

Grunnrenteskatt på kraftverk



Universitetet i Oslo
Det juridiske fakultet

Kandidatnummer: 600
Leveringsfrist: 25.11.2011

Til sammen 14.812 ord

15.11.2011

Innholdsfortegnelse

<u>1</u>	<u>PRESENTASJON AV TEMA</u>	<u>1</u>
1.1	Hjemmelsgrunnlag	2
1.2	Sammenlignende rett	3
<u>2</u>	<u>AVGRENSNING</u>	<u>5</u>
<u>3</u>	<u>BEGREPER OG DEFINISJONER</u>	<u>7</u>
<u>4</u>	<u>SKATTELOVEN § 18-3</u>	<u>10</u>
4.1	§18-3 (1) – Eier av kraftverk	10
4.2	§ 18-3 (2) – Beregningsgrunnlaget for grunnrenteinntekt	13
4.2.1	§ 18-3 (2) Litra a - brutto salgsinntekter	13
4.2.1.1	Konsesjonskraft	14
4.2.1.2	Langsiktig kraftverksleie eller kraftverksleveransekontrakt	14
4.2.1.3	Kraft benyttet i skattyters produksjonsvirksomhet	15
4.2.2	Gevinst ved realisasjon av driftsmiddel i kraftproduksjon	16
4.2.3	Driftsstøtte	17
4.2.4	Inntekt fra el-sertifikater	17
4.3	§ 18-3 (3) – Fradrag i grunnrenteinntekt	18
4.3.1	Driftskostnader	18
4.3.2	Friinntekt	22
4.4	§ 18-3, 4-7. ledd - Behandlingen av resulterende grunnrenteinntekt	25
4.4.1	§ 18-3 (4) – Negativ grunnrenteinntekt forut for 2007	26
4.4.2	§ 18-3, 5. og 7. ledd – Negativ grunnrenteinntekt fra 2007 eller senere	27
4.5	§ 18-3 (8) – Underskudd eller tap i andre inntektskilder	28
4.6	§ 18-3 (9) - Beregningsgrunnlaget for grunnrenteinntekt ved realisasjon av kraftverk og fallrett	28
4.6.1	Realisasjon med særskilt grunnrenteberegning og beskatning- litra a	29

4.6.2	Realisasjon – skattemessig kontinuitet – litra b	29
4.6.3	Realisasjon som følger av hjemfall – litra c	31
4.6.4	Innvunnet grunnrenteinntekt i realisasjonsåret – litra d	31
4.7	§ 18-3 (10) – Innslagspunktet for grunnrentebeskatning	31
4.8	§ 18-3 (11) – Kraftverk som deltakerlignes etter bruttometoden	33
<u>5</u>	<u>ER GRUNNRENTEBESKATNINGEN NØYTRAL?</u>	<u>34</u>
5.1	Bunnfradragmodell	35
<u>6</u>	<u>FINNES DET GRUNNRENTE I KRAFTSEKTOREN?</u>	<u>38</u>
<u>7</u>	<u>AVSLUTTENDE BEMERKNINGER</u>	<u>40</u>
7.1	Statsbudsjettet 2012	43
<u>8</u>	<u>LITTERATURLISTE</u>	<u>A</u>
<u>9</u>	<u>LISTE OVER FIGURER</u>	<u>F</u>

1 Presentasjon av tema

Med kraftskattereformen fra 1997 ble grunnrenteskatten for vannkraftverk innført i Norge. Grunnrenteskatten er en særbeskatning en finner lignende varianter av i også andre industrier, til eksempel oljenæringen. Grunnrente er definert som den avkastning man har utover normalavkastning som et resultat av tilgang på et knapphetsgode. Eller mer spesifikt slik Rødseth-utvalget definerte begrepet i forkant av kraftskattereformen:

”Den kapitalavkastningen utover avkastningen i andre næringer som oppstår fordi det er en gitt tilgang på utbyggbare vassdrag, kalles grunnrente.”¹

Et vannkraftverk vil normalt sett være innhenting av ressurser naturen gir gjennom nedbør og gravitasjon. Den avkastningen et slikt prosjekt gir ut fra naturgitte omstendigheter, er grunnrente.

David Ricardo er en av de mest sentrale økonomene bak grunnrentebegrepet, derav finner en i litteraturen også navnet Ricardorente og Ricardiansk grunnrente for det samme. Hans teori ligger til grunn bak dagens forståelse av grunnrente, den kan forklares med et eksempel fra landbruket. Om etterspørselen etter et landbruksprodukt stiger vil nye landbruksområder tas i bruk for å dekke etterspørselen. De nye områdene som tas i bruk vil være mindre produktive da de beste landbruksarealene allerede er tatt i bruk (forutsetter rasjonelle aktører med rett informasjon). For at en slik utvidelse til å benytte de mindre produktive områdene skal skje, må prisen på produktet stige. Likevekten mellom tilbud og etterspørsel vil etter teorien oppstå der marginalkostnadene på det siste jordstykket er lik prisen. Av dette ser en at de mer produktive arealene vil ha en ren profitt. Denne profitten er grunnrenten.²

¹ NOU 1992:34, s. 169

² Markeder, ressurser og fordeling. Artikler i anvendt økonomi (1998) s. 132

Formålet med grunnrenteskatten for vannkraft hviler i stor grad på det syn at grunnrenten, er en meravkastning som ikke er et resultat av innsatsfaktorene arbeid og kapital. Men et resultat av å være i besittelse av et vassdrag med gode produksjonsvilkår. Når meravkastningen oppstår under slike omstendigheter skyldes det ikke enkelte individers innsats. Dermed anser en ut fra rettferdighetshensyn at meravkastningen heller ikke kan tilfalle enkeltindivider, men samfunnet som helhet. Utgangspunktet med at vannkraft er en nasjonal ressurs har forankring helt tilbake til starten av forrige århundre.³

1.1 Hjemmelsgrunnlag

Dagens hjemmelsgrunnlag for innkreving av grunnrenteskatt fra vannkraft til staten finner en i skatteloven fra 1999 (sktl.) § 18-3. Bestemmelsen er grunnlaget for denne avhandlingen. Andre rettskilder som rettspraksis, forarbeider, forskrifter, ”Lignings ABC 2010/11” og juridisk litteratur vil bli benyttet for å klargjøre innholdet i sktl. § 18-3. Lignings ABC vil nødvendigvis bli benyttet med varsomhet, da den rettskildemessige vekten er liten. Men den vil tidvis bli referert når ingen annen rettskilde har nevneverdige bidrag.

Grunnrentebeskatningen for vannkraftverk fikk relativt stor oppmerksomhet når Regjeringen la frem forslag til statsbudsjett for 2008. Her ville Regjeringen gjøre endringer i lovverket som medførte at småskala kraftverk også ble pliktige til å betale grunnrenteskatt. Endringen besto i å endre dagens innslagspunkt for grunnrenteskatt fra 5.500 kVa til 1.500 kVa. Dette medførte store protester spesielt i fra småkraftbransjen, resultatet ble at Regjeringen ga etter og lot være å endre innslagspunktet. Debatten belyste hvor man skal sette grensene for hva som er nasjonale naturressurser, dermed i stor grad felleseie og derav grunnrentebeskattet, mot det som er av et mindre omfang og må anses som håndhevelse av privat eiendomsrett. Debatten lever videre, denne avhandlingen vil også berøre elementer herfra og forslag som springer ut fra denne.

³ Innst. O. nr. 62 (1995-1996), kapittel 6

1.2 Sammenlignende rett

I tillegg til å være et land med gode forutsetninger for vannkraft er Norge også beriket med forekomster av olje og gass på sokkelen. Ut fra økonomisk teori vil grunnrente kunne oppstå i olje- og gassnæringen på samme måte som for vannkraft. Derav finner en i petroleumsskatteloven av 1975 (petrsktl.) hjemmel for særbeskatning av petroleumsvirksomhet. Særbeskatningen for vannkraft bygger i stor grad på de samme hensyn som en har for særbeskatningen av petroleum.

*”Det er regjeringens syn at en større del av disse merinntekter bør tilflyte det norske samfunn enn etter gjeldende skatteregler. Et moment i denne sak er at det dreier seg om inntekter fra utnyttelsen av naturressurser som er den norske stats eiendom.”*⁴

Sitatet fra forarbeidene til petroleumsskatteloven ovenfor, viser til ”merinntekter” som i denne sammenheng kan sammenstilles med begrepet grunnrente. Bestemmelsen i petrsktl. § 5, svarer til vannkraftens grunnrentebestemmelse. I grove trekk har bestemmelsene lik utforming, men ulike i beregning av friinntekt, avskrivningsrater på driftsmidler, hvilket inntektsgrunnlag som benyttes i særskatteberegningen og særskattens skattesats blant annet. (50 prosent for petroleum og 30 prosent for vannkraft, jmf. Stortingets skattevedtak for inntektsåret 2011) Grunnlaget for ulikhetene vil bli belyst i denne oppgaven. Det vil også bli presentert en analyse som viser at særbeskatningen for petroleum til tross for høyest særskattesats, ikke nødvendigvis blir beskattet hardest. For petroleum er det en egen normprisbeskatning som følger av petrsktl. § 4, dette gjelder både for alminnelig inntekt og særbeskatningen. For vannkraftbeskatningen finnes ikke et tilsvarende motstykke. Men ved inntektsfastsettelsen for grunnrenteinntekt er det regler nærmest tilsvarende normprising. Hensynet bak normprisingsreglene for petroleum er i følge forarbeidene å forenkle administrasjonen av beskatningen av petroleum, hittil er det kun fastsatt normpriser for råolje. Samtidig ønsker lovgiver å redusere muligheten til skattelekkasje som et resultat av internprising. En stor andel av aktørene på norsk sokkel er organisert med ulike selskaper spredd over mange land. Samtidig som råolje er et produkt med stor grad av mobilitet i et likvid marked. Denne kombinasjonen kan uten normprising

⁴ Ot. Prp. Nr. 26 (1974-75)

medføre sterke incentiver til å utføre transaksjoner som minimerer skattebyrden i Norge. Det innslaget en har av normprising for vannkraft bygger i større grad på forenkling av administrasjon, enn hensynet til å unngå skattemotivert internprising. Strømmerketet i Norge var frem til 1992⁵ underlagt offentlig regulering, internprising frem til dereguleringen var av den grunn ikke et problem. Nå er strømmarkedet åpnet for fri konkurranse, men majoriteten av produsenter er eid av det offentlige. Dermed anser lovgiver potensialet for uheldig internprising til å være minimalt.

⁵ Rødseth (2002) s. 51

2 Avgrensning

De elleve første leddene i skattelovens § 18-3 vil bli behandlet, det tolvte leddet som hjemler utfyllende forskrifter vil ikke bli behandlet. Hovedelementer vil således være å gi en innføring i hvem som er forpliktet til å svare grunnrenteskatt til staten, hvilke inntekter inngår i beregningsgrunnlaget for skatten. Hvilke fradragsmuligheter tredje ledd gir rom for i beregningsgrunnlaget. Videre vil negative grunnrenteinntekter behandles, samt hvordan endringer i disse blir fastsatt. Åttende ledd avgrenser hvilke tap som ikke kan trekkes fra i grunnrenteinntekten. Neste ledd gir regler for fastsettelse av grunnrenteinntekt ved realisasjon av kraftverk eller fallrettigheter. Ledd ti definerer hvilken ytelse kraftverket må ha for å være pliktig til å betale grunnrenteskatt. Til slutt belyses hvordan grunnrenteskatten fordeles i deltakerlignede selskaper.

Forskriften⁶ (fsfin.) som utfyller skatteloven har også presiseringer og definisjoner vedrørende sktl. § 18-3, jmf. kapittelet ”§18-3 Grunnrenteskatt til staten” i forskriften. Det ligger utenfor avhandlingens rammer å gi en uttømmende tolkning og vurdering av grunnrentekapittelet i denne forskriften. Men forskriften vil trekkes inn hvor den kan gi nødvendige presiseringer for tolkningen av sktl. § 18-3.

Grunnrenteskatt er en skatt som kreves av produsentene av elektrisitet. Etter avreguleringen på starten av nittitallet, er produksjon av elektrisitet en næring hvor det er konkurranse. Det naturlige monopol som foreligger i elektrisitetssektoren ligger i dag i distribusjonen av elektrisitet, med andre ord landets strømmnett som forvaltes av Statnett. For denne delen svares det ikke grunnrenteskatt, distribusjonen og dets naturlige monopol vil dermed ikke bli behandlet her.

Det vil bli gjort en de lege de ferenda betraktning av grunnrenteskatten. Hovedpunkter i betraktningen vil være hvorvidt dagens regler om normprising og innslagspunkt gir

⁶ FOR 1999-11-19 nr 1158: Forskrift til utfylling og gjennomføring mv. av skatteloven av 26. mars 1999 nr. 14

skattemessig nøytralitet, sammenlignet med en alternativ bunnfradragmodell. Det vil også bli presentert en sammenstilling av provenyet med dagens modell kontra en alternativ bunnfradragmodell, samt alternativenes ulike samfunnsøkonomiske effekter.

Oppgavens tema er å redegjøre for dagens regler angående grunnrentebeskatning av vannkraft, for deretter å analysere bakgrunnen for reglene. Sammenligningene mot petroleumsskatteloven vil i hovedsak være mot ”grunnrente” bestemmelsen i denne lov, jmf. petrsktl. § 5.

3 Begreper og definisjoner

Avklaringer av enkelte begreper som er benyttet i sktl. § 18-3 samt andre tilhørende begreper, vil være hensiktsmessig før en starter tolkningen av bestemmelsen. Et sentralt begrep er ”kraftverk”, som har en legaldefinisjon i sktl. § 18-1 (2) litra b. Denne må leses i sammenheng med litra a som avgrenser aktivitetene som faller inn under lovens kapittel 18. Av dette fremgår det at kraftverk i skattelovens forstand er den delen av kraftanlegget som står for produksjonen av kraft eksklusiv reguleringsanlegg. Innunder begrepet faller da fjellhall eller bygg med tilhørende maskinteknisk utrustning. Turbiner og generatorer som vinner ut energi fra vann sluppet ut fra selve stasjonen er også en del av kraftverksdefinisjonen. Transformatorer med tilhørende brytere som benyttes til transformering av spenning til overføringsspenning i nett, faller også inn under begrepet. Definisjonen er forsøkt utdypet nærmere i Lignings ABC⁷, utdypningen her harmonerer med rettspraksis. Her ser vi at det er en praktisk viktig avklaring for hvor grensene mellom ett eller flere kraftverk går. Grensen er viktig å trekke av flere grunner som det vil fremgå senere i avhandlingen. Hovedregelen er at de turbiner og generatorer som benytter samme inntak og utløp i vassdraget, tilhører samme kraftverk. Så dermed kan mange produksjonsenheter langs samme vannfall bli ansett som et kraftverk i lovens forstand. Samtidig kan to maskiner i samme stasjon kunne være to forskjellige kraftverk.

Fallrettighet er et begrep benyttet i bestemmelsen om grunnrenteskatt. En fallrett eller fallrettighet er skattemessig ansett som immaterielle driftsmidler. Fallretten består i at et kraftverk har rett til å utnytte den potensielle energien et vassdrag med fallhøyde gir.

I sktl. § 18-3 (10) er det angitt en generatorytelse på 5.500 kVA. Enhetsbenevnelsen står for kilovoltampere. Dette er en elektroteknisk måleenhet som angir en generators totale yteevne, herunder både aktiv og reaktiv effekt. Den aktive effekten er det som er

⁷ Lignings ABC 2010/11 s. 723

målbart som produsert, normalt angitt som kilowattimer (kwh), den reaktive er forenklet sett et tapsledd.

