastpriskontrakter. Skatteavregningsprisen skal svare til markedsverdien av laks, ørret og regnbueørret ved merdkanten, uavhengig av hvor i verdikjeden omsetningen faktisk skjer. Tilsvarende som når skatteyster selv kommer frem til

⁶⁷ [Prop. 14 L \(2023–2024\) \(regjeringen.no\)](#)

skatteavregningspris, må prisrådet ta hensyn til kvalitetsforskjeller og øvrige forhold som kan ha påvirket markedsverdien. En eventuell merverdi (økt salgspris) oppnådd på grunn av for eksempel god markedsføring eller foredling skal ikke inngå i grunnrenteinntekten. Mange havbrukskonsern er i dag organisert som integrerte selskap eller konsern. Ved opprettelse av et uavhengig prisråd vil en slippe internprisingsproblematikk på inntektssiden i grunnrenteskatten. Departementet har lagt til grunn at det vil gi lavere administrative kostnader for staten og de skattepliktige. Skattemyndighetene vil i mindre grad trenge å kontrollere at internprisene er i henhold til armlengdeprinsippet. Det kommer frem av høringssvarene at ikke alle er enige i det. Blant annet mener begge de to store sjømatorganisasjonene, Sjømat Norge⁶⁸ og Sjømatbedriftene⁶⁹, at ordningen med et prisråd vil bli langt dyrere og administrativt mer krevende enn om en legger faktiske priser til grunn. Det pekes særlig på at prisrådet til enhver tid kan velge å ikke fastsette priser, og at selskapene i slike tilfeller må være parat til å fastsette markedsverdien ved merdkanten selv. Videre pekes det på at det administrative merarbeidet knyttet til prisrådet ikke vil oppveie fordelene ved mer presise priser. Prisråd for havbruk vil fastsette skatteavregningspriser med bindende virkning. Prisene som prisrådet fastsetter, skal legges til grunn av skattemyndighetene ved skattefastsettingen uten nærmere kontroll. Det er antatt at dette vil øke forutberegneligheten for selskapene og redusere arbeidsbyrden for Skatteetaten. Som nevnt ovenfor kan prisrådet velge å ikke fastsette skatteavregningspriser for nærmere angitte salg. Hvis prisrådet av ulike grunner ikke fastsetter skatteavregningspriser, må de skattepliktige fastsette disse selv.

Departementet har i sktl. § 19-5 fjerde ledd myndighet til å gi forskrift til utfylling og gjennomføring av grunnrenteskattepliktiges opplysnings- og dokumentasjonsplikt overfor prisrådet om salgs- og avtalevilkår ved kjøp og salg av laks, ørret og regnbueørret. Videre om taushetsplikt og unntak fra taushetsplikt og deling av slike opplysninger mellom prisrådet og andre offentlige myndigheter, uten hinder av taushetsplikt. Det foreslåtte omfanget av opplysningsplikten vil bli nærmere beskrevet nedenfor i kapittel 5.3 Havbruksselskaperes rapporteringsplikt.

⁶⁸ [Høring om prisråd for havbruk og inntektsfastsetting i grunnrenteskatt - regjeringen.no](https://www.regjeringen.no)

⁶⁹ [Høring om prisråd for havbruk og inntektsfastsetting i grunnrenteskatt - regjeringen.no](https://www.regjeringen.no)

Departementet kan også gi bestemmelser om klage- og søksmålsrett for grunnrenteskattepliktig mot vedtak om skatteavregningspriser.

