



DET KONGELIGE
FINANSDEPARTEMENT

Prop. 78 LS

(2022–2023)

Proposisjon til Stortinget (forslag til lovvedtak og stortingsvedtak)

Grunnrenteskatt på havbruk



DET KONGELIGE
FINANSDEPARTEMENT

Prop. 78 LS

(2022–2023)

Proposisjon til Stortinget (forslag til lovvedtak og stortingsvedtak)

Grunnrenteskatt på havbruk

Innhold

1	Innledning og sammendrag	5	5.7.5	Salgs- og markedsføringskostnader	56
1.1	Innledning	5	5.7.6	Finanskostnader, utsatt betaling og leasing	57
1.2	Bakgrunn	6	5.7.7	Skatter og avgifter mv.	58
1.3	Nærmere om forslaget	7	5.7.8	Ytelser til kommuner og lokalsamfunn	59
2	Bakgrunn for grunnrenteskatt på havbruksnæringen	10	5.7.9	Fradrag for kostnader ved kjøp av tillatelser	59
2.1	Om havbruksnæringen	10	5.7.10	Bunnfradrag	61
2.2	Grunnrente i havbruksnæringen ..	15	5.8	Realisasjon av driftsmiddel og kontinuitetsoverdragelse	65
2.3	Skatter og avgifter i andre land	16	5.9	Underskudd	67
2.4	Havbruksskatteutvalgets forslag ..	17	5.10	Fradrag i fastsatt skatt	69
2.5	Skatteutvalgets forslag	18			
3	Gjeldende rett	19	6	Kommunesektorens andel av grunnrenten	72
3.1	Alminnelig inntektsbeskatning	19	6.1	Kommunale inntekter fra havbruksvirksomhet	72
3.2	Eiendomsskatt	20	6.2	Modell for fordeling av proveny til kommunesektor	73
3.3	Eksportavgift	20			
3.4	Produksjonsavgift	20			
4	Høring	21	7	Administrative og økonomiske konsekvenser	76
5	Departementets vurderinger og forslag	25	7.1	Økonomiske virkninger og anslag på proveny	76
5.1	Innledning	25	7.2	Administrative konsekvenser for offentlige myndigheter	78
5.2	Valg av skatteform	26	7.3	Administrative konsekvenser for de skattepliktige	78
5.3	Skattesats	28			
5.4	Samvirkning mellom selskapsskatt og grunnrenteskatt	30	8	Ikrafttredelse	81
5.5	Virkeområde	31	9	Verdsettelse av akvakultur-tillatelser i formuesskatten	84
5.5.1	Avgrensning av virkeområdet	31	9.1	Innledning og sammendrag	84
5.5.2	Geografisk virkeområde	34	9.2	Gjeldende rett	84
5.5.3	Skattesubjekt	35	9.3	Vurderinger og forslag	85
5.5.4	Konserndefinisjon	36	9.3.1	Verdsettelsesrabatt for akvakultur-tillatelser	85
5.6	Inntekt	38	9.3.2	Verdsettelse av gjeld	86
5.6.1	Fastsetting av bruttoinntekt av salg	38	9.3.3	Fastsetting av rabatten og gjeldsfradraget i ikke-børsnoterte selskaper	86
5.6.2	Samdrift og samlokalisering	44	9.3.4	Forholdet til EØS-retten	86
5.6.3	Fordeling av inntekt og kostnader ved ulike typer tillatelser	46	9.4	Administrative og økonomiske konsekvenser	87
5.6.4	Inntekter og kostnader ved utleie av tillatelser	47	9.5	Ikrafttredelse	87
5.7	Fradrag	47			
5.7.1	Utgangspunkt for fradragets rett	47			
5.7.2	Driftskostnader	48			
5.7.3	Driftsmidler	50			
5.7.4	Fordeling av fradrag ved virksomhet innenfor og utenfor virkeområdet	56			

A Forslag til lov om endringer i skatteloven	89
B Forslag til vedtak om endring i Stortingets vedtak om skatt av inntekt og formue mv. for inntektsåret 2023 (Stortingets skattevedtak)	93
Forslag til vedtak om endring i Stortingets vedtak om avgift på produksjon av fisk	94



DET KONGELIGE
FINANSDEPARTEMENT

Prop. 78 LS

(2022–2023)

Proposisjon til Stortinget (forslag til lovvedtak og stortingsvedtak)

Grunnrenteskatt på havbruk

*Tilråding fra Finansdepartementet 28. mars 2023,
godkjent i statsråd samme dag.
(Regjeringen Støre)*

1 Innledning og sammendrag

1.1 Innledning

I Hurdalsplattformen er regjeringen tydelig på at lokalsamfunn og fellesskapet bør få en rettferdig andel av verdiene som skapes ved å utnytte fellesskapets naturressurser. I tråd med dette foreslo regjeringen i statsbudsjettet for 2023 å øke grunnrenteskattesatsen på vannkraft, stramme inn de midlertidige petroleumsskattereglene og sende på høring forslag om nye grunnrenteskatter på havbruk og vindkraft på land.

Et forslag om en kontantstrømbasert grunnrenteskatt på oppdrett av laks, ørret og regnbueørret ble sendt på høring 28. september 2022 med frist for høringsinnspill 4. januar 2023. Formålet med en grunnrenteskatt er å trekke inn en del av den forventede ekstraordinære avkastningen i havbruksnæringen. Den effektive skattesatsen ble foreslått satt til 40 pst. Et bunnfradrag skal sørge for at det bare er selskapene med størst overskudd som betaler grunnrenteskatt. En sentral del av forslaget er at lokalsamfunn som stiller naturressurser til disposisjon, skal sikres en andel av grunnrenten. Departementet har mottatt om lag 420 innspill i høringsrunden.

Departementet har vurdert forslaget i lys av høringsinnspillene og foreslår blant annet at effektiv skattesats settes til 35 pst. Bunnfradraget foreslås satt til 70 mill. kroner.

Prinsippet om at fellesskapet skal ha en andel av avkastningen ved å utnytte fellesskapets naturressurser, har tjent Norge godt. Uten dette ville vi i dag ikke hatt Statens pensjonsfond utland. Også kraftverksbeskatningen har bidratt til betydelige skatteinntekter til staten og kommunesektoren, ikke minst den siste tiden. Det har vært bred enighet om at en stor andel av grunnrenten fra petroleums- og kraftnæringen skal tilfalle fellesskapet.

Ekstraordinært høy avkastning (grunnrente) gir skatteevne, og skatlegging av grunnrente virker derfor omfordelende. En riktig utformet grunnrenteskatt vil virke nøytralt på investeringene. Dermed kan andre, vridende skatter reduseres. En riktig utformet grunnrenteskatt er kjennetegnet ved at staten tar en like stor del av alle inntekter som den dekker av alle kostnader, herunder investeringskostnader. Investeringer som er lønnsomme for samfunnet før grunnrenteskatt, vil da være lønnsomme for skattyter etter skatt. Tilsvarende vil investeringer som er ulønnsomme

for samfunnet før grunnrenteskatt, være ulønnsomme for skattyter etter skatt.

For stedbundne grunnrentenæringer er det mulig å ha et høyt skattenivå uten at investeringer flyttes ut av landet. Dette gjelder selv om det finnes alternative produksjonsmåter, og selv om selskapene møter internasjonal konkurranse fra aktører basert i andre land med andre rammebetingelser og skatteregimer. Med økt internasjonalisering må en større del av skattebyrden bæres av skattegrunnlag som er mindre mobile, som naturressurser. I likhet med petroleums- og vannkraftressursene er sjøressurser et skatteobjekt som ikke kan flyttes. I havbruket er det gunstige produksjonsforhold i fjordene og den begrensede adgangen for virksomheten gjennom tillatelser, som særlig gir opphav til meravkastning. Disse faktorene er stedbundne i Norge. Hvis en aktør flytter investeringer til utlandet eller på land for å drive virksomhet der i stedet, mister aktøren tilgangen til de stedbundne faktorene i Norge, og andre aktører kan komme inn og ta dem i bruk.

I september 2018 ble det satt ned et utvalg som fikk i oppdrag å vurdere ulike former for beskatning av grunnrenten i havbruksnæringen, herunder en nøytral grunnrenteskatt og en produksjonsavgift. Utvalget leverte 4. november 2019 sin rapport NOU 2019: 18 *Skattlegging av havbruksvirksomhet*. Flertallet i Havbruksskatteutvalget anbefalte å innføre en overskuddsbasert grunnrenteskatt med periodiserte investeringsfradrag. Utvalget utredet også en kontantstrømbasert grunnrenteskatt og en modell med produksjonsavgift.

Havbruksskatteutvalgets vurderinger av omfanget av grunnrente i havbruksnæringen hadde støtte i flere analyser. Størrelsen på grunnrenten har variert over tid, men uavhengig av metode bekrefter analysene en betydelig grunnrente i næringen. Departementet har innhentet en oppdatert analyse som bekrefter at det er betydelig grunnrente i næringen, se rapporten «*Ressursrenten i naturressursnæringene i Norge 1984-2021*» fra Statistisk sentralbyrå.

Skatteutvalget støtter i NOU 2022: 20 *Et helhetlig skattesystem* flertallet i Havbruksskatteutvalgets anbefaling om at det bør innføres en nøytral grunnrenteskatt på havbruk. Skatteutvalget viser til at en slik skatt bør kunne innføres relativt raskt ettersom det allerede er utredet av Havbruksskatteutvalget. Skatteutvalgets flertall, ti av elleve medlemmer, foreslår at grunnrenteskatten innføres med en sats på 40 pst., men uten bunnfradrag.

Høringsforslaget baserte seg på utredningen fra Havbruksskatteutvalget. Regjeringen foreslår

å opprettholde hovedtrekkene i høringsforslaget med noen justeringer, blant annet at skattesatsen settes til 35 pst. og lempeligere overgangsordninger. Regjeringen mener det er godt begrunnet at en andel av grunnrenten i havbruket bør tilfalle fellesskapet gjennom en nøytral grunnrenteskatt. Forslaget balanserer viktige hensyn. Skatteforslaget er godt egnet for en næring med høyt, men varierende overskudd, ved at skatten automatisk tilpasses lønnsomheten i næringen. De mindre og mellomstore aktørene vil i tillegg skjermes gjennom forslag om et bunnfradrag. Regjeringen har videre lagt særlig vekt på at lokalsamfunn skal komme bedre ut. Regjeringen vil sikre kommunesektoren en gitt andel av grunnrenteinntektene, samtidig som det er ønskelig med stabilitet i kommunenes inntekter. Det legges opp til at brutto-provenyet fra grunnrenteskatten fordeles likt mellom staten og kommunesektoren.

1.2 Bakgrunn

Norge har blant verdens beste klimatiske forhold for oppdrett av laks. Norske sjøområder har gode strømforhold og oksygenrikt vann med gunstige temperaturer. Fjordene gir samtidig tilstrekkelig skjerming for vær og vind. Produksjonen kan skje til lavere kostnader enn de fleste andre steder i verden. Tillatelser til å drive akvakultur utstedes av staten og gir en beskyttet og tidsbegrenset rett til næringsutøvelse.

Havbruksvirksomhet gir opphav til ekstraordinær avkastning. Slik ekstraordinær avkastning omtales gjerne som grunnrente, ressursrente, monopolrente eller reguleringsrente. I denne proposisjonen benyttes grunnrente som en samlebetegnelse på ekstraordinær avkastning fra ulike kilder. Grunnrente i havbruk oppstår delvis som følge av gunstige produksjonsforhold for havbruksvirksomhet, og delvis som følge av miljøbegrunnede begrensninger på hvor mange tillatelser som kan gis.

Lønnsomheten i havbruksnæringen har blitt stadig bedre, og de siste årene har næringen hatt konsistent ekstraordinær avkastning. Avkastningen på kapitalen og driftsmarginer har i gjennomsnitt vært tre til fire ganger høyere enn i industrien de siste ti årene. Statistisk sentralbyrå (2022) har i rapporten «*Ressursrenten i naturressursnæringene i Norge 1984-2021*» påvist betydelig grunnrente i næringen over flere år.

Staten har i det alt vesentlige tildelt akvakulturtillatelser billig eller gratis. Tillatelsene gir tilgang til begrensede naturressurser som tilhører

fellesskapet. Ifølge Havbruksskatteutvalget hadde tillatelsene en markedsverdi på rundt 200 mrd. kroner i 2019. Verdien er skapt både ved bruk av våre felles naturressurser og av en dyktig næring. Ressursene er benyttet på måter som har gitt stadig høyere verdi. Næringen har betalt i underkant av 7 mrd. kroner i nåverdi for tillatelser som var tildelt per 2019. Det innebærer at om lag 3 pst. av verdien av tillatelsene per 2019 har gått til fellesskapet. Siden 2019 har det blitt innbetalt om lag 10,9 mrd. kroner ved tildeling av ny kapasitet.

Oppdrettsnæringen har gått fra å være en «attåtnæring» til å bli en av Norges største og mest lønnsomme næringer, som leverer til et globalt marked. Samtidig har eierskapet blitt stadig mer konsentrert. Over halvparten av produksjons-tillatelsene domineres av noen få eiermiljøer. Ifølge arbeidsnotat 05/19 «Eierskap i norsk oppdrettsnæring» fra Samfunns- og næringslivsforskning er over en tredel i utenlandsk eierskap. Tillatelsene til å utnytte fellesskapets ressurser har gitt opphav til noen av de største private formuene i Norge.

Havbruksskatteutvalgets flertall foreslo en overskuddsbasert grunnrenteskatt for å hente noe av den ekstraordinære avkastningen i næringen tilbake til fellesskapet. Solberg-regjeringen foreslo i stedet en produksjonsavgift som ikke avhenger av lønnsomheten i det enkelte selskap. Provenyet fra avgiften går i sin helhet til kommunesektoren og fordeles mellom kommuner og fylkeskommuner med havbruksaktivitet gjennom Havbruksfondet.

1.3 Nærmere om forslaget

Departementet foreslår at plikten til å svare grunnrenteskatt skal gjelde for innehavere av tillatelse til å drive kommersiell matfiskproduksjon i sjø. En velfungerende grunnrenteskatt er avhengig av at den treffer nokså presist avkastningen av den aktiviteten som genererer grunnrente. Aktivitet før og etter sjøfasen, slik som eksempelvis stam- og settefiskproduksjon, slakt og foredling, bør falle utenfor virkeområdet for en grunnrenteskatt. Verdiskaping fra aktiviteter i disse fasene, vil således være gjenstand for normal selskapskatt.

Det foreslås at grunnrenteskatten utformes som en kontantstrømskatt, slik en også har i petroleum- og kraftverksbeskatningen. Det betyr at investeringer i sjøfasen kan trekkes fra umiddelbart. Den effektive skattesatsen foreslås satt til 35 pst. og den formelle skattesatsen til 44,9 pst.

Kontantstrømskatten har samme egenskaper som et statlig passivt partnerskap i virksomheten, der staten tar en lik andel av alle fremtidige inntekter og kostnader.

Departementet foreslår at eventuell negativ grunnrenteinntekt fremføres med et rentetillegg og kommer til fradrag i fremtidig grunnrenteinntekt. Da beholder fradraget sin verdi. Utbetalingsordninger fordrer at skattemyndighetene har tilstrekkelig mulighet til forsvarlig kontroll av kostnadene, slik at det bare er skatteverdien av pådratte, relevante kostnader som utbetales. Videre ville en utbetalingsordning ikke være tilpasset løsningen der mindre aktører skjermes for grunnrenteskatt gjennom et stort bunnfradrag. Årlig utbetaling av skatteverdien av negativ grunnrente ville da fungert som en subsidie. Departementet vektlegger at fremføring med rente sikrer at nåverdien av fradragene er den samme som ved en utbetalingsordning. Det foreslås også utbetaling av skatteverdien av negativ grunnrenteinntekt dersom skattyters virksomhet opphører.

Grunnrenteskatten foreslås avgrenset til ordinære, kommersielle matfisktillatelser for produksjon av laks, ørret og regnbueørret.

I høringsnotatet foreslo regjeringen at inntekter fra laks fastsettes med utgangspunkt i normpriser basert på priser fra Nasdaq, i tråd med forslaget fra Havbruksskatteutvalget. Normpriser vil redusere muligheten for skattemotivert tilpasning mellom selskaper i interessefellesskap. I pressemelding 18. november 2022 ble det imidlertid varslet at regjeringen i stedet ville vurdere å opprette et uavhengig organ for å fastsette priser som utgangspunkt for skatten. I pressemeldingen ble det uttalt at «Prinsippet om at det er de reelle inntektene som skal ligge til grunn for grunnrenteskatten, ligger fast». Regjeringen følger nå opp dette.

Regjeringen foreslår at det gis hjemmel i loven til å basere brutto inntekt fra salg av laks, ørret og regnbueørret på skatteavregningspriser fastsatt av et uavhengig prisråd. Rådet får i oppgave å fastsette markedspriser for skatteformål, det vil si den prisen som kunne vært avtalt mellom uavhengige parter i et fritt marked. Målet er at skatteavregningsprisen skal svare til markedsverdien av fisken på merdkanten, uavhengig av hvor i verdikjeden omsetningen skjer.

Flere selskaper har i høringen uttrykt bekymring for at fakturerte priser for fisk solgt på langsiktige fastpriskontrakter ikke vil legges til grunn ved beregning av den enkeltes grunnrenteskatt. Departementet vil foreslå at langsiktige fastpris-kontrakter skal kunne legges til grunn i fastsettin-

gen av grunnrenteinntekt. Fastpriskontraktene må være inngått mellom en uavhengig kjøper og skattyter eller et selskap i skattyters konsern, og ha et visst volum og varighet. Også for slike kontrakter skal skatteavregningsprisen gjenspeile markedsverdien av fisken ved merdkanten.

De nærmere reglene om organiseringen av et prisråd og fastsettingen av skatteavregningspriser bør reguleres i forskrift etter å ha vært på høring.

For salg som prisrådet av ulike grunner ikke fastsetter skatteavregningspriser for, må selskapene selv sette markedsverdien ved merdkanten som skal legges til grunn i skattemeldingen. Det samme vil gjelde i 2023 og i perioden frem til prisrådet fastsetter skatteavregningsprisen.

Inntekter fra realisasjon av driftsmidler tilknyttet sjøfasen skal inngå i grunnrenteskattpliktig inntekt. Skattelovens generelle regler for overdragelse av virksomhet til skattemessig kontinuitet skal fortsatt gjelde innenfor havbruksvirksomhet. Samlet overdragelse av driftsmidler, inkludert matfisktillatelser, kan skje til skattemessig kontinuitet.

På fradragssiden legges selskapenes oppgitte kostnader knyttet til sjøfasen som utgangspunkt til grunn. Skatteetaten kontrollerer på vanlig måte de rapporterte beløpene i selskapenes egenfastsetting. Kostnader til drift og driftsmidler pådratt etter ikrafttredelse av grunnrenteskatten kommer til fradrag umiddelbart. Utgiftsføringen av investeringer begrenses til driftsmidler som kun benyttes i sjøfasen. Andre driftsmidler med delvis tilknytning som innsatsfaktorer til sjøfasen kan avskrives etter de alminnelige avskrivningsreglene. Departementet foreslår at det gis fradrag gjennom avskrivninger på gjenstående skattemessige verdier for investeringer som er gjennomført før ikrafttredelsestidspunktet 1.1.2023 og som er knyttet til havbruksvirksomheten. Det gis som hovedregel ikke fradrag for tillatelser. For kapasitet solgt på auksjonene i 2018 og 2020, samt fastpristildelingen i 2020, gis det likevel et sjablongfradrag på 40 pst. av faktisk innbetalt vederlag til staten som fordeles over fem år.

Departementet foreslår at det gis et bunnfradrag i grunnrenteskatten. Det bidrar til at bare selskapene med de største overskuddene betaler grunnrenteskatt. Departementet foreslår et bunnfradrag på 70 mill. kroner.

En fordel med en grunnrenteskatt er at den automatisk tilpasser seg overskuddet i næringen. Målet er ikke å trekke inn et bestemt beløp i proveny, men en andel av den årlige verdiskapingen. Grunnrenten i havbruksnæringen har variert mye over tid. I år med høye salgspriser og høy grunn-

rente vil også skatteprovenyet bli høyt. I år med lite grunnrente vil derimot skatteprovenyet bli lavt. Det er stor usikkerhet om provenyet, fordi det blant annet avhenger av utviklingen i priser og kostnader. Departementet vil komme tilbake til et provenyanslag for 2023 i budsjettet for 2024.

Kommunene vil få inntekter fra havbruksvirksomheten gjennom flere virkemidler. Vertskommuner og -fylker får inntekter fra produksjonsavgiften, som i budsjettet for 2023 ble økt fra om lag 500 til om lag 750 mill. kroner. Avgiften fordeles direkte til vertskommuner og -fylker gjennom Havbruksfondet.

Etter høringsrunden foreslår regjeringen at produksjonsavgiften økes ytterligere med om lag 450 mill. kroner, det vil si fra 56 til 90 øre per kg fra 1. juli 2023. Produksjonsavgiften kan ikke fradragføres i alminnelig inntekt eller grunnrenteskatten. Den kan imidlertid trekkes fra krone for krone i fastsatt grunnrenteskatt og blir dermed normalt ingen ytterligere belastning for oppdrettere som betaler grunnrenteskatt. Produksjonsavgiften fungerer da som en omfordeling av grunnrenteskatteinntekter til havbrukskommuner og -fylkeskommuner. For oppdrettere som ikke betaler grunnrenteskatt, vil produksjonsavgiften fungere som en bruttoavgift og kan påvirke selskapenes produksjons- og investeringsbeslutninger.

Regjeringen vil sørge for at vertskommuner kommer bedre ut med innføring av grunnrenteskatt. Lokalsamfunnet får dermed en større og mer rettferdig del av verdiskapingen som skjer ved hjelp av naturressursene i disse lokalsamfunnene. Regjeringen foreslår derfor å gå bort fra høringsnotatets forslag om å innføre naturressurskatt, som utjevnes mellom kommuner. Det må ses i sammenheng med forslaget om å øke produksjonsavgiften ytterligere med om lag 450 mill. kroner. Samtidig settes kommunesektorens andel av inntektene fra salg av ny kapasitet opp fra 40 pst. til 55 pst. Sammenlignet med høringsnotatet gir det relativt mer inntekter direkte til vertskommunene, og noe mindre skatt for selskapene som ikke er i posisjon til å betale grunnrenteskatt. For å unngå for store forskjeller mellom vertskommuner og andre kommuner i regionen foreslår regjeringen at fylkeskommunenes andel i Havbruksfondet økes fra 12,5 pst. til 20 pst.

Regjeringen vil sikre kommunesektoren en gitt andel av grunnrenteinntektene, samtidig som det er ønskelig med stabile inntekter for kommunesektoren. Produksjonsavgiften vil gi stabile inntekter for kommuner og fylkeskommuner. I tillegg foreslår regjeringen å gi en ekstrabevilgning til kommunesektoren i år der grunnrenten er høy.

Ekstrabevilgningen fordeles til kommunene etter kostnadsnøkkelen i rammetilskuddet, og fordeles også til fylkeskommunene. Beregningen baseres på grunnrenten året før.

Inntektene fra produksjonsavgift i 2023 fordeles til kommunesektoren i 2024, som er samme år som inntektene fra grunnrenteskatten bokføres. I

tillegg kommer ekstrabevilgningen til kommunesektoren i 2024.

Regjeringen foreslår også at det innføres en verdsettelsesrabatt i formuesskatten for akvakulturtillatelse. Dette forslaget behandles i sin helhet i kapittel 9.

2 Bakgrunn for grunnrenteskatt på havbruksnæringen

2.1 Om havbruksnæringen

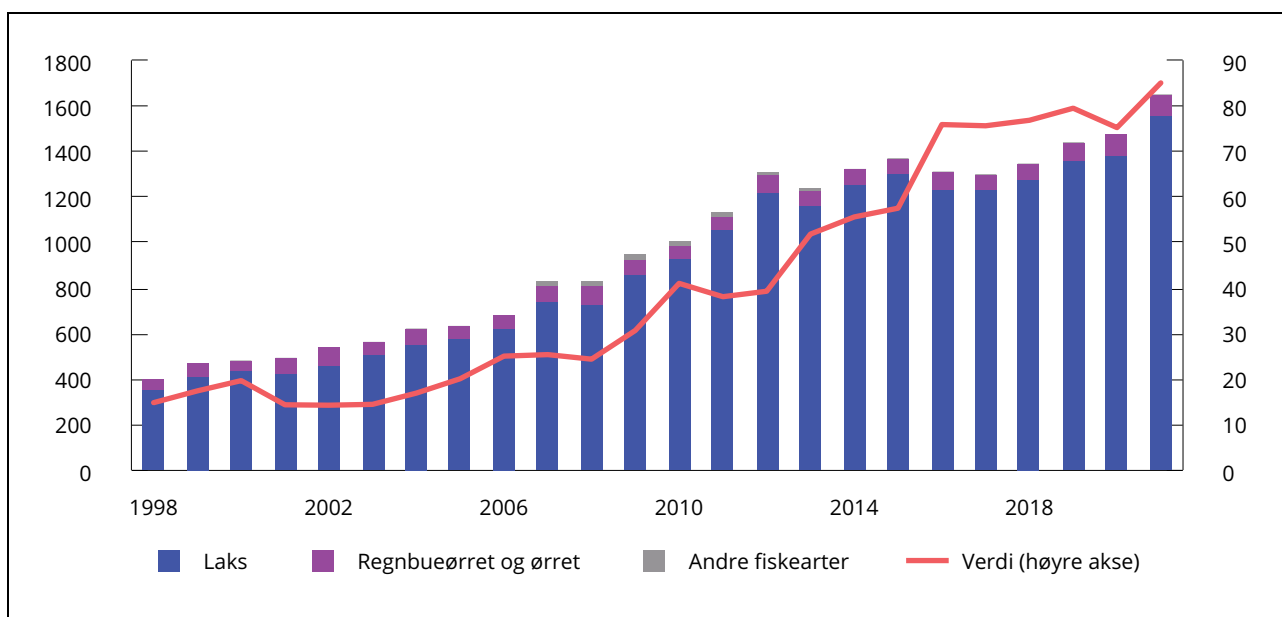
For rundt 50 år siden ble den første laksen satt ut i merder i sjø i Norge. Bønder og fiskere langs kysten var blant de første som satset på fiskeoppdrett. I starten ble derfor fiskeoppdrett sett på som en attåttnæring til primærnæringene. Fra 1970-tallet og frem til i dag har oppdrettsnæringen utviklet seg betydelig. Produksjonen og verdiskapingen har økt, og det har skjedd store teknologiske og regulatoriske endringer. Sjømatnæringen er i dag Norges nest største eksportnæring etter petroleumsvirksomheten. Laks, ørret og regnbueørret utgjorde om lag to trededeler av samlet eksportverdi fra sjømatnæringen i 2021.

Figur 2.1 viser utviklingen i årlig produksjon og førstehåndsverdi av fisk fra 1976 til 2021. Laks står for hoveddelen av produksjonen. I løpet av 2010-tallet har produksjonsveksten i havbruk avtatt, hovedsakelig som følge av skranker knyttet til areal og miljø som begrenser ytterligere kapasiti-

tetsøkninger. Særlig utfordringen med lakselus gjorde at det i denne perioden ble tildelt færre nye kommersielle tillatelser. I samme periode som veksten har avtok, økte salgsprisen på laks, mens kronkursen svekket seg.

Produksjonsprosessen er illustrert i figur 2.2. Laksen starter livet i ferskvann, der små plomme-sekkyngel klekker ut av eggene. Settefiskfasen er fra startføring til transport til matfisklokalitet. I lakseoppdrett bruker en normalt fra 8 til 18 måneder i ferskvann for å få frem en smolt på om lag 100 gram, som er klar til å gå over i sjøvann. Næringsaktørene satser i dag i større grad på produksjon av stor smolt, som typisk veier et sted mellom 250 og 500 gram. Produksjon av stor smolt kan bidra til å redusere sjøfasen, og legge til rette for en høyere utnyttelse av tillatelsesvolum i sjø.

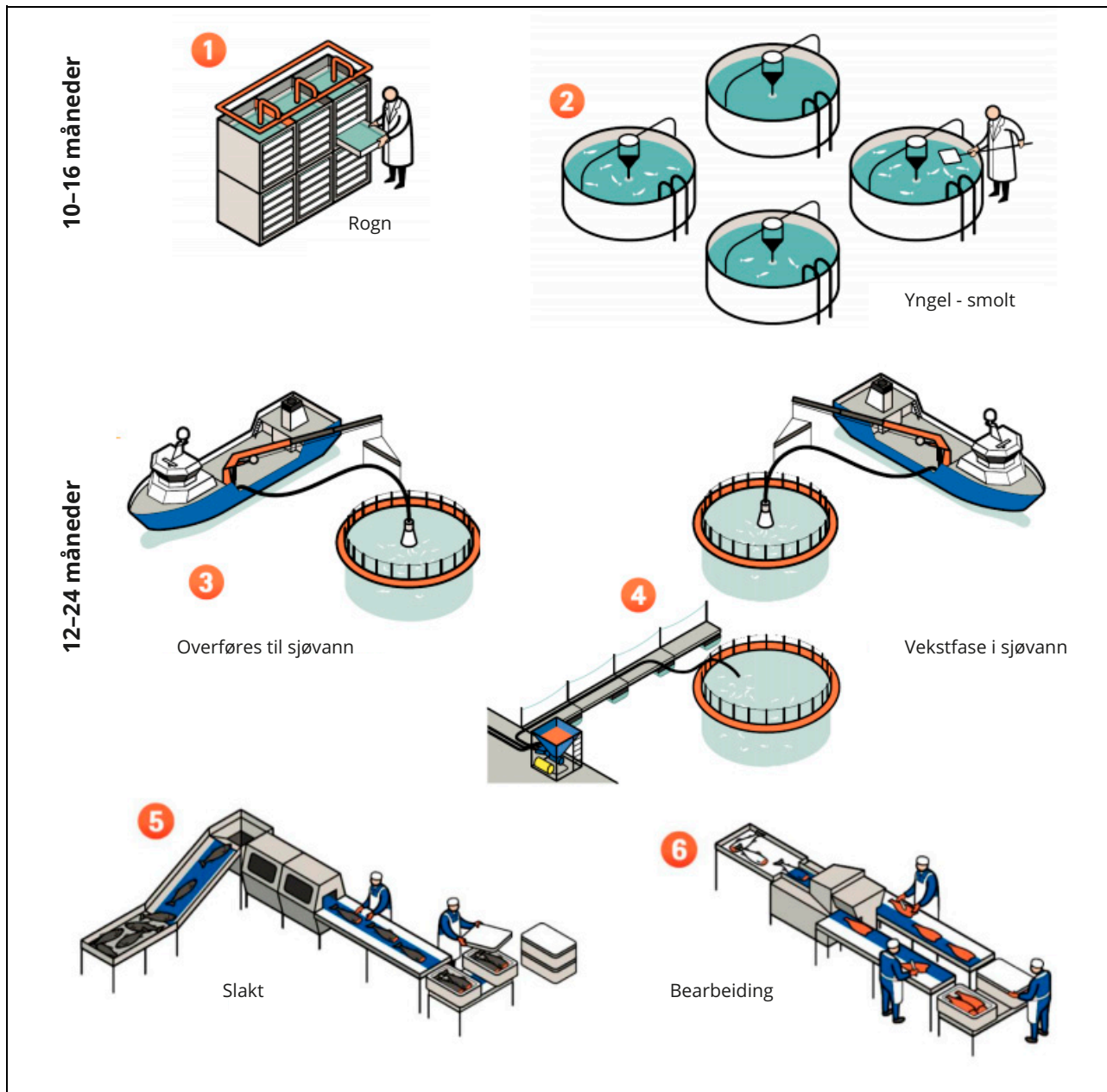
Når smolten har nådd ønsket størrelse, settes den ut i oppdrettsmerder i sjøen. Denne delen av produksjonssyklusen omtales gjerne som sjøfa-



Figur 2.1 Produksjon fra akvakultur i 1000 tonn på venstre akse og førstehåndsverdi i mrd. 2022-kroner på høyre akse. Årene 1998-2021¹

¹ For årene før 2007 er det kun tall for laks og ørret som er publisert.

Kilder: Statistisk sentralbyrå og Finansdepartementet.



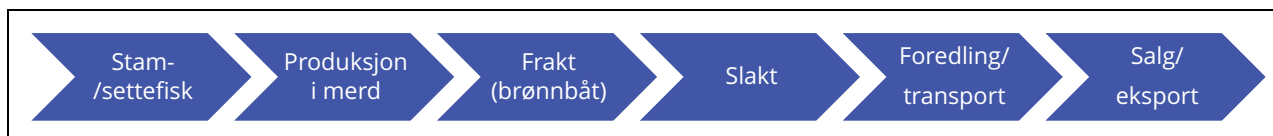
Figur 2.2 Produksjonsprosessen

Kilde: Mowi.

sen. I sjøfasen vokser laksen til den når ønsket vekt, før den fraktes til land og slaktes. For å opprettholde god vekst, helse og velferd må miljøforholdene være gode gjennom hele livssyklusen. Laksen trenger blant annet friskt og oksygenrikt vann. De ulike livsstadiene har ulike krav til blant annet vanntemperatur, saltholdighet og lys. I sjøfasen vokser laksen til slaktevekt på rundt 3–6 kg i løpet av 12 til 18 måneder, avhengig av blant annet vanntemperatur og fôring. Slaktevekten varierer mellom oppdrettere, og kan avhenge av produksjons- og markedsmessige strategivalg.

Det finnes flere teknologier i bruk for lakseoppdrett, men den rådende teknologien i dag er åpne merder i sjø. Merden består av et flyteelement i overflaten og en notpose som fisken svømmer i. Notposen er mellom 20 og 50 meter dyp. Vanlig diameter på merdene er mellom 50 og 60 meter.

Når fisken er ferdig utvokst, hentes den fra merdene i sjøen og fraktes med brønnbåt til et slakteanlegg på land. Der blir den bedøvet og bløgget før den deretter blir sløyet og vasket. Etter slakt eksporteres det meste av fisken, men



Figur 2.3 Verdikjeden for akvakultur

noe blir også bearbeidet i Norge. Verdikjeden er oppsummert i figur 2.3.

I 1990 sto de ti største oppdrettsselskapene for om lag 8 pst. av samlet produksjon. I dag er både eierskapet og selskapsstrukturen i havbruksnæringen betydelig mer konsentrert, og tillatelsene er nå fordelt på færre selskaper, se figur 2.4. De fem største selskapene står for om lag 60 pst. av samlet tillatelseskapasitet, se figur 2.5.

En rekke av havbrukselskapene er børsnoterte og har et bredt eierskap med en stor andel internasjonale investorer. I følge SNF-rapporten *Eierskap i norsk oppdrettsnæring* fra 2019, eide utenlandske aktører 35 prosent av produksjonskapasiteten i norsk havbruk i 2018. Nyere aksjonæroversikter viser at utenlandske aksjonærer eier om lag halvparten av de fem største selskapene. Dermed vil en stor del av verdiene ende opp som utbytter til utlandske investorer og ikke komme lokalsamfunn og fellesskapet til gode.

Akvakulturtillatelser utstedes av staten og gir en beskyttet rett til næringsutøvelse. Ordinære matfisktillatelser til oppdrett av laks, ørret og

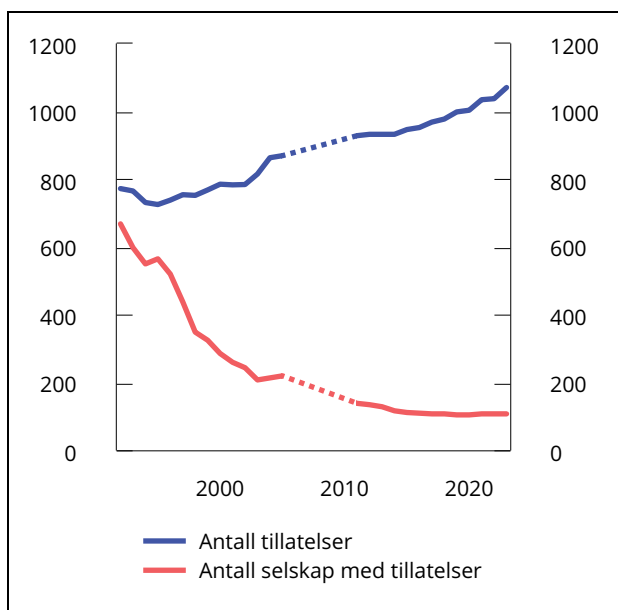
regnbueørret er antallsbegrenset. De tildeles i dag uten tidsbegrensning. For tillatelser til akvakultur av laks, ørret og regnbueørret skilles det mellom settefisk, matfisk og stamfisk, og videre mellom akvakultur i sjø, i ferskvann og på land. Tillatelser til matfisk og andre særtillatelser i sjø avgrenses i maksimalt tillatt biomasse (MTB), som angir hvor mye biomasse (antall tonn fisk) innehaver av tillatelsen kan ha i sjøen til enhver tid.

For akvakultur av laks, ørret og regnbueørret i sjø består akvakulturtillatelsen av en selskapstillatelse og en lokalitetstillatelse som sammen gir rett til å drive akvakultur. Dermed avgrenses produksjonskapasiteten på to nivåer. En tillatelse til akvakultur med laks, ørret og regnbueørret kan knyttes til flere lokaliteter, og en lokalitet kan knyttes til flere selskapstillatelser. Per i dag er det liten til ingen produksjon av ørret i sjø.

I tillegg til kommersielle matfisktillatelser som gis til konvensjonell produksjon, kan det etter lov om akvakultur av 17. juni 2005 nr. 79 (akvakulturloven) og laksetildelingsforskriften gis ulike typer tidsbegrensede tillatelser for særlige formål. Særligstillatelsene omfatter utviklings-, forsknings-, visnings-, undervisnings- og stamfisktillatelser, i tillegg til tillatelser til fiskepark og slaktemerd.

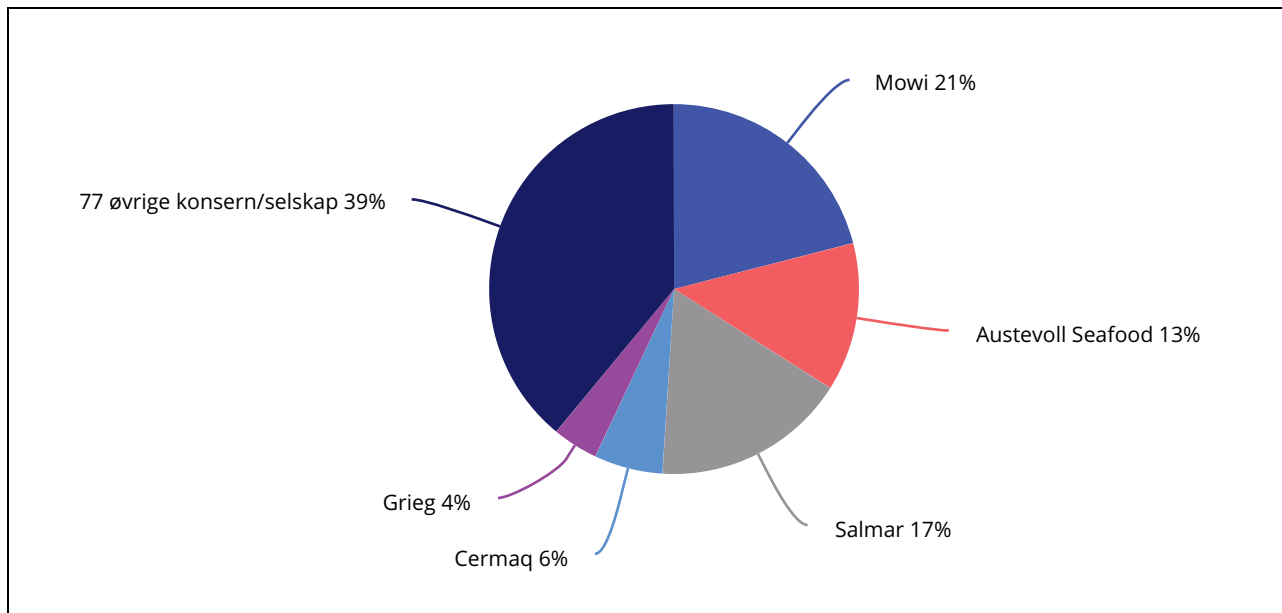
Utviklingstillatelsene er tidsbegrensede særtillatelser for prosjekter med betydelig innovasjon og investeringer. Fiskeridirektoratet har tildelt utviklingstillatelsene på bakgrunn av søknader. Søknadsperioden varte i to år, fra november 2015 til november 2017. Formålet med ordningen var å legge til rette for utvikling av teknologi som kan bidra til å løse en eller flere av miljø- og arealutfordringene i akvakulturnæringen. Det var et vilkår at kunnskap og erfaring fra prosjektene deles og kommer hele næringen til gode.

Fiskeridirektoratet kan gi tillatelse til at en utviklingstillatelse konverteres til en ordinær tillatelse etter endt prosjektperiode, men bare dersom kriteriene som er fastsatt for prosjektet, er oppfylt. Ved konvertering skal det betales et vederlag på 10 millioner kroner per tillatelse til staten, justert i tråd med konsumprisindeksen. Samlet er det gitt tilsagn om 88 919 tonn MTB til utviklingstillatelser. Aktive utviklingstillatelser per januar 2023

Figur 2.4 Antall matfisktillatelser og antall selskaper¹ med tillatelse, 1994- 2023

¹ Antall selskaper ser bort fra ev. konserntilknytning. Serien mangler tall for 2006-2010.

Kilde: Fiskeridirektoratet.



Figur 2.5 Anslått fordeling av samlet maksimal tillatt biomasse på konsernnivå

Kilde: Nærings- og fiskeridepartementet.

utgjør 15 732 tonn MTB, mens 21 840 tonn MTB er konvertert til ordinære matfisktillatelser.

Ved konvertering er det Fiskeridirektoratets vurdering at utviklingstillatelsene opphører å eksistere, og det skrives ut nye matfisktillatelser. Dette kommer til uttrykk blant annet ved at utviklingstillatelsene slettes fra akvakulturregisteret, og tilknyttede panterettigheter faller bort, jf. akvakulturregisterforskriften § 19. Innehaver av den nye matfisktillatelsen må selv sørge for at eventuelle panterettigheter knyttet til nye tillatelser blir tinglyst hos Brønnøysundregistrene.

Forskningstillatelser er primært forbeholdt universiteter, høyskoler og forskningsinstitusjoner på universitets-/høyskolenivå. I særlige tilfeller kan også annen privat eller offentlig institusjon gis tillatelse når anlegget fremstår som en nødvendig og integrert del av et forskningsprosjekt.

Visningstillatelser skal bidra til å styrke kunnskapen om akvakultur hos publikum. De fleste visningstilbudene har et visningssenter på land, hvor besøkende kan få omvisning. I tillegg tilbyr de fleste visningssentrene besøk på et visningsanlegg. Ved besøk på et visningsanlegg blir man tatt med ut på sjøanlegget hvor visningstillatelsen driftes.

Undervisningstillatelser kan tildeles undervisningsinstitusjoner på universitet- eller høyskolenivå og fylkeskommuner for bruk i videregående skole, eller private skoler som har eller planlegger et undervisningstilbud hvor akvakultur inngår. Undervisningsopplegget må være god-

kjent av departementet, og det må føre frem til et tilbud om fagbrev.

Tabell 2.1 viser omfanget og anslått verdi av kommersielle tillatelser og de største gruppene av spesialtillatelser. Tabellen viser at verdien av tildelede spesialtillatelser med utgangspunkt i auksjonspriser kan anslås til over 30 mrd. kroner.

Ifølge Havbruksskatteutvalget hadde den ordinære tillatelsesmassen per 2019 en markedsverdi på i størrelsesorden 200 mrd. kroner. Til sammenligning utgjorde de samlede beløpene næringen per 2019 har betalt til det offentlige, i underkant av 7 mrd. kroner i nåverdi, det vil si om lag 3 pst. av verdien på tillatelsene. Siden 2019 har det i tillegg blitt tildelt kapasitet for om lag 10,9 mrd. kroner fordelt på i underkant av 60 000 tonn MTB. Det har blitt betalt om lag 340 mill. kroner for konvertering av utviklingstillatelser, mens det ikke har blitt betalt vederlag for forsknings-, visnings- eller undervisningstillatelser. Figur 2.6 viser samlet tildelt kapasitet i tillatelsene fra 1963 til 2022. Som figuren viser, har størstedelen av tillatelsene vært tildelt uten vederlag eller til en lav pris.

I den nye laksetildelingsforskriften er det et eget kapittel 4 om areal og tillatelsessystemet for havbruk til havs. Tillatelsene tildeles etter egen forskrift, jf. § 4-1. I motsetning til kystnær akvakultur kan det kun tildeles én havtillatelse per lokalitet, jf. § 4-11 siste ledd. Tillatelsen knyttes videre til ett bestemt akvakulturanlegg, jf. § 4-13 annet ledd. Bestemmelsens første ledd slår fast at tillatelsen skal avgrenses i maksimalt tillatt biomasse,

Tabell 2.1 Omfang og verdi av kommersielle matfisktillatelser og spesialtillatelser per januar 2023

Tillatelsestype	Maksimalt tillatt biomasse. Tonn	Anslått verdi før grunnrenteskatt. Mill. kroner ¹
Matfisktillatelse i sjø	897 622	197 500
Matfisktillatelse til havs	0	-
Utviklingstillatelse ²	67 071	14 800
Forskningstillatelse	63 215	13 900
Visningstillatelse	22 220	4 900
Undervisningstillatelse	11 080	2 400

¹ Anslått verdi er beregnet ut fra gjennomsnittlig pris i auksjonen i 2020 på 220 000 kroner per tonn. Auksjonen i 2022 ble gjennomført etter varsel om grunnrenteskatt. Anslått verdi viser derfor verdien før forslaget om grunnrenteskatt.

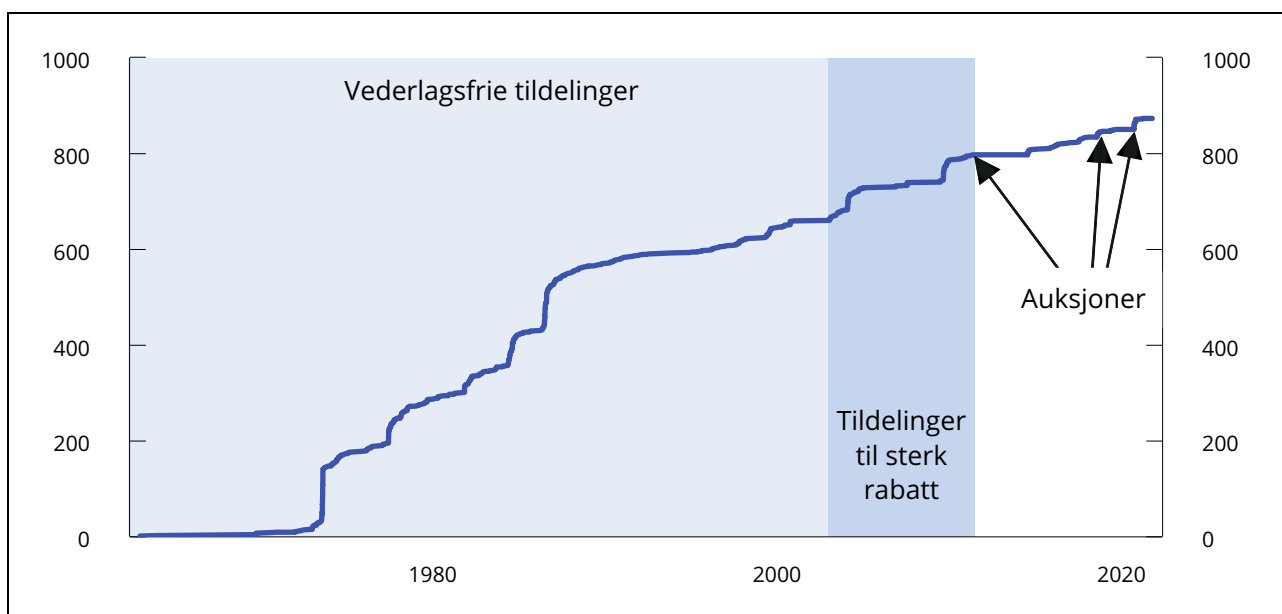
² Samlet er det gitt tilsagn om 88 919 tonn MTB til utviklingstillatelser. Av dette er 21 840 konvertert til ordinære matfisktillatelser, til en anslått verdi på 4,5 mrd. kroner. Tallet i tabellen viser gjenstående tilsagn som viser potensialet for utviklingstillatelser. Det utgjør 67 071 tonn MTB, hvorav 15 732 tonn MTB er tatt i bruk.

Kilder: Fiskeridirektoratet og Finansdepartementet.

på samme måte som andre tillatelser etter laksetil-delingsforskriften. Akvakulturtilletelser for matfisk på lokaliteter til havs kan gis for inntil 25 år fra tidspunktet for tildelingsvedtaket, i motsetning til de tidsbegrensede tillatelsene til kystnær akvakultur.

Det kan kreves vederlag for havtillatelser, jf. § 4-17. Eventuelt vederlag vil bli fastsatt i den enkelte tildelingsforskrift. Systemet med tildeling

gjennom forskrift åpner både for tildeling gjennom auksjon og ved kvalitativ konkurranse. Det er ennå ikke utarbeidet eget driftsregelverk for havbruk til havs, og det er således heller ikke klart hva slags journalførings- eller rapporteringskrav som vil gjelde for denne delen av næringen. Imidlertid vil havtillatelsene være mer oversiktlige når det gjelder for eksempel biomasseutnyttelse, ettersom det kun vil bli gitt én tillatelse



Figur 2.6 Tildeling av akvakulturtilletelser over tid. Akkumulert maksimalt tillatt biomasse. 1963-2022. 1000 tonn¹

¹ Kapasitet i tillatelser er ført etter tildelingstidspunkt slik dette er registrert i Akvakulturregistret. Eventuelle senere kapasitetsjusteringer er henført til samme tildelingstidspunkt.

Kilder: Fiskeridirektoratet og Finansdepartementet.

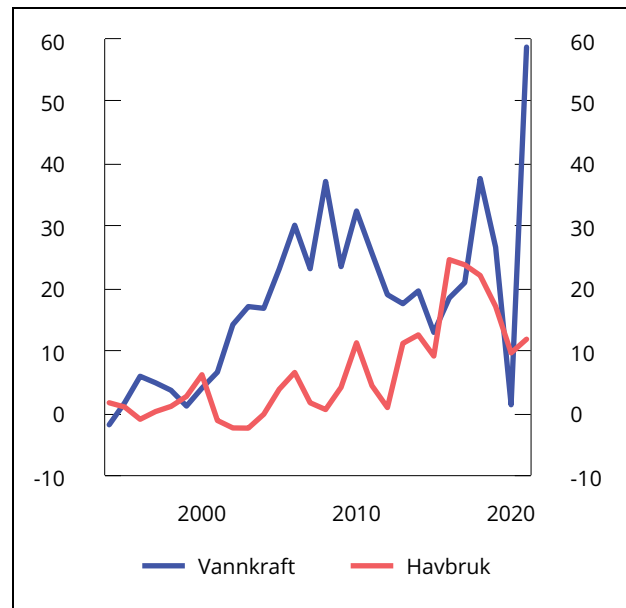
per lokalitet og anlegg, og denne skal avgrensnes i MTB. Systemet åpner heller ikke for samdrift eller samlokalisering. Overdragelse av tillatelsen er tillatt, men må godkjennes av Nærings- og fiskeridepartementet, jf. § 4-14.

2.2 Grunnrente i havbruksnæringen

Den ekstraordinære avkastningen, eller grunnrenten, fra havbruk oppstår delvis som følge av at et begrenset antall lokaliteter er egnet for havbruksvirksomhet, og delvis som følge av de begrensningene miljøreguleringer setter for hvor mange og hvor store tillatelser som kan gis.

