

# **Grunnrentebeskatning som virkemiddel ved forvaltning av naturressurser.**



Universitetet i Oslo  
Det juridiske fakultet

Kandidatnummer: 627  
Leveringsfrist: 25. november 2011

Til sammen 17 999 ord

24.11.2011

# Innholdsfortegnelse

<b><u>1</u></b>	<b><u>INNLEDNING</u></b>	<b><u>1</u></b>
1.1	Kort om tema for avhandlingen	1
1.2	Nærmere om problemstillingen	3
1.2.1	Avgrensning og veien videre.	6
1.3	Historisk bakgrunn	7
1.3.1	Skatlegging av petroleumsindustrien på norsk sokkel	7
1.3.2	Kort om bakgrunnen for beskatning av grunnrenten i kraftforetak	9
<b><u>2</u></b>	<b><u>SAMFUNNSØKONOMISK PERSPEKTIV VED GRUNNRENTESKATT.</u></b>	<b><u>12</u></b>
2.1	Hensyn ved utforming av skattesystemer	12
2.1.1	Generelle prinsipper ved utforming av skattesystemet	16
2.1.2	Hensyn ved utforming av nøytral beskatning av grunnrente	20
<b><u>3</u></b>	<b><u>GJENNOMFØRING AV GRUNNRENTEBESKATNING I NORSK RETT</u></b>	<b><u>22</u></b>
3.1	Beskatning av grunnrenten	22
3.1.1	Grunnrente	22
3.1.1.1	Utvinning av petroleumsforekomster	23
3.1.1.2	Utnyttelse av vannfall	24
3.2	Virkeområde for bestemmelsene om grunnrenteskatt	25
3.2.1	Geografisk virkeområde	25
3.2.1.1	Petroleumsskattelovens geografiske virkeområde	26
3.2.2	Funksjonelt virkeområde	28
3.2.2.1	Kraftbeskatning	28
3.2.2.2	Petroleumsskatteloven	31
3.3	Skattesubjekt for grunnrenteskatt	35
3.3.1	Skattepliktige som driver utvinning, behandling og rørledningstransport av petroleum	36
3.3.2	Eier av kraftverk	37
3.4	Beregningsgrunnlaget	42

3.4.1	Inntektssiden	43
3.4.1.1	Brutto salgsinntekter – normprissystemer	44
3.4.1.2	Normpris ved salg av råolje	45
3.4.1.3	Kraftforetak: Spotmarkedspris	49
3.4.1.3.1	Hovedregelen	49
3.4.1.3.2	Kort om andre inntektsposter ved beregning av brutto grunnrenteinntekt	52
3.4.2	Fradragssiden	55
3.4.2.1	Kort om avskrivninger	57
3.4.2.2	Friinntekt.	60
3.4.2.2.1	Friinntekt i kraftverksbeskatningen	61
3.4.2.2.2	Friinntekt ved petroleumsbeskatningen	63
<b><u>4</u></b>	<b><u>AVSLUTTENDE BEMERKNINGER.</u></b>	<b><u>65</u></b>
<b><u>5</u></b>	<b><u>LITTERATURLISTE</u></b>	<b><u>68</u></b>
<b><u>6</u></b>	<b><u>LISTER OVER TABELLER OG FIGURER M V</u></b>	<b><u>A</u></b>

# 1 Innledning

## 1.1 Kort om tema for avhandlingen

Tema for denne avhandling er grunnrentebeskatning. Begrepet grunnrente er et teoretisk begrep som knytter seg til den ekstraordinære avkastningen en bedrift har utover normalavkastningen, på grunnlag av at bedriften er gitt adgang til å utnytte en begrenset naturressurs i sin produksjon. Grunnrente oppstår i produksjonsvirksomheter som direkte utnytter en naturressurs i virksomheten uten å måtte kjøpe enheter av denne ressursen i et marked. Gruveselskaper, vann- og vindkraftprodusenter og oljeselskaper er typiske aktører som driver virksomhet som kan gi opphav til grunnrente.<sup>1</sup>

Naturressurser finnes i sin rene form i naturen slik som mineraler, vann og olje. Naturressurser kan deles inn i fornybare ressurser og ikke fornybare ressurser. Ikke fornybare ressurser kjennetegnes ved at de finnes i en begrenset mengde og at det ikke skjer noen nydannelse etter uttaket av ressursen. Et eksempel på dette er olje. Disse lagressursene finnes derfor bare i en begrenset mengde. De fornybare ressursene kjennetegnes ved at de er naturressurser som dannes på nytt i naturen, slik som vind og vann.<sup>2</sup> I denne avhandlingen skal fremstilling begrenses til to utvalgte naturressurser, vannfall og petroleum.

Ved forvaltning av naturressurser vil ofte en bakenforliggende tanke være at naturressursene tilhører fellesskapet, det er derfor rimelig at en andel av meravkastningen kommer samfunnet til gode. At befolkningen i en stat sikres en andel av grunnrenten fra utnyttelsen av landets naturressurser er ikke avhengig av at grunnrenten tas ut gjennom skattesystemet. En andel av grunnrenten kan også hentes ut ved at myndighetene auksjonerer bort utvinningstillatelser, har direkte eierinteresser i

---

<sup>1</sup> Grunnrentebegrepet avsnitt 3.1.

<sup>2</sup> Innføring i naturressurs- og miljørett, Inge Lorange Backer 4. utgave 2004 s. 15.

utvinningsvirksomhet<sup>3</sup>, har store eierandeler i selskaper som driver slik virksomhet og kan deretter plassere utbyttet fra disse selskapene i offentlig virksomhet eller en kombinasjon av disse alternativene. Grunnrente kan tilføres samfunnet uten et omfattende konsesjons- og skattesystem ved at myndighetene innlemmer et vederlag ved bruk av avtalerettslige mekanismer for å regulere adgangen til utvinningsvirksomheten.<sup>4</sup> I norsk rett er det innført grunnrentebeskatning ved vannkraftproduksjon og utnyttelse av petroleumsforekomster på norsk sokkel. Dette sørger for tilbakeføring av en del av grunnrenten. Ved disse ordningene er det lagt opp til en ekstra skattebelastning for å ramme meravkastningen som grunnrenten avgir, det er disse særskatteordningene som er tema for avhandlingen.

Skatt er en viktig faktor for selskaper og foretak som ønsker å drive næringsvirksomhet av å utvinne naturressurser. Lønnsomheten av en investering vil bedriftsøkonomisk bli vurdert ut fra forventet overskudd etter skatt. For en effektiv forvaltning av et lands naturressurser spiller derfor skattereglene en sentral rolle. Hensynet til samfunnsøkonomisk effektivitet står sentralt ved utforming av skattesystemet. Dette innebærer en målsetning om å hindre en ineffektiv bruk av samfunnets ressurser. Skatt kan føre til at investeringsbeslutningene kanaliseres til prosjekter som ikke er de mest lønnsomme sett fra en bedriftsøkonomisk synsvinkel, såkalte vridninger. Dersom skattesystemet preges av slike vridninger kan det føre til at investeringer som ikke er lønnsomme før skatt, blir lønnsomme etter skatt. Ut fra et effektivitetssynspunkt er det ønskelig at slike vridninger i økonomien minimeres.

Det norske skattesystemet for skattlegging av bedrifter er et overskuddsskattesystem. Dette innebærer at bedriften ved beregning av skattepliktig inntekt vil få fradrag for de kostnader som bedriften har i virksomheten i samme skatteår. Dersom en bedrift treffer sine beslutninger på grunnlag av målsetningen om størst mulig overskudd etter skatt, vil en proporsjonal skatt på bedriftens overskudd virke tilnærmet nøytralt. Dersom utgiftene er fradragsberettigede ved beregning av skattbart overskudd, vil de disposisjonene som maksimerer overskuddet før skatt også maksimere overskuddet etter

---

<sup>3</sup> NOU 2000:18 s. 50.

<sup>4</sup> Land, Bryan C. Resource rent taxes – A re-appraisal (2010) s. 3.

skatt.<sup>5</sup> Regler som ikke virker vridende på selskapenes investeringsbeslutninger blir ofte omtalt som nøytrale.

Grunnrenten vil inngå som en del av bedriftens økonomiske overskudd og skattlegges også ved alminnelig skattlegging av bedriftens overskudd. I økonomisk teori<sup>6</sup> har skatt på grunnrente vært ansett som et godt skatteobjekt ettersom den teoretisk kan utformes som en nøytral skatt. Dette fører til langt færre vridninger i økonomien enn den alminnelige skattleggingen av selskapenes inntekter.

Hvordan en stat velger å forvalte sine naturressurser er et politisk spørsmål. Ved gjennomføringen av denne politikken har Norge valgt å bruke en rekke virkemidler av juridisk og økonomisk art. Skatt regnes i utgangspunktet som et økonomisk virkemiddel<sup>7</sup>. Hvilke beregningsgrunnlag det skal ytes skatt av bestemmes av materielle rettsregler.