5.3 Havbruksselskapenes rapporteringsplikt

For å fastsette skatteavregningspriser som i størst mulig grad reflekterer markedsverdien på fisken, må prisrådet ha et bredt informasjonsgrunnlag. Selskap som er innehavere av akvakulturtillatelse, må på forespørsel fra prisrådet kunne sende inn alle relevante opplysninger. Sentrale opplysninger som salgspris, volum og salgstidspunkt vil trolig bli krevd inn månedlig. Innsendte opplysningene skal etter forslaget bekreftes innen 15 dager etter kvartalets utløp. Endringer i innsendte opplysninger skal meddeles prisrådet innen 15 dager etter at den oppgavepliktige er blitt kjent med endringen. Det foreslås å innføre en vid plikt for de grunnrenteskattepliktige til å gi opplysninger til prisrådet. Den økte rapporteringsplikten som pålegges havbruksselskapene har skapt bekymring i bransjen. I høringsnotatet om prisråd er det presisert at det ikke utelukkende er fakturerte priser på solgt fisk som skal meldes inn, men også kostnader for mellomliggende ledd i verdikjeden som bearbeiding, transport osv. Videre står det at dersom fisken i første omgang selges til nærstående part, må også nærstående fakturerte videresalgpris oppgis frem til og med fakturert salgspris til uavhengig part. Tolket en nærstående i tråd med sktl § 19-3 (samboere etc) er det innført et krav om at selskapene skal gi opplysninger om salg fra selskap en ikke har juridisk kontroll over. Første gang fisken veies er på slakteriet. Antagelig er det slakteriene som må produsere data om slaktet fisk. Dette bør omfatte fiskeart, tilvirkningsgrad, kvalitet, slaktekvantum og relevante koblinger til innehaver av akvakulturtillatelse, lokalitet og produksjonsenhet. Prisrådet må også ha volum – volum og pris må ha samme periodisering for at rapporteringen skal bli riktig. Alle havbruksselskap jf. sktl. § 19-2, jf. § 19-1, vil bli omfattet av rapporteringsplikten. Det foreslås å innføre sanksjoner ved brudd på opplysnings- og dokumentasjonsplikten.

Det er i høringsnotatet om prisråd foreslått at skatteavregningspriser som et utgangspunkt skal fastsettes etterskuddsvis for en enkelt uke, fire ganger årlig, etter utløp av hvert kvartal. Rådet kan likevel fastsettes priser oftere eller sjeldnere

hvis det finner det hensiktsmessig. I perioder med store prisvariasjoner kan det være aktuelt å fastsette skatteavregningspriser for en kortere periode enn en uke.

5.4 Langsiktige fastpriskontrakter

I Prop 78 LS (2022 – 2023) ble det foreslått at et uavhengig prisråd skal fastsette bindende skatteavregningspriser. Det ble videre foreslått at langsiktige fastpriskontrakter skal kunne legges til grunn i fastsettingen av grunnrenteinntekt. Forslaget om at fastpriskontrakter skal kunne legges til grunn i fastsettingen av grunnrenteinntekt kom på bakgrunn av innspill i høringen og saker i media. Det ble der uttrykt bekymring for at de grunnrenteskattepliktige selskapene skulle havne i en situasjon der de ble beskattet for en inntekt som var høyere enn reell inntekt.

For at en fastpriskontrakt skal kunne legges til grunn, er det noen vilkår som må være oppfylt. I forarbeidene ble det lagt til grunn at fastpriskontraktene måtte være inngått mellom en uavhengig kjøper og skattyter eller et selskap i skattyters konsern, og ha et visst volum og varighet.⁷⁰ I Høringsnotatet om prisråd er det imidlertid foreslått at fastpriskontrakter kan legges til grunn for alle bindende kontrakter inngått med uavhengig part, av minst en måned varighet, dersom de meldes til prisrådet senest én virkedag etter inngåelsen.⁷¹ Det foreslås ingen begrensning på volum eller antall leveranser.

For inntektsåret 2023 kan fastpriskontrakter ikke legges til grunn, jf. kapitel 4.1.3 ovenfor. I 2024 legges det opp til at de skattepliktige selv kan velge om de vil melde fastpriskontrakter inn til prisrådet.⁷² Hvis fastpriskontrakten ikke legges til grunn, skal skattepliktige selv fastsette markedsverdien ved merdkanten jf. sktl. § 19-5 første ledd a, og deretter bruke denne markedsverdien også for salg på fastpriskontrakter.