Havbruksskatteutvalget støttet seg på flere analyser for å beregne størrelsen på grunnrenten i havbruksnæringen. Greaker og Lindholt (2019) beregnet grunnrente i havbruk og andre naturressursnæringer i Norge med utgangspunkt i nasjonalregnskapstall. Flåten og Pham (2019) tok utgangspunkt i Fiskeridirektoratets lønnsomhetsundersøkelse. I tillegg benyttet utvalget skattedata, samt prisdata for auksjonen av akvakultur-tillatelser sommeren 2018, for å anslå grunnrenten i havbruk. Uavhengig av metode bekreftet analysene en betydelig grunnrente i næringen. Størrelsen på grunnrenten har imidlertid variert over tid.

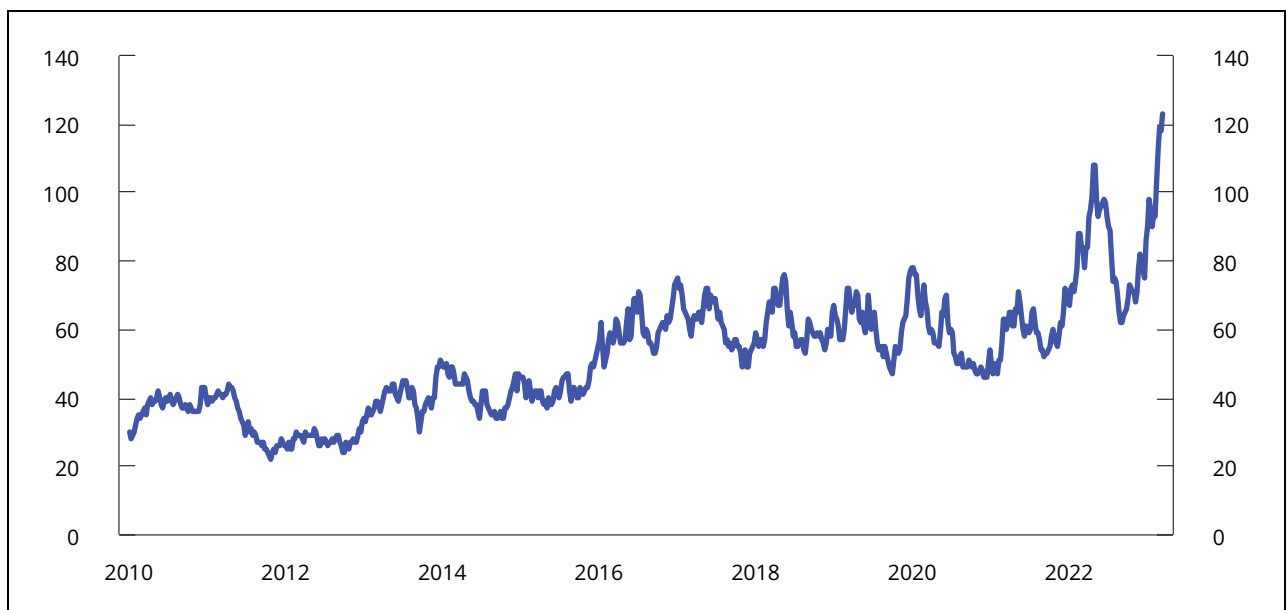
Figur 2.7 viser utviklingen i anslått grunnrente i havbruk og kraftproduksjon siden 1994, med en oppdatert beregning fra Statistisk sentralbyrå



Figur 2.7 Anslått grunnrente i havbruk og kraftproduksjon i perioden 1994-2021. Mrd. 2021-kroner

Kilde: Statistisk sentralbyrå (2022).

(2022) i rapporten «*Ressursrenten i naturressursnæringene i Norge 1984-2021*». Grunnrenten i havbruk har steget markant fra 2012, og i perioden 2016 til 2018 har den vært på i overkant av 20 mrd. kroner årlig. I 2020 og 2021 er grunnrenten beregnet til henholdsvis 9,6 og 11,8 mrd. kroner. Statistisk sentralbyrå (2022) viser til Fiskeri-



Figur 2.8 Utvikling i salgspris på eksportert, fersk oppdrettet laks. Løpende kilopris per uke fra 2010 til uke 11 i 2023

Kilde: Statistisk sentralbyrå.

direktoratets lønnsomhetsundersøkelser og forklarer fallet fra 2018 til 2020 med lavere laksepriser og økte kostnader. Samlet falt salgsprisen per kilo med drøye 6 pst., mens kostnadene økte med 4,5 pst. per kilo produsert laks. Noe av dette kan trolig tilskrives koronapandemien. Grunnrenten økte noe igjen i 2021 som følge av økt omsatt mengde. I 2022 var det vært svært høye laksepriser, noe som kan tyde på at grunnrenten for 2022 kan bli høyere, se figur 2.8. Gjennomsnittlig pris i 2022 var om lag 36 pst. høyere enn året før.

2.3 Skatter og avgifter i andre land

Laks er en global handelsvare. I tillegg til Norge er Chile, Storbritannia, Canada og Færøyene blant landene hvor det produseres mest oppdrettet laksefisk. Havbruksvirksomhet er underlagt de alminnelige skattereglene i de nevnte landene. I tillegg skattlegges havbruksvirksomhet etter ulike former for særordninger.

I Chile plikter oppdrettere å betale en konsesjonsavgift («*special business licence*»). Denne avgiften utskrives når oppdretteren erverver en administrativ konsesjon til å utnytte og drive en oppdrettsvirksomhet (lokalitet), og skal betales årlig. Avgiften utgjør enten 2 eller 20 UTM per hektar. UTM er en administrativt fastsatt størrelse som tilsvarer et beløp i chilenske pesos. Per februar 2023 utgjør 1 UTM omtrent 797 kroner. Et oppdrettsanlegg utgjør omtrent 10 hektar. Dette betyr at et oppdrettsanlegg med en konsesjons-

avgift på 20 UTM betaler om lag 159 000 kroner per år.

I Storbritannia er oppdrett knyttet til Skottlands sjøterritorium gjenstand for såkalt «*seabed lease*» til Crown Estate Scotland, en slags leiekostnad som beregnes på grunnlag av vekt for sløyd fisk. Beløpet er 27,50 pund per tonn, det vil si om lag 34 øre per kg. Anlegg knyttet til de ytre øyene (ytte Hebridene, Orknøyene og Shetland) får en reduksjon i leiekostnadene på 10 prosent for å kompensere for høyere produksjonskostnader.

På Færøyene er havbruksnæringen pålagt en særskilt statlig avgift på oppdrett. Avgiftsgrunnlaget er månedlig sløyd vekt multiplisert med gjennomsnittlig spotmarkedspris hos Fish Pool. Avgiftssatsen avhenger av hvor høy markedsprisen er i forhold til en kalkulert produksjonspris. For 2023 har det nylig vært på høring et forslag til nye avgiftssatser, jf. tabell 2.2. I høringen ble det foreslått at satsene skal få virkning fra 1. august 2023. Det ventes at et endelig forslag vil legges frem for lagtinget om kort tid.

På Island er det innført en lignende statlig avgift på oppdrett som på Færøyene. Det islandske fiskeridirektoratet skriver ut avgiften to ganger i året, den 15. august for perioden fra 1. januar til 30. juni og den 15. februar for perioden fra 1. juli til 31. desember. For 2023 utgjør avgiften 18,33 islandske kroner per kilo slaktet laks, tilsvarende om lag 1,3 norske kroner, og 9,16 islandske kroner per kilo slaktet regnbueørret, tilsvarende om lag 0,7 norske kroner.

Tabell 2.2 Avgift på oppdrettslaks på Færøyene. Per kilo sløyd fisk i prosent. Foreslåtte satser for 2023

Gjennomsnittlig månedlig spotpris på Fish Pool i danske kroner	Avgiftssats
Under 39,15 DKK	0,5 pst.
39,15–44,15 DKK	2,5 pst.
44,15–54,15 DKK	5 pst.
54,15–59,15 DKK	7,5 pst.
59,15–64,15 DKK	10 pst.
64,15–69,15 DKK	12,5 pst.
69,15–74,15 DKK	15 pst.
74,15–79,15 DKK	17,5 pst.
Over 79,15 DKK	20 pst.

Kilde: Utenriks- og handelsdepartementet, Færøyene.

2.4 Havbruksskatteutvalgets forslag

Havbruksskatteutvalget ble oppnevnt 7. september 2018, med mandat å vurdere hvordan skattesystemet for havbruk burde utformes for å bidra til at fellesskapet får en andel av grunnrenten, også fra eksisterende tillatelser. Utvalget ble bedt om å vurdere ulike former for beskatning, herunder grunnrenteskatt og produksjonsavgift. Utvalget skulle i tillegg vurdere hvordan skatteinntektene fra det samlede skattesystemet for havbruk, inkludert inntekter fra tildeling av nye tillatelser til å drive havbruksvirksomhet, kunne fordeles mellom kommunesektor og stat. Utvalget kunne også vurdere den interne fordelingen mellom kommuner, herunder innretningen og eventuelt fordelingsnøklerne i Havbruksfondet, og skulle utrede hvordan kommunenes andel av inntektene kunne bli mer stabile og forutsigbare. Utvalget leverte sin rapport NOU 2019: 18 *Skattlegging av havbruksvirksomhet* 4. november 2019.

Rapporten peker på at hensynet til et effektivt skattesystem og legitim fordeling av grunnrenten fra utnyttelse av fellesskapets ressurser taler for at næringer hvor det genereres grunnrente, bør særbeskattes. Utvalget fant at naturgitte fortrinn og myndighetsreguleringer har gitt opphav til en betydelig grunnrente i havbruksnæringen. Utvalget mente at både effektivitetshensyn og fordelingshensyn talte for at også fellesskapet får en andel av grunnrenten i havbruksnæringen. Det kan gi rom for å redusere vridende skatter, bidra til omfordeling og til å finansiere velferdsstaten.

I hovedtrekk var utvalgsmedlemmene enige om beskrivelsen av næringen og de ulike modellene som kan benyttes for å hente inn en andel av grunnrenten til fellesskapet. Utvalgsmedlemmene var videre enige om at en bør bruke auksjoner ved tildeling av alle nye tillatelser og gå bort fra at deler av veksten tildeles til fastpris. Det sikrer effektiv fordeling av tillatelser og sørger for at fellesskapet får en større andel av grunnrenten.

Utvalget var delt i spørsmålene om det skal innføres en ekstraskatt og hvilken modell som skal benyttes for å hente inn grunnrente også fra eksisterende tillatelser. I oppsummeringen nedenfor består flertallet av utvalgets leder Ulltveit-Moe og medlemmene Andvord, Armstrong, Christiansen, Noss og Nøstbakken. Mindretallet består av medlemmene Fossli, Haugen og Moen som henholdsvis representerer LO, KS og NHO.

Flertallet foreslo at grunnrenten i havbruksnæringen hentes inn gjennom en overskuddsbasert grunnrenteskatt med periodiserte investeringsfradrag. Flertallet la vekt på at det vil

sørge for at investeringer som er lønnsomme før skatt, også er lønnsomme etter grunnrenteskatt. En slik grunnrenteskatt vil ikke hemme investeringer i havbruksnæringen. Grunnrenteskatten burde etter flertallets syn utformes etter mal av grunnrenteskatten for vannkraft, slik den da var utformet. Flertallet viste til skatteregimet for vannkraft i valg av skattesats, som da var på 37 pst. Med henvisning til at vannkraftnæringen i tillegg betalte særskilt eiendomsskatt, konsesjonsavgift og avstår konsesjonskraft, viste flertallet til at særskatter i næringen samlet utgjorde om lag 40 pst, og foreslo samme nivå for havbruksnæringen med en 40 pst. effektiv grunnrenteskattesats.

Flertallet foreslo at en statlig grunnrenteskatt kombineres med en produksjonsavgift som går til vertskommunene. Avgiften kunne trekkes fra i sin helhet (krone for krone) mot utlignet skatt på alminnelig inntekt til staten, og dermed fungere som en ren fordelingsmekanisme mellom stat og kommuner (tilsvarende naturressursskatten i kraftverksbeskatningen).

Mindretallet mente at det ikke burde innføres en grunnrenteskatt for havbruksnæringen i Norge, og at modellen for innhenting av grunnrente gjennom auksjoner bør videreføres. Mindretallet mente videre at det må vurderes om Havbruksfondet også skal tilføres et proveny gjennom en moderat produksjonsavgift dersom veksten i havbruksnæringen avtar og proveny fra tildeling av ny kapasitet ikke gir forutsigbare og stabile inntekter til vertskommunene.

Høringsfristen for uttalelser til Havbruksskatteutvalgets utredning var 4. februar 2020. Finansdepartementet mottok over 130 høringssvar. Uttalelsene kom i all hovedsak fra kommuner, organer med kommunal tilknytning eller næringslivsaktører tilknyttet havbruksnæringen. Mange argumenterte for at vertskommuner måtte få beholde en andel av de offentlige inntektene fra havbruksvirksomhet. Kommunene ønsket at Havbruksfondet ble supplert med en produksjonsavgift. Mange av næringslivsaktørene støttet mindretallets forslag, men var uenige i utvalgets fremstilling av næringen og eksistensen av grunnrente. Enkelte fagpersoner i academia støttet flertallets forslag til grunnrenteskatt i sine høringsinnspill.

I oppfølgingen av Havbruksskatteutvalget valgte regjeringen Solberg å foreslå en produksjonsavgift som ikke avhenger av lønnsomhet. Ettersom en slik avgift kan bli særlig tyngende i perioder med lav lønnsomhet, ble avgiftssatsen satt lavt. I 2022 var avgiften på 40,5 øre per kg produsert fisk, som anslås å gi et samlet proveny på

om lag 500 mill. kroner. Provenyet fra avgiften går i sin helhet til kommunesektoren og fordeles mellom kommuner og fylkeskommuner med havbruksaktivitet gjennom Havbruksfondet.

2.5 Skatteutvalgets forslag

Skatteutvalget (NOU 2022: 20) omtaler og drøfter grunnrenteskatter i kapittel 13, og i punkt 13.2.4 vurderes grunnrenteskatt på havbruk særskilt. Utvalget trekker frem at naturgitte fortrinn i kombinasjon med reguleringer gir opphav til grunnrente i havbruksnæringen, og at grunnrenten i havbruk har vært betydelig over tid, samtidig som den i liten grad har tilfalt fellesskapet.

Utvalget skriver følgende:

«Utvalget støtter flertallet i Havbruksskatteutvalget om at det bør innføres en nøytral grunnrenteskatt på havbruk. Etersom Havbruksskatteutvalget allerede har utredet en slik skatt, bør den kunne innføres relativt raskt. Utvalget viser også til at regjeringen har sendt

på høring et forslag om grunnrenteskatt på havbruk, jf. ovenfor, som har operasjonalisert forslaget ytterligere. En grunnrenteskatt bør komme til erstatning for dagens produksjonsavgift for næringen. Som omtalt i punkt 13.1.3 kan en grunnrenteskatt utformes nøytralt enten som en kontantstrømskatt eller periodisert skatt, og det er fordeler og ulemper med begge modellene.»

Utvalgets flertall, alle unntatt ett medlem, foreslo at grunnrenteskatten innføres med en sats på 40 pst., tilsvarende som forslaget til flertallet i Havbruksskatteutvalget. Ett medlem mente at skattesatsen måtte settes betraktelig lavere.

Utvalget peker på at regjeringens foreslåtte bunnfradrag vil svekke den økonomiske effektiviteten av grunnrenteskatten og at et slikt bunnfradrag derfor ikke bør innføres. Dersom en ønsker at mer av grunnrenten skal bli værende i næringen, mente utvalget at det vil være mer effektivt å redusere skattesatsen fremfor å innføre et bunnfradrag.

3 Gjeldende rett

3.1 Alminnelig inntektsbeskatning

I likhet med andre næringer betaler havbruksnæringen inntektsskatt av overskuddet og følger i det vesentlige alminnelige skatteregler. Inntekter skattlegges som virksomhetsinntekter etter skatteloven § 5-1, jf. § 5-30. Fradragsretten følger hovedregelen i § 6-1 for kostnader som er pådratt for å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt.

Hovedregelen er at tidsubegrensede tillatelser ikke avskrives, jf. skatteloven § 6-10 tredje ledd

første punktum. Slike tillatelser kan bare avskrives ved åpenbart verdifall i forhold til inngangsverdien. Tidsbegrensede tillatelser avskrives med like store beløp hvert år over tillatelsens levetid, jf. § 14-50. Den delen av vederlaget som ved eierskifte av oppdrettsanlegg kan tilordnes verdien av tillatelser, skal aktiveres som et immaterielt driftsmiddel. Gevinst ved realisasjon av tillatelser er skattepliktig inntekt, jf. skatteloven § 5-1 annet ledd. Tilsvarende er tap fradragsberettiget, jf. § 6-2 første ledd, jf. § 9-4 første ledd. Maskiner og redskaper i havbruksanlegg er ordinære drifts-

Tabell 3.1 Avskrivning av enkelte driftsmidler i havbruksnæringen.

Driftsmiddel	Saldogruppe	Sats
Anlegg på land, som lagerbygg, landfaste kaianlegg mv. tilknyttet akvakulturvirksomhet	Avskrives i saldogruppe h (bygg, anlegg mv).	I alminnelighet benyttes lav sats, 4 pst.
Faste damanlegg på land	Avskrives i saldogruppe h (bygg, anlegg mv).	4 pst.
Flytebrygger e.l.	Avskrives i saldogruppe h (bygg, anlegg mv),	Normalt benyttes forhøyet sats, 10 pst.
Automatisk fôringsanlegg	Avskrives i saldogruppe d (maskiner, redskap mv.).	20 pst.
Skip, fartøyer mv. som nyttes til foring i tilknytning til akvakulturvirksomhet	Avskrives i saldogruppe e (skip, fartøyer mv.).	14 pst.
Maskin for fremstilling av is	Avskrives i saldogruppe d (maskiner, redskap mv.).	20 pst.
Kjøle- og fryseanlegg som er fast installert i bygning	Avskrives på egen saldogruppe j som «fast teknisk installasjon i bygning».	10 pst.
Klekkekar til bruk i klekkeri/settefiskanlegg	Avskrives i saldogruppe d (maskiner, redskap mv.).	20 pst.
Merder. Med «merder» siktes til flytende innhegninger som oftest er konstruert med gangveier rundt. Merdene er normalt bygget av plast eller stål.	Avskrives i saldogruppe d (maskiner, redskap mv.).	20 pst.
Vannforsyningsanlegg	Avskrives i saldogruppe h (bygg, anlegg mv).	4 pst.

Kilde: Skattedirektoratet.

midler og følger reglene for avskrivning i skatteloven §§ 14-30 flg., jf. § 6-10. Tabell 3.1 gir en oversikt over aktuelle saldogrupper for avskrivning av enkelte driftsmidler i havbruksnæringen.

Tidfesting av inntekter og kostnader følger som hovedregel vanlige regler i skatteloven kapittel 14. Det er likevel enkelte unntak. Tilvekst i beholdning av fisk og andre akvatiske organismer regnes ikke som skattepliktig inntekt, jf. skatteloven § 8-1 første ledd bokstav a. Kostnaden for levende fisk og andre akvatiske organismer som er ervervet i inntektsåret, kan fradragsføres direkte. Skattepliktig kan likevel velge å aktivere kostnaden for all fisk mv., og valgmuligheten gjelder for hvert enkelt kjøp. Fisk mv. som er tatt med i inngående beholdning og som er i behold ved årets utgang, skal alltid tas med som utgående beholdning og med samme verdi som er benyttet som inngående verdi (ikke tilvekst). Fisk mv. av egen klekking skal ikke tas med som beholdning med virkning for beregningen av skattepliktig inntekt.

3.2 Eiendomsskatt

Den enkelte kommune avgjør selv om det skal skrives ut eiendomsskatt innenfor rammene av eieendomsskattelova. Skatten tilfaller i sin helhet kommunen. Eiendomsskatt kan skrives ut på fast eiendom i kommunen, og grunnlaget for skatten er eiendommens objektive omsetningsverdi. Eiendomsskattesatsen skal være mellom 1 og 7 promille av takstgrunnlaget, og grunnlaget fastsettes som hovedregel ved taksering hvert tiende år.

Eieendomsskattelova § 4 tredje ledd fastsetter at flytende anlegg i sjø for oppdrett av fisk mv. likestilles med næringsseiendom/kraftanlegg når anlegget har vært stasjonert i kommunen i over 6 måneder i året før skatteåret. Skatteobjektet etter § 4 tredje ledd er de fysiske installasjonene i oppdrettsanlegget, som merder, flytemoduler og forankringsutstyr mv. Bestemmelsen angir de mest praktiske eksemplene på installasjoner i oppdrettsanlegg, men angivelsen er ikke uttømmende. Tilbehør som båter og annet løsøre som brukes i driften, faller utenfor. Det samme gjelder tillatelsen og den stående biomassen. Anlegg og installasjoner som ilegges eiendomsskatt, skal verdsettes til omsetningsverdi.

3.3 Eksportavgift

Fiskeri- og havbruksnæringen betaler i dag markedsavgift og forskningsavgift på eksport av fisk og fiskevarer. Markedsavgiften er øremerket finansiering av Norges sjømatråd, og forskningsavgiften er øremerket finansiering av Fiskeri- og havbruksnæringens forskningsfond. De to avgiftene er samordnet i forskrift, og fremstår utad som én avgift, omtalt som eksportavgift. Avgiftene beregnes av verdien av varen som eksporteres, som er fastsatt i tolldeklarasjonen. Avgiftssatsen for samlet eksportavgift for laks og ørret utgjør 0,6 pst. De to avgiftene er fradragsberettigede i alminnelig inntekt etter skatteloven § 6-15.

3.4 Produksjonsavgift

I 2021 ble det innført en avgift på produksjon av laks, ørret og regnbueørret. Avgiften på produksjon av fisk er utformet som en ordinær særavgift, og provenyet tilfaller formelt staten. En tilsvarende bevilgning tilføres imidlertid Havbruksfondet, som fordeler inntekten til havbrukskommuner og -fylkeskommuner.

Med produsert fisk menes sløyd fisk, og avgiftsplikten oppstår når fisken er slaktet. Avgiften beregnes ut fra slaktetallet som tillatelsesinnehaveren rapporterer til Fiskeridirektoratet. Der som slaktevekt fremkommer i annen slakte-tilstand enn sløyd vekt, blir avgiften beregnet med bruk av omregningsfaktorer. Omregningsfaktorene baserer seg i hovedsak på norsk standard for dokumentasjon av produksjon av laks og regnbueørret (NS 9417:2012) og er utarbeidet i samråd med fiskerimyndighetene.

Avgiftssubjekt er innehaver av tillatelser etter akvakulturloven, med produksjon av matfisk i sjø i norsk territorialfarvann, og som er registrert i Akvakulturregisteret. De registrerte avgiftspliktige virksomhetene egenfastsetter avgiften i en særavgiftsmelding som er forhåndsutfyllt med utslaktingskvantum fra Fiskeridirektoratet.

I 2022 utgjorde avgiften 40,5 øre per kilo produsert fisk. For 2023 har Stortinget vedtatt at avgiften skal være 56 øre per kilo. Avgiften er fradragsberettiget i alminnelig inntekt, jf. skatteloven § 6-15.

4 Høring

Et forslag om å innføre grunnrenteskatt på havbruk ble sendt på høring 28. september 2022. Høringsfristen var 4. januar 2023. Høringsnotatet og samtlige høringssvar er publisert på Finansdepartementets hjemmeside.

Høringsforslaget bygget i hovedsak på flertallets forslag i Havbruksskatteutvalget i NOU 2019: 18 *Skattlegging av havbruksvirksomhet*, men med visse justeringer. Høringsforslaget innebar at grunnrenteskatten utformes som en kontantstrømskatt. Departementet foreslo at negativ grunnrenteinntekt fremføres med rente og kommer til fradrag i fremtidig grunnrenteinntekt. Den effektive skattesatsen ble foreslått satt til 40 pst., i tråd med forslaget fra flertallet i Havbruksskatteutvalget. Grunnrenteskatten ble foreslått avgrenset til ordinære, kommersielle matfisktillatelser for produksjon av laks, ørret og regnbueørret. Inntekter fra laks ble foreslått fastsatt med normpris basert på børspriser på laks. Videre ble inntekter fra ørret og regnbueørret foreslått basert på faktiske priser siden det ikke foreligger børsnoterte priser. På fradragssiden la departementet faktiske kostnader til grunn, men det ble åpnet for sjablongfradrag for enkelte kostnader.

Departementet foreslo at det gis fradrag for historiske investeringer knyttet til havbruksvirksomheten (utenom tillatelser) gjennom avskrivninger på gjenstående skattemessige verdier. Departementet foreslo å gi et bunnfradrag i grunnrenteskatten. I tillegg til at bunnfradraget bidrar til at bare de største aktørene, som presumptivt har de største overskuddene, betaler grunnrenteskatt, kan det ses på som et sjablongfradrag for historiske kjøp av tillatelser. Bunnfradraget ble foreslått beregnet som et kronebeløp basert på gjennomsnittlig fortjeneste per kilo i perioden 2016-2020 fra Fiskeridirektoratets lønnsomhetsundersøkelser. Departementet sendte på høring to alternative forslag til bunnfradrag på henholdsvis 54 mill. kroner og 67,5 mill. kroner, som dekker en anslått produksjon på henholdsvis 4 000 og 5 000 tonn.

Grunnrenteskatt på havbruk ble foreslått å tre i kraft fra inntektsåret 2023. Med den foreslåtte utformingen ble provenyet på usikkert grunnlag

anslått til 3,65 mrd. kroner påløpt med et bunnfradrag på 67,5 mill. kroner og 3,8 mrd. kroner påløpt med et bunnfradrag på 54 mill. kroner.

Departementet la opp til at kommunesektoren skulle få et beløp tilsvarende halvparten av provenyet fra grunnrenteskatten. Kommunesektorens andel ble foreslått fordelt gjennom flere virkemidler. Produksjonsavgiften, som i dag fordeles til kommunesektoren gjennom Havbruksfondet, ble foreslått økt. I tillegg ble det foreslått innført en naturressursskatt som også fordeles etter nøklene i Havbruksfondet, men som inngår i kommunesektorens inntektssystem. Det ble lagt opp til at produksjonsavgiften og naturressursskatten kan trekkes fra krone for krone i fastsatt grunnrenteskatt.

Departementet har mottatt om lag 420 høringssvar. Noen av høringssvarene er hovedsakelig kopi av, eller støtte til, andre høringssvar, da primært fra ulike kommuner. Flere høringsinstanser er positive til forslaget. Flere andre mener grunnrenteskatt på havbruk ikke bør innføres. Flere høringsinstanser er åpne for at havbruksnæringen kan betale det beregnede provenyet, men er uenige i forslaget til innretning på grunnrenteskatten og mener alternative modeller bør utredes.

Blant innspillene som gjengis under, er det særlig innspill som gjøres gjeldende av flere høringsinstanser, eller som taler på vegne av større grupper (eks. arbeidslivsorganisasjoner), som er trukket frem. Flere av høringsinstansene har merknader og forslag til endringer knyttet til konkrete punkter i forslaget som ble sendt på høring. Disse merknadene vurderes konkret under de aktuelle temaene.

En rekke høringsinstanser, herunder mange næringsaktører, mener forslaget i for liten grad er konsekvensutredet. *Sjømat Norge* med flere viser til at den manglende konsekvensutredningen av forslaget bryter med utredningsinstruksen. De mener at forslaget om å innføre den nye grunnrenteskatten fra 1.1.2023 – før høringsfristen er utløpt og med tilbakevirkende kraft – er kritikkverdigg.

Sjømat Norge m.fl. viser blant annet til at den foreslåtte kontantstrømbaserte modellen som virker investeringsnøytral for petroleumsnæringen og vannkraft, ikke vil være investeringsnøytral i havbruksnæringen. Dette skyldes næringens høye grad av vertikal integrasjon og iboende asymmetri mellom investeringer og verdikjedemarginer på tvers av skattesoner. En tredobling av skatten for havbruksnæringen i Norge vil virke konkurransevridende, og gi et sterkt insentiv til å investere i andre land eller andre næringer. Det bes om at regjeringen foretar en nærmere vurdering av det samlede skattetrykket for havbruksnæringen. Det vises videre til at forslaget vil redusere investeringstakten og redusere kapitaltilgangen. Lånefinansiering vil bli vanskeligere og dyrere, og forslaget vil redusere oppdragsmengden til leverandørindustrien og bremse veksten i denne. Forslaget vil sette det grønne skiftet og innovasjon i fare, fordi det sterkt vil ramme de deler av næringen og tilstøtende industri som gir størst sysselsetting og store klima- og miljøgevinster. Videre mener flere aktører at forslaget vil ramme selskapenes kapitaltilgang og investeringsmuligheter i nye tekniske løsninger som havbruk til havs.

Flere viser til at næringen har vilje og evne til å betale mer skatt, men er kritiske til nivået og utformingen på den foreslåtte grunnrenteskatten. Flere næringsaktører er negative til at det innføres en grunnrenteskatt på havbruk. *Sjømat Norge* og en rekke andre høringsinstanser mener vedtaket av ny grunnrenteskatt bør utsettes til en forutsigbar skattemodell er utformet. Det kan innføres en tidsbegrenset overgangsordning som sikrer fellesskapet de samme inntektene som i forslaget, frem til ny ordning kan innføres fra 1. januar 2024. Dette kan gjøres gjennom å øke gjeldende produksjonsavgift. Det bes om at regjeringen utreder alternative modeller til den foreslåtte grunnrenteskatten. En færøysk modell fremheves av en rekke høringsinstanser. Andre modeller som nevnes, er en økning av nåværende produksjonsavgift og en særegen havbrukstilpasset finansskatt.

Flere er kritiske til beregningen av grunnrenten i havbruksnæringen, herunder blant annet *Carnegie AS*, *SalMar ASA*, *Cermaq Norway AS*, *Nordlaks Oppdrett AS*, *Lerøy Seafood Group ASA*, *Grieg Seafoods ASA*, *Salmon Group* og *Nettverk for fjord- og kystkommuner (NFKK)*. Det vises blant annet til at det er problematisk at man legger til grunn et avkastningskrav på bare fire pst. ved beregningen av grunnrenten i høringsnotatet. Videre vises det til at lønnsomheten i næringen

ikke bare skyldes naturgitte forhold, men også produktutvikling gjort av selskapene, markedsføring, valutakurser og reguleringene av næringen.

Arbeidstakerorganisasjonene *Parat*, *Akademikerne* og *YS* støtter forslaget. Akademikerne viser til at havbruksvirksomhet gir en ekstraordinær avkastning, og mener grunnrenteskatt på bruk av fellesskapets ressurser er en grunnleggende god skatt. Det påpekes videre at det er viktig at grunnrenteskatten baseres på mest mulig reell salgspris. Akademikerne ser derfor positivt på forslaget om å bruke et normpriseråd, samt bruk av faktiske kontraktspriser mellom uavhengige parter. *YS* mener forslaget er godt begrunnet, og at det etter vurderingen til *YS* ikke vil utgjøre en fare for arbeidsplasser eller aktivitet langs kysten. Videre støtter *YS* utformingen av grunnrenteskatten som en kontantstrømskatt og forslaget om å opprette et normpriseråd, og påpeker at skattlegging på bakgrunn av internprising kun bør være en overgangsordning. *LO* støtter i hovedsak forslaget, men ønsker at underskudd skal utbetales, og at bunnfradraget eventuelt justeres slik at det oppfyller regjeringens ønske om å skjerme mindre aktører. For *LO* er det viktig at skatten som innføres, legger til rette for utvikling, investeringsvilje og nye arbeidsplasser.

Econa støtter innføringen av en grunnrenteskatt på havbruk, men viser til at den foreslåtte skatten ikke vil virke tilstrekkelig nøytralt og vil ha samfunnsøkonomiske svakheter. *Econa* mener at fordelingspolitikk mellom store og små bedrifter er et lite egnet grep for å drive fordelingspolitikk mellom rike og mindre rike lag av befolkningen. *Econa* mener at det foreslåtte bunnfradraget gir en dårligere beskatningsmodell, og foreslår at det fjernes.

Biomarint forum (bestående av Norsk Nærings- og Nytelsesmiddelarbeiderforbund, Industri Energi, Fellesforbundet, Norsk Sjømannsforbund og Norsk Sjøoffisersforbund, *Sjømat Norge*, Norsk Industri, Norges Fiskarlag og Fiskebåt) har kommet med en felles høringsuttalelse. I høringsuttalelsen gis det uttrykk for at konsesjonssystemet for havbruksnæringen har medført høye priser med tilhørende høy lønnsomhet. Dette ekstraordinære overskuddet kan, under gitte forutsetninger, være et egnet skatteobjekt. Uttalelsen vektlegger blant annet at beskatning av grunnrenten må understøtte vekstambisjon for havbruksnæringen, at valg av modell og innretning ikke må svekke investeringer og arbeidsplasser i verdikjeden, og at reelle kontraktspriser mellom uavhengige parter burde danne utgangspunkt for normprisene for ikke å

svekke videreføringen i Norge. Det bes om at regjeringen vurderer alternative modeller for grunnrenteskatten.

NHO viser til at det er flere utfordrende sider ved forslaget som er lagt frem i høringsnotatet, herunder innføringstidspunktet, klarhet om prisfastsettelse og utbetaling av særskatteverdien av underskudd. Dette taler for å utsette iverksettelsestidspunktet av en ny merbeskatning av havbruket, slik at høringsinnspill kan bli vurdert på en grundig måte før forslaget legges frem for Stortinget. Det ønskes utredning av alternative modeller, og det bes om at regjeringen vurderer det samlede skattetrykket på havbruksnæringen og dens eiere. For øvrig viser NHO i det vesentlige til høringsvaret fra Sjømat Norge. Tilsvarende som NHO viser *SMB Norge* til at forslaget til grunnrenteskatt bør konsekvensutredes, og at alternative modeller bør utredes nærmere. Som en minimum forventer SMB Norge at en eventuell grunnrenteskatt på havbruk ikke skal gjelde fra og med 1. januar 2023, men først etter at Stortinget har vedtatt en endelig skattemodell.

Høringsinnspillet fra *Sjømatbedriftene* bygger på mange av de samme hovedtrekkene som høringsinnspillet fra Sjømat Norge. Også Sjømatbedriftene hevder at det er begått brudd på utredningsinstruksen, og viser til at utredningen ikke beskriver risikoen for reduserte investeringer i havbruksnæringen og tilknyttede næringer, risikoen for verditap i selskapene i havbruksnæringen og manglende utredning av negative konsekvenser av normpriser. Dersom regjeringen fortsatt vil foreslå en grunnrenteskatt, må det fremmes et nytt høringsnotat som inneholder en utredning som oppfyller kravene til utredningsplikt. Videre mener Sjømatbedriftene at grunnrenteskatten kan være i strid med konstitusjonelle regler som forbyr selektiv beskatning og EØS-regelverket. På bakgrunn av dette mener Sjømatbedriftene saken bør trekkes og utredes i tråd med statens forpliktelser nasjonalt og internasjonalt.

Sjømatbedriftene, *Pelagisk forening* og *Norsk industri* er negative til innføring av grunnrenteskatt på havbruk. Også andre arbeidsgiver- og arbeidstakerorganisasjoner er negative til den foreslåtte modellen, og viser blant annet til det samlede skattetrykket med grunnrenteskatten, prosessen rundt innføringen, næringens videre utviklingspotensial, ringvirkninger for tilknyttet næringsvirksomhet og internasjonal konkurransevne. Noen ønsker en overgangsordning, for eksempel ved at ønsket proveny dekkes gjennom en midlertidig økt produksjonsavgift frem til ny

ordning innføres 1. januar 2024. På denne måten kan man konsekvensutrede og sikre et forslag med bred politisk forankring på Stortinget.

En del kommuner viser til høringsuttalelsen til *Nettverk for fjord- og kystkommuner (NFKK)*, og slutter seg til denne. NFKK mener forslaget slik det er fremlagt, bør forkastes. NFKK ber blant annet om at regjeringen igangsetter en konsekvensvurdering av forslaget, og foretar nødvendige endringer i forslaget for å sikre et skattesystem som ivaretar mangfold og privat lokalt eierskap, og sikrer langsiktige og forutsigbare rammevilkår som bidrar til økte investeringer og verdiskaping for næringen. Det bes om en utredning av den totale skattebyrden, og det savnes en reell diskusjon av hvorvidt det er grunnlag for grunnrente i havbruksnæringen.

Videre viser NFKK til analyser gjennomført av Kontali Analyse som skal vise at det totale provenyet forslaget legger opp til å hente inn, er kraftig underestimert. Når kommunenes inntekter skal fordeles gjennom produksjonsavgift og naturressursskatt (fastsatt til 750 mill. kroner hver) og en ekstrabevilgning (fastsatt til 325-400 mill. kroner i 2023), fører dette til at kommunal sektors andel blir langt lavere enn halvparten. NFKK mener at forslaget legger opp til en kraftig kapitalflytting fra fjord- og kystkommunene og over til sentrale strøk, og at hele fordelingsregimet må endres for å sikre vertskommunene de inntekter som er antydnet fra regjeringens side.

Nærmere 70 kommuner har avgitt egne uttalelser til høringsforslaget. Det er flere kommuner som uttaler at de er positive og støtter forslaget, enn de som er uttalt negative. En rekke kommuner er imidlertid mer nøytrale i sine uttalelser. Det anføres blant annet at det er positivt at kommunene mottar en andel av verdiskapingen som følger av utnyttelse av fellesskapets naturressurser. På den annen side fremholder andre kommuner at forslaget skaper usikkerhet om arbeidsplasser og utvikling av næringen fremover. Mange kommuner ber om en bredere utredning. Mange kommuner mener at kommunene må få en større andel av de samlede inntektene fra grunnrenteskatten. Flere kystkommuner mener at inntektene (naturressursskatten) ikke bør inngå i skatteutjevningen.

Advokatforeningen viser blant annet til at det må vurderes om forslaget med bunnfradraget kan anses som en allmenn skatt, og hvorvidt forslaget er i strid med EØS-avtalen. *Advokatfirmaet Thommessen* viser til at forslaget, med vedtakelse fra 1. januar 2023, vil krenke Grunnloven § 97, samt kunne stride mot Grunnloven § 105 og EMK P1-1.

Regjeringen bes vurdere dette nærmere. Øvrige advokatfirmaer mener blant annet at forslaget ikke er forsvarlig utredet, og at prosessen rundt innføringen av grunnrenteskatten synes å være i strid med utredningsinstruksen.

Skattedirektoratet viser i høringssvaret til flere innspill og presiseringer ved utformingen av forslaget og de foreslåtte lovbestemmelsene. Skattedirektoratet stiller seg positive til et normprusråd, og viser til at sammenlignet med bruk av faktiske salgsinntekter vil normpriser fastsatt av et normprusråd være et godt virkemiddel for å motvirke skattemotiverte tilpasninger. Det vises også til at normpriser fastsatt av et normprusråd vil kunne hensynta fastprisavtaler og differensiering av kvalitet og vektklasser.

Regelrådet mener at vurderingen av alternative tiltak er tilstrekkelig utredet for grunnrenteskatten, men savner en vurdering av alternativer til en høyere produksjonsavgift og en ny naturressurskatt. Regelrådet mener forslaget mangler en utredning av virkningene av økt produksjonsavgift og en ny naturressurskatt for de mindre selskapene i næringen. Videre vises det til at høringsnotatet i liten grad problematiserer hvorvidt bruk

av normpris vil virke nøytralt på investeringsbeslutninger. Regelrådet mener derfor utredningen har noen svakheter.

Petter Bjerksund og Guttorm Schjelderup, professorer ved NHH, mener bunnfradraget ikke bør innføres. De påpeker at det er viktig for den økonomiske effektiviteten av grunnrenteskatten at skattesatsen ligger fast over tid. Dette tilsier at grunnrenteskatten bør være forankret i et bredt politisk forlik. Høringsinnspillet støtter bruk av normpris.

Norges miljø- og biovitenskapelige universitet (NMBU), NOAH og Naturvernforbundet støtter forslaget til grunnrenteskatt på havbruk.

Statistisk sentralbyrå (SSB) støtter forslaget om at det innføres grunnrenteskatt på havbruk, men foreslår noen justeringer, herunder at det ikke innføres bunnfradrag og at et eventuelt normprusråd får i oppgave å fastsette normpris for alle aktuelle arter (laks og regnbueørret). Dette for å unngå vridningseffekten der inntekt basert på fakturapris for regnbueørret og normpris for laks, vil øke den relative attraktiviteten ved å produsere regnbueørret fremfor laks.

5 Departementets vurderinger og forslag

5.1 Innledning

Norge er avhengig av betydelige skatte- og avgiftsinntekter for å finansiere offentlige utgifter. Samtidig bør skattesystemet utformes på en måte som gjør at det samfunnsøkonomiske tapet ved beskatning blir lavest mulig.

En riktig utformet grunnrenteskatt vil virke nøytralt på investeringene. Dermed kan andre, vridende skatter reduseres. En riktig utformet grunnrenteskatt er kjennetegnet ved at staten tar en like stor del av alle inntekter som den dekker av alle kostnader, herunder investeringskostnader. Investeringer som er lønnsomme for samfunnet før grunnrenteskatt, vil da være lønnsomme for selskapene etter skatt. Tilsvarende vil investeringer som er ulønnsomme for samfunnet før grunnrenteskatt, være ulønnsomme for selskapene etter skatt.

Samtidig står vi overfor økt internasjonalisering, der skattegrunnlag lettere kan flyttes ut av Norge. Da må en større del av skattebyrden bæres av skattegrunnlag som er mindre mobile, som naturressurser. Det er bred faglig enighet om at grunnrente er et godt skattegrunnlag. Dette har også vært fremhevet av mange skatteutvalg, blant annet Scheel-utvalget i NOU 2014: 13 *Kapitalbeskatning i en internasjonal økonomi* og senest Skatteutvalget i NOU 2022: 20 *Et helhetlig skattesystem*.

For stedbundne grunnrentenæringer er det mulig å ha et høyt skattenivå uten at virksomheten flyttes ut av landet. Dette gjelder selv om det finnes alternative produksjonsmåter (som oppdrett på land), og selskapene møter internasjonal konkurranse fra aktører basert i andre land med andre rammebetingelser og skatteregimer. I havbruket er det de gunstige forholdene i fjordene og den begrensede adgangen for virksomheten gjennom tillatelser, som særlig gir opphav til meravkastning. Disse faktorene er stedbundne i Norge. Hvis et selskap flytter sin virksomhet til utlandet eller på land, vil selskapet miste tilgangen til de stedbundne faktorene, og andre aktører kan komme inn og ta dem i bruk.

En nøytral grunnrenteskatt har samme egenskaper som en passiv partner i selskapenes investeringer. Når staten er partner, dekker den en andel av investeringskostnaden svarende til skattesatsen, samtidig som den trekker inn en tilsvarende andel av de fremtidige nettoinntektene som investeringen gir. Tydeligst er dette om grunnrenteskatten utformes som en kontantstrømskatt, med umiddelbare fradrag for alle kostnader, også investeringskostnader. Prosjektet kan da sies å være delt i én del til staten (tilsvarende grunnrenteskattesatsen) og én del til selskapet (eierne). Staten tar en like stor del av alle kostnader og inntekter, uavhengig av om investeringen blir lønnsom eller ulønnsom. En grunnrenteskatt kan alternativt utformes med periodiserte investeringsfradrag, som fordeles over tid gjennom avskrivninger og friinntekt, og da ha de samme egenskapene som en kontantstrømskatt.

Ved en nøytral grunnrenteskatt vil selskapets del av investeringer, driftskostnader og inntekter reduseres med en andel lik grunnrenteskattesatsen. Den absolutte størrelsen på selskapenes investeringer og nettoinntekt vil dermed reduseres. Selskapets prosentvise avkastning etter skatt, altså per krone investert, vil imidlertid ikke endres. En nøytral grunnrenteskatt svekker dermed ikke selskapenes investeringsinsentiver. En rasjonell investor vil også etter innføring av en grunnrenteskatt ønske å investere i havbruk, siden den prosentvise avkastningen og lønnsomheten er uendret.

I høringen har det både kommet inn kritiske innspill til hvorvidt det er grunnrente i næringen og til beregningen av størrelsen på grunnrenten, herunder fra *Carnegie AS*, *SalMar ASA*, *Cermaq Norway AS*, *Nordlaks Oppdrett AS*, *Lerøy Seafood Group ASA*, *Grieg Seafoods ASA*, *Salmon Group* og *Nettverk Fjord- og kystkommuner (NFKK)*. I høringsinnspillene viser bl.a. Carnegie AS til at det er problematisk at man ved beregningen av grunnrenten legger til grunn et normalavkastningskrav på fire prosent. Det pekes på at markedsaktørene synes å legge til grunn et langt høyere avkastningskrav for sine investeringer, og at betydelig biologisk risiko forbundet med sjøfasen

understøtter et høyere avkastningskrav. Det fremheves videre at lønnsomheten i næringen ikke bare skyldes naturgitte forhold, men også forhold ved lokaliseringen og dyktigheten til den enkelte oppdretter, produktutvikling gjort av næringen, markedsføring og valutakurser. Videre vises det til at de største kapitalbindingene i sjøfasen er den levende fisken og produksjonstillatelsene. Ekskluderingen av disse kapitalbindingene ved beregningen av grunnrenten medfører en betydelig undervurdering av kapitalinnsatsen og tilhørende overvurdering av profitten. Det pekes også på at beregningene av grunnrenten inkluderer vertikalt integrerte selskaper der en stor del av verdiskapningen skjer utenfor sjøfasen.

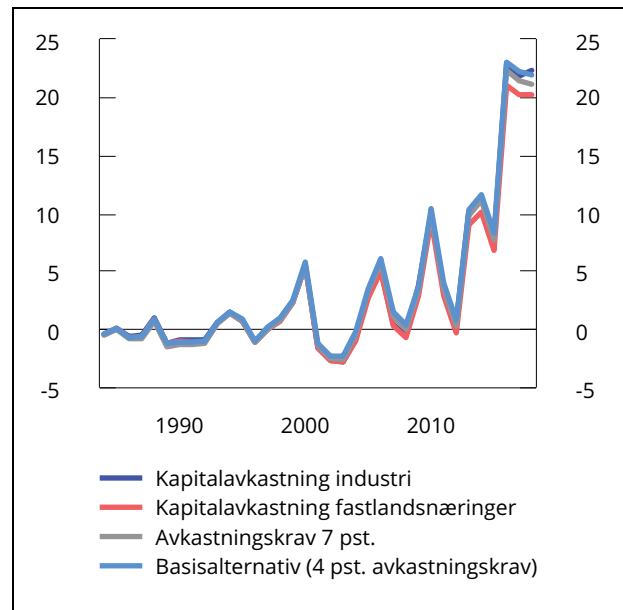
Departementet viser til at Havbrukskattutvalget støttet seg på flere ulike analyser for å beregne grunnrenten i havbruksnæringen, se punkt 2.2. Utvalget viste til Greaker og Lindholt (2019), som beregnet grunnrenten basert på nasjonalregnskapstall, og Flåten og Pham (2019), som tok utgangspunkt i Fiskeridirektoratets lønnsomhetsundersøkelser. I tillegg benyttet utvalget skattedata, samt prisdata fra auksjonen av akvakulturtillatelse sommeren 2018. Uavhengig av metode bekreftet analysene en betydelig grunnrente i næringen.

Departementet vil også peke på at Greaker og Lindholt (2019) gjorde sensitivitetsanalyser som viste at beregningen av grunnrente påvirkes lite av hvilket avkastningskrav som legges til grunn, se figur 5.1. Dette skyldes, ifølge forfatterne, at akvakultur er lite kapitalkrevende.

Departementet er enig i og har påpekt blant annet i høringsnotatet at grunnrenten også kan stamme fra reguleringen av næringen. Uavhengig av nivå på avkastningskrav og hvordan grunnrenten oppstår, viser analysene at det genereres betydelig grunnrente fra havbruksnæringen gjennom bruk av våre felles og begrensede naturressurser.

5.2 Valg av skatteform

Det er flere måter å hente inn grunnrente til fellesskapet på. Metodene vil imidlertid ha ulik virkning på selskapenes insentiver til å investere. Ulike modeller og virkninger ble grundig drøftet i Havbrukskattutvalgets rapport punkt 5.4. Et hovedskille går mellom overskuddsbaserte og bruttobaserte modeller. Overskuddsbaserte modeller avhenger av selskapenes lønnsomhet. Eksempler på slike modeller er kontantstrømbasert skatt eller skatt med periodiserte investeringsfradrag, auksjoner og statlige eierandeler (til-



Figur 5.1 Grunnrente i akvakultur ved ulike krav til avkastning på kapitalen. 1984–2018. Mrd. 2019-kroner

Kilder: Greaker og Lindholt (2019) og Havbrukskattutvalget.

svarende Statens direkte økonomiske engasjement (SDØE) i petroleumsvirksomheten).

Bruttobaserte modeller tar utgangspunkt i omsetning, mengde eller andre størrelser som er uavhengige av lønnsomhet. Det innebærer at selskapene må betale skatten uavhengig av om virksomheten går med overskudd eller underskudd. Med en bruttobasert modell kan dermed prosjekter som er lønnsomme før skatt, bli ulønnsomme for selskapene etter skatt. Eksempler på slike modeller er produksjonsavgifter, eksportavgifter og royalties.

Utformingen av særskatten vil påvirke fordelingen av risiko mellom selskapene og staten. Bruttobaserte modeller vil gi en lavere risiko for staten og tilsvarende høyere risiko for selskapene. Dersom selskapene må bære en større andel av risikoen enn de mottar av avkastningen i virksomheten, vil det påvirke viljen til å investere. I bruttobaserte modeller er det en risiko for at lønnsomheten ikke er tilstrekkelig til å betale bruttoskatten. For å redusere denne risikoen må satsen i praksis settes relativt lavt, noe som begrenser andelen av grunnrenten som kan innhentes til fellesskapet. I en grunnrenteskatt, som er basert på overskuddet, kan satsen settes høyere, siden skatten automatisk tilpasser seg lønnsomheten. Risikoen fordeles forholdsvis mellom staten og selskapene i henhold til skattesatsen. Staten bærer en andel av risikoen, tilsvarende skattesat-

sen, mot at staten mottar den samme andelen av resultatet. Denne egenskapen ved grunnrenteskatten gjør at satsen kan settes høyt uten at insentivene til å investere i risikofylte prosjekter svekkes.

Havbruksskatteutvalgets flertall anbefalte en overskuddsbasert grunnrenteskatt. Flertallet i utvalget anbefalte videre at en grunnrenteskatt på havbruk utformes med periodiserte investeringsfradrag. Det ble begrunnet med at det er en velprøvd modell som norske skattemyndigheter har lang erfaring med. Utvalget pekte også på at det ville være i tråd med daværende modell for grunnrenteskatt på vannkraft.

I statsbudsjettet for 2021 ble grunnrenteskatten for vannkraft lagt om til en kontantstrømskatt med umiddelbar utgiftsføring for nye investeringer. Kontantstrømskatten ilegges sammen med ordinær selskapsskatt. I juni 2022 ble det også vedtatt å legge om særskatten for petroleum til en kontantstrømskatt fra 2022, jf. Innst. 440 L (2021–2022). Siden Havbruksskatteutvalget la frem sin utredning, har det dermed skjedd et betydelig skifte i retning av kontantstrømskatt for grunnrenteskatter. En har nå fått noe erfaring med kontantstrømskatter. I tråd med utviklingen i grunnrenteskattene på vannkraft og petroleum foreslo derfor departementet i høringsnotatet at også grunnrenteskatt på havbruk utformes som en kontantstrømskatt.

Sjømat Norge mener at alternative modeller bør utredes, herunder en norsk regionalisert variant av den færøyske produksjonsavgiften, en videreutvikling av dagens produksjonsavgift eller en havbrukstilpasset finansskatt. *Sjømatbedriftene* fremmer forslag om en alternativ beskatning basert på prinsippene i den færøyske modellen. Også flere andre høringsinstanser viser til Færøyene for økt beskatning av havbruksnæringen, og flere mener at en kontantstrømskatt er lite egnet for havbruk. *Hofseth International AS* ser på produksjonsavgiften som en arealleie, og foreslår at regelverket bygges videre på denne modellen.