Flere steder i skattelovens kapittel 18 finner en begrepet GWh, dette står for Gigawattimer. En GWh er en million KWh (kilowattimer). En KWh representerer energimengden tilsvarende et effektforbruk på en kilowatt over et tidsintervall på en time.

Armlengdeprinsippet følger av sktl. § 13-1 og aksjelovgivningen, prinsippet har til hensikt å unngå skattemotivert internprising i handelen mellom beslektede selskaper. Beslektede selskaper er gjerne i samme konsern eller lignende. Prinsippet setter krav til at handel mellom beslektede selskaper skal ”grunnes på vanlige forretningsvilkår og prinsipper”, jmf. aksjeloven (asl.) § 3-9. Dette skal hindre at skattleggingen blir flyttet ut til et gunstigere skatteregime, fra området hvor den skattbare verdien har sitt opphav. Dermed er prinsippet en bidragsyter for å hindre lekkasjer som vil redusere skatteprovenyet.

Hjemfallsbegrepet benyttes til å beskrive statens rett til å overta vannkraftanlegg, når konsesjonstiden etter industrikonsesjonsloven § 2 eller vassdragsreguleringsloven § 10 er utløpt. Disse to lovene har sin kime i “panikklov” av 7. april 1906, som navnet tilsier ble denne loven til under hastige omstendigheter for å sikre norsk eierskap til blant annet norske vannfall. Vanligvis vil hjemfallsretten inntre etter 60 år. Staten har da rett til å overta installasjonen vederlagsfritt, installasjonen må være i fullt driftsmessig stand, jmf. industrikonsesjonsloven § 2 (2) nr. 17 og vassdragsreguleringsloven § 10 nr. 4, andre ledd. Hjemfall benyttes ikke for offentlig eide installasjoner. Etter Norge tapte i Eftadomstolen⁸ i 2007 blir det lenger ikke utdelt konsesjoner som vil medføre hjemfall.

Brukstid er det antall timer et kraftverk basert på maksimal last bruker på å produsere midlere årsproduksjon. Et kraftverk med generator som har maksimal ytelse på 1 MW, kan ved full last gjennom et helt år produsere 8760(skuddår: 8784) MWh teoretisk sett.

⁸ Case E-2/06 Surveillance Authority v the Kingdom of Norway (Hjemfallssaken)

I et slikt tilfelle vil brukstiden være 8760(skuddår: 8784) timer. Med samme generator og en årsproduksjon på 3000 MWh vil brukstiden være 3000 timer.

Eksternaliteter er et begrep benyttet i samfunnsøkonomien. Begrepet omfatter de eksterne virkninger en aktørs handlinger i et marked kan medføre. Slike virkninger kan være av både positiv og negativ karakter. Et eksempel på positiv eksternalitet er forskning, som kan gi resultater langt utover det man kunne tenke seg på forhånd. Alexander Flemings oppdagelse av penicillin var et resultat av forskning, han hadde langt mindre forventninger enn å oppdage medisin som senere har reddet millioner av menneskeliv. Samfunnet har som helhet nytte av dette. Forurensing er et eksempel på negativ eksternalitet. Fabrikken produserer et gode konsumentene forbruker, men produksjonen skader laksefisket i en elv på grunn av utslipp av giftstoffer. Samfunnets nytte av produksjonen blir dermed noe redusert.

4 Skatteloven § 18-3

I skattelovens kapittel 18 er det flere særbestemmelser for kraftforetak. Kapittel tittelen kan være litt misvisende da den henviser til ”kraftforetak”, men § 18-1 (1) gir ikke rom for tvil om at kapittelet kun omhandler vannkraft. I kapitlet finner en to former for særbeskatning, naturressursskatt og grunnrenteskatt. Kraftverk som er i skattemessig grunnrente-posisjon, vil også være i skattemessig naturressurs posisjon.

Naturressursskatten beregnes av skattyters gjennomsnittlige produksjon de siste syv år. Skattesatsen er 1.3 øre pr kwh, av dette tilfaller 1.1 øre kommunen, det resterende tilfaller fylkeskommunen. Men i motsetning til grunnrenteskatten utlignes naturressursskatten krone for krone mot alminnelig inntekt. Bestemmelsen om grunnrenteskatt vil bli belyst i det følgende.

4.1 §18-3 (1) – Eier av kraftverk

Loven fastsetter hvem som kan bli pliktig til å svare grunnrenteskatt. Det er ”eier” av kraftverk i henhold til loven. Eieren av kraftverket er den som eier driftsmidlene i kraftverket. Her kan det være ulike konstellasjoner i fra personlig eide kraftverk, hvor enkeltpersoner eier driftsmidlene, eller selskaper som ansvarlig selskap, aksjeselskap mv. eier driftsmidlene. Som i skatteretten forøvrig legges det privatrettslige⁹ eierbegrepet til grunn, når skattemessig eier i relasjon til § 18-3 (1) skal fastsettes. Normalt er det uproblematisk å avgjøre hvem som er eier av kraftverket. Men i tilfeller hvor eier har leid ut kraftverket, kan det bli et spørsmål om det er eier eller leier som skal svare grunnrenteskatt til staten. Praksis viser at en utvidende tolkning av sktl. § 9-2 første og annet ledd foreligger, når det skal avgjøres om det er eier eller leier som skal svare særskatt. Sktl § 9-2 litra e, ”endelig avkall på rettighet” vil på de fleste livsområder i dag, etter ordlyden ikke medføre at utleie blir betraktet som en skattemessig realisasjon. Men Høyesterett har i Rt. 2009 side 441 – Nordkraft AS avsagt en dom som gir veiledning i slike tilfeller. NordKraft AS overførte nærmere 90

⁹ Lignings ABC 2010/11 s. 355

prosent av sin andel av rettighetene til kraften i Kobbelv kraftverk, til det britiske selskapet Eastern Group plc fra 1. januar 1999. Avtalen var ment å vare i 55 år, men avtalen ble brakt til opphør etter tre år. Tvistens besto i hvem av partene som var skattemessig eier i de tre årene avtalen varte. Høyesterett kom i likhet med de lavere rettsinstanser frem til at Sentralskattekontoret for storbedrifter, var innenfor lovens rammer i sin vurdering. Når de anså Eastern som skattemessig eier i perioden 1999-2002. I dommen heter det:

” Forarbeidene gir for så vidt gjelder utleie anvisning på en konkret vurdering, der det blant annet må legges vekt på partenes rettigheter, plikter og risiko etter avtalen og kraftverkets restverdi ved utløpet av leieavtalen. I tillegg må avtalens varighet, adgangen til å kreve forlengelse, og om rettighetshaveren har rett til en viss andel av produksjonen mot å dekke en forholdsmessig andel av kostnadene, tas i betraktning. Kontraktspart som etter en slik vurdering må anses som eiere av hele kraftverket eller en del av det, vil også være debitor for skattekrav knyttet til kraftverket, herunder grunnrenteskatt og naturressursskatt.”

I en lignende sak – Gloppendommen¹⁰ ble en utleieavtale med 20 års varighet også ansett å være av en slik karakter at leier ble fastsatt som skattemessig eier. Det gir veiledning på at utleie med varighet på 20 år eller mer vil oppfylle varighetskriteriet nevnt i sitatet ovenfor. For avtalene i begge de nevnte dommene vil det være nærliggende å vurdere om de er inngått med et motiv om skattetilpasning. Det er sannsynligvis ikke hovedintensjonen bak disse avtalene. I begge tilfeller dreier det seg om kommuner med et likviditetsbehov som må dekkes. Adgangen til utleie av vannkraftressurser kan være praktisk viktig, da dette kan dekke behovet for kapital. Samtidig som en ikke selger arvesølvet som vannkraften må sies å være. Fra 1. juli 2010 ble en endring i industrikonsesjonslovens § 5 satt i kraft. Denne endringen medfører at kraftverk med konsesjon etter denne lov ikke kan leies ut i mer enn 15 år. I forarbeidene¹¹ er det lagt til grunn at hensynet til å knytte ansvaret mot offentlighet

¹⁰ Rt. 2005 s. 394

¹¹ Ot. Prp. Nr. 66 (2008-09) kap. 3.6

myndighet til konsesjonæren er sentralt. I hovedsak fordi konsesjonæren forventes å være den som kjenner vassdraget og kraftverkets egenskaper. Med tanke på blant annet risiko og fare ved uønskede hendelser og driftssikkerhet. I forlengelsen av dette nevner forarbeidene spesifikt at det blir lagt til grunn at også grunnrentebeskatning vil være utleiers ansvar. Dermed vil problematikken rundt skattemessig eierskap for utleieavtaler etter 1. juli 2010 være avklart etter lovendringen for industrikonsesjonskraften sitt vedkommende. For avtaler inngått før dette vil overnevnte rettspraksis gi veiledning. Men etter lovendringen vil kanskje grensen for når leier blir ansett som skattemessig eier bli satt til mer enn 15 år. En slik løsning vil harmonere med nåværende rettstilstand, samtidig kan det neppe sies å være i konflikt med tidligere praksis, heller en presisering.

I Petroleumsskatteloven er avgrensningen av hvem som svarer særskatt basert på geografiske og funksjonelle kriterier, jmf § 1. Normalt vil skattesubjektet som utfører aktiviteter innenfor petrsktl. § 1, være tildelt en tillatelse etter Petroleumsløven (jmf. §§ 2-1 til 3-15). Slik at det vanligvis ikke byr på problemer å identifisere subjektet som svarer skatt etter særskattelovgivningen.

Beregningsenheten for grunnrenteinntekt er det enkelte kraftverk, det fremgår av sktl. § 18-3 (1) 1. pkt. ved ordlyden ”beregnet ved det enkelte kraftverk”. Lovgiver har for å være sikre uttrykt det samme en gang til i fsfin. § 18-3-3 (1) 1. pkt.

Etter sktl. § 18-3 (1) 2. punktum settes satsen for grunnrenteinntekt av Stortinget. Dette fastsettes i Stortingets skattevedtak (SSV) på en årlig basis med hjemmel i grunnloven (grl). § 75 litra a. For inntektsåret 2011 svarer man 30 % skatt av grunnrenteinntekten til staten.

Av SSV § 4-2 fremgår det at særskattesatsen for petroleum etter petrsktl. § 5 er 50 prosent. Grunnlaget for at petroleumsgrunnrenten skal beskattes 20 prosentpoeng høyere enn vannkraft er ikke grunnlagt direkte av forarbeidene. En årsak er at lovgiver har ansett avkastningen utover det normale til å være høyere i petroleumssektoren enn for vannkraft. Hensynet til å sikre at grunnrenten i stor grad tilfaller den norske stat veier mye for begge særskattene, men potensialet/risikoen for grunnrente lekkasje ut av landet er større i petroleumssektoren. Det kan også være med på å underbygge en høyere særskattesats. Det faktum at aktivitetsnivået har vært og er høyt på norsk sokkel, viser at grunnrentetankegangen har vært i tråd med teorien bak. Ellers burde særbeskatningen ført til at investorene fant alternative bransjer å investere i. All grunnrenteskatt etter petrsktl. § 5 går i likhet med særbeskatning for vannkraft til staten.

4.2 § 18-3 (2) – Beregningsgrunnlaget for grunnrenteinntekt

Bestemmelsen definerer hvilke brutto inntekter som faller inn i grunnrenteinntekt definisjonen. Litra a til d setter opp brutto salgsinntekt, gevinst ved realisasjon av driftsmiddel i kraftproduksjon, driftsstøtte og inntekt fra el-sertifikater.

For petroleum skal særskattegrunnlaget baseres på de alminnelige reglene i skatteloven og særreglene i petrsktl. §§ 3 og 4, jmf. petrsktl. §§ 8 (1) og 5 (2).

4.2.1 § 18-3 (2) Litra a - brutto salgsinntekter

Hovedregelen for fastsettelse av brutto salgsinntekter er at hver av årets produksjonstimer prises til korresponderende timespotpriser. Dette multiplisert med tilhørende times produksjon gir brutto salgsinntekt. F. fin. § 18-3-8 (1) hjemler at skattyter må måle sin produksjon time for time. Spotprisen finner en på elkraftbørsen ”Nordpool Spot”¹². Det norske elkraftmarkedet er pr. i dag delt inn i fem ulike geografiske prisområder, spotprisen for et kraftverk fremgår av den sonen kraftverket geografisk tilhører. Geografisk tilhørighet bestemmes av punktet hvor strømmen blir innmatet til sentralnettet. Spotprisen prises i norske kroner, jmf. f. fin. § 18-3-8 (4). For kraftverk som i sin helhet leverer strøm til spotpriser vil inntekten svare til norminntekten, jmf. sktl. 18-3 (2) litra a. Kraftverk med andre betingelser som til eksempel fastprisavtale, vil bli eksponert for en skattemessig risiko.

I særbeskatningen som gjelder petroleum er normprising (kun for råolje frem til nå) fastsatt i medhold av petrsktl. § 4. I stedet for å anvende spotpriser fra en råvarebørs, settes normprisen for råolje av Petroleumsprisrådet. Intensjonen er at ” Normprisen skal svare til hva petroleum kunne ha vært omsatt for mellom uavhengige parter i et fritt marked”. Loven oppstiller en del kriterier som skal legges til grunn ved prisfastsettelsen. Hovedårsaken til at det for petroleum benyttes normprising for å unngå internprising, er at det her i motsetning til strøm ikke dreier seg om et produkt, men mange produkter med ulike kvaliteter som omsettes i ulike markeder. Dette gjør det vanskelig å anvende spotpris, mens det for strøm er praktisk mye enklere da det normalt dreier seg kun om et produkt og liten variasjon i kvalitet. Samtidig som prisingen er enklere å holde rede på grunn av at strømmen handles via et sentralt nett. Når det gjelder fastsettelse av normpriser for petroleum, blir det gjort justeringer i forhold til evt. kredittid som avviker fra det som legges til grunn i normprisingen, jmf. forskrift om bruk av normpris ved ligningsbehandlingen § 4. Tilsvarende justeringer basert på avvikende kredittider blir ikke utført for spotpriser i grunnrenteinntektsberegningen for vannkraft. Det er vanskelig å se hvorfor det ikke er tilsvarende justeringsadgang for strøm, men unntakene som blir nevnt nedenfor kan nok være del av forklaringen.

¹² www.nordpoolspot.com/reports/areaprice/Post.aspx

4.2.1.1 Konesjonskraft

Det første av de tre unntak til hovedregelen for fastsettelse av brutto salgsinntekt er sktl. § 18-3 (2) litra a (1). Konesjonskraft er i henhold til industrikonesjonsloven § 2 (12) kraft som skal tilfalle fylkeskommunen(e) og kommunen(e) hvor kraftverket ligger, til en fordelaktig pris. Det ligger utenfor oppgavens tema å redegjøre for denne type konesjoner. Men det kan nevnes at et av hensynene bak konesjonskraftreglene er, at vertsfylkeskommunen(e) og kommunen(e) skal få tilgang på gunstig priset kraft. Grunnet inngrepet en vannkraftutbygging utgjør i de respektive kommunene.¹³ Prisen på konesjonskraften er satt slik at den skal kunne dekke produsentenes kostnader forbundet med produksjonen av den. Samtidig som det skal være en varig fordel for vertskommunene. Dette medfører at prisen på konesjonskraft normalt sett vil være lavere enn strøm til spotpris. Dermed vil en normering av pris i henhold til hovedregelen i § 18-3 (2) litra a slå urimelig ut for konesjonskraftens vedkommende. For konesjoner gitt før 10. april 1959 skal individuelt beregnet selvkostpris benyttes, for konesjoner etter denne dato var prisen i 2010 satt til 10,27¹⁴ øre/kWh. Etter fsfin. § 18-3-18 er det faktisk uttaksprofil som legges til grunn for konesjonskraft når denne kan dokumenteres. I dag er det vanligvis en triviell sak å få dette dokumentert, men om det ikke kan dokumenteres benyttes en sjablonmessig uttaksprofil.