⁷⁰ [Prop. 78 LS \(2022–2023\) Grunnrenteskatt på havbruk s. 43](#)

⁷¹ [Høringsnotat Prisråd for havbruk og fastsetting av bruttoinntekt i grunnrenteskatten \(regjeringen.no\)](#) s. 12

⁷² [Høringsnotat Prisråd for havbruk og fastsetting av bruttoinntekt i grunnrenteskatten \(regjeringen.no\)](#) s 19, punkt 5 Ikrafttredelse.

Departementet har i høringsforslaget om prisråd foreslått en særskilt metode for å fastsette skatteavregningspriser for fastpriskontrakter. Metoden innebærer at langsiktige fastprisavtaler skattlegges for en skatteavregningspris som svarer til *fremtidsprisen* på kontraktstidspunktet.⁷³ Det er foreslått at prisrådet kan ta utgangspunkt i fremtidspriser på Fish Pool når de skal fastsette fremtidsprisen. Fish Pool er en regulert markedsplass for finansielle laksekontrakter. Når fastpriskontrakten meldes inn til prisrådet bruker prisrådet fremtidsprisen på tidspunktet kontrakten ble inngått til å fastsette et tillegg eller fratrekk (justeringen)⁷⁴ i skatteavregningsprisen satt for løpende salg. Justeringen vil svare til forskjellen mellom spotmarkedsprisen ved slakt og fremtidsprisen på det tidspunktet kontrakten ble inngått. Kontraktsprisen som vil utgjøre inntekten i den alminnelige inntektsskatten skal for ingen tilfeller legges til grunn for beregningen av skattepliktig grunnrenteinntekt. Dersom kontraktsprisen ligger under spotmarkedsprisen, får selskapet et fratrekk i grunnrenteinntekten og omvendt. Tillegget eller fratrekket avhenger bare av prisdifferansen og volumet i fastpriskontrakten, det er derfor ikke nødvendig å tilordne kontrakten til et konkret parti fisk.

5.5 Finansielle sikringskontrakter

Helt siden høringsnotatet om grunnrenteskatt på havbruk ble offentliggjort i september 2022, har det vært bekymring i næringen for at en skal bli skattlagt for høyere inntekt enn den faktiske inntekten. Ved å innta finansielle sikringskontrakter og fysiske fastpriskontrakter i grunnrenteskattepliktig inntekt, kan en i større grad unngå dette. I statsbudsjettet for 2024⁷⁵ ble det foreslått en lovendring som inkluderer inntekter fra finansielle fastpriskontrakter i grunnrenteskattepliktig inntekt. Det ble foreslått at loven skulle tre i kraft straks med virkning for inntektsåret 2024. Lovforslaget ligger i skrivende stund til vurdering i Stortinget. Sktl. § 19-5 første ledd ny bokstav d skal (trolig) lyde:

⁷³ [Høringsnotat Prisråd for havbruk og fastsetting av bruttoinntekt i grunnrenteskatten \(regjeringen.no\)](#) s. 4

⁷⁴ DNB har på side 5 i sitt hørings svar påpekt at det i enkelte tilfeller kan oppstå utfordringer med departementets forslag om å benytte en fremtidspris ved kontraktsinngåelsestidspunktet, og at det etter deres syn vil være mer hensiktsmessig å legge den faktiske inngåtte kontraktens fastpris til grunn. [Høring om prisråd for havbruk og inntektsfastsetting i grunnrenteskatt - regjeringen.no](#)

⁷⁵ [Prop. 1 LS FIN \(2023–2024\) Skatter og avgifter 2024 pkt.5.9](#)

d. Inntekter fra avtaler om finansiell sikring mot spotmarkedsprisen, dersom disse er inngått med uavhengig part og rapportert til prisrådet, jf. tredje ledd.