Kverva AS mener vridningene og usikkerhetene i den foreslåtte modellen tilsier at en eventuell grunnrenteskatt ikke bør innføres fra 1. januar 2023. En rekke andre høringsinstanser har en tilsvarende argumentasjon. Flere påpeker at man som en midlertidig overgangsløsning kan øke nåværende produksjonsavgift for å innhente det beregnende provenyet i forslaget, før endelig modell innføres fra 1. januar 2024.

Lovundlaks AS mener en alternativ modell kan være å innhente grunnrenten gjennom endring av konsesjonssystemet. Konsesjonene kan tidsav-

grensnes, i kombinasjon med auksjoner. Når konsesjonene har nådd sin gitte levetid, faller de gradvis tilbake til staten over en rimelig tidsperiode. Også *Erling Eide* og *Endre Stavang*, professorer ved UiO, fremholder at auksjoner kan anvendes for å hente inn grunnrente.

Mowi ASA mener den foreslåtte modellen og de ulike elementene i forslaget vil innebære at en standard sjølokalitet for oppdrett av laks vil gå fra å være lønnsom i dagens skatteregime til å bli ulønnsom. Det vises til at mindre enn 20 pst. av oppdretters investeringer kommer til fradrag, mens 80 pst. av fortjenesten kommer til beskatning. Det vises til at oppdretter bærer hele investeringen, mens staten tar 40 pst. mer av oppsiden. Dette kommer i tillegg til de 24 pst. staten krever inn gjennom selskapsskatten og eksportavgiften. *SalMar ASA* viser også til dette i sin høringsuttalelse.

Departementet har vurdert alternative modeller for å hente inn grunnrente, herunder en produksjonsavgift lignende den som er innført på Færøyene, med en progressiv avgiftsats som øker med lakseprisen. Den færøyske modellen er nærmere beskrevet under punkt 2.3 i denne proposisjonen.

En bruttobasert skatt i form av for eksempel produksjonsavgift vil virke negativt på selskaperes insentiv til å investere i havbruksvirksomheten. Den vil ha sterkere negativ virkning på investeringsinsentivene desto høyere avgiften settes. Den færøyske produksjonsavgiften avhenger av lakseprisen og forsøker dermed å ta hensyn til varierende priser, men metoden tar ikke hensyn til variasjoner i lønnsomhet mellom selskap og over tid. Avgiften vil dermed virke særlig tyngende for selskap med svak lønnsomhet, og vil føre til at marginalt lønnsomme investeringer blir ulønnsomme for selskapene etter skatt. En overskuddsbasert grunnrenteskatt rendyrker derimot prinsippet om at skatten skal baseres på lønnsomhet og ta hensyn til både svingninger i laksepriser og til variasjoner i lønnsomhet mellom selskapene.

Departementet fastholder at deler av grunnrenten fra havbruksvirksomheten bør hentes inn gjennom en overskuddsbasert grunnrenteskatt, tilsvarende som for petroleum og vannkraft. Departementet har i vurderingen av ulike modeller lagt stor vekt på at skatten ikke skal hindre gjennomføring av lønnsomme prosjekter. Fordelelen med en grunnrenteskatt som baserer seg på resultat eller kontantstrøm, er at den nettopp *ikke* påvirker avkastningen per krone investert, og der-

med selskapenes insentiver til å gjennomføre investeringer.

Departementet fastholder videre at grunnrenteskatten bør utformes som en kontantstrømskatt. Når investeringer i sjøfasen kan fradragføres umiddelbart, er det ikke behov for en friinntekt som kompenserer for nåverditapet ved avskrivninger, slik som ved periodiserte investeringsfradrag. For de skattepliktige medfører umiddelbare investeringsfradrag en likviditetsfordel. Når skatten legges på kontantstrømmen og ikke på den årlige beregnede grunnrenten, må skattesatsen holdes uendret over investeringsens levetid for at skatten skal virke nøytralt.

Forslaget innebærer direkte utgiftsføring av investeringer som kun brukes i sjøfasen, se punkt 5.7.3. For øvrige inntekter og kostnader der det ikke foreslås særregulering, gjelder de alminnelige reglene om tidfesting i skatteloven. Dersom selskapet skulle gå med underskudd, foreslår departementet at negativ grunnrenteinntekt fremføres med rente til fradrag mot senere års positive grunnrenteinntekt og utbetaling ved eventuelt opphør. Med riktig rente er dette i nåverdi likeverdig med løpende utbetaling av skatteverdien av negativ grunnrenteinntekt, se nærmere omtale under punkt 5.9.

5.3 Skattesats

Departementet foreslo i høringsnotatet en effektiv grunnrenteskattesats på 40 pst. Dette er samme skattesats som foreslått av flertallet i Havbrukskatteutvalget. Flertallet i havbruksskatteutvalget så hen til skattesatsen i grunnrenteskatten på vannkraft, som da var 37 pst. I tillegg har vannkraftnæringen særlige regler for eiendomsskatt og må betale konsesjonsavgift og avstå konsesjonskraft. Samlet sett ble det anslått at særskattene på vannkraft utgjorde i størrelsesorden 40 pst.

Ved behandlingen av statsbudsjettet for 2023 vedtok Stortinget at den effektive skattesatsen i grunnrenteskatten på vannkraft skulle økes fra 37 pst. til 45 pst., med virkning fra og med inntektsåret 2022. Regjeringen la i sitt forslag vekt på at en større andel av grunnrenten fra vannkraftproduksjon burde tilfalle fellesskapet. I tillegg ble det vist til at økt proveny fra grunnrenteskatten på vannkraft ville redusere behovet for andre skatter og avgifter som har negativ effekt på verdiskapingen i økonomien, og dermed redusere det samlede effektivitetstapet fra beskatningen.

Flere høringsinstanser argumenterer for at en skattesats på 40 pst. er for høy og ikke fremstår som nærmere begrunnet. Blant annet argumenterer *Sjømat Norge*, *Cermaq Norway AS*, *Grieg Seafoods ASA* og *Stiim Aqua Cluster* for at Norge vil ha dobbelt så høy skattesats som land nummer to i verden når man inkluderer den alminnelige skattesatsen på 22 pst. Flere høringsinstanser, herunder *Sjømatbedriftene*, *Rostein AS* og *Grieg Maturitas AS* mener tilsvarende at det totale skattetrykket må være konkurransedyktig sammenlignet med de viktigste konkurrentlandene, og mener forslaget vil føre til at Norge får det klart høyeste skattenivået.

Mowi ASA har utført beregninger som skal vise at provenyet langt vil overstige anslaget i høringsnotatet, basert på 2022-tall. De viser til at grunnrentesatsen ikke kan settes høyere enn 15 pst. dersom provenyet skal tilpasses et politisk mål om 3,65–3,8 mrd. kroner i ekstra proveny fra havbruksnæringen. Flere andre høringsinstanser stiller tilsvarende spørsmål ved om beregningene av provenyet i forslaget er korrekt, og foreslår at skattesatsen senkes. *SpareBank 1-bankene* og *Nova Sea AS* viser til utregninger fra Junior Consulting og NHHS Consulting, som skal vise at en skattesats på rundt 20 pst. vil være tilstrekkelig for å innhente det beregnede provenyet.

Flere høringsinstanser mener man må se på det samlede skattetrykket for havbruksnæringen, herunder blant annet *Sjømat Norge*, *Lovundlaks AS*, *Frøy ASA*, *Firda Seafood Group*, *Grieg Maturitas AS*, *SinkabergHansen AS*, *Lerøy Seafood Group ASA*, *Måsøval AS*, *Salmon Group* og *Nettverk for fjord- og kystkommuner (NFKK)*. *Sjømat Norge* og *SinkabergHansen AS* viser til at grunnrenteskatten, sammen med selskapsskatt, utbytte-skatt og formuesskatt, vil gi et skattetrykk som utgjør 80–85 pst. av selskapsoverskudd, i enkelte tilfeller over 100 pst. *DNB Bank ASA*, *AKVA group ASA*, *Firda Seafood Group* og *Nova Sea AS* mener det kan være hensiktsmessig å sette et tak på total skattebelastning i prosent.

SalMar ASA viser til at Havbruksskatteutvalget foreslo at grunnrenteskatten skulle erstatte andre skatter og avgifter. Regjeringen vil beholde og dels også øke flere av disse. Ved innføring av grunnrenteskatt bør både produksjonsavgift, eksportavgift, forskningsavgift og eiendomsskatt fjernes for å unngå at samme inntekt i selskapet beskattes flere ganger.

Professorene Petter Bjerksund og Guttorm Schjelderup ved Norges Handelshøyskole peker på at man kan hente inn om lag samme skattepro-

veny ved å droppe bunnfradraget og samtidig kutte skattesatsen fra 40 pst. til 28 pst.

Skattedirektoratet har utført beregninger av det forventede provenyet fra den foreslåtte grunnrenteskatten som viser at provenyeffekten for grunnrenteskatt alene utgjør mellom 3,1 og 3,2 mrd. kroner, avhengig av nivået på bunnfradraget.

Flere høringsinstanser viser til en rapport fra KPMG (2022) om beskatning av havbruk i ulike land. I rapporten sammenlignes blant annet selskapskattesats mellom land. I tillegg til selskapskatt har flere land innført ulike former for produksjonsavgifter. Departementet viser til at disse avgiftene må havbruksaktørene betale uavhengig av lønnsomheten i selskapet. Det innebærer enten at avgiften må holdes lav, eller at avgiften kan bli svært tyngende for aktørene, særlig i år med svak lønnsomhet.

Etter departementets syn er det en fordel med den foreslåtte grunnrenteskatten at den legges på overskuddet, og dermed tilpasser seg resultatet i virksomheten, i motsetning til bruttobaserte produksjonsavgifter. En riktig utformet overskuddsbasert grunnrenteskatt kan ha en høy skattesats uten at det svekker selskapenes insentiver til å investere i prosjekter.

Departementet har vurdert skattesatsen i lys av høringsinnspillene og foreslår at effektiv skattesats settes til 35 pst. Departementet vektlegger at rammevilkårene skal være stabile og forutsigbare for selskapene og mener at dette er en sats som kan stå seg over tid. At skattesatsen ligger fast er viktig for å bidra til nøytralitet. Dette gir en formell grunnrenteskattesats på 44,9 pst., se omtale under punkt 5.4. Den effektive marginale skattesatsen på grunnrentevirksomheten, inkludert selskapskatt, blir da 57 pst.

Departementet understreker at selv om grunnrenteskatten har som mål å sikre fellesskapet en betydelig andel av grunnrenten, er det ikke et mål om et *bestemt* årlig proveny. Tvert imot er det en tilsiktet konsekvens av grunnrenteskatten at provenyet varierer med lønnsomhet og kontantstrøm i næringen fra år til år. Provenyet vil derfor flukturere med lønnsomheten i næringen og være helt avhengig av lakseprisen og kostnadsnivået. I år med svak kontantstrøm vil fellesskapet få relativt lave skatteinntekter. Motsatt vil skatteinntektene bli høyere i år med sterk kontantstrøm.

Departementet vil peke på at formuesskatt og utbytteskatt ikke betales av selskap, men av personer som eier selskapene. Den samlede skatten for den enkelte person vil avhenge av en rekke individuelle forhold hos den private eieren.

Nærmere om rettslige anførsler mot innføringen av grunnrenteskatt på havbruk

Advokatfirmaet Thommessen AS reiser spørsmål om den foreslåtte grunnrenteskatten i enkelte tilfeller kan medføre en så høy samlet skattebelastning at den reelle effekten vil være konfiskasjon. Slik konfiskasjon må i så fall betraktes som erstatningsbetingende ekspropriasjon etter Grunnloven § 105. Det reises også spørsmål om den høye skattebelastningen er i strid med Den europeiske menneskerettskonvensjonen (EMK) tilleggsprotokoll 1 artikkel 1 (P1-1).

Advokatfirmaet Schjødt AS mener at dersom virksomhetene beskattes ut fra normpris og ikke faktisk oppnådd pris, vil beskatningen i praksis kunne overstige 100 pst. av verdiskapingen. Dette er en uforholdsmessig høy skattebelastning, som er problematisk i relasjon til EMK P1-1.

SalMar ASA viser i sitt høringstilsvar til Skatteutvalget, og reiser spørsmål om innføring av grunnrenteskatt på havbruk, etter at andre har tatt risikoen og bygd opp verdiene, i realiteten er en form for ekspropriasjon uten erstatning.

Departementet legger til grunn at spørsmålet om forholdet til Grunnloven § 105 dreier seg om forholdet mellom skatt og konfiskasjon, og om grunnrenteskatten innebærer en så høy skattebelastning at den utgjør en erstatningsbetingende konfiskasjon. Det sentrale etter Grunnloven § 105 er at skatteregler må utformes på en etter Stortingets syn rasjonell måte, og ikke i strid med de likhets- og rettferdighetsprinsipper som bestemmelsen gir uttrykk for. Dette er slått fast i rettspraksis, blant annet Rt. 1955 side 937.

Departementet legger videre til grunn at det kreves spesielle forhold for at en skatt skal kunne anses å være i strid med Grunnloven § 105. Det tillegges Stortinget å bestemme nødvendigheten og hensiktsmessigheten av skatter, og domstolene skal derfor være tilbakeholdne med å overprøve disse sidene av en skatt. Ved vurderingen av om en skatt er grunnlovsstridig er blant annet formålet med skatten sentralt. Bestemmelsen setter videre krav om at skatten ikke uforholdsmessig rammer enkelte grupper skattepliktige hardere enn andre, i strid med likhets- og rettferdighetsprinsippet. Terskelen for at en skatt skal kunne anses for å være i strid med Grunnloven § 105, er etter dette svært høy.

Alle foretak som driver havbruk, er i utgangspunktet omfattet av grunnrenteskatten. Skatten bygger på objektive og rasjonelle kriterier. Selv om skatten kan innebære en høyere gjennomsnittlig skatt for enkelte foretak, blant annet på grunn

av bunnfradraget, bygger utformingen av skattereglene på grunnleggende skatterettslige betraktninger. At skatten kan ramme ulikt, er derfor ikke uforholdsmessig. Disse momentene ivaretar likhetshensynet som Grunnloven § 105 bygger på.

Videre er formålet med grunnrenteskatten å trekke inn en del av meravkastningen som oppstår som følge av utnyttelse av stedbundne naturressurser. Omfordeling er et sentralt og viktig hensyn i skattesystemet. Selv om grunnrenteskatten fører til høyere beskatning av de foretakene den omfatter, og sammenlignet med foretak i andre bransjer, er omfanget av skatten bare ett av flere moment i helhetsvurderingen Grunnloven § 105 forutsetter. På denne bakgrunn anser departementet ikke grunnrenteskatten for å være i strid med Grunnloven § 105.

Departementet har også vurdert om Den europeiske menneskerettskonvensjonen tilleggsprotokoll 1 artikkel 1 (EMK P1-1) setter en skranke for den samlede skattebelastningen som vil følge av innføring av grunnrenteskatt på havbruk. Tilleggsprotokoll 1 gjelder som norsk lov, jf. menneskerettsloven § 2 nr. 1 bokstav a, og skal «ved motstrid gå foran bestemmelser i annen lovgivning», jf. menneskerettsloven § 3. EMK P1-1 lyder:

Art 1. Protection of property

Every natural or legal person is entitled to the peaceful enjoyment of his possessions. No one shall be deprived of his possessions except in the public interest and subject to the conditions provided for by law and by the general principles of international law.

The preceding provisions shall not, however, in any way impair the right of a State to enforce such laws as it deems necessary to control the use of property in accordance with the general interest or to secure the payment of taxes or other contributions or penalties.

Statene har et betydelig handlingsrom til å treffe skattevedtak, og det skal mye til før Den europeiske menneskerettsdomstolen (EMD) overprøver en stats begrunnede skattetiltak. Dette følger av EMDs rettspraksis, eksempelvis *Travers and others v. Italy* (16.01.1995), hvor EMD uttalte at:

It is in the first instance for the national authorities to decide on the type of tax or contributions they wish to levy. Decisions in this area normally involve, in addition, an assessment of political, economic and social problems which the Convention leaves to the competence of the

member States, for the domestic authorities are clearly better placed than the Commission to assess such problems. The member States therefore have a wide margin of appreciation in this area.

I krisetider og ved innstrammings tiltak vil skjønnsmarginen være enda videre. Det kan også påpekes at når det gjelder forholdet mellom skatterett og EMK, dreier dette seg som oftest om saker knyttet til rettferdig rettergang og hvorvidt myndighetene kan ilegge tilleggsskatt. Spørsmål som vedrører inntektsskatt, som er tilfelle her, kommer sjeldnere på spissen.

Statens vide skjønnsmargin, det fiskale hensynet og hensynet til en ønsket omfordeling av meravkastningen av fellesskapets ressurser gjennom ytterligere beskatning, tilsier etter departementets mening at det foreslåtte skattetiltaket ikke er i strid med EMK P1-1. Tiltaket anses også å være forholdsmessig, selv om det vil innebære en økt beskatning. Ettersom vurderingen under EMK P1-1 til dels sammenfaller med vurderingen etter Grunnloven § 105, vises det også til denne vurderingen.

5.4 Samvirkning mellom selskapsskatt og grunnrenteskatt

Når deler av grunnrenten fra havbruk skal tilfalle stat og kommuner gjennom en kontantstrømskatt, er det behov for tilpasninger for å sikre god samvirkning med selskapsskatten. Grunnrenteskatten og skatt på alminnelig inntekt bør til sammen ikke føre til større vridninger enn det som allerede følger av skatt på alminnelig inntekt alene. Departementet foreslo i høringsnotatet en modell der det først beregnes en skatt på alminnelig inntekt fra grunnrentevirksomheten, som deretter kommer til fradrag i grunnlaget for grunnrenteskatten. Dette er tilsvarende modell som er innført for grunnrenteskatten for vannkraft og petroleum.

Med en slik sekvensiell beregning av skattene vil grunnlaget for grunnrenteskatten reduseres. Da må grunnrenteskatten settes høyere for å gi den foreslåtte samlede skatteprosenten. Samlet marginal effektiv skattesats med en effektiv grunnrenteskattesats på 35 pst. er:

$$0,22 + 0,35 = 0,57$$

Når grunnrenterelatert selskapsskatt er fradragsberettiget i grunnrenteskatten, må grunnrenteskattesatsen teknisk justeres til 44,9 pst.:

$$\frac{0,35}{(1 - 0,22)} = 0,449$$

Da holdes den samlede effektive marginale skattesatsen uendret:

$$0,22 + (1 - 0,22) \times 0,449 = 0,57$$

Denne tekniske justeringen har ingen betydning for inntekter og kostnader som behandles likt i de to skattegrunnlagene, som løpende inntekter og driftskostnader. En høyere skattesats har imidlertid betydning for investeringer som kun benyttes i grunnrentevirksomheten. Disse kommer i grunnrenteskatten til fradrag umiddelbart, mens de kommer til fradrag over tid gjennom avskrivninger i alminnelig inntekt. Ettersom en sekvensiell beregning av skattene krever en høyere grunnrenteskattesats for å gi samme effektive skattesats, får selskapene et høyere fradrag for investeringskostnaden i investeringsåret (44,9 pst. istedenfor 35 pst.). En sekvensiell løsning innebærer derfor en større grad av skatteutsettelse, der mindre grunnrenteskatt må betales i investeringsfasen, men mer skatt betales i driftsfasen. Det gir selskapene bedre likviditet i investeringsfasen.

Tabell 5.1 illustrerer hvordan skattegrunnlaget i henholdsvis skatt på alminnelig inntekt og grunnrenteskatten fastsettes når grunnrenterelatert selskapsskatt trekkes fra i grunnlaget for grunnrenteskatt. I eksempelet er grunnrenterelatert selskapsskatt beregnet til 44 i år 1 og 2. Dette beløpet føres til fradrag i grunnrenteinntekten, som dermed nedjusteres med dette beløpet før grunnrenteskatten beregnes.

Formålet med fradraget for grunnrenterelatert selskapsskatt er at det ved beregning av grunnrenteinntekt skal tas hensyn til at de aktuelle inntekts- og kostnadselementene allerede er kommet til beskatning eller til fradrag i alminnelig inntekt. Den grunnrenterelaterte selskapsskatten skal kun inkludere de elementene som ilegges grunnrenteskatt, det vil si at andre inntekter eller kostnader som ikke inngår i grunnrenteskatten for havbruk, skal holdes utenfor. Videre vil størrelsen på inntekts- og kostnadskomponenter som inngår i grunnrenterelatert selskapsskatt, samsvare med størrelsene i grunnrenteskatten. Investeringer som fradragsføres umiddelbart i grunnrenteskatten, skal likevel avskrives etter skattelovens alminnelige regler ved beregning av grunnrenterelatert selskapsskatt. Tilsvarende skal gevinst og tap ved realisasjon av slike investeringer følge skattelovens alminnelige realisasjons- og

tidfestingsregler ved beregning av grunnrenterelatert selskapsskatt, det vil si ikke tas til inntekt eller føres til fradrag umiddelbart som i grunnrenteskatten, se punkt 5.8. Den grunnrenterelaterte selskapsskatten er en beregnet størrelse som bare benyttes ved fastsettelse av grunnrenteinntekten, og den vil ikke påvirke fastsettelsen av skatt på alminnelig inntekt.

Etter det departementet har registrert, har det ikke kommet særlige innvendinger mot å legge til grunn en sekvensiell beregning av skattene, gitt at det skal innføres en grunnrenteskatt, og departementet fastholder forslaget i høringsnotatet.

5.5 Virkeområde

5.5.1 Avgrensning av virkeområdet

Akvakulturtillatelse for produksjon av laks, ørret og regnbueørret i sjø tildeles av Nærings- og fiskeridepartementet etter akvakulturloven §§ 6 og 7, jf. § 4. De er nærmere regulert i laksetildelingsforskriften kapittel 3. Akvakulturtillatelse for matfisk i sjø (matfisktillatelse) gis til konvensjonell produksjon. I tillegg kan det etter akvakulturloven og laksetildelingsforskriften gis tillatelse for produksjon på lokaliteter til havs og til ulike typer tillatelse for særlige formål. Særtillatelsene omfatter utviklings-, forsknings-, visnings-, undervisnings- og stamfisktillatelse, i tillegg til tillatelse til fiskepark og slaktemerd, jf. laksetildelingsforskriften § 6-1. Se også nærmere beskrivelse av de ulike tillatelsene i kapittel 2 i denne proposisjonen. Laksetildelingsforskriften kapittel 4 og 7 regulerer tildeling av tillatelse til produksjon til havs og på land.

Departementet foreslo i høringsnotatet at grunnrenteskatten på havbruk tar utgangspunkt i produksjonen av laks, ørret og regnbueørret knyttet til de ordinære matfisktillatelsene i sjø. Matfisktillatelse i sjø utstedes av staten og gir beskyttet rett til å utøve denne konkrete næringsvirksomheten. Formålet med disse tillatelsene er kommersiell aktivitet i form av oppdrett av fisk. Andre tillatelse har særskilte formål av ikke-kommersiell art, men kan likevel i mange tilfeller utnyttes kommersielt, for eksempel ved samarbeid med kommersielle oppdrettere. I motsetning til de andre typene tillatelse er matfisktillatelsene ikke tidsbegrenset.

I høringen har *Fiskeridirektoratet* vist til at særtiltatsene gir anledning til høy årsproduksjon, og vil grunnet vederlagsfrihet kunne gi en tilsvarende høy fortjeneste per år som de ordinære matfisktillatelsene som foreslås grunnrente-

beskattet. Direktoratet skriver at selv om disse tillatelsene har en tidsbegrenset varighet, vil de kunne gi en ekstraordinær avkastning over en årrekke. Fiskeridirektoratet mener derfor at flere typer særtillatelser burde vært omfattet av forslaget om grunnrenteskatt.

Kverva AS mener det vil være naturlig at utviklingstillatelser behandles på samme måte som kommersielle tillatelser, dersom den foreslåtte modellen for grunnrenteskatt blir innført. Også *Nova Sea AS* mener utviklingstillatelser må inngå i grunnrentebeskatningen. *Havbruk til*

havs-gruppen i Norsk Industri mener utviklingstillatelser bør omfattes av grunnrenteskatt fra dag én slik at de reelle kostnadene kan fradragsføres, hvis de samme tillatelsene blir underlagt grunnrenteskatt når tillatelsene konverteres.

Lovundlaks AS mener det ikke er et faglig grunnlag for at ikke-kommersielle konsesjoner skal unntas grunnrenteskatt. Dette vil i realiteten gjøre flere av de «ikke-kommersielle konsesjonene» til de kommersielt mest interessante. Ved å behandle ulike konsesjonstyper likt vil man kunne gjøre skattegrunnlaget større og redusere belast-

Tabell 5.1 Illustrasjon av skattegrunnlaget

År	0	1	2
Investering	-400		
Driftsinntekt		1 000	1 000
Driftskostnad		-600	-600
Avskrivning i alminnelig inntekt ¹		-200	-200
Grunnrenterelatert selskapsskatt			
Driftsinntekt		1 000	1 000
Driftskostnad		-600	-600
Avskrivning		-200	-200
Skattegrunnlag		200	200
Grunnrenterelatert selskapsskatt (22 pst.)		44	44
Grunnrenteskatt			
Driftsinntekter		1 000	1 000
Driftskostnader		-600	-600
Umiddelbart fradrag for investering	-400		
Fradrag grunnrenterelatert selskapsskatt		-44	-44
Årets beregnede grunnrenteinntekt	-400	356	356
Negativ grunnrenteinntekt fremført fra tidligere år ²		-411	-57
Grunnrenteinntekt etter fradrag for negativ grunnrente tidligere år	-400	-55	299
Bunnfradrag ³ [70*(1-0,22)]	-	-	-55
Fastsatt grunnrenteskatt (44,9 pst.)	0	0	110

¹ For enkelthets skyld er avskrivningene i selskapsskatten satt til 50 pst. lineært, fordelt over to år, med første avskrivning i år 1.

² Negativ grunnrenteskatt foreslås fremført med rente, se punkt 5.9. I illustrasjonen er fremføringsrenten 2,8 pst.

³ Bunnfradrag kommer bare til fradrag dersom grunnrenteinntekt etter fradrag for fremførbar negativ grunnrenteinntekt fra tidligere år er positiv, se punkt 5.7.10. Bunnfradraget nedjusteres med selskapsskattesatsen på 22 pst. for at det skal ha virkning mot den effektive grunnrenteskattesatsen på 35 pst.

ningen samlet for den enkelte aktør. Administreringen av ordningen vil også bli enklere både for staten og for næringsaktørene.

Naturvernforbundet mener grunnrenteskatten på havbruk bør omfatte all produksjon av forskjellige fiskearter i sjø og alle typer konsesjoner og lokaliteter. Det vises blant annet til at all havbruksproduksjon i eller ved sjø utnytter knappe naturressurser som tilhører fellesskapet.

Lerøy Seafood Group ASA mener avgrensningen til sjøfasen ikke uten videre er uproblematisk gitt den komplekse sammenhengen i laksens produksjonssyklus. Å konkretisere hvor verdien skapes er en utfordrende oppgave i praksis og særlig i nyere tid når resultatdefinerende aktiviteter i stadig større grad foregår på land, både før og etter matfiskfasen.

Departementet fastholder det prinsipielle utgangspunktet om at det er aktiviteten i sjøfasen som gir opphav til grunnrente i havbruksnæringen slik produksjonen foregår i dag. Departementet mener at en grunnrenteskatt på havbruk kan utformes på en måte som tilstrekkelig presist treffer aktiviteten som genererer grunnrenten. Videre fastholder departementet at akvakulturtillatelse for produksjon av laks, ørret og regnbueørret i sjø utgjør utgangspunktet for grunnrenteskatten på havbruk, som tillatelser med et uttalt kommersielt formål. Departementet bemerker imidlertid at det per i dag er liten til ingen produksjon av ørret i sjø. Ettersom tillatelsene som omfattes av grunnrenteskatten gis for både laks, ørret og regnbueørret, anses det likevel ikke hensiktsmessig å eksplisitt unnta ørret i skattesammenheng.

Departementet ser at også enkelte særtillatelser kan gi grunnlag for oppdrettsproduksjon som genererer grunnrente, og som på prinsipielt grunnlag kan inkluderes i skattegrunnlaget. Det gjelder særlig utviklingstillatelser, men også forsknings-, visnings- og undervisningstillatelsene.

Virksomhet basert på særtillatelser har imidlertid et annet formål enn kommersiell matfiskproduksjon. Forsknings-, visnings- og undervisningstillatelsene innehas i stor grad av universiteter, høyskoler, forskningsinstitusjoner og fylkeskommuner. Hvis også disse tillatelsene omfattes av grunnrenteskatten, oppstår det mange nye spørsmål og behov for avgrensninger som ikke er utredet eller har vært gjenstand for høring. Departementet foreslår derfor ikke nå å inkludere forsknings-, visnings- og undervisningstillatelser. Departementet avgrensner også mot stamfisktillatelser, tillatelser til fiskepark og slaktermerd.

Utviklingstillatelser er en midlertidig ordning for tildeling av særtillatelser, og fristen for å søke gikk ut i november 2017. Enkelte søknader er fortsatt under behandling. Utviklingstillatelsene blir tildelt vederlagsfritt, men kan konverteres til ordinære, tidsubegrensede matfisktillatelser på grunnlag av søknad og mot et vederlag på 10 mill. kroner per tillatelse, jf. laksetildelingsforskriften § 6-7. Konvertering forutsetter at de målkriteriene som ble fastsatt ved tildelingen, er oppfylt. Tillatelsene innebærer derfor støtte til aktører og utvikling av prosjekter som har innovasjon og investeringer som formål.

Departementet viser til at utviklingstillatelsene som sådan i liten grad gir grunnlag for grunnrente. Tildelingen forutsetter at det foretas betydelige investeringer i innovasjon. Når utviklingstillatelsene blir konvertert til ordinære matfisktillatelser, vil disse bli omfattet av grunnrenteskatten. Departementet foreslår derfor ikke å inkludere utviklingstillatelser i grunnrenteskattpliktig virksomhet.

Særlig om tillatelser til havbruk til havs

Muligheten for å drive oppdrett i sjøområder lengre utenfor kystsonen har fått mer oppmerksomhet i senere tid. Laksetildelingsforskriften ble endret 7. november 2022, ved at det er lagt til et nytt kapittel 4 som regulerer havbruk til havs. Videre skal det igangsettes konsekvensutredning for havbruk til havs i tre områder utenfor norskekysten. Høringsnotatet omfattet ikke forslag om å ilegge grunnrenteskatt på havbruk til havs.

Flere høringsinstanser argumenterer for at havbruk til havs bør inkluderes i grunnrenteskattens virkeområde. Blant annet mener *Utror AS* at tillatelser til havbruk til havs må inkluderes dersom det innføres en grunnrenteskatt for ordinære matfisktillatelser. *Utror AS* forutsetter da at det etableres en utbetalingsordning for negativ grunnrenteinntekt. *Sjømat Norge* mener grunnrenteskatten vil få negativ påvirkning på investeringene i havbruk til havs. *Sjømat Norge* mener også at det vil medføre politisk risiko for en senere innføring av grunnrenteskatt når næringen blir lønnsom, hvis havbruk til havs ikke inkluderes allerede nå.

Havbruk til havs-gruppen i Norsk Industri viser til at manglende klarhet i hvorvidt havbruk til havs er omfattet av en eventuell grunnrenteskattordning vil sette en effektiv stopper for investeringene, og at det derfor er avgjørende at det avklares fra dag én om det skal være grunnrenteskatt på havbruk til havs eller ikke.

Subsea Farming AS mener matfisktillatelse som anvendes for havbruk til havs, må gå fri for grunnrenteskatt i en periode («grace period») på 35 år, til år 2058, for så å tas opp til vurdering om det er grunnrente knyttet til disse nye teknologiene og driftsformene.

Salmar Aker Ocean AS viser til at havbruk til havs har gode forutsetninger for å bli en lønnsom virksomhet, og at det derfor bør innføres en nøytral kontantstrømbasert grunnrenteskatt på havbruk til havs som ikke påvirker investeringsbeslutningene. Denne bør innføres før eller samtidig med at de første områdene for havbruk til havs lyses ut, for å unngå at investorene krever ekstra påslag knyttet til risikoen for en fremtidig innføring av grunnrenteskatt på havbruk til havs.

Departementet viser til at det ut fra dagens utsikter for kostnader og priser ikke kan påvises grunnrente i havbasert oppdrett, og det er også usikkert om det kan forventes grunnrente i næringen på sikt. Begrensede tillatelse kunne i prinsippet gitt opphav til grunnrente. Havet er imidlertid ikke en begrenset lokalitet på samme måte som fjordene, der produksjonsvilkårene er særlig gunstige. Havbruk til havs vil derfor kunne være en mer mobil virksomhet, avhengig av utformingen på havmerden.

Hovedformålet med skattesystemet er å finansiere offentlig forbruk og investeringer. En grunnrenteskatt på havbasert oppdrett kan derimot gi et betydelig proveny tap for staten dersom næringen aldri blir lønnsom.

For havbruk til havs legges det opp til en tillatelsesbasert ordning, der tidsbegrensede tillatelse kan auksjoneres ut.

På denne bakgrunn er det ikke aktuelt å innføre grunnrenteskatt på havbasert oppdrett. Departementet fastholder derfor forslaget fra høringsnotatet om at grunnrenteskatten på havbruk avgrenses mot akvakulturtillatelse for matfisk på lokaliteter til havs.

Særlig om tillatelse til akvakultur på land

Laksetildelingsforskriften kapittel 7 åpner for tildelelse av tillatelse til produksjon av laks, ørret og regnbueørret på land. Tillatelse til akvakultur på land tildeles av fylkeskommunen. Tillatelse avgrenses i maksimalt tillatt biomasse. I motsetning til ordinære, kommersielle akvakulturtillatelse i sjø er tillatelse til akvakultur på land vederlagsfrie og ikke antallsbegrenset. Avhengig av utforming kan anleggene i ulik grad benytte seg av sjøvann til produksjonen. Høringsforslaget

inkluderte ikke oppdrett på land i grunnrenteskatten.

Enkelte høringsinstanser mener at oppdrett på land også bør være omfattet av grunnrenteskatten, blant annet *Naturvernforbundet* og *NOAH*. *NOAH* viser til at en konsekvens av å unnta landbasert oppdrett kan være at grunnrenteskatten presser hele oppdrettsnæringen over til landbasert oppdrett. Dette vil føre til en enorm beslagleggelse av sårbar natur. *NOAH* mener derfor det er svært viktig å presisere at grunnrenteskatten gjelder for landbasert oppdrett, såvel som oppdrett i sjøvann.

Advokatforeningen legger til grunn at vilkåret «antallsbegrenset» innebærer at akvakulturtillatelse til matfiskproduksjon av laks, ørret og regnbueørret på land og hvor det nyttes sjøvann, ikke er omfattet av forslaget om grunnrenteskatt og naturressursskatt.

Departementet viser til at landbasert oppdrett er under utvikling, og at det på nåværende tidspunkt ikke er påvist grunnrente ved landbasert havbruk. Det er heller ikke gitt at det vil oppstå grunnrente i slik oppdrett. Videre innførte Nærings- og fiskeridepartementet 20. desember 2022 midlertidig stans i muligheten til å søke om tillatelse til akvakultur på land. Stansen vil gjelde til et nytt regelverk for akvakultur på land er på plass, i første omgang i seks måneder. Departementet fastholder forslaget om at grunnrenteskatten på havbruk avgrenses mot landbasert oppdrett.

Departementet viser etter dette til at virkeområdet for grunnrenteskatten på havbruk begrenses til produksjonen av laks, ørret og regnbueørret knyttet til de ordinære matfisktillatelse etter laksetildelingsforskriften kapittel 3. For å tydeliggjøre avgrensningen mot andre typer tillatelse foreslår departementet at anvendelsesområdet i § 19-1 presiseres til å omfatte virksomhet basert på tillatelse som nevnt i akvakulturloven §§ 6 og 7, jf. § 4, jf. laksetildelingsforskriften kapittel 3.

Departementet viser til forslag til skatteloven § 19-1.

5.5.2 Geografisk virkeområde

For personer og selskaper skattemessig hjemmehørende i utlandet foreligger det i utgangspunktet ikke beskatningshjemmel når virksomheten foregår utenfor den norske territorialgrensen til havs. For at også denne type aktivitet skulle være omfattet av skatteplikten, ble det geografiske virkeområdet i høringsnotatet foreslått å omfatte virksomhet i den økonomiske sonen og på kontinentalsok-

kelen. Dette virkeområdet er i samsvar med virkeområdet til akvakulturloven.

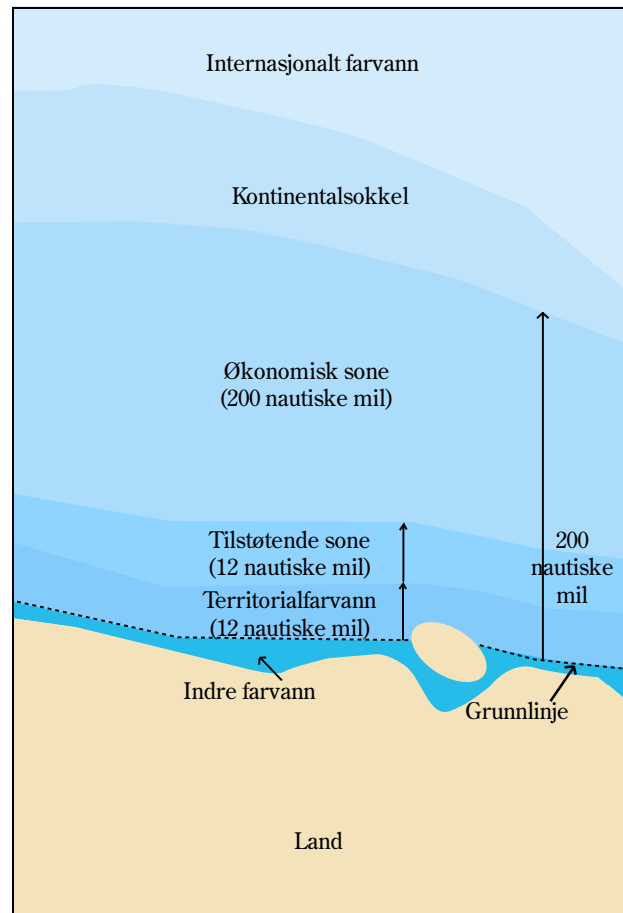
Skattedirektoratet viser til at det foreslåtte geografiske virkeområdet for grunnrenteskatten er sammenfallende med akvakulturloven § 3, som omfatter den økonomiske sonen og kontinentalsokkelen, det vil si også utenfor territorialgrensen. Dette står i motsetning til skatteloven § 2-3 første ledd bokstav b, som stiller som krav at virksomheten må «drives her eller bestyres herfra», eller § 2-2 som angir «i riket». Skattedirektoratet bemerker også at selskaper mv. som driver oppdrettsvirksomhet utenfor riket, jf. skatteloven § 2-3 første ledd bokstav b, ikke vil være skattepliktig for alminnelig inntekt.

Advokatforeningen peker på at havbruk som flyttes lenger ut fra kysten, ikke vil kunne drives på samme måte som tradisjonelt havbruk i Norge. Bakgrunnen for den foreslåtte grunnrenteskatten, slik den er presentert i høringsnotatets punkt 1.2, synes ikke å passe for fremtidige tillatelser til havs. Det vises til at en grunnrenteskatt for denne type tillatelser vil kunne motvirke satsingen på havbruk til havs.

Departementet foreslår at grunnrenteskatteplikten begrenses til de ordinære, kommersielle matfisktillatelsene i sjø, jf. punkt 5.5.1. Av den geografiske avgrensningen i forskrift om produksjonsområder for akvakultur av matfisk i sjø av laks, ørret og regnbueørret (produksjonsområdeforskriften) fremgår det at produksjonsområdene på det meste strekker seg 8 nautiske mil utenfor grunnlinjen.

Grunnlinjene danner yttergrensen for indre farvann og utgangspunktet for beregningen av sjøterritoriet, jf. territorialfarvannsloven av 27. juni 2003 § 1 annet ledd. Sjøterritoriet omfatter havområdet fra grunnlinjene ut til 12 nautiske mil fra disse, jf. § 2. Denne territorialgrensen regulerer også grensen for det norske «riket» utenfor kysten. Figur 5.2 illustrerer havrettens maritime grenser. Konvensjonell oppdrett av laks, ørret og regnbueørret i sjø foregår dermed normalt «i riket».

Basert på eksisterende skatteavtaler vil Norge normalt kunne skattelegge utenlandske personer og selskap som har fast driftssted innenfor territorialgrensen. Departementet foreslår at det geografiske virkeområdet angitt i høringsnotatet justeres, slik at grunnrenteskatten har det samme geografiske virkeområdet som bestemmelsene i skatteloven for øvrig, jf. skatteloven kapittel 2 og betegnelsen «i riket».



Figur 5.2 Havrettens maritime grenser

Kilde: Wikipedia (2023).

5.5.3 Skattesubjekt

Akvakulturregisteret inneholder oversikt over registrerte innehavere av akvakulturtillatelser, opplysninger om enkelttilatelser og tilknyttede lokaliteter. I tillegg inneholder registeret en oversikt over overføringer, pantsettelse og andre rettigheter som er tinglyst på tillatelsene. Akvakulturregisteret forvaltes av Fiskeridirektoratet. Av Akvakulturregisteret følger det at nesten samtlige innehavere av kommersielle matfisktillatelser er aksjeselskaper, uten at dette er en forutsetning for å inneha en antallsbegrenset, kommersiell matfisktillatelse.

På denne bakgrunnen foreslo departementet i høringsnotatet at skatteplikten og særskattesystemet utformes slik at grunnrenteskatten omfatter havbruksvirksomhet basert på de antallsbegrensede, kommersielle matfisktillatelsene, og at skatteplikten påhviler innehaver av tillatelsen, uavhengig av hvordan innehaver av tillatelsene har organisert virksomheten.

Departementet fastholder at skatte-subjektet for grunnrenteskatt på havbruk skal være innehaver av antallsbegrenset akvakulturtillatelse til matfiskoppdrett av laks, ørret og regnbueørret, men foreslår en justering i lovteksten for å tydeliggjøre sammenhengen mellom skatte-subjektet og grunnrenteskattepliktige tillatelser.

Departementet viser til forslag til skatteloven § 19-2.

Særlig om utleie av akvakulturtillatelser

I høringsnotatet ble det vist til at det etter akvakulturloven § 19 tredje ledd følger at utleie av akvakulturtillatelser ikke er tillatt. Det kan imidlertid i særlige tilfeller gjøres unntak fra forbudet mot utleie. Som et eksempel på slike særlige tilfeller vises det i forarbeidene til akvakulturloven til generasjonsskifter i tradisjonelle akvakulturbedrifter, jf. Ot.prp. nr. 61 (2004–2005). For eksempel vil det kunne være mulig for en familiebedrift å leie ut tillatelsen i en kortere periode inn til en ny generasjon kan ta over driften. Dispensasjonshjemmelen er delegert til Fiskeridirektoratet. I høringsnotatet foreslo departementet at skatte-subjektet for grunnrenteskatteplikten til enhver tid skal være den som forestår aktiviteten, og dermed opparbeider grunnrenten. Det kan stilles spørsmål om grunnrenteskatteplikten i utleietilfeller påligger utleier eller leietaker.

Advokatforeningen viser til at den som forestår aktiviteten og dermed opparbeider grunnrenten, kan være en annen enn innehaveren, og viser til at departementet redegjør blant annet for tilfeller det er gjort unntak fra forbudet mot utleie. Advokatforeningene kan ikke se at disse unntakene fremgår av lovteksten eller i forskriftshjemmelen i § 19-13 i høringsnotatet.

I vannkraftbeskatningen kan leietaker i enkelte tilfeller bli grunnrenteskattepliktig, jf. Ot.prp. nr. 22 (1996–97), *Oppfølging av nye regler om kraftverksbeskatning*:

Departementet legger til grunn at det er den reelle eieren av kraftverket som er pliktig til å betale de ulike skattene knyttet til kraftproduksjonen, herunder grunnrenteskatten og naturressursskatten. Dette vil normalt også være den formelle eieren. Som påpekt i Nasjonalbudsjettet 1997, kan formell eiendomsrett imidlertid ikke oppstilles som noe absolutt vilkår for å anses som eier i forhold til skatte-reglene. Etter en konkret vurdering av vilkårene i leieavtalen kan derfor leietakeren fremstå som den reelle eieren i skattemessig forstand.

Videre følger det at:

Ved vurderingen av om utleieren eller leietakeren skal anses som kraftverkets eier i skattemessig forstand, må det blant annet legges vekt på partenes rettigheter, plikter og risiko etter avtalen i forhold til kraftverkets restverdi ved utløpet av leieavtalen. Dersom leieavtalen er så langvarig at den formelle eiendomsretten faktisk vil være uten realitet, eller dersom leietakeren har rett til ensidig å forlenge leieavtalen slik, vil dette således være et moment for å kunne anse leieforholdet som en kjøpsavtale i skattemessig forstand.

Departementet viser til at dispensasjon til utleie i praksis kun har blitt gitt i saker som gjelder undervisningstillatelser. Slike tillatelser blir ikke grunnrenteskattepliktig havbruksvirksomhet, jf. forslag til skatteloven § 19-1. Departementet legger til grunn at eventuelle leieavtaler etter unntaksbestemmelsen i akvakulturloven § 19 tredje ledd *ikke* vil være av en så langvarig og omfattende karakter at det er naturlig å anse leieforholdet som en kjøpsavtale i skattemessig forstand. På bakgrunn av denne vurderingen foreslår departementet at skatte-subjektet for grunnrenteskatten for havbruk ved eventuell utleie av akvakulturtillatelser skal være utleieren som formelt innehar akvakulturtillatelsen.

I praksis innebærer det at rapporteringsplikten ved utleie av tillatelser vil pålegge utleier, selv om leietaker vil forestå driften i havbruksvirksomheten. Departementet viser til at partene kan regulere overleveringen av de rapporteringspliktige opplysningene seg i mellom, for eksempel gjennom utleieavtalen.

For vurderingen av inntekt og kostnader ved leie av den enkelte akvakulturtillatelsen vises det til punkt 5.6.4.

Departementet viser til forslag til skatteloven § 19-2.

5.5.4 Konserndefinisjon

I høringsnotatet foreslo departementet en konserndefinisjon. Formålet er å motvirke tilpasninger gjennom oppsplitting i flere selskaper for å oppnå flere bunnfradrag. Det ble lagt til grunn at det likevel fortsatt vil være insentiv til oppdeling av selskaper gjennom salg eller fisjon i ulike uavhengige enheter for å redusere den samlede grunnrenteskatten. Det ble derfor foreslått regler på eiernivå, for eksempel slik at selskaper eid av

samme person og dens nærstående, bare får ett bunnfradrag.

Skattedirektoratet foreslår noen justeringer i konserndefinisjonen, og viser til at regelen kan omgås ved at en aktør for eksempel gjennom avtale likevel kommer i en posisjon hvor vedkommende får bestemmende innflytelse over et annet selskap. Skattedirektoratet foreslår derfor at definisjonen av konsern mv. utvides til å omfatte tilfeller med bestemmende innflytelse på annet grunnlag enn eierskap etter modell av for eksempel skatteloven § 10-82 og § 6-41. Skattedirektoratet foreslår videre at «nærstående» defineres som alle «slektninger i rett oppstigende eller nedstigende linje og søsken», både for eieren selv og dennes ektefelle/samboer. Videre foreslås det at det kan vurderes om også søskenbarn og onkler, tanter mv. skal være omfattet av definisjonen.

Fiskeridirektoratet påpeker at definisjonen av konsern i lovforslaget § 19-3 er ulik definisjonen av konsern i regnskapsloven § 1-3, som akvakulturdriftsforskriften benytter. Særlig gjelder dette regnskapsloven § 1-3 annet alternativ som ikke er tilsvarende formulert i lovforslaget som nå er på høring. Fiskeridirektoratet stiller derfor spørsmål ved om dette kan gi selskaper anledning til å tilpasse seg, eksempelvis ved ulike aksjeklasser, slik at selskapet fortsatt vil kunne falle inn under regnskapslovens definisjon av konsern og beholde fleksibiliteten med regionalt biomassetak etter akvakulturdriftsforskriften § 48 b, samtidig som selskapet unngår grunnrentebeskatning.

Advokatforeningen mener at det til tross for den foreslåtte konserndefinisjonen, er en viss sannsynlighet for at tillatelsene vil bli spredd på flere selskap, og at ingen eierfamilie vil sitte på mer enn 50 prosent eierskap. I tillegg antas omfanget av aksjonæravtaler og andre lovlige selskapsrettslige tilpasninger å øke.

Lovundlaks AS viser til at man allerede nå erfarer at finansielle aktører og andre eiermiljøer fra inn- og utland, som står utenfor havbruksnæringen, ønsker å lage selskapsstrukturer og ordninger som splitter næringen opp, for å skape flere bunnfradrag.

Departementet fastholder hovedpunktene i konserndefinisjonen i høringsforslaget, med noen justeringer. Ved utformingen av konserndefinisjonen er det tatt utgangspunkt i flere av elementene fra aksjeloven § 1-3. Denne konserndefinisjonen har imidlertid flere likhetstrekk med skatteloven § 10-82 og § 6-41. Konserndefinisjonen i regnskapsloven og aksjeloven er i det vesentlige samsvarende. Med de justeringer som her foreslås, legger departementet til grunn at

konserndefinisjonen for havbruk også vil omfatte de elementene Fiskeridirektoratet viser til i sitt høringstilsvare.

For å hindre tilpasninger til bunnfradraget gjennom strategiske eierskap eller partnerskap, aksjonæravtaler eller lignende, foreslår departementet et tillegg i konserndefinisjonen, slik at et foretak kan anses som morselskap dersom det «på grunn av avtale» har «bestemmende innflytelse» over et annet foretak. Tillegget tar sikte på å fange opp tilfeller hvor bestemmende innflytelse over foretaket utøves på annet grunnlag enn eierskap, for eksempel hvor man gjennom en avtale er sikret bestemmende innflytelse over foretaket. Definisjonen stiller ikke krav til avtalens form, noe som innebærer at også muntlige avtaler vil kunne hensyntas ved vurderingen av om det foreligger bestemmende innflytelse. Spørsmålet om det foreligger bestemmende innflytelse på annet grunnlag enn eierskap, må vurderes konkret i det enkelte tilfellet.

Konserndefinisjonen fastslår videre at et foretak også er et datterselskap der ett konsernselskap alene eller flere konsernselskaper sammen har bestemmende innflytelse. Dette er for eksempel tilfelle der foretak A eier 70 pst. av foretak B og 55 pst. av foretak C, og hvor foretak B og foretak C igjen eier 60 pst. av foretak D.

På eiernivå foreslår departementet regler som sikrer at der en personlig eier alene eller sammen med en eller flere nærstående har bestemmende innflytelse over to eller flere foretak eller morselskap, skal også disse foretakene og deres datterselskap anses som et konsern.

Ved utformingen av nærståendedefinisjonen er det tatt utgangspunkt i aksjeloven § 1-5. Etter innspill i høringsrunden, blant annet fra Skattedirektoratet, er imidlertid kretsen noe utvidet.

Ved vurderingen av om det foreligger bestemmende innflytelse, skal en personlig eier eller et foretak alltid anses å ha bestemmende innflytelse hvis vedkommende eller foretaket eier så mange aksjer eller andeler i et foretak at de representerer flertallet av stemmene i det andre foretaket, eller hvis vedkommende eller foretaket har rett til å velge eller avsette et flertall av medlemmene i det andre foretakets styre. Ved beregningen av stemmerettigheter og rettigheter til å velge eller avsette styremedlemmer skal rettigheter som morselskapet og morselskapets datterselskap har, regnes med. Det samme gjelder rettigheter som innehas av noen som handler i eget navn, men for morselskapets eller et datterselskaps regning. Tilsvarende følger av aksjeloven § 1-3 annet og fjerde ledd.