## 1.2 Nærmere om problemstillingen

Jeg har i denne avhandlingen valgt å gi en fremstilling av hvordan grunnrenten beskattes for naturressursene vannfall og petroleum. I norsk rett er prinsippet om skattlegging av grunnrente normert ved reglene i skatteloven<sup>8</sup> § 18-3 og petroleumsskattelovens<sup>9</sup> bestemmelser om særskatt jfr. § 5 jfr. §§ 1, 3 og 4. Det vil i avhandlingen gis en gjennomgang av sentrale hovedtrekk i rettsreglene som bidrar til gjennomføringen av prinsippet om beskatning av grunnrenten. Fokuset i avhandlingen vil være en sammenligning av de to beregningsgrunnlagene for grunnrenteskatten i skatteloven § 18-3 og petroleumsskatteloven § 5. Et av formålene med avhandlingen er å belyse likheter og forskjeller mellom de to bestemmelsene for å kunne vurdere om rettsreglene er i tråd med de hensyn reglene skal ivareta. Videre vil det redegjøres for

---

<sup>5</sup> NOU 1989:14 s. 94.

<sup>6</sup> Lund, Didrik. Nøytralitet i petroleumsskattleggingen (2000).

<sup>7</sup> Eckhoff, Torstein, Statens styringsmuligheter særlig i ressurs- og miljøspørsmål s. 29

<sup>8</sup> Lov om skatt av formue og inntekt 26. mars 1999 nr. 14.

<sup>9</sup> Lov om skattlegging av undersjøiske petroleumforekomster m.v. 13. juni 1975 nr. 35.

hvordan disse reglene er et virkemiddel som bidrar til å oppfylle den politiske målsettingen om at inntekter fra utnyttelse av naturressurser skal komme samfunnet til gode.

Kompetansen til å pålegge skatt tilligger Stortinget i medhold av bestemmelsen i Grunnloven<sup>10</sup> § 75 a). Skattesatsene blir vedtatt ved plenarvedtak i Stortinget for hvert kalenderår jfr. grunnloven § 75 a). Dette plenarvedtaket, heretter kalt Stortingets skattevedtak, inneholder også skattesatsene for grunnrenteskatt. Etter skattevedtakets § 3-4 skal det ytes grunnrenteskatt med en skattesats på 30 % av særskattepliktig inntekt av kraftproduksjon. For petroleumsselskaper skal det etter skattevedtakets § 4-2 svares skatt med 50 % av særskattepliktig inntekt. Særskatteordningene kommer i tillegg til den alminnelige inntektsskatten på 28 % av overskuddet. Dette innebærer at vannkraftprodusenter får en marginalsattesats på 58 % på kraftproduksjonen og petroleumsselskapene får en marginalsattesats på 78 % av petroleumsvirksomheten på norsk sokkel.

Hovedregelen i norsk rett er at eier av grunnen også har eiendomsretten til vannfallet på eiendommen jfr. vannressursloven § 13<sup>11</sup>. Etter norsk rett krever utnyttelse av vannfall til kraftproduksjon tillatelse fra myndighetene gjennom konsesjonsordninger i medhold av industrikonsesjonsloven<sup>12</sup> og vassdragsreguleringsloven<sup>13</sup> som begge regulerer utbygging av vannfall til energiproduksjon.

Vannfallene er i Norge plassert rundt om i landets kommuner, en del av skattene og avgiftene som pålegges vannkraftprodusentene har som formål å bøte ulempene ved utbyggingen av vassdragene.<sup>14</sup> Eierforholdet i kraftforetakene er preget av store kommunale, fylkeskommunale og statlige eierandeler. Dette skyldes først og fremst konsesjonsreglene som gir adgang til å gi staten, kommuner og fylkeskommuner

---

<sup>10</sup> Kongeriget Norges Grundlov, given i Rigsforsamlingen paa Eidsvold den 17de Mai 1814

<sup>11</sup> Lov om vassdrag og grunnvann av 24. november 2000 nr. 82.

<sup>12</sup> Lov om erverv av vannfall 14. desember 1917 nr. 16.

<sup>13</sup> Lov om vassdragsreguleringer 14. desember 1917 nr. 17.

<sup>14</sup> Se vassdragsreguleringsloven §§ 11 og 12 og industrikonsesjonsloven §§ 2 og 5.

evigvarende konsesjon ved utvinning av vannfall.<sup>15</sup> Private foretak kan derimot kun gis tidsbegrenset konsesjon<sup>16</sup>. Dette har innvirkning på de private foretakenes mulighet til å forutberegne verdien av investeringene de foretar og dermed sikkerheten for investeringene i vannkraftproduksjon.

I mai 1963 erklærte den norske stat suverenitet over ressursene på den norske kontinentalsokkelen. Denne erklæringen ble etterfulgt av en lov som gjorde det klart at bare myndighetene kunne gi tillatelse til leting og utvinning av petroleum på norsk sokkel.<sup>17</sup> Det har i løpet av årene blitt utviklet et omfattende konsesjonssystem for utvinningsvirksomhet av petroleum på kontinentalsokkelen. Etter petroleumsloven<sup>18</sup> § 1 har den norske stat forbeholdt seg eiendomsretten til undersjøiske petroleumforekomster og en eksklusiv rett til ressursforvaltningen av disse petroleumressursene.

Selv om staten eier naturressursene på kontinentalsokkelen er det meste av utvinningsvirksomheten lyst ut og tildelt private selskaper gjennom konsesjonsrunder. I petroleumsloven kapittel 11 har staten derimot forbeholdt seg retten til en fastsatt andel i utvinningstillatelsene.<sup>19</sup> Dette innebærer at staten er direkte eier i flere av tillatelsene. Inntektene fra disse andelene forvaltes via et eget forvaltningsselskap, Petoro AS jfr. petroleumsloven § 11-2. Letevirksomhet, utvinning og utnyttelsen av petroleumressursene foretas av oljeselskapene som blir tildelt konsesjon i rettighetshavergrupper for utvinning på det enkelte felt.

Et viktig fellestrekk ved kraft- og petroleumsnæringen er at de regnes som kapitalintensive næringer. I dette ligger at kostnadene ved å bygge ut anlegg for utvinning av ressursene er meget høye, mens driftskostnadene ved den daglige driften av anlegg er forholdsvis lave sammenlignet med kapitalen som investeres i

---

<sup>15</sup> Industrikonsesjonsloven. 16 § 2 (3) jfr. (1).

<sup>16</sup> E-2/06 i EFTA-domstolen (Hjemfallsaken) Private kan eie 1/3 andel i kraftanlegg ved evigvarende konsesjon.

<sup>17</sup> Fakta, norsk petroleumsverksemd 2011, Olje- og energidepartementet s. 12.

<sup>18</sup> Lov om petroleumsvirksomhet 29. november 1996 nr. 72

<sup>19</sup> Statens direkte økonomiske engasjement.



anleggene. Det er viktig å ha disse fysiske særtrekkene som et bakgrunnstykke ved sammenligningen og vurderingen av reglene om grunnrentebeskatning for disse naturressursene.

Det er mange ulikheter mellom grunnrentebeskatningen av petroleum og vannkraft, men tanken bak grunnrenteskatten er felles for begge. Tema for problemstillingen er meget vidt, og trenger derfor en nærmere presisering.

### 1.2.1 Avgrensning og veien videre.

Tema og problemstillingen for denne avhandlingen er svært omfattende. Avhandlingen begrenses derfor til en sammenligning av hovedtrekkene i grunnskattereglene om virkeområde, skattesubjektene, normpris ved salgsinntekter, avskrivninger og friinntekt. Avhandlingen vil ikke gi en uttømmende behandling av detaljreglene for grunnrenteskatt.

De alminnelige reglene som skattlegging av foretak og selskaper gjelder også for kraftforetak og petroleumsselskaper. En generell fremstilling av de alminnelige reglene om bedriftsbeskatning vil falle utenfor fremstillingen. Samspillet mellom grunnrenteskatt og alminnelig inntektsskatt for bedrifter vil bli behandlet der det er av betydning for fremstilling av reglene om grunnrenteskatt.

Det er gitt en rekke særregler som gjelder ved grunnrentebeskatning, herunder regler om fremføring av underskudd og diverse overgangsregler. Denne avhandlingen er en oversiktsoppgave over sentrale elementer i grunnrentebeskatning og det legges derfor ikke opp til en behandling alle særreglene. Det vil videre avgrensnes mot reglene om skattemessig kontinuitet og diskontinuitet ved salg av kraftverk og overdragelse av utvinningslisensene. Da formueskatten har en underordnet rolle i petroleumskatt vil heller ikke forholdet til formueskatt bli behandlet. Finansinntekter er et omfattende tema særlig innenfor petroleumsskatteretten, men dette faller utenfor behandlingen i denne avhandlingen. Et annet tema som bare vil bli behandlet i begrenset omfang er problematikken rundt internprising og tapping av

inntekter. Det vil i korte trekk bli behandlet under oppgavens fremstilling av normprissystemet ved fastleggelsen av petroleumsselskaperes brutto salgsinntekter på norsk sokkel og fradragssiden av beregningsgrunnlaget.

Selv om skatt ikke er direkte omfattet av EØS-avtalen, kan skatt utgjøre en restriksjon på de fire friheter<sup>20</sup> eller være i strid med regelverket om statsstøtte. I forhold til grunnrentebeskatningen av kraftproduksjon og petroleumsutvinning kan det oppstå en rekke problemstillinger som kan ha en side mot EØS-regelverket. Avhandlingen vil ikke fokusere på eventuelle EØS-rettslige problemstillinger.

For å kunne vurdere om reglene om grunnrenteskatt bidrar til en effektiv forvaltning av petroleum- og kraftressursene skal det i avhandlingens andre del gis en kort fremstilling av sentrale hensyn ved utformingen av de bestemmelser om grunnrenteskatt i norsk rett. I tredje del av denne avhandlingen vil det gis en fremstilling av hovedtrekkene i bestemmelsene om grunnrenteskatt. Først skal det gis en kort oversikt over lovhistorien ved skattelegging av kraftproduksjon og petroleumsutvinning.