Det er store svingninger i prisen på laks. Finansielle sikringskontrakter brukes for å få bedre forutsigbarhet på inntektssiden. Ved å innta inntekt fra finansiell sikring i grunnrenteskattepliktig inntekt, likestiller en fysiske fastpriskontrakter, som er inntatt i sktl. § 19-5 tredje ledd, og finansielle prissikringskontrakter. Økonomisk sett er en finansiell og en fysisk kontrakt like, ved at begge låser inn pris på et gitt volum for en gitt fremtidig periode.

Det skilles mellom finansielle kontrakter inngått til spekulasjonsformål, og til sikringsformål, også kalt hedging. I høringsnotat om prisråd skriver departementet at det blir opp til selskapene å foreta en vurdering av om den finansielle kontrakten er inngått for spekulasjonsformål, eller hedging. Vurderingen skal foretas av selskapet i forbindelse med innrapportering til prisrådet.

Finansielle fastpriskontrakter kan gi mer fleksibilitet i volum og løpetid enn en fysisk fastpriskontrakt. Ved en fysisk fastpriskontrakt vil aktørene ha motpartsrisiko i hverandre. Ved finansielle kontrakter inngått for eksempel med Fish Pool eller en bank, kan motpartsrisikoene elimineres. Finansielle sikringskontrakter på Fish Pool er et alternativ til å forplikte seg til fysisk levering til kontraktsmotparten, men likevel med sikring av inntekten.

Det er opp til den grunnrenteskattepliktige å vurdere om en ønsker å melde inn finansielle sikringskontrakter til prisrådet. Fristen for å melde inn til prisrådet er foreslått til én virkedag. Hvis merkostnaden ved rapportering er høyere enn fordelene, kan de skattepliktige la være. Det vil for eksempel gjelde de som vet at de uansett ikke kommer i grunnrenteskatteposisjon på grunn av bunnfradraget.

På samme måte som ved fastpriskontrakter vil det ved finansielle kontrakter beregnes et tillegg eller fradrag i spotskatteavregningsprisen som justerer inntektsgrunnlaget for grunnrenteskatt opp eller ned, slik at skatteavregningsprisen svarer til markedsverdien på det tidspunktet kontrakten ble inngått. Noen uker vil markedsverdien av merdkantene være høyere enn

kontraktsprisen, andre uker kan det være motsatt. I uker der kontraktsprisen er høyere enn markedsverdien ved merdkanten, vil gevinsten ved kontraktssalg komme til beskatning i grunnrenteinntekten. Tap vil komme til fradrag. Det antas at gevinster og tap fra finansielle sikringskontrakter vil jevne seg ut over tid, og at det derfor ikke vil ha noen effekt på skatteprovenyet fra grunnrenteinntekten. I 2023 er gevinst og tap fra finansielle derivatkontrakter unntatt fra grunnrentebeskatning.

6. Forskuddsskatt for inntektsåret 2023

Upersonlige skattytere som aksjeselskap skal betale forskuddsskatt. For upersonlige skattepliktige fastsettes forskuddsskatten lik den fastsatte skatten ved siste skattefastsetting og utstedes før utgangen av inntektsåret, jf. skattebetalingsloven (sktbtl.) § 6-5 første ledd og § 6-7. Forskuddsskatten betales i året etter inntektsåret og forfaller til betaling i to like store terminer, 15. februar og 15. april, jf. sktbtl. § 4-2 tredje ledd, § 6-2 og § 10-20 tredje ledd. Når fastsettingen er foretatt, fastsettes eventuelt restskatt til differansen mellom fastsatt skatt og utskrevet forskuddsskatt. Restskatt tillegges renter som fastsettes av departementet.

For inntektsåret 2023 fastsettes forskuddsskatten på grunnlag av skattefastsettingen for inntektsåret 2022 og skal betales i løpet av 2024.