4.2.1.2 Langsiktig kraftverksleie eller kraftverksleveransekontrakt

Det andre unntaket fra hovedregelen er kraft levert basert på en langsiktig kjøpekontrakt eller leieavtale. Etter sktl. 18-3 (2) litra a nr. 2, 1. pkt. verdsettes kraften i disse tilfellene til kontraktspris, når avtalen er inngått før 1. januar 1996 og varigheten av kontrakten er mer en syv år og kontrakten er inngått med ”uavhengig kjøper eller leietaker”. Med begrepet uavhengig i denne relasjon vil bestemmelsen i sktl. § 13-1 om interessefellesskap gi veiledning for grensdragningen(armlengdeprinsippet). Regelen demmer dermed opp for internprising med skattemessig motiv å unndra grunnrenteskatt. Samtidig reduserer den skattemessig risiko ved at faktisk pris benyttes til beregningen av brutto inntektsgrunnlag for grunnrenteinntekten. Ved opsjoner om

¹³ Ot. Prp. Nr. 73 (2003-04)

¹⁴ Bedrift, selskap og skatt (2010) s. 774

forlengelse av slike avtaler regnes det som et nytt kontraktsforhold (etter 1. januar 1996) hvis opsjonen utøves av selger eller utleier. Ved tilsvarende utøvelse fra kjøper eller leietaker regnes det som et fortsatt kontraktsforhold, jmf. fsfin. § 18-3-12.

For kontrakter om levering av kraft inngått med betingelser satt av Stortinget, fremgår det av sktl. § 18-3 (2) litra a, nr. 2, 2. pkt at tilsvarende som i 1. pkt, gjelder også for kontrakter inngått etter 1. januar 1996, jmf. fsfin. § 18-3-10 (1) For andre nye kraftleveransekontrakter gjelder etter fsfin. § 18-3-10 (2) de samme vilkår som for førkontraktene for å bli vedsatt til kontraktspris. Men i tillegg stilles det også krav til at totalt volum i kontraktsperioden er på minst 150 GWh, samt at kraften forbrukes i kjøpers produksjonsvirksomhet (jmf. fsfin. § 18-3-4). Kjøper har anledning til å organisere kraftkjøpsenheten og produksjonsenheten i selskaper som utgjør adskilte skattesubjekter. For nye leieavtaler mellom uavhengige parter, fremgår det av fsfin § 18-3-11 at vilkåret for å verdsette kraften til kontraktspris, er at avtalen har en varighet på minst femten år. I tillegg må leietaker forbruke kraften i produksjonsvirksomhet eid av leietaker på samme måte som allerede beskrevet.

4.2.1.3 Kraft benyttet i skattyters produksjonsvirksomhet

Det siste unntaket gjelder for kraft benyttet til skattyters egen produksjonsvirksomhet, samt kraft som tas ut av eier til skattyters egen produksjonsvirksomhet, jmf. sktl. 18-3 (2) litra a nr. 3. Her blir kraften verdsatt i henhold til Statkraft 1976-kontrakter. Disse referansekontraktene hadde for 2009 en netto pris på 22,555¹⁵ øre/kWh. Men de siste av referansekontraktene løp ut 31. desember 2010. Derfor er det nå i fsfin § 18-3-23 bestemt at prisvilkårene fastlagt i 1976-kontraktene videreføres, Finansdepartementet kunngjør årlig prisen.

Unntakene beskrevet ovenfor hviler i hovedsak på det hensyn at hovedregelen med normert brutto salgsinntekt, kan medføre uakseptabel skatterisiko for enkelte aktører i kraftmarkedet. En slik skatterisiko ville kunne skade ivaretagelsen av andre viktige hensyn, eksempelvis hensynene til forutsigbare og konkurransedyktige rammevilkår for kraftkrevende industri. Dersom kraftverkene som er et bærende aktivum i norske stål og

¹⁵ Bedrift, selskap og skatt (2010) s. 775

aluminiumsverk, skulle bli grunnrentebeskattet etter hovedregelen med normprising av salgsinntekt basert på spot. Ville dette kunne lede til en destruktiv merbeskatning av hjørnesteinsbedrifter i til eksempel Sauda og Årdal i Sogn. Merbeskatningen kunne ledet til at allerede konkurranseutsatt industri ble sterkt lidende. Slik sett gir staten for disse kraftverkene avkall på potensielle grunnrenteinntekter, mot at arbeidsplasser er mindre utsatt for å bli borte. Sagt på en annen måte er grunnrenteinntekten her tatt ut i form av sikring av arbeidsplasser.

4.2.2 Gevinst ved realisasjon av driftsmiddel i kraftproduksjon

Gevinst ved realisasjon av driftsmiddel som benyttes i kraftproduksjon skal adderes til brutto salgsinntekter, jmf sktl. § 18-3 (2) litra b. Tap subtraheres tilsvarende fra brutto salgsinntekter, mer om dette nedenfor(jmf sktl. § 18-3 (3) litra a, nr. 1, 1. pkt.) Sktl. § 18-3 (2) litra b, 2. pkt. gir §§ 14-44 til 14-46 anvendelse for inntektsføringen av gevinst ved realisasjon av kraftproduksjonsdriftsmiddel. Av dette følger at tidfestingen av gevinstene følger tidfestingen av gevinster i alminnelig inntekt. Sktl. § 18-3 (2) litra b sin ordlyd ” driftsmiddel som benyttes i kraftproduksjon” gir alene ingen klar veiledning. Men i Lignings-ABC 2010-11¹⁶ fremgår det at alle driftsmidler som benyttes faller inn under ordlyden, ikke bare de som er spesifikke for kraftproduksjonen. Dermed vil eksempelvis gevinster på realisasjon av kontormaskiner tilhørende saldo gruppe a i sktl. §14-43 også tillegges brutto salgsinntekt. Selv om det er kontormaskiner utnyttet til regnskap og ikke brukt i direkte produksjonsøyemed. Det er diskutabelt om gevinst/tap på driftsmidler som har et bredt anvendelsesområde bør falle inn under grunnrenteregelen. I eksempelet over vil gevinst av en kontormaskin solgt fra et kraftverk, vanskelig kunne settes i sammenheng med grunnrenten kraftverket representerer. Gevinsten på et slikt salg vil med liten sannsynlighet kunne utledes fra vannkraft, men i større grad ut fra situasjonen i markedet for den gitte kontormaskinen. En slik gevinst vil dermed være mulig å oppnå på driftsmidlet uavhengig om man er i vannkraftsektoren eller ikke. Det at tap kan fradras tilsvarende gir en ønskelig symmetri. Men samlet sett burde lovgiver avgrenset mot kun driftsmidler som mest sannsynlig vil bli omsatt innenfor vannkraftsektoren. Det er i

¹⁶ Lignings ABC 2010/11 s. 743

slike transaksjoner det normalt sett vil være et grunnrenteelement til stede. For de driftsmidlene hvor det må føres gevinst- og taps- konto, jmf. § 14-44 (3) 1. pkt. må dette gjøres separat for hvert enkelt kraftverk. Utstyr i kraftbransjen har lineære avskrivninger som avviker sterk fra tidfestingen etter reglene om gevinst- og taps- konto. Denne ulikheten medfører at skattemessige innlåsingeffekter kan oppstå. Dette vil bli redegjort for i kapittel 4.6.

Gevinst eller tap ved realisasjon av ”driftsmiddel som er anskaffet til bruk i virksomhet til utvinning og rørdningstransport av petroleum” etter petrsktl. § 3 litra f, 1. ledd, vil bli medregnet i særskattegrunnlaget. Slik sett er det prinsipielt likt som for vannkraft. Men da det finnes særskilte avskrivningsregler for driftsmidler etter petrsktl. § 3 litra b belyst nedenfor, påvirker det tidfestingen av gevinsten eller tapet. Av dette ser en at gevinst/tap ved salg av driftsmidler for petroleumssektoren som legges til særskattegrunnlaget, er mye tettere knyttet opp til petroleumsspesifikke driftsmidler, jmf. petrsktl. § 3 litra f, andre ledd og § 3 litra b, første ledd, 2. og 3. punktum. Lovgiver må kunne sies å ha utvist en presisjon som er nærmere særbeskatningens formål for petroleum enn for vannkraftens del. Da gevinst/tap for driftsmidler som ikke er spesifikke for vannkraft ved realisasjon også vil komme med i grunnrenteberegningen, men for petroleum er altså tilknytningskravet for realiserede driftsmidler og derav gevinst/tap som vil bli en del av særskattegrunnlaget mye snevrere definert. Det må nevnes at det grovt sett kan være enklere å sette en grense for hvilke driftsmidler som ved realisasjon, faller innenfor og uten for særskattegrunnlaget for petroleum. Da mye av dette skillet ligger mellom landbasert og sokkelbasert aktivitet. Men forskjellen i avgrensningen av driftsmidler som faller inn under særbeskatning ved realisasjon for vannkraft og petroleum er i overkant stor. Det er vanskelig å se logikken bak denne forskjellen.

4.2.3 Driftsstøtte

Bokstav c medfører at driftstøtte til ny vannkraft skal tillegges brutto salgsinntekter. Den eneste støtteordning hittil som faller inn under bokstav c, var den såkalte ”feed-in” ordningen administrert av Enova. Den skulle gi et fast ørebeløp pr. produsert kWh, for vannkraft var satsen normalt tenkt å være 4 øre¹⁷. Hva som lå i begrepet ”ny vannkraft”, var installert effekt inntil 3 mw pr. kraftverk etter 1. januar 2004. Men ”feed-in” ordningen ble aldri en realitet. Så pr. i dag har bokstav c ingen anvendelse.

4.2.4 Inntekt fra el-sertifikater

Bokstav d hjemler at inntekter fra utstedte el-sertifikater populært kalt ”grønne sertifikater” også skal tillegges brutto salgsinntekter. El-sertifikatene er ment å stimulere satsingen på fornybar energi, herunder vannkraft. Loven som regulerer el-sertifikatene utstedt i Norge ble endelig vedtatt den 15. juni 2011, men er foreløpig ikke

¹⁷ Innst. S. nr. 147 (2006-07)

trådt i kraft, foreligger i Lovvedtak 61 (2010-11). Av den nye lovens § 17 ser en at inntekter fra sertifikater utstedt etter denne lov tidligst vil komme i inntektsåret 2012. Utenom de norske sertifikatene er det også anledning for norske kraftverk å få utstedt el-sertifikater fra andre land, eksempelvis Storbritannia¹⁸, bokstav d vil også omfatte disse eller andre el-sertifikater. Et sertifikat utdeles normalt for hver produserte megawatt. Et kraftverk bør ikke være med i mer en et sertifikatsystem om gangen, noe annet ville kunne medføre dobbeltkompensasjon eller mer. Om et kraftverk selger sertifikater basert på fks. to ulike sertifikatregimer, vil et sertifikat for samme megawatt bli solgt to ganger. Det er ingen praktisk hindring for å gjøre dette, men det vil undergrave sertifikatordningens hovedintensjon om å stimulere til produksjon av fornybar kraft. Da den megawatten som er produsert vil komme til nytte i kun et sertifikatområde.

I petrsktl. § 5 (2) heter det ”Særskatt utlignes på den inntekt av virksomheten som ligger til grunn for utligning av den alminnelige inntektsskatt.” Grunnrentebeskatningens inntektsdefinisjon for petroleum sammenfaller altså med alminnelig inntekt, grunnrenteskatt for vannkraft har som beskrevet ovenfor en egen inntektsdefinisjon. Men i petrsktl. § 3 er netto inntekter som faller inn under petroleumsskattelovens virkeområde fastsatt. Petrsktl. §§ 5 (2) og 3, sett i sammenheng gir således også særbeskatningen for petroleum en egen inntektsdefinisjon. Brutto inntekter for petroleum vil i hovedsak være oppnådde priser på alle hydrokarbonprodukter, bortsett fra råolje som fastsettes til normpris.

4.3 § 18-3 (3) – Fradrag i grunnrenteinntekt

Loven oppstiller to fradragmuligheter i litra a og b, disse er henholdsvis driftskostnader som regulært følger av kraftproduksjonen og friinntekt.

4.3.1 Driftskostnader

Loven oppstiller i nr. 1 en betingelse om at driftskostnader som følger ”regulært av kraftproduksjonen” fradras brutto salgsinntekter. Loven benytter også ”kostnader som har eller vil få sammenheng med produksjonen ved kraftverket” og ”produksjonskostnader som er henhørbare til kraftverket”. Den naturlige språklige forståelsen av de nevnte sitater, er å gjøre en avgrensning mot kostnader som ikke har en nær nok sammenheng med kraftproduksjonen. I nr. 1, 1. pkt. er det listet flere kostnader som etter loven har nær nok sammenheng til kraftproduksjonen, ”herunder

¹⁸ <http://www.ofgem.gov.uk/Sustainability/Environment/CCLCHPEx/Pages/CCLCHPEx.aspx>

arbeidslønn og andre personalkostnader, kostnader til vedlikehold, forsikring, administrasjon, erstatninger til grunneiere, pumping, tap ved realisasjon av driftsmidler som fradragsføres etter bestemmelsene i §§ 14-44 til 14-46, og andre produksjonskostnader som er henførbare til kraftverket.” Listen er ikke uttømmende og har derfor en sekkekategori avslutningsvis. En avgrensning mot produksjonsrelaterte kostnader finner en i 2. pkt. som avskjærer salgs og overføringskostnader. Typiske kostnader her vil være nettkostnader for nett ikke benyttet direkte i vedkommende kraftverk, balanseavregningskostnader, markedsføring og salg. Dette er forsøkt utdypet i Lignings ABC 2010-11¹⁹, her finner vi også en annen avgrensning for forsikring. Forsikringspremier knyttet til kraftproduksjon er fradragsberettiget, men ikke driftsavbruddsforsikring, da den ”mangler den nødvendige tilknytning til den faktiske produksjonen”. Samtidig er ikke utbetalinger basert på en slik forsikring heller grunnrenteskattepliktig. Det er symmetrisk at premie til driftsavbruddsforsikring ikke kan fradras når eventuelle utbetalinger basert på en slik ikke inngår i inntektsgrunnlaget til grunnrenteskatt. Men ellers fremstår den som en mindre god skatteregel. En driftsavbruddsforsikring er en av de viktigste forsikringene et vannkraftverk kan ha. En slik forsikring vil når anlegget feiler, allikevel kunne gi skattyter tilnærmet lik den forventede kontantstrøm. Dermed vil skattyter med en slik forsikring ha skjøtet sitt virke på en måte som gir økt sikkerhet for realisering av grunnrente. Derfor burde premien for en slik forsikring vært mulig å trekke i fra grunnlaget for grunnrenteinntekt. Samtidig som utbetalingene ble tillagt grunnlaget for grunnrenteberegningen. Selv om dette statistisk vil medføre at en liten andel av grunnrenten vil tilfalle forsikringstilbyderne, grunnet forsikringspremiene som normalt sett over tid vil overstige utbetalingene.