### 1.3 Historisk bakgrunn

#### 1.3.1 Skattelegging av petroleumindustrien på norsk sokkel

På midten av 1960-tallet begynte letingen etter petroleumforekomster på den norske kontinentalsokkelen. Konesjoner til leting ble gitt ved kongelig resolusjon 9. april 1965, senere samme måned ble den første konsesjonsrunden utlyst. Samme dato ble det også fremmet forslag om en egen petroleumsskattelov.<sup>21</sup>

Petroleumsskatteloven av 11. juni 1965 nr. 3 hadde som formål å foreta en reduksjon i skattesatsene i forhold til det som fulgte av skatteloven av 1911<sup>22</sup> og øvrige

---

<sup>20</sup> Sak E-1/04 Fokus Bank

<sup>21</sup> Ot.prp. nr. 47 (1964-1965) s. 2.

<sup>22</sup> Lov om skatt av formue og inntekt 18. august 1911 nr. 8.

skattelover.<sup>23</sup> På begynnelsen av 1970-tallet fikk selskapene økende fortjenester ved at prisen på råolje steg kraftig i verdensmarkedet.<sup>24</sup> Ved lovendringen av 9. juni 1972 nr. 33 ble skatteprivilegiene fra 1965-loven fjernet.<sup>25</sup> Etter oppdagelsen av Ekofisk-feltet<sup>26</sup> hadde norsk sokkel fått en markedsverdi i seg selv. Det var derfor ikke nødvendig med skattemessig stimuleringsiltak for å få selskapene til å investere i utvinningsvirksomheten.<sup>27</sup>

Ved den nye fortjenestesituasjonen fikk staten et insentiv til å vurdere hvordan den kunne sikre seg størst mulig andel av de økte inntektene. Ved vedtakelsen av den nye petroleumsskatteloven i 1975 ble det innført en særskatt til staten. Den nye fortjenestesituasjonen på norsk sokkel fremheves i motivene som en sentral begrunnelse for denne ordningen. *«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. Regjeringen fremmer derfor forslag om at det innføres en særskatt på inntekter fra petroleumsutvinning og rørledningstransport».*<sup>28</sup> I motivene ble det videre lagt vekt på selskapenes mulighet for en passende fortjeneste, den store kapitalinnsatsen og risikoen selskapene tok ved utvinningsvirksomheten. Særskatten skulle utformes slik at mindre lønnsomme funn ble skattlagt med moderate tilleggsskatter og store og lønnsomme funn ble skattlagt hardere.<sup>29</sup>

Utgangspunktet etter 1965-loven med gunstige skatteordninger var dermed snudd, og næringen ble gjenstand for en betydelig hardere beskatning enn annen næringsvirksomhet.<sup>30</sup> Innføringen av særskatten reiste en heftig debatt om

---

<sup>23</sup> Ot. prp. nr. 47 (1964-1965) s. 4

<sup>24</sup> Ot. Prp nr. 26 (1974-1975) s. 8.

<sup>25</sup> Syversen, Jan. Skatt på petroleumsutvinning, Sjørettsfondet 1991. s. 47.

<sup>26</sup> <http://www.histos.no/oljemuseet/vis.php?id=1&kat=1>.

<sup>27</sup> Syversen (1991) s. 49.

<sup>28</sup> Ot. prp nr. 26(1974-1975) s. 21.

<sup>29</sup> l.c.

<sup>30</sup> Syversen (1991) s. 52.

grunnlovsstrid i forbindelse med tilbakevirkningsforbudet i Grunnloven § 97. Av hensyn til avhandlingens omfang vil ikke innholdet i denne striden bli behandlet.<sup>31</sup>

### 1.3.2 Kort om bakgrunnen for beskatning av grunnrenten i kraftforetak

Magnus Lagabøters landslov av 1274 er det første kjente lovverket som gav hjemmel for privat eiendomsrett til vassdrag.<sup>32</sup> I tidligere tider var eiendomsretten av mindre betydning. Viktigere var retten til å utøve ulike bruksrettigheter som rett til ferdsel og fiske. Det var ofte slik at flere personer hadde ulike rettigheter i det samme vassdraget.<sup>33</sup>

Retten til utnyttelse av vassdragene til produksjon av elektrisk energi ble først aktuelt mot slutten av 1800-tallet. Tidligere hadde man utnyttet vassdragene ved produksjon, men da til drift av sagbruk, kverner og møller. Da den tidligere vassdragsloven skulle innføres i 1887 ble det diskutert hvorvidt rennende vann kunne være undergitt privat eiendomsrett. Utfallet av denne striden ble at vassdragsloven av 1887 gav grunneierne rett til å utnytte vannfallet.<sup>34</sup> For å sikre eierskap til vannkraftressursene innførte staten konsesjonsplikt ved erverv av vannfall i 1917<sup>35</sup>. Dette åpnet for adgangen til å stille vilkår om tidsbegrensede konsesjoner og hjemfall til staten ved utløpet av konsesjonstiden.<sup>36</sup>

Før skattereformen i 1992 hadde man i norsk skatterett ikke hatt noe skille mellom grunnrente i kraftverk og avkastning av annen kapital. Grunnrenten hadde tradisjonelt blitt ansett som en del av den ordinære inntekten til foretaket og den ble skattlagt som en del av denne. I forbindelse med skattereformen av 1992 ble det oppnevnt et utvalg

---

<sup>31</sup> Ibid s. 53 flg.

<sup>32</sup> NOU 1992:34 s.18.

<sup>33</sup> Ibid s.19.

<sup>34</sup> l.c.

<sup>35</sup> Ved lov om erverv av vannfall, bergverk og annen fast eiendom m.v. av 14. desember 1917 nr. 16.

<sup>36</sup> NOU 1992:34 s. 20.

som skulle utrede skattlegging av kraftselskap, Rødseth-utvalget. Rødseth-utvalget kom med sin utredning i NOU 1992: 34 Skatt på kraftselskaper.

I forbindelse med lovprosessen frem mot kraftskattereformen i 1997 ble det diskutert hvorvidt grunnrenten skulle beskattes særskilt. Allerede ved oppnevningen av Rødseth-utvalget var det klart at Finansdepartementet ønsket å innføre en særskatt på grunnrenten. En av hovedoppgavene til Rødseth-utvalget var å se på muligheten for å utforme et grunnlag for kraftbeskatning som var «*bedre i samsvar lønnsomheten av produksjonen ved det enkelte verk. I den forbindelse er det av særlig betydning at skatte- og avgiftssystemet fanger opp grunnrenten i kraftsystemet*».<sup>37</sup> Utvalget var i sin konklusjon positiv til skattlegging av grunnrenten.

I perioden 1970 til 1990 var kapitalavkastningen i vannkraftsektoren lavere enn i annen industri.<sup>38</sup> Bakgrunnen for at lovgiver likevel fant det hensiktsmessig å innføre grunnrenteskatt var troen på at fordelingen ville endre seg. Man la til grunn at kraftbransjen legger større vekt på forretningsmessig drift og ikke realiserer prosjekter før de er bedriftsøkonomisk lønnsomme slik at en større andel av grunnrenten vil tilfalle kraftselskapene.<sup>39</sup>

Frem til kraftskattereformen 1997 var skattlegging av kraftforetak i stor grad avhengig eierforholdet. Kraftverk som var eid av private foretak ble etter datidens regler skattlagt for sitt regnskapsmessige overskudd etter reglene om alminnelige virksomhetsinntekter. På den annen side ble offentlig eide kraftforetak gjenstand for beskatning etter den tidligere prosentligningsmetoden i 1911 lovens § 19 e.<sup>40</sup> Dette innebar at den årlige skattepliktige del av virksomheten ble satt til 5 prosent av nettoformuen i kraftforetaket. Denne metoden førte til at den skattepliktige inntekten for de offentlige kraftforetakene

---

<sup>37</sup> Ravnaas, Ernst m. fl, Kraftverkbeskatning, Cappelen Akademiske Forlag, Oslo 1999. s. 235.

<sup>38</sup> Ot. prp. nr. 23 (1995-1996) s. 28.

<sup>39</sup> Ibid s. 111.

<sup>40</sup> Ravnaas (1997) s. 56.

var uavhengig av foretakenes regnskapsmessige overskudd, den var utformet som en objektskatt.<sup>41</sup>

Ved innføringen av reglene om grunnrenteskatt ved kraftskattereformen i 1997 hadde man siden 1975 hatt regler om skattlegging av grunnrente på et annet viktig nasjonaløkonomisk område, petroleumsforekomster på norsk sokkel.<sup>42</sup>

---

<sup>41</sup> l.c.

<sup>42</sup> Ot.prp nr. 23(1995-1996) s. 235.

## 2 Samfunnsøkonomisk perspektiv ved grunnrenteskatt.

Hensynene bak skattereglene om grunnrente er i stor grad begrunnet ut fra den samfunnsøkonomiske teorien om hvordan en markedsstyrt økonomi fungerer. I det følgende vil det gis en kortfattet fremstilling av de sentrale hensyn som disse særskatteregimene bygger på.