Departementet vil i oppfølgingen av forslaget følge med på utviklingen og eventuelle tilpasningene og vurdere endringer i konserndefinisjonen om dette anses hensiktsmessig.

Departementet viser til forslag til skatteloven § 19-3.

5.6 Inntekt

5.6.1 Fastsetting av bruttoinntekt av salg

Utgangspunkt

Formålet med grunnrenteskatten er å trekke inn en del av meravkastningen ved å utnytte våre felles naturressurser. For at grunnrenteskatten skal virke etter hensikten, må en nokså presist skatlegge avkastningen i virksomheten som genererer grunnrente, verken mer eller mindre.

Fastsetting av skattegrunnlaget bør skje på det punktet i verdikjeden som best treffer den delen av virksomheten som skaper grunnrenten. Dette skjæringspunktet for grunnrenteskattepliktig inntekt kalles skatteavregningspunktet. Det avgjør hvilke inntekter som skal inkluderes i den grunnrenteskattepliktige havbruksvirksomheten, og setter grenser for hvilke kostnader som skal komme til fradrag i grunnrenteinntekten. Formålet er å unngå at inntekter og kostnader fra andre aktiviteter som øker verdien, men som ikke er grunnrentevirksomhet, blir regnet med i grunnrenteinntekten.

Grunnrente i havbruk er knyttet til sjøfasen av produksjonen, se punkt 2.2. Prinsipielt skal derfor bruttoinntekten i grunnrenteskatten baseres på markedsverdien av fisken når den forlater sjøfasen, det vil si ved merdkanten. Brutto grunnrenteinntekt beregnes ved å multiplisere markedsverdien av fisken på merdkanten med solgt volum.

I mange tilfeller vil det ikke foreligge en observerbar markedspris ved opptak fra merden, fordi fisken først selges til en ekstern part etter slakt, transport eller bearbeiding. For å treffe aktiviteten som genererer grunnrente, er det nødvendig å komme frem til en markedsverdi på merdkanten også i tilfeller der fisken er solgt til en uavhengig kjøper, men fra et senere ledd i verdikjeden. Prinsipielt burde en også benytte volumet på merdkanten for å finne korrekt grunnrenteinntekt, men fisken veies og kvalitetsvurderes normalt først ved slakting. Disse spørsmålene omtales nærmere under.

Høringsforslaget

I høringsnotatet om grunnrenteskatt på havbruk foreslo departementet, i tråd med anbefalingen fra Havbruksskatteutvalget, at det fastsettes normpriser for laks med utgangspunkt i børspriser på Nasdaq, til bruk for fastsetting av grunnrenteinntekt. Disse prisene beregnes med avhendingspunkt i Oslo. Normprisen fastsettes da noe senere i verdikjeden enn normprispunktet (skatteavregningspunktet) foreslått i høringsnotatet, som var etter slakt. I beregningen av grunnrenteinntekten måtte det derfor tas hensyn til kostnader som påløper etter slakt og frem til avhendingspunktet i Oslo.

For ørret og regnbueørret foreslo departementet at faktiske salgspriser skulle legges til grunn for inntektsberegningen, med de nødvendige justeringer for eventuell verdiøkning etter merdkanten.

I senere pressemelding av 18. november 2022 og svar av 5. desember 2022 til Dokument 8:38 (2022–2023) fra Stortinget ble det varslet at departementet vurderer å opprette et prisråd for havbruk etter modell fra Petroleumsprisrådet. Petroleumsprisrådet er et uavhengig organ som fastsetter normpriser for solgt petroleum til bruk ved skattefastsettingen for petroleumsselskapene, jf. petroleumsskatteloven § 4. Normprisen skal svare til hva petroleum på normprispunktet kunne ha vært omsatt for mellom uavhengige parter i et fritt marked. Normprisene er bindende ved skattefastsettingen uten nærmere prøving av selskapene eller skattemyndighetene.

Høringsuttalelsene

Høringsinstansene har delte meninger om bruk av normpriser. Flere næringsaktører støtter ikke forslaget i høringsnotatet om bruk av normpriser med utgangspunkt i børspriser på Nasdaq.

Sjømat Norge mener at ulempe med normpris ikke er drøftet tilstrekkelig i høringsnotatet. De mener at bruk av normpriser basert på Nasdaq-priser vil innebære en ulempe ved at selskapene skatlegges for en teoretisk inntekt og ikke den faktiske inntekten ved salg av fisken. Videre vises det til at produktet i vannkraft (en kilowattime) er en standardisert vare, mens kiloprisen for laks kan variere mye, avhengig av kvalitet og størrelse. Organisasjonen mener det er uklart hvilken Nasdaq-pris som skal benyttes, og peker på at Nasdaq opererer med ulike priser. *Sjømat Norge* viser videre til at forslaget har fått store utslag i videreforedlingsindustrien ved at opp-

drettsselskaper ikke ønsker å inngå fastpris kontrakter. De viser til at kundene (for eksempel matvarekjeder) krever fastprisavtaler med forutsigbarhet i pris for de bearbejdede produktene. Dette markedet er, ifølge Sjømat Norge, i stor grad bortfalt etter forslaget, noe som skal ha medført at flere selskaper varslet permitteringer av mange ansatte innen foredlingsvirksomheten.

Flere næringsaktører deler disse vurderingene. *Norwell AS, BDO Advokater AS, Frøy ASA, MMC First Process AS, Cermaq Norway AS, Lerøy Seafood Group ASA, Nova Sea AS, Nordlaks Oppdrett AS, Grieg Seafoods ASA, Stiim Aqua Cluster, Salmon Group* med flere mener faktiske priser bør legges til grunn. Flere høringsinstanser peker på at et eventuelt normprisråd vil kreve betydelige administrative ressurser fra myndighetene og næringen, og at dette taler for at man heller bør benytte selskapenes egne salgspriser ved fastsettelsen av inntekten, også for internpriser. *Bremnes Seashore AS* ber om at normpris blir byttet ut med reell salgpris for 2023, uavhengig av hva utfallet av stortingsbehandlingen av grunnrenteskatten for havbruk blir.

Fish Pool ASA anbefaler at det klargjøres at finansielle kontrakter inngår i skattegrunnlaget med samme resultat- og skatteeffekt som fastpris kontrakter med fysisk leveranse. Det vises til at dette vil være viktig for mindre oppdrettere, som ofte ikke kan sørge for den jevne leveransen som kreves i en fysisk fastprisavtale. Videre vises det til at det finnes gode prisreferanser og verktøy for å kunne vurdere riktige regnskapsmessige internpriser. *Fish Pool ASA* støtter derfor finansministerens brev til Stortinget hvor det klargjøres at interne priser kan legges til grunn for innføringsåret 2023.

Advokatfirmaet Schjødt AS mener forslaget om å benytte normpris fra Nasdaq-børsen ved inntektsfastsettelsen kan gi negative utslag. Det vises til at markedet for langsiktig kontraktssalg gir erfaringsmessig lavere priser enn normpris basert på spotsalg. Beskattes virksomhetene ut fra normpris og ikke faktisk oppnådd pris, vil beskatningen i praksis kunne overstige 100 prosent av verdiskapningen. Forslaget om normpris for laks bør endres til faktisk oppnådde priser som reflekterer den reelle skatteevnen. Det vises videre til at bruk av normpris kan lede til matsvinn, da fisk av lav kvalitet kan ende opp med å ikke bli omsatt i markedet som følge av at denne fisken prises langt lavere enn fisk av god kvalitet.

Advokatforeningen mener en eventuell bruk av normpris bør utredes nærmere for å sikre at dette blir tilstrekkelig treffsikkert. Alternativt bør fak-

tiske priser på inntekter anvendes. Tilsvarende som Advokatfirmaet Schjødt AS viser Advokatforeningen til at bruk av normpris kan lede til matsvinn.

Kverva AS mener all form for bruk av normpriser bør legges til side, da dette vil ha risiko for skadelige effekter. Forsøk på å etablere normprisråd for å komme nærmere faktisk pris, vil være svært komplisert og krevende, og er ingen god løsning for havbruksnæringen.

Mowi ASA mener normpris, uavhengig av om denne er basert på spot eller en kombinasjon av spot og kontrakt, ikke vil være riktig for noe selskap, og at en eventuell normpris må fastsettes per oppdretter for å være treffsikker. De viser blant annet til at det for laks ikke finnes noen reell referansepris eller tilnærmet børspris, slik som for petroleum og elektrisitet. Det vises videre til at prisene for laks er svært volatile, og at en gjennomsnittlig normpris for spot ikke vil fange opp alle variabler som påvirker prisene hvert enkelt selskap oppnår, samt at kontraktssalg ikke kan måles på gjennomsnitt for en tidsperiode. Det eneste som vil fungere for alle aktører, ifølge *Mowi ASA*, er å bruke virkelig oppnådde priser som utgangspunkt for grunnrenteskatten.

Fiskeridirektoratet anerkjenner at faktisk salgpris har en del negative sider, men legger til grunn at dette alternativet ville være mer forutsigbart for selskapene. Man bør derfor se på om det er mulig å gå ut fra selskapenes salgpris, uten at dette fører til vesentlig merarbeid for skattemyndighetene.

Professorene Bård Misund og Ragnar Tveterås ved Universitetet i Stavanger viser til at det finnes flere hundre forskjellige kombinasjoner av kvalitets- og størrelsesorteringer, og skreddersydde varianter, som hver vil ha en egen prisdannelse. De viser til at det vil være svært krevende administrativt å sette normpriser for de ulike kvalitetene, og at det må gjøres en avveining mellom presisjon og hva som er praktisk mulig. Lav presisjon vil kunne undergrave legitimiteten til normprissystemet, mens høy presisjon vil gi et veldig komplekst normprissystem. De mener at det av legitimitetshensyn bør legges opp til at grunnrenteinntekten baseres på faktisk prisoppnåelse inntil et normprissystem er på plass.

Flere kommuner mener enten at normpriser ikke bør benyttes, eller at normpriser må utredes videre for å virke treffsikkert. *Nettverk fjord- og kystkommuner* (NFKK) mener normpris innebærer risiko for at inngåtte fastprisavtaler kan ligge under det som viser seg å bli normprisen for de enkelte årene. Det betyr at selskapene risike-

rer å måtte betale skatt for en inntekt de ikke har fått. Konsekvensen av dette er at ingen vil risikere å måtte betale skatt for penger som ikke er tjent, og derved avstår oppdretterne fra å inngå langsiktige avtaler med kundene sine. Dette vil i praksis bety slutten på videreføring av laks i Norge. NFKK mener forslaget må endres for å sikre stabile og forutsigbare rammer som fører til mer bearbeiding av laks i Norge. NFKK er tvilende til om et normprisråd kan avbøte de nevnte problemene.

Skattedirektoratet mener generelt at normpris gir best uttrykk for grunnrenten for alle fiskeslag og typer salg. Direktoratet mener normpriser i mindre grad åpner for uønskede tilpasninger, herunder internprisingsproblematikk. Nøytralitets-hensyn trekker ifølge Skattedirektoratet i retning av at all grunnrenteskattepliktig fiskeproduksjon bør behandles likt og omfattes av et normprissystem. Sammenlignet med bruk av faktiske salgsinntekter vil normpriser fastsatt av et normprisråd være et godt virkemiddel for å motvirke skattemotiverte tilpasninger. Skattedirektoratet viser imidlertid til at bruk av faktiske priser ved salg til uavhengige vil øke kompleksiteten og risikoen i regelverket, da fisk solgt til nærstående ofte vil ha et annet verdsettelsestidspunkt for grunnrenteskatteformål enn fisk solgt til uavhengige parter, hvor salg kan finne sted etter foredling og transport. Dette vil også kunne gi selskapene insentiver til å integrere grunnrentevirksomheten med resten av verdikjeden. Skattedirektoratet viser til at ulike metoder for prisfastsettelse for salg til nærstående og uavhengige parter vil føre til flere utfordringer ved fastsettelse av fradragsberettigede kostnader, sammenlignet med om normpris hadde vært benyttet for alle salg. Skattedirektoratet peker videre på at sammenlignet med bruk av NQSALMON, vil normpriser fastsatt av et prisråd være mer treffsikre ved at det kan hensynta blant annet priser i markedet oppnådd ved faste avtaler, bredere differensiering av kvalitet- og vektclasser, og øvrige forhold som har betydning for prisfastsettelsen.

LO mener et godt utformet normprisråd for havbruk kan være en god løsning, og at kontraktspriser mellom uavhengige parter burde danne utgangspunkt for normpriser mellom ikke-uavhengige parter, men tilpasset ytterligere videreføring av laks til sluttmarkedet.

Også Statistisk sentralbyrå (SSB) mener det er gode argumenter for å fastsette inntekt basert på en normpris, blant annet at en normpris reduserer risikoen for skattemotivert tilpasning som kan føre til at ikke all grunnrenteinntekt underlegges

særskatten. Videre viser SSB til at når inntekten for regnbueørret i grunnrenteskattegrunnlaget er basert på fakturert pris, vil det være mulig å redusere inntekten som skatlegges med grunnrenteskattesats ved å sette en lavere fakturapris (særlig aktuelt ved interne salg). Et eventuelt normprisråd bør derfor få i oppgave å fastsette normpris for alle aktuelle arter (laks og regnbueørret). Dette for å unngå vridningseffekten der inntekt basert på fakturapris for regnbueørret og normpris for laks, vil øke den relative attraktiviteten ved å produsere regnbueørret fremfor laks.

Tilsvarende vurdering har *professorene Petter Bjerksund og Guttorm Schjelderup* ved Norges Handelshøyskole. De peker på at et stort rom for utøvelse av subjektivt skjønn vil favorisere de store aktørene på bekostning av de mindre, samtidig som et slikt normprissystem vil være kostbart å administrere og kontrollere. Det tilsier etter deres vurdering at grunnrenteskatten bør beregnes fra markedspriser som er reelle og som spiller armlengdes avstand, og som i minst mulig grad hviler på utøvelse av subjektivt skjønn. De støtter bruk av en normpris, og understreker at produsenter som ønsker å prissikre sin inntekt etter skatt, kan selge om lag halvparten av produksjonen til fastpris. Da vil inntektene fra den delen av produksjonen som ikke er prissikret, svinge i takt med skatten slik at spotprisrisikoen utlignes. En annen mulighet er ifølge professorene at produsenter kan avlaste skatterisikoen ved å inngå finansielle kontrakter i fremtidsmarkedet for laks, det vil si på Fish Pool.

Flere av høringsinstansene understreker, uavhengig av om de er for eller imot bruk av normpriser, at en eventuell normpris bør differensieres etter kvalitet og vekt. Det påpekes at en del av fisken som selges, ikke er såkalt «superior», og at en generell normpris derfor ikke vil treffe grunnrenteinntekten med prisnivået superior som førende.

Departementets vurderinger og forslag

I en grunnrenteskatt er målet å beskatte meravkastningen (grunnrenten) som oppstår ved utnyttelsen av våre felles naturressurser. Det relevante utgangspunktet for å fastsette riktig inntekt fra grunnrentevirksomheten, er den prisen varen kan omsettes for mellom uavhengige parter på skatteavregningspunktet. Grunnrenteinntekten for havbruk skal derfor baseres på markedsverdien for laks, ørret og regnbueørret idet fisken forlater sjøfasen. Det gjelder uavhengig av hvilken metode som benyttes for å fastsette skatteavregningsprisen, det vil si uavhengig av om skattyter

selv må komme frem til markedsprisen eller om prisen settes av et prisråd.

Departementet ser at det kan være utfordringer med en normpris basert utelukkende på priser fra Nasdaq, som påpekt i flere høringsinnspill. Nasdaq-prisene er basert på frivillig rapportering av oppnådde salgspriser per vektklasse mellom eksportør og kunde, hvilket kan gjøre systemet sårbart. Videre påpeker flere aktører at Nasdaq-prisene gjelder superior kvalitet, og at det kan gi for høye normpriser for fisk av lavere kvalitet. Det kan være behov for ytterligere differensiering mellom kvaliteter og over tid enn departementets forslag i høringsnotatet la opp til. Departementet har derfor gått bort fra forslaget i høringsnotatet om normpriser tilsvarende priser på Nasdaq-børsen. Videre har en gått bort fra forslaget om at skatteavregningspunktet skal være etter slakting av fisken.

Departementet foreslår at skatteavregningsprisen skal fastsettes ved merdkanten. Det innebærer at grunnrenteinntekten anses innvunnet når fisken passerer dette stedet. I mange tilfeller vil det ikke foreligge en observerbar markedspris ved opptak fra merden, fordi fisken først selges til en ekstern part etter slakt, transport eller bearbeiding. Det må da justeres for eventuell verdiøkning etter merdkanten for å unngå at verdiøkning fra aktiviteter etter sjøfasen kommer til beskatning i grunnrenteskatten. Det gjelder for eksempel salgsvirksomhet, slakt, bearbeiding, transport, eventuelle finansielle prissikringskontrakter og markedsføring.

Et viktig hensyn når en skal bestemme hvordan markedsprisen skal fastsettes, og av hvem, er å redusere mulighetene for skattetilpasninger som kan uthule grunnrenteskatten. Samtidig bør de administrative kostnadene både for de skattepliktige og det offentlige holdes så lave som mulig. I grunnrenteskattene for petroleum og vannkraft benyttes det derfor normpris for olje og spotmarkedspris for kraft.

Nedenfor redegjør departementet for to metoder for å fastsette markedsverdien på merdkanten: de alminnelige reglene der selskapene selv kommer frem til markedsverdien i skattemeldingen (a), eller markedsverdien fastsettes av et uavhengig prisråd (b).

a. Grunnrenteinntekten baseres på markedsverdi på merdkanten satt av selskapene

Det alminnelige skatterettslige utgangspunktet er at skattleggingen skal bygge på skattyters foretatte disposisjoner og transaksjoner. Det betyr at

skattyters fakturerte priser normalt legges til grunn ved skattefastsettingen av brutto salgsinntekt. Et viktig unntak gjelder hvis inntekten er redusert som følge av interessefellesskap med annen part. I så fall kan skattemyndighetene fastsette inntekten til det den ville vært mellom uavhengige parter (armlengdeprinsippet), jf. skatteloven § 13-1 og OECDs retningslinjer for internprising for multinasjonale foretak og skattemyndigheter (OECDs retningslinjer).

I grunnrenteskattene modifiseres utgangspunktet om at fakturerte priser skal legges til grunn for skattleggingen. For havbruk betyr det at verdier som skapes etter sjøfasen (merdkanten), ikke skal skattlegges i grunnrenteskatten.

De fakturerte salgsprisene for fiskeproduktene for den enkelte aktør kan være knyttet til prisnoteringer på Nasdaq, avtalte priser for enkeltvolum og langsiktige avtaler for leveranse av flere volum. En utfordring er at en rekke aktiviteter som øker fiskens verdi, men som faller utenfor grunnrenteskattepliktig inntekt, kan ha økt de fakturerte salgsprisene. Det gjelder bearbeiding og videreføring, salgs- og markedsføringsaktivitet og transport. Inntekter og kostnader fra slike aktiviteter skal ikke inngå i skatteavregningsprisen på merdkanten.

I tilfeller der fisken ikke er solgt på merdkanten (slik at fakturert pris kan legges til grunn ved skattefastsettingen), må selskapet derfor selv komme frem til en markedsverdi (skatteavregningspris) på merdkanten, som skal oppgis i skattemeldingen. Løsningen innebærer at fisken for skatteformål anses solgt (og innvunnet) på merdkanten, uavhengig av om det faktisk har skjedd et salg der eller ikke. Dette svarer til løsningene i kraft- og petroleumsskatten, der skatteavregningspunktet og normprispunktet er det samme. For å treffe aktiviteten som genererer grunnrente, er det nødvendig å beregne en markedsverdi på merdkanten også i tilfeller der fisken er solgt til en uavhengig kjøper, men fra et senere ledd i verdikjeden. Skatteavregningsprisen skal reflektere markedsverdien (det vil si prisen som ville ha vært avtalt mellom uavhengige parter i et fritt marked, omtalt som armlengdeprisen) når fisken forlater sjøfasen. Ved beregningen av denne markedsverdien ved merdkanten skal en i prinsippet ta hensyn til alle forhold som kan ha påvirket prisen. Vurderingen tilsvarer den som gjelder ved fastsetting av armlengdeprisen etter skatteloven § 13-1 og OECDs retningslinjer for internprising. Disse retningslinjene beskriver flere ulike metoder for å fastsette internpriser i tråd med armlengdeprinsippet. En kan for eksempel ta utgangs-

punkt i sammenlignbare, uavhengige salg ved eller nær merdkanten (sammenlignbar ukontrollert pris-metoden (SUP-metoden)), eller trekke fra verdiøkning på fisken som stammer fra aktiviteter etter at fisken tas opp av merden og frem til salget (videresalgsmetoden).

Når verdiøkende aktiviteter etter merdkanten utføres i det grunnrenteskattepliktige selskapet eller av et nærstående selskap innen samme konsern eller med samme eiere, er det en risiko for en forskyvning av skattegrunnlag, ved at grunnrenteinntekt overføres til ikke-grunnrenteskattepliktig virksomhet. Det er risiko for at prisfastsettingen ved interne salg vil avvike fra hva prisen ville vært ved salg mellom uavhengig parter. Det kan også settes for høye fradrag for interne aktiviteter, som for eksempel kostnader for frakt til slakteri, slakt, foredling, bearbeiding og frakt til marked, som kan påvirke markedsverdien.

Mange havbruksaktører er i dag organisert som integrerte selskap eller konsern, og det vil være behov for at skattemyndighetene kontrollerer at internprisene er avtalt på samme vilkår som om partene var uavhengige. Eventuelle tilpasninger kan motvirkes ved bruk av bestemmelsen om skjønnsfastsettelse i skatteloven § 13-1 dersom inntekten er redusert som følge av interessefelleskapet. Å anvende § 13-1 kan være ressurskrevende, både for skattemyndighetene og for de skattepliktige. Videre kan skattemyndighetene først foreta kontroll etter innsending av skattemeldingen for inntektsåret. Saker om endring av skattefastsettelse vil typisk løpe i de påfølgende årene. Innhenting av tilleggsopplysninger og eventuelle endringssaker mv. kan være tidkrevende og kreve omfattende ressurser fra selskapene og skattemyndighetene. For selskapene vil det være en ulempe å ikke få avklart skatteavregningsprisen med bindende virkning raskt. Kontroller og endringsvedtak fra skattemyndighetene kan gi opphav til tvister med skattepliktige i enkeltsaker, herunder for domstolene, om inntektsfastsettingen og betalingspliktig grunnrenteskatt.

b. Grunnrenteinntekt baseres på markedsverdi fastsatt av et uavhengig prisråd

I pressemelding 17. november 2022 varslet departementet at det vurderes å opprette et uavhengig organ for å fastsette normpriser som grunnlag for grunnrenteskatten for havbruk. Det ble blant annet pekt på at en har gode erfaringer med et prisråd for petroleumsskatten.

I petroleumsskatten verdsettes petroleum for skatteformål når den passerer et normprispunkt,

uavhengig av om faktisk salg skjer på dette eller et senere punkt. Skatteavregningsprisen på normprispunktet skal svare til prisen petroleum kunne vært solgt for mellom uavhengige parter i et fritt marked, jf. petroleumsskatteloven § 4. Det er opprettet et uavhengig Petroleumsprisråd som har kompetanse til å fastsette normpriser for all petroleum, men som til nå har fastsatt normpriser kun for råolje. Normprisene fastsettes løpende og er bindende. Normprisene legges til grunn ved skattefastsettingen uten nærmere kontroll av skattemyndighetene. På den måten vil selskapene relativt raskt kunne få fastslått med bindende virkning hvilken skatteavregningspris de og skattemyndighetene må forholde seg til. Ordningen har vært ressursbesparende for selskapene og Skatteetaten, og bidratt til at petroleumsskattegrunnlaget ikke reduseres gjennom overskuddsflytting.

Petroleumsselskapene har rett til å uttale seg overfor Petroleumsprisrådet før normpriser blir endelig fastsatt, og selskapene har en vid opplysningsplikt om egne salgs- og avtalevilkår. Normprisene fastsettes normalt som en felles pris for flere salg med samme kvalitet, salgsvilkår mv., men det er også hjemmel til å fastsette normpris for enkeltsalg. For salg som Petroleumsprisrådet finner at det ikke har grunnlag for å fastsette normpris for (manglende markedsinformasjon, atypisk salg, kvalitet mv.), gjelder de alminnelige reglene der skattemyndighetene kontrollerer skattyters oppgitte salgspris, jf. også skatteloven § 13-1.

På samme måte som i petroleumsskatten kan et uavhengig, faglig prisråd forenkle prisfastsettingen for havbruk ved å sette en bindende skatteavregningspris for flere salg av fisk av samme kvalitet i samme periode. Også i denne metoden er målet at prisen skal svare til markedsverdien av fisken på skatteavregningspunktet (merdkanten). Tilsvarende som når skattyter selv kommer frem til skatteavregningsprisen, jf. alternativ a. over, må prisrådet ta hensyn til kvalitetsforskjeller og øvrige forhold som kan ha påvirket markedsverdien. Prisrådet kan likevel fastsette en felles skatteavregningspris for sammenlignbare salg (for eksempel fisk av lik kvalitet solgt i samme tidsperiode) eller eventuelt en skatteavregningspris for et enkelt salg. Skatteavregningsprisen skal gjenspeile markedsverdien av fisken på merdkanten, uavhengig av hvor i verdikjeden omsetningen faktisk skjer.

Særlig i tilfeller der fisken selges nær merdkanten, eksempelvis etter slakt, og det finnes tilsvarende salg til uavhengig part, vil et prisråd ha et godt sammenligningsgrunnlag for å fastsette en

felles markedsverdi som treffer flere salg, med nødvendige differensial for kvalitetsforskjeller mv. I tilfeller hvor selskapet klarer å oppnå en merverdi gjennom eksempelvis markedsføring, foredling eller ved finansielle prissikringskontrakter, vil dette være en gevinst for selskapene oppstått etter merdkanten. Det vil si at slike inntekter og kostnader etter merdkanten ikke skal inngå i skatteavregningsprisen.

Målet er at skatteavregningspriser skal treffe godt, også på selskapsnivå. Eventuelle avvik i et enkelt salg vil gå begge veier for selskapene over tid, og kan oppveies av den administrative forenklingen bindende fastsatte skatteavregningspriser innebærer både for selskaper og skattemyndighetene.

Skatteavregningspriser fastsatt av et prisråd legger til rette for en riktig fastsatt grunnrenteskatt og større forutsigbarhet for selskapene, og begrenser myndighetenes behov for kontroll ved at de bindende legges til grunn ved fastsettingen av brutto inntekt i grunnrenteskatten. Dermed reduseres omfanget av ressurskrevende endringsaker og eventuelt rettstvister om skattefastsettingen i enkeltsaker. Også ved skatteavregningspriser fastsatt av et prisråd bør det imidlertid være adgang til å påklage og gå til søksmål mot vedtak om skatteavregningspriser.

Forslag til fastsetting av brutto grunnrenteinntekt i havbruk

Departementet viser til at grunnrenteskatten skal baseres på markedsverdien (prisen mellom uavhengige parter i et fritt marked) når fisken forlater sjøfasen, det vil si ved merdkanten. Dette gjelder uavhengig av hvilken metode som benyttes for å fastsette skatteavregningspriser.

Departementet mener at flere av utfordringene som er påpekt i høringen, kan avbøtes ved å opprette et uavhengig prisråd for normering av markedsverdi på merdkanten. Et prisråd kan fastsette skatteavregningspriser for flere ulike kvaliteter av laks, og dermed gjøre skatteavregningsprisene mer nyanserte og presise. Et prisråd kan også fastsette skatteavregningspriser for ørret og regnbueørret, og dermed oppnå likebehandling av fiskeslagene. Samtidig vil et prisråd redusere muligheten for tilpasninger og redusere de administrative kostnadene for selskapene og Skatteetaten. Rådet bør få informasjon fra selskapene om alle relevante priser, salgstidspunkt, salgsvolum og kontraktsvilkår for alle salg av oppdrettsfisk, slik at skatteavregningspriser kan fastsettes på et bredt grunnlag.

På samme måte som Petroleumsprisrådet, bør et prisråd for havbruk få et vidt mandat. Rådet bør ha myndighet til å fastsette skatteavregningspriser på alle eller utvalgte salg av laks, ørret og regnbueørret. Prisrådet kan i tillegg vurdere om skatteavregningspriser bør settes felles for flere salg, kontraktstyper og tidsperioder av gangen, der markedsforholdene tilsier det. Et prisråd bør dessuten gis mulighet til ikke å fastsette skatteavregningspris i enkelte tilfeller dersom det foreligger særlige hensyn. Det kan for eksempel være der oppdretter må slakte et parti på grunn av sykdom, eller der rådet vurderer at det ikke har tilstrekkelig markedsgrunnlag for å fastsette normerte priser for en bestemt kvalitet eller periode. Særlig i en oppstartfase vil rådet ha behov for å innhente informasjon og opparbeide kunnskap, og prisrådet må løpende vurdere hvilke salg det er grunnlag for å fastsette skatteavregningspriser for.

For de salgene der et prisråd ikke fastsetter skatteavregningspriser, må selskapene sette markedsverdien ved merdkanten, som skal legges til grunn i skattemeldingen, jf. omtalen i punkt a. over.

Som omtalt i svar til Stortinget til Dokument 8:38 (2022–2023), gjelder de alminnelige reglene ved egenfastsettingen for inntektsåret 2023, og i perioden inntil et prisråd er etablert og har fastsatt skatteavregningspriser. Det innebærer at grunnrenteskattepliktige selv må sette markedsverdien ved merdkanten til bruk ved inntektsfastsettingen, som omtalt i punkt a.

Flere selskaper har i høringen, og ellers i media, uttrykt bekymring for at fakturerte priser for fisk solgt på langsiktige fastpriskontrakter ikke vil legges til grunn ved beregning av den enkeltes grunnrenteskatt. Departementet vil foreslå at langsiktige fastpriskontrakter skal kunne legges til grunn i fastsettingen av grunnrenteinntekt. Fastpriskontraktene må være inngått mellom en uavhengig kjøper og skattyter eller et selskap i skattyters konsern, og ha et visst volum og varighet. Også for slike kontrakter skal skatteavregningsprisen gjenspeile markedsverdien av fisken ved merdkanten. For 2023 vil egenfastsetting av inntekten uansett ligge til grunn for alle avtaler, jf. punkt a.

For å komme frem til brutto grunnrenteinntekt, må skatteavregningsprisen multipliseres med solgt volum. Prinsipielt burde salgsvolumet på merdkanten benyttes for å fastsette grunnrenteinntekten, men slaktetidspunktet er det første punktet i verdikjeden der fisken veies og kvalitetsvurderes. Av praktiske grunner foreslår departe-

mentet derfor at bruttoinntekten baseres på slaktevolumet, som normalt vil være noe lavere enn volumet ved merdkanten. Skatteavregningspunktet med denne løsningen er likevel merdkanten, jf. blant annet punkt 5.7.1 nedenfor om fradrag for kostnader.

Departementet foreslår at det reguleres i loven at brutto salgsinntekt i grunnrenteskatten ved skattefastsettingen kan bygge på bindende skatteavregningspriser fastsatt av et uavhengig prisråd for havbruk. Det foreslås at medlemmene i prisrådet oppnevnes av departementet.

De nærmere reglene om organiseringen av et prisråd og fastsettingen av skatteavregningspriser bør reguleres i forskrift etter først å ha vært på høring. Departementet foreslår at det gis en hjemmel i skatteloven til å gi nærmere regler i forskrift om ordningen med et prisråd, herunder regler om saksbehandling, opplysnings- og dokumentasjonsplikt for selskapene og rett til å klage og gå til søksmål mot vedtak om skatteavregningspris. Videre foreslås en hjemmel til å gi forskriftsbestemmelser om taushetsplikt og unntak fra taushetsplikt og deling av opplysninger mellom prisrådet og andre offentlige myndigheter. Det foreslås også hjemmel for departementet til å bestemme at prisrådet ikke skal fastsette skatteavregningspriser for nærmere angitte salg og å fastsette nærmere retningslinjer om metode som prisrådet skal følge ved prisfastsettingen. Dersom Stortinget slutter seg til forslagene i denne proposisjonen, kan regler i tråd med omtalen over fastsettes i forskrift etter at forslag til slike forskriftsbestemmelser har vært på høring.

Departementet vil sende på høring forslag til nærmere forskriftsbestemmelser om prisråd og skatteavregningspriser.

Det foreslås at bestemmelsene om prisråd mv. i forslag til skatteloven § 19-5 tredje og fjerde ledd, først trer i kraft fra den tid Kongen bestemmer.

Departementet viser til forslag til skatteloven § 19-5.

5.6.2 Samdrift og samlokalisering

Innledning

Samdrift er definert i forskrift om drift av akvakulturanlegg (akvakulturdriftsforskriften) § 4 bokstav v, og innebærer at to eller flere innehavere av akvakulturtillatelser har akvakulturdyrene i sameie på samme lokalitet. Etter akvakulturdriftsforskriften § 41 skal det ved samdrift føres en felles driftsjournal, hvor det fremgår hvilke innehavere av akvakulturtillatelser som driver i samdrift,

hvilke tillatelser som er omfattet, og hvilken ideell andel av fisken som knytter seg til de ulike tillatelsene. Samdrift vil være regulert mellom partene ut fra en fordelingsnøkkel, for eksempel i en samarbeidsavtale. Samarbeidsavtalen kan for eksempel bestemme at hver av partene skal ha en samdriftsandel til fisken på 50 pst. Etter akvakulturdriftsforskriften § 44 skal partene ved samdrift sende inn felles rapport og melding til Fiskeridirektoratet. Akvakulturdriftsforskriften § 49 fastsetter at det ved samdrift kun er tillatt produksjon av matfisk av samme art og etter samme type tillatelse.

Samlokalisering er definert i akvakulturdriftsforskriften § 4 bokstav w, og er en driftsform der to eller flere innehavere av akvakulturtillatelser har akvakulturdyr på samme lokalitet, uten at akvakulturdyrene er i sameie. I praksis innebærer denne driftsformen at aktørene må skille fisken på merdnivå. Etter forskriften § 8 tredje ledd skal hver produksjonsenhet ved samlokalisering være merket med eiers navn.

Fastsettelse av inntekt og kostnader ved samdrift og samlokalisering

I høringsnotatet vises det til at det ved samdrift og samlokalisering kan oppstå særskilte problemstillinger for fastsettelse av inntekter og fradrag for de grunnrenteskattepliktige. Ved salg av fisk fra samdrift må det for eksempel avklares om en sameier selger egen andel av fisk eller begge sameierne. Ved fastsettelse av kostnader kan det for eksempel oppstå spørsmål om kostnader til fôr er anskaffet til bruk i egen virksomhet, eller om kostnadene skal fordeles i sameiet. I høringsnotatet ble det vist til at en mulig løsning kan være å fastsette inntektene og fradragene ved slike samarbeidsformer ut fra en fordelingsnøkkel, for eksempel basert på maksimalt tillatt biomasse.

Flere høringsinstanser påpeker at samdrift og samlokalisering er viktige driftsformer som det må legges til rette for. *Torghatten Aqua AS* oppsummerer at det gir små oppdrettere muligheter til effektiv drift, risikoreduksjon og stordriftsfordeler, samtidig som det lokale eierskapet opprettholdes. Videre vises det til at samdrift og samlokalisering gir næringen bedre muligheter for en god biosikkerhet, gjennom avstand mellom lokaliteter, felles brakkleggingsløsninger og felles avlusningsopplegg.

Sjømatbedriftene og *Sjømat Norge* peker i sine høringsstilsvar på at samdrift reiser flere problemstillinger som ikke er tilstrekkelig omtalt i høringsnotatet, blant annet hvem som skal få

direkte fradrag for investeringer knyttet til virksomheten som omfattes av samdriften. Sjømatbedriftene og Sjømat Norge viser til at fradragsretten blant annet avhenger av om samdriften (for eksempel indre selskap) skattemessig anses å «eie» egne driftsmidler eller om driftsmidlene kun stilles til disposisjon av deltakerne i samdriften. Vurderingen vil kunne avhenge av hvorvidt samdrift anses å innebære at partene utøver en virksomhet for felles regning og risiko, slik at de blir deltakere i et selskap med deltakerfastsetting etter skatteloven §§ 10-40 flg. Allokering kan for eksempel foretas med bakgrunn i den avtalte/rapporterte samdriftsandelen (samdriftsbrøken). Dersom samdrift behandles skattemessig som selskap med deltakerfastsetting etter skatteloven § 10-40 (for eksempel indre selskap), kan det argumenteres for at det indre selskapet skal være beregningsenhet for grunnrenteinntekten fra samdriften, samt at det skal være et eget bunnfradrag for det indre selskapet. Dersom samdriften behandles skattemessig som et bruttolignet sameie, får deltakerne allokert sin forholdsmessige andel av gjeld/formue og inntekter/kostnader fra samdriften. I et slikt tilfelle får deltakeren kun ett bunnfradrag for sin samlede grunnrenteinntekt.

Samdriften *Northern Lights Salmon AS og Sørrollnesfisk AS* viser i sin høringsuttalelse til at høringsnotatet virker noe uklart om fordelingen av bunnfradrag hvor det foreligger et indre selskap. Det vises til at det å åpne for eget bunnfradrag for indre selskap vil gjøre det svært gunstig å opprette nye indre selskaper. En slik løsning vil fremstå som svært uheldig, og vil gi sterke insentiver til tilpasninger. *Northern Lights Salmon AS* og *Sørrollnesfisk AS* viser til at dette vil lede til usikkerhet og tvister mellom aktørene i næringen og Skatteetaten vedrørende gjennomskjæring og andre forhold knyttet til slik organisering. Dette kan unngås ved å gjøre det helt eksplisitt at skatteloven 2-2 annet ledd c også gjelder for grunnrenteskatt, slik at grunnrenteskatten og bunnfradragene beregnes hos deltakerne ved indre selskap.

Skattedirektoratet foreslår en lovregulering av fordelingen av inntekter og kostnader for samdrift. Skattedirektoratet antar at samdrift i seg selv ikke påvirker selskapenes krav på særskilt bunnfradrag, med mindre selskapene inngår i konsern eller anses som nærstående etter forslag til ny skatteloven § 19-3.

Departementet viser til at det er innehaver av matfisktillatelse som er skattepliktig for grunnrenteinntekt, jf. forslag til skatteloven § 19-2. Hvem som er innehaver av de enkelte akvakulturtillatelsene, fremgår av Akvakulturregisteret.

Beregningen av bunnfradraget følger innehaver av den enkelte akvakulturtillatelse, med mindre innehaver inngår i et konsernforhold, jf. punkt 5.5.4. Ved samdrift og samlokalisering vil de enkelte partene inneha akvakulturtillatelsen hvor fisken settes ut. Departementet legger til grunn at eierforholdet til akvakulturtillatelsene i Akvakulturregisteret ikke endres ved samdrift og samlokalisering. Disse driftsformene vil derfor, uavhengig av kategoriseringen av selskapsform, ikke påvirke beregningen av partenes bunnfradrag.

Departementet ser ikke et behov for særregulering der samdriften oppfyller vilkårene for å utgjøre en egen virksomhet. Der samdriften utgjør et selskap med deltakerfastsetting etter skatteloven §§ 10-40 flg. plikter deltakerne å fastsette grunnrenteinntekt og underskudd etter gjeldende bestemmelser, herunder å fordele nettoresultatet på deltakerne etter deres rett til overskudd eller underskudd, jf. skatteloven § 10-41. Hvor samdriften ikke oppfyller vilkårene for å utgjøre en egen virksomhet, skal aktiviteten behandles etter reglene om sameie med skattlegging etter bruttometoden.

Departementet legger til grunn at samdriftsbrøken avtalt mellom partene er egnet til å regulere hvilken andel den enkelte innehaver av matfisktillatelse skal skattlegges for ved samdrift.

Ved samdrift vil for eksempel driftsmidlene som benyttes i virksomheten, kunne eies av deltakerne i sameie eller av de enkelte deltakerne. Departementet viser her til forslag til § 19-6. Fradrag for driftskostnader, driftsmidler og den skattemessige behandlingen ved realisasjon av driftsmidler vil følge de alminnelige vurderingene, jf. henholdsvis punkt 5.7.1, 5.7.2, 5.7.3 og 5.8. Tilsvarende vil gjelde der samdriften utgjør et deltakerlignet selskap som skattlegges etter nettometoden. Kostnadene vil kunne fordeles mellom partene ut fra samdriftsbrøken eller partenes øvrige avtaleforhold.

Ved samlokalisering vil fisken i de ulike merdene (produksjonsenhetene) avgjøre hva den enkelte er eier av og følgelig er skattepliktig for, og hvilke tilhørende kostnader den enkelte har fradragsrett for. Aktørene kan også ha regulert kostnadsfordelingen nærmere i avtale. Avtalen legges til grunn så fremt den er armlengdemessig.

Sett ut fra gjeldende skatteregler og reguleringsene av disse samarbeidsformene mener departementet at aktørene og skattemyndighetene har tilstrekkelig grunnlag til å vurdere inntektsfastsettingen og fordelingen av fradragsberettigede kostnader. Departementet viser også til at aktørene

allerede håndterer inntekts- og kostnadsfordelingen ved disse driftsformene i den alminnelige inntektsskatten.

Inntekt og kostnader ved salg av restkapasitet

Under samdrift og samlokalisering vil partene kunne selge fisk til hverandre, typisk for å overholde biomassereguleringene i partenes tillatelser. Dette kan for eksempel forekomme der en av partene begynner å nærme seg taket på sin andel av biomassen, mens den andre deltakeren har ledig kapasitet, for eksempel fordi fisken er nyuttatt. Ved samdrift og samlokalisering kan slikt salg skje uten at fisken fysisk må flyttes mellom produksjonsenheter. Ved samlokalisering kan den ene parten for eksempel selge all fisk i den enkelte produksjonsenhet til den andre deltakeren. Ved samdrift kan salg gjennomføres ved at samdriftsbrøken endres. Problemstillingen ble ikke omtalt i høringsnotatet.

Departementet viser til at brutto inntekt skal beregnes ut fra «årlige brutto inntekter av salg av laks, ørret og regnbueørret» og til markedspris ved merdkanten, jf. forslag til skatteloven § 19-5 første ledd bokstav a. Inntekt ved salg av levende fisk mellom partene i samdriften skal også medberegnes i den grunnrenteskattepliktige inntekten. Ettersom fisken i slike tilfeller ikke har passert merdkanten, fastsettes brutto inntekt til markedsverdien av fisken på salgstidspunktet. Kostnad ved kjøp av fisk kommer til fradrag, og kjøper vil skattlegges for verdiøkning fra videre vekst frem til fisken passerer merdkanten. Løsningen sørger for at hele grunnrenteinntekten kommer til beskatning.

Departementet viser til forslag til skatteloven § 19-5 første ledd bokstav b og § 19-6 første ledd bokstav b.

5.6.3 Fordeling av inntekt og kostnader ved ulike typer tillatelser

Det foreslås at grunnrenteskatten på havbruk begrenses til produksjonen av laks, ørret og regnbueørret knyttet til de ordinære, kommersielle matfisktillatelsene, se punkt 5.5.1. Dersom en aktør produserer matfisk under ulike typer tillatelser på samme lokalitet, kan det oppstå spørsmål om fordeling av inntekt mellom grunnrenteskattepliktig matfiskproduksjon og produksjon som følge av andre typer tillatelser, som kun skal skattlegges etter alminnelige skatteregler. Dette ble ikke omtalt i høringsnotatet.

Fiskeridirektoratet påpeker at dagens rapportering fra innehaver av tillatelse etter akvakulturdriftsforordningen § 44 første ledd ikke skiller mellom de ulike tillatelsestypene. Det vil si at ulike tillatelsestyper samles i den samme månedlige rapporten. Dette vanskeliggjør kontroll av biomasse for ordinære matfisktillatelser, som utgjør grunnrenteskattens utgangspunkt. Dersom tillatelser til særlige formål ikke skal omfattes av grunnrentebeskatningen, vil det i praksis ikke være mulig å skille produksjonen fra ordinære matfisktillatelser og tillatelser til særlige formål fra hverandre. For å sikre forsvarlig og nøyaktig kalkulering av grunnrenteskatten vurderer *Fiskeridirektoratet* at det antakelig vil kreves større endringer i dagens rapporteringssystem.

Fiskeridirektoratet har tidligere foreslått at det må innføres biomasserapportering på tillatelsesnivå. *Fiskeridirektoratet* ser at en innføring av grunnrenteskatt forutsetter at biomasserapportering på tillatelsesnivå er på plass. *Fiskeridirektoratet* mener også at man bør innføre rapportering fra maskin til maskin, noe som vil gi en kvalitativt bedre biomasserapportering. Videre viser *Fiskeridirektoratet* til at slakteriene i dag ikke er omfattet av rapporteringsplikten. Slaktetidspunktet er trolig det sikreste kontrollpunktet for å vurdere hvor mye fisk som er produsert og slaktet innenfor ulike tillatelsestyper.

Sjømatbedriftene og *Sjømat Norge* viser til at flere aktører drifter særtillatelser og ordinære tillatelser på samme lokalitet, og at det kan være utfordrende å vurdere hvilke tillatelsestyper den utslaktede fisken kan knyttes til. Det vises til at det er tekniske utfordringer med å skille dette i produksjonsstyringssystemene som brukes av oppdretterne. Hvis det skal foretas et skille mellom ulike typer tillatelser, må det derfor gjøres rent fysisk for å vite hvilke individer som tilhører hvilken tillatelse.

Sjømat Norge registrerer at det i høringssvaret til *Fiskeridirektoratet* tas til orde for at produksjon igjen bør rapporteres på tillatelsesnivå som et tiltak for å håndtere skillet mellom biomasse på ulike tillatelsesgrupper. Dette var praksis frem til omkring 2003. Erfaringene før denne endringen var at det var et betydelig merarbeid med å fordele biomasse teoretisk mellom ulike tillatelser som stod på samme lokalitet, uten at dette hadde noen praktisk konsekvens for å regulere produksjonen innenfor de rammer som var satt. *Sjømat Norge* mener departementet bør unngå å gjeninnføre rapporteringsrutiner som vil være svært arbeidskrevende for både næring og forvaltning, og heller legge til rette for løsninger som er res-

surseffektive og hensiktsmessig med tanke på å optimalisere produksjonen.

Departementet viser til at aktørene har oversikt over maksimalt tillatt biomasse på de ulike tillatelsene på lokaliteten. Etter akvakulturdriftsforskriften § 42 første ledd skal journalføringen på produksjonsenhetsnivå (merd) som et minimum inneholde oppdaterte opplysninger om utsett av fisk, utslaktingskvantum og sted for slakting, herunder slakteri, dato, art, antall fisk, slaktevekt og slaktetilstand, samt uttak av levende fisk, hvor dato, art, antall og kvantum skal journalføres. Etter akvakulturdriftsforskriften § 42 annet ledd skal det daglig føres driftsjournal på produksjonsenhetsnivå hvor blant annet beholdning av fisk, beregnet biomasse, dødelighet og annet tap av fisk og fôrforbruk skal registreres.

På bakgrunn av den omfattende journalføringsplikten på produksjonsenhetsnivå legger departementet til grunn at aktørene har mulighet til å angi produksjonen av slaktet fisk som kan knyttes til grunnrenteskattepliktig matfisktillatelse og øvrige tillatelser. Ut fra disse størrelsene bør selskapene ha grunnlag for å egenfastsette både alminnelig og grunnrenteskattepliktig inntekt.

Departementet foreslår heller ingen særskilt regulering ved fordelingen av kostnader mellom ulike typer tillatelser. Departementet legger til grunn at aktørene har oversikt over fradragberettigede kostnader som kan tilknyttes grunnrenteskattepliktig virksomhet. For fradrag for kostnader ved virksomhet innenfor og utenfor virkeområdet vises det til punkt 5.7.4.

Fiskeridirektoratet viser til at det med dagens rapporteringssystem ikke vil være mulig å skille produksjonen fra ordinære matfisktillatelser og tillatelser til særlige formål fra hverandre. Departementet ser utfordringene med nåværende rapportering, og at dette skaper ulemper ved aktørenes fastsetting og skattemyndighetenes kontrollmulighet. Departementet vil i oppfølgingen av forslaget, i samråd med Nærings- og fiskeridepartementet og Fiskeridirektoratet, vurdere om rapporteringsplikten i akvakulturdriftsforskriften bør endres for å skape et rapporteringssystem som skiller mellom ulike typer tillatelser.

5.6.4 Inntekter og kostnader ved utleie av tillatelser

Av akvakulturloven § 19 tredje ledd fremgår det at det ikke er tillatt med utleie av akvakulturtillatelser. Det kan imidlertid i særlige tilfeller gjøres unntak fra forbudet mot utleie. I høringsnotatet

foreslo departementet at det ikke gis fradrag i grunnrenteinntekten for kostnader til leie av tillatelser.

I punkt 5.5.3 er det lagt opp til at skattesubjektet for grunnrenteskatten for havbruk ved utleie av akvakulturtillatelser skal være utleieren som formelt innehar akvakulturtillatelsen. Departementet antar at utleieforholdet vil være kortvarig og ikke av en karakter som innebærer at leietaker anses som skattemessig eier, ettersom utleie kun kan skje helt unntaksvis og typisk i overgangsperioder. Som en følge av dette vil rapporteringsplikten for inntekter og kostnader tilknyttet driften av havbruksvirksomheten påligge utleier.

I sammenheng med utleieforholdet kan det tenkes at leietaker må yte vederlag til utleier for å kunne benytte seg av akvakulturtillatelsen. Det må vurderes om slik leieinntekt og kostnader til leie skal inngå i grunnlaget for grunnrenteskatten.

Departementet mener at inntekter og kostnader ved utleie av akvakulturtillatelser ikke skal inngå i inntektsgrunnlaget for grunnrenteskatten. Utleieren, som innehaver av tillatelsen, vil uansett være grunnrenteskattepliktig for den produksjonen som skjer i medhold av tillatelsen. Utleier av tillatelsen må i leieavtalen sikre seg at leietaker fremskaffer nødvendige opplysninger slik at utleier kan rapportere riktige opplysninger til skattemyndighetene.

Departementet viser til forslag til skatteloven § 19-6 fjerde ledd bokstav e.

5.7 Fradrag

5.7.1 Utgangspunkt for fradrag

Etter hovedregelen i skatteloven § 6-1 første ledd første punktum skal det «gis fradrag for kostnad som er pådratt for å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt.» I dette ligger det et krav om tilknytning mellom kostnaden og inntekten/inntektsservivet. Grunnrenteskatten er overskuddsbasert og alle relevante kostnader med tilknytning til grunnrentevirksomheten må derfor komme til fradrag. Tilknytningskravet er grundig beskrevet og drøftet i juridisk litteratur og rettspraksis.

Som redegjort for i kapittel 2 ovenfor, samt punktene 5.5. og 5.6, tar grunnrenteskatten på havbruk sikte på å beskatte den delen av virksomheten som utnytter fellesskapets ressurser og er et knapphetsgode, det vil si tillatelsesbegrenset tilgang til sjøressursene. Aktivitet før og etter sjøfasen, slik som eksempelvis stam- og settefisk-

produksjon og slakt og foredling, bør prinsipielt falle utenfor virkeområdet for en grunnrenteskatt. For en grunnrenteskatt på havbruk må det, for å finne rett beregningsgrunnlag, gis fradrag for kostnader som har tilknytning til den grunnrenteskattepliktige virksomheten. Typiske kostnader som vil være fradragsberettiget i grunnrenteinntekten, og den skattemessige behandlingen av disse, gjennomgås i de følgende punktene.

Bruttoinntekten i grunnrenteskatten skal settes til markedsværdien for fisken på merdkanten. Merdkanten blir dermed skatteavregningspunktet i grunnrenteskatten. Aktiviteter etter dette punktet, for eksempel slakt, transport, markedsføring og videreføring, kan bidra til økt salgsverdi av fisken. Verdiskaping etter merdkanten skal ikke inngå i skattegrunnlaget, jf. punkt 5.6.1. Kostnader som pådras etter skatteavregningspunktet, skal dermed ikke fradras som en kostnad i grunnrenteskatten.