Loven gir heller ikke adgang til fradrag for finanskostnader, dette skyldes at finanskostnader anses å komme til fradrag gjennom friinntekt i bokstav b som det redegjøres for nedenfor. Når det gjelder ”kostnader som påløper ved innmating av kraft til nettet” er dette også nettkostnader, men disse er fradragsberettiget, jmf. også fsfin. § 18-3-27. Dette er helt nødvendige kostnader for at kraften skal komme samfunnet til gode, dermed ville det vært unaturlig om de ikke kunne fradragsføres, sett hen til

¹⁹ Lignings ABC 2010/11 s. 744

hensynene bak grunnrentebeskatningen. I 4. pkt. bestemmes det at utgifter som kan fradragsføres og har sitt opphav fra flere kraftverk, skal fordeles på kraftverkene ut fra et kost nytte forhold. Samme fordeling gjøres i forhold til kostnader som har oppstått i felleskap med annen virksomhet skattyter eier. Nytt fra inntektsåret 2011 er at det er uttrykkelig fastsatt i loven at kostnader til leie av fallrettighet ikke kommer til fradrag. Det kan være vanskelig å se hvorfor fallrettsleie ikke er fradragsberettiget når erstatning til grunneiere er det. Fallrettsleien vil normalt sett fra et makroøkonomisk perspektiv være en del av verdiene som kraftverket skaper, men som tilfaller grunneier. Grunnrenteskatten vil fra denne synsvinkel da inneholde et element som inntektsføres grunneier, men samtidig beskattes kraftprodusenten. En grunn til at fallrettsleie ikke kan fradras hviler på retts tekniske hensyn. Da formen en organiserer eierstrukturene av kraftselskap og grunn vil kunne påvirke hvordan fallrettskostnadene slår ut. Således gir nåværende lov nøytralitet i forhold til hvordan kraftprodusentene organiserer seg i forhold til fallrettene.²⁰

Av petrsktl § 5 (2), andre punktum heter det ”Det gis ikke fradrag for tap eller underskudd som fremkommer ved annen virksomhet enn utvinning og rørledningstransport som nevnt i § 1”. I likhet med vannkraften ser en at det stilles krav til at oppofrelsene har sammenheng med aktivitet som etter loven realiserer grunnrente. I petrsktl § 5 (2), tredje punktum fastsettes det at tilskudd etter sktl. § 6-42 ikke kan fradras særskattegrunnlaget. For vannkraftens del fremgår det ikke av loven direkte at tilskudd etter § 6-42 ikke kan fradras i særskattegrunnlaget. En tolkning kan kanskje lede til samme slutning som for petroleum. En slik tolkning vil uansett ha støtte i den analogi som foreligger. Forarbeidene²¹ til § 6-42 gir heller ikke uttrykk for at det skal være noen avgrensninger med tanke på næringssektorer. Finanskostnader tilordnet sokkeldistriktet kan etter petrsktl. § 3 litra d andre ledd trekkes i fra særskattegrunnlaget. Tilordningen skjer etter en beregning for å fordele landbaserte og sokkelbaserte finansposter, går ikke videre inn i dette. Men en ser at adgangen til å trekke finanskostnader i fra grunnrenten i petroleum, er stor i forhold til i vannkraft hvor det ikke er anledning til dette. Forarbeidene²² til nåværende § 3 d viser at det har vært et alternativ å fjerne fradragsmuligheten av finanskostnader i særskattegrunnlaget. Justeringer i friinntekten skulle kompensere for dette, men løsningen ble forkastet. Grunnlaget for å fjerne fradragsmuligheten for petroleum var den betydelige finansieringsfordel fradrag her kan gi. For vannkraft ville finansieringsfordelen vært en god del mindre grunnet lavere finansieringskostnad, men allikevel er finanskostnader ikke fradragsberettiget. Denne ulikheten fremstår som vilkårlig. En grunn kan være at lånebetingelsene til petroleum ofte vil være dårligere enn hos vannkraft grunnet høyere risiko, samtidig at den utvidede fradragsmuligheten kan senke inngangsbarrierene til petroleumssektoren. Men dette er ingen grunn til at vannkraft ikke skal kunne fradragsføre finansieringskostnader. Fradragets størrelse vil hovedsakelig bygge på risikoen som ligger bak finansieringen. Dermed vil fradragsmulighetene grunnet lavere risiko for vannkraft bli atskillig mindre her, men denne ulikheten kan vanskelig sees på som et grunnlag til to prinsipielt ulike praktiseringer av muligheten til å fradragsføre finanskostnader.

²⁰ Prop. 1 LS (2010-11) kap. 13.2

²¹ Ot. prp. nr. 86 (1997-98) kap. 7.6

²² Ot. prp. nr. 1 (2006-07) kap. 9.2

I nr. 2 innrømmes fradrag for konsesjonsavgift og eiendomsskatt i brutto salgsinntekter. Andre skatter er ikke fradragsberettiget, deriblant naturressursskatt. En hovedårsak til dette er at naturressursskatt i praksis er en utvidelse av grunnrenteskatten (selv om den kan fradras alminnelig inntekt), som tilfaller fylkeskommunene og kommunene i stedet for staten.

Videre kan skattemessige avskrivninger på vanlig måte fradras brutto salgsinntekt, men avskrivning av tidsubegrensede og tidsbegrensede fallrettigheter kan ikke fradragsføres. Det at tidsubegrensede fallrettigheter ikke kan avskrives følger av at en anser slike fallrettigheter som evigvarende, derav ingen verdiforringelse. Men at de tidsbegrensede fallrettighetene behandles likedan kan ikke utledes fra resonnementet for de tidsubegrensede. Av forarbeidene²³ er det hensynet for å unngå uthuling av grunnrentebeskatningen som gjør at også tidsbegrensede fallrettigheter ikke kan avskrives for grunnrentens vedkommende. Samt at det blir lik rettstilstand for de som leier fallrettighetene. Dersom skattyter eier flere kraftverk må avskrivningene fordeles mellom kraftverkene.²⁴ Majoriteten av de aktiverte kostnader for et vannkraftverk avskrives etter sktl. § 18-6. Av første ledd fremgår det at avskrivningen er lineær over 40 til 67 år. Disse avskrivningsreglene er særskilt tilpasset den økonomiske levetiden for kraftverksspesifikke driftsmidler. Andre driftsmidler avskrives etter sktl. § 14-43.

I petrsktl. § 3 litra b, er det gitt avskrivningsregler som er særskilte for petroleumsvirksomhet. ”Utgifter til erverv av rørledning og produksjonsinnretning med de installasjoner som er en del av eller tilknyttet slik innretning” er driftsmidler som avskrives særskilt. Etter forarbeidene er det et vilkår at produksjonsinnretningen må ligge fast på feltet over en lengre periode²⁵, lengre periode vil her være år. Med dette kan altså et mobilt produksjonsskip bli avskrevet etter denne reglen, såfremt det benyttes til produksjon av petroleum over en lengre periode. Driftsmidlene som faller inn under denne bestemmelsen avskrives lineært over en periode på seks år (16 2/3 pst.), etter andre punktum. Den økonomiske levetiden for produksjonsanlegg og rørledning er normalt vesentlig lenger enn seks år. Således er det en prinsipiell forskjell i forhold til avskrivningsmuligheten for vannkraftsspesifikke driftsmidler som er basert på økonomisk levetid. Et av grunnlagene for denne asymmetrien mellom vannkraft og petroleum er, at lovgiver fant risikoen knyttet til petroleum til å være høy, samtidig som investeringene er store.²⁶ Det hersker ingen tvil om størrelsen av investeringer eller risiko tilknyttet utviklingen av nye felter. Men avskrivningsreglene etter petrsktl. § 3 litra b, er i hovedsak knyttet til driftsmidler som er aktivert etter investeringsbeslutning, jmf. forskrift om skatt av petroleumsvirksomhet § 3. En har da passert undersøkelsesstadiet og risikoen er dermed betydelig lavere. Dette gjør det vanskeligere å se hvorfor

²³ Prop. 1 LS (2010-11) kap. 13.2.1.2

²⁴ Lignings ABC 2010/11 s. 745

²⁵ Ot.prp nr. 36 (1997-98) kap. 2.2.2

²⁶ Ot.prp nr. 26 (1974-75) kap. 5.2.2

petroleum har fått avskrivningsregler som avviker sterkt fra økonomisk levetid. Det er liten tvil om at risikoen også etter undersøkelsesstadiet overstiger de fleste risikoprofiler for vannkraft. Men det kan stilles spørsmål ved om ulikhetene i avskrivningsreglene står i stil til risikoforskjellene. Etter petrsktl. § 3 litra b, tredje punktum er den lineære avskrivningsperioden på tre år. Denne gjelder kun for storskala LNG-nedkjølingsanlegg i et geografisk avgrenset område, Finnmark og noen kommuner i Troms. Bakgrunnen for denne regelen er Snøhvit utbyggingen, som etter lovgivers syn ble bygget ut i et område med så manglende infrastruktur at det ville medføre ekstra kostnader for utbygger.²⁷ For vannkraftens del foreligger det pr. i dag ingen tilsvarende regel. Dette til tross for at det som i dag ofte stopper en del vannkraftutbygginger er mangel på nettkapasitet i enkelte områder av landet. En tilsvarende gunstig avskrivningsmulighet for vannkraft spesielt i Sogn og Fjordane og Nordland ville kanskje kunne bøte på investeringsstoppen i gode prosjekter her. Rettighetene til aktivitet på sokkelen har i likhet med fallretter en verdi. Men slike rettigheter faller ikke inn under avskrivningsregelen²⁸ i petrsktl § 3 litra b. Det harmonerer med fradragmulighetene for fallretter.

Til sist er det i nr. 4 fastslått at kostnader etter sktl. § 18-3 (3) litra a, pådratt i byggetiden, kan føres til fradrag i inntektsåret fra og med inntektsåret 2008. Kostnadene må være knyttet til det aktuelle byggeprosjektet. Kostnader som aktiveres vil ikke komme til fradrag her, dette håndteres under friinntekten. Muligheten for å fradragføre kostnader i byggeperioden er i praksis en forlengelse av regelen om friinntekt. Derav hviler regelen på de samme hensyn friinntekten hviler på. Mer om disse hensynene nedenfor. Typiske kostnader vil her være lønnskostnader, eiendomsskatt, administrasjonskostnader og forsikring som påløper i byggetiden.²⁹

Adgangen til fradrag for kostnader pådratt i byggetiden for petroleum er hjemlet i forskrift om skatt av petroleumsvirksomhet § 2 (1). Men de kan ikke fradras i byggeåret slik som for vannkraft, de vil fradras i takt med avskrivningene på respektive driftsmidler. I denne relasjon er det også gjort et unntak³⁰ fra den alminnelige regelen i sktl. § 14-30, slik at avskrivninger kan foretas "fra og med det år utgiftene er pådratt", jmf petrsktl. § 3 litra b, 2. punktum. Slik sett er adgangen til fradrag for kostnader i byggetiden for petroleum, nesten lik fradragmuligheten for vannkraft. Med tanke på de store investeringene en utbygging på sokkelen utgjør, ville noe annet vært unaturlig.

4.3.2 Friinntekt

Grunnrentebeskatningen har til hensikt å fange opp den ekstraordinære avkastningen knapphetsgodet vannfall gir for kraftprodusentene. For å unngå at normalavkastningen også blir beskattet i henhold til særskattelovgivningen, her grunnrenteskatt, har lovgiver inntatt i loven under § 18-3 (3) litra b det som benevnes som friinntekt. Således skal dette gi skattemessig nøytralitet for investorene slik at normalavkastningen ikke

²⁷ Ot.prp nr. 16 (2001-02) kap. 2

²⁸ Syversen (1991) s. 544

²⁹ Ot.prp nr. 1 (2008-09) kap. 9.3.2.2

³⁰ Syversen (1991) s. 537

påvirkes. Nøytraliteten har til hensikt å gjøre investeringsbeslutningen uavhengig av at det foreligger særskatt. Friinntekten fremkommer ved å multiplisere gjennomsnittsverdien av driftsmidlene (avskrivbare og ikke-avskrivbare) basert på 1. januar og 31. desember verdiene, med en normert risikofri rente fastsatt av Finansdepartementet, jmf. fsfin. §§ 18-8-1 og 18-8-3. For inntektsåret 2010 ble renten satt til 2,3 prosent.³¹

Den normerte rentesatsen som ble lagt til grunn i kraftskattereformen av 1997 inneholdt et risikopåslag. Av forarbeidene fremgikk det:

*”Departementet foreslår å legge den samme skattemessige normrenten til grunn for alle kraftverk, uavhengig av eierforhold og individuelle forskjeller. Som utgangspunkt skal normrenten være tilnærmet lik den forventede avkastning kapitalmarkedet ellers tilbyr på tilsvarende kapitalplasseringer med samme risiko. Av dette følger blant annet at normrenten for lånekostnader skal være tilnærmet lik en markedsbasert lånerente.”*³²

Risikotillegget ble fram til 2007 satt til 4 prosent, men ble etter dette fjernet ved innføringen av muligheten til samordning av grunnrenteinntekt for flere kraftverk på skattyters hånd, mer om dette i petit nedenfor. Samordningen ble ansett av lovgiver til å være så gunstig for skattyter, at et risikotillegg i normrenten for friinntekt ble overflødig. Det er diskutabelt om samordningen eliminerer all risiko for skattyter. Like diskutabelt er det at fjerningen av risikotillegget ble gjort uten lovendring, men i vedtaksform uten noen presentasjon for Stortinget.³³ Vannkraft kan gjerne sies å være en lavrisiko bransje historisk sett, men det er vanskelig å finne investeringer i den skala vannkraft representerer som er risikofri. Fjerningen av risikotillegget kan fremstå som løst forankret.

For petroleum er all aktivitet på sokkelen samordnet, slik at alle felter pr. skattyter behandles samlet i skattemessig forstand. Dette følger implisitt av petrsktl. § 3 og tilhørende note 8. For petroleum har denne inngjerdingstankegangen en risikodempende effekt for skattyter. Lete og utvinningsaktivitet på sokkelen vil kunne bestå i felt som gir god avkastning men også mange kostbare tørrboringer. Risikoreduksjonen

³¹ Vedtak om fastsettelse av renter for beskatning av kraftforetak for inntektsåret 2010

³² Innst. O. nr. 62 (1995-1996), kapittel. 6.10

³³ St.prp nr. 1 (2007-08) Skatte-, avgifts- og tollvedtak kap. 2.3.2

er sterkt merkbar med samordning da de gode feltene vil kunne dempe negative effekter av de dårlige. I tillegg er normalen at aktørene på sokkelen er organisert for sokkelen som helhet, ikke pr. felt.³⁴ Samordningen for vannkraft har også en risikodempende effekt, men den kan vanskelig tillegges så stor verdi som for petroleum. For vannkraft vil risikoen forbundet med et potensielt verk være langt mindre enn ved et ved et potensielt felt på sokkelen. Produksjonsdataene til et potensielt kraftverk vil kunne til beskjedne kostnader kalkuleres relativt detaljert basert på historiske data(meteorologiske og hydrologiske data). Et felt på sokkelen vil ikke ha noen gode estimater før kostbare investeringer for å hente inn informasjon er utført, typisk vil dette være prøveboringer. Lovgivers fjerning av risikotillegg nevnt over synes å tillegge samordningen for vannkraft samme risikoreducerende virkning som for petroleum, dette vil i så tilfelle mest sannsynlig være en feilaktig antagelse.