### 2.1 Hensyn ved utforming av skattesystemer

Ved utforming av et overskuddsskattesystem er det en rekke hensyn som gjør seg gjeldene. Det sentrale utgangspunkt tas i samfunnsøkonomiens teorier om effektiv ressursbruk. Skattesystemets viktigste oppgaver er å finansiere det offentliges utgifter og å påvirke inntektsfordelingen i samfunnet. En viktig målsetting ved utformingen av et skattesystem er at virkningen av de pålagte skattene i minst mulig grad medfører ineffektivitet ved utnyttelsen av samfunnets ressurser.<sup>43</sup> Teoretisk sett er begrepet samfunnsøkonomisk effektivitet meget omfattende og abstrakt. I det følgende vil det gis en kort redegjørelse for hovedpunktene i samfunnsøkonomiens teori om effektiv ressursbruk med hovedfokus på skattereglene.

Samfunnsøkonomisk effektivitet er gitt med utgangspunkt i en teoretisk modell. Dette innebærer at teorien hviler på en rekke betingelser og forutsetninger om hvordan aktørene i økonomien vil reagere på ulike situasjoner. For å forklare komplekse problemstillinger om hvordan aktørene i et marked vil reagere ved et slikt analyseverktøy som en økonomisk modell er, må modellen bygge på en forenkling av virkeligheten. Et sentralt trekk ved de økonomiske modellene er beskrivelsen av hva som anses å være det viktigste aspektet ved den delen av samfunnet som undersøkes.<sup>44</sup>

---

<sup>43</sup> NOU 1992:34 s. 37.

<sup>44</sup> Eide, Erling, Rettsøkonomi, Oslo 2008 s. 53.

Samfunnsøkonomisk effektivitet innebærer i korte trekk et ønske om at samfunnets felles ressurser skal utnyttes der man får mest ut av dem sett i forhold til samfunnet som en helhet. Med andre ord der bruken av ressursene kan optimaliseres. Tanken er at samfunnet bare har et begrenset antall ressurser til fordeling. Begrepet samfunnsøkonomisk effektivitet har bakgrunn i en bestemt oppfatning av hvordan økonomiske verdiskapningsprosesser foregår. Det tas utgangspunktet i at et samfunn eller en økonomi har tilgang til en begrenset mengde grunnleggende produksjonsfaktorer i form av arbeidskraft, realkapital og naturressurser.<sup>45</sup>

Tanken er at innsatsfaktorene skal benyttes i produksjonsprosessene i økonomien. Dette resulterer i produkter som skal benyttes som innsatsfaktorer i videre produksjon eller andre varer og tjenester som dekker behovene til individene og husholdningene. Et sentralt poeng er at tilgangen på ressurser er knapp i forhold til de behovene individene ønsker dekket. Det er derfor sentralt at samfunnet som helhet får mest mulig ut av de begrensede ressursene de har til rådighet, slik at flest mulig får optimalisert sine ønsker og behov.<sup>46</sup>

For at et samfunn skal få brukt sine ressurser så effektivt som mulig er det tre kriterier som må være oppfylt. For det første må det være effektivitet i produksjonen, det må være effektivitet i forbruket og til slutt må det være en effektiv sammensetning av produksjon og forbruk. I begrepet effektivitet i produksjonen ligger det at det ikke skal brukes større innsatsfaktorer i produksjonen enn det som er nødvendig for å produsere en gitt mengde varer eller tjenester.<sup>47</sup> Dersom det faktisk er en mulighet for å øke produksjonen ved en omfordeling av ressursinnsatsen, brukes ikke ressursene på en effektiv måte.<sup>48</sup> Kriteriet effektivitet i forbruket kan forklares på lignende måte ved at det ikke skal være mulig å øke velferden til noen konsumenter gjennom en annen fordeling av forbruksvarer, uten at noen av de andre konsumentene må redusere sin

---

<sup>45</sup> NOU 1998:11 Energi- og kraftbalansen mot 2020, 5.2.

<sup>46</sup> l.c.

<sup>47</sup> NOU 2000:18 s. 25.

<sup>48</sup> l.c.



velferd. En slik situasjon skulle tilsi at alle muligheter for gjensidige fordelaktige bytter av varer og tjenester er uttømt.<sup>49</sup>

Det tredje kriteriet knytter sammen effektivitet i produksjon og effektivitet i forbruket. For at det skal være en effektiv sammensetning av produksjon og forbruk forutsettes det at forbrukernes verdsettelse av et konkret gode på marginen skal være lik kostnaden i form av redusert tilgang til andre goder. Motsetningsvis ville det vært mulig å øke noens velferd uten at det gikk utover andre.<sup>50</sup>

I dette samfunnsøkonomiske effektive markedet vil enhver endring som fører til at noen vil få det bedre uten at noen andre får det verre kalles en Pareto-forbedring. Pareto-kriteriet innebærer at alle Pareto-forbedringer burde gjennomføres. Denne teorien hviler på en grunnsetning om at det finnes en optimal utnyttelse av ressursene. Et Pareto-optimum er en situasjon i markedet der det ikke finnes flere mulige Pareto-forbedringer. Alle de tre kriteriene for effektivitet må være oppfylt i et Pareto-optimum. Pareto-kriteriet kan derfor oppsummeres som et krav om ikke-sløsing av ressurser og dermed et krav om en samfunnsøkonomisk effektiv ressursbruk.<sup>51</sup>

Teorien bygger på økonomisk velferdsteori. I korte trekk kan man si at denne teorien går ut på å effektivisere produksjonen og skape en ønsket fordeling av goder som tar hensyn til det effektivitetstapet som oppstår ved omfordelingen. Denne teorien har to fundamentale forutsetninger. Den første forutsetningen er at det økonomiske systemet bygger på frikonkurransen. Dette gir den mest effektive produksjonen i overenstemmelse med forbrukernes ønsker. Den andre forutsetningen er at det gjennom overføringer er mulig å oppnå en ønsket inntektsfordeling uten at det går utover effektiviteten i produksjonen i de enkelte sektorer, eller fordelingen av ressursene mellom sektorene.<sup>52</sup>

---

<sup>49</sup> l.c

<sup>50</sup> l.c

<sup>51</sup> l.c

<sup>52</sup> Eide (2008) s. 95.

I fravær av skatter og avgifter vil en bedrift maksimere sin profitt ved å tilpasse produksjonen og investeringene slik at overskuddet blir størst mulig. Når alle bedriftene i et marked maksimerer sin egen profitt, vil også det totale samfunnsøkonomiske overskuddet blir størst mulig.<sup>53</sup> Som nevnt innledningsvis er formålet med skatt å fordele inntekt slik at offentlige sektor kan finansiere sitt forbruk ved å tilby tjenester som det er mest økonomisk lønnsomt at det offentlige har ansvaret for og ved å foreta investeringer som det er mest hensiktsmessig at det offentlige foretar. Skatt påvirker innbyggernes økonomiske aktivitet på en måte som gjør at samfunnets ressurser blir mindre effektivt utnyttet enn de eller ville ha blitt. Det kan derfor oppstå et motsetningsforhold mellom den fordelingen av inntekt som staten ønsker å foreta og hensynet til effektiv utnyttelse av samfunnets ressurser.<sup>54</sup>

Skatt kan føre til vridninger i økonomien og kan derfor medføre effektivitetstap i form av en differanse mellom selger- og kjøperpris i et marked. I de tilfeller der en vare er belagt med merverdiavgift ligger kjøperprisen 25 % over selgerprisen. Det samme gjelder arbeidsmarkedet der inntektsskatt og arbeidsgiveravgift fører til at kjøperprisen ligger langt over selgerprisen. Et ytterligere eksempel er der varer blir pålagt toll ved kryssing av grensen.<sup>55</sup>

Selv om samfunnsøkonomisk effektivitet er et teoretisk og abstrakt begrep, vil mangel på slik effektivitet i de fleste tilfeller utgjøre konkrete kostnader, inntektsbortfall og velferdsreduksjoner for enkelte parter.<sup>56</sup> Effektivitetstapet som følge av prisvridningene, må sammenlignes med en hypotetisk situasjon uten skatt.<sup>57</sup> Effektivitetstap er bare en av virkningene av skatter i en økonomi. Inntekter fra skatt finansierer produksjonsvirksomhet og forbruk i offentlig sektor. For å kunne vurdere skattesystemet i sin helhet må det tas hensyn til både effektivitetstapet, nytteverdien av den offentlige produksjonen og direkte produksjonskostnader i offentlig sektor.<sup>58</sup>

---

<sup>53</sup> NOU 1992: 34 s. 39

<sup>54</sup> Eide, (2008) s. 440.

<sup>55</sup> NOU 1998:11. 5.2.

<sup>56</sup> l.c.

<sup>57</sup> Eide (2008) s. 443.

<sup>58</sup> NOU 1998:18. 5.2.

Problemstillingen i denne avhandlingen har som formål å redegjøre for hvordan skatt kan brukes som et virkemiddel ved forvaltning av naturressurser. I dette ligger det ikke bare en implikasjon om at skatt kan brukes som en inntektskilde for staten ved forvaltningen av sine naturressurser. Dette innebærer også at staten ved hjelp av skattlegging av naturressursene kan gi samfunnet noe tilbake i form av inntekter til fordeling for gjennomføring av politiske målsettinger på andre samfunnsområder. Derfor vil det være hensiktsmessig å gi en fremstilling av hvilke hensyn som gjør seg gjeldende ved utformingen av reglene om grunnrenteskatt. På grunn av oppgavens rammer vil det kun gis en kortfattet redegjørelse for de mest relevante prinsippene og de hensyn som er særlig viktig ved utforming av bestemmelser om grunnrenteskatt.