Skattemodellen som foreslås for havbruksvirksomhet, er en kontantstrømskatt. Prinsipielt innebærer det at investeringer fradras i sin helhet på det tidspunktet et driftsmiddel ville blitt aktivert i alminnelig inntekt.

Driftsmidler som benyttes både i grunnrenteskattepliktig virksomhet og annen virksomhet som kun skatlegges etter alminnelige regler, havner i et skjæringspunkt mellom kontantstrømskatt og skatt med periodiserte fradrag. For disse foreslås det avskrivninger etter skattelovens alminnelige regler i grunnrenteinntekten, se punkt 5.7.3. Det kan bli nødvendig å foreta en avgrensning av kostnader som er pådratt i eventuell øvrig virksomhet selskapet har. Behandlingen av kostnader som har tilknytning også til annen virksomhet enn den grunnrenteskattepliktige virksomheten, er særskilt behandlet i punkt 5.7.4.

5.7.2 Driftskostnader

På samme måte som sjøfasen er bestemmende for inntektsgrunnlaget, er den også avgjørende for fradragsretten i beregningen av grunnrenteskatten. I høringsnotatet ble det foreslått at skatteavregningspunktet settes til slaktetidspunkt. For laks ble det foreslått at grunnrenteinntekt fastsettes ved normpriser med utgangspunkt i priser på Nasdaq. Utgangspunktet var dermed fradragsrett for kostnader påløpt frem til og med slakt. For ørret og regnbueørret ble det foreslått faktiske salgspriser som grunnlag for brutto inntekt, og fradrag for kostnader frem til salgspunktet.

I høringsnotatet punkt 4.6 og forslag til § 19-8 første ledd første strekpunkt ble det foreslått å gi

fradrag for påløpte kostnader som har eller vil få sammenheng med den grunnrenteskattepliktige virksomheten. Alle driftskostnader som knytter seg til sjøfasen, skulle være fradragsberettiget etter forslaget. Dette inkluderer blant annet kostnader til innkjøp av utstyr og innsatsfaktorer som settefisk, fôr, kjemikalier, vaksine, medisiner og andre utgifter til sykdoms- og lusebehandling av fisken, samt fangst av rømt oppdrettsfisk.

Videre ble det foreslått at arbeidslønn og andre personalkostnader kommer til fradrag. Andre fradragsberettigede driftskostnader kan være utgifter til energi, vedlikehold av driftsmidler, forsikring og miljøtiltak som helt eller delvis er knyttet til den grunnrenteskattepliktige havbruksvirksomheten.

Skattedirektoratet mener det kan være uklart hvilke kostnader som skal anses tilknyttet grunnrenteskattepliktig virksomhet der det åpnes for at faktisk pris benyttes i stedet for normpris. Skattedirektoratet foreslår derfor at det inntas en presisering i lovteksten av tilknytningskravet og hva som anses som grunnrenteskattepliktig virksomhet. Dette kan for eksempel gjøres ved en henvisning til sjøfasen. Videre foreslår Skattedirektoratet at «påløpte kostnader» erstattes med «kostnader som er pådratt».

Skattedirektoratet foreslår at «røktning» tas med i opplistingen av eksempler på kostnader som er fradragsberettiget.

Skattedirektoratet peker på at det kan oppstå internprisingsproblematikk i sammenheng med fradrag for kostnader. For å begrense dette viser Skattedirektoratet til at man kan vurdere å utarbeide sjablongregler som begrenser det enkelte oppdrettsselskaps fradragsberettigede kostnader til en gitt andel av konsernets reelle kostnader knyttet til virksomheten. Det vises til at dette for eksempel kan gjennomføres ved at visse typer konserninterne transaksjoner skal prises etter OECDs retningslinjer for internprising om «*safe harbour*» (kost pluss fem prosent) for «*low value-intra group services*».

Sjømat Norge, Sjømatbedriftene, AKVA group ASA, Nordlaks Oppdrett AS, Grieg Seafoods ASA og Stiim Aqua Cluster mener faktiske driftskostnader bør komme til fradrag. Det vises til at det kan være store avvik i driftskostnadene til oppdrettere, og at det er usikkert hvor godt et sjablongfradrag vil kunne reflektere de reelle driftskostnadene. *Advokatforeningen* viser tilsvarende til at det på kostnadssiden vil kunne være store forskjeller mellom aktørene. En eventuell bruk av normkostnader bør utredes nærmere for å sikre

at dette blir tilstrekkelig treffsikkert. Alternativt bør faktiske kostnader anvendes.

Fiskeridirektoratet registrerer at miljøkostnader er nevnt i høringsnotatet som kostnader som kan komme til fradrag. Miljøkostnader er imidlertid ikke nevnt i selve lovforslaget (§ 19-8) om fradragsberettigede kostnader. Det står riktignok at bestemmelsen ikke er uttømmende, men etter Fiskeridirektoratets vurdering burde det likevel være samsvar mellom høringsnotatet og forslag til lovbestemmelse.

AKVA group ASA påpeker at i selve forslag til lovvedtak § 19-8 står det ikke eksplisitt at utstyr er inkludert i det som er fradragsberettiget, og det bes om at dette innarbeides. Det ønskes også en presisering av at innkjøp av servicetjenester er fradragsberettiget.

Frøy ASA viser til at alle tjenester som akvaservicenæringen utfører før det foreslåtte prispunktet, må være fradragsberettiget. Det presiseres at listen over fradragsberettigede kostnader ikke bør være uttømmende verken i lov eller forskrift.

Departementet fastholder forslaget om at pådratte kostnader som er knyttet til den grunnrenteskattepliktige virksomheten i sjøfasen, kan fradras i beregningen av grunnrenteinntekten. Tolkningen må gjøres med utgangspunkt i det alminnelige skatterettslige tilknytningskriteriet. Som det fremgår av lovforslaget, vil det typisk omfatte kostnader som kjøp av settefisk, fôr, forebygging og behandling av lus/sykdom, miljøtiltak, gjenfangst av rømt fisk samt røking, som påpekt av Skattedirektoratet. Videre vil arbeidskostnader og andre personalkostnader, kostnader til vedlikehold, forsikring og administrasjon omfattes i den grad kostnadene er tilknyttet sjøfasen i havbruksvirksomheten.

Det er et mål at grunnrenteskatten skal treffe mest mulig presist. Etter forslag i høringen, blant annet fra interesseorganisasjoner i næringen, foreslår departementet derfor at aktørenes egne kostnader legges til grunn. Sjablongfradrag vil generelt medføre risiko for at skatteplikten for det enkelte skattesubjekt gir for store avvik fra selskaps reelle overskudd. Sjablongfradrag for kostnader er heller ikke benyttet i grunnrenteskattene for vannkraft eller petroleum.

For interne transaksjoner må skattemyndighetene vurdere om interessefellesskapet kan ha påvirket den benyttede internprisen, og eventuelt foreta skjønnsfastsetting, jf. skatteloven § 13-1 og OECDs retningslinjer for internprising.

Som omtalt i punktene 5.6.1 og 5.7.1 vil inntekter og kostnader for aktiviteter etter merdkanten hensyntas i markedsverdien ved fastsettelse av

bruttoinntekten i grunnrenteskatten. Kostnader for aktiviteter etter skatteavregningspunktet skal derfor ikke komme til fradrag i grunnrenteskatten, fordi de allerede er tatt hensyn til i fastsettelsen av bruttoinntekten. Denne endringen sammenlignet med høringsnotatet kommer av at skatteavregningspunktet nå er satt på merdkanten.

Departementet viser til forslag til skatteloven § 19-6 første ledd bokstav a.

Særlig om fradrag for kostnader til forskning og utvikling

Skattedirektoratet viser til at det ikke fremgår av forslag til § 19-8 om kostnader knyttet til forskning og utvikling skal være fradragsberettiget.

Sjømat Norge og *Sjømatbedriftene* viser til at det fremover vil være behov for å løse ulike utfordringer med for eksempel rømming, fiskesykdom, areal, lakselus, mv. gjennom mer forskning og utvikling. For å stimulere næringen til å fortsette satsningen på innovasjoner og forskning og utvikling, bør det gis fradrag i grunnrenteinntekten for slike kostnader. Dette vil også bidra til at grunnrenteskatten får en «grønnere» innretning.

SalMar ASA og *Grieg Seafoods ASA* mener det bør gis fradrag for kostnader til forskning og utvikling. *SalMar ASA* viser til at dette er viktige kostnader som har redusert den biologiske risikoen og økt lønnsomheten i næringen gjennom økte priser på laks, og må komme til fradrag i grunnrenten.

Kverva AS viser til at kostnader til forskning og utvikling har bidratt til utviklingen av lønnsomheten i næringen, og slike kostnader har vært spesielt rettet mot de biologiske utfordringene i sjøfasen.

Etter departementets syn bør kostnader til forskning og utvikling som har tilknytning til grunnrenteskattepliktig virksomhet i sjøfasen, komme til fradrag i grunnrenteskatten. Departementet foreslår at tidfestingen følger alminnelige regler. Det vises til at løsningen svarer til fradragsretten i petroleumsskatten for kostnader til forskning og utvikling som fremmer petroleumsvirksomhet.

Departementet viser til forslag til skatteloven § 19-6 første ledd bokstav a.

5.7.3 Driftsmidler

I høringsnotatet ble det foreslått at det i bruttoinntekt gis fradrag i sin helhet for driftsmidler som ved fastsettelsen av alminnelig inntekt er avskrivbare, i det inntektsåret driftsmidlene blir

ervert. Det betyr at investeringer som den grunnrenteskattepliktige gjør for å anskaffe eller tilvirke innsatsfaktorer som benyttes i egen grunnrenteskattepliktig virksomhet, kan trekkes fra i grunnlaget for grunnrenteskatten det inntektsåret driftsmidlene ville påbegynt avskrivning i alminnelig inntektsskatt.

Skattedirektoratet viser til at det etter de foreslåtte reglene kun vil være erverv av avskrivbare driftsmidler som kommer til fradrag. Det er ikke nærmere forklart hvorfor erverv av ikke-avskrivbare driftsmidler ikke omfattes. Kontantstrømsfradraget bør omfatte alle investeringer i driftsmidler knyttet til havbruksvirksomheten, ikke bare de som er avskrivbare. Skattedirektoratet har merket seg at det i andre strekpunkt ikke oppstilles et krav om saldoavskrivning, slik det er for gevinster i skatteloven § 19-6 eller avskrivning i tredje strekpunkt.

Skattedirektoratet viser til at det i tredje strekpunkt gis avskrivningsfradrag for driftsmidler som saldoavskrives. Dersom det ikke er ment at det skal gis fradrag for lineære avskrivninger etter skatteloven § 14-50, som for eksempel tidsbegrensete bruksretter, bør det begrunnes særskilt.

Professorene Bård Misund og Ragnar Tvetervås ved Universitetet i Stavanger foreslår at investeringer går til umiddelbart fradrag mot særskatten fortløpende, og ikke kun i det samme året driftsmiddelet blir ervert.

SalMar ASA mener investeringsutgifter må kunne fradragføres når de pådras, og ikke først på leveringstidspunktet.

Departementet viser til at kontantstrømprinsippet tilsier at det skal gis umiddelbart fradrag i grunnrenteskatten for investeringskostnader i sjøfasen, jf. punkt 5.7.1. Dette er i motsetning til alminnelig selskapsskatt, der investeringer som taper seg i verdi som følge av slit og elde, aktiveres og avskrives over driftsmidlenes levetid. Å innføre en grunnrenteskatt i form av en kontantstrømskatt, som skal virke sammen med regler for alminnelig selskapsskatt, reiser enkelte spørsmål knyttet til avgrensninger og skattemessig behandling. Driftsmidler som kun benyttes i den skattepliktiges grunnrenteskattepliktige virksomhet, vil prinsipielt følge kontantstrømprinsippet om umiddelbart fradrag. For andre driftsmidler, som enten er anskaffet før innføringen av grunnrenteskatten eller også benyttes til annen aktivitet utenfor sjøfasen, må retten til umiddelbart fradrag vurderes opp mot andre hensyn. Disse nyansene vil behandles i det følgende.

I vurderingen av tidfestingen av fradrag for driftsmidler i grunnrenteskatten på havbruksvirksomhet har departementet sett hen til behandlingen i de øvrige grunnrenteskattene. Etter at grunnrenteskattene for vannkraft og petroleum ble lagt om fra grunnrenteskatt med periodiserte investeringsfradrag til kontantstrømskatter, kan nye investeringer utgiftføres umiddelbart. I petroleumsskatten gjelder dette utgifter pådratt til erverv av produksjonsinnretning og rørledning, jf. petroleumsskatteloven § 5 og § 3 b og Prop. 88 LS (2021–2022). I vannkraftbeskatningen kan «inntektsårets kostnader som ellers er aktiveringspliktige, fradragføres umiddelbart i stedet for å avskrives», jf. skatteloven § 18-3 tredje ledd nr. 5. Denne fradrag retten er begrenset til «driftsmidler som er knyttet til kraftproduksjonen», jf. samme bestemmelse nr. 3.

I eiedomsskattelova § 4 er det en særskilt hjemmel for utskrivning av eiendomsskatt på flytende anlegg i sjø for oppdrett av fisk mv., se beskrivelsen i punkt 3.2. I bestemmelsen defineres slike flytende anlegg til også å omfatte «dei fysiske installasjonane som merder, flytemodul, føringsmaskin, føringslager, opphaldsrom og sanitæranlegg og liknande, samt anker, lodd og liknande til forankring».

Etter departementets syn gir eiedomsskattelova § 4 tredje ledd et godt utgangspunkt for hva som må regnes som de helt sentrale driftsmidlene i sjøfasen, som er grunnrenteskattepliktig. Departementet foreslår derfor at kostnader knyttet til disse driftsmidlene fradragføres i det inntektsåret investeringen aktiveres i alminnelig inntekt, det vil si det året kostnaden pådras. Tilsvarende gjelder andre fysiske innretninger knyttet til anlegget som utelukkende er til bruk i den grunnrenteskattepliktiges virksomhet etter § 19-1. For eksempel kan dette være anlegg og innretning for energiforsyning for drift av oppdrettsanlegget og for arbeidsbåter som benyttes utelukkende i oppdrettsvirksomheten i sjøfasen. Andre komponenter kan være dødfisksystemer, vannbehandlingssystemer, biomassemåler og andre elektroniske driftsmidler som overvåker fisken. Eksempelene kan ikke anses uttømmende, men må begrenses til driftsmidler som kun benyttes i den grunnrenteskattepliktige virksomheten. Det skal ikke gis umiddelbart fradrag for kostnader som pådras for driftsmidler som også virker utenfor grunnrenteskattepliktig virksomhet og hvor inntektene skattlegges som alminnelig inntekt.

Departementet viser til forslag til skatteloven § 19-6 første ledd bokstav c.

Driftsmidler med delvis tilknytning til sjøfasen

Innsatsfaktorer som brønnbåtjenester og kostnader til settefisk vil være fradragsberettigede i grunnrenteskattepliktig inntekt etter alminnelige regler, jf. punkt 5.7.2 om driftskostnader. Enkelte aktører produserer imidlertid disse innsatsfaktorene selv, og særlig hos store aktører er verdikjeden ofte sterkt integrert, se beskrivelsen i kapittel 2. Siden levering av brønnbåtjenester eller produksjon av settefisk er aktiviteter som faller utenfor sjøfasen, vil disse aktørene ha enkelte driftsmidler som kan brukes utenfor sjøfasen, og som dermed i utgangspunktet er gjenstand for behandling etter alminnelige skatteregler. Samtidig kan driftsmidlene ha en delvis tilknytning til sjøfasen som innsatsfaktorer i den skattepliktiges grunnrenteskattepliktige virksomhet. Slike driftsmidler kan for eksempel være brønnbåter, settefiskanlegg og fôrproduksjonsanlegg. Dette kan by på utfordringer for fradrags spørsmålet. Høringsnotatet drøftet ikke særskilt spørsmålet om tidfesting for slike driftsmidler.

På spørsmål nr. 452 fra Stortingets finanskomité ved Høyres fraksjon under behandlingen av budsjettet for 2023, svarte departementet at det i utgangspunktet ikke bør påvirke fradragsretten hvorvidt havbruksaktøren velger å tilvirke egne innsatsfaktorer og produsere egne tjenester, eller kjøpe fra uavhengige leverandører. Ettersom kostnader til kjøp av settefisk vil være direkte fradragsberettiget, vil også kostnader som den grunnrenteskattepliktige har ved egen tilvirkning av smolt, herunder investeringer i driftsmidler, være fradragsberettiget i grunnrenteinntekten. På den måten behandles egentilvirkning på lik linje med smolt kjøpt av uavhengig produsent. Dette skiller seg altså fra produksjon av smolt (eller settefisk) for salg, det vil si som ikke er til bruk i egen virksomhet. Kommersiell produksjon av settefisk er ikke grunnrenteskattepliktig.

I svaret pekte også departementet på at transaksjoner mellom skattepliktige i interessefelleskap kan skjønnsfastsettes i medhold av skatte-loven § 13-1 dersom internprisen ikke anses å være inngått på armlengdes vilkår. Departementet viste til at ettersom det eksisterer uavhengige leverandører, har skattemyndighetene et grunnlag for å vurdere om benyttede internpriser er markedsmessige.

Fiskeridirektoratet mener at det bør vurderes om det kan gis fradrag for drift og investeringer oppstrøms og nedstrøms i produksjonskjeden, i første rekke knyttet til settefiskproduksjon og videreføring. Dersom man tillater dette, vil

reguleringen i større grad enn det opprinnelige forslaget legge til rette for innovasjon.

Havbrukerne i Astafford (HiA-gruppen) mener departementet bør vurdere å gi fradrag for investeringer i oppstrøms og nedstrøms aktiviteter, for å stimulere til energiomstilling, energisparing, gjenbruk og økt bearbeiding. *Nova Sea AS* ønsker at investeringer i det grønne skiftet gis særskilt fradrag i grunnrenteskatteinntekten, uavhengig av hvor i verdikjeden investeringen gjøres.

Cermaq Norway AS viser til at aktørene må bære hele kapitalkostnaden og risikoen for de største investeringene på smolt og slakteri på land for å muliggjøre verdiskapingen i sjøfasen – men uten fradragsmuligheter for disse. Disse landbaserte aktivitetene krever ikke bruk av havet, men de er fullt integrert og helt nødvendig for å produsere og selge laks. Det foreslås derfor at skattegrunnlaget utvides til også å omfatte smoltproduksjon og slakterier på land.

Sjømat Norge viser til at en mulig forståelse er at direkte fradragsføring er begrenset til avskrivbare driftsmidler som benyttes i den grunnrenteskattepliktige virksomheten, det vil si produksjon av laks, ørret og regnbueørret i sjøfasen, knyttet til ordinære, kommersielle akvakultur tillatelser. En slik forståelse vil innebære at investeringer med fjernere tilknytning til produksjonen i sjøfasen ikke kan fradragsføres direkte. Eksempler på slike investeringer kan være slakteri, settefiskanlegg og brønnbåter. *Sjømat Norge* viser videre til svar på budsjettspørsmål nr. 452 fra finanskomitéen ved Høyres fraksjon til statsbudsjettet for 2023, og påpeker at dette indikerer at fradragsbestemmelsen skal tolkes utvidende. Dersom dette er tilfelle, vil det over tid føre til at drifts- og finansieringsstrukturer i næringen endres. Dette ville være en svært uheldig vridningseffekt som hittil ikke har eksistert i næringen, men som vil bli skapt av skattesystemet.

Nordlaks Oppdrett AS viser til at høringsforslaget ikke åpner for å utgiftsføre alle investeringer mot grunnrenteskatten. I henhold til svar på budsjettspørsmål nr. 452 fra finanskomitéen ved Høyres fraksjon til statsbudsjettet for 2023 er unntaket, slik Nordlaks forstår det, dersom settefisk-, slakteri- eller brønnbåtvirksomhet er organisert i samme selskap som matfiskoppdrett. Man kan da etter sigende utgiftsføre investeringer også i settefisk, mot at eventuelle fremtidige overskudd fra settefiskaktiviteten regnes som del av grunnrenteskattegrunnlaget og dermed beskattes som for havbruksvirksomhet i sjø. For Nordlaks fremstår det overstadig komplisert å skulle skille ut og

dokumentere grunnrenteskattepliktige kostnader ut fra kundens skatteposisjon.

Sjømatbedriftene forstår forslaget slik at investeringer med fjernere tilknytning til produksjonen i sjøfasen ikke kan fradragsføres direkte. Eksempler på slike investeringer kan være slakteri, settefiskanlegg og brønnbåter. Dersom adgangen til direkte fradragsføring utvides til å omfatte flere driftsmidler, vil dette kunne stimulere til flere investeringer i havbruksnæringen. En slik direkte fradragsføring gir selskapene en positiv likviditetseffekt. På den annen side innebærer en slik investering i det grunnrenteskattepliktige selskapet at grunnrenteinntekten øker. Dersom det også gis adgang til direkte fradragsføring for driftsmidler med fjernere tilknytning til produksjonen i sjøfasen, blir det et spørsmål om eventuelle inntekter fra salg av for eksempel slakteritjenester skal omfattes av grunnrenteskatteplikten og bli skattlagt med en marginalsattesats på 62 pst. *Sjømatbedriftene* antar at ulempen ved et eventuelt økt skattegrunnlag er høyere enn fordelene av den positive likviditetseffekten.

Kystrederiene – Brønnbåteierernes Forening viser til at omfanget av fradragsretten for investeringskostnader må tydeliggjøres og ikke utformes på en måte som er konkurransevridende ovenfor servicenæringen. Servicenæringen benytter svært kostbare fartøy og utstyr i sine leverandørtjenester. Det bes klargjort hvordan investeringskostnader for slike fartøy skal fradragsføres i de tilfeller slike skip benyttes både innenfor og utenfor grunnrenterelatert virksomhet.

Frøy ASA har forstått høringsbrevet slik at oppdretter ikke vil få fradrag for investering i et eget service- og brønnbåtselskap i sin særskattepliktige inntekt, dels fordi investeringen ikke kan anses som en del av den særskattepliktige virksomheten, og dels fordi fradraget for investeringer ville gi oppdretter dobbelt fradrag (både for grunninvesteringen og etterfølgende leiebetalinger til brønnbåtselskapet). *Frøy ASA* påpeker at det er svært viktig at den nye grunnrenteskatten ikke bidrar til konkurransevridende ulemper for servicenæringen.

Etter departementets vurdering må fradragsreglene for driftsmidler skille mellom driftsmidler som kun benyttes i den grunnrenteskattepliktige sjøfasen, og øvrige driftsmidler med delvis tilknytning som innsatsfaktorer til sjøfasen.

Departementet har lagt vekt på at flere høringsuttalelser, særlig fra aktører tilknyttet næringen, mener at en utvidet tolkning av tilknytningsvilkåret, og dermed fradragsretten, kan skape usikkerhet om hvilke aktiviteter som kan

anses å være grunnrenteskattepliktige. Enkelte mener at ulempen ved et eventuelt utvidet skattegrunnlag er større enn fordelene av den positive likviditetseffekten. Videre vises det til faren for at drifts- og finansieringsstrukturer i næringen endres over tid, noe næringen anser som uheldig.

Et ytterligere hensyn i vurderingen er at kostnader til drift og en del andre innsatsfaktorer til bruk i den grunnrenteskattepliktige sjøfasen, vil fradragsføres direkte i grunnrenteskatten. Dersom en innsatsfaktor, eksempelvis settefisk, kjøpes fra en leverandør, vil kostnaden være en fradragsberettiget driftskostnad for den grunnrenteskattepliktige kjøperen. For leverandøren av settefisk, som kun er skattepliktig for alminnelig inntekt, vil driftsmidler (for eksempel settefiskanlegget) avskrives etter de alminnelige avskrivningsreglene og inntektene fra salg av settefisk vil skatlegges som alminnelig inntekt. Dette vil gjelde både for en uavhengig leverandør og dersom innsatsfaktoren leveres internt fra et annet, ikke-grunnrenteskattepliktig selskap i konsernet, til en markedsmessig internpris. Selskapene må fastsette internprisen som om avtalen var inngått mellom uavhengige parter, på markedsmessige vilkår. I kontrollen av egenfastsettingen må skattemyndighetene vurdere om interessefellesskapet kan ha påvirket internprisen, og eventuelt foreta skjønnsfastsetting, jf. skatteloven § 13-1 og OECDs retningslinjer for internprising.

Dersom selve driftsmiddelet, eksempelvis settefiskanlegget, i stedet eies direkte av det grunnrenteskattepliktige selskapet, ville en tilsvarende skattemessig behandling innebåret at en også i dette tilfellet kalkulerte en markedsmessig internpris som kom til fradrag i grunnrenteinntekten. Det er imidlertid ikke praksis for å kalkulere internpriser mellom virksomhetsområder i samme selskap for skatteformål. Når slike driftsmidler eies direkte av det grunnrenteskattepliktige selskapet, bør driftsmidlene i stedet kunne fradragsføres i grunnlaget for grunnrenteskatt. En løsning der slike driftsmidler kunne utgiftføres umiddelbart, ville imidlertid medføre store regelverksmessige og kontrollmessige utfordringer i tilfeller der driftsmiddelet delvis benyttes til å tilvirke interne innsatsfaktorer og delvis benyttes til eksterne leveranser. Det ville også representere en ulempe for servicenæringen, som ikke kan fradragsføre investeringer umiddelbart. Det er også ønskelig å avgrense virkeområdet for grunnrenteskatten til sjøfasen, som påpekt av høringsinstanser, slik at driftsmidler som også kan benyttes til annen virksomhet enn den grunn-

renteskattepliktige sjøfasen, ikke omfattes av umiddelbar fradragsføring.

Departementet foreslår derfor at driftsmidler, med en delvis tilknytning som innsatsfaktorer til sjøfasen, kan fradragsføres i grunnrenteinntekten etter de alminnelige avskrivningsreglene i skatteloven i tilfeller der driftsmidlene eies direkte av det grunnrenteskattepliktige selskapet. Dette vil være driftsmidler som faller utenfor avgrensningen som følger av forslag til skatteloven § 19-6 første ledd bokstav c. Selskapet vil alternativt ha mulighet til å fradragsføre en markedsmessig internpris hvis konsernet heller organiseres slik at innsatsfaktoren leveres fra et annet, ikke-grunnrenteskattepliktig selskap i konsernet. Denne løsningen hviler på det samme prinsippet som i særskatten for petroleum, der umiddelbar fradragsføring er begrenset til § 3 b-driftsmidler, mens andre driftsmidler på sokkelen følger alminnelige avskrivningsreglene i skatteloven.

Dersom det grunnrenteskattepliktige selskapet benytter driftsmiddelet delvis som innsatsfaktor i egen grunnrenteskattepliktig virksomhet og delvis til å produsere for salg eksternt, eksempelvis eksternt salg av settefisk, må avskrivningen i grunnrenteskatten avgrenses. Problemstillingen er parallell til fordeling av fradrag ved virksomhet innenfor og utenfor virkeområdet for grunnrenteskatten, som beskrevet i punkt 5.7.4. Slik den skattepliktige ved virksomhet innenfor og utenfor virkeområdet må fordele kostnader i henhold til nytte, må den skattepliktige fordele andelen av avskrivningene for driftsmiddelet til fradrag i grunnrenteinntekt og alminnelig inntekt i henhold til nytten.

Departementet viser til forslag til skatteloven § 19-6 første ledd bokstav d og § 19-6 annet ledd.

Behandling av allerede gjennomførte investeringer
Prinsipielt har ikke behandlingen av historiske investeringer i grunnrenteskatten på havbruk betydning for fremtidige investeringer i havbruk langs kysten. Fradrag for gjennomførte investeringer kan redusere provenyet fra grunnrenteskatten på havbruk vesentlig, avhengig av hvordan et slik fradrag utformes. I høringsnotatet foreslo departementet likevel at det gis fradrag for skattemessige avskrivninger for driftsmidler ervervet før ikrafttredelsestidspunktet som benyttes i den grunnrenteskattepliktige virksomheten. Driftsmidlene ble foreslått å kunne avskrives etter de ordinære saldoreglene, som er ment å reflektere driftsmidlenes faktiske økonomiske verdifall. Inngangsverdien settes til den skattemessige rest-

verdien av driftsmidlene. Det ble ikke foreslått å gi fradrag i grunnrenteinntekten for den nedskrevne delen av driftsmidlene.

Flere aktører, herunder *Sjømat Norge*, mener at allerede gjennomførte investeringer (driftsmidler) bør kunne fradragsføres direkte ved innføring av grunnrenteskatt for havbruk. Fradraget bør etter *Sjømat Norges* syn være lik den regnskapsmessige verdien av driftsmidlene hvor dette overskrider gjenværende skattemessig saldo, etter som dette må antas å være en fornuftig sjablong for verdien av de driftsmidlene som vil skape fremtidige inntekt. *Sjømat Norge* og *Grieg Seafoods ASA* mener det må gis fradrag for verdien av biomassen på innføringstidspunktet.

Sjømatbedriftene mener det bør gis direkte fradrag for alle gjennomførte investeringer (driftsmidler) ved innføring av grunnrenteskatt for havbruk. Fradraget må etter *Sjømatbedriftenes* syn gis med et beløp lik skattemessig nedskrevet verdi.

Kverva AS påpeker at en grunnrenteskatt kan virke mer rimelig hvis den – utformet riktig – gjennomføres fra start. Da opptrer staten delvis som «medinvestor og medrisikotager». Når den innføres for å beskatte kontantstrømmene fra allerede gjennomførte investeringer, er det et direkte beslag uten kompensasjon. Etter *Kvervas* syn bør det derfor, som minimum, være slik at markedsverdi av alle investeringer bør være fradragsberettiget i et slikt skatteregime.

SalMar ASA mener det må gis fradrag for markedsverdien av allerede foretatte investeringer når skatten innføres. Investorer må sikres effektivt fradrag for verdifall i alle typer aktiva som følger av denne og eventuelt senere økninger i grunnrenteskattesatsen.

BDO Advokater AS viser til at det vil være mer riktig at hele den skattemessige inngangsverdien pr 01.01.2023 (og ikke bare skattemessig avskrivning) kommer til fradrag det første året med grunnrenteskatt. Dog slik at det bør være virkelig verdi på driftsmidlene som kommer til fradrag og ikke gjenværende skattemessig avskrivningsgrunnlag. Tilsvarende viser *Cermaq Norway AS* til at grunnrenteskatten kun bør skatlegge verdiskaping fra 1.1.2023, ved at det for 2022 gis tillatelse til å fastsette verdien av driftsmidler og biomasse i sjø til virkelig verdi per 31.12.2022.

Advokatforeningen mener det kan stilles spørsmål ved om fradrag for allerede foretatte investeringer bør begrenses til saldoavskrivninger, slik departementet har foreslått. De aktuelle driftsmidlene skal forutsetningsvis fortsatt medvirke til inntektene som skapes fremover, og som blir gjen-

stand for grunnrenteskatt. Ved å innrømme fradrag for skattemessig restverdi, reduseres konsekvensene av om en investering tilfeldigvis er foretatt kort tid før grunnrenteskatten innføres. Advokatforeningen foreslår derfor at forslaget i § 19-8 tredje strekpunkt revurderes.

Departementet understreker at grunnrenteskatten vil virke nøytralt på fremtidige investeringsbeslutninger i havbruk uavhengig av hvordan historiske investeringer blir behandlet. Spørsmålet om hvorvidt det skal gis fradrag for historiske investeringer, handler først og fremst om hva som anses som rimelig. I vurderingen må det, etter departementets syn, tas hensyn til at aktørene kan ha hatt høy lønnsomhet over en lang periode fra å utnytte samfunnets ressurser før innføring av grunnrenteskatt.

Departementet fastholder høringsforslaget og at det gis fradrag for skattemessige avskrivninger for restverdien av historiske investeringer i grunnlaget for grunnrenteskatten for avskrivbare driftsmidler som benyttes i den grunnrenteskattepliktige virksomheten. Driftsmidlene kan avskrives i tråd med alminnelige avskrivningsregler. Inngangsverdien settes til den skattemessige restverdien av historiske investeringer. Som ved fastsetting av alminnelig inntekt, gis det heller ikke i grunnrenteskatten fradrag for ikke avskrivbare historiske investeringer.

I praksis ligner dette inngangsverdien som ble lagt til grunn da grunnrenteskatten på vannkraft ble innført i 1997. For prosentlignede og skattefrie kraftforetak fantes det da ikke skattemessige inngangsverdier. Foretakene kunne velge mellom en beregnet gjenanskaffelseskostnad og historisk anskaffelseskostnad fratrukket avskrivninger. Med økonomisk korrekte avskrivninger tilsvarer gjenstående verdi gjenanskaffelseskostnaden.

Det gis ikke fradrag for den nedskrevne delen av driftsmidlene og ikke fradrag for verdien av biomassen.

Det vises til forslag til skatteloven § 19-6 første ledd bokstav e.

Driftsmidler overdratt fra andre selskap i konsernet

I utgangspunktet kan driftsmidler som foreslått i skatteloven § 19-6 første ledd bokstav c fradras umiddelbart i grunnrenteinntekten, mens eksisterende driftsmidler i selskapet skal avskrives for restverdien. Denne ulike behandlingen kan gi insentiver til å skille ut tillatelsen i et eget selskap, som dermed blir grunnrenteskattepliktig fra ikrafttredelsestidspunktet. For å oppnå umiddelbart fradrag for eksisterende driftsmidler, kan

innehaverselskapet etter ikrafttredelsestidspunktet overta driftsmidlene tilhørende tillatelsen. Problemstillingen ble ikke særskilt drøftet i høringsnotatet.

Etter departementets syn er dette en uønsket tilpasning til den foreslåtte grunnrenteskatten fordi det vil innebære en umiddelbar fradragsrett for eksisterende driftsmidler, som etter departementets forslag ellers ville vært gjenstand for avskrivning av skattemessig restverdi. Adgang til umiddelbar fradragsføring ved kjøp av driftsmidler konserninternt ville også åpnet for tilpasning ved at internprisen, og dermed inngangsverdien, for driftsmiddelet settes for høyt. Selv om slike transaksjoner kunne rammes av skatteloven § 13-1, ser departementet det som hensiktsmessig å avskjære denne muligheten. Skatteloven § 13-1 vil også komme til anvendelse dersom selskap i interessefellesskap før ikrafttredelse har innrettet seg for å få et høyere avskrivningsgrunnlag på eksisterende driftsmidler overdratt gjennom interne transaksjoner.

Departementet foreslår derfor at ved konserninternt kjøp av eksisterende driftsmidler skal den skattemessige inngangsverdien for kjøper settes lik skattemessig restverdi på tidspunktet for overdragelsen. Det innebærer videre at restverdien av driftsmidlene vil være gjenstand for avskrivninger i kjøpers grunnrenteskatt, og ikke fradragsføres umiddelbart. Også selskap i interessefellesskap, men som ikke inngår i samme konsern, kan foreta lignende transaksjoner. Da antar departementet at skatteloven § 13-1 vil komme til anvendelse der vederlaget, og dermed inngangsverdien, ikke reflekterer driftsmiddelets reelle verdi.

Det vises til forslag til skatteloven § 19-6 første ledd bokstav f og definisjonen av konsern i skatteloven § 19-3.

Driftsmidler fra utviklingstillatelser

Et særskilt spørsmål ved konvertering av utviklingstillatelser, jf. punkt 2.1, er behandlingen av driftsmidler utviklet under utviklingstillatelsen og eventuell fradragsrett. Problemstillingen var ikke gjenstand for særskilt drøftelse i høringsnotatet.

Sjømat Norge viser til at høringsnotatet kan forstås slik at investeringer knyttet til utviklingstillatelser (før konvertering) blir behandlet som allerede gjennomførte investeringer, selv om de gjennomføres etter 1. januar 2023. Ved tildeling av utviklingstillatelsene ble det lagt til grunn at tildelt biomasse skulle ha en verdi som tilsa en betydelig risikoreduksjon for oppdretter. Ettersom tillatel-

sesverdien nå vil være vesentlig lavere enn før regjeringen la frem forslaget om grunnrenteskatt, vil den tildelte biomasse ikke lenger innebære en risikoreduksjon på det nivået som opprinnelig var lagt til grunn. Det vil derfor være naturlig at utviklingskostnadene blir kompensert på annen måte for å sikre at konseptene blir gjennomført. Sjømat Norge viser til at verdifallet på utviklingstillatelsene resulterer i at innehaverne blir møtt med krav om ytterligere egenkapital fra bankene for å få lånefinansiert investeringer i utviklingsfasen. Menon har på oppdrag for Sjømat Norge anslått at 15 av de 22 prosjektene som er tildelt utviklingstillatelser, risikerer å bli avbrutt som en konsekvens av å la skatten omfatte utviklingstillatelsene etter konverteringen.

Sjømatbedriftene mener det bør gis direkte fradrag for allerede gjennomførte investeringer (driftsmidler) ved inntreden i grunnrenteskatteregimet for havbruk som følge av konvertering av utviklingstillatelser. Fradraget må gis med et beløp som er lik skattemessig nedskrevet verdi.

Havbrukerne i Astafford (HiA-gruppen) viser til at det ikke vil være mulig med fratrukk for utviklingstillatelser som er gitt for å løse nærings utfordringer med areal og miljø. Det oppleves nå som om man ikke vil ha muligheter for de positive elementene med risikoavlastning i en kontantstrømbeskatning, men derimot må betale grunnrente så snart teknologien er testet ut og blitt lønnsom.

Advokatforeningen viser til at verdien av kommersielle tillatelser har falt betydelig etter at grunnrenten ble lansert. På bakgrunn av dette er det flere prosjekter som kan stå i fare for ikke å bli gjennomført som følge av at risikoavlastningen er blitt vesentlig redusert fra det som var lagt til grunn som nødvendig på tildelingstidspunktet. Det bør derfor vurderes å utrede en ordning der investeringskostnadene i utviklingsprosjekter refunderes med lik prosentsats som den fremtidige grunnrenten som vil tre inn ved konvertering. Dette vil kunne bedre likviditeten i prosjektene, samtidig som kapitalstrømmen i utviklingsperioden ikke belastes med grunnrenteskatt før etter konverteringstidspunktet.

Tilsvarende mener *Salaks AS* at utviklingskostnader i sin helhet bør komme til fratrukk i det økte skatteregimet, alternativt at det tildeles mer tillatelseskapasitet. Hensikten er at prosjekter tilknyttet ordningen med utviklingstillatelser kan bli lønnsomme. *Nordlaks Oppdrett AS* viser til at håndteringen av utviklingstillatelsene må endres fra det foreslåtte om skatten skal virke nøytralt og disse investeringene skal fortsette.

Departementet viser til at ved søknad om og tildeling av en utviklingstillatelse forplikter søkeren seg til utvikling av teknologi, som presumtivt vil være kostbar, men til nytte for næringsen. «Motytelsen» fra statens side er at tillatelsen tildeles uten krav om vederlag, og senere kan konverteres til ordinær og tidsubegrenset matfisktillatelse mot et lavt vederlag. Utviklingskostnadene er altså klart bundet til utviklingstillatelsen. Alternativet for oppdretteren ville vært å kjøpe en kommersiell matfisktillatelse på ordinær måte, gjennom auksjon, og bruke tillatelsen til å utvikle ny teknologi.

Når utviklingstillatelser ikke inngår i grunnrenteskatten, følger det at kostnader pådratt i forbindelse med en utviklingstillatelse heller ikke er fradragsberettiget i grunnrenteskatten, selv om tillatelsen konverteres til en grunnrenteskattepliktig matfisktillatelse, jf. punkt 5.5.1.

Man kan imidlertid se for seg at den grunnrenteskattepliktige havbruksaktøren ønsker å benytte seg av driftsmiddel utviklet gjennom utviklingstillatelsen, i produksjonen under ordinær matfisktillatelse, og overdrar driftsmiddelet til et produksjonsselskap.

Driftsmidler utviklet under utviklingstillatelser kan imidlertid anses som gjenstand for offentlig støtte, ved at tillatelsen er gitt uten krav om vederlag, men under forutsetning av et prosjekt aktøren har forpliktet seg til å gjennomføre. I stedet for å betale en pris på tillatelsesauksjon har aktøren dermed forpliktet seg til dekke kostnadene til utviklingsprosjektet. På samme måte som det ikke gis fradrag for vederlag for direkte kjøp av tillatelser/kapasitetsøkninger, fordi det ville representert en uthuling av grunnrenteskatten, finner departementet at det heller ikke bør gis fradrag for offentlig støtte til utviklingsprosjekt. Kostnader for driftsmidler som er et resultat av utviklingstillatelser, kommer derfor ikke til fradrag grunnrenteinntekten.

Departementet viser til forslag til skatteloven § 19-6 fjerde ledd bokstav f.

5.7.4 Fordeling av fradrag ved virksomhet innenfor og utenfor virkeområdet

Når skattepliktig driver annen virksomhet i tillegg til virksomheten som er gjenstand for grunnrenteskatt, eksempelvis settefiskproduksjon, brønnbåt-tjenester eller foredlingsvirksomhet, kan det oppstå spørsmål om hvor stor del av kostnadene som er knyttet til den grunnrenteskattepliktige havbruksvirksomheten.

I grunnrenteskatten for vannkraft er det innført regler for kostnadsfordeling mellom grunnrenteskattepliktig virksomhet og den skattepliktiges øvrige virksomhet, jf. skatteloven § 18-3 tredje ledd a nr. 1 fjerde punktum. Fordelingen skal foretas på en måte som er egnet til å gi samsvar mellom kostnadsandelen som faller på kraftproduksjonen, og nytten for kraftproduksjonen. I høringsnotatet foreslo departementet en tilsvarende regel for kostnadsfordeling i grunnrenteskatten for havbruk.

Skattedirektoratet viser til at det er uklart hva som er årsaken til at den foreslåtte fordelingsnøkkel ved fradrag for delt virksomhet ikke også skal gjelde i relasjon til annet og tredje strekpunkt (driftsmidler). Det foreslås derfor at regler om fordeling av kostnader oppstilles i et eget avsnitt og gis en mer generell anvendelse. Skattedirektoratet antar at det vil være behov for fordelingsregler også for kostnader som har tilknytning til brutto grunnrenteinntekt som er delvis verdsatt til normpris og delvis verdsatt til faktisk pris.

Departementet fastholder forslaget om tilsvarende fordelingsregler som i kraftbeskatningen for kostnader som er til nytte både i grunnrenteskattepliktig havbruksvirksomhet og annen virksomhet den skattepliktige driver. Kostnadene skal fordeles på en måte som er egnet til å gi samsvar mellom kostnadsandel og nytte for hver aktivitet, slik som i grunnrenteskatten på vannkraft. Der den grunnrenteskattepliktige driver settefiskproduksjon i tillegg til oppdrettsvirksomhet etter § 19-1 kan eksempelvis mengde eksternt solgt smolt sammenlignet med mengde smolt brukt i egen virksomhet være en hensiktsmessig fordelingsnøkkel. For integrert brønnbåtvirksomhet kan eksempelvis tidsbruk i egen virksomhet og til eksternt ytede tjenester gi en egnet fordeling.

Bestemmelsen flyttes, slik at den gis generell anvendelse for alle fradrag etter § 19-6 første ledd der bruksområdet er delt.

Departementet viser til forslag til skatteloven § 19-6 annet ledd.

5.7.5 Salgs- og markedsføringskostnader

Departementet foreslo i høringsnotatet at årlige brutto salgsinntekter i grunnrenteskattepliktig havbruksvirksomhet skal beregnes ut fra en normpris for produksjon av laks. Normprisen skal i størst mulig grad reflektere den underliggende, generiske verdien av laksen idet sjøfasen avsluttes. Aktiviteter som har til formål å øke verdien av laksen, slik som markedsførings- og salgsaktiviteter, regnes ikke med i inntekten. På denne bak-

grunn foreslo departementet at heller ikke salgs- og markedsføringskostnader skal kunne fradras i grunnrenteinntekten for laks.

For ørret og regnbueørret var det foreslått at selskapenes egne beregnede salgspriser skulle legges til grunn. I høringsnotatet viste departementet til at grunnrenteinntekten kan inkludere kostnadselementer som har oppstått etter sjøfasen, som for eksempel salgs- og markedsføringsaktiviteter. Departementet foreslo derfor at det gis fradrag for salgs- og markedsføringskostnader ved fastsettelsen av grunnrenteskattepliktig inntekt for ørret og regnbueørret. Siden det kan være vanskelig å skille ut salgs- og markedsføringskostnader for de ulike fiskeartene, pekte departementet på at en mulig løsning kunne være å benytte et sjablongfradrag, for eksempel basert på antall kilo solgt av de ulike fiskeslagene.

Sjømat Norge foreslår at det skal gis fradrag for salgs- og markedsføringskostnader for ørret og regnbueørret når faktiske salgspriser skal legges til grunn. *Sjømat Norge* peker på at faglige beregninger legger til grunn at grunnrenteinntekten kommer fra hele verdiskapingsaktiviteten i næringen.

Sjømatbedriftene mener, uavhengig av modell, at det er faktiske salgspriser som skal legges til grunn for beregning av de skattemessige inntektene. Derfor må det gis fradrag for salg- og markedsføringskostnader og markedsavgiften i grunnrenteinntektene for laks, på lik linje som for ørret og regnbueørret.

Kverva AS viser til at salgs- og markedsføringsapparatet har bidratt til utviklingen av lønnsomhet og markedsvekst for norsk laks og ørret. Det er åpenbart i strid med grunnlaget for modellen at disse kostnadene ikke skal være fradragberettiget.

Sjømatrådet viser i sitt høringstilsvar til at Sjømatrådets markedsføring av laks og ørret bidrar til å øke verdien av fisken, også i sjøfasen. Dermed er markedsavgiften, som finansierer Sjømatrådets markedsføring, en kostnad som har sammenheng med den grunnrenteskattepliktige virksomheten. Sjømatrådet viser til beregninger for å underbygge sitt syn. Det påpekes også at det ikke fremgår av Sjømatrådets mandat hvorvidt målet med deres aktiviteter er å øke verdien av laks i eller etter sjøfasen. Årsaken er sannsynligvis at et slikt skille er umulig. Enhver aktivitet som øker verdien av laks etter sjøfasen, vil også øke verdien av laksen i sjøfasen.

SalMar ASA mener forslaget er vridende fordi det ikke gis fradrag for utgifter til salg og markedsføring. Dette er viktige kostnader som har

økt lønnsomheten i næringen gjennom økte priser på laks, og må komme til fradrag i grunnrenten.

Lerøy Seafood Group ASA viser til at salg- og markedsføringskostnader er svært viktige for å opprettholde etterspørselen og verdien av norsk laks. Prispunktet, slik det kommer frem av høringsforslaget, medfører at det oppstår en asymmetri mellom input og output siden sammenstillingen av inntekter og kostnader ikke harmonerer.

Departementet viser til at skatteavregningspunktet skal være ved merdkanten. Det innebærer at verdiøkende aktivitet etter dette punktet ikke skal skattlegges i grunnrenteskatten. Dette er også omtalt i svar på Dokument 8:38 S (2022–2023), der det understrekes at aktiviteter som øker verdien, som foredlingsaktivitet, bearbeiding, transport og markedsføring, i utgangspunktet ikke skal regnes med i grunnrenteinntekten. På samme måte skal heller ikke slike kostnader komme til fradrag.

Departementet viser til at salg- og markeds-kostnader for laks ble foreslått holdt utenfor grunnrenteskatten i høringsnotatet. Bakgrunnen var at årlige brutto salgsinntekter i grunnrenteskattepliktig havbruksvirksomhet var lagt opp til å beregnes ut fra en normpris for produksjon av laks fastsatt på slaktetidspunktet. Når prisen settes ved merdkanten for alle fiskeslagene omfattet av forslaget, vil aktiviteter som øker verdien av fisken etter dette punktet, ikke inngå i grunnrenteskattepliktig inntekt. Denne løsningen er også i tråd med det prinsipielle utgangspunktet for grunnrenteskatten. Det er virksomheten i sjøfasen som utnytter fellesskapets ressurser, er tilgangsbegrenset og som dermed skal være gjensidig for grunnrenteskatt. Verdiøkningen etter dette punktet skal derfor ikke skattlegges. På denne bakgrunn foreslår departementet at salg- og markedsføringskostnader ikke kommer til fradrag i grunnrenteinntekten.

Det vises til forslag til skatteloven § 19-6 fjerde ledd bokstav a.

5.7.6 Finanskostnader, utsatt betaling og leasing

Finanskostnader

I en kontantstrømskatt kan selskapene utgiftsføre nye investeringskostnader umiddelbart i grunnrenteinntekten, også for driftsmidler som er finansiert med gjeld. Et ytterligere fradrag i grunnrenteskatten for kostnadene ved gjeldsfinansiering, som rentekostnader, har da ingen faglig begrun-

nelse. Selskapets kapitalbehov vil for øvrig reduseres når staten dekker sin del av investeringskostnaden gjennom fradrag i grunnrenteskatten. Departementet foreslo derfor i høringsnotatet at det ikke gis fradrag for finanskostnader i grunnrenteinntekten. Av samme grunn inngår heller ikke finansinntekter i grunnrenteskatten.

Sjømat Norge mener at selv om det foreslås å ikke gi generelt fradrag for finansieringskostnader, må det i det minste gis fradrag for finansieringskostnader knyttet til fôr og biomasse i sjø. Uten et slikt fradrag vil skatten ikke være nøytral. Det vises til at oppdrett er svært kapitalkrevende fordi fôr må kjøpes inn og betales lenge før fisken er ferdig produsert for salg. Tilsvarende resonnement fremgår av flere høringsinnspill.

Sjømatbedriftene viser til at forslaget legger opp til at nye investeringer fradragsføres direkte i det inntektsåret de blir ervervet. For allerede gjennomførte investeringer gis det derimot kun fradrag for årlige skattemessige saldoavskrivninger. Ut fra resonnementet til Finansdepartementet mener *Sjømatbedriftene* at det derfor bør kunne gis fradrag i grunnrenteinntekten for rentekostnadene knyttet til gjeldsfinansiering av de allerede gjennomførte investeringene.

SalMar ASA mener forslaget er innrettet slik at det vil begrense selskapenes finansieringsevne. For å avdempe denne negative effekten bør det gis fullt fradrag for rente- og kapitalkostnader, blant annet kapitalkostnadene ved biomassen i sjø og kostnadene ved investeringer i produksjonstillatelser. Forslaget rammer kontantstrømmen som er nødvendig for å betjene normal gjeldsfinansiering av slike kapitalkostnader. Tilsvarende argumentasjon fremgår av høringsuttalelsen til *Cermaq Norway AS*.

Kverva AS, Rostein AS og Lerøy Seafood Group ASA mener manglende håndtering av kapitalkostnadene i foreslått modell medfører at skatten ikke virker nøytralt på investeringer. *Kverva AS* viser til at både tilgang til og kostnadene ved kapital påvirkes negativt. *Kverva AS* viser til at en riktig fungerende kontantstrømskatt kunne ha gjort at lånerenter for nye investeringer var fradragsberettiget bare i ordinær selskapsskatt, gitt at man hadde fått refundert investeringskostnader etter kontantprinsippet. Imidlertid gjøres rentebegrensningen gjeldende også for eksisterende selskaper, som allerede har investert i biomasse, utstyr og produksjonstillatelser til markedspris. Den effektive skattesatsen i sjøfasen vil bli høyere enn 62 prosent fordi selskapet ikke kan trekke fra renter knyttet til disse oppkjøpene. For næringen

under ett halveres om lag de tidligere forventede kontantstrømmene. En naturlig tilpasning vil være at rentebetaling på eksisterende gjeld, knyttet til investeringer i sjøfasen, inkludert produksjonstilatelser og biomasse, blir fradragsberettiget i grunnrenteskatten.