Havbruksselskap som kommer i grunnrenteskatteposisjon for inntektsåret 2023, må betale inn høyere forskuddsskatt enn det beløpet som er utskrevet for å unngå renter. Rentetillegget på restskatt for upersonlige aksjonærer er 2,15 prosent per år, beregnet fra 15. mars 2023 og frem til forfall for restskatten.⁷⁶ Grunnrenteskatt for havbruk blir ikke tatt hensyn til ved hovedutskrivningen av forskuddsskatt for upersonlige for inntektsåret 2023. På forskuddsstadiet er skattekontoret avhengig av at det foreligger et beregningsgrunnlag for forskuddsskatten som skal utstedes. Det foreligger ikke for grunnrenteskatt på havbruk, siden dette er en ny skatt.

Skattepliktige kan kreve endring av forskuddsskatten hvis det er overveiende sannsynlig at det vil oppstå et større avvik mellom utstedt forskuddsskatt og fastsatt skatt, jf. sktbtl § 6-5 fjerde ledd. En upersonlig skattepliktig kan derfor be

⁷⁶ [Rentesatser på tilgodebeløp, restskatt og resterende skatt - Skatteetaten](#)

om endring av utstedt forskuddsskatt ved å gi skattekontoret opplysninger om forventet grunnrenteskatt, eller ev. beregningsgrunnlaget for grunnrenteskatten, og dermed få utskrevet ny forskuddsskatt for 2023. Søknad om endring av forskuddsskatten for upersonlige gjøres på skjema [RF-1097 Søknad om endring av/krav om forskuddsskatt for upersonlige skattytere](#).

Hvis de grunnrenteskattepliktige «glemmer» å endre forskuddsskatten, vil det påløpe renter. Men det er ikke nødvendigvis enkelt for et havbruksselskap å vite hvor mye grunnrenteskatten blir. Diskusjonen ovenfor sier noe om hvor krevende det kan være å fastsette grunnrenteskattepliktig inntekt. Også på kostnadssiden vil det være krevende vurderinger. Her er det stor risiko for at grunnrenteskattepliktige havbruksselskap går på en rentesnell.

Flere av de store børsnoterte havbruksselskapene⁷⁷ rapportere i sine halvårsrapporter for 2023 at det ikke er mulig å gi et forsvarlig estimat for grunnrenteskatt. Flere skriver at de har pågående arbeid knyttet til å sikre at systemer, rutiner og (internprisings)dokumentasjon kommer på plass og sikrer et korrekt skattegrunnlag. De børsnoterte selskapene har identisk eller nesten identisk tekst i noten i regnskapet som omhandler grunnrenteskatt. Finanstilsynet har reagert på manglende rapportering av grunnrenteskatt og sendt likelydende brev til foretakene Mowi ASA, Salmar ASA, Grieg Seafood ASA, Lerøy Seafood Group ASA og Austevoll Seafood ASA. I brevet skriver Finanstilsynet at de forventer at foretakene så tidlig som mulig fastsetter og innregner et estimat på grunnrenteskatt for periodens resultat.⁷⁸ I tredje kvartal har selskapene⁷⁹ beregnet et estimat for grunnrenteskatt for 2023, samtidig som de peker på utfordringer særlig knyttet til å avgrense aktivitet i sjøfasen fra annen aktivitet. Flere skriver også at de vil fortsette å kjempe imot skatten.

⁷⁷ [Leroyseafood - Delårsrapport 2023 2. kvartal - note 10, Salmar Q2 23 – Report – note 11](#))

⁷⁸ [Regnskapsføring av grunnrenteskatt for havbruksvirksomhet \(finanstilsynet.no\)](#)

⁷⁹ [Leroyseafood – Delårsrapport 2023 3. kvartal – note 10, Salmar Q3 23 – Report – note 11](#)