### 2.1.1 Generelle prinsipper ved utforming av skattesystemet

Ved innføringen av skattesystemer må det tas hensyn både til hva slags utforming systemet gis og det totale skattenivået.<sup>59</sup> Det overordnede målet om samfunnsøkonomisk effektivitet vil være et sentralt bakteppe ved vurderingen av disse hensynene. I det følgende skal det gjøres rede for noen prinsipper som det er lagt vekt på ved utformingen av det norske skattesystemet, uavhengig av om det er snakk om skattlegging av alminnelig inntekt eller skattlegging av grunnrenten.

Før skattereformen for selskap og kapitalbeskatning i 1992 var både bedrifts- og personbeskatningen preget av høye skattesatser og omfattende ordninger med skatteutsettelse. Det var i mange tilfeller store forskjeller mellom det formelle skattesystemet og den faktiske beskatningen av skattesubjektene. Dette systemet førte i stor grad til forskjellsbehandling mellom ulike investeringer fordi fradragsordningene var ulike i forhold til forskjellige typer av investeringer.<sup>60</sup> I flere tilfeller førte dette til at investeringer som var ulønnsomme før skatt, ble lønnsomme etter skatt. Dette skapte et dårlig samsvar mellom de bedriftsøkonomiske og de samfunnsøkonomiske

---

<sup>59</sup> NOU 2000:18 s. 26.

<sup>60</sup> NOU 2000:18 s. 27.

lønnsomhetsvurderingene. Dette skyldtes i stor grad de meget gunstige avskrivningsreglene og andre skatteutsettende virkninger for enkelte driftsmidler.<sup>61</sup>

En av svakhetene med skattesystemet før skattereformen var mangel på likebehandling. I dette ligger det et mål om at skatt i størst mulig utstrekning skal være lik uavhengig av skatteytters øvrige disposisjoner. Dette innebærer likebehandling mellom ulike investeringsformer, organisasjonsformer, næringer, finansieringsformer, skatteposisjoner, overskuddsposisjon og valget mellom videre drift og salg. Formålet med likebehandling i skattleggingen er at det bidrar til at de aktørenes beslutninger i utgangspunkt baseres på bedriftsøkonomiske vurderinger. Dette fører i teorien til at investeringene føres dit de gir høyest avkastning før skatt.<sup>62</sup> Det anses uheldig for økonomien i samfunnet dersom aktørene foretar disposisjoner som motivert ut fra hvordan de kan spare mest skatt, fremfor hva som er forretningsmessig mest lønnsomt.

Et sentralt formål med skattereformen av 1992 var derfor å stimulere personer og selskaper til å foreta investeringer som ville føre til høyere samfunnsøkonomisk avkastning.<sup>63</sup> En av målsetningene ved utformingen av skattesystemet for bedrifter er derfor nøytralitet. Et nøytralt skattesystem påvirker i liten grad effektiviteten i produksjonen hos den enkelte bedrift. Ønsket om et nøytralt skattesystem henger sammen med grunnholdningen om at skatter virker vridende på økonomien i den forstand at beslutningene som tas er skattemotiverte og ikke beslutninger om hva som rent realøkonomisk er lønnsomt.<sup>64</sup> Ved skattesystemer som er utformet nøytralt har myndighetene den målsetting at private disposisjoner ikke skal vris i en bestemt retning, utgangspunktet er at lønnsomhetsvurderingen av en investering skal være den samme før og etter skatt.

For å kunne ta stilling til om en beslutning er skattemessig motivert må man forestille seg en hypotetisk tenkt situasjon uten skatt og hva de ulike aktørene ville foretatt seg.

---

<sup>61</sup> l.c.

<sup>62</sup> l.c.

<sup>63</sup> l.c.

<sup>64</sup> Sandmo, Agnar: Om nøytralitet i bedrifts- og kapitalbeskatningen, LOS-senter. Notat 1989 nr. 47 s. 1.

Skatter og avgifter fører i de fleste tilfeller til at produsenter og forbrukere velger en annen tilpassing enn de ville gjort uten skatter. Dette fører ofte til at skatteyter vil ha ulike insentiver til å omgå skatteplikten eller å unndra skatt.<sup>65</sup>

Som nevnt i redegjørelsen for samfunnsøkonomisk effektivitet ovenfor, virker de fleste skatter og avgifter vridende fordi de endrer tilpasningene i et optimalt marked og slik sett medfører et samfunnsøkonomisk tap.<sup>66</sup> Det er i prinsippet mulig å utforme skatter som ikke endrer tilpasningen mellom forbrukere og produsenter, de såkalte nøytrale skattene. En skatt på såkalt renprofitt eller meroverskudd er en slik nøytral skatt. Med renprofitt menes det overskudd en bedrift sitter igjen med etter at alle innsatsfaktorer i produksjonen, herunder arbeidskraft og kapital, har fått sin markedsmessige avlønning eller normalavkastning.<sup>67</sup>

Grunnrenten gir opphav til renprofitt. Dette innebærer at skatt på et slikt meroverskudd i teorien ikke vil påvirke selskapenes investeringsbeslutning. Ved skattlegging av meroverskudd vernes normalavkastningen bedriftene forventer å sitte igjen med etter skatt. Det vil derfor ikke føre til effektivitetstap i økonomien. Ut fra et samfunnsøkonomisk synspunkt vil meroverskuddsbeskatning derfor være å foretrekke fremfor høye skattesatser på arbeidsinntekt som medfører vridninger.<sup>68</sup> Staten kan på denne måten få inn betydelige midler til finansiering av offentlig virksomhet uten at effektivitetstapet i økonomien blir større enn nødvendig.<sup>69</sup>

Økonomisk teori har kommet til at enkelte skatter og avgifter kan virke positivt for den samfunnsøkonomiske effektiviteten. Effektivitetsfremmende skatter og avgifter er med på rette opp negative eksterne virkninger<sup>70</sup>. Et eksempel på effektivitetsfremmende skatter er ulike miljøskatter, slik som CO<sub>2</sub>-avgifter. En riktig uformet

---

<sup>65</sup> NOU 2000:18 s. 26.

<sup>66</sup> I.c.

<sup>67</sup> I.c.

<sup>68</sup> I.c.

<sup>69</sup> Om nøytralt i beskatning Sandmo op.cit.

<sup>70</sup> Negative eksterne virkninger er aktiviteter som påfører samfunnet kostnader uten at de ansvarlige må betale for ulempen de har forårsaket.

effektivitetsfremmende skatt vil bidra til samsvar mellom prisen for å produsere en vare og de samlede kostnadene ved denne produksjonen. Dette innebærer i mange tilfeller at ulempene må kvantifiseres ved å sette en pris på bruken av rent vann og luft, og at den forurensende produsenten betaler for den ulempen han påfører samfunnet.<sup>71</sup>

I økonomisk teori er det gitt enkelte retningslinjer for hvordan et mest mulig samfunnsøkonomisk effektivt skattesystem burde utformes. De effektive skattene burde prioriteres først. Deretter bør de nøytrale skattene, som grunnrenteskatt, i størst mulig grad prioriteres i den utstrekning det er mulig. For å oppnå det inntektsnivået staten trenger for å finansiere sin offentlige virksomhet, må vridende skatter benyttes. Disse skattene endrer aktørenes tilpasning på en samfunnsøkonomisk lite effektiv måte. Ved utformingen av skattesystemet må det derfor tas hensyn til at vridende skatter utformes på en måte som fører til lavest mulig effektivitetstap.<sup>72</sup>

I praksis er det begrenset med naturressurser som er opphav til grunnrente. En konsekvens av dette er at en stat må innføre en rekke vridende skatter og avgifter for å skaffe de inntektene som trengs for å finansiere offentlig virksomhet. For å minimere effektivitetstapet i økonomien er det to sentrale hensyn som burde legges til grunn ved utforming av vridende skatter. For det første burde skattesystemet i størst mulig grad sørge for en likebehandling av selskaps- og kapitalbeskatningen. For det andre burde skattegrunnlaget være bredt og skattesatsene lave. Dette er sentralt ettersom man ofte ser at effektivitetstapet øker i tråd med skattebelastningen.<sup>73</sup> Som det fremgår av fremstillingen ovenfor var dette sentrale hensyn ved gjennomføringen av skattereformen i 1992.

---

<sup>71</sup> Ibid s. 27.

<sup>72</sup> NOU 2000:18 s. 27

<sup>73</sup> l.c

## 2.1.2 Hensyn ved utforming av nøytral beskatning av grunnrente

Det er flere hensyn som er viktige ved utformingen av en nøytral grunnrenteskatt. En forutsetning for å kunne utforme en nøytral grunnrenteskatt er at skattemyndighetene klarer å identifisere grunnrenten riktig for skatteformål. Dersom man legger dette til grunn, er det flere alternative måter å skattlegge grunnrenten på. Forskjellen på disse systemene går i stor grad ut på en ulik periodisering av utgifter og inntekter. På grunn av avhandlingens omfang og det faktum at denne avhandlingen ikke skrives innenfor de samfunnsøkonomiske fagene, vil disse hensynene behandles i begrenset omfang. Fremstillingen vil fokuseres på de hensyn som er relevante ved utformingen av de norske reglene om grunnrentebeskatning.