Etter bokstav b, andre punktum blir verdiene satt til kostpris, ”fra og med det inntektsår det oppstår en ubetinget forpliktelse til å dekke eller å innfri kostnaden.”. Med andre ord er det realisasjonsprinsippet som er den gjeldende periodiseringsregel for de verdier som inngår i friinntektsgrunnlaget.

Med mindre det dreier som fallrettigheter som før 5. oktober 2010 tilhørte et utbygd kraftverk, skal en se bort fra skattemessig verdi fra fallrettigheter, når en beregner friinntektsgrunnlaget. Grunnlaget for at det etter denne dato ikke er tilgang til å ta med verdi av fallretter i friinntekt baserer seg på:

”Friinntekten skal generelt hindre at risikofri avkastning av investeringen blir beskattet med grunnrenteskatt. Imidlertid er vannfallet selve opphavet til grunnrenten. Verdien av fallrettigheter burde følgelig ikke inngå i friinntektsgrunnlaget. Det er nødvendig å fjerne fallrettigheter i friinntektsgrunnlaget for å unngå skattemotivert uthuling av grunnrenteskatten på kraftverk. Tilsvarende må gjelde for avskrivninger på fall underlagt vilkår om hjemfall. Uten en slik justering vil kraftprodusenter som eier fallrettigheter komme skattemessig gunstigere ut enn kraftprodusenter som leier vannfall.”³⁵

Det vises til at ”vannfallet er opphavet til grunnrenten”, men i dette opphavet kan det sannsynligvis argumenteres for, at det også ligger en komponent som er innenfor normalavkastningen. Ved å se på Ricardos teori og eksempel, vil de beste jordene for

³⁴ Syversen (1991) s. 332

³⁵ Prop. 1 LS (2010-11) kap. 3.3.5

dyrking av landbruksprodukter ved en gitt reduksjon i kvalitet bli ordinære jorder. Tilsvarende vil måtte gjelde for vannkraftens del også. Ergo ligger det en normal avkastning innenfor totalavkastningen. Den bør ikke grunnrentebeskattes av nøytralitetshensyn. Men problemstillingen vil her være å finne hvor og hvordan en setter grensen for den normale og ekstraordinære avkastning, for å avgjøre størrelsen på delen som skal tilfalle friinntektsgrunnlaget. Slik sett er dagens regel nok mindre komplisert og lettere å håndtere. Men det er mulig at det ikke forsvares at den bryter med det grunnleggende hensyn bak grunnrentebeskatningen, som har til hensikt å beskatte grunnrenten og ikke noe mer.

Petroleumsskatteloven § 5 (3) hjemler friinntekt som fradragssgrunnlag i særskatten for petroleum. Men i motsetning til friinntekt for vannkraft er den tidsbegrenset til å anvendes de fire første år etter påbegynt avskrivning. Samtidig legges kostpris til grunn for beregningen hvert år og ikke rest på respektive saldoer. Friinntekten utgjør 7,5 prosent årlig, til sammen 30 prosent over fire år. Formålet med friinntekten her er i likhet med friinntekten for vannkraft å skjerme normalavkastningen fra særbeskatning. Metodikken som benyttes for vannkraft når det gjelder friinntekt, virker til å være nærmest formålet. Da den til en hver tid gjenstående kapitalbase blir skjermet (dog med risikofri rente) mot særbeskatning. For petroleum fremstår metodikken som en meravskrivning som det er vanskelig å se hvorvidt skjermer normalavkastningen på lang sikt. Sammen med avskrivningene etter § 3 litra b, vil avskrivningene totalt utgjøre et fradrag i særskattegrunnlaget på 130 prosent.

4.4 § 18-3, 4-7. ledd - Behandlingen av resulterende grunnrenteinntekt

Gir resultatet av brutto salgsinntekter etter fradrag en positiv verdi vil dette være grunnrenteinntekten, denne blir da beskattet med 30 prosent. Dersom resultatet er negativt vil de skattemessige konsekvensene være ulike, alt avhengig om grunnrenteinntekten er fra inntektsåret 2007 eller senere, kontra inntektsåret 2006 eller tidligere.

Er inntekten etter petrsktl. § 5 (2) etter fradrag for friinntekt positiv, danner det særskattegrunnlaget og bli skattet med 50 prosent til staten. Er særskattegrunnlaget negativt kan dette fradragføres mot neste års særskattegrunnlag etter § 5 (6). Adgangen til fradragføring gjelder for inntektsåret 2002 eller senere, jmf § 3 litra c andre ledd 1. punktum. Fradraget tillegges også renter fastsatt av Finansdepartementet. Grunnlaget for at det er fra og med 2002 er adgang til å fradragføre negativt særskattegrunnlag til neste år, er at lovgiver i 2001 fant det ønskelig å senke inngangsbarrierene³⁶ for nye aktører på sokkelen. Investeringene i petroleumsvirksomheten vil ofte være store og det vil kunne gå mange år før investeringen gir inntekter. For aktører som ennå ikke er i skatteposisjon vil en manglende mulighet til fradragføring i startfasen kunne være utslagsgivende. Med dagens regelverk anser man skattesystemet til å være mer nøytralt mellom nye og eksisterende aktører på sokkelen.

³⁶ Ot.prp nr. 86 (2000-01) kap. 4.3.3

4.4.1 § 18-3 (4) – Negativ grunnrenteinntekt forut for 2007

Hovedregelen her er at negativ grunnrenteinntekt fra et kraftverk kan fremføres til neste års grunnrenteinntekt, men kun til samme kraftverk. Jmfr. tredje punktum. I samme punktum fremgår det også at det ikke er adgang til å fremføre negativ grunnrenteinntekt mot skattyters øvrige inntekter. Det er likevel anledning etter fjerde punktum å fremføre negativ grunnrenteinntekt, mot positiv grunnrenteinntekt i andre kraftverk skattyter har eierandel i. Såfremt de(t) andre kraftverkene/kraftverket ”anses etablert som ledd i opprusting og utvidelse knyttet til det kraftverk den negative grunnrenteinntekt er beregnet ved.” Hensikten med dette unntaket er å gjøre det mer attraktivt å oppgradere eldre anlegg eller andre effektiviseringer. Dette har et potensial for økt produksjon og derav mer grunnrente. Hva som ligger i tilknytningskriteriet og i opprustning/utvidelse er nevnt i forarbeidene:

”Som et utgangspunkt må det nye kraftverket som anses etablert ved O/U-prosjektet være knyttet til endringer i forbindelse med investeringer i et eksisterende kraftverk med sikte på bedre utnyttelse av vannressursene i det allerede utbygde vassdraget.

...

Opprusting omfatter:

- Å redusere falltapene, blant annet ved å utvide tverrsnittene i vannveiene*
- Å modernisere og automatisere kraftverkene for å øke den totale virkningsgrad, redusere driftsutgiftene og forbedre driftssikkerheten*

Utvidelse omfatter:

- Å overføre vann fra hittil ikke utnyttede felt, eller føre vann fra ett felt til et annet som kan nytte det bedre*
- Å øke eksisterende magasiner eller etablere nye*
- Å øke fallhøyden, enten ved å bygge helt nye kraftverk eller ved å heve overvannet og/eller senke undervannet*
- Å øke maskininstallasjonen/slukeevnen for å få mer disponibel effekt under topplast og redusere flomtapene”³⁷*

³⁷ Ot.prp. nr. 1 (2008-09) kap. 9.2.3.3

Kravet til eierandel er oppfylt uavhengig av størrelsen på eierandelene, dette gjelder både for kraftverket som er kilden til negativ grunnrenteinntekt og opprustnings/utvidelse kraftverket³⁸. Eierandelene på de ulike kraftverkene trenger heller ikke være lik. Kostnadene i forbindelse med opprustningen/utvidelsen må etter realisasjonsprinsippet være aktivert for inntektsåret 2008 eller senere, for at unntaket etter fjerde punktum skal komme til anvendelse.

Renten for differansen etter andre punktum settes til den risikofri normrenten tillagt to prosentpoeng, korrigert til renten etter skatt, jmf. fsfin. §§ 18-8-3 2. pkt. og § 18-8-1. For inntektsåret 2010 var renten på $((2,3+2)*0,72)$ 3,1 prosent³⁹.

Tilsvarende rente for petroleum er i medhold av petroleumskatteforskriften § 16 (2) satt til $((2,3+0,5)*0,72)$ 2,0 prosent⁴⁰. Det kan virke motstridende at renten benyttet på fradragsgrunnlaget for petroleum er lavere enn for vannkraft. Basert på at lovgiver i de fleste andre henseender anser petroleumsvirksomhet til å ha høyere risiko enn vannkraft. Rentenivåene benyttet i denne sammenheng gir inntrykk av at det motsatte er tilfelle.

4.4.2 § 18-3, 5. og 7. ledd – Negativ grunnrenteinntekt fra 2007 eller senere

Negativ grunnrenteinntekt fra inntektsåret 2007 eller senere skal (lovens ord er ”skal”, men er vel i realiteten ”kan”, da en bevisst utelatelse vil medføre økt skatt på skattyter, noe det bør være anledning til, da det ikke bryter med prinsippet bak grunnrentebeskatningen.) verksamordnes. Det betyr at negativ grunnrenteinntekt fra et kraftverk, kan føres til fradrag i et annet kraftverk skattyter eier hvor grunnrenteinntekten er positiv. Slik verksamordning kan først skje etter at eventuell grunnrenteinntekt for inntektsåret 2006 eller tidligere er beregnet etter 4. ledd, jmf. første punktum. Etter annet punktum fremgår at en eventuelt negativ grunnrenteinntekt etter verksamordning ikke fremføres som tidligere, men skatteverdien utbetales til skattyter fra staten. Med dagens grunnrentesats vil det bety at 30 prosent av den negative grunnrenteinntekten utbetales skattyter. Er det utført verksamordning med resulterende positiv grunnrenteinntekt, skal denne etter sjetten ledd fordeles forholdsmessig mellom de kraftverk som har fått beregnet positiv grunnrenteinntekt.

³⁸ Lignings ABC 2010/11 s. 747

³⁹ Vedtak om fastsettelse av renter for beskatning av kraftforetak for inntektsåret 2010

⁴⁰ Kunngjøring av rentesats for inntektsåret 2010 ved utvinning av petroleum

Eventuell fremført grunnrenteinntekt for 2006 eller tidligere inngår også i denne fordelingen. Syvende ledd fastsetter at endring i grunnrenteinntekt (endring av ligning) kun påvirker fordelingen etter sjettede ledd for det året vedtaket treffes. Hensikten med verkssamordning er at skattyter med flere kraftverk vil kunne redusere den skattemessige risikoen på sin kraftverksportefølje. Regelen vil utvilsomt kunne komme større kraftverkskonserner til gode. Men for småkraften som ofte er et kraftverk pr. skattyter vil endringen ikke få samme positive effekt.

4.5 § 18-3 (8) – Underskudd eller tap i andre inntektskilder

Etter denne bestemmelsen kan ikke tap eller underskudd fra andre inntektskilder trekkes i fra positiv grunnrenteinntekt ved et kraftverk. Dette utgjør et unntak fra hovedregelen i sktl. § 6-3 (1). Det er sentralt for den særbeskatningen grunnrenteskatt er, at det ikke er anledning til å redusere særskattegrunnlaget basert på kostnader med grunnlag i annen aktivitet enn kraftproduksjon. Bestemmelsen må sees i sammenheng med tredje ledd.

Det samme gjelder for petroleumsbeskatningen, jmf. petrsktl. § 5 (2) andre punktum.

4.6 § 18-3 (9) - Beregningsgrunnlaget for grunnrenteinntekt ved realisasjon av kraftverk og fallrett

I tredje ledd er det bestemt at tap ved realisasjon av driftsmidler kan trekkes i fra brutto grunnrenteinntekt. Niende ledd regulerer hvordan grunnrenteinntekten beregnes ved realisasjon av kraftverk og fallrettighet som helhet. Ved samlet realisasjon av kraftverk er det i hovedsak to alternative fremgangsmåter. Den ene består i at det foretas en særskilt beregning av gevinst/tap for grunnrenteskatt. Alternativt kan en samlet realisasjon utføres uten gevinstbeskatning, men med skattemessig kontinuitet.

Ved realisasjon av driftsmiddel og tillatelse til leting og utvinning vil en gevinst tillegges særskattegrunnlaget, et tap vil tilsvarende komme til fradrag, jmf. petrsktl. § 3, litra f, 1. og 2. ledd. Gevinst eller tap henger i sammen tidfestingsregelen i § 3 litra b, dermed må gevinst føres med minst 16 2/3 (33 1/3) prosent årlig og tap med inntil 16 2/3 (33 1/3) prosent årlig. Ved realisasjon av driftsmidler som ikke faller innenfor petroleumslovens definisjon kommer de vanlige skatteregler til anvendelse, jmf. §§ sktl. 14-44 ff. Ved uttak av driftsmiddel fra særskattepliktig petroleumsvirksomhet vil det etter § 3, litra f, fjerde ledd likestilles med realisasjon. Driftsmiddelet verdsettes da til omsetningsverdi. Grunnrentebeskatningen for vannkraft har ingen tilsvarende regler ved uttak av driftsmidler, men sktl. § 5-2 vil mest sannsynlig gjelde tilsvarende. Petrsktl. § 3, litra f, fjerde ledd, andre punktum likestiller også endring av bruksområde for et driftsmiddel som medfører at driftsmiddelet lenger ikke kan avskrives etter § 3, litra b, med realisasjon. For særbeskatningen av vannkraft foreligger det ikke en tilsvarende bestemmelse. Hovedårsakene er at, driftsmidlene i petroleumssektoren normalt sett kan anvendes mer flerfoldig enn i vannkraft. I tillegg er avskrivningsreglene for petroleum gunstigere enn de alminnelige

avskrivningsreglene. Typisk kan være flerfunksjonsskip som først kvalifiserer til avskrivninger etter § 3 litra b, etter en tid overføres til leteboring og dermed avskrives etter de alminnelige reglene i skatteloven. I en slik situasjon vil en etter seks år, kunne selge et sådant skip med mange års resterende levetid som er nedskrevet 130 prosent. Dette kunne medført transaksjoner grunnet i skatteregler som ikke ville lede til gunstige samfunnsøkonomiske virkninger. Dermed demper regelen skattemotiverte incentiver til å gjøre transaksjoner som vil kunne uthule reglene om særbeskatning for petroleum.