7. Konklusjon

Grunnrenteskatt på havbruk ble innført i løpet av kort tid. Høringsnotatet ble lagt frem 28. september 2022 med høringsfrist 4. januar 2023. Den 31. mai 2023 ble det bestemt at regelverket skulle innføres, virkningstidspunktet ble satt til 1. januar 2023. Regelverket har vært mye omtalt i media, og havbruksnæringen og dens interesseorganisasjoner har kjempet imot innførelsen. Flere av høringssvarene bærer preg av motvilje. I stedet for å gå inn i detaljene i det foreslåtte regelverket, og peke på praktiske uklarheter, har fokuset vært at en ønsker at skatten ikke skal innføres. Når så regelverket vedtas, er det mange uavklarte problemstillinger som det enkelte havbrukskonsern må ta stilling til ved rapportering. I tillegg til problemstillingene rundt fastsettelse av grunnrenteinntekt, som er tema for denne oppgaven, er det flere uavklarte problemstillinger på fradragssiden. Et eksempel er fastsetting av riktig pris ved kjøp fra nærstående. Bransjen hevder at de tidligere ikke har hatt fokus på riktig prising av varer og tjenester mellom leddene i verdikjeden. Dette er fordi en som helnorsk konsern ikke tidligere hatt insentiver til det, og fordi en tvert imot har ønsket å ha et profittsenter, for å være attraktive for mulige investorer. En har tidligere hatt incentiver til å fremheve lønnsomheten i sjøfasen. Selskapene kommer trolig til å gjøre om på sine internpriseringsmodeller, og hevde at tidligere prising var feil. En annen problemstilling er hvorvidt det er fradrag for historiske kostnader fra produksjon av fisk i sjøen (inngående biomasse) per 31.12.2022. Selskapene kan ha pådratt seg kostnader til f.eks. før før grunnrenteskatten trådet i kraft, disse kostnadene kan selskapene velge å aktivere i istedenfor å fradragføre direkte. Dette er kostnader Finansdepartementet mener at det ikke skal være fradragrett for. Enkelte selskap har allerede gått ut i media og hevdet det motsatte.⁸⁰ Problemstillingen er også beskrevet i flere av de børsnoterte selskapenes kvartalsrapporter, som vist til ovenfor. Konklusjonen er at det blir interessant å følge med på grunnrenteskatten fremover. Både med tanke på etterlevelse og regelverksutvikling.

⁸⁰ [Reagerer på departementets svar: – Det er rett og slett absurd | IntraFish.no \(bak betalingsmur\)](#)

Kilder:

Lover:

Lov om ansvarlige selskaper og kommandittselskaper (Selskapsloven) (LOV-1985-06-21-83)

Lov om aksjeselskaper (aksjeloven, asl) (LOV-1997-06-13-44)

Lov om skatt av formue og inntekt (skatteloven, sktl) (LOV-1999-03-26-14)

Lov om akvakultur (akvakulturloven) (LOV-2005-06-17-79)

Lov om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven) (LOV-2005-06-17-67)

Lov om skatteforvaltning (skatteforvaltningsloven) (LOV-2016-05-27-14)

Forskrifter:

Forskrift om drift av akvakulturanlegg (akvakulturforskriften) FOR-2008-06-17-822

Forskrift om tillatelse til akvakultur for laks, ørret og regnbueørret (laksetildelingsforskriften) FOR-2022-11-07-1929

Forskrift om særavgift FOR-2001-12-11-1451

Forarbeider:

Ot.prp.nr.35 (1990–1991) Skattereformen 1992

Ot.prp. nr. 1 (2003-2004) Skatte- og avgiftsopplegget for 2004 - lovendringer [Ot.prp. nr. 61 \(2004-2005\) \(regjeringen.no\)](#) Om lov om akvakultur (akvakulturloven)

[NOU 2019: 18 - regjeringen.no](#) Skattlegging av havbruksvirksomhet. Oslo: Finansdepartementet – Havbruksskatteutvalget.

[NOU 2022: 20 - regjeringen.no](#) Et helhetlig skattesystem (Torvikutvalget)

[*Prop. 1 LS \(2020–2021\) \(regjeringen.no\)](#) Proposisjon til Stortinget (forslag til lovvedtak og stortingsvedtak) For budsjettåret 2021

[Prop. 78 LS \(2022–2023\) \(regjeringen.no\)](#) (forslag til lovvedtak og stortingsvedtak) Grunnrenteskatt på havbruk.

[Innst. 372 L \(2022-2023\)](#) Innstilling fra finanskomiteen om Grunnrenteskatt på havbruk.