Grunnrente omtales gjerne i økonomisk teori som avkastningen eieren av en knapp naturressurs får ved utnyttelsen av ressursen<sup>74</sup> som går utover normal avlønning av arbeidskraft og kapital. Det oppstår da en meravkastning som ikke kan relateres til noen av innsatsfaktoren i produksjonen. En nøytral overskuddsskatt virker ikke vridende på aktørenes beslutninger fordi det dreier seg om en meravkastning etter beregnet overskudd.<sup>75</sup>

En sentral forutsetning for at en skatt på grunnrenten ikke skal virke vridende er at grunnrenten verdsettes riktig. Det krever at beregningsgrunnlaget for grunnrenteskatten svarer til verdien av ressursen når alle kostnader forbundet med å lete etter eller utvinne ressursen er trukket fra.<sup>76</sup> For at dette skal kunne gjennomføres er det viktig at kostnadene ved produksjonen settes til den riktig alternative verdien. Dette er sentralt for å unngå at noen av innsatsfaktorene blir skattet særlig hardt eller blir subsidiert ved gunstige skatteordninger. Dersom man kunne garantere at grunnrenten ble helt riktig beregnet, ville grunnrenteskatten være helt nøytral.

---

<sup>74</sup> Eide (2008) s. 163.

<sup>75</sup> Vedlegg 1.

<sup>76</sup> NOU 2000:18 s. 31.

I praksis har det vist seg å være meget vanskelig å måle grunnrenten helt korrekt. En av de store utfordringene er at selskapene sitter på privat informasjon om sine faktiske kostnader. Et eksempel på en situasjon der dette kan by på utfordringer er ved fordelingen av konsernbelastninger mellom høyskattedistrikt og lavskattedistrikt. Dette er ofte tilfellet på norsk sokkel, der marginalsattesatsen på sokkeldistriktet er 78 % av særskattegrunnlaget, mot 28 % ved inntekt tilordnet landdistriktet. Det kan videre være vanskelig å avgjøre hvor man skal skattlegge inntekter som ikke kan føres tilbake til en bestemt inntektskilde, noe som vil være tilfelle for finansinntekter og finanskostnader. Det knytter seg en rekke problemstillinger til riktig verdsettelse av grunnrenten. Noen av disse problemstillingene vil belyses i avhandlingens avsnitt 3.4.1 om beregning av salgsinntekter.

En nøytralt utformet grunnrenteskatt krever at et eventuelt underskudd kan fremføres med en rente som tilsvarende risikofri avkastning.<sup>77</sup> Dersom selskapene har full sikkerhet for å få utnyttet fradragene for investeringer og friinntekten, virker grunnrenteskatten nøytralt. Bestemmelser om fremføring av underskudd krever at selskapene kompenseres med en normrente. Denne normrenten må fastsettes administrativt av myndighetene og skal sikre at fradragene ikke vil tape seg i verdi når de utsettes over tid.<sup>78</sup> På grunn av inflasjon og den alternativavkastningen man kunne fått ved å investere kapitalen andre steder, vil normalt en krone i fradrag dette året være mer verd enn samme sum i fradrag året etter.

Selv om en nøytral skatt er utformet riktig kan det være andre årsaker til at den ikke virker nøytralt. Etter norsk rett vil kombinasjonen av skatt på alminnelig inntekt i tillegg grunnrenteskatten føre til at skattleggingen ikke blir helt nøytral. Årsaken til dette resultatet er at skatt på selskaper ikke er en strengt nøytral skatt.<sup>79</sup> Hvorvidt grunnrenteneskattene faktisk virker nøytralt i forhold til investeringer kommenteres etter en gjennomgang av hovedpunktene i det norske regelverket for grunnrentebeskatning.

---

<sup>77</sup> Prop. 1 LS (2011-2012) s. 205.

<sup>78</sup> l.c.

<sup>79</sup> NOU 2000:18 s. 37jfr. Lund (2000) del 4.



### **3 Gjennomføring av grunnrentebeskatning i norsk rett**

#### **3.1 Beskatning av grunnrenten**

Innledningsvis har det vært gjort kort rede for begrepet grunnrente. Denne innledning skal gi en nærmere redegjørelse for grunnrentebegrepet. En sentral del av problemstillingen i avhandlingen er å se på hvordan den økonomiske teorien om grunnrente begrunner den ekstra skattebelastningen for skattesubjekter som produserer kraft eller driver utvinning av petroleum på den norske sokkelen.

Tanken bak den ekstra skattebelastningen på grunnrenten er at naturressurser som vannfall og petroleumsforekomster tilhører fellesskapet som sådan. Det dreier seg om naturgitte ressurser som bedriftene gis vederlagsfri adgang til å profitere på. Det er derfor rimelig at samfunnet får tilbake en del av denne ekstraordinære avkastningen. Fremstilling vil være knyttet til begrunnelsen for grunnrentebeskatning ved utnyttelse av vannfall og utvinning av petroleumsforekomster.

##### **3.1.1 Grunnrente**

Grunnrentebegrepet knytter seg til den ekstraordinære avkastningen produsentene får utover normalavkastningen ved utnyttelsen av en begrenset naturressurs. Grunnrente relaterer seg til virksomheter som direkte utnytter en naturressurs uten å måtte kjøpe enheter av denne ressursen i et marked.

En illustrasjon kan gis ved å sammenligne produksjonsutgiftene til et gasskraftverk og et vannkraftverk. Felles for begge disse virksomhetene er at kostandene som knytter seg til investeringer i anlegg er store faste kostnader. Det er de løpende driftskostnadene som er forskjellige. For at et gasskraftverk skal kunne produsere energi må

gasskraftverket kjøpe naturgass i et marked. Dette fører til at den totale kostanden, grensekostnaden, ved å produsere en ekstra enhet øker. Denne grensekostnaden vil derfor reflektere utgiftene ved kjøp av gass til kraftproduksjon. Nettopp fordi gassen må kjøpes i markedet oppstår det ingen grunnrente i gasskraftverket. Markedsprisen vil reflektere naturressursens verdi. Grunnrenten for naturgass vil oppstå hos det petroleumsselskapet som utvinner og selger gassen til gasskraftverket, det er dette selskapet som vil sitte igjen med meravkastningen.<sup>80</sup> Situasjonen vil være den samme for vannkraftverk. For å produsere elektrisitet trenger ikke kraftselskapene å kjøpe et råstoff til produksjonen. Vannet vil samle seg i vannmagasinene ut fra naturens egne prosesser, uten kostnad<sup>81</sup> for eieren av kraftverket. Det oppstår derfor en meravkastning ved utnyttelsen av vannet utover den vanlige avkastningen av kapital i andre næringer.<sup>82</sup>

#### 3.1.1.1 Utvinning av petroleumsforekomster

Petroleum blir ofte klassifisert som en ikke-fornybar naturressurs. Dette innebærer at det ikke skjer noen nydannelse etter uttak.<sup>83</sup> Det foreligger derfor en absolutt ressursknapphet når det gjelder disse naturressursene.<sup>84</sup> At ressursene er begrensede innebærer at de er utvinnbare frem til siste mengde petroleum er tatt opp av sokkelen. Dersom markedet ønsker mer av den begrensede varen vil etterspørselen stige og dermed føre til en økning i prisene og økt leteaktivitet. Som nevnt i avsnittet ovenfor vil grunnrente oppstå som følge av at produsenten i produksjonsprosessen får benytte seg av en naturressurs.

---

<sup>80</sup> NOU 1998:11 punkt 5.3.

<sup>81</sup> Det er betingelse at eieren har foretatt investeringer i dammer og annet produksjonsutstyr. Slik sett er det ikke helt uten kostander.

<sup>82</sup> NOU 1992:34 s. 17.

<sup>83</sup> Backer (2002) s. 15.

<sup>84</sup> l.c.

Inntektene for selskapene som opererer på norsk sokkel er meget høye.<sup>85</sup> Siden den ekstraordinære avkastningen i prinsippet kan beskattes nesten uten effektivitetstap i økonomien vil dette gi et lavere nivå av andre skatter som fører til større vridninger.<sup>86</sup> Dette vil kunne føre til høyere samfunnsøkonomisk effektivitet og dermed komme samfunnet til gode.

### 3.1.1.2 Utnyttelse av vannfall

Vannfall regnes som en begrenset, men fornybar naturressurs. Det finnes bare et begrenset antall vannfall i landet. Siden 1973 har Stortinget dessuten vernet i alt 388 vassdrag og vassdragsområder.<sup>87</sup> Dette har ført til en ytterligere begrensning i antall vannfall som kan bygges ut til kraftproduksjon. Grunnrenten i vannkraftverk oppstår ikke som følge av ressursknapphet i absolutt forstand, men og som en følge av økende kostnader ved utbygging av nye vannfall. Kostnadene ved utbygging vil variere på grunn av naturgitte forhold en utbygger ikke kan påvirke.

Dersom det er vekst i økonomien vil normalt etterspørselen etter elektrisitet stige. Dette krever at nye vassdrag bygges ut slik at produksjonskapasiteten stiger.<sup>88</sup> Det er mest lønnsomt for samfunnet å bygge ut vannfallene etter stigende kostnader.<sup>89</sup> Innen vannkraftproduksjon vil i teorien nye kraftverk ha høyere naturgitte kostnader enn de eldre.<sup>90</sup> Dette innebærer at utbyggingsprosjektene blir mer kostnadskrevende. I et optimalt utbygd kraftsystem der prisen på elektrisitet vil være lik kostanden ved å bygge ut nye vannfall, kan prisen bli høyere enn de gjennomsnittlige kostnadene i

---

<sup>85</sup> De siste 40 årene har sokkelvirksomheten bidratt med ca. 9000 milliarder kroner til Norges BNP. Fakta 2011 s. 22

<sup>86</sup> NOU 2000:18 s. 29.