Departementet fastholder at det ikke gis fradrag i grunnrenteskatten for kostnadene ved gjeldsfinansiering. Fradrag for rentekostnader har ingen faglig begrunnelse når det gis direkte fradrag for investeringskostnader, også for investeringer som er finansiert med gjeld. Dette samsvarer med reglene for grunnrenteskatt for vannkraft og petroleum, samt forslaget i høringsnotatet om grunnrenteskatt for vindkraft.

Det samme prinsippet gjør seg gjeldende for rentekostnader ved utsatt betaling. Som vist til i høringsnotatet skal inntekter og kostnader i en nøytral grunnrenteskatt inngå med beløp som tilsvarer nåverdien av inntekten/kostnaden, og det gis umiddelbare fradrag for kostnader når drifts- eller investeringskostnader pådras. Ved kjøp eller leie av en innsatsfaktor kan betalingsvilkår for drifts- og investeringskostnader inneholde et element av utsatt betaling/kreditt. Dersom det gis fradrag for den fulle kjøpsprisen når kostnaden pådras, selv om betaling først skjer i en senere periode, vil et slikt kreditlement ha fellestrekk med rentekostnader som ikke er fradragsberettiget i grunnrenteskatten. Problemstillingen ble ikke særskilt omtalt i høringsnotatet.

Ved ordinære forretningsvilkår mellom uavhengige parter vil betalingsutsettelsen og kreditlementet være moderat, og det er da ikke hensiktsmessig å skille ut kreditlementet i fradragsberettigede kostnader i grunnrenteskatten. Dersom betalingsutsettelsen/kreditten blir vesentlig, for eksempel ved lang betalingsutsettelse eller kjøp på avbetaling, kan kreditlementet utgjøre en større del av kjøpsprisen. I slike tilfeller må rentekostnaden skilles ut fra kjøpsprisen, slik at fradraget i grunnrenteskatten tilsvarer kjøps-/leieprisen ved ordinære betalingsvilkår. Tilsvarende kan være tilfelle for leie- eller leasingavtaler der betalinger utsettes til et tidspunkt vesentlig senere enn fradrag tidfestes skattemessig.

Departementet foreslår derfor at det ikke gis fradrag for rentekostnader ved kjøp eller leie der betalinger utsettes ut over ordinære forretningsvilkår mellom uavhengige parter.

Leie/leasing av driftsmidler der leietager anses som skattemessig eier

I noen tilfeller kan leie-/leasingavtaler, etter en konkret vurdering, innebære en så stor overføring av rettigheter, plikter og risiko at leietager anses som skattemessig eier. I skatt på alminnelig inntekt skal leietager da aktivere kjøpesummen og avskrive denne i tråd med saldoavskrivningsreglene. Kjøpesummen for leietager kan i slike tilfeller fastsettes som summen av nominelle leiebetalinger over leasingperioden, uten at det er krav om å skille ut renteelementet eller beregne nåverdi av leiebetalningene. For denne type leasingavtaler vil regnskapsstandarder ha krav om balanseføring av nåverdien av leiebetalningene, der rentekostnaden i leiebetalningene skilles ut.

En vesentlig del av leiebetalningene kan i slike tilfeller være rente-/kredittkostnader som ikke er fradragsberettiget i grunnrenteskatten. Summen av nominelle leiebetalinger vil dermed ikke tilsvare kostpris/markedsverdi for driftsmiddelet. Problemstillingen ble ikke omtalt i høringsnotatet.

I tilfeller der leietager anses som skattemessig eier av leasinggjenstanden, foreslår departementet derfor at kjøpesummen i grunnrenteskatten for leietager fastsettes lik kostprisen/markedsverdien av driftsmiddelet eksklusiv rentekostnader. Kostprisen/markedsverdien av driftsmiddelet kan fradragsføres i grunnrenteskatten i tråd med reglene omtalt for driftsmidler i grunnrenteskatten, jf. punkt 5.7.3. Den delen av leiebeløpene som reflekterer rente-/kredittkostnader, vil ikke være fradragsberettiget i grunnrenteskatten. Eventuelle deler av leiebeløpet som reflekterer drifts- og vedlikeholdskostnader, må også skilles ut og kan fradragsføres i grunnrenteskatten som løpende driftskostnader.

Departementet viser til forslag til skatteloven § 19-6 fjerde ledd bokstav b.

5.7.7 Skatter og avgifter mv.

I høringsnotatet foreslo departementet at eiendomsskatt på havbruksanlegg og eiendomsskatt på oppdrettsanlegg i sjø skal komme til fradrag i grunnrenteinntekten. Videre ble det foreslått å gi fradrag i grunnrenteinntekten for forskningsavgiften. Det ble ikke foreslått å gi fradrag for markedsavgiften, da denne på tilsvarende måte som markedsførings- og salgsaktiviteter ble ansett for å ha til formål å øke verdien av laksen etter sjøfasen.

Sjømatrådet viser i sitt høringstilsvar til at markedsavgiften, i likhet med forskningsavgiften, bør

være fradragsberettiget. Det vises for øvrig til gjengivelsen av Sjømatrådets høringstilsvar i punkt 5.7.5.

Lerøy Seafood Group ASA mener i utgangspunktet at forskningsavgiften og markedsavgiften bør avvikles. Som et minimum bør begge komme til fradrag i grunnrenteskatten.

Departementet fastholder at eiendomsskatt på oppdrettsanlegg i sjø skal komme til fradrag i grunnrenteinntekten for havbruksvirksomhet. Det vises til at eiendomsskatt, på samme måte som andre løpende kostnader, vil redusere overskuddet og gjenværende grunnrente i selskapet. Etter eiedomsskatteleva § 4 tredje ledd skal det ved verdsettelsen av oppdrettsanlegg i sjø medberregnes fysiske installasjoner som merder, flytemodul, fôringsmaskin, fôringslager, oppholdsrom og sanitæranlegg og liknende, samt anker, lodd og liknende til forankring. Havbruksvirksomheten kan omfatte bygninger som ikke inngår i oppdrettsanlegg i sjø. Når det gjelder øvrig havbruksanlegg, legger departementet til grunn at utskrevet eiendomsskatt kommer til fradrag i grunnrenteinntekten i den grad anlegget har tilknytning til matfiskoppdrett av laks, ørret og regnbueørret i sjøfasen. Som et eksempel kan tenkes lagerbygg på land, som har delvis tilknytning til den grunnrenteskattepliktige havbruksvirksomheten og skattepliktiges øvrige virksomhet. For fordelingen av fradrag for denne type havbruksanlegg vises det til forslag til skatteloven § 19-6 annet ledd.

Formålet med forskningsavgiften er å styrke finansieringen av forskning og utvikling, i regi av Fiskeri- og havbruksnæringens forskningsfond, se også beskrivelsen i punkt 3.3. Ettersom forskningsavgiften kan anses for å bidra til videreutvikling av næringen, og derfor ha sammenheng med havbruksvirksomheten, fastholder departementet at det gis fradrag for denne avgiften i grunnrenteinntekten.

Formålet med markedsavgiften er å gi Norges Sjømatråd AS midler til å utføre markedsførings tiltak og andre fellestilltak, herunder støtte til bransjetiltak som naturlig inngår i profileringen av norske fiskevarer, jf. punkt 3.3. Det vises til at grunnrenteinntekten for laks, ørret og regnbueørret foreslås fastsatt ved merdkanten. Når grunnrenteskattepliktig inntekt (markedsverdien) ved salg fastsettes ved merdkanten, vil aktiviteter som øker verdien av fisken etter dette punktet, ikke inngå i grunnrenteskattepliktig inntekt. Det er virksomheten i sjøfasen som er gjenstand for grunnrenteskatt, og markedsføringskostnader har ikke tilstrekkelig tilknytning til denne delen

av verdikjeden. På bakgrunn av dette fastholder departementet at det ikke gis fradrag for markedsavgiften i grunnrenteinntekten.

Departementet viser til forslag til skatteloven § 19-6 første ledd bokstav i, bokstav j, annet ledd og fjerde ledd bokstav a.

5.7.8 Ytelser til kommuner og lokalsamfunn

Departementet har vurdert om ytelser til kommuner eller lokalsamfunn skal være fradragsberettiget i grunnrenteskatten. Slike ytelser kan representere en del av verdien av grunnrenten i havbruksvirksomheten, og fradrag ville dermed uthule grunnrenteskatten. Mottakeren av ytelsen vil på sin side ikke være grunnrenteskattepliktig. Problemstillingen ble ikke omtalt i høringsnotatet. I høringsnotatet om grunnrenteskatt for landbasert vindkraft er det omtalt at denne type kostnader ikke vil være fradragsberettiget i grunnrenteskatten.

Departementet mener ytelser til kommuner og lokalsamfunn ikke skal fradragsføres i grunnrenteskatten for havbruk. I denne sammenheng vises det til at kommunesektoren i forslaget tilgodeses ved at de skal få halvparten av provenyet fra grunnrenteskatten via produksjonsavgiften, en økt andel av inntekter ved salg av ny tillatelseskapasitet og en eventuell ekstrabevilgning til kommunesektoren, se kapittel 6. Havbrukskommuner har også mulighet til å få inntekter ved å skrive ut eiendomsskatt på flytende oppdrettsanlegg, jf. pkt. 3.2.

Departementet viser til forslag til skatteloven § 19-6 fjerde ledd bokstav g.

5.7.9 Fradrag for kostnader ved kjøp av tillatelser

Havbruksskatteutvalget drøftet om det burde gis fradrag for tillatelser i grunnrenteskatten på havbruk. Utvalget pekte på at verdien av matfisktillatelser representerer selve opphavet til grunnrenten fra havbruksvirksomhet. Verdien av matfisktillatelsen skal i teorien på ethvert tidspunkt representere dagens verdi av all fremtidig grunnrente. Dersom det gis fradrag for verdien av grunnrenten i grunnrenteinntekten, vil skattegrunnlaget uthules og ikke lenger gi uttrykk for grunnrenten. Det bryter derfor med formålet med grunnrenteskatten å gi fradrag for verdien av matfisktillatelser gjennom vederlagene, både for gamle og for nye tillatelser. Siden tillatelsene er tidsbegrensete, ville fradragsrett også ha brutt med det skatterettslige utgangspunktet om at det ikke gis fra-

drag for tidsubegrensede rettigheter, jf. skatte-
loven § 6-10 tredje ledd.

I 2018 ble den første auksjonen under trafikk-
lyssystemet gjennomført. Denne auksjonen ga
betydelig større inntekter til det offentlige enn tid-
ligere tildeling eller salg av tillatelseskapasitet.
Før auksjonen i 2018 sendte Finansdepartementet
ut et varsel som informerte om at regjeringen
arbeidet med å utrede en modell for grunnrente-
skatt på havbruk. I pressemeldingen av 27. april
2018 står det: «Auksjonsbeløpet i den forestående
auksjonen inngår i grunnlaget for friinntekt. Det
innebærer at det gis fradrag over tid for auksjons-
beløpet i grunnlaget for grunnrenteskatten og
begrenser grunnrenteskattens virkning på den
kommende auksjonen.» Auksjonen i 2018 ga et
proveny på om lag 3 mrd. kroner. Fastpristildelin-
gen og auksjonen i 2020 ga et proveny på om lag
7 mrd. kroner.

For kapasitet tildelt gjennom fastpris i 2022 ga
Nærings- og fiskeridepartementet havbruksaktø-
rene muligheten til å levere tilbake den tildelte
kapasiteten mot at staten tilbakebetaler vederla-
get. Det meste av denne kapasiteten ble levert til-
bake og senere i stor grad solgt i den påfølgende
auksjonen. Forslag om grunnrenteskatt på hav-
bruk var kjent før auksjonen av nye tillatelser i
2022 ble gjennomført. I forslaget ble det klargjort
at det ikke ville bli gitt fradrag for kjøp av tillatel-
ser. Det påvirket prisen som ble oppnådd i auksjo-
nen.

I høringsnotatet fastholdt departementet det
prinsipielle synet slik det ble uttrykt av flertallet i
Havbruksskatteutvalget. Det anbefalte at det ikke
bør gis fradrag i grunnrenteskatten for vederlag
for tillatelser tildelt før auksjonen i 2018. Begrun-
nelsen for anbefalingen var både prinsipiell og
praktisk. Å gi fradrag for kjøpte tillatelser vil være
å uthule skattegrunnlaget for grunnrenteskatten.
Videre er det få tillatelser som har vært tildelt til
et betydelig vederlag. Vurderinger fra flertallet i
Havbruksskatteutvalget er nærmere omtalt i boks
5.1.

Departementet foreslo i høringsnotatet å gi et
bunnfradrag i grunnrenteskatten på havbruk, noe
som ville bidra til at kun de største aktørene, som
presumptivt har de største overskuddene, ville
betale grunnrenteskatt. Samtidig ville det redu-
sere provenyet fra de største aktørene, som får
betydelig lavere grunnrenteskatt. Departementet
så denne reduksjonen i sammenheng med at det
ikke gis fradrag for den enkelte aktørs faktiske
betalte vederlag for historiske kjøp av tillatelser.
Departementet viste til at et bunnfradrag for alle

aktører dermed også kunne ses på som et sja-
blongfradrag for allerede kjøpte tillatelser.

*Sjømatbedriftene, Sjømat Norge, Grieg Seafoods
ASA, Kverva AS* og flere andre aktører mener det
bør gis direkte fradrag for investeringer ved kjøp
av akvakulturtillatelser i markedet eller kjøp av
vekst. *Sjømatbedriftene* og *Sjømat Norge* mener
fradraget bør gis med et beløp tilsvarende kostpri-
sen. Tilsvarende bør da inntekten ved et fremtidig
salg av akvakulturtillatelser inntektsføres som
grunnrenteinntekt. Dette vil være i tråd med
behandlingen av andre investeringer (driftsmid-
ler), som kan fradragsføres direkte, jf. forslag til
ny skattelov § 19-6 første ledd, annet strekpunkt.
En slik løsning vil også kunne gi økt betalingsvilje
ved auksjonene.

Sjømat Norge viser videre til at en vesentlig
del av selskapenes formuesverdier i dag er inves-
teringer i tillatelser. Selv om konsesjoner i en lang
periode ble tildelt vederlagsfritt, er om lag 96 pst.
av dem senere omsatt for det som på det aktuelle
tidspunkt var rådende markedspris. Det inne-
bærer at for de selskapene som har kjøpt slike til-
latelser, er effekten akkurat den samme som om
de hadde kjøpt dem ved auksjoner direkte fra sta-
ten. Flere andre aktører fremmer en tilsvarende
argumentasjon.

Lovundlaks AS opplever det som urimelig at de
aktørene som har betalt mest til staten for conse-
sjonene, er de som blir hardest rammet av skatte-
forslaget. I praksis ender *Lovundlaks* opp med å
betale dobbel grunnrenteskatt slik forslaget ligger
i dag. Det er derfor av avgjørende betydning at det
legges opp til særskilt skjerming av konsesjoner
kjøpt på auksjon i 2018 og 2020. *Måsøval AS*
mener staten må tilby erstatning til aktører som
har kjøpt tillatelser i 2020.

Departementet fastholder at det ikke
gis fradrag for verdien av tillatelsene ettersom
disse representerer selve grunnrenten i nærin-
gen. Siden tillatelsene er tidsubegrensede, ville
fradragsrett også ha brutt med det skatterettslige
utgangspunktet om at det ikke gis fradrag for tids-
ubegrensede rettigheter. Næringsdrivende står
alltid overfor en risiko for endringer i skatter og
avgifter, uten at disse kompenseres. Grunnrente-
skatten vil videre virke nøytralt på fremtidige
investeringer uavhengig av hvordan tidligere
kjøpte tillatelser blir behandlet.

Departementet ser likevel at kapasiteten som
ble kjøpt på auksjonene i 2018 og 2020, samt fast-
pristildelingen i 2020, står i en særstilling, gitt
departementets varsel i forkant. Departementet
foreslår derfor et sjablongfradrag for kapasitet
kjøpt fra staten i disse tildelingene. Fradraget set-

tes sjablongmessig til 40 pst. av faktisk innbetalt vederlag til staten fordelt over fem år med et likt beløp. Siden det ikke er tilsvarende fradrag i grunnrenterelatert selskapsskatt, vil fradragbeløpet teknisk nedjusteres med skattesatsen på alminnelig inntekt slik at fradraget skjer mot den effektive grunnrenteskattesatsen på 35 pst.

Departementet viser også til at forslaget om bunnfradrag i punkt 5.7.10 i tillegg skjermer det aller meste av kapasiteten som er kjøpt på auksjonene i 2018 og 2020 og fastpristildelingen i 2020. Departementet vil samtidig peke på at bunnfradraget for de fleste aktørene ville være så høyt at det reelt sett fører til at også deler av tillatelser kjøpt i annenhåndsmarkedet skjermes. Det samme vil gjelde eventuelle kjøp fra staten forut for varslet i 2018.

Ved fremtidige tildelinger vil aktørene ta hensyn til grunnrenteskatten i sine bud ved å nedjustere sin betalingsvillighet for nye tillatelser. Dermed kan innføringen av en grunnrenteskatt isolert sett ha en prisdempende effekt på fremtidige auksjoner. Dette ble tydelig i auksjonen høsten 2022, der gjennomsnittlig auksjonsvederlag per tonn maksimalt tillatt biomasse (MTB) falt med om lag 30 pst. sammenlignet med auksjonen i 2020. Det kan være en fordel for aktørene fordi de må binde mindre kapital gjennom auksjonen. Tilsvarende vil aktørene ta hensyn til grunnrenteskatten ved omsetning av akvakultur tillatelser i annenhåndsmarkedet etter innføringen av en grunnrenteskatt. Bunnfradraget kan føre til at små og mellomstore aktører, med lavere produksjon enn bunnfradraget, har større betalingsvilje i fremtidige auksjoner og ved private overdragelser enn større aktører.

Det vises til forslag til skatteloven § 19-6 første ledd bokstav h og fjerde ledd bokstav c.

Fradrag ved konvertering av utviklingstillatelser

Etter endt prosjektperiode kan Fiskeridirektoratet gi tillatelse til at en utviklingstillatelse konverteres til ordinær matfiskstillatelse dersom prosjektet har nådd de på forhånd satte målkriteriene. Konverteringen skjer mot et vederlag på 10 mill. kroner. Dersom målkriteriene ikke oppfylles eller vederlaget ikke ytes, faller tillatelsen bort. Fiskeridirektoratets vurdering er at utviklingstillatelsene ved konvertering opphører å eksistere, og det skrives ut nye matfiskstillatelser. En ny matfiskstillatelse kan selges umiddelbart etter konvertering med mulig fortjeneste. Problemstillingen om fradrag ved konvertering av utviklingstillatelser ble ikke særskilt omtalt i høringsnotatet.

En kunne tenke seg at vederlaget på 10 mill. kroner skulle være fradragsberettiget i grunnlaget for grunnrenteskatten. I likhet med ordinære produksjonstillatelser kjøpt på auksjon eller fastpris vil imidlertid også konverteringsvederlaget representere verdien av hele eller deler av grunnrenten. Det skal derfor prinsipielt ikke komme til fradrag i grunnrenteskatten. **D e p a r t e m e n t e t** foreslår at konverteringsvederlaget ikke kan trekkes fra i grunnlaget for grunnrenteskatt.

Det vises til forslag til skatteloven § 19-6 fjerde ledd bokstav c.

5.7.10 Bunnfradrag

I høringsnotatet foreslo departementet et bunnfradrag i grunnrenteskatten på havbruk. Bunnfradraget var ment å bidra til å skjerme de mindre aktørene, slik at det er aktørene som presumptivt har de største overskuddene, som vil betale grunnrenteskatt. Samtidig vil bunnfradraget redusere provenyet fra de største aktørene, som får en betydelig reduksjon i grunnrenteskatten. Departementet pekte på at reduksjonen i skattegrunnlaget kan ses i sammenheng med at det i forslaget ikke ble gitt fradrag for den enkelte aktørs betalte vederlag for historiske kjøp av tillatelser, og at et slikt generelt bunnfradrag dermed kunne ses på som et sjablongfradrag for allerede kjøpte tillatelser, se også punkt 5.7.9. Bunnfradraget ble foreslått utformet som et kronebeløp tilsvarende gjennomsnittlig fortjeneste på et gitt antall tonn produsert fisk.

Departementet ba om høringsinnspill på et bunnfradrag på 54 mill. kroner og 67,5 mill. kroner (som anslagsvis skulle skjerme en produksjon på mellom 4 000 til 5 000 tonn). Det ble vist til at et fradrag i den størrelsesordenen ville skjerme det aller meste av kapasiteten som er kjøpt på auksjonene i 2018 og 2020 og fastpristildelingen i 2020. Departementet pekte på at et bunnfradrag kan gi insentiver til å etablere flere selskaper for å få flere bunnfradrag. For å motvirke dette ble det foreslått bare å gi ett bunnfradrag på konsernnivå og for selskaper eid av samme person og dennes nærstående.

Skattedirektoratet viser i sitt hørings svar til at det ikke er klart av forslaget til skatteloven § 19-7 hvordan bunnfradraget skal beregnes. Videre har Skattedirektoratet sett på effekten av de to foreslåtte nivåene for bunnfradraget. Beregningene viser at 25 aktører vil betale grunnrenteskatt med et bunnfradrag på 54 millioner kroner (ved anslagsvis 4 000 tonn MTB), hvor den minste av disse aktørene har en samlet tillatelseskapasitet på 5 683 tonn MTB. Settes bunnfradraget tilsva-

Boks 5.1 Særlig om tillatelser kjøpt i annenhåndsmarkedet

Havbruksskatteutvalget drøftet i NOU 2019: 18 *Skattlegging av havbruksvirksomhet* om det burde gis fradrag ved videresalg av tillatelser mellom private parter i annenhåndsmarkedet. Utvalget viste til at det prinsipielle utgangspunktet er det samme som for de øvrige tillatelsene, nemlig at de representerer opphavet til grunnrenten og at det ikke bør gis fradrag for grunnrenten i skattegrunnlaget for grunnrenten. Utvalget så likevel på om det var grunnlag for å inkludere vederlag for tillatelser som er solgt i annenhåndsmarkedet, i friinntektsgrunnlaget.

Utvalget gikk gjennom transaksjoner i annenhåndsmarkedet over en periode og kom frem til at de færreste transaksjoner gjaldt kun tillatelser, og at de fleste overdragelser har skjedd i form av kjøp og salg av aksjer. Ved aksjeoverdragelser videreføres de skattemessige verdiene på selskapets driftsmidler, herunder tillatelsene. Hvorvidt det skjer transaksjoner av aksjer fra gamle til nye eiere i et havbruksselskap, bør derfor prinsipielt være uten betydning for grunnrenteskatten, som ilegges selskapet.

Utvalget viste til at de fleste overdragelser i annenhåndsmarkedet har skjedd til en betydelig

lavere verdi enn markedsverdi i dag. Det vil si at bare en liten andel av dagens grunnrente har blitt realisert gjennom historiske transaksjoner.

Utvalget pekte på at det ville være vanskelig å anslå den isolerte verdien av tillatelsene for skatteformål ved aksjeoverdragelser. Oppkjøp av oppdrettsselskap har i noen tilfeller foregått på ulike tidspunkt og med flere kjøpere, som også har vært nærstående. Verken skattemessig verdi ført i skattemelding eller omsetningsverdi i finansregnskapet er egnet til å anslå verdiene av tillatelsene isolert sett.

Utvalget pekte på at det er prinsipielt betenkelig om beskatningen av et selskap skal være avhengig av om det har skjedd endringer i bakenforliggende eierskap. Videre ble det påpekt at andre eierskifter enn direkte salg, som for eksempel arv, kunne komplisere bildet ytterligere. Det ville bli krevende for skattyter å beregne disse historiske verdiene, og for Skatteetaten å kontrollere dem.

Utvalgets flertall kom derfor til at vederlag for tillatelser før auksjonen i 2018, uavhengig av om disse er ervervet i første- eller annenhåndsmarkedet, ikke bør gi grunnlag for fradrag i grunnrenteskatten.

rende til 67,5 millioner kroner (ved anslagsvis 5 000 tonn MTB), er det etter Skattedirektoratets beregninger kun 18 aktører som kommer i posisjon for å betale grunnrenteskatt, hvor den minste av disse aktørene har en samlet tillatelseskapasitet på 7 074 tonn MTB.

Fiskeridirektoratet peker på at den reelle produksjonen er større enn maksimalt tillatt biomasse, fordi det er forskjell på biomassen aktørene til enhver tid har i sjøen (vekt av levende fisk), og det de faktisk produserer som slaktet fisk i løpet av et år. Dette betyr at et selskap med en samlet kapasitet på mindre enn 4 000 eller 5 000 tonn MTB også kan bli omfattet av grunnrentebeskatning etter forslaget. Videre advarer *Fiskeridirektoratet* mot bruk av *Fiskeridirektoratets* lønnsomhetsstatistikk for beregningen, da dette vil gi insentiver til å rapportere feilaktig og høyest mulig fortjeneste for å heve bunnfradraget. Det vises også til at forslaget fører til lav forutberegnelighet for selskapene, ved at selskaper som ligger

nær grensen for grunnrentebeskatning, ikke vil vite om de vil komme i slik skatteposisjon eller ikke før etter beregningsåret. Som en alternativ ordning foreslår *Fiskeridirektoratet* at midlere kapasitet (uttrykt som tillatelseskapasitet i tonn MTB) gjennom beregningsåret legges direkte til grunn for avgjørelsen av om selskapet kommer i grunnrenteskatteposisjon eller ikke.

Videre viser *Fiskeridirektoratet* til at det i forslag til § 19-7 står at Stortinget skal fastsette bunnfradraget årlig. For eksempel kan da Stortinget vedta bunnfradrag basert på normpris ett år og et bestemt kronebeløp det neste året. *Fiskeridirektoratet* mener dette kan skape periodiske utfordringer knyttet til langsiktige kontrakter, og da særlig opp mot videreføring.

Sjømat Norge viser til beregninger utført av KPMG som skal vise at grunnrenteskatten vil treffe også aktører med mindre enn 5 000 tonn MTB. Dette kan blant annet skyldes at årsproduksjonen av laks (tonn) kan være høyere enn antallet

tonn (MTB) selskapet har i sine ordinære, kommersielle tillatelser. Sjømat Norges klare oppfatning er at langt flere enn hva regjeringen hevder, vil bli rammet av grunnrenteskatten.

Sjømatbedriftenes høringstilsvar inneholder mange av de samme elementene som høringstilsvaret til Sjømat Norge. Videre viser Sjømatbedriftene til en juridiske vurdering av SANDS Advokatfirma DA, og konstaterer at gjeldende rett ikke gjør det mulig å gjennomføre intensjonene til regjeringen om å skjerme de små- og mellomstore aktørene, med forslaget i høringsnotatet. Sjømatbedriftene viser videre til sitt alternative forslag basert på prinsippene i den færøyske modellen, og ber regjeringen innrette en eventuelt økt beskatning for havbruksnæringen i tråd med denne modellen.

Bremnes Seashore AS, Biomarint forum, Advokatfirmaet Schjødt AS, BDO Advokater AS, Advokatforeningen, SpareBank 1-bankene, Salaks AS og flere andre høringsinstanser mener bunnfradraget må heves dersom den politiske målsetningen er at bare 30 til 35 prosent av selskapene skal omfattes av grunnrenteskatten. *Bremnes Seashore* viser til en alternativ løsning: I stedet for å øke bunnfradraget vilkårsløst, kan man øke bunnfradraget kilo for kilo for laks levert inn til norsk foredlingsindustri.

Advokatfirmaet Schjødt AS viser til at den type terskelverdier som et bunnfradrag innebærer, gir sterke incentiv til tilpasninger som medfører at synergier ved stordrift der dette ellers hadde vært naturlig, tapes til skade for både privat sektor og samfunnet. Det påpekes også at bunnfradraget er innrettet slik at det kun gis i positiv grunnrenteinntekt. For å virke nøytralt bør bunnfradraget gis uavhengig av om grunnrenteinntekten det enkelte år er positiv.

Nettverk fjord- og kystkommuner (NFKK) viser til rapporten *Lakseskattens utfordringer*, som viser at grunnrenteskatten med den foreslåtte ordningen på bunnfradraget vil slå inn rundt 1 830 tonn MTB. På bakgrunn av dette mener NFKK at bunnfradraget er satt på feil tallgrunnlag, noe som medfører at grunnrenteskatten ikke vil skåne de mindre, lokalt eide selskapene. Ønskes det at grunnrenteskatten kun skal treffe de største, må bunnfradraget økes med minst ti-gangen.

Salaks AS viser til at det i 2009 ble tildelt 65 tillatelser til mindre aktører. På dette tidspunktet ble en mindre aktør definert som en aktør med 14 820 tonn MTB eller mindre i Nordland og sørover, eller 17 100 tonn MTB eller mindre i Troms og Finnmark. *Salaks AS* foreslår at denne definisjonen benyttes i forbindelse med fastsettelse av

bunnfradrag. *Hofseth International AS* foreslår at bunnfradraget økes til en produksjon på 30 000 tonn. Dette for å sikre at bunnfradraget havner på et nivå som skåner små- og mellomstore aktører. *Nova Sea AS* foreslår at bunnfradraget økes til 10 000 tonn MTB, som tilsvarer et kronefradrag på 135 mill. kroner.

Kverva AS viser til at et bunnfradrag vil forandre strukturen i næringen, og svekke den samfunnsøkonomiske og bedriftsøkonomiske lønnsomheten i norsk sjømatnæring, i tillegg til de skadelige effektene av selve grunnrenteskatten. Det vises til at et bunnfradrag vil gi insentiver til å splitte opp store effektive selskaper til flere mindre effektive selskaper – fordi økningen i overskudd etter skatt fortsatt vil være større enn kostnadsøkningen ved økt ineffektivitet. Samlet redusert effektivitet i norsk havbruk vil begrense norsk havbruksnærings konkurransekraft internasjonalt. Provenyeffekten av bunnfradraget kunne vært brukt til å senke skattesatsen, og på denne måten både redusert effektivitetstapene ved å ha et bunnfradrag og redusert de mulige effektivitetstapene ved å sette en for høy (vridende) marginal skattesats.

Professorene Petter Bjerksund og Guttorm Schjelderup ved Norges Handelshøyskole mener det ikke bør innføres bunnfradrag, og viser til at et bunnfradrag vil svekke den økonomiske effektiviteten i havbruksnæringen ved at det påvirker lønnsomheten av hvordan virksomhet og eierskap organiseres og utvikles.

SalMar ASA mener det foreslåtte bunnfradraget ikke har noen sammenheng med tillatelser som er kjøpt på auksjon, og innebærer en massiv ekstra skatt på de selskapene som har utviklet det meste av den industrielle infrastrukturen. Denne infrastrukturen er også de mindre selskapene avhengige av, for eksempel ved videreføring. Fradraget kan gjøre forslaget rettsstridig både etter intern norsk rett og internasjonale avtaler.

Mowi ASA viser til at bunnfradrag ikke har økonomifaglig begrunnelse og gir vridningseffekter og -insentiver, spesielt i et konsesjonsregime som i havbruksnæringen hvor en må kjøpe vekst.

Carnegie AS mener det er en ugunstig asymmetri at skattegrunnlaget skal bygge på det enkelte selskaps faktiske inntekter, mens bunnfradraget skal basere seg på gjennomsnittlig produktivitet og lønnsomhet for næringen. Ved å basere et bunnfradrag på faktisk produktivitet for den enkelte aktør, ville man gitt sterkere insentiver til kostnadseffektivitet og effektiv utnyttelse av lisenser.

Statistisk sentralbyrå (SSB) mener bunnfradraget bør settes så lavt som mulig, og aller helst at det ikke gis bunnfradrag. Det vises til at bunnfradraget innebærer at marginal skattesats for selskaper i grunnrenteposisjon vil være høyere enn for selskaper som ikke produserer nok til å betale grunnrenteskatt. Følgelig vil bunnfradraget kunne vri selskapsstrukturen, ved at de minste aktørene, alt annet likt, vil ha høyere betalingsvilje for tilleggskapasitet enn de andre selskapene. En slik konkurransevridning vil bidra til redusert effektivitet og lavere verdiskaping i næringen. I tillegg kan endret selskapsstruktur i retning flere og mindre aktører ha negative konsekvenser for biosikkerhet som spredning av lakselus. SSB viser videre til at den vridende effekten av produktionsavgiften skyldes bunnfradraget. Dette er et ytterligere argument for å droppe bunnfradraget.

Det samme argumentet fremkommer i Skatteutvalgets utredning (NOU 2022: 20) punkt 13.2.4:

Bunnfradraget vil svekke den økonomiske effektiviteten av grunnrenteskatten og bør etter utvalgets mening ikke innføres. Dersom en ønsker at mer av grunnrenten skal bli værende i næringen, vil det være mer effektivt at skattesatsen reduseres fremfor å innføre et bunnfradrag.

Departementet viser til at bunnfradrag i høringsnotatet ble delvis begrunnet med at bare de største aktørene, som presumptivt har de største overskuddene, skal betale grunnrenteskatt og delvis som et sjablongfradrag for historiske kjøp av tillatelser. Ettersom det nå foreslås et eget sjablongfradrag for tillatelser kjøpt på auksjon i 2018 og 2020 og fastpristildelingen i 2020, se omtale i punkt 5.7.9, kan det argumenteres for at begrunnelsen for bunnfradrag er svakere. Bunnfradraget vil dessuten være et ikke-nøytralt element i en ellers nøytral grunnrenteskatt.

Departementet fastholder forslaget om et bunnfradrag og foreslår at det settes til 70 mill. kroner. Siden det ikke er tilsvarende fradrag i grunnrenterelatert selskapsskatt, vil fradragsbeløpet teknisk nedjusteres med skattesatsen på alminnelig inntekt slik at fradraget skjer mot den effektive grunnrenteskattesatsen på 35 pst. Bunnfradraget kan kun komme til fradrag én gang på konsernnivå slik det er definert i § 19-3. Det er behov for en fordelingsregel når et konsern med flere selskaper, som hver innehar matfiskstillatelse, samlet skal ha ett bunnfradrag for konsernet. Departementet foreslår at bunnfradraget i konsernet, jf. § 19-3, fordeles til hvert av selskapene som

innehar matfiskstillatelse ut fra det enkelte selskaps maksimale tillatte biomasse (MTB).

Bunnfradrag kan bare fradragsføres i positiv grunnrenteinntekt og etter at eventuell fremført negativ grunnrenteinntekt fra tidligere år er utnyttet og negativ og positiv grunnrenteinntekt for konsernselskap eventuelt er samordnet. Ubenyttet bunnfradrag kan ikke fremføres, og ubenyttet bunnfradrag i et selskap kan ikke overføres eller samordnes med grunnrenteinntekt i et annet selskap i konsernet. Rekkfølgen ved fastsettelse av grunnrenteskatt er beskrevet i § 19-4 og illustrert i boks 5.2.

Departementet viser til forslag til skatteloven § 19-8.

Rettslige innvendinger mot bunnfradrag

Sjømatbedriftene viser i sitt hørings svar til en juridisk vurdering gjennomført av SANDS Advokatfirma DA, som skal vise at det foreslåtte bunnfradraget kan være i strid med konstitusjonelle regler og Norges EØS-rettslige forpliktelser. I vurderingen vises det til at bunnfradragsordningen kan være i strid med prinsippet om at skatter skal være «allmenne», med etablerings- og kapitalbevegelsesfriheten i EØS-avtalens hoveddel og Norges folkerettslige forpliktelser etter EØS-avtalen protokoll 9, som inneholder en egen bestemmelse om konkurransevridende statsstøtte, jf. artikkel 4 (1). *Kverva AS* viser i sitt høringstilsvaret til vurderingen Sjømatbedriftene har innhentet fra SANDS Advokatfirma DA.

Advokatforeningen viser til at departementet legger til grunn at bunnfradraget medfører at 65-70 prosent av selskapene unngår grunnrenteskatt. Dersom dette er en korrekt antakelse, mener Advokatforeningen at det må vurderes om forslaget kan anses som en allmenn skatt. Videre viser Advokatforeningen til at dersom et hovedformål med bunnfradraget er å favorisere de mindre, nasjonalt eide aktørene, bør det utredes om bunnfradraget er i strid med EØS-avtalen.

Når det gjelder anførselen om at bunnfradraget er i strid med et prinsipp om at skatter skal være «allmenne», viser departementet til at selv om et mindretall av aktørene i næringen vil bli betalingspliktige for grunnrenteskatten, fører ikke selve utformingen av bunnfradraget til resultater som fremstår «tilfeldige eller vilkårlige», se Justisdepartementets lovavdelings tolkningsuttalelse av 20. mars 2023. Videre vil flere ulike typer foretak, med ulik størrelse, ulik organisering og ulikt eierskap være omfattet av grunnrenteskatten. Grunnrenteskatten vil, også med bunn-

fradraget, ha bred geografisk spredning langs kysten.

Til spørsmål om statsstøtte viser departementet til at forslaget om grunnrenteskatt gjelder fiskerisektoren, og departementet legger til grunn at EØS-avtalens bestemmelser om forbud mot statsstøtte i artikkel 61 nr. 1 ikke kommer til anvendelse. Det følger likevel av EØS-avtalens protokoll 9 artikkel 4 at støtte til fiskerisektoren som vrir konkurransen, skal avskaffes.

I alle tilfelle mener departementet at bunnfradraget ikke er omfattet av EØS-avtalens statsstøttebegrep, ettersom bunnfradraget representerer et progressivt element i grunnrenteskatten samt at det gjelder likt for alle foretak. Som støtte for dette synet vises det til *C-596/19P Commission v. Hungary*. Saken gjaldt spørsmålet om ungarsk lovgivning, som påla 0 pst. skatt på omsetning under 100 millioner ungarske forinter og 5,3 pst. skatt på omsetning over 100 millioner ungarske forinter, og dermed ga en selektiv fordel til foretak som hadde omsetning under 100 millioner ungarske forinter. EU-domstolen kom til at lovgivningen ikke utgjorde statsstøtte. Domstolen la vekt på at medlemsstaten i utgangspunktet har rett til å utforme sitt eget skatte- og avgiftssystem, herunder progressive skatter som saken gjaldt. Det ble videre lagt avgjørende vekt på at den aktuelle lovgivningen gjaldt likt for alle foretak, og ble konsekvent gjennomført i tråd med lovens formål, som var å skatlegge i tråd med den skattepliktiges evne til å bære skatten.

Ettersom også bunnfradraget har progressive elementer samt gjelder likt for alle foretak og konsekvent gjennomføres i tråd med sitt formål, tilsier likhetstrekkene med *C-596/19P Commission v. Hungary* at heller ikke det foreslåtte bunnfradraget i grunnrenteskatten for havbruk er statsstøtte. At slike progressivt begrunnede sider ved skattereglene ikke anses som statsstøtte etter artikkel 61, medfører etter departementets oppfatning at de heller ikke kan anses som statsstøtte etter artikkel 4 i protokoll 9.

Når det gjelder forholdet til «de fire friheter», er det reist spørsmål om det foreslåtte bunnfradraget er i strid med retten til fri etablering og fri flyt av kapital, ettersom bunnfradraget i praksis i større grad kommer de mindre, nasjonalt eide foretakene til gode, sammenliknet med de store, helt eller delvis utenlandsk eide foretakene. Departementet legger til grunn at havbruk faller utenfor virkeområdet for bestemmelsene om «de fire friheter», jf. EØS-avtalen artikkel 8. Det er dessuten lite sannsynlig at bunnfradraget ville vært i strid med de fire friheter dersom havbruk

hadde vært omfattet av EØS-avtalens regler om fri bevegelse.

I *C-75/18 Vodafone* tok EU-domstolen stilling til om Ungarns progressive skatteregel på området for telekommunikasjon forskjellsbehandlet selskap som var hjemmehørende i Ungarn med selskap som var hjemmehørende i en annen medlemsstat. Domstolen uttalte at selv om lovgivningen innebar at en større andel skatt ville bæres av utenlandske skattytere, skyldtes dette forhold ved det aktuelle markedet og ikke lovgivningen. På tilsvarende måte er det markedsforhold som medfører at bunnfradraget i grunnrenteskatten for havbruk presumptivt vil kunne føre til at mindre, nasjonalt eide foretak i mindre grad omfattes av grunnrenteskatteplikt enn større, utenlandsk eide foretak. Etter departementets syn innebærer det at bunnfradraget uansett ikke ville vært i strid med de fire friheter i EØS-retten.

5.8 Realisasjon av driftsmiddel og kontinuitetsoverdragelse

Realisasjon av driftsmiddel

I høringsnotatet foreslo departementet at gevinst ved realisasjon av driftsmiddel som benyttes i havbruksvirksomheten, skal inngå i brutto grunnrenteinntekt, likevel med unntak for realisasjon av enkeltstående akvakulturtilatelse. På tilsvarende måte ble det foreslått at tap ved realisasjon av driftsmidler som inngår i havbruksvirksomheten, kan fradragføres i grunnrenteinntekten.

Skattedirektoratet viser til at det i forslaget kun er vederlag ved realisasjon av driftsmidler som saldoavskrives, som skal inntektsføres som gevinst og inngå i brutto inntekt i grunnrenteskatten. Skattedirektoratet antar at det kan eksistere flere driftsmidler enn merder mv. som har en direkte funksjon i havbruksvirksomheten. Det bør derfor vurderes om skatteplikten bør knyttes til gevinst ved realisasjon av alle driftsmidler som benyttes i grunnrenteskattepliktig havbruksvirksomhet, unntatt akvakulturtilatelse.

Sjømat Norge og *Sjømatbedriftene* mener det er noen uklarheter i tilknytning til forslaget til skatte- loven § 19-6. Dersom det er snakk om realisasjon av driftsmiddel som har vært direkte fradragført, vil det ikke være noen skattemessig saldoverdi på driftsmiddelet for grunnrenteskatteformål. I et slikt tilfelle vil gevinst/tap være lik vederlaget. Dersom det er snakk om realisasjon av driftsmiddel som saldoavskrives, for eksempel investering før 1. januar 2023, vil det kunne være vesentlig gjenstående skattemessig saldoverdi for det reali-

serte driftsmiddelet. I et slikt tilfelle vil det ha betydning om det er vederlag eller gevinst som skal inntektsføres (tap som fradragsføres).

BDO Advokater AS viser til at forslaget innebærer at man kan komme i den situasjon at bare deler av de historiske investeringene kommer til fradrag i grunnrenteinntekten, mens hele gevinsten inngår i grunnrenteinntekten. Hvis det kun skal gis fradrag for gjenværende skattemessige avskrivninger på driftsmidler man eier før reglene trer i kraft, er deres vurdering er at det her er behov for regler som sikrer at kun gevinst for den del der investeringsbeløp har kommet til fradrag i grunnrenteinntekt, inngår i grunnrenteinntekten.

Departementet fastholder forslaget om at gevinst ved realisasjon av driftsmiddel som fradragsføres umiddelbart i grunnrenteskatten, jf. punkt 5.7.3 og forslag til § 19-6 første ledd bokstav c, skal føres til inntekt i grunnlaget for grunnrenteskatt. Det samme skal gjelde ved uttak av slike driftsmidler. For disse driftsmidlene vil den skattemessige inngangsverdien være null. Gevinsten som tilsvarer vederlaget, skal inntektsføres fullt ut i realisasjonsåret.

Ved realisasjon og uttak av driftsmidler som skal avskrives også i grunnrenteskatten, foreslår departementet at de alminnelige reglene om inntektsføring i skatteloven kapittel 14 får anvendelse. Det innebærer at skattepliktig kan ta hele eller deler av vederlaget til inntekt i realisasjonsåret. Inngangsverdien ved gevinstberegningen vil være de skattemessige nedskrevne verdiene. For realisasjon av driftsmiddel mv. i saldogruppe a til d skal vederlaget så langt det ikke er inntektsført, nedskrives på saldoen for driftsmiddelet. Ved realisasjon i saldogruppe e til i skal gevinst eller tap føres på gevinst- og tapskontoen, og minst 20 pst. av kontoen inntektsføres årlig og skattlegges som grunnrenteinntekt.

For avskrivbare driftsmidler som benyttes delvis i egen grunnrenteskattepliktig virksomhet og delvis i annen virksomhet, må gevinsten eller tapet fordeles mellom grunnlaget for grunnrenteskatt og alminnelig inntekt i henhold til nytte. Det vises til beskrivelsen av driftsmidler med delvis tilknytning til sjøfasen i punkt 5.7.3 og fordeling av fradrag ved virksomhet innenfor og utenfor virkeområdet i punkt 5.7.4. I hvor stor grad driftsmiddelet er brukt innenfor eller utenfor grunnrenteskattepliktig virksomhet, kan endre seg over brukstiden til driftsmiddelet. Etter gjeldende forslag vil fordeling av gevinst eller tap ved realisasjon ta utgangspunkt i bruken av driftsmiddelet det foregående inntektsåret. Det kan stilles spørsmål om fordelingen av gevinst/tap i stedet burde

baseres på bruken av driftsmiddelet over hele brukstiden til driftsmiddelet. Departementet vil følge utviklingen og vurdere om det er behov for justeringer på dette punktet.

Som Skattedirektoratet peker på i sin høringsuttalelse, ser departementet at det også kan være driftsmidler i havbruksvirksomheten som ikke saldoavskrives, men som bør være omfattet av bestemmelsen om realisasjon av driftsmiddel. Departementet vil derfor presisere at forslaget til § 19-5 og § 19-6 får anvendelse på samtlige driftsmidler tilknyttet grunnrenteskattepliktig virksomhet. Unntaket er, som foreslått i høringsnotatet, at gevinst eller tap ved realisasjon av enkeltstående akvakulturtillatelser ikke inngår i grunnlaget for grunnrenteskatt, ettersom tillatelsene er opphavet til grunnrenten.

Departementet viser til forslag til skatteloven § 19-5 første ledd bokstav c og § 19-6 første ledd bokstav g.

Kontinuitetsoverdragelse

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 havbruks-selskapet, og de underliggende verdiene i havbruks-selskapet blir ikke påvirket.

Av hensyn til likebehandling, og for å unngå uheldige tilpasninger, foreslår departementet at overdragelse av aksjer og andeler fortsatt behandles etter de alminnelige skattereglene, også når selskapet driver grunnrenteskattepliktig virksomhet. Det vil si at de skattemessige posisjonene på selskapets innmat (merder, tillatelser mv.) videreføres hos overtakende selskap ved overdragelsen. Siden transaksjonen ikke endrer de skattemessige verdiene i det overdratte selskapet, vil grunnrenten uansett komme til beskatning over tid.

Ved eierskifte av havbruksanlegg i form av samlet salg av anlegget, vil det normalt skje et skattemessig oppgjør, og gevinst eller tap vil inngå i overdragerens grunnrenteinntekt for inntektsåret. I høringsnotatet ble eierskifte av havbruksanlegg med samlet overdragelse av eiendelene foreslått å kunne overdras med skattemessig kontinuitet. Dette av hensyn til likebehandling med overdragelser av aksjer og selskapsandeler, og for å unngå uheldige tilpasninger.

Forslaget svarer til gjeldende unntaksregel i vannkraftbeskatningen. I skatteloven § 9-3 syvende ledd er det åpnet for at samlet realisasjon av

særskilte driftsmidler i kraftanlegg og fallrettigheter er unntatt fra skatteplikt. Unntaket innebærer at kraftverk og fallrettighet realiseres uten at det skjer et skattemessig oppgjør når overføringen er samlet, og overtaker viderefører de skattemessige verdiene og ervervstidspunktene for eiendeler, rettigheter og forpliktelser som overføres. Et tilsvarende unntak er foreslått i høringsnotat om grunnrenteskatt på landbasert vindkraft.

Departementet fastholder forslaget om å innføre et tilsvarende unntak ved samlet overdragelse av havbruksvirksomhet. Overdragelse anses for å skje samlet når tillatelse og driftsmidler som kan fradras umiddelbart i grunnrenteskatten, jf. forslag til skatteloven § 19-6 første ledd bokstav c, overføres sammen til én kjøper. Overtaker må videreføre de skattemessige verdiene og ervervstidspunktene for de eiendeler, rettigheter og forpliktelser som overføres. Også fremført 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 fradragført direkte etter bestemmelsene om kontantstrømskatt, vil den skattemessige verdien som overtaker skal videreføre, være null.

Problemstillingene om overdragelser gjennomført før forslaget til grunnrenteskatt på havbruk ble kjent, og behandlingen av driftsmidler ved opphør av drift, ble ikke omtalt særskilt i høringsnotatet.

Et havbruksanlegg kan ha blitt omsatt i markedet før forslaget om grunnrenteskatt på havbruksvirksomhet ble kjent. Omsetningsverdien mellom kjøpere i markedet kan reflektere hele eller deler av grunnrenten i havbruksvirksomheten. Fradragsrett for omsetningsverdien ville dermed uthule grunnrenteskatten. Videre kan overdragelser ha blitt gjennomført ved kjøp og salg av aksjer der skattemessige verdier videreføres uendret. Departementet mener på denne bakgrunn at kjøper ikke skal gis fradrag for omsetningsverdien for gjennomførte overdragelser av havbruksanlegg, -virksomhet eller -selskap. For fremtidige omsetninger vil partene ta hensyn til fradragsretten i forhandlinger om overdragelsesprisen.

Departementet viser til forslag til skatteloven § 19-6 første ledd bokstav c og § 19-11, og forslag til endring i skatteloven § 9-3 syvende ledd.

5.9 Underskudd

En kontantstrømskatt er kjennetegnet ved at investeringskostnaden kan trekkes fra umiddelbart. Dersom grunnrenteinntekten blir negativ, kan skatteverdien enten utbetales, eller fremføres med rente, slik departementet har omtalt i Prop. 1 LS (2022–2023) og som foreslått i høringsnotatet. I nåverdi er de to alternativene likeverdige forutsatt riktig fremføringsrente. Utbetaling vil redusere kapitalbehovet til selskaper som ikke er i skatteposisjon. Utbetalingsordninger i skattesystemet er imidlertid sårbare for misbruk i form av uberettigede utbetalingskrav. Dette er blant annet kjent fra den tidligere leterefusjonsordningen i petroleumsskatten (se eksempelvis HR-2020-611-A og HR-2020-2200-A), merverdiavgiftssystemet og Skattefunn-ordningen. En utbetalingsordning fordrer derfor at skattemyndighetene har tilstrekkelig mulighet til forsvarlig kontroll av kostnadene i forkant av utbetaling, slik at det bare er skatteverdien av pådratte, relevante kostnader som utbetales. Slik kontroll må være mulig å gjennomføre i praksis ved at man har tilstrekkelig tid til å innhente og vurdere dokumentasjonen, og det kan heller ikke kreve for store administrative ressurser. I høringsnotatet ble det av disse årsakene foreslått at negativ grunnrenteinntekt fremføres med rente.

Skatteutvalget omtaler også denne problemstillingen i NOU 2022: 20 *Et helhetlig skattesystem*. Utvalget peker på at en kontantstrømskatt kan være utfordrende sett fra statens side fordi skatteinntekter kommer sent, og skatteinntekten varierer med årlig investeringsnivå. Utbetalinger i investeringsfasen kan øke faren for misbruk. Spesielt gjør dette seg gjeldende dersom negativt skattegrunnlag utbetales. Slike utfordringer kan imidlertid også oppstå ved periodiserte investeringsfradrag med refusjonsordninger. Faren er større under en kontantstrømskatt fordi den umiddelbare fradragsretten for investeringer typisk leder til større kontantutbetalinger på et tidligere tidspunkt enn ved periodiserte fradrag.

Flere høringsinstanser har argumentert for at negativ grunnrenteinntekt må utbetales, blant annet *Sjømat Norge*, *Sjømatbedriftene*, *LO*, *Salaks AS*, *Cermaq Norway AS*, *Nova Sea AS* *Grieg Seafoods ASA* og *Stiim Aqua Cluster*. *Sjømat Norge* og *Sjømatbedriftene* viser til at det for havbrukselskapene vil kunne være meget stor forskjell mellom å få utbetalt skatteverdien av negativ grunnrenteinntekt og fremføring av negativ grunnrenteinntekt med en rente. *Sjømat Norge* peker på at så lenge fradragene ikke gis umiddelbart, men heller

fremføres med ukjent rente som med periodiserte fradrag, blir det misvisende å omtale skatteforslaget som en kontantstrømskatt.