[Prop. 1 LS FIN \(2023–2024\) \(regjeringen.no\)](#) Proposisjon til Stortinget (forslag til lovvedtak og stortingsvedtak) Skatter og avgifter 2024

[Prop. 14 L \(2023–2024\) \(regjeringen.no\)](#) Endring i skattereglene for barnepensjon mv.

[Høring - Grunnrenteskatt på havbruk - regjeringen.no](#) Det Norske Finansdepartementet

[Høring - Priseråd for havbruk og fastsetting av bruttoinntekt i grunnrenteskatten - regjeringen.no](#) Det Norske Finansdepartementet

Publikasjoner fra Stortinget:

Representantforslag om at det ikke skal innføres normprissystem ved grunnrenteskatt på havbruk [Dokument 8:38 S \(2022-2023\) - stortinget.no](#)

Innstilling fra finanskomiteen om representantforslag om at det ikke skal innføres normprissystem ved grunnrenteskatt på havbruk. [Innstilling \(stortinget.no\)](#)

Uttalelser:

Justisdepartementet tolkningsuttalelse til Finansdepartementet av 28.03.2023 om [innføring av grunnrenteskatt på havbruk – forholdet til Grunnloven § 97](#)

Orientering fra Finansdepartementet til Skattedirektoratet av 29.06.2023 om [skattemessige konsekvenser av omorganisering/omstrukturering av havbruksvirksomhet](#)

Pressemeldinger:

Pressemelding av 18.11.2022 [Grunnrenteskatt på havbruk: Reelle inntekter skal ligge til grunn - regjeringen.no](#)

Pressemelding av 24.11.2023 om [Oppnevning av priseråd for havbruk - regjeringen.no](#)

Høringssvar – Høring om grunnrenteskatt på havbruk:

Høringssvar fra Fiskeridirektoratet, [Høring - Grunnrenteskatt på havbruk - regjeringen.no](#)

Høringssvar - Høring om prisråd for havbruk og inntektsfastsetting i grunnrenteskatt:

Høringssvar fra DNB, [Høring om prisråd for havbruk og inntektsfastsetting i grunnrenteskatt - regjeringen.no](#)

Høringssvar fra Sjømatbedriftene, [Høring om prisråd for havbruk og inntektsfastsetting i grunnrenteskatt - regjeringen.no](#)

Høringssvar fra Sjømat Norge, [Høring om prisråd for havbruk og inntektsfastsetting i grunnrenteskatt - regjeringen.no](#)

Skattedirektoratet:

Skattedirektoratet. (2023). *Skatte-ABC*. Oslo: Bøk Oslo AS.

Juridisk litteratur:

Zimmer, Fredrik (red) *Bedrift, selskap og skatt*, (8.utg), Universitetsforlaget (2023)

Artikler/Web-sider:

[Akvakulturregisteret \(fiskeridir.no\)](#)

[Ordforklaringer | IntraFish.no](#) 04.12.2023

[Reagerer på departementets svar: – Det er rett og slett absurd | IntraFish.no](#)
04.12.2023

Statistisk sentralbyrå. (2022) [Ressursrenten i naturressursnæringene i Norge 1984-2021 \(ssb.no\)](#)

Statistisk sentralbyrå (2023) [Ressursrenten i naturressursnæringene i Norge 1984-2022 \(ssb.no\)](#)

www.Finanstilsynet.no [Regnskapsføring av grunnrenteskatt for havbruksvirksomhet](#)

www.leroyseafood.com [Lerøy Delårsrapport 2. kvartal 2023 - note 10](#)

www.leroyseafood.com [Lerøy – Delårsrapport 3. kvartal 2023 – note 10](#)

www.salmar.no [Salmar Q2 23 – Report – note 11](#)

www.salamr.no [Salmar Q3 23 – Report – note 11](#)

www.skatteetaten.no [Rentesatser på tilgodebeløp, restskatt og resterende skatt - Skatteetaten](#)