<sup>87</sup> [http://www.dirnat.no/naturmangfold/vann/vernede\\_vassdrag/](http://www.dirnat.no/naturmangfold/vann/vernede_vassdrag/)

<sup>88</sup> NOU 1992:34 s. 17.

<sup>89</sup> l.c.

<sup>90</sup> l.c

kraftproduksjonen.<sup>91</sup> Differansen mellom disse er dermed et mål på den grunnrenten som oppstår i et optimalt utbygd kraftsystem.<sup>92</sup>

### 3.2 Virkeområde for bestemmelsene om grunnrenteskatt

Det geografiske og saklige virkeområdet har til hensikt å klarlegge anvendelsesområdet for bestemmelsene om grunnrenteskatt. Denne avgrensningen tar sikte på å konkretisere de inntektspostene som kan knyttes til den ekstraordinære avkastningen ved utnyttelsen av naturressursene.<sup>93</sup> I virksomhet som driver med vannkraftproduksjon eller utvinning av petroleum vil en del av overskuddet være av normalavkastning. Denne delen av overskuddet beskattes ved den alminnelige selskapsskatten og holdes derfor utenfor beregningsgrunnlaget for grunnrenteskatten.

#### 3.2.1 Geografisk virkeområde

Skatteloven inneholder ingen bestemmelse om grunnrenteskattens geografiske virkeområde når det gjelder kraftproduksjon. Etter territorialprinsippet i folkeretten har den norske stat rett til å skattlegge foretak som utøver virksomhet innenfor deres territorium. De alminnelige reglene i skatteloven og spesialreglene i skattelovens kapittel 18, får anvendelse for kraftforetak i Norge. Svalbard faller utenfor skattelovens geografiske virkeområde jfr. skatteloven § 2-35 (2) jfr. Svalbardskatteloven av 29. november 1996 nr. 68.

En avgrensning som kan by på utfordringer er derimot det geografiske virkeområdet for petroleumsskatteloven. I det følgende skal det gis en kort gjennomgang av petroleumsskattelovens geografiske område, som definert i petroleumsskatteloven § 1.<sup>94</sup>

---

<sup>91</sup> Ot. prp. nr. 23 (1995-1996) 9.1.

<sup>92</sup> I.c.

<sup>93</sup> Fløystad, Torstein, Gyldendal rettsdata: Lovkommentar til petroleumsskatteloven note 73.

<sup>94</sup> Petroleumssressursene som behandles i denne avhandlingen ligger på den norske kontinentalsokkelen.

### 3.2.1.1 Petroleumsskattelovens geografiske virkeområde

Petroleumsskattelovens geografiske virkeområde gir en viktig avgrensing ettersom kontinentalsokkelen regnes som et eget skattedistrikt jfr. petroleumsskatteloven § 3 d). Inntekter og utgifter som innvinnes og tilordnes sokkeldistriktet har en høyere skattesats enn inntekter som tilordnes landskattedistriktet. Dette skaper press i forhold til hvor inntekter og utgifter skal føres. På grunn av den høye marginalskattesatsen vil selskapene ha insentiver til å føre fradragposter som er størst mulig på sokkeldistriktet, og motsatt vil selskapene ha en interesse av å føre store inntektsposter over på landdistriktet der skattesatsen er lavere.<sup>95</sup>

Bestemmelsen i petroleumsskatteloven § 1 beskriver uttømmende hvilke områder som faller inn under lovens geografiske virkeområde. Denne bestemmelsen deler det geografiske virkeområdet inn i fire ulike områder.

Etter § 1 (1) a) gjelder petroleumsskatteloven «i indre norsk farvann, på norsk sjøterritorium og på kontinentalsokkelen». Med indre norsk farvann legges det til grunn samme forståelse som territorialfarvannsloven § 3<sup>96</sup>. Den andre presiseringen av sokkelen innebærer en utvidelse av virkeområdet utover det som følger av § 1 (1) a) når det gjelder «ilandføring av petroleum og virksomhet eller arbeid i tilknytning til dette» jfr. petroleumsskatteloven § 1 (1) c).<sup>97</sup>

Videre omfatter petroleumsskatteloven «tilstøtende havområder forsåvidt angår petroleumforekomster som strekker seg utover midtlinjen til annen stat, i den utstrekning utvinning er forbeholdt Norge etter overenskomst med annen stat» jfr. § 1 (1) b). Petroleumforekomstene ligger på kontinentalsokkelen uavhengig av fremforhandlede landegrenser. Bestemmelsen har sin bakgrunn i de feltene som strekker seg over midtlinjen og dermed inn på en annen stats område. Feltet må da utnyttes i fellesskap mellom rettighetshavere på hver side av midtlinjen. Norske regler

---

<sup>95</sup> Se avsnitt 3.4.1.2

<sup>96</sup> Lov om Norges territorialfarvann og tilstøtende sone 27. juni 2003 nr. 57.

<sup>97</sup> Zimmer (2010) s. 788.

om beskatningsretten forutsetter at det foreligger avtale om felles utvinning, men det er ikke nødvendig at avtalene regulerer de skattemessige forholdene. Praksis viser at disse forholdene som hovedregel er regulert i skatteavtalene.<sup>98</sup> Skatteavtalen mellom Norge og Storbritannia art. 24 er et eksempel på slik regulering av beskatningsretten i et midtlinjefelt.<sup>99</sup>

Til slutt avgrenses det geografiske virkeområdet i forhold til landterritoriet jfr. petroleumsskatteloven § 1 (1) d). En nærmere angitt gruppe av mottaks- og utskipningsanlegg faller likevel innenfor det geografiske virkeområdet.<sup>100</sup>

Det geografiske virkeområdet i petroleumsskatteloven § 1 modifiseres av reglene om fastsetting av normpris i petroleumsskatteloven § 4. Ved normpris angis den geografiske grensen for et konkret inntektsverv i normprisvedtaket.<sup>101</sup> Den geografiske begrensingen i petroleumsskatteloven § 1 er derfor ikke avgjørende ved salg av råolje der normprisrådet har fastsatt egne regler i normprisvedtaket.<sup>102</sup>

---

<sup>98</sup> Fløystad, note 6.

<sup>99</sup> Zimmer (2010) s. 789.

<sup>100</sup> Forskrift av 30. april 1996 nr. 316 og Zimmer(2010) s. 798.

<sup>101</sup> Fløystad, note 73.

<sup>102</sup> En detaljert beskrivelse av ordningen faller utfor avhandlingen.

### 3.2.2 Funksjonelt virkeområde

Reglene om det funksjonelle virkeområdet avgrensner hvilke inntekts- og utgiftsposter som skal regnes med ved beregning av grunnrenteskatten. Det er bare inntektsposten fra en nærmere angitt gruppe virksomhetsformer som inkluderes i skattegrunnlaget for grunnrenteskatt og særskatt.

#### 3.2.2.1 Kraftbeskatning

Det funksjonelle virkeområdet for særreglene i skattelovens kapittel 18 fremgår av bestemmelsen i skatteloven § 18-1 (1). Det er inntekt knyttet til «produksjon, omsetning, overføring eller distribusjon av vannkraft» som faller inn under bestemmelsene i kapittel 18, herunder grunnrenteskatt til staten jfr. skatteloven § 18-3. Det er bare energiproduksjon der vannkraft er energikilden som omfattes av bestemmelsen og den avgrensnes derfor mot vindkraft- og gasskraftverk.<sup>103</sup>

Bestemmelsen om grunnrenteskatt i § 18-3 må leses i sammenheng med bestemmelsen i § 18-1 for å definere det funksjonelle virkeområde for grunnrenteskatt. Det er i § 18-3 (2) uttømmende opplistet hvilke inntektsposter som hører med til beregningsgrunnlaget for grunnrenteskatten. Det er bare relevante inntekter og kostnader som inkluderes i skattegrunnlaget.<sup>104</sup> Skatt på grunnrenten skal ramme meravkastningen som oppstår. Det er verdien av den løpende kraftproduksjonen som bør inkluderes i grunnrenten, ikke andre aktiviteter som overføring, distribusjon eller handel med kraft.<sup>105</sup> Inntekts- og utgiftsposter fra annen virksomhet enn kraftproduksjon holdes utenfor skattegrunnlaget for grunnrenten.

Etter bestemmelsen i § 18-3 (2) a) er det «løpende inntekt fra kraftvirksomhet» som skal tas med i skattegrunnlaget. Når det gjelder fradrag for utgifter er det «påløpte

---

<sup>103</sup> Sollund, Stig, Kommentartutgave til skatteloven, Gyldendal rettsdata note 1415 20.09.2011.

<sup>104</sup> Ot. prp. nr. 23 (1995-1996) 9.4.1.

<sup>105</sup> Ibid 9.4.3.

kostnader som har eller vil få sammenheng med produksjonen ved kraftverket» jfr. skatteloven § 18-3 (3) nr. 1. Det oppstilles med dette et krav om at inntektene og utgiftene må ha tilknytning til selve kraftproduksjonen. Dette innebærer at § 18-1 må leses i sammenheng med den uttømmende opplistingen av utgifts- og inntektsposter som følger av skatteloven § 18-3 (2)(3). Grunnrenteskatten har et snevrere virkeområde enn det som følger av § 18-1.