Kverva AS viser til at dersom grunnrenteskatten skal innføres, unngår man bare vridende effekter ved å utbetale skatteverdien av negativ skatt, på samme måte og med samme begrunnelse som man i et periodisert overskuddsskattesystem kompenserer med en friinntekt.

SalMar ASA mener underskudd i særskattegrunnlaget må refunderes årlig, som for petroleum og vannkraft, og med en pantsettelsesadgang for slike refusjonskrav, som i petroleumsnæringen. Behovet for pantsettelsesadgang forsterkes ved at grunnrenteskatten sterkt vil redusere de viktigste panteverdiene i næringen, produksjonstillatelsene.

Advokatfirmaet Schjødt AS viser til at forslaget vil dempe selskapenes evne til å gjennomføre investeringer. Departementets forslag innebærer ikke noe direkte bidrag til å skaffe slik finansiering. Dette kunne stilt seg annerledes hvis statens «investeringsbidrag» hadde blitt utbetalt kontant. Da kunne refusjonskravet blitt pantsatt som sikkerhet for en mellomfinansiering, slik det har vært for leteaktivitet i petroleumsnæringen.

Pareto Securities AS viser til at det for nystartede selskaper vil være en vesentlig forskjell om grunnrenteskatten blir innført slik som det er foreslått i høringsnotatet, eller om negativ grunnrenteinntekt utbetales. De negative konsekvensene vil i hovedsak påvirke investeringer i nye teknologier, da disse er drevet i stor grad av nystartede og mindre selskaper. Noen av de negative konsekvensene ved forslaget kan løses ved at man gjør som i oljebransjen og betaler ut negativ grunnrenteinntekt.

Departementet viser til at en utbetalingsordning ikke er tilpasset en løsning hvor mindre aktører skjermes gjennom et stort bunnfradrag. For selskaper som har en årlig grunnrente under bunnfradraget, ville en utbetalingsordning gitt et provenytap. I perioder med underskudd, for eksempel i en investeringsfase, ville selskapene fått utbetalt skatteverdien av underskuddet, mens overskuddet i senere år ville blitt skjermet fra grunnrenteskatt av bunnfradraget. For disse selskapene ville utbetalingsordning fungert som en subsidie, og grunnrenteskatten ville ikke være nøytral. I en modell med fremføring av underskudd med rente, må selskapene først trekke fra tidligere inntektsårs negative grunnrenteinntekt før de kan utnytte bunnfradraget.

Departementet er videre enig med Skatteutvalget i at en kontantstrømskatt med store

investeringsfradrag i en tidlig fase vil være sårbar for tilpasninger. Behovet for å vurdere særskatteregimet opp mot eventuelle tilpasninger gjennom internprising av for eksempel settefisk (smolt) og tjenesteleveranser (brønnbåter mv.) ville blitt forsterket. Departementet viser også til at grunnrenteskatten på vannkraft ble innført i 1997, mens utbetalingsordningen for negativ grunnrenteinntekt først kom på plass fra inntektsåret 2007. Også i petroleumsskatten fra 1975 måtte underskudd fremføres, før det ble innført leterefusjon i 2007 og en generell underskuddsrefusjon fra 2022.

En eventuell utbetalingsordning måtte baseres på skattepliktiges egen skattefastsetting, mens kontroll ofte ville vært praktisk mulig først på et senere tidspunkt. Ved innføringen av et nytt skatteregime vil nødvendigvis selskapene og skattemyndighetene i enkelte konkrete tilfeller måtte avklare hvordan regelverket skal praktiseres, noe som øker sannsynligheten for endringssaker. Med en utbetalingsordning ville det dermed særlig i startfasen være økt risiko for feilaktige utbetalinger, som i seg selv innebærer en risiko for manglende tilbakebetaling til staten.

Departementet understreker at selskapene med fremføring av underskudd med rente vil ha sikkerhet for verdiene av fradragene. Videre vil skatteverdien av negativ grunnrenteinntekt utbetales dersom selskapet opphører med grunnrenteskattepliktig virksomhet. Fremføring av underskudd med rentetillegg er da likeverdig med en utbetalingsordning i nåverdi. På bakgrunn av at det vil være krevende å kombinere utbetaling av årlig negativ grunnrente med et bunnfradrag, og at en utbetalingsordning særlig i en tidlig fase kan være sårbar for tilpasninger, fastholder departementet at negativ grunnrenteinntekt fremføres med rente. Negativ grunnrenteinntekt vil komme til fradrag i positiv beregnet grunnrenteinntekt senere år.

I høringsnotatet foreslo departementet at fremføringsadgangen utformes med en rente som fastsettes årlig av Finansdepartementet i forskrift. Ettersom skattyter har sikkerhet for verdiene av underskudd, foreslo departementet at renten for fremføring av underskudd baseres på en risikofri rente. Videre ble det vist til at underskuddet må utnyttes løpende og at underskudd fra tidligere år fremføres før underskudd fra senere år. Det ble foreslått at negativ grunnrenteinntekt og negativ grunnrenteinntekt til fremføring må utnyttes og fremføres før det gis fradrag for bunnfradrag.

Departementet fastholder vurderingene i høringsforslaget. Fremføringsadgangen utformes

med en risikofri rente etter alminnelig inntektskatt, fastsatt årlig av Finansdepartementet i forskrift. Det er en forutsetning at underskudd utnyttes løpende, og at underskudd fra tidligere år fremføres før underskudd fra senere år.

Negativ grunnrenteinntekt og negativ grunnrenteinntekt til fremføring må utnyttes og fremføres før det gis fradrag for bunnfradrag etter § 19-8. Bunnfradrag føres mot positiv grunnrenteinntekt det enkelte inntektsår og kan ikke skape negativ grunnrenteinntekt. Ubenyttet bunnfradrag kan ikke fremføres.

Departementet åpner for samordning av grunnrenteinntekt for aksjeselskap og likestilte selskap/sammenslutninger, også over flere inntektsperioder dersom grunnrenteinntekten blir negativ. Dersom et selskap har negativ grunnrenteinntekt etter eventuell fremførbar negativ grunnrenteinntekt fra tidligere år er trukket fra i positiv grunnrenteinntekt, kan selskapet velge å samordne hele eller deler av negativ grunnrenteinntekt mot positiv grunnrenteinntekt i et annet konsernselskap. Rekkefølgen ved fastsettelse av grunnrenteskatt er beskrevet i § 19-4 og illustrert i boks 5.2.

Underskudd eller tap i andre inntekter enn grunnrenteinntekt fra havbruk kan ikke i noen tilfeller trekkes fra i positiv grunnrenteinntekt. Det kan heller ikke ytes konsernbidrag på tvers av skatteregimene.

For at selskapene skal ha sikkerhet for full verdi av fradragene foreslår departementet at skatteverdien av eventuell negativ grunnrenteinntekt utbetales dersom en skattyter opphører med grunnrenteskattepliktig virksomhet. Departementet vil vurdere hvordan et opphørskrav skal kunne pantsettes.

Departementet viser til forslag til skatteloven § 19-7 om samordning og fremføring av negativ grunnrenteinntekt, § 19-10 om behandling av underskudd eller tap i andre inntektskilder, og § 19-11 bokstav c om opphørsrefusjon.

5.10 Fradrag i fastsatt skatt

Departementet foreslo i høringsnotatet at produksjonsavgiften består, men at den kan trekkes fra krone for krone mot fastsatt grunnrenteskatt. En produksjonsavgift som kan trekkes fra i grunnrenteskatten, blir normalt ingen ytterligere belastning for oppdrettere som betaler grunnrenteskatt, men en mekanisme for å tildele kommunene en del av grunnrenteskatten. Det ble foreslått at pro-

duksjonsavgiften ikke kan kreves fradratt i alminnelig inntekt.

Flere høringsinstanser, blant andre *Advokatforeningen* og *Statistisk sentralbyrå (SSB)* og *Lerøy Seafood Group ASA* har påpekt at dette ikke blir tilfellet for mindre aktører hvor bunnfradraget overgår fastsatt grunnrenteskatt. SSB viser til at produksjonsavgiften for disse selskapene vil virke vridende, noe som vil kunne påvirke disse selskaperes beslutninger.

Sjømatbedriftene mener primært at produksjonsavgiften må avskaffes. Sekundært bør den kunne trekkes fra krone mot krone mot fastsatt grunnrenteskatt. Videre bør den gis fradrag for produksjonsavgiften i alminnelig inntekt, ved beregning av ordinær selskapsskatt.

Osland Havbruk AS, Havbrukerne i Astafjord (HiA-gruppen) og *Nova Sea AS* mener produksjonsavgiften bør komme til fradrag i den ordinære selskapsskatten. Det vises til at noe annet i realiteten innebærer en skatteskjerpelse, spesielt for de minste selskapene som ikke betaler grunnrenteskatt.

Departementet påpeker at formålet med produksjonsavgiften er at vertskommunene og -fylkeskommunene skal få en stabil, årlig inntekt fra havbruksvirksomheten. Departementet fastholder derfor at samtlige tillatelsesinnehavere må betale produksjonsavgift, uavhengig av om grunnrenteskatt blir fastsatt i det enkelte inntektsår eller ikke. Det er ikke grunn til å anta at mindre aktører har lavere avkastning enn større aktører, og bunnfradraget vil skjerme mindre aktører fra grunnrenteskatt.

Produksjonsavgiften er en særavgift som etter ordinære regler kunne trekkes fra i alminnelig inntekt. Departementet fastholder forslaget i høringsnotatet om at produksjonsavgiften ikke kan kreves fradratt i alminnelig inntekt, men at den heller kan trekkes fra krone for krone i fastsatt grunnrenteskatt. Det foreslås også at eventuell ubenyttet produksjonsavgift til fratrukk i fastsatt grunnrenteinntekt i et selskap i et konsern kan komme til fratrukk i fastsatt grunnrenteskatt i et annet selskap i konsernet, jf. skatteloven § 10-4. For selskaper og konsern som betaler grunnrenteskatt, betyr det at produksjonsavgiften ikke lenger vil være en belastning, men en mekanisme for å tildele kommunene en fast del av grunnrenteskatten. For konserner, jf. skatteloven § 10-4, der grunnrenteskattepliktig havbruksvirksomhet er delt mellom flere selskaper, foreslås det at ubenyttet fratrukk for produksjonsavgift i et selskap kan trekkes fra i fastsatt grunnrenteskatt i et annet konsernselskap.

Boks 5.2 Illustrasjon av rekkefølge ved beregning av grunnrenteskatt

Tabell 5.2 illustrerer skatteberegningen for et konsern etter skatteloven § 10-4 med grunnrenteskattepliktig virksomhet i tre selskaper. Rekkefølgen på skrittene ved beregning av grunnrenteinntekt, fastsatt grunnrenteskatt og fratregg for produksjonsavgift fremgår av forslaget til § 19-4 og de enkelte bestemmelser. Først beregnes nettoinntekt for hvert selskap basert på selskapets bruttoinntekt etter § 19-5, fradragberettigede kostnader etter § 19-6 og eventuell fremført negativ grunnrenteinntekt fra tidligere år, jf. § 19-7 annet ledd. Selskap A og B har i illustrasjonen da en positiv nettoinntekt før samordning, mens selskap C har negativ nettoinntekt.

Konsernet kan velge å samordne inntil hele den negative nettoinntekten i selskap C med positiv grunnrenteinntekt i et annet konsernselskap, jf. § 19-7 første ledd. Det vil ikke være mulig å samordne inntekt til selskap B fordi dette selskapet har positiv nettoinntekt før samordning. For å kunne utnytte bunnfradrag og fratregg for produksjonsavgift i selskap A, er det i eksemplet valgt å samordne negativ nettoinntekt på 14 i selskap C med positiv nettoinntekt i selskap A. Det er valgt å ikke samordne inntekt fra selskap B da en heller vil benytte inntekten

mot bunnfradrag i selskap B. Dette gir det beste samlede resultatet i selskapet over tid, siden gjenstående negativ grunnrenteinntekt i selskap C kan fremføres med rente til fradrag i positiv grunnrenteinntekt senere år.

Bunnfradraget fordeles på konsernselskapene ut fra maksimal tillatt biomasse, jf. § 19-8. Siden ubenyttet bunnfradrag i et selskap ikke kan samordnes med andre konsernselskaper, vil bare deler av bunnfradraget i selskap B kunne benyttes. Selskap C har ikke tilstrekkelig nettoinntekt til å utnytte bunnfradraget dette inntektsåret. Ubenyttet bunnfradrag i selskap B og C kan heller ikke fremføres til fradrag i senere inntektsår.

Selskap A beholder da så mye av skattegrunnlaget etter samordning at både bunnfradraget på 35 kan benyttes, og selskapet får tilstrekkelig fastsatt grunnrenteskatt til at samlet produksjonsavgift for konsernet på 5 kan trekkes fra krone for krone i fastsatt grunnrenteskatt for selskap A, jf. § 19-9. I eksemplet vil da ingen av selskapene betale grunnrenteskatt dette inntektsåret. Selskap C får en negativ grunnrenteinntekt på 11 som kan fremføres med rente og benyttes mot positiv grunnrenteinntekt i senere år, jf. § 19-7, annet ledd.

Tabell 5.2 Illustrasjon av rekkefølge og konsernsamordning

Konsernselskap	A	B	C
Bruttoinntekt	150	40	30
Kostnader	-90	-35	-25
Fremført negativ grunnrenteinntekt fra tidligere år			-30
Nettoinntekt før samordning	60	5	-25
Samordning av negativ nettoinntekt	-14		14
Bunnfradrag som kan benyttes ¹	-35	-5	0
Skattbar grunnrenteinntekt	11	0	-11
Fastsatt grunnrenteskatt (44,9 pst.)	5	0	0
Fratregg for produksjonsavgift ²	-5		
Grunnrenteskatt etter fratregg for produksjonsavgift	0	0	0
Fremføring av negativ grunnrenteinntekt ³			11

¹ Konsernet får et samlet bunnfradrag på $70 \cdot (1-0,22)=55$ som fordeles på selskapene etter MTB, se punkt 5.7.10. I eksemplet er fordelingen av bunnfradraget etter MTB 35 til selskap A, 10 til selskap B og 10 til selskap C.

² Selskapene har i eksemplet produksjonsavgift på hhv. 3, 1 og 1. Siden selskap B og C har null i fastsatt grunnrenteskatt, fratregges hele produksjonsavgiften krone for krone i grunnrenteskatt for selskap A, se punkt 5.10.

³ Negativ grunnrenteinntekt foreslås fremført med rente, se punkt 5.8, som i illustrasjonen er 2,8 pst.

Særlig om fremføring av ubenyttet fratrukk for produksjonsavgift

I høringsnotatet var det lagt opp til at betalt naturressursskatt og produksjonsavgift skulle kunne fremføres og komme til fratrukk krone for krone mot fremtidig fastsatt grunnrenteskatt.

Departementet har vurdert dette på nytt etter at naturressursskatten er tatt ut av forslaget, se punkt 6.1. Å opprettholde en fremføringsadgang for betalt produksjonsavgift som ikke er trukket fra i fastsatt grunnrenteskatt, ville bety at selskap som ikke har grunnrenteinntekt over bunnfradraget kunne bygge opp en saldo med fremført produksjonsavgift, inklusiv rentetillegg. Det fremførte beløpet vil i så fall kunne trekkes fra dersom selskapet i fremtiden skulle få fastsatt grunnrenteinntekt over bunnfradraget.

Departementet anser det uheldig at produksjonsavgift til fremføring mot fremtidig grunnrenteskatt skal kunne bygge seg opp uten begrensninger. En slik skatteposisjon vil bare ha verdi om selskapet i fremtiden enten får fastsatt grunnrenteskatt, eller for eksempel inngår i fusjon med annet grunnrenteskattepliktig selskap. Departementet foreslår derfor at fradrag for produksjonsavgift bare kan fradragsføres i årets fastsatte grunnrenteskatt, det vil si uten fremføringsadgang. Dette vil fjerne mulighetene for overdragelse av denne skatteposisjonen og forhindre oppbygging av betydelige posisjoner av ubenyttet fratrukk for fremført produksjonsavgift.

Departementet viser til forslag til skatteloven § 19-9.

6 Kommunesektorens andel av grunnrenten

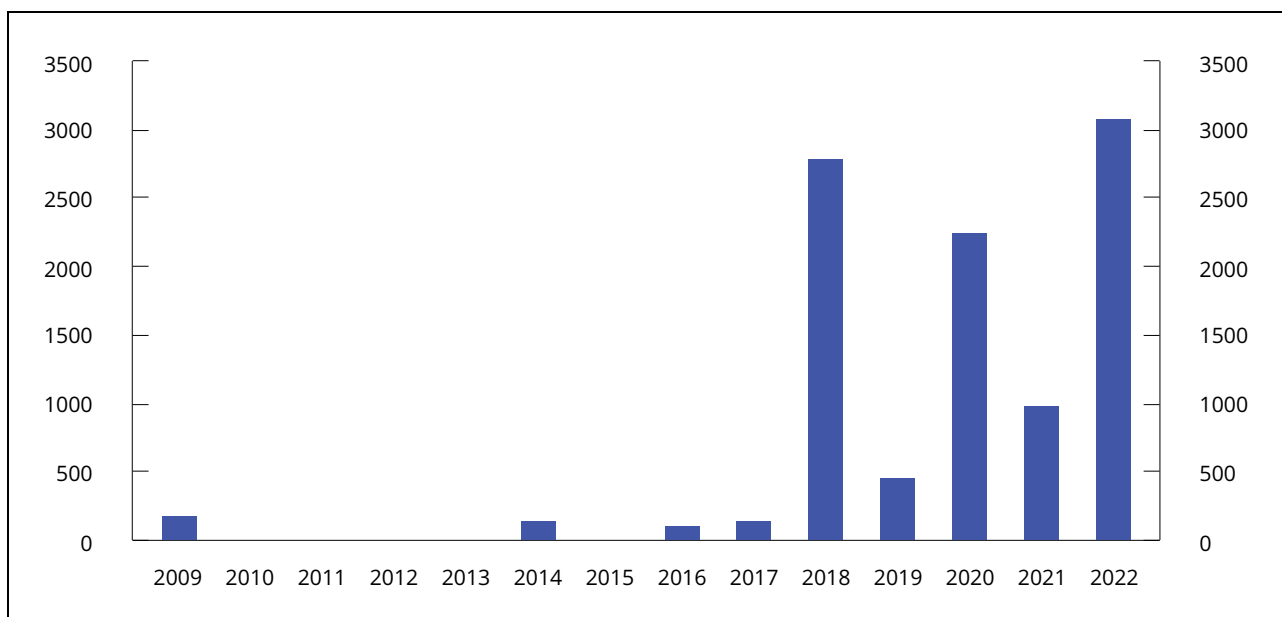
6.1 Kommunale inntekter fra havbruksvirksomhet

Havbrukskommuner og -fylkeskommuner mottar i dag inntekter fra produksjonsavgiften på fisk. Avgiften ble innført i 2021 og ga samme år et proveny på 582 mill. kroner. Rent teknisk fordeles avgiftsinntektene gjennom Havbruksfondet. Det er lagt til grunn at Stortinget skal bevilge et beløp tilsvarende avgiftsinntektene til Havbruksfondet påfølgende år, det vil si at bevilgning og utbetaling til fondet skjer etterskuddsvis. Produksjonsavgiften prisjusteres i de årlige statsbudsjettene. I tillegg mottar de samme (fylkes-) kommunene betydelige beløp ved tildeling av ny tillatelseskapasitet. Fra tildelingen i 2020 mottok kommunesektoren 3,25 mrd. kroner over årene 2020 og 2021 gjennom Havbruksfondet. I 2022 ble Havbruksfondet tilført om lag 3,1 mrd. kroner. Om lag 2,3 mrd. kroner var fra produksjonsavgiften og kommunesektorens andel av inntektene fra salg av ny kapasitet. I tillegg besluttet Stortinget en

ekstra bevilgning til Havbruksfondet på 800 mill. kroner.

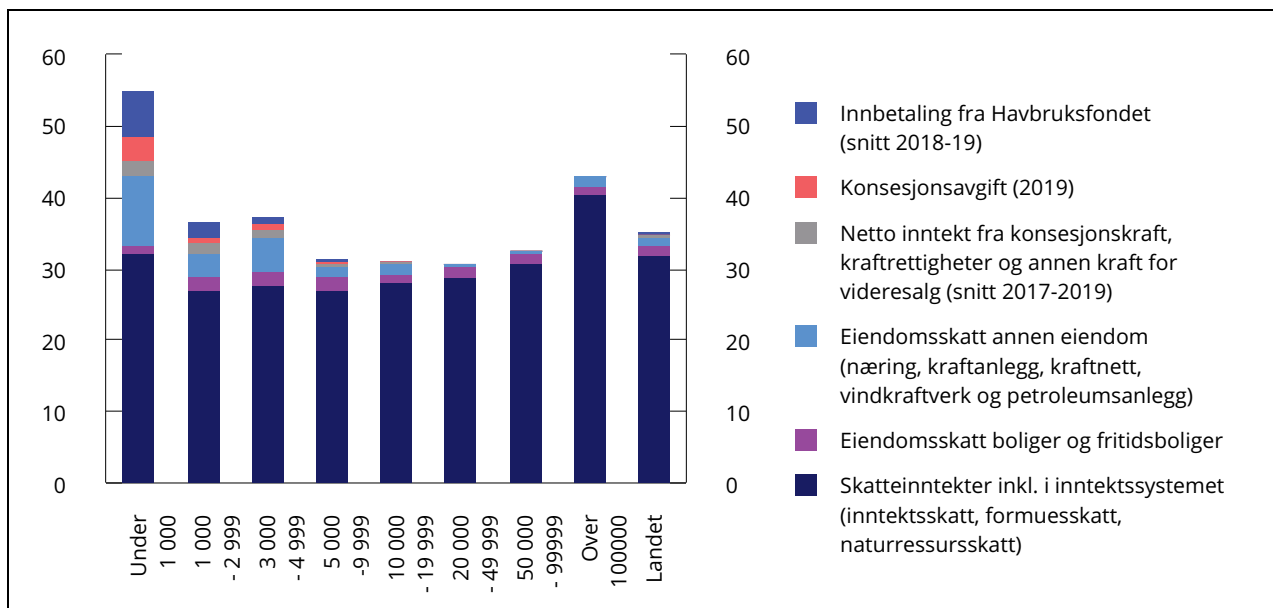
Figur 6.1 viser historiske utbetalinger til havbrukskommuner og -fylkeskommuner. Figuren viser at kommuner og fylkeskommuner har mottatt betydelige inntekter fra havbruk etter 2017. Disse inntektene inngår ikke i inntektsutjevningen i inntektssystemet. Det bidrar til at inntektsveksten for havbrukskommunene i gjennomsnitt har vært betydelig høyere enn for andre kommuner.

At inntektene har blitt høyere blant enkelte kommuner, er illustrert i Inntektssystemutvalgets rapport NOU 2022: 10 *Inntektssystemet for kommunene*, se figur 6.2. Figuren viser at det er de minste kommunene som samlet sett har de høyeste skatteinntektene per innbygger. Dette skyldes i stor grad inntekter fra vannkraft, havbruk og eiendomsskatt på kraftanlegg mv., som ikke inngår i inntektsutjevningen. De største kommunene har derimot de høyeste skatteinntektene per innbyg-



Figur 6.1 Inntekter fra salg av akvakulturtillatelser og produksjonsavgift til kommuner og fylkeskommuner. 2009-2022. Mill. løpende kroner

Kilder: Fiskeridirektoratet og Finansdepartementet.



Figur 6.2 Skatteinntekter i tusen kroner per innbygger 2019 for kommuner gruppert etter innbyggertall. Skatteinntektene er fordelt på skatteinntekter som er inkludert i inntektsutjevningen (før utjevning), samt skatteinntekter som ikke er omfattet av inntektsutjevning

Kilde: NOU 2022: 10 *Inntektssystemet for kommunene*.

ger (før inntektsutjevning) fra skatteinntekter som er omfattet av inntektsutjevningen.

6.2 Modell for fordeling av proventy til kommunesektor

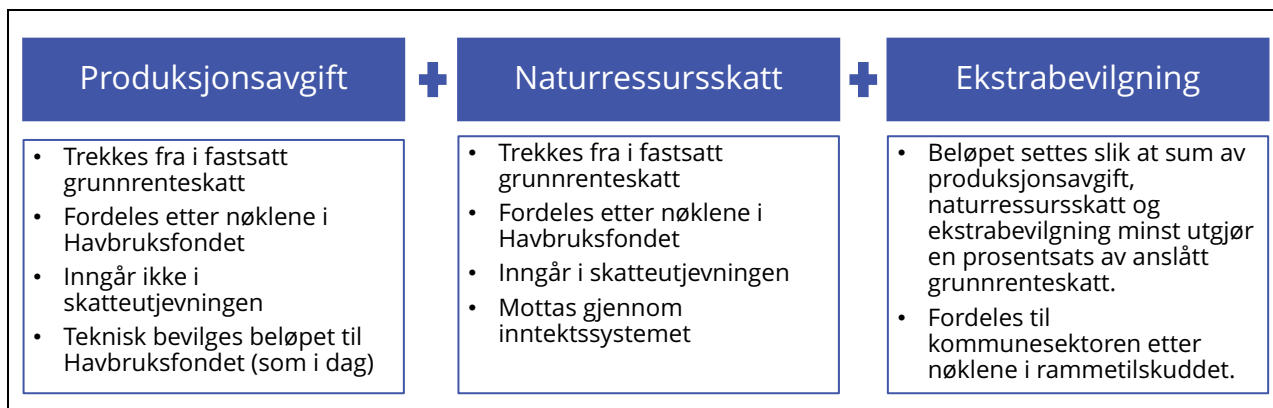
En sentral del av regjeringens forslag til grunnrenteskatt er at lokalsamfunn som stiller naturressurser til disposisjon, skal sikres en andel av grunnrenten. Kommunesektorens andel av skatteforslaget ble i høringsnotatet foreslått fordelt gjennom flere virkemidler.

Produksjonsavgiften for 2022 ga et proventy på om lag 500 mill. kroner og bidrar til å gi havbrukskommunene og -fylkeskommunene en fast og forutsigbar inntekt fra havbruksvirksomheten. Avgiften fordeles direkte til vertskommuner og -fylkeskommuner gjennom Havbruksfondet. Departementet foreslo i høringsnotatet at produksjonsavgiften består, men at den kan trekkes fra krone for krone mot fastsatt grunnrenteskatt. Med en produksjonsavgift som kan trekkes fra i grunnrenteskatten, vil den i liten grad belaste selskap som betaler grunnrenteskatt, men være en mekanisme for å tildele kommunene en fast del av grunnrenteskatten. I statsbudsjettet for 2023 ble avgiften

økt til 56 øre per kg produsert fisk, slik at den gir en inntekt på om lag 750 mill. kroner for 2023.

Departementet foreslo i høringsnotatet at det også innføres en naturressursskatt som fordeles til havbrukskommuner og -fylkeskommuner. Naturressursskatten ble også foreslått satt til 56 øre per kg produsert fisk. Den skulle baseres på samme fordelingsnøkkel som produksjonsavgiften, det vil si nøklene i Havbruksfondet, men inntektene skulle inngå i inntektsutjevningen. Mekanismen ligner naturressursskatten som i dag ilegges vannkraft, og som også inngår i inntektsutjevningen. Naturressursskatten skulle trekkes fra krone for krone mot fastsatt grunnrenteskatt, og eventuelt ubenyttet fratrukk skulle fremføres med rente.

Grunnrenten i havbruket kan svinge betydelig over tid. I høringsnotatet ble det lagt opp til at kommunesektoren skulle få en gitt andel av grunnrenteinntektene, samtidig som det er ønskelig med stabilitet i kommunesektorens inntekter. Produksjonsavgiften og naturressursskatten ville utgjøre stabile kommunale og fylkeskommunale inntekter. Departementet la i tillegg opp til at kommunesektoren gjennom en ekstrabevilgning skulle sikres en nærmere bestemt andel av grunnrenteskatten. Ekstrabevilgningen trer inn dersom produksjonsavgiften og naturressursskatten sam-



Figur 6.3 Modell i høringsnotatet for fordeling av proveny til kommunesektor

Kilde: Finansdepartementet.

let ligger under kommunesektorens proSENTSATS av anslått grunnrenteskatt. Det betyr at kommunesektoren i perioder med lav grunnrente i havbruksnæringen med høringsforslaget ville være sikret et minimum av inntekter tilsvarende produksjonsavgiften og naturressursskatten, mens kommunesektoren i perioder med høy grunnrente ville få en ekstra bevilgning i tillegg til inntekten fra produksjonsavgiften og naturressursskatten. Ekstrabevilgningen ble foreslått fordelt til kommunesektoren etter kostnadsnøkkelen i rammetilskuddet basert på grunnrenteskatten året før. Figur 6.3 illustrerer modellen fra høringsnotatet.

I høringen er det mange kommuner som mener at kommunene må få en større andel av de samlede inntektene fra grunnrenteskatten. Flere kystkommuner mener at inntektene (naturressursskatten) ikke bør inngå i skatteutjevningen.

Sjømat Norge og flere andre høringsinstanser viser til høringsvaret fra *Nettverk for fjord- og kystkommuner (NFKK)*. Av høringsvaret fra NFKK fremgår det at analyser gjennomført av Kontali Analyse viser at det totale provenyet forslaget legger opp til å hente inn, er kraftig underestimert. Når kommunenes inntekter skal fordeles gjennom produksjonsavgift og naturressursskatt (fastsatt til 750 mill. kroner hver) og en ekstrabevilgning (fastsatt til 325 – 400 mill. kroner i 2023), blir kommunal sektors andel langt lavere enn halvparten. For havbrukskommunene betyr dette at kun en mindre andel av inntektene vil tilfalle vertskommunene. På bakgrunn av dette mener NFKK at forslaget bidrar til unødvendig kapitalforflytning fra havbrukskommunene til andre kommuner på bekostning av utviklingen av sjømatproduksjon, nasjonale mål om vekst og mer bearbeiding på land. NFKK mener hele fordelingsregimet

må endres for å sikre vertskommunene de inntekter som er uttalt fra regjeringens side. Det er videre svært uheldig at produksjonsavgiften og naturressursskatten er gjenstand for årlige budsjettforhandlinger. Det medfører redusert forutsigbarhet, og NFKK mener at havbrukskommunenes inntekter må hjemles i egen forskrift.

KS viser til at den foreslåtte grunnrenteskatten vil redusere inntekten til mange eiere av havbruksselskap. Selv om grunnrenteskatt ikke skulle påvirke investeringsnivået eller aktiviteten i den havbruksrelaterte virksomheten, kan en ikke utelukke at reduserte inntekter vil redusere investeringer i annen lokal næringsvirksomhet. Reduserte inntekter og formue til lokale eiere vil også redusere skatteinntektene til havbrukskommunene direkte. KS mener derfor at havbrukskommunene må få økt inntektene fra grunnrenteskatten på havbruk.

Osland Havbruk AS mener produksjon på grunnlag av særlige, tidsavgrensede konsesjoner burde slippe økt skattebyrde som følge av økning i produksjonsavgiften og den nye naturressursskatten. Det vises til at dette er konsesjoner tildelt til – økonomisk sett – særlig risikofylte eller byrdefulle formål som skal utvikle næringen videre.

Advokatforeningen viser til at produksjonsavgiften ble innført som alternativ til grunnrenteskatt. Hvis produksjonsavgiften opprettholdes, og samlet avgift for de som ikke betaler grunnrenteskatt, økes fordi det i tillegg innføres naturressursskatt, savnes en utredning av hvilken betydning forslagene samlet sett vil ha for de små aktørene.

De p a r t e m e n t e t har lagt vekt på at vertskommuner skal komme bedre ut med innføring av grunnrenteskatt og at lokalsamfunn dermed får en større del av verdiskapingen som skjer ved

hjelp av naturressursene. Det foreslås derfor å gå bort fra høringsnotatets forslag om å innføre naturressursskatt, som inngår i inntektsutjevningen, og heller øke produksjonsavgiften. Det foreslås at produksjonsavgiften økes til 90 øre per kilo fra 1. juli 2023, slik at samlet proveny blir om lag 1 200 mill. kroner i helårsvirkning. Dette gjør at vertskommunene og -fylkeskommunene får en større andel av inntektene.

Regjeringen foreslår videre å øke vertskommuner og -fylkeskommuners andel av inntektene fra salg av ny tillatelseskapasitet fra 40 pst. til 55 pst. Også disse inntektene fordeles gjennom Havbruksfondet. Inntektene vil blant annet avhenge av vederlag som oppnås ved salg av ny kapasitet. I tildelingsrundene 2018, 2020 og 2022 ble det samlede vederlaget henholdsvis om lag 4 mrd. kroner, om lag 7 mrd. kroner og i underkant av 4 mrd. kroner. For å unngå for store forskjeller mellom vertskommuner og andre kommuner i regionen foreslår regjeringen at vertsfylkeskommunenes andel i Havbruksfondet økes fra 12,5 pst. til 20 pst.

Departementet legger fortsatt opp til at kommunesektoren skal få inntekter tilsvarende halvparten av provenyet fra grunnrenteskatten. Dette oppnås ved å gi en ekstrabevilgning til kommunesektoren i år der grunnrenteskatten er høy. Ekstrabevilgningen fordeles til kommunene etter kostnadsnøkkelen i rammetilskuddet, og fordeles også til fylkeskommunene. Beregningen baseres på grunnrenteskatten året før. Regjeringen vil komme nærmere tilbake til dette senest i statsbudsjettet for 2024.

Sammenlignet med høringsnotatet gir forslaget dermed relativt mer inntekter direkte til vertskommunene. Det gir også noe mindre skatt for selskapene som ikke er i posisjon til å betale grunnrenteskatt fordi en produksjonsavgift på 90 øre per kg er lavere enn høringsnotatets forslag om en samlet produksjonsavgift og naturressursskatt på 112 øre per kg.

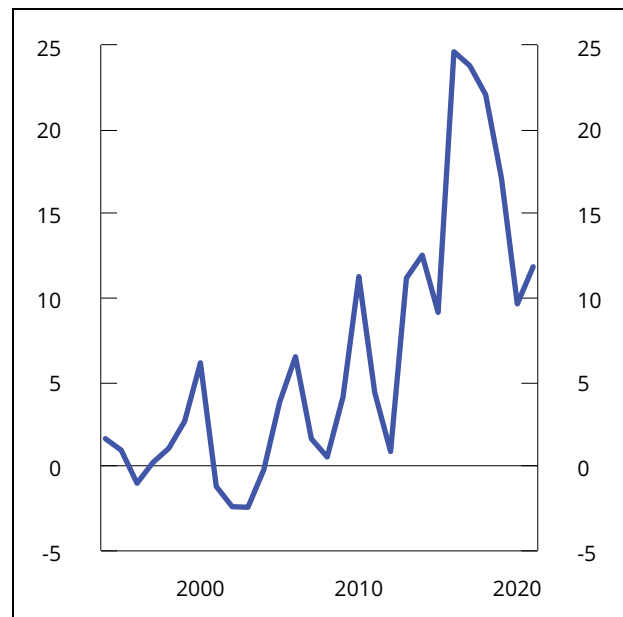
7 Administrative og økonomiske konsekvenser

7.1 Økonomiske virkninger og anslag på proveny

Havbruksnæringen er i dag en av Norges største og mest lønnsomme næringer, som leverer til et globalt marked. Også med en grunnrenteskatt vil det være attraktivt å investere i og videreutvikle norsk havbruk. Grunnrenteskatten er utformet slik at investeringer og drift som er lønnsomme før grunnrenteskatt, også vil være lønnsomme for selskapene etter grunnrenteskatt. En nøytral grunnrenteskatt har samme egenskaper som en passiv statlig partner i selskapenes virksomhet. Staten dekker en andel av investeringskostnaden tilsvarende skattesatsen, samtidig som den trekker inn en tilsvarende andel av de fremtidige nettoinntektene som investeringen gir. En rasjonell investor vil også etter innføring av en grunnrenteskatt ønske å investere i havbruk, siden avkastningen per krone investert er uendret. Grunnrenteskatten vil heller ikke påvirke selskapenes insentiver til å flytte virksomhet ut av landet eller beslutninger om å investere i andre produktionsformer som havbruk på land eller til havs. Det vises til nærmere omtale i kapittel 5.

I motsetning til bruttoavgifter er overskuddsbaserte skatter, som grunnrenteskatt, godt egnet i næringer med svingende overskudd. Målet med en grunnrenteskatt er ikke å trekke inn et bestemt beløp i proveny, men en andel av den årlige verdiskapingen. Grunnrente i havbruksnæringen har variert mye over tid. Figur 7.1 viser anslått grunnrente i rapporten «*Ressursrenten i naturressursnæringene i Norge 1984-2021*» fra Statistisk sentralbyrå (SSB). Ifølge denne rapporten har anslaget for grunnrenten de siste ti årene variert fra 0,9 mrd. i 2012 til 24,6 mrd. 2021-kroner i 2016. Hovedforklaringen på økningen i grunnrenten fra 2012 ser ifølge rapporten ut til å være økte priser. I 2020 og 2021 anslår SSB grunnrenten til henholdsvis 9,6 og 11,8 mrd. 2021-kroner. Havbruksskatteutvalget anslø en grunnrente på om lag 17,5 mrd. kroner.

Figur 7.2 illustrerer samvariasjonen mellom laksepris og grunnrenteinntekten i havbruk, begge i faste 2021-kroner. Figuren viser at høye

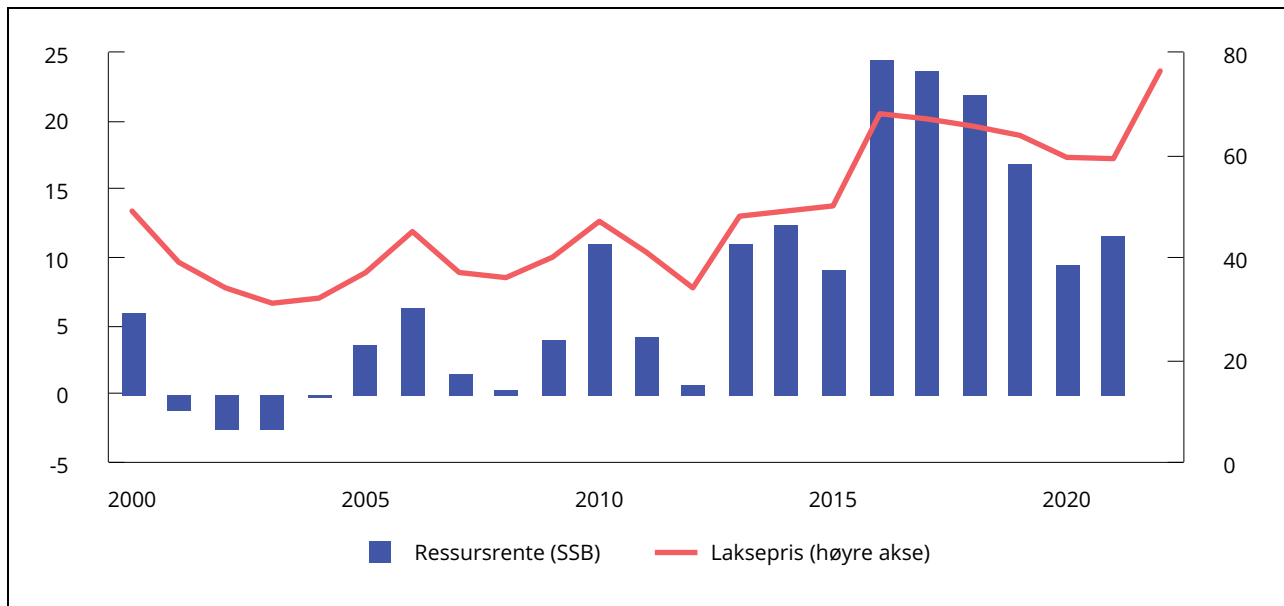


Figur 7.1 Anslått grunnrente i havbruk. 1994–2021. Mrd. 2021-kroner

Kilde: Statistisk sentralbyrå.

laksepriser bidrar til å trekke grunnrenten opp, mens år med lavere priser typisk vil gi lavere grunnrente. I tillegg til salgspris vil imidlertid prisen på innsatsfaktorer og biologiske forhold som sykdom, dødelighet mv. påvirke hvilken grunnrente som realiseres. Beregnet grunnrente i 2020 og 2021 var betydelig lavere enn i årene før. Ifølge SSB skyldes det at prisene falt noe samtidig som kostnadene økte. De senere årene har prisen på viktige innsatsfaktorer steget, spesielt på fôr, samtidig som svekket krone har økt kostnadene. NORCE-rapporten «*Kostnadsutvikling i oppdrett av laks og ørret: Hva koster biologisk risiko?*» fra 2022 viser at utviklingen i pris og kostnader henger tett sammen. Rapporten peker blant annet på at kostnadene har økt mye siden 2005 som følge av økte priser på innsatsfaktorer, økt kapitalintensitet, økt biologisk risiko samt luse- og andre miljøreguleringer.

I høringsnotatet ble det anslått et proveny til fordeling mellom stat og kommunesektor på mellom 3,65 mrd. kroner og 3,8 mrd. kroner, avhen-



Figur 7.2 Anslått grunnrente i havbruk (i mrd. 2021-kroner) og laksepris (i faste 2021-kroner). 2000–2022

Kilder: Statistisk sentralbyrå (2022) og Finansdepartementet.

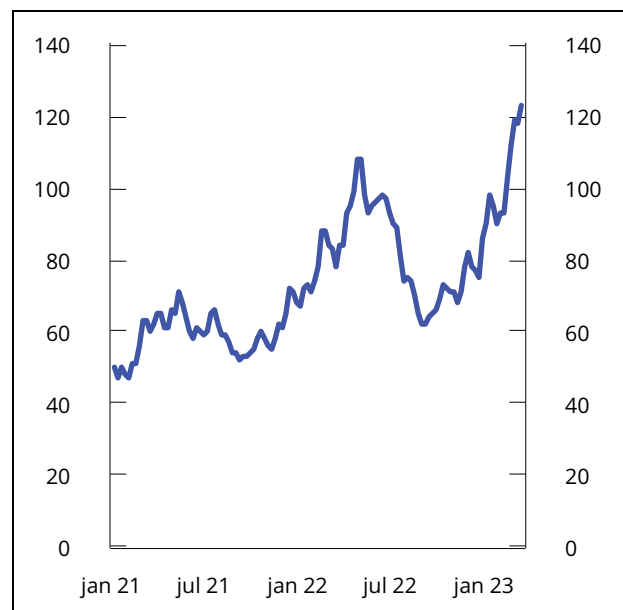
gig av om bunnfradraget ble satt til henholdsvis 67,5 mill. kroner eller 54 mill. kroner. Estimateret var blant annet basert på skattedata for 2020.

Provenyet for det enkelte år fremover vil avhenge av en rekke forhold som utviklingen i laksepriser, valutakurser, kostnader, biologiske forhold og produksjon i andre land. Særlig er grunnrenten avhengig av lakseprisen. Figur 7.3 illustrerer at lakseprisen har variert mye. Mens prisen var på over 100 kroner i første del av mai 2022, falt den til nærmere 60 kroner i september samme år, før den igjen tok seg opp. Siden dette er en ny skatt, vil det også være usikkerhet om grunnlagsdata for provenyberegningen samsvarer med den konkrete avgrensningen av skatten. I tillegg er det også risiko for tilpasninger som kan redusere grunnrenteinntekten, både på kostnads- og inntektssiden.

En fordel med en grunnrenteskatt er at den automatisk tilpasser seg overskuddet i næringen. I år med høye salgspriser og høy grunnrente vil også skatteprovenyet bli høyt. I år med lite grunnrente, vil skatteprovenyet bli lavt.

Departementet har i denne proposisjonen i tillegg benyttet regnskapstall fra 2021. Sammenlignet med høringsnotatet er forslaget blant annet justert ved at den effektive skattesatsen er redusert til 35 pst., bunnfradraget er økt til 70 mill. kroner og det gis et sjablongfradrag for visse historiske tillatelser. Regjeringens forslag til grunnrenteskatt på havbruk ville gitt et proveny på anslagsvis 3,5 mrd. kroner når en legger til grunn regn-

skapsdata for 2021 og skattedata for 2020. Lakseprisene har i begynnelsen av 2023 vært høyere enn 2020 og 2021. Det vil, alt annet likt, gi et høyere proveny. Departementet vil i budsjettet for 2024 komme nærmere tilbake med et provenyanslag for 2023. Siden selskaper betaler skatt etterskuddsvis, bokføres inntektene fra grunnrenteskatten for 2023 på statsbudsjettet for 2024.



Figur 7.3 Salgspris på eksportert, fersk oppdrettet laks. Løpende kilopriser per uke fra 2021 til uke 11 i 2023

Kilde: Statistisk sentralbyrå.

7.2 Administrative konsekvenser for offentlige myndigheter

I høringsnotatet var det beskrevet at Skatteetaten vil ha kostnader til utvikling av en systemløsning for grunnrentebeskatning av havbruksnæringen, utarbeidelse av informasjon- og veiledningsmaterieell og opplæring av saksbehandlere i 2023, samt varige kostnader til informasjon og veiledning, drift av systemløsningen og saksbehandling, herunder fastsetting og kontroll.

Skattedirektoratet har i sin høringsuttalelse gitt uttrykk for at normpris gir best uttrykk for grunnrenten for alle fiskeslag og typer salg. Normpriser fastsatt av et normpriseråd vil være mer treffsikre enn bruk av Nasdaq-priser, og et normpriseråd vil være et godt virkemiddel for å motvirke skattemotiverte tilpasninger. For å sikre et bredt grunnlag for normpriserfastsettelsen kan det etableres rapporteringsplikt lik den petroleumsselskaper har til petroleumspriserådet. I tillegg vil et slikt priseråd kunne få prisinformasjon fra ulike aktører som for eksempel Nasdaq, Statistisk sentralbyrås eksportstatistikk, laksebørsen Fish Pool, Akvafakta fra Sjømat Norge, markedsrapporter fra Kontali analyse, samt ulike markedsindekser som Fish Pool European Buyers Index.

Direktoratet peker videre på at introduksjonen av et nytt skatteregime vil medføre behov for systemtekniske endringer og etablering av et kompetansemiljø på grunnrenteskatt for havbruksnæringen i Skatteetaten. På kort sikt forventes økt veiledningsaktivitet, mens det på noe lengre sikt vil være behov for en mer balansert veilednings- og kontrollaktivitet. Det vil særlig bli behov for kontroll av internprising. Disse tiltakene vil kreve ressurser til systemutvikling, drift og forvaltning av nye systemer og tekniske løsninger i hele skatteprosessen.

Departementet viser til at Skatteetaten i 2023 og 2024 vil ha merkostnader til utvikling av en systemløsning for grunnrentebeskatning av havbruksnæringen, og nødvendig utvikling for å håndtere endringer i forskuddssystemene, skattemelding og fastsetting. Ny systemløsning må være på plass til fastsetting for inntektsåret 2023. Det vil være behov for å etablere et kompetansemiljø på grunnrenteskatt for havbruksnæringen i Skatteetaten. Videre vil Skatteetaten ha varige merkostnader til drift av den nye systemløsningen, utarbeidelse av informasjon- og veiledningsmaterieell og saksbehandling, herunder fastsetting, veiledning og kontroll. Også for Fiskeridirektoratet kan det komme merkostnader til utvikling

av drift av rapporteringsløsninger om disse endres.

Departementet viser til beskrivelsen i punkt 5.6.1 av hvordan et priseråd for havbruk kan fungere. Et priseråd vil forenkle skattefastsettingen både for selskapene og myndighetene. I tillegg kan det være ressursbesparende ved at en unngår endringssaker og tvister mellom skattepliktige og skattemyndighetene. Et priseråd vil videre redusere risikoen for forskyvning av skattegrunnlaget gjennom internprising. Slik priserådet er skissert, vil det få mandat til å fastsette skatteavregningspriser. Forslag om et priseråd vil innebære ressurser til opprettelse og drift av et slikt råd. De alminnelige reglene ved egenfastsettingen vil gjelde for inntektsåret 2023, og i perioden inntil et priseråd er etablert og har fastsatt skatteavregningspriser. Der rådet ikke har fastsatt skatteavregningspriser må grunnrenteskattepliktige selv komme frem til markedsverdien ved merdkanten til bruk ved inntektsfastsettingen.

Departementet legger til grunn at et velfungerende priseråd i betydelig grad vil lette arbeidet for skattemyndighetene med kontroll av egenfastsetting av inntektssiden i grunnrenteskatten. I de tilfeller der skattepliktiges egne priser legges til grunn i fastsettingen, vil det kreve større ressurser til kontroll, da særlig av internprising.

På fradragssiden må det kontrolleres at fradragene har den nødvendige tilknytning til grunnrenteskattepliktig inntekt, og at delte utgifter allokeres riktig. Dersom utgiften er knyttet til interne transaksjoner, må det undersøkes om prisen er markedsmessig eller om det foreligger avvik på grunn av interessefellesskap. Skatteetaten har imidlertid omfattende erfaring med å håndheve og kontrollere særskatteregimer og denne type problemstillinger fra både petroleum- og kraftverksbeskatningen.

7.3 Administrative konsekvenser for de skattepliktige

I høringsnotatet antok departementet at den administrative byrden for de skattepliktige vil bli begrenset. Utgangspunktet for vurderingen var forslaget om å fastsette inntekt basert på Nasdaq-prisene for laks, og selskapenes egne salgspriser for ørret og regnbueørret. Grunnrenteinntekten ville dermed baseres på opplysninger selskapene allerede besitter og som rapporteres gjennom den ordinære skattemeldingen i dag. Departementet antok at fradragssiden kunne bli noe mer komplisert, herunder for å få riktig tilordning av fradrag

til alminnelig og grunnrenteskattepliktig inntekt for kostnader som har delt allokering.

Fiskeridirektoratet peker på at dagens rapportering fra innehaver av tillatelse ikke skiller mellom de ulike tillatelsestypene. Dette kan vanskeliggjøre kontroll av biomasse for ordinære matfisktillatelser, som er grunnlaget for grunnrenteskatten, ettersom innehaver rapporterer biomasse samlet for alle typer tillatelser. Etter direktoratets vurdering har ikke dagens rapporteringsløsning tilstrekkelig høy kvalitet til å være egnet for kontroll av at selskapene betaler riktig grunnrenteskatt. Direktoratet foreslår endringer i dagens rapporteringssystem, herunder mer omfattende rapportering av aktørenes stående biomasse, produksjon og økonomi. Fiskeridirektoratet foreslår at det innføres biomasserapportering på tillatelse-snivå, og antar det er en forutsetning for grunnrenteskatten. Slaktetidspunktet er trolig det sikreste kontrollpunktet for å vurdere hvor mye fisk som er produsert og slaktet innenfor ulike tillatelsestyper. Slakteriene er i dag ikke omfattet av rapporteringsplikt til Fiskeridirektoratet.

Regelrådet har i sin høringsuttalelse pekt på enkelte punkter i utredningen av virkninger for næringslivet som kunne vært vurdert nærmere. Det vises da særlig til situasjoner hvor normprisen avviker fra reelle inntekter, og at skatten da ikke nødvendigvis vil virke nøytralt på investeringsbeslutninger. De peker også på at virkningene av økt produksjonsavgift og innføring av en naturressursskatt burde vært utredet nærmere, og da særlig for de mindre selskapene, som på grunn av bunnfradraget ikke skal betale grunnrenteskatt.

Sjømat Norge og *Nordlaks Oppdrett AS* mener innføringen av den foreslåtte grunnrenteskatten vil føre til vesentlig større byråkrati i selskapene. *Sjømat Norge* viser til at selskapene vil måtte øke bemanningen radikalt for å håndtere krav om innrapportering, fradrag og tilpasninger til nytt skatteregime. Videre kan skattens vridende effekter resultere i betydelige skattemessig begrunnede omorganiseringer, både innenfor og utenfor næringen. *Grieg Seafoods ASA* viser til at det er svært usikkert hvordan ulike typer tillatelser innenfor og utenfor skatteregimet skal behandles og administreres.