4.6.1 Realisasjon med særskilt grunnrenteberegning og beskatning- litra a

Et kraftverk (evt. andel av kraftverk) med tilhørende fallrettighet(er) vil når det realiseres bli verdsatt tilsvarende vederlaget. Men til fradrag i realisasjonsgevinstoppgjøret kan følgende poster subtraheres. Skattemessig verdi av driftsmidlene som benyttes i kraftproduksjonen, aktiverte kostnader til erverv av fallrettigheter og evt. negativ verdi av grunnrenteinntekt til fremføring, jmf. litra a første punktum. Muligheten til å trekke i fra aktiverte kostnader for kostnader til erverv av fallrettigheter ved realisasjon, er motsatt av hva som er mulig for avskrivninger av fallrettigheter som eier. Det fremstår som underlig at den skattemessige fallrettsverdien fradras grunnrentegrunnlaget ved realisasjon, men ikke ved avskrivninger av tidsbegrensede fallrettigheter når det ikke foreligger eierskifte. Hvorvidt fallrettighetsverdien er en del av grunnrenten eller ikke, kan vanskelig sies å være endret om det foreligger et eierskifte eller ikke. Gevinsten eller tapet vil etter denne beregningen være grunnrenteinntekten fra realisasjonen, grunnrenteinntekten beskattes i realisasjonsåret. Beregningen følger de vanlige skatterettslige prinsipper, men etter andre punktum kan den beregnede grunnrenteskatten når den er positiv verksamordnes etter sktl. § 18-3 (5). Etter tredje og fjerde punktum kan negativ beregnet grunnrente med rentetillegg(jmfr. fsfin. § 18-8-3) tilbakeføres og fradras for samme eller tidligere inntektsår. Tap som skyldes andre forhold enn negativ grunnrenteinntekt til fremføring, kan trekkes i fra i grunnrenteinntekten i andre kraftverk skattyter eier. Er tapet fortsatt ikke nøytralisert, kan dette fradras i henhold til tredje punktum så langt det rekkes i henhold til siste punktum.

4.6.2 Realisasjon – skattemessig kontinuitet – litra b

Litra b gir anledning til realisasjon av kraftverk og fallrettighet(er) uten gevinstbeskatning. Ut fra ordlyden må denne tolkes på samme måte som sktl. § 9-3 (7) som gir fritak for skatteplikt. Kriteriene for skattefritak av gevinst er at ”kraftverk og

fallrettighet overføres samlet og overtager viderefører de skattemessige verdiene og ervervstidspunktene for eiendeler, rettigheter og forpliktelser som overføres.” Det bør normalt sett ligge til grunn en avtale mellom kjøper og selger som bekrefter kriteriene ovenfor. Kun de særskilte driftsmidler i kraftanlegg kan fritas for gevinstbeskatning etter denne regelen. Øvrige driftsmidler skal grunnrentegevinstbeskattes (fradras) etter reglene for driftsmidler, jmf. sktl. §§ 18-3 (2) litra b og 18-3 (3) litra a nr. 1.

Regelen om unntak fra gevinstbeskatning bryter med den alminnelige skatterettslige regel om beskatning av gevinst ved realisasjon. Grunnlaget for at lovgiver har valgt å innføre et unntak er for å unngå innlåsingeffekter. Innlåsingeffektene skyldes at de samlede skattekostnadene for kjøper og selger totalt sett vil øke ved salg av kraftverk i forhold til ingen transaksjon. Det vil kunne ha uheldige samfunnsøkonomiske effekter at transaksjoner som kunne blitt utført, ikke utføres pga. av skatteregler som ikke er nøytrale. I hovedsak skyldes ubalansen at selger må gevinstføre (tapsføre) resultatet for salg av kraftverk på gevinst-/tapskonto, hvor gevinst skal inntektsføres med minst 20 prosent årlig, jmf. sktl. §§ 14-44 og 14-45. Mens kjøper på den andre siden må avskrive driftsmidlene etter de alminnelige regler jmf. § 14-40. For kraftverk vil det være mange driftsmidler som har lang avskrivningstid, mellom 40 til 67 år er det for en stor del av driftsmidlene, jmf. § 18-6. Dermed ser en at en evt. gevinst hos selger beskattes mer intenst enn hva tilsvarende avskrivning hos kjøper, med resultat at summen av beskatning har blitt høyere etter transaksjonen. Skattemessig kontinuitet uten gevinstbeskatning bøter⁴¹ på dette og sørger for skattemessig nøytralitet.

Skattemessig kontinuitet fremgår ikke direkte som en løsning ved realisasjon av tillatelse etter petroleumsloven. Men petro. sktl. § 10 gir i stor grad anvisning på de samme hensyn som nevnt over, det skattemessige nøytralitetsprinsipp. Dermed vil en overdragelse av lete og utvinningstillatelse bli behandlet slik at de ikke kommer i konflikt med dette prinsippet, enten ved krav til transaksjonen nedfelt i forskrift hjemlet fra petro. sktl. § 10, eller ved enkeltvedtak fra Finansdepartementet. Mest vanlig er at overdragelsene skjer i henholdt til Forskrift om samtykke til overdragelse av tillatelse og interesseoverføring etter petroleumsskatteoven § 10, enkeltvedtak fra departementet er ment å være nødvendig unntaksvis.⁴²

⁴¹ Ot.prp. nr. 1 (2003-04) kap. 10.3.2

⁴² Bedrift, selskap og skatt (2010) s. 812

4.6.3 Realisasjon som følger av hjemfall – litra c

Realiseres kraftanlegget som følger av bestemmelsene om hjemfall etter litra c vil grunnrenten som følger av realisasjonen beregnes tilsvarende som beskrevet i bokstav a. Normalt sett vil den største forskjellen ved hjemfall i forhold til andre realisasjoner være at vederlaget er lavt eller null. Dermed vil grunnrentegrunnlaget bli tilsvarende redusert ved realisasjon ved hjemfall. Grunnrenten vil allikevel komme samfunnet til gode da staten overtar anlegget i sin helhet.

Utvinningstillatelser etter petroleumsloven kan også være gjenstand for hjemfall til staten. Begrepet hjemfall benyttes ikke, men statlig overtagelse av både tillatelse og tilhørende innretninger er mulig, jmf. §§ 3-9 og 5-6. For særbeskatningen av petroleum er det ingen tilsvarende bestemmelse som direkte regulerer en realisasjon som følge av statlig overtagelse. Men resultatet må bli det samme, en statlig overtagelse vil skattemessig bli behandlet som en realisasjon, jmf. sktl. § 9-2.

4.6.4 Innvunnet grunnrenteinntekt i realisasjonsåret – litra d

Når kraftverk og fallrettighet overdras til ny eier i løpet av inntektsåret, fastsettes grunnrenteinntekt særskilt for overdrager og erverver på grunnlag av den enkeltes forhold jmf. bokstav d, første punktum. Beregningen har som utgangspunkt den alminnelige grunnrenteinntektsberegningen i annet og tredje ledd. Videre er det gitt særregler for beregning av friinntekt ved kraftverket for realisasjonsåret, jmf. d annet punktum og fsfin. § 18-3-28. For overdrager beregnes friinntekten på bakgrunn av inngående skattemessige verdier pr. 1. januar i realisasjonsåret. På erververs hånd er grunnlaget for friinntekten gjennomsnittsverdien av kjøpesummen og skattemessige verdier i 31. desember ervervsåret. Friinntekten reduseres således etter hvor stor del av inntektsåret de har eid kraftverket.

Fordelingen av inntekter og driftskostnader som utgjør særskattegrunnlaget i realisasjonsåret, på overdrager og erverver i petroleumsvirksomhet, vil være tilsvarende som for vannkraft. Fordelingen av friinntekt i realisasjonsåret mellom overdrager og erverver er ikke fastsatt petrsktl. § 5, slik det er gjort for vannkraft i tilsvarende bestemmelse. En hovedårsak til dette er at en overdragelse normalt vil bli behandlet etter petrsktl. § 10 som nevnt ovenfor. For friinntektens del er også uttak og bruksendring som ikke kvalifiserer til avskrivninger etter § 3, litra b behandlet som realisasjon.

4.7 § 18-3 (10) – Innslagspunktet for grunnrentebeskatning

Produksjonen ved kraftverk med generatorer påstemplet merkeytelse mindre enn 5.500 kVA svarer ikke grunnrenteskatt til staten etter niende ledd. Benevnelsen(kVA) som

benyttes i denne regelen har en svakhet. Den sier noe om hvor mye anlegget kan momentant produsere ved full last, men den er ikke presis i forhold til forventet årsproduksjon. For magasinkraft med jevnere lastfordeling over året gir den mer mening enn for anlegg uten magasin. Det er antageligvis av denne grunn benevnelsen ennå henger igjen fordi den kommer i fra tiden da det meste dreide seg om magasinkraft. I dag med tiden for de store vannkraftutbyggingene bak oss, er bygging av magasinkraft sjeldnere, mens umagasinerte utbygginger er desto mer vanlig. Til illustrasjon kan fks. to biler med 150 hestekrefter hver, ha svært ulik kjørelengde pr. år. Tilsvarende kan to generatorer med samme påstemplede kVA ha svært ulik produksjon. For et magasinkraftverk kan brukstiden være opp mot 5000 timer eller mer, for umagasinert er rundt 3000 brukstimer mer vanlig. Legger en til grunn en differanse på 2000 brukstimer, for to generatorer med påstemplet ytelse på eksempelvis 6000 kVa, vil differansen i produksjon over året være rundt 10-12 GWh(2000 timer multiplisert med 5-6 MWh). Ut fra dette kan det virke som innslagspunktet i nåværende form favner for vidt, og tar med seg kraftverk som realiserer langt mindre grunnrente enn hva påstemplet merkeytelse tilsier. Det vil mest sannsynlig være mer presist å benytte midlere årsproduksjon som innslagspunkt for grunnrentebeskatning. Ulempen med et slikt innslagspunkt er at for nye anlegg vil det være knyttet en viss usikkerhet til hva midlere årsproduksjon faktisk vil bli. Men ved å legge om til midlere årsproduksjon som innslagspunkt samtidig som man innfører en bunnfradragmodell, vil man få en modell som er like enkel å administrere som i dag. Men med større presisjon og ennå mer knyttet opp mot hensynet som er å beskatte grunnrente. Bunnfradrag vil bestå i at en gitt mengde produksjon er fritatt for grunnrentebeskatning, eksempelvis 15 GWh. Det overskytende blir grunnrentebeskattet. Med dette vil de større kraftverkene som har bedre naturgitte forutsetninger enn de små, bli grunnrentebeskattet samtidig som mindre anlegg kan realiseres uten at grunnrentebeskatningen setter en stopper for investeringen.

Petroleumssærbeskatningens motstykke til ovennevnte innslagspunkt er den funksjonelle og geografiske avgrensningen i petrsktl § 1. Når en aktivitet faller inn under petroleumsskattelovens avgrensning vil det utløse plikt til å svare grunnrenteskatt, uavhengig feltets egenskaper. Lovgiver har valgt å ikke differensiere skattebyrden basert på feltenes egenskaper, bortsett fra den prisfastsettelsen som blir gjort for råolje ved normprising. Ved å ikke differensiere pr. felt i stor grad, har en effektivisert ligningsprosessen. Men et hensyn i motstridene retning er beskatning etter evne. Når ressursene på sokkelen begynner å avta er det grunn til å tro at mer marginale felter vil bli utvunnet. Samtidig som eksisterende felter ved livsløpets slutt vil bli mer marginale grunnet større utvinningskostnader. Skatteevnen til aktørene på sokkelen vil bli tilsvarende redusert, et særskatteregime som differensierer på feltenes egenskaper vil kanskje i en slik epoke være mer hensiktsmessig. Både for operatørene med deres

partnere, men også for statens proveny som et resultat av særbeskatning av petroleumsvirksomhet. Grunnrenteteorien som ligger som et avgjørende hensyn bak særbeskatning vil ha mindre vekt ved marginale felt, på samme måte som det gjelder for de mindre kraftverkene. Men på den annen side kan en tidsepoke med marginale felter også være en epoke med forsterket knapphet på hydrokarbonbasert energi.

4.8 § 18-3 (11) – Kraftverk som deltakerlignes etter bruttometoden

For kraftverk organisert som ikke selvstendige skattesubjekter, blir grunnrenteinntekten fastsatt for hver enkelt deltaker. Andelen av grunninntekten vil være forholdsmessig med deltagerens andel, jmf. sktl. 10-41 (1). Realisasjon av deltakerlignet andel påvirker ikke grunnrenteinntekten, den fastsettes for hele året under ett. Fordelingen av grunnrenteinntekt skjer mellom overdrager og erverver ut fra antall måneder i realisasjonsåret en har vært eier⁴³. Overdragelsesmåneden tilfaller erverver.

I Lignings ABC er det i tillegg presisert at overdragelse av aksjer mv. tilhørende selskaper som eier kraftverk, ikke påvirker beregningen av grunnrenteinntekten. Dette følger av at selvstendige skattesubjekters skatteposisjon normalt sett ikke blir påvirket av eierendringer.

⁴³ Lignings ABC 2010/11 s. 749

5 Er grunnrentebeskatningen nøytral?

Grunnrentebeskatningen har til hensikt å høste av enkelte næringers meravkastning til nytte for samfunnet. Beskatningen skal være nøytral i den forstand at et kraftverksprosjekt som er lønnsomt før skatt også skal være det etter skatt. Således skal i utgangspunktet grunnrenteskatten ikke påvirke investeringsbeslutningen. Det er et grunnleggende prinsipp at skatter ikke skal være av en slik karakter at skattyters skattemoral står på spill. Hvor denne grensen går ligger utenfor oppgavens tema. Men dagens grunnrentebeskatning har utvilsomt medført tilfeller som neppe kan være i henhold til den ønskede nøytralitet. Et eksempel er Byrkjelo Kraft AS⁴⁴ i Gloppen kommune. Kraftverket hadde for inntektsåret 2010 rundt 2,9 millioner i overskudd før skatt. Grunnrenteskatten ble etter dagens regler nærmere 3 millioner. I tillegg kommer ordinær selskapsbeskatning og andre skatter, skattebyrden ble i dette tilfellet for 2010 totalt 141 prosent av overskuddet. Dette er ingen tjent med. I samme artikkel står det om Eidsdal Kraft AS som grunnet grunnrenteskatten plomberte generatorene fra 8000 kVa ned til 5499 kVa. En redusert produksjon på 2-3 Gwh årlig medførte økt lønnsomhet for kraftverket grunnet frafallet av grunnrenteskatten. Flere eksempler i samme kategori finnes.

Grunnlaget for at slike ikke samfunnsøkonomiske effekter oppstår med grunnrentebeskatningen, skyldes i hovedsak normprisingen etter sktl. § 18-3 (2) litra a, første ledd. Kraftverk i den kategori som i liten grad overstiger 5500 kVa, er ofte bygget ut av private grunneiere og ikke industrikonserner med god tilgang på egenkapital. Den kapitalintensive investeringen et kraftverk er, medfører i de fleste tilfeller at grunneierne finansierer gjennom låneopptak. Betingelsene som stilles i et slikt låneopptak med tanke på å sikre långivers interesser medfører, ofte krav om fastprisavtale for strøm solgt av kraftverket. Slike fastprisavtaler vil gjerne låse fremtidig pris av solgt volum i mange år. Når spotprisen gjennom året overgår prisen i en fastprisavtale, vil normprisingen medføre en overbeskatning i forhold til reell inntekt

⁴⁴ Sunde (2011)

på kraftverkets side. Skattyter kan dermed bli skattet over evne. I mange tilfeller er denne skattemessige risikoen en påtar seg, ikke et valg utbygger gjør selv, men er et krav fra långiver. På den annen side kan det nevnes at resultatet kan bli motsatt ved spotpriser lavere enn kontrahert fastpris, da dette medfører en lavere beskatning enn hva reelle inntekter tilsier. Men historien har vist at fastpriskontrakter normalt sett tendenserer til å ha lavere priser en spotprisen. Grunnen er at en fastprisavtale ofte inneholder et element av forsikringspremie. Denne utgjør et verdiminus sammenlignet med spot. På dette grunnlag er dagens regelverk ofte skattemessig mer til ugunst enn gunst for skattytere med generatorer i størrelsesorden 5500-10000 kVa. I følge Småkraftforeningen som er den største interesseorganisasjonen for småkraft (<10MW), bygges det i dag ingen kraftverk mellom 5 og 10 MW grunnet grunnrentebeskatningen.

5.1 Bunnfradragmodell

Statistikk publisert av NVE⁴⁵ viser at midlere årsproduksjon av strøm fra vannkraften i Norge er rundt 125 Twh (125.000 Gwh). Produksjonen er basert på 1250 kraftverk fra det aller største i Kvilldal i Rogaland til småskala kraftverk. Av disse kraftverkene viser statistikken at rundt 775 av kraftverkene ikke er i grunnrenteoposisjon, samtidig som 475 kraftverk er i grunnrenteoposisjon. Statistikken viser også at det er et potensial for nye 16,5 Twh basert på kraftverk som har mindre ytelse enn 10 MW. Legger en til grunn at halvparten av dette potensialet kan hentes ut fra kraftverk som vil havne i grunnrenteoposisjon, vil potensialet her være 8,25 Twh. Dette potensialet vil være et basert på kraftverk mellom ca. 5 til 10 MW. Da det pr. i dag ikke bygges ut kraftverk i denne størrelsesorden medfører det at hele eller deler av dette potensialet ikke realiseres. Legger en til grunn at dagens regler medfører at 6 Twh av utbygd og potensiell kraft ikke blir utnyttet som et resultat av grunnrenteskatt. Vil en bunnfradragmodell som gir grunnrentefritak for de 12 første produserte Gwh medføre at dette potensialet blir realisert. Samtidig som statens tap av energi som svarer grunnrenteinntekt vil være $(475 \cdot 12) 5,7$ Twh (Tapet vil antageligvis være mindre, da bunnfradragmodellen medfører at enkelte av de rundt 775 kraftverkene som ikke svarer grunnrenteskatt i dag, mest sannsynlig vil ha produksjon som overstiger

⁴⁵ Skaansar (2011) s. 14-17

bunnfradraget). Av dette ser man at samtidig som man bedrer vilkårene for kraftbransjen som helhet vil det også være sannsynlig at statens proveny av grunnrenteskatten øker. Provenyet vil muligens bli noe redusert den første tiden etter en regelendring. Da mye av den nye energien som blir realisert vil basere seg på nye anlegg. Dette vil medføre noe høyere friinntektsgrunnlag for denne produksjonen i forhold til den produksjonen som går ut av provenyet. Men det vil kun gjelde i en overgangsfase. I tillegg vil effekten av regelendringen kunne medføre andre positive samfunnsøkonomiske effekter som økt tilgang på grønn kraft og økt forsyningssikkerhet. Sist men ikke minst vil en slik regelendring ikke påvirke eksisterende proveny hva angår alminnelig inntekt. De nevnte 5,7 Twh som faller bort for grunnrentens del vil fortsatt svare for alminnelig inntektskatt. Således vil tilgangen på ny fornybar energi som følge av regelendringen være en ren nettopost for den alminnelige inntektsskattens del (6 Twh).

Men en bunnfradragmodell vil også kunne ha den ulempe at det vil forekomme suboptimaliseringer. Hvis 12 Gwh som i eksemplet ovenfor er grensen for grunnrenteskatt, vil det være en risiko for at produsenter tilpasser anleggene sine etter dette. I stedet for å lage et kraftverk på som kan produsere 22 Gwh, konstruerer man to som produserer det halve osv. Et slikt scenario kan være tenkelig, men det er lite sannsynlig det vil bidra til en nevneverdig samfunnsøkonomisk kostnad. Det vil ikke være lønnsomt for utbygger å bygge to kraftverk som kunne vært samlet på til eksempel 11,9 Gwh og 3 Gwh. To separate maskiner vil kreve separat inntak, turbin, rørgate, generator og kontrollanlegg med mer, jmf. fsfin § 18-2-3 (2), § 18-3-3 (2) og § 18-5-2 (2). Lønnsomheten av stordriftsfordelen med en maskin i dette tilfellet, vil overgå kostnaden med grunnrentebeskatningen av produksjonen som overgår 12 Gwh mest sannsynlig. Kanskje vil det heller ikke være lønnsomt å bygge en maskin nummer to selv om den er opp mot 12 Gwh, i tilfelle vil nevneverdig suboptimalisering være lite sannsynlig, da slike tilfeller vil være i et fåtall. Et mer realistisk scenario kan være at kraftverk som kan produsere over 12 Gwh årlig, til tider justerer produksjonen under 12 Gwh pga. av grunnrenteskatten. For kraftverk med fastprisavtale på sin produksjon vil det etter den skisserte bunnfradragmodellen, allikevel være mulig at den totale skattebyrden overgår overskuddet på energiproduksjonen som overgår 12 Gwh. I slike tilfeller vil en rasjonell aktør holde produksjonen under 12 Gwh. Som vi har sett av

nåværende regler gjelder normprising av brutto salgsinntekter i praksis kun for de mindre kraftverkene, jmf. sktl. § 18-3 (2) litra a. Slik at risikoen påvirker mest de mindre kraftverkene og således en liten andel av den totale produksjonen.

Normprisingen dekker et viktig skattemessig hensyn som er å unngå internprising med skatteunndragelse til hensikt, men risikoen og eventuelle konsekvenser av dette er atskillig mindre enn for petroleumssektoren. Slik sett kan det tale for at en innfører faktisk pris som grunnlag for brutto salgsinntekt også for de mindre kraftverkene. Det vil måtte gjøres en analyse og avveining av hvilke konsekvenser som er minst ønskelig, suboptimalisering eller mulighet for uheldig internprising. Konsekvensene vil mest sannsynlig ikke være nevneverdige uansett hvilken løsning en velger. Men muligheten for overbeskatning av mindre kraftverk som normalt er bygget ut at lokale grunneiere finner jeg betenkelig. Problemet kan også oppstå ved normprising av råolje. Men aktørene i dette segmentet vil normalt selv bestemme hvilken salgsvtale som skal nyttes, det samme gjelder ikke for småkraften. Samtidig er ikke normprising benyttet ved beregning av alminnelig inntekt for kraftverk. Dette er et moment som også taler for at internprising reelt sett ikke er sannsynlig, sett fra lovgivers side. I så tilfelle burde normprisingen også vært benyttet for den alminnelige inntekten også. Basert på dette mener jeg at alle vil være tjent med å endre følgende i dagens grunnrenteregulering. Innslagspunktet på 5500 kVa erstattes med et bunnfradrag. Samtidig som man endrer normpriseringsregelen for beregning av brutto salgsinntekt, som i størst grad rammer de mer mindre kraftverkene, til å benytte samme brutto salgsinntektsgrunnlag som for alminnelig inntekt. Eksemplet med å sette bunnfradraget til 12 Gwh er rent illustrativt. En grundigere analyse vil være påkrevet for å finne hvor grensen skal gå. Men modellen har et potensial for å gjøre produksjon av fornybar energi mer attraktiv. Samtidig som det vil kunne føre til økte inntekter til staten på grunnlag av grunnrenteskatt, samt andre skatter som også vil kunne få økt proveny.

6 Finnes det grunnrente i kraftsektoren?

I følge Ricardo sin teori om grunnrente vil man i enkelte bransjer oppleve avkastning som er over det normale. Lovgiver har lagt til grunn at vannkraftsektoren er en slik bransje. Men fra 1990 til år 2000 har kapitalavkastningen for vannkraft ligget i underkant av fem prosent årlig.⁴⁶ I samme periode har avkastningen i industrien ellers vært på elleve prosent årlig. Vannkraft har dermed i denne perioden ikke gitt noen meravkastning. En forklaring ligger i at vannkraft før 1992 var sterkt regulert, samtidig som overskuddskapasitet ikke ble solgt ut av landet. I dag er forbindelsen til utlandet bedret og markedet deregulert. Tilsvarende statistikk⁴⁷ for årene 2000 til 2009 viser at avkastningen er blitt bedret, til tider har den vært over ti prosent årlig. Men statistikken viser fortsatt at vannkraftsektoren ikke overgår avkastningen i industrien ellers. Det er heller ikke i denne perioden grunnlag for å si at vannkraft gir grunnrente. Fremtiden vil vise om avkastningen vil komme opp i nivåer som kan betegnes som avkastning utover det normale. Men dynamikken i markedet og kapasitetsutnyttelsen tilsier at markedet trenger mer kraft. Grunnrente vil sannsynligvis av denne grunn kunne være synlig i fremtiden for vannkraften. Men så langt har den altså ikke vært en realitet. På denne bakgrunn kan det diskuteres om grunnrentebeskatningen på vannkraft frem til i dag bygger på riktige premisser. Det bærende hensyn bak grunnrenten har ikke eksistert, allikevel har vannkraft blitt grunnrentebeskattet. Dette viser den juridiske effekten som kan lede til selvprofeti. Ved at lovverket har innført en definisjon av grunnrente. Denne grunnrenten har vært synlig, men da altså som et resultat av at lovgiver har sagt den er der. En kan spørre seg hvorfor grunnrentebeskatning har blitt valgt når grunnrente reelt sett ikke har eksistert. Hadde dette skjedd hvis et kraftverk var mobilt og gjenstand for utflagging? Bygger lovgiver på et bedre føre var prinsipp som ikke er blitt kommunisert? Det kan avslutningsvis nevnes at andre land i Norden hvor det er muligheter for vannkraft av en viss skala, frem til i dag ikke har innført særbeskatning

⁴⁶ Bye (2001) s. 2

⁴⁷ Bye (2010) s. 3

tilsvarende den norske grunnrenteskatten.⁴⁸ Skattenivået i Norge for vannkraften som er særbeskattet er rundt tredobbelt av tilsvarende beskatning ellers i Norden. Men det må nevnes at en reduksjon av skattenivået vil nærmest være et nullsumspill. Da det offentlige eier majoriteten av kraftverkene i særskatteposisjon, en reduksjon i skatten vil gi tilsvarende økning i kapitaltilgang på eiersiden i form av utbytter. Er dagens skatteregime blant annet en strategi for å holde verdiene av kraftverkene lave, slik at vi unngår ”ubehagelig” gode bud på vårt arvesølv fra internasjonale aktører? I tilfelle burde dette fremgått av de skatterettslige forarbeidene. Da man i et demokrati er avhengig av å ha tilgang til de reelle hensyne bak rettsreglene, for å kunne forstå bedre og evt. argumentere for eller mot på riktige premisser.

⁴⁸ NOU 2001:29 kap. 5.3.2

7 Avsluttende bemerkninger

Regelverket for anlegg og drift av små vannkraftverk i Norge er komplisert. Det samme kan kanskje sies å gjelde også for de større kraftverkene, men ikke i samme grad da disse mer komplekse anleggene vil medføre et mer avansert regelverk.

Dette fører til at mange mindre anlegg aldri kommer lenger enn til planleggingsstadiet. Mange utbyggere føler at deres planer motarbeides av offentlig forvaltning. De fleste av utbyggerne tilpasser seg de ulike grensene som finnes i lovverket, en tilpassing som samfunnsmessig ikke er optimal som belyst ovenfor.

For småkraftverkene vil norske særregler om konsesjon, offentlig forkjøpsrett og særbeskatning være en hemsko for lokal småkraftutbygging og lokalt eierskap til disse. Det bør være rom for betydelige forenklinger i lovverk og dermed forenkling av behandlingen i den offentlige forvaltning for småkraftverkene.

Små vannkraftverk bør mht. skatter, avgifter og tilskudd likebehandles med andre fornybare energikilder, som for eksempel vindkraftverk. Svenske småkraftprodusenter har langt bedre vilkår enn norske, bl.a. gjennom en egen sentralnettariff. Energibransjen kan selv gå foran og innføre en tilsvarende nettariff og omfordeling til fordel for små vannkraftverk. Gjennom dette kan de vise at de på en annen måte enn i dag, vil bidra positivt til satsing på grønn vannkraftproduksjon. Det er uvisst hvorfor alternative energikilder som fks. vindkraft møter, langt bedre betingelser enn små vannkraftverk.

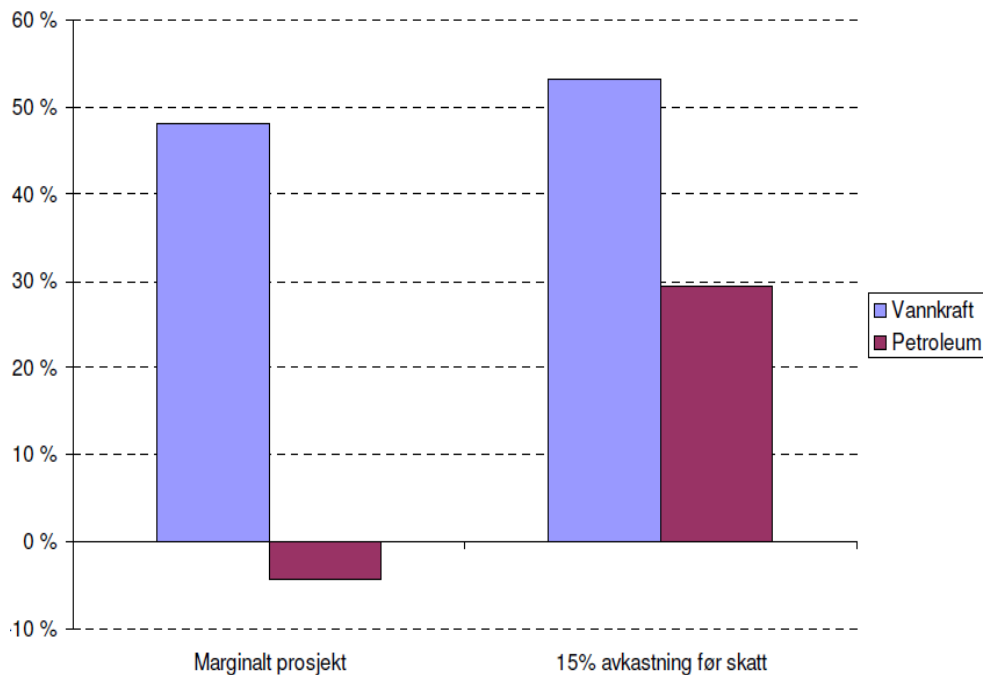
Vannkraft i Norge særbeskattes å pålegges ekstra avgifter i forhold til produsenter i de andre nordiske landene. Både grunnrenteskatt, naturressursskatt, konsesjonsavgift og konsesjonskraftavståelse, er eksempler på disse. Dette utgjør betydelige beløp for produsenter som skal konkurrere i det samme marked. Norske vannkraftverk vil med vår særbeskatning ha lavere verdi sammenlignet med verk i naboland.

Dagens skattemessige regler for vannkraft er i hovedsak implementert i en tid da de store verkene ble realisert. I en tid da teknologien og markedsvilkårene for elektrisitet ikke tillot utbygging av de mindre vassdragene. En kan gjerne si at de skattemessige regler i dag bygger i stor grad på en forutsetning at skattyter er et konsern med flere store vannkraftverk. Med dagens markedsvilkår for elektrisitet og teknologi som muliggjør realisering av atskillig mindre kraftverk eiet av mindre aktører, gjerne organisert som enkeltmannsforetak eller aksjeselskap. Vil dagens skatteregler kunne fremstå som unødig komplekse og kunne skape uheldige misforståelser.