Kverva AS viser til at selv om antallet bedrifter i næringen ikke er veldig stort, må utfyllingen og behandlingen av skattefastsettingen gjøres av alle – også de som skal synliggjøre at de faller utenfor ordningen på grunn av bunnfradraget. *Kverva AS* viser videre til at verdikjeden i havbruksnæringen er betydelig mer kompleks enn i kraftbransjen

eller ved oljeutvinning. Det er høy grad av vertikal integrasjon. Modellen krever store endringer i administrative systemer og prosesser, og skal likevel være innført fra 1. januar 2023 – flere måneder før Stortinget får et forslag til behandling, og uten at selskapene vet hva de skal forholde seg til av skatter og skattesystem inneværende år. Fordi systemet ikke vil være klart før langt ut i 2023, risikerer selskapene å måtte føre regnskaper om igjen for store deler av året når rammeverket først er klarlagt. Det foreligger ennå ikke grunnlag for å kode regnskapsbilag i de administrative systemene, noe som ville vært normalt ved store systemomlegginger som også kan komme til å kreve betydelige endringer i dokumentasjon og interne avregningssystemer. På bakgrunn av dette vil de administrative kostnadene ved en ny og komplisert skatt bli en betydelig belastning for mange av selskapene.

Lerøy Seafood Group ASA mener regjeringen har undervurdert kompleksiteten i verdikjeden og verdiskapingsprosessen. Skattesubjektets strenge avgrensning til sjøfasen introduserer en rekke praktiske utfordringer og fordrer at fortjeneste opptjent i alle ledd allokeres til sin rettmessige kilde. I dag er de fleste havbruksselskaper organisert som vertikalt integrerte foretak med aktiviteter innenfor og utenfor virkeområdet til den nye særskatten. Forslaget innebærer at selskapene i betydelig større grad må skille mellom disse aktivitetene for skatteformål. Det vises til at dette vil medføre en bred restrukturering av selskapene i et forsøk på å isolere høyskatteområdet, og medfører merkostnader for næringslivet i form av rådgivning, restrukturering og etableringsutgifter innledningsvis, samt administrasjon, regnskapsføring og revisjon.

Departementet viser til justeringen i fastsettingen av grunnrenteskattepliktig inntekt i punkt 5.6.1. Avhengig av den endelige utformingen av selskapenes innrapportering av opplysninger til prisrådet vil innføringen av en grunnrenteskatt på havbruk føre til en viss økning i behovet for opplysninger for offentlige myndigheter, og da særlig til et prisråd og skattemyndighetene. Departementet antar likevel at de opplysningene de grunnrenteskattepliktige pålegges å rapportere, i det vesentlige vil være opplysninger de allerede besitter.

Departementet viser videre til at innføring av en grunnrenteskatt kan medføre et behov for at dagens rapporteringsplikt for næringsaktørene endres. Det kan også bli nødvendig med tilpasninger i rapporteringsløsninger, både teknisk og rettslig, mellom offentlige myndigheter ved utvi-

delse av samarbeidet mellom Skatteetaten og Fiskeridirektoratet. Dette vil i så fall gi merkostnader for Fiskeridirektoratet til utvikling og drift av rap-

porteringsløsninger. Eventuell mer detaljert innrapportering kan medføre en økning i den administrative byrden for de skattepliktige.

8 Ikrafttredelse

I omtalen av forslaget om grunnrenteskatt på havbruksvirksomhet i Prop. 1 LS (2022–2023) og i høringsnotatet foreslo departementet at grunnrenteskatt for havbruk innføres med virkning fra 1. januar 2023.

Enkelte høringsinstanser, blant annet *Advokatfirmaet Schjødt AS*, *Advokatfirmaet Thommessen AS*, *Sjømatbedriftene* og *Wikborg Rein Advokatfirma AS*, har uttalt seg særskilt om utredningsprosessen og gitt uttrykk for at forslaget om grunnrenteskatt for havbruk ikke er utredet i samsvar med utredningsinstruksen. Noen av disse høringsuttalelsene mener lovforslaget burde vært trukket tilbake og utredet videre. Sjømatbedriftene viser til en gjennomgang utført av SANDS Advokatfirma DA, som hevder de anførte manglene ved utredningen av forslaget kun kan avhjelpest ved at det fremmes et nytt høringsnotat med en utredning som oppfyller kravene til utredningsplikten.

Regelrådet tar ikke stilling til hvorvidt næringen bør skattlegges særskilt, men vurderer i sin høringsuttalelse om virkningene av forslaget er utredet i henhold til kravene i utredningsinstruksen. I vurderingen av ikrafttredelsestidspunktet mener Regelrådet det er uheldig bruk av høringsinstituttet at ikrafttredelse er foreslått før høringsfristens utløp. Dette selv om skattlegging av havbruk har blitt utredet tidligere og synspunkter fra næringen og andre berørte er kjent fra tidligere høringsrunder. Videre mener Regelrådet utredningen i forslaget har svakheter, og viser til manglende utredning av økt produksjonsavgift, ny naturressursskatt og hvorvidt bruk av normpris vil virke nøytralt på investeringsbeslutninger.

Departementet mener at prosessen oppfyller kravene i Utredningsinstruksen. Det vises til at forslaget som ble sendt på høring, i det vesentlige bygget på NOU 2019: 18 *Skattlegging av havbruksnæringen*. Utredningen fra Havbrukskatteutvalget ble sendt på høring umiddelbart etter fremleggelsen i 2019. Departementet mottok den gang over 130 høringssvar, blant annet fra Regelrådet. Regelrådet konkluderte da med at forslaget var tilstrekkelig utredet, og uttalte at «utvalget har levert en grundig utredning som er et

godt utgangspunkt for videre arbeid hvis man ønsker å innføre en skatt på næringen». Departementet viser for øvrig til at et forslag om opprettelse av et prisråd vil bli sendt på høring.

En rekke høringsinstanser har hatt innvendinger til tidspunktet for innføring, og enkelte reiser spørsmål om innføring av grunnrenteskatten med virkning fra 1. januar 2023 er i strid med tilbakevirkningsforbudet i Grunnloven § 97.

Ved innføring av grunnrenteskatt for havbruk med virkning for inntektsåret 2023 omfattes allerede opptjente inntekter fra 1. januar 2023 til loven vedtas av Stortinget. Dette kan reise spørsmål om forholdet til tilbakevirkningsforbudet i Grunnloven § 97.

Justisdepartementets lovavdeling har vurdert tilbakevirkningsspørsmålet i en uttalelse av 20. mars 2023.

Grunnloven § 97 setter i utgangspunktet forbud mot å gi tyngende lover tilbakevirkende kraft. I praksis er det likevel ikke all tilbakevirkning som rammes av forbudet.

For lover som knytter nye byrder direkte til tidligere handlinger (såkalt egentlig tilbakevirkning), gjelder en streng tilbakevirkningsnorm. Denne gjelder eksempelvis for handlingsskattene, og da er det kun sterke samfunnsmessige hensyn som kan begrunne tilbakevirkning.

Nye lover som griper inn i etablerte rettsposisjoner (såkalt uegentlig tilbakevirkning), kan være grunnlovsstridige dersom tilbakevirkningen er særlig eller klart urimelig eller urettferdig.

Når det gjelder formues- og inntektsskatter, har Stortinget stor handlefrihet. På inntektsskatteområdet er det lagt til grunn at satser i utgangspunktet kan endres i løpet av inntektsåret, uten at dette anses som ulovlig tilbakevirkning. Dette har sammenheng blant annet med at inntektsskatten ses på som en skatt som utskrives på årets nettoinntekt, som fastslås ved årets utløp, og ikke som en skatt på den enkelte inntektsskapende begivenhet.

Den aktuelle grunnrenteskatten på havbruk er en inntektsskatt som utskrives på årets samlede kontantstrøm (nettoinntekt). Forslaget inne-

bærer ikke å innføre skatteplikt for begivenheter som tidligere ikke har vært gjenstand for skattlegging (egentlig tilbakevirkning). Departementet legger til grunn at innføringen av grunnrenteskatt for havbruk må vurderes etter grunnlovsnormen for inngrep i etablerte rettsposisjoner (uegentlig tilbakevirkning). For denne normen har Justisdepartementets lovavdeling lagt til grunn at en tilbakevirkning som ikke virker særlig eller klart urimelig eller urettferdig, vil være forenlig med Grunnloven § 97. Lovavdelingen har i sin uttalelse av 20. mars 2023 blant annet uttalt følgende:

Vi legger til at vi ikke kan se at forslaget vil gripe direkte inn i tidligere handlinger på en slik måte at det kan være snakk om egentlig tilbakevirkning. Situasjonen er vesentlig annerledes enn i Rt. 2010 s. 143 (rederiskatt), der førstvoterende vurderte det slik at det var hendelser og disposisjoner som fant sted i tidligere år, som ble gjenstand for en mer omfattende skattlegging. Grunnlaget for ligningene og vilkårene for skattlegging i de aktuelle årene hadde ifølge førstvoterende allerede vært endelig fastlagt (avsnitt 153). I vårt tilfelle kan endringen få betydning for foretatte investeringer mv., men det vil gjelde tilsvarende for svært mange endringer i skatteregler, også de som ikke gis med noen form for tilbakevirkende kraft. Vi nevner for ordens skyld også at førstvoterende understreker i Rt. 2010 s. 143 (rederiskatt) avsnitt 164 at skattyter ikke kunne ha berettigede forventninger om at endringer ikke ville omfatte det året reglene ble gitt.

Departementet legger til grunn at innføring av grunnrenteskatt for havbruk innenfor samme kalenderår vil være lovlig, med mindre det foreligger en særlig eller klart urimelig eller urettferdig tilbakevirkning.

Det må gjøres en interesseavveining mellom behovet for å la grunnrenteskatten gjelde for hele 2023, og de interessene skattyterne har i å slippe tilbakevirkning, herunder skattyternes behov for innrettelse, grunnlaget for deres forventninger og hvor omfattende tilbakevirkningselementet er. Stortingets behov for stor handlefrihet på skatteområdet, og langvarig praksis for at satser i inntektsskatten kan endres med virkning for inneværende kalenderår, innebærer at det må særlig mye til før en satsendring regnes som klart urimelig eller urettferdig tilbakevirkning. På den andre siden må det erkjennes at økningen i skattebelastning i dette tilfellet er svært stor for enkelte skattytere. Lovavdelingen viser blant annet til at det er

fremhevet som et eget moment i grunnlovsvurderingen om fordelingen av byrdene rammer den enkelte eller en gruppe særlig hardt. Om bunnfradraget som leder til at det er relativt få selskaper som vil måtte bære den tilbakevirkende skattebelastningen, uttaler Lovavdelingen følgende:

Vi forstår det slik at det er ønskelig å ramme gruppen med størst grunnrenteinntekt, som dermed i størst grad kan sies å ha nyttiggjort seg av fellesskapets ressurser. Selv om bunnfradraget innebærer at bare et mindretall av aktørene i næringen kommer i grunnrenteskatteposisjon, kan vi ikke se at selve utformingen av bunnfradraget vil føre til resultater som fremstår «tilfeldige eller vilkårlige», eller på annet måte tilsi at selskapene som kommer i grunnrenteskatteposisjon, rammes på en «særlig eller klart urimelig eller urettferdig» måte.

Grunnrenteskatt på havbruk har vært godt utredet i løpet av flere år, og det er faglig enighet om at det er og har vært grunnrente i havbruksnæringen i mange år. Høsten 2022 ble det sendt på høring et forslag om å innføre grunnrenteskatt på havbruk for inntektsåret 2023, som betyr at skattyterne ble klar over forslaget noen måneder før det skal tre i kraft. Den relativt korte perioden før Stortingets lovvedtak og forutsigbarheten som er etablert gjennom utsendingen av høringsnotatet, gjør at den aktuelle tilbakevirkningen ikke kan bryte med aktørenes forventninger eller behov for forutsigbarhet på en måte som gjør den særlig eller klart urimelig eller urettferdig. Lovavdelingen uttaler blant annet at:

[R]egjeringen har imidlertid fra høsten 2022 tydelig formidlet at det vil bli innført en grunnrenteskatt med virkning for hele 2023, og de grunnleggende elementene i ordningen ligger fast fra høringsnotatet. Dette må etter vår vurdering tillegges vesentlig betydning. Det kan videre ikke være slik at hensynet til forutberegnelighet utelukker at det gjøres justeringer i forslaget fra regjeringen eller Stortinget, eksempelvis som følge av innspill under høringen, jf. i denne retning stortingsflertallet om rederiskattesaken i Innst. O. nr. 1 (2007–2008) punkt 3.2.

Alternativet å utsette til et tidspunkt i 2023 etter lovvedtakelsen er praktisk vanskelig å gjennomføre, og kan være lite gunstig for skattytere som har innrettet seg med sikte på å gjøre investeringer tidlig i 2023. Videre ville alternativet å utsette

innføringen helt til inntektsåret 2024 ha uheldige samfunnsmessige konsekvenser. Utsettelse til inntektsåret 2024 kan opprettholde usikkerheten i kontraktmarkedet, føre til at selskapene utsetter investeringer og øke risikoen for ytterligere tilpasninger. I tillegg vil grunnrenten bli værende i næringen i ytterligere ett år istedenfor å komme det norske samfunnet til gode.

På bakgrunn av ovenstående er det departementets vurdering at innføring av grunnrenteskatt på havbruk med virkning for inntektsåret 2023, ikke er i strid med tilbakevirkningsforbudet i Grunnloven § 97.

Høyesterett har i sin praksis lagt til grunn at det er Stortinget som skal vurdere behovet for det aktuelle tiltaket, herunder om det er et hensiktsmessig virkemiddel. Ved behandlingen av forslaget er det derfor ønskelig at også Stortinget vurderer tilbakevirkningsspørsmålet grundig. Stortinget bør da ta hensyn til blant annet statens samlede behov for inntekter og hva som er en rimelig beskatning av ulike skattesubjekter. I tvilstilfeller vil Stortingets egen avveining av de berørte interessene og av grunnlovsmessigheten av regelendringen ha betydning, forutsatt at Stortingets standpunkt er basert på et overveid syn og Stor-

tinget har lagt til grunn et riktig prøvingstema (tilbakevirkningsnorm).

Ved vurderingen av tilbakevirkningsspørsmålet må det tas hensyn til helheten i reguleringen, slik at ikke ethvert urimelig utslag for den enkelte kan medføre grunnlovsstrid. I skattesaker vil det ofte være vanskelig å unngå at enkelte skattepliktige rammes hardere enn andre.

Utgangspunktet i den samlede helhetsvurderingen er at Stortinget har stor frihet til å fastsette nye skatteregler på inntekts- og formuesskattens område, og at skattyterne må akseptere dette innenfor samme inntektsår.

Departementet foreslår med dette at lovendringene i denne lovproposisjonen skal tre i kraft straks, med virkning fra og med inntektsåret 2023.

Et unntak foreslås for forslag til skatteloven § 19-5 tredje og fjerde ledd om et prisråd for havbruk og skatteavregningspriser. Nærmere forskriftsbestemmelser om organisering mv. av et prisråd vil bli sendt på høring før ordningen kan iverksettes. Det foreslås at skatteloven § 19-5 tredje og fjerde ledd skal tre i kraft fra den tid Kongen bestemmer.

9 Verdssettelse av akvakulturtillatelser i formuesskatten

9.1 Innledning og sammendrag

I statsbudsjettet for 2022 vedtok Stortinget å oppheve en praksis som unntok akvakulturtillatelser ervervet før 1998 fra formuesbeskatning. Samtidig ble det presisert at akvakulturtillatelser i henhold til gjeldende rett skal verdsettes til omsetningsverdi, og at oppnådde auksjonspriser for vedkommende produksjonsområde fra siste auksjon normalt gir et godt utgangspunkt for å fastslå omsetningsverdien.

Hensikten var å sikre likebehandling og riktigere verdssettelse i formuesskatten. Endringene i formuesbeskatningen av akvakulturtillatelser fra 2022, sett i sammenheng med forslaget om innføring av grunnrenteskatt fra 2023, gjør imidlertid at selskaper i havbruksnæringen og deres eiere stilles overfor flere store skatteendringer over relativt kort tid. For å lette overgangen til nye grunnrenteskatteregler foreslår regjeringen derfor at det innføres en verdssettelsesrabatt i formuesskatten for akvakulturtillatelser. Rabatten foreslås satt til 50 pst. av omsetningsverdien, som for øvrig skal fastsettes i henhold til gjeldende regler og retningslinjer. Det foreslås en tilsvarende forholdsmessig reduksjon av selskapets fradragsberettigede gjeld.

Den foreslåtte rabatten vil kunne dempe effekten av skatteendringene for den delen av havbruksnæringen (med eiere) som betaler både grunnrenteskatt og formuesskatt. Rabatten vil ikke få betydning for verdssettelsen av akvakulturtillatelser som eies av børsnoterte selskaper, ettersom disse selskapene verdsettes til kursverdien og ikke til verdien av selskapets enkelte eiendeler.

Rabatten har en usikker side til EØS-avtalens statsstøtteregler for fiskerisektoren. Regjeringen mener det vil være naturlig å vurdere bestemmelsen etter fire års virkningstid.

Departementet viser til forslag til endringer i skatteloven §§ 4-12, 4-17, 4-19 og 4-40. Det foreslås at endringene trer i kraft straks, med virkning fra og med inntektsåret 2023.

9.2 Gjeldende rett

Tidsubegrensede tillatelser til å drive fiskeoppdrett (akvakultur) er selvstendige formuesobjekter som i utgangspunktet¹ skal inngå i formuesskattegrunnlaget, jf. skatteloven § 4-1. Frem til 1. januar 2022 var bare tillatelser ervervet fra og med 1. januar 1998 gjenstand for formuesbeskatning, som følge av skattefastsettingspraksis. I behandlingen av statsbudsjettet for 2022 vedtok Stortinget å oppheve denne praksisen, som favoriserte skattepliktige som eide eldre tillatelser fremfor nyere. Formuesskatteplikten for akvakulturtillatelser gjelder derfor i dag uavhengig av når tillatelsen ble ervervet, jf. skatteloven § 4-54.

Formuesverdien av tidsubegrensede akvakulturtillatelser skal settes til omsetningsverdien, jf. skatteloven § 4-1. Oppnådde auksjonspriser anses som et godt utgangspunkt for å fastslå omsetningsverdien, jf. Prop. 1 LS (2021–2022) punkt 5.6 og Skatteetatens retningslinjer. Gjeldende retningslinjer kunngjøres på Skatteetatens hjemmeside, jf. forskrift om taksering av formues-, inntekts- og fradragsposter mv. som må fastsettes ved skjønn til bruk ved fastsettingen for 2022 (takseringsforskriften) § 3-1-5. Ved egenfastsettingen av formuesverdien skal det derfor tas utgangspunkt i oppnådde auksjonspriser per tonn MTB for vedkommende produksjonsområde fra siste auksjon. Det kan likevel være momenter som tilsier at tillatelsens reelle omsetningsverdi avviker fra oppnådd auksjonspris eller gjennomsnittlig auksjonspris i produksjonsområder uten auksjon. Disse kan i tilfelle få betydning ved fastsetting av formuesverdien.

Både personlige skattepliktige og selskaper kan inneha akvakulturtillatelser, men i praksis eies slike tillatelser i dag av selskaper. Aksje- og allmennaksjeselskap er fritatt fra formuesskatteplikt, jf. skatteloven § 2-36, første ledd, men selskapets eierskap til akvakulturtillatelser vil ha

¹ Forutsatt at de har en økonomisk verdi. Tillatelser som i dag tildeles uten antallsbegrensning, vil f. eks. som hovedregel ikke ha økonomisk verdi for innehaveren, og vil av den grunn ikke være gjenstand for formuesskatt.

betydning for verdien av aksjene. De er formuesskattepliktig på aksjonærenes hånd. Formuesverdien av *børsnoterte aksjer* settes til 80 pst. av kursverdien per 1. januar i skattefastsettingsåret, jf. skatteloven § 4-12, første ledd. Formuesverdien av *ikke-børsnoterte aksjer* settes til 80 pst. av aksjens forholdsmessige andel av selskapets samlede skattemessige formuesverdi, som hovedregel per 1. januar i inntektsåret (året før fastsettingsåret), jf. annet ledd. Selskapets skattemessige formuesverdi settes til dets samlede nettoformue, basert på skattelovgivningens regler om fastsetting av brutto formue og gjeld, jf. Finansdepartementets forskrift til utfylling og gjennomføring mv. av skatteloven (FSFIN), § 4-12-2. I denne verdsettelsen vil tidsubegrensede akvakulturtillatelser inngå etter verdsettelsesprinsippene beskrevet ovenfor. Akvakulturtillatelser utgjør driftsmidler. Driftsmidler verdsettes til 70 pst. av skattemessig formuesverdi. Denne verdsettelsesrabatten medregnes imidlertid ikke når driftsmidlet eies av et ikke-børsnotert selskap, jf. skatteloven § 4-12, syvende ledd.

Regjeringens varsel 28. september 2022 om innføring av grunnrenteskatt på havbruk førte til en reduksjon i auksjonsprisene. I tillatelsesauksjonen avholdt i oktober 2022 ble vektet gjennomsnittspris om lag 155 000 kroner per tonn tillatt biomasse. Vektet gjennomsnittlig auksjonspris i 2020 var om lag 220 000 kroner per tonn tillatt biomasse. Denne skulle i utgangspunktet legges til grunn for formuesfastsettingen for inntektsåret 2022. Det ble derfor gitt en særskilt verdsettelsesregel for tidsubegrensede akvakulturtillatelser eid av ikke-børsnoterte selskaper for inntektsåret 2022, jf. Prop. 30 L (2022–2023). Særregelen fastslår at verdsettelsen av akvakulturtillatelser i ikke-børsnoterte selskaper kan ta utgangspunkt i auksjonsprisen fra oktober 2022 for inntektsåret 2022, jf. skatteloven § 4-54, annet ledd.

9.3 Vurderinger og forslag

9.3.1 Verdsettelsesrabatt for akvakulturtillatelser

Havbrukerne i Astafford (HiA-gruppen) mener det bør gis en rabatt i formuesverdien på akvakulturtillatelser for ikke-børsnoterte selskaper på grunn av likviditetsulempen ved eierskap i disse selskapene sammenlignet med kjøp og salg av aksjer på børs. *MMC First Process AS* mener verdsetting av konsesjoner må endres slik at ikke private investorer (familieselskap) får høyere formuesverdi enn børsnoterte selskap.

Sjømat Norge påpeker at formuesskattegrunnlaget har økt vesentlig ved endringene som ble gjort fra og med inntektsåret 2022. Organisasjonen uttaler at det for å finansiere formuesskatten er nødvendig for de personlige aksjonærene å ta ut utbytte fra aksjeselskapene, slik at skatt på utbytte kommer i tillegg til formuesskatten. De ber om at regjeringen vurderer formuesskatten i forbindelse med en samlet gjennomgang av skattesystemet, slik at ikke norsk eierskap svekkes ytterligere. Herunder bes det om at regjeringen i behandlingen av høringen vurderer innføring av sjablongmessig verdifastsettelse av akvakulturtillatelser.

Nettverk for fjord- og kystkommuner (NFKK) mener regjeringen må endre den nylig innførte modellen for økning av formuesskatten for lokalt- og familieeide selskaper i næringen. Det vises til at modellen svekker disse selskapenes mulighet til å kunne investere både på sjø og land framover knyttet til bærekraft, teknologiutvikling og bearbeiding.

Lerøy Seafood Group ASA viser til at formuesskattegrunnlaget for akvakulturtillatelser nylig er endret. Mindre aktører er i sin natur mer risikoenkspontert overfor biologiske hendelser som følge av at de normalt er konsentrert til et avgrenset geografisk område. For dem vil en kraftig skjerpelse av formues- og utbytteskatt kunne få konsekvenser for videre drift dersom virksomheten blir utsatt for en større biologisk hendelse.

Nova Sea AS mener tillatelsene må verdsettes til kostpris/anskaffelseskost i formuesberegningen for ikke å være vridende og i disfavør av private norske eiere. Alternativt må verdsettelse av konsesjoner komme til fradrag ved beregning av grunnrenteskattegrunnlaget basert på utlignet verdi av tillatelsene.

De partene viser til at verdsettelse av akvakulturtillatelser til omsetningsverdi er i tråd med skattelovens hovedregel. Situasjonen før inntektsåret 2022 var at tillatelser ervervet før 1998 ikke ble formuesbeskattet. Ulik verdsettelse av ulike formuesobjekter kan gi effektivitetstap ved å vri sparing og investeringer mot skattefaviserte næringer og aktiva. Ulik verdsettelse bidrar også til forskjellsbehandling av personer. Tillatelsene til å utnytte fellesskapets ressurser har blitt forvaltet av dyktige næringsutviklere og har gitt opphav til noen av de største private formuene i Norge.

Endringene i formuesbeskatningen av akvakulturtillatelser som ble gjennomført fra inntektsåret 2022, og innføring av en ny grunnrenteskatt fra inntektsåret 2023, gjør imidlertid at sel-

skaper i havbruksnæringen og deres eiere stilles overfor flere store skatteendringer over relativt kort tid. Regjeringen mener derfor at det bør innføres en rabatt ved verdsettelsen av akvakulturtillatelser i formuesskatten. Regjeringen foreslår at rabatten settes til 50 pst. av tillatelsenes omsetningsverdi. Tillatelsenes omsetningsverdi fastsettes i henhold til gjeldende regler og retningslinjer. Det vises til forslag til endringer i skatteloven § 4-17.

Rabatten vil etter lovforslaget gjelde for akvakulturtillatelser som eies av ikke-børsnoterte aksjeselskaper, samt for tillatelser som eventuelt eies av personlige skattytere gjennom enkeltpersonforetak og av selskaper med deltakerfastsetting. Akvakulturtillatelser eid av børsnoterte selskaper blir verdsatt til kursverdien. De vil dermed ikke bli påvirket av endret verdsettelse av en underliggende eiendel. I dag innehas nesten samtlige kommersielle matfisktillatelser av aksjeselskaper. Rabatten får derfor i praksis bare betydning for eiere av ikke-børsnoterte aksjeselskaper som innehar akvakulturtillatelser.

Rabatten kommer i tillegg til den ordinære verdsettelsesrabatten på 20 pst. for ikke-børsnoterte aksjer og andel i selskap med deltakerfastsetting. Departementet viser til forslag til endringer i skatteloven § 4-12, syvende ledd og § 4-40.

Regjeringen mener det vil være naturlig å vurdere bestemmelsen etter fire års virkningstid.

9.3.2 Verdsettelse av gjeld

Utgangspunktet er at det gis fullt fradrag for skattytters gjeld ved fastsetting av formuesskattegrunnlaget, jf. skatteloven § 4-1. Dersom skattyter har eiendeler med verdsettelsesrabatt, følger det av skattelovens system at skattytters gjeldsfradrag skal reduseres tilsvarende, jf. skatteloven § 4-19. Dette er gjennomført slik at den delen av skattytters gjeld som svarer til forholdet mellom verdien av den rabatterte eiendelen og verdien av skattytters samlede eiendeler, skal verdsettes med samme prosentsats som eiendelen, jf. skatteloven § 4-19. Departementet foreslår at dette prinsippet også skal gjelde for den nye verdsettelsesrabatten for akvakulturtillatelser.

For tillatelser eid direkte av personlig skattytere, vil dette gjennomføres på samme måte som ved verdsettelse av andre driftsmidler. Reduksjonen av gjeldsfradraget blir imidlertid større for akvakulturtillatelsettersom disse etter forslaget skal verdsettes med en større rabatt enn andre drifts-

midler. Det vises til forslag til endringer i skatteloven § 4-19, første ledd bokstav c.

For tillatelser som eies av ikke-børsnoterte selskaper, foreslås dette gjennomført ved at selskapet må redusere den gjelden som skal medregnes ved beregning av selskapets samlede skattemessige formuesverdi, altså selskapets nettoformue, jf. FSFIN § 4-12-2. Dette gjøres på følgende måte: Den delen av selskapets gjeld som svarer til forholdet mellom omsetningsverdien av akvakulturtillatelsen og verdien av selskapets samlede (formuesskattepliktige) eiendeler, skal reduseres med 50 pst. ved beregning av selskapets nettoformue. Dette kommer i tillegg til gjeldsreduksjonen som skal skje på aksjonærens hånd ved beregning av aksjonærens samlede skattepliktige formue, jf. skatteloven § 4-1 jf. § 4-19 første ledd, bokstav b. Departementet foreslår at tilsvarende skal gjelde ved beregning av verdien av andel i selskap med deltakerfastsetting som eier akvakulturtillatelset. Departementet viser til forslag til nytt fjerde ledd i skatteloven § 4-19.

9.3.3 Fastsetting av rabatten og gjeldsfradraget i ikke-børsnoterte selskaper

Det er den skattepliktige selv som skal fastsette grunnlaget for formuesskatt, jf. skatteforvaltningsloven § 9-1, jf. § 8-1. Formuesverdien av aksjer i ikke-børsnoterte selskaper skal beregnes av selskapet når selskapets skattegrunnlag fastsettes. Aksjeselskapet har plikt til å opplyse om aksjenes formuesverdi, jf. skatteforvaltningsloven § 7-7 nr. 1 bokstav c, og beregning av aksjenes formuesverdi skal vedlegges selskapets skattemelding, jf. FSFIN § 4-12-5. Aksjonæren fastsetter på bakgrunn av disse opplysningene grunnlaget for formuesskatt i sin skattemelding, jf. skatteforvaltningsloven § 9-1.

Dette innebærer at ikke-børsnoterte selskaper som eier akvakulturtillatelset, må ta med rabatten for akvakulturtillatelsen og redusert gjeldsfradrag ved beregning av aksjenes formuesverdi. De rapporteres i selskapets skattemelding.

9.3.4 Forholdet til EØS-retten

EØS-avtalen artikkel 61 nr. 1 inneholder en hovedregel som er et forbud mot statsstøtte som vrir, eller truer med å vri, konkurransen ved å begunstige enkelte foretak eller produksjonen av enkelte varer. Bestemmelsen kommer imidlertid ikke til anvendelse i fiskerisektoren, herunder

oppdrettsnæringen, jf. EØS-avtalen artikkel 8 nr. 3 og blant annet sak E-12/16, Marine Harvest ASA.

Departementet vurderer det slik at artikkel 61 dermed heller ikke gjelder for vurderingen av en verdsettelsesrabatt for havbrukstillatelser i formuesskatten.

Forbud mot å gi statsstøtte innenfor fiskerisektoren følger i stedet av EØS-avtalens protokoll 9, artikkel 4, jf. henvisningen i EØS-avtalen artikkel 20. Det fremgår av protokollbestemmelsen artikkel 4 nr. 1 at støtte gitt av statsmidler til fiskerisektoren som vrir konkurransen skal avskaffes.

Det foreligger lite praksis for det nærmere innholdet av forbudet mot statsstøtte i fiskerisektoren som er nedfelt i protokoll 9 artikkel 4. Felleserklæringen om den omforente fortolkningen av bestemmelsen² gir holdepunkter for at statsstøtteforbudet i protokollbestemmelsen skal forstås i lys av de alminnelige statsstøttereglene i artikkel 61 nr. 1.

Departementet påpeker at det er en risiko for at den foreslåtte verdsettelsesrabatten utgjør konkurransevridende statsstøtte fordi rabatten bare treffer eiere av ikke-børsnoterte havbruksselskaper, og den kan derfor være i strid med Norges forpliktelser etter EØS avtalens protokoll 9, artikkel 4. Forpliktelsene som ligger i protokoll 9, artikkel 4 ligger det til avtalepartene til EØS-avta-

len å håndheve, jf. artikkel 6 i protokollen, og ikke ESA.

9.4 Administrative og økonomiske konsekvenser

Forslaget vil ikke ha vesentlige administrative konsekvenser for de skattepliktige og skattemyndighetene.

Forslaget anslås å redusere provenyet med om lag 200 mill. kroner påløpt i 2023 og 160 mill. kroner bokført i 2023. Provenytapet fordeles mellom stat og kommuner.

9.5 Ikrafttredelse

Departementet foreslår at endringene trer i kraft straks, med virkning fra og med inntektsåret 2023.

Formuesverdien av aksjer i ikke-børsnoterte selskaper skal fastsettes av selskapet når selskapets skattegrunnlag fastsettes, se nærmere i punkt 9.3.3. Den skal utgjøre 80 pst. av aksjens forholdsmessige andel av selskapets samlede skattemessige formuesverdi (som hovedregel) per 1. januar i inntektsåret. Det innebærer at ikke-børsnoterte selskaper som eier akvakulturtillatelser, skal rapportere selskapets samlede formuesverdi basert på de foreslåtte regelendringene i sin skattemelding for inntektsåret 2022, slik at verdiene blir lagt til grunn ved fastsetting av aksjonærenes skattemelding for inntektsåret 2023.

² Joint Declaration on the agreed interpretation of Article 4 (1) and (2) of Protocol 9 on trade in fish and other marine products

Finansdepartementet

t i l r å r :

At Deres Majestet godkjenner og skriver
under et fremlagt forslag til proposisjon til Stortinget om grunnrenteskatt på havbruk.

Vi HARALD, Norges Konge,

s t a d f e s t e r :

Stortinget blir bedt om å gjøre vedtak til

- lov om endringer i skatteloven

og

- vedtak om endring i Stortingets vedtak om skatt av inntekt og formue mv. for inntektsåret 2023 (Stortingets skattevedtak)
- vedtak om endring i Stortingets vedtak om avgift på produksjon av fisk

i samsvar med et vedlagt forslag.

A

Forslag

til lov om endringer i skatteloven

I

I lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt gjøres følgende endringer:

§ 4-12 syvende ledd, nytt annet punktum skal lyde:

Dette gjelder likevel ikke for akvakulturtillatelser, jf. § 4-17 tredje ledd.

§ 4-17 annet ledd skal lyde:

(2) Driftsmidler, unntatt eiendom som nevnt i skatteloven § 4-10 tredje og syvende ledd og akvakulturtillatelser, verdsettes til 70 pst. av skattemessig formuesverdi.

§ 4-17, nytt tredje ledd skal lyde:

(3) Akvakulturtillatelser verdsettes til 50 pst. av omsetningsverdien.

§ 4-19, første ledd, bokstav c skal lyde:

c. § 4-17 annet og tredje ledd,

§ 4-19, nytt fjerde ledd skal lyde:

(4) Ved beregning av verdien av ikke-børsnotert aksje etter § 4-12, annet og tredje ledd og andel i selskap med deltakerfastsetting etter § 4-40, hvor selskapet eier akvakulturtillatelser som verdsettes etter § 4-17, tredje ledd, skal den delen av selskapets gjeld som svarer til forholdet mellom formuesverdien av akvakulturtillatsen og formuesverdien av selskapets øvrige eiendeler, verdsettes med 50 pst.

§ 4-40, tredje punktum skal lyde:

Dette gjelder likevel ikke for akvakulturtillatelser, jf. § 4-17 tredje ledd.

Nåværende tredje punktum blir nytt fjerde punktum.

§ 9-3 syvende ledd nytt annet punktum skal lyde:

(7) Gevinst ved samlet realisasjon av særskilte driftsmidler i kraftanlegg som nevnt i § 18-6 første ledd og fallrettigheter eller andel i slike, er unntatt fra skatteplikt dersom overtaker viderefører de skattemessige verdiene og ervervstidspunktene

for eiendeler, rettigheter og forpliktelser som overføres. *Det samme gjelder ved samlet realisasjon av driftsmidler som nevnt i § 19-6 første ledd bokstav c og akvakulturtillatelse som nevnt i § 19-1 for grunnrenteskattepliktig havbruksvirksomhet.*

Nytt kapittel 19 skal lyde:

Kapittel 19. Særregler ved skattlegging av havbruksvirksomhet

§ 19-1 *Anvendelsesområde*

Bestemmelsene i dette kapitlet gjelder for skattlegging av grunnrenteinntekt fra virksomhet basert på tillatelse som nevnt i akvakulturloven §§ 6 og 7, jf. § 4, jf. laksetildelingsforskriften kapittel 3.

§ 19-2 *Skattesubjekt*

Innehaver av akvakulturtillatelser som nevnt i § 19-1 skal svare grunnrenteskatt til staten etter reglene i dette kapitlet. Dette gjelder selv om innehaveren har leid ut tillatsen etter akvakulturloven § 19 tredje ledd.

§ 19-3 *Definisjoner*

I dette kapitlet gjelder følgende definisjoner:

- Et morselskap utgjør sammen med ett eller flere datterselskap et konsern.
- Et foretak er et morselskap hvis det på grunn av avtale eller som eier av aksjer eller andeler har bestemmende innflytelse over et annet foretak. Det andre foretaket anses som datterselskap. Dersom ett konsernselskap eller flere konsernselskaper sammen har bestemmende innflytelse over et annet foretak, anses også dette foretaket som et datterselskap.
- Dersom en personlig eier, alene eller sammen med nærstående, har bestemmende innflytelse over to eller flere foretak eller morselskap, skal disse foretakene og deres datterselskap også anses som et konsern.
- En personlig eier eller et foretak skal alltid anses å ha bestemmende innflytelse hvis personen eller foretaket eier så mange aksjer eller andeler i et foretak at de representerer flertallet av stemmene i det andre foretaket, eller

hvis personen eller foretaket har rett til å velge eller avsette et flertall av medlemmene i det andre foretakets styre. Ved beregningen av stemmerettigheter og rettigheter til å velge eller avsette styremedlemmer skal rettigheter som morselskapet og morselskapets datterselskap har, regnes med. Det samme gjelder rettigheter som innehas av noen som handler i eget navn, men for morselskapets eller et datterselskaps regning.

- e. Som noens nærstående menes:
1. ektefelle og en person som vedkommende bor sammen med i ekteskapsliknende forhold;
 2. slektninger i rett oppstigende eller nedstigende linje og søsken;
 3. slektninger i rett oppstigende eller nedstigende linje og søsken til en person som nevnt i nr. 1 og nr. 2;
 4. ektefelle til, og en person som bor sammen i ekteskapsliknende forhold med, noen som er nevnt i nr. 2 og 3;
 5. foretak der vedkommende selv eller noen som er nevnt i nr. 1 til 4, har slik bestemmende innflytelse som nevnt i bokstav d.

§ 19-4 *Fastssettelse av grunnrenteskatt*

(1) Skattepliktig grunnrenteinntekt beregnes på følgende måte:

- a. Til fradrag i samlet årlig brutto inntekt fastsatt etter § 19-5 kommer kostnader etter § 19-6 og fremført negativ grunnrenteinntekt fra tidligere år, jf. § 19-7 annet ledd. Negativ grunnrenteinntekt i et tidligere år skal fradras i sin helhet før det gis fradrag for negativ grunnrenteinntekt i et senere år.
- b. I beregningsgrunnlaget etter bokstav a kan negativ og positiv grunnrenteinntekt samordnes som beskrevet i § 19-7 første ledd.
- c. I beregningsgrunnlaget etter bokstav a og b kan det trekkes fra et bunnfradrag som beskrevet i § 19-8.

(2) Grunnrenteskatt på skattepliktig grunnrenteinntekt fastsettes etter første ledd og en sats som for det enkelte år vedtas av Stortinget.

(3) I fastsatt grunnrenteskatt etter annet ledd kan produksjonavgiften trekkes fra som beskrevet i § 19-9.

§ 19-5 *Brutto inntekt og skatteavregningspriser*

(1) I samlet årlig brutto inntekt inngår følgende:

- a. Årlige 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.

- b. Inntekt fra salg av levende fisk i sjøfasen.
- c. Gevinst ved realisasjon og uttak av driftsmiddel som benyttes i den grunnrenteskattepliktige virksomheten. For driftsmidler som nevnt i § 19-6 bokstav c inntektsføres gevinsten i realisasjonsåret. For øvrige driftsmidler tilfestes gevinsten etter reglene i kapittel 14, og gevinsten fordeles i henhold til vurderingen i annet ledd, i det foregående inntektsåret. Ved samlet realisasjon av havbruksvirksomhet gjelder § 9-3 syvende ledd.

(2) Inntekter vunnet også 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.

§ 19-6 *Fradragsberettigede kostnader*

(1) I brutto inntekt fastsatt etter § 19-5 kommer følgende kostnader til fradrag:

- a. Pådratte driftskostnader som regulært følger av havbruksproduksjonen, herunder kostnader til innkjøp eller produksjon av settefisk, fôr, røkting, forebygging og behandling av sykdommer o.l., arbeidskostnader og andre personalkostnader, kostnader til vedlikehold, forsikring og administrasjon.
- b. Vederlag for kjøp av levende fisk i sjøfasen.
- c. Inntektsårets kostnader knyttet til flytende oppdrettsanlegg i sjø, som ellers er aktivepliktige, kan fradras det året kostnadene pådras. Til slikt anlegg regnes fysiske installasjoner som merder, flytemodul, fôringsmaskin, fôringslager, oppholdsrom, sanitæranlegg og lignende, samt anker, lodd og lignende til forankring, og andre fysiske innretninger knyttet til anlegget som utelukkende er til bruk i den grunnrenteskattepliktiges virksomhet etter § 19-1. Dette gjelder likevel ikke slike driftsmidler som nevnt i dette ledd bokstav f.
- d. Årets avskrivning av driftsmidler som ikke inngår i bokstav c, til bruk i den grunnrenteskattepliktiges virksomhet etter § 19-1, kan fradras i grunnrenteinntekten etter skattelovens alminnelige regler når de helt eller delvis benyttes som innsatsfaktor i grunnrentevirksomheten.
- e. Årets avskrivning av skattemessig gjenstående verdi på driftsmiddel som nevnt i bokstav c anskaffet før 1. januar 2023, skal fradras etter reglene i kapittel 14. Det gis likevel ikke fradrag for avskrivning av tidsbegrenset akvakulturtillatelse.

- f. Årets avskrivning på driftsmiddel som er overdratt til skattyter etter § 19-2 fra selskap som nevnt i § 19-3. Årets avskrivning fastsettes med utgangspunkt i det overdragende selskapets skattemessige verdier på de overdratte driftsmidlene på overdragelsestidspunktet. Driftsmidlene avskrives etter bokstav e.
- g. Tap ved realisasjon og uttak av driftsmiddel som benyttes i den grunnrenteskattepliktige virksomheten. Tapet tidfestes etter reglene i kapittel 14.
- h. 40 pst. av betalt vederlag for kjøp av tillatelser og kapasitet på auksjonene i 2018 og 2020 og fastpristildelingen i 2020, fordelt over årene 2023-2027 med like beløp og nedjustert med skattesatsen på alminnelig inntekt. Fradraget tilkommer den som innehar tillatelse som nevnt i første punktum for det inntektsår fradraget kan kreves.
- i. Eiendomsskatt på flytende oppdrettsanlegg i sjø, jf. eigedomsskattelova § 4 tredje ledd, og øvrig eiendomsskatt på havbruksanlegg som helt eller delvis anvendes til matfiskoppdrett av laks, ørret og regnbueørret i sjøfasen.
- j. Forskningsavgift som fastsatt i medhold av lov 7. juli 2000 nr. 68.

(2) Kostnader som etter sin art faller inn under første ledd, og som også er til nytte i virksomhet som ikke er skattepliktig etter dette kapitlet, skal fordeles på en måte som er egnet til å gi samsvar mellom kostnadsandel og nytte for hver virksomhet.

(3) En beregnet selskapsskatt for den delen av virksomheten som er grunnrenteskattepliktig fradras i grunnrenteinntekten. Skattesatsen settes til satsen for alminnelig inntekt i inntektsåret. I beregningen inngår de samme inntektsstørrelsene og kostnadsstørrelsene som inngår i grunnrenteinntekten. Utgifter til driftsmidler som fradras etter første ledd bokstav c skal likevel avskrives etter skattelovens alminnelige regler i grunnlaget for beregnet selskapsskatt. Gevinst som nevnt i § 19-5 første ledd bokstav c annet punktum skal inntektsføres etter skattelovens alminnelige regler i grunnlaget for beregnet selskapsskatt. Beregnet negativ selskapsskatt fremføres til fradrag i beregnet selskapsskatt for senere inntektsår.

(4) Det gis ikke fradrag for følgende kostnader:

- a. Salgs- og markedsføringskostnader.
- b. Finanskostnader.
- c. Vederlag ved erverv av akvakulturtillatelser, unntatt for tillatelser som nevnt i første ledd bokstav h. Det gis heller ikke fradrag for

vederlag ved konvertering av utviklingstillatelser.

- d. Kostnader i tilknytning til erverv av akvakulturtillatelser.
- e. Kostnader til leie av akvakulturtillatelser der det er gitt dispensasjon til leie etter akvakulturloven § 19 tredje ledd.
- f. Vederlag ved erverv av driftsmidler som er utviklet på grunnlag av skattyters utviklingstillatelse.
- g. Ytelser til kommuner, lokalsamfunn mv.

§ 19-7 Samordning og fremføring av negativ grunnrenteinntekt

(1) Dersom et aksjeselskap samt likestilt selskap og sammenslutning, jf. § 10-1 første ledd, har negativ grunnrenteinntekt etter beregningen i § 19-4 bokstav a, kan inntil hele den negative grunnrenteinntekten trekkes fra i positiv grunnrenteinntekt i et annet selskap som tilhører samme konsern etter samme bestemmelser som i § 10-4, ved utgangen av inntektsåret. Slik samordning kan likevel ikke medføre at selskapet med negativ grunnrenteinntekt får positiv grunnrenteinntekt som følge av samordningen.

(2) Dersom grunnrenteinntekten for et foretak blir negativ etter beregningen i § 19-4 bokstav a og b kan negativ grunnrenteinntekt fremføres til fradrag i senere års grunnrenteinntekt beregnet for det grunnrenteskattepliktige foretaket. Negativ grunnrenteinntekt fremføres med rente fastsatt av departementet i forskrift. Negativ grunnrenteinntekt kan ikke trekkes fra i den grunnrenteskattepliktiges øvrige inntekter.

§ 19-8 Bunnfradrag

Stortinget vedtar hvert år et bunnfradrag. Ved beregningen av grunnrenteinntekten nedjusteres bunnfradraget med skattesatsen på alminnelig inntekt. Bunnfradraget kan trekkes fra i positiv grunnrenteinntekt beregnet for inntektsåret. Bunnfradraget kan kun komme til fradrag én gang på konsernnivå, jf. § 19-3. Bunnfradrag i konsern fordeles forholdsmessig mellom selskapene med matfisktillatelser ut fra maksimalt tillatt biomasse som innehas av hvert selskap i konsernet. Ubenyttet bunnfradrag kan ikke fremføres til fradrag i fremtidig grunnrenteinntekt.

19-9 Produksjonsavgift

Produksjonsavgift på produksjon av fisk fastsatt i medhold av særavgiftsloven kan kreves fratrukket i fastsatt grunnrenteskatt til staten. Ubenyttet produksjonsavgift til fratrukk for aksjeselskap samt likestilt selskap og sammenslutning, jf.

§ 10-1 første ledd, kan trekkes fra i fastsatt grunnrenteskatt etter samme bestemmelser som i § 10-4, i et annet selskap som tilhører samme konsern, ved utgangen av inntektsåret. En grunnrenteskattepliktig kan ikke få negativt fastsatt grunnrenteskatt som følge av fratrukket produksjonsavgift. Produksjonsavgift som ikke kan trekkes fra i inntektsårets grunnrenteskatt, kan ikke kreves fratrukket i grunnrenteskatt i et fremtidig inntektsår. Produksjonsavgift kan ikke trekkes fra i alminnelig inntekt.

§ 19-10 *Behandling av underskudd eller tap i andre inntektskilder*

Underskudd eller tap i andre inntekter kan ikke trekkes fra i positiv grunnrenteinntekt beregnet etter dette kapitlet.

§ 19-11 *Realisasjon eller opphør av grunnrenteskattepliktig havbruksvirksomhet*

Beregningsgrunnlaget for grunnrenteinntekt ved realisasjon eller opphør av havbruksvirksomhet fastsettes på følgende måte:

- a. For overdrager skal det i realisasjonsåret beregnes grunnrenteinntekt svarende til vederlaget, fratrukket summen av skattemessig verdi av driftsmidler som benyttes i den grunnrenteskattepliktige virksomheten. Vederlag som kan henføres til akvakulturtillatelse, skal likevel ikke inngå ved fastsettingen av grunnrenteinntekten. Eventuell negativ grunnrenteinntekt til fremføring kommer til fradrag, jf. § 19-7 annet ledd.
- b. 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.
- c. Dersom det ved opphør av grunnrenteskattepliktig virksomhet foreligger negativ grunnrenteinntekt, kan grunnrenteskattepliktig kreve skatteverdien utbetalt fra staten.

Nåværende kapittel 19 og 20 blir nytt kapittel 20 og 21.

II

I lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt gjøres følgende endringer:

§ 19-5 tredje og fjerde ledd skal lyde:

(3) Til bruk ved fastsettingen av brutto inntekt etter første ledd bokstav a kan et prisråd for havbruk, felles for flere eller for et enkelt salg, med bindende virkning fastsette en skatteavregningspris for laks, ørret og regnbueørret som produseres i henhold til akvakulturtillatelse som nevnt i § 19-1. Prisen skal svare til markedsverdien ved merdkanten av laks, ørret og regnbueørret. Departementet oppnevner medlemmer av prisrådet. Departementet kan bestemme at prisrådet ikke skal fastsette skatteavregningspriser for nærmere angitte salg og kan fastsette nærmere retningslinjer for metode som prisrådet skal følge ved fastsettingen av skatteavregningspris. Prisrådet kan ikke instrueres, verken generelt eller i enkeltsaker.

(4) Departementet kan gi forskrift til utfylling og gjennomføring av reglene i denne paragraf. Det kan gis forskrift om oppnevning og organisering av et prisråd for havbruk, prisrådets saksbehandling og vedtak. Videre kan det gis forskrift om at grunnrenteskattepliktig etter § 19-2 har opplysnings- og dokumentasjonsplikt overfor prisrådet om salgs- og avtalevilkår ved kjøp og salg av laks, ørret og regnbueørret, taushetsplikt og unntak fra taushetsplikt og deling av slike opplysninger mellom prisrådet og andre offentlige myndigheter uten hinder av taushetsplikt. Forskriften kan inneholde bestemmelser om klage- og søksmålsrett for grunnrenteskattepliktig som nevnt.

III

Endringene under I trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2023.

Endringen under II trer i kraft fra den tid Kongen bestemmer.

B Forslag

til vedtak om endring i Stortingets vedtak om skatt av inntekt og formue mv. for inntektsåret 2023 (Stortingets skattevedtak)

I

I Stortingets vedtak 13. desember 2022 nr. 2199 om skatt av inntekt og formue mv. for inntektsåret 2023 gjøres følgende endring:

Ny § 3-4 A skal lyde:

§ 3-4 A *Skatt på grunnrenteinntekt i havbruk*

Av grunnrenteinntekt i havbruk fastsatt i medhold av skatteloven nytt kapittel 19 svares grunn-

renteskatt til staten med 44,9 pst. Ved fastsetting av grunnrenteinntekt kan det kreves et bunnfradrag på 70 mill. kroner.

II

Vedtaket trer i kraft straks med virkning for inntektsåret 2023.

Forslag

til vedtak om endring i Stortingets vedtak om avgift på produksjon av fisk

I

I Stortingets vedtak 13. desember 2022 nr. 2205 om avgift på produksjon av fisk for 2023 gjøres følgende endring:

§ 1 første ledd skal lyde:

Fra *1. juli 2023* skal det i henhold til lov 19. mai 1933 nr. 11 om særavgifter betales avgift til

statskassen med *kr 0,90* per kg produsert laks, ørret og regnbueørret.

II

Vedtaket trer i kraft med virkning fra 1. juli 2023.

Bestilling av publikasjoner

Departementenes sikkerhets- og serviceorganisasjon

publikasjoner.dep.no

Telefon: 22 24 00 00

Publikasjonene er også tilgjengelige på

www.regjeringen.no

Trykk: Departementenes sikkerhets- og

serviceorganisasjon – 03/2023