Grunnrenteregelen alene illustrerer dette. Flere utbygginger av småkraftverk er gjort uten at utbygger har vært klar over at en slik regel kunne virke inn. En kan kanskje si at utbygger i slike tilfeller ikke har gjort et grundig nok forarbeid, men det forarbeidet kan uansett gjøres enklere med regler mer tilpasset de mindre vannkraftverkene. Tiden er kanskje moden for at en i sin helhet skiller ut et forenklet og separat regelverk for småkraftverkene når det gjelder skatterettslige spørsmål, kanskje også innen andre rettsområder. Fordi dette vil kunne som belyst redusere samfunnsunytting suboptimalisering. Andre faktorer som er verdt å nevne i denne sammenheng er rent distriktpolitiske hensyn. Av naturgitte grunner vil småkraftverkene i stor grad bli bygget ut i distriktene. Ofte av gårdeiere som eier grunnen til verket selv eller sammen med andre. Et vitalt småkraftregime på nasjonal basis vil kunne virke som en demper på den fraflyttingen vi opplever fra distriktene. Positive sideeffekter av dette er at vi potensielt kan opprettholde en landbruksproduksjon som gir en ønsket forsyningssikkerhet. Samt eksternaliteter (kulturbeite, ivaretagelse av eiendom i distriktene) som økt kan gi økt turisme med medfølgende positive ringvirkninger. De negative sidene med småkraftverksutbygginger vil bestå i et inngrep i naturen som i stor grad vil helet av naturen selv etter utbyggingen. Dermed er det vanskelig å se at de negative effektene er tilnærmet så store som de positive normalt sett.

De ulikhetene som er presentert mellom særskattereglene for vannkraft og petroleum, må sies i sum å gå i favør petroleumssektoren hva angår skattereduserende muligheter innenfor særskatteregimet. Det vil være utenfor oppgavens tema å gjøre en grundig økonomisk analyse av dette. Men en slik analyse foreligger, denne ble benyttet som underlag for revidert nasjonalbudsjett for 2008. Analysen gir et sannsynlig bilde ut fra et realistisk scenario. Men det vil selvsagt kunne være scenarioer som vil gi andre utfall. Med alminnelig inntektsskatt og særskatt er i dag den marginale inntektsskatten for vannkraft i grunnrenteposisjon 58 prosent normalt sett (reelt sett kan dette variere da grunnrenteskatten ofte blir beregnet ut fra normpriser). For petroleum vil marginal inntektsskatt være på 78 prosent normalt sett (men også her vil det kunne være avvik grunnet normprising av råolje). Basert på dette virker særskatten til å slå hardere ut for petroleumssektoren enn for vannkraftverk. Men den nevnte analysen viser at i

realiteten er resultatet motsatt. Uten å gå detaljert inn i materien til analysen kan det nevnes at det er blitt sett på fire ulike tenkte prosjekter. Et marginalt med nåverdi 0 for vannkraft og petroleum, samt et prosjekt med 15 prosent avkastning før skatt for vannkraft og petroleum. Levetid for prosjektene er satt til 20 år. I figuren nedenfor vises nåverdien av skattebelastningen i prosent av totale kontantstrømmer, før skatt for de fire prosjektene presentert i analysen av Econ Pöyry. Det fremgår at petroleumprosjektet betaler vesentlig mindre skatt enn vannkraftprosjektet, til tross for en vesentlig høyere nominell marginalskatt. Det skyldes den korte avskrivningstiden i forhold til den faktiske levetiden, samt fradraget for gjeldskostnader mot særskatten. I tillegg det faktum at prosjektet går med betydelige skattemessige underskudd de første årene. For det marginale petroleumprosjektet er verdien av de skattemessige underskuddene de første årene (som reduserer skattepliktig inntekt for selskapet samlet sett) så stor at det mer enn oppveier skattekostnadene i de senere årene målt i nåverdi.



Figur 1: Skattebelastningens nåverdi for vannkraft og petroleumprosjekter⁴⁹

Hvordan er det mulig at petroleumsnæringen som historisk sett har blitt ansett til å gi større meravkastning utover normalavkastningen enn hva vannkraften har gitt. Allikevel ser ut til i realiteten å ha et mildere særskattetrykk enn vannkraften? Å gi en god vurdering på dette favner langt utover denne oppgavens rekkevidde. Men svaret ligger kanskje langt inne i økonomiens og politikkenes verden så vel som den juridiske uten å gå i videre detalj her.

I tillegg til vannkraft og petroleum er Norge også beriket med andre naturressurser. Fiske og havbruk, bergverk og landbruk er noen eksempler. Grunnrente er tenkelig også i disse sektorene, men pr. i dag foreligger det ingen særbeskatning her. Så lenge inntjeningen i disse næringene dekker normal avlønning av arbeid og kapital eller mindre, vil det ikke foreligge grunnrente. I landbruket er det mest riktig å si at grunnrenten er negativ. Derfor subsidieres norsk landbruk, bakgrunnen er at tilgangen

⁴⁹ Econ Pöyry (2008) s. 12

på gode jordbruksarealer er sterkt begrenset i forhold til hva den er i mange andre land. Men det må nevnes at havbruk har hatt en utvikling i inntjening som gjør at det i hvert fall i perioder er sannsynlig at grunnrente har vært realisert. Av denne grunn må aktørene her betale vederlag til staten ved utdeling av konsesjon til drift av havbruk. Lovgiver har her valgt å gi fellesskapet adgang til grunnrenten i havbruk ved en avgift i stedet for beskatning, jmf. akvakulturloven § 7 litra e. Bakgrunnen for ulikheten i metoden en benytter for å inndra grunnrenten i havbruk og vannkraft, vil lede langt utover oppgavens rammer å redegjøre for. Men det kan nevnes at konsesjonsavgiften i havbruk er en inngangsbarriere til næringen. Barrieren⁵⁰ skal i tillegg til å være grunnrentebetaling til fellesskapet også være en sikringsmekanisme for at aktørene er sitt miljøansvar bevisst. Det offeret man gjør ved å betale for konsesjonen gjør at det vil svi å bryte miljøreguleringer, det vil kunne lede til liten eller ingen avkastning på konsesjonen som følger av sanksjoner. For vannkraftens del gjør ikke de samme hensyn seg gjeldene grunnet mindre naturmessig skadepotensiale enn hva en ser i havbruket.

Vindkraft er foreløpig ikke særbeskattet slik som vannkraften er. Kraften fra vindkraft leveres i samme marked som annen elektrisitet og dermed til samme betingelser. Men det er mye høyere utbyggingskostnad forbundet med vindkraft pr. i dag. Dette gjør at grunnrentepotensialet er atskillig lavere enn for vannkraften. Det økte fokus vindkraft har i dag, vil kunne lede til på sikt at utbyggingskostnadene blir lavere, gjennom storskalaeffekter og teknologiske fremskritt. Det vil være å forvente at også denne energikilden i så tilfelle vil bli grunnrentebeskattet på en lignende måte som vannkraften. Noe annet vil kunne lede til uheldige sektorvridende virkninger grunnet ikke nøytral beskatning mellom vind- og vannkraft.

7.1 Statsbudsjettet 2012

Den 6. oktober i år ble statsbudsjettet for 2012 lagt frem. Her ble det ikke lagt frem konkrete endringer for grunnrenteskatten. Men i proposisjon⁵¹ er det lagt inn et eget underkapittel som omhandler grunnrenteskatten. I hovedsak behandles to temaer, bruk

⁵⁰ St. meld. nr. 1 (2004-05) kap. 5.3.3

⁵¹ Prop. 1 LS (2011-12) kap. 27.6

av spotpris som hovedregel til beregning av grunnrenteskatt og innslagspunktet for samme skatt. For spotprisens vedkommende er lovgiver klar i sin sak, nåværende ordning vil bli videreført. Lovgiver har ikke tatt inn over seg at fastpriskontrakter i mange tilfeller ikke er noe en velger frivillig, særskilt for nybyggede småkraftverk. Samtidig ser lovgiver ikke enkelte naturlover i fastprismarkedet også kalt futuresmarkedet, i proposisjonen står det:

“Skattesystemet behandler altså positive og negative utfall likt, og vil i utgangspunktet verken gi tap eller gevinster ved en fastpriskontrakt.”

Skattemessig er det nøytralitet mellom skattemessig gevinst og tap som følger av fastpriskontrakt. Problemet er at basert på historiske data og økonomisk teori, så vil sjansen for å ligge lavere en spotpris i en fastprisavtale være større enn det motsatte. Dermed vil nøytraliteten i skattemessig forstand være en teoretisk konstruksjon, som ikke gir reell nøytralitet grunnet kjente faktorer i et fastprismarked.

Når det gjelder innslagspunktet for grunnrenteskatt virker det som det kan være en åpning for endring til det bedre:

“Finansdepartementet vil utrede mulige alternativer til den eksisterende nedre grensen for å vurdere om de skattemessige insentivene til å tilpasse generatorstørrelsen kan reduseres.”

Hvem vet, kanskje blir utfallet en modell med bunnfradrag.

8 Litteraturliste

Litteratur

- (Bye) Bye, Torstein. *Avkastning i kraftsektoren*. I: Økonomiske Analyser 4/2001 s. 2
- (Bye) Bye, Torstein. *Lønnsomhetsutviklingen i norsk kraftsektor etter dereguleringen i 1991*. I: Økonomiske Analyser 5/2010 s. 3
- (Byrkjelo Kraft AS) Sunde, Linda. *Byrkjelo Kraft betalte 141 prosent skatt*. I: Bondebladet 3. juni 2011
- (Econ Pöyro) Econ Pöyro. *Econ-notat nr. 2008-023*. Oslo 2008.
<http://www.energinorge.no/getfile.php/FILER/AKTUELT/ORGANISASJONSENDRINGER/ECON%20rapport%20RNB.pdf>
- (Nordpool) NordPool *Area Prices*. Oslo, 2011.
www.nordpoolspot.com/reports/areaprice/Post.aspx
- (Ofgem) Ofgem *Levy Exemption Certificates*. London, 2007
<http://www.ofgem.gov.uk/Sustainability/Environment/CCLCHPEX/Pages/CCLCHPEX.aspx>
- (Rødseth) Rødseth, Asbjørn. *Ressursmakt og grunnrente*. 1. utg. Oslo, 2002
- (Rødseth) *Markeder, ressurser og fordeling*. Redigert av Asbjørn Rødseth og Christian Riis. 1. utg. Oslo, 1998
- (Syversen) Syversen, Jan. *Skatt på petroleumsutvinning* 1. utg. Oslo, 1991
- (Zimmer) *Bedrift, selskap og skatt*. Redigert av Fredrik Zimmer. 5. utg. Oslo, 2010

Offentlige utgivelser

(Energistatus)	Skaansar, Ellen. <i>Energistatus</i> 2. utg. Oslo, 2011
(Lignings ABC)	Skattedirektoratet. <i>Lignings ABC 2010/2011</i> . 1. utg. Oslo, 2011

Lovgivning

(Akvakulturloven)	Lov om akvakultur av 2005 nr. 79
(Skatteloven)	Lov om skatt av formue og inntekt av 1999 nr. 14
(Aksjeloven)	Lov om aksjeselskap av 1997 nr. 44
(Petroleumsloven)	Lov om petroleumsvirksomhet av 1996 nr. 72
(Petroleumsskatteloven)	Lov om skattlegging av undersjøiske petroleumforekomster m.v. av 1975 nr. 35
(Industrikonsesjonsloven)	Lov om erverv av vannfall m.v. av 1917 nr. 16
(Vassdragsreguleringsloven)	Lov om vassdragsreguleringer av 1917 nr. 17
(Grunnloven)	Kongeriget Norges Grundlov, given i Rigsforsamlingen på Eidsvold den 17de Mai 1814

Forarbeider

(Prop. 1 LS (2011-12))	Proposisjon til Stortinget (forslag til stortingsvedtak) for budsjettåret 2012
(Prop. 1 LS (2010-11))	Proposisjon til Stortinget (forslag til lovvedtak og stortingsvedtak) FOR BUDSJETTÅRET 2011 Skatter og avgifter 2011
(Ot.prp nr. 1 (2008-09))	Skatte- og avgiftsopplegget 2009 – lovendringer

(Ot. Prp. Nr. 66 (2008-09))	Om lov om endringer i industrikonsesjonsloven, vassdragsreguleringsloven og vannressursloven (utleie av vannkraftproduksjon mv.)
(St.prp nr. 1 (2007-08))	For budsjettåret 2008. Skatte-, avgifts- og tollvedtak
(Ot. prp. nr. 1 (2006-07))	Skatte- og avgiftsopplegget 2007 – lovendringer
(Innst. S. nr. 147 (2006-07))	Innstilling fra energi- og miljøkomiteen om støtteordningen for elektrisitetsproduksjon fra fornybare energikilder (fornybar elektrisitet)
(St. meld. nr. 1 (2004-05))	Nasjonalbudsjettet 2005
(Ot.prp. nr. 1 (2003-04))	Skatte- og avgiftsopplegget 2004 – lovendringer
(Ot. Prp. Nr. 73 (2003-04))	Om lov om endringer i lov 14. desember 1917 nr. 16 om erverv av vannfall, bergverk og annen fast eiendom m.v. og lov 14. desember 1917 nr. 17 om vassdragsreguleringer
(Ot.prp nr. 16 (2001-02))	Om lov om endringer i lov av 13. juni 1975 nr. 35 om skattlegging av undersjøiske petroleumsforekomster mv. (petroleumsskatteloven)
(NOU 2001:29)	Best i test? Referansetesting av rammevilkår for verdiskaping i næringslivet
(Ot.prp nr. 86 (2000-01))	Om lov om endringer i lov 13. juni 1975 nr. 35 om skattlegging av undersjøiske petroleumsforekomster mv. (petroleumsskatteloven)
(Ot. prp. nr. 86 (1997-98))	Ny skattelov
(Ot.prp. nr. 36 (1997-98))	Endringer i petroleumsbeskatningen
(Innst. O. nr. 62 (1995-1996))	Innstilling fra finanskomiteen om skattlegging av kraftforetak
(NOU 1992:34)	Skatt på kraftselskap
(Ot. Prp. Nr. 26 (1974-75))	Om lov om skattlegging av undersjøiske petroleumsforekomster, inkl opprettelse av normprissystemet

Forskrifter

(Forskrift til skatteloven)	1999 Forskrift til utfylling og gjennomføring mv. av skatteloven av 26. mars 1999 nr. 14
(Forskrift om normpris)	Forskrift om bruk av normpris ved ligningsbehandlingen (Undersjøiske petroleumsforekomster m.v.) av 1976 nr. 7
(Petroleumsskatteforskriften)	Forskrift om skattlegging av inntekt vunnet ved utvinning og rørledningstransport av petroleum av 1993 nr. 316
(Interesseoverføringsforskriften)	Forskrift om samtykke til overdragelse av tillatelse og interesseoverføring etter petroleumsskatteloven § 10 av 2009 nr. 956

Vedtak

(Vedtak elsertifikatloven)	Lovvedtak 61 (2010-11)
(Rentesats benyttet i grunnrentebeskatning)	Vedtak om fastsettelse av renter for beskatning av kraftforetak for inntektsåret 2010
(Rentesats benyttet i særskatt for petroleum)	Kunngjøring av rentesats for inntektsåret 2010 ved utvinning av petroleum
(SSV)	Stortingets Skattevedtak 2011

Dommer

(Rt. 2009 s. 441)

Rt. 2009 s. 441

(Gloppendommen)

Rt. 2005 s. 394

EØS-dommer

(Hjemfallssaken)

Case E-2/06 Surveillance Authority
v the Kingdom of Norway. EFTA
Court Report 2007.

9 Liste over figurer

Figur 1: Skattebelastningens nåverdi for vannkraft og petroleumsprosjekter42