Beregning av grunnrenteskatten etter skatteloven § 18-3 knytter seg til det enkelte kraftverk. Begrepet kraftverk er legaldefinert i skattelovens § 18-1 (2) b) som «selve kraftstasjonen». Ved utbyggingen av et vannfall vil ofte vassdraget demmes opp ved et reguleringsanlegg. Dette gjør det mulig å regulere vassdraget slik at vannkraften kan utnyttes best mulig i forhold til samfunnets behov for elektrisk energi jfr. § 18-1 (2) c). Begrepet kraftanlegg menes «kraftstasjon med tilhørende reguleringsanlegg» jfr. § 18-1 (2) a). I denne avhandlingen vil kraftforetak brukes som en felles betegnelse på selskaper og sammenslutninger som driver med «produksjon, omsetning, overføring eller distribusjon av vannkraft» jfr. § 18-1 (2) d).

Det er bare kraftverk med en merkeytelse på mer enn 5.500 kVA som skal betale grunnrenteskatt jfr. skatteloven § 18-3 (10). Denne avgrensningen reiser spørsmål i forhold til de såkalte småkraftverkene, kraftverk med en effekt på mellom 1 MW til 10 MW.<sup>106</sup>

Noen småkraftverk vil ha en generator med en merkeytelse på over 5.500 kVA, som tilsvarer ca. 5 MW disponibel effekt.<sup>107</sup> Slik regelen om grunnrenteskatt er utformet vil alle kraftverk som overstiger en disponibel effekt på 5 MW blir skattepliktig for grunnrenteskatt. Dersom man bygger et kraftverk med en effekt på rett under 5 MW vil skatteyder bare bli skattlagt etter alminnelige regler med en skattesats på 28 % av skattegrunnlaget. Dersom effekten overstiger 5 MW blir marginalsattesatsen 58 %. Reglen får en terskeffekt. Det kan reises spørsmål om reglen i praksis styrer

---

<sup>106</sup> Dette er en praktisk definisjon som følger indirekte av konsesjonssystemet for kraftverk. E-post til NVE 14.oktober 2011.

<sup>107</sup> Zimmer (2010). s. 766.



investeringene slik at utbyggere av småkraftverk avstår fra å bygge kraftverk med effekt på over 5 MW for å slippe grunnrenteskatten.

Praksis viser at en rekke eiere av småkraftverk har tilpasset seg reglene ved å investere i generatorer med lavere effekt.<sup>108</sup> Dette vil ikke være lønnsomt i et samfunnsøkonomisk perspektiv. Disse småkraftverkene velger å produsere mindre strøm enn potensiale i kraftverket, dette er ikke en effekt myndighetene ønsker. Dette kan innebære at vannressursene ikke blir utnyttet på den mest samfunnsøkonomiske optimale måten.

Grensen for hvilke kraftverk som skal være omfattet av reglene om grunnrenteskatt har skapt politisk debatt.<sup>109</sup> I 2004 ble grensen for hvilke kraftverk som var omfattet av grunnrenteskatt hevet fra 1 500 kVA til 5500 kVA. Begrunnelsen for hevingen var at grensen hadde gitt eiere av mindre kraftverk insentiver til å tilpasse størrelsen på kraftverkene, noe som ikke var samfunnsøkonomisk ønskelig.<sup>110</sup>

Lovendringene og diskusjonene rundt denne grensen har vært mange. Et sentralt poeng er at selv om grensen etter dagens regelverk er 5 500 kVA, tilpasser eierne av kraftverkene seg til reglene. Et alternativ kunne vært å øke kravet om disponibel effekt i generatorene til 10 MW. Da ville alle som faller inn under den praktiske definisjonen av småkraftverk, ikke måtte svare grunnrenteskatt til staten. På den ene siden vil staten tape inntekter på en slik heving av grensen. På den annen side kan det gi en bedre utnyttelse av det potensiale som ligger i småkraftverkene når det gjelder energiproduksjon, slik at mer elektrisitet fra småkraftverkene kunne komme lokalsamfunnene til gode. Det ble derfor i statsbudsjettet for 2012 foreslått å utarbeide et forslag om et bunnfradrag i grunnrenteskatten.<sup>111</sup> Departementet utreder på nåværende tidspunkt hensiktsmessigheten av et slikt bunnfradrag.

---

<sup>108</sup> Prop. 1 LS (2011-2012) 27.6.4.

<sup>109</sup> Ot. prp. nr. 1 (2007-2008) 21.2.1

<sup>110</sup> l.c.

<sup>111</sup> For en drøftelse av dette se Prop. 1 LS (2011-2012) s. 205.

Da den funksjonelle grensen for grunnrenteskatten er kraftverk med generator med en merkeytelse på mer 5.500 kVA, må det tas stilling til hva som regnes som én generator i ett kraftverk i motsetning til to forskjellige kraftverk<sup>112</sup>. En nærmere presisering av finnes i fsfin § 18-3-3<sup>113</sup>. Som ett kraftverk regnes «generatorer tilkoblet turbiner som har inntak i vassdraget samme sted og utløp i vassdraget samme sted, slik at det er samme vannfall som utnyttes....». Dette innebærer at selv om kraftverket har to generatorer ved siden av hverandre med samme inntak og utløp av vann vil de regnes som ett kraftverk selv om hver av generatorene bare har en effekt på 3 MW. Et slikt kraftverk vil derfor være gjenstand for grunnrentebeskatning etter skatteloven § 18-3.

### 3.2.2.2 Petroleumsskatteloven

Petroleumsskatteloven § 1 angir lovens funksjonelle virkeområde. Bestemmelsens første ledd angir hvilke virksomhetsformer inntekts- og utgiftspostene må stamme fra for at de skal falle innenfor lovens materielle særbestemmelser, jfr. § 1 (1) til (4). Etter lovens § 1 (1) er det virksomhet forbundet med «undersøkelse etter og utvinning av undersjøiske petroleumsforekomster og dertil knyttet virksomhet og arbeid, herunder rørledningstransport av utvunnet petroleums» som faller innenfor lovens funksjonelle virkeområde.

Virkeområde for særskatteordningen er snevrere enn petroleumsskattelovens alminnelig virkeområde. Det er bare skattepliktige selskaper som driver «utvinning, behandling og rørledningstransport»<sup>114</sup> innenfor lovens geografiske virkeområde, som skal svare særskatt til staten av inntekter fra disse aktivitetene. Det er derfor av sentral betydning å klarlegge hvilke inntekts- og utgiftsposter som er omfattet av begrepene «utvinning, behandling og rørledningstransport».

---

<sup>112</sup> Zimmer (2010) s. 766.

<sup>113</sup> Forskrift til utfylling og gjennomføring av skatteloven 26. mars 1999 nr. 14.

<sup>114</sup> petroleumsskatteloven § 5 (1).

De inntektspostene som stammer fra kjernevirksomheten ved utvinning, behandling og rørledningstransport, slik som inntekter fra produksjon av ubearbeidet petroleum, tariffinntekter fra rørledningstransport og behandling, vil i de fleste tilfeller falle innenfor det funksjonelle virkeområdet.<sup>115</sup> Det er den geografiske avgrensningen som er avgjørende for om slike inntektsposter omfattes av reglene om særskatt. Det er derfor et viktig samspill mellom lovens geografiske og funksjonelle virkeområde.

Spørsmålet om hvilke inntektsposter som stammer fra selskapenes virksomhet som faller innenfor lovens funksjonelle virkeområde er uklart ut fra ordlyden.

Petroleumsskatteloven §§ 2 (1) og 8 (1) gir skatteloven anvendelse i de tilfeller der petroleumsskatteloven ikke har særlige bestemmelser. I motsetning til skatteloven § 18-3 om grunnrenteskatt for kraftforetak, gis det ingen uttømmende regulering av hvilke inntekts- og utgiftsposter som skal regnes med ved beregningen av særskatten etter petroleumsskatteloven.

Dette reiser spørsmålet om man må falle tilbake på det virksomhetsbegrepet som følger av skatteloven §§ 5-1 (1) og 5-30.<sup>116</sup> Dersom denne tolkningen legges til grunn vil det medføre en vid ramme for hvilke inntekter som regnes som særskattepliktige.

En nærmere avgrensning av virksomhetsbegrepet er utviklet i ligningspraksis. En avgjørelse fra Oljeskattenemda fra 1981 kommentert i Utv. 1981 s. 676<sup>117</sup>, har vært retningsgivende for ligningspraksis.<sup>118</sup> Denne avgjørelsen legger opp til et snevert virksomhetsbegrep.

Klagesaken ved Oljeskattekontoret gjaldt et reservoar som var delt geologisk mellom to lisensområder i Nordsjøen og dermed var underlagt felles utnyttelse. Et sentralt trekk ved denne virksomheten var at all petroleum skulle transporteres fra et satellittfelt til den ene rettighetshavergruppens installasjon. Spørsmålet i saken var om transporten og

---

<sup>115</sup> Fløystad, note 73

<sup>116</sup> L.c

<sup>117</sup> Domme og uttalelser m.v. i skattesaker og skattespørsmål, bind 1981.

<sup>118</sup> Fløystad, note 73.

behandlingen av petroleumen var særskattepliktig inntekt, eller om disse inntektene var så avledet fra utvinningsvirksomheten at inntektspostene skulle regnes som inntekt som ikke skrev seg fra rollen som produsent og dermed ikke var særskattepliktig.

Oljeskattenemda la til grunn at uttrykket ”utvinning” i petroleumsskatteloven § 5 ikke kunne tolkes synonymt med det alminnelige virksomhetsbegrepet i skatteretten. Begrepet virksomhet hadde i praksis blitt tolket vidt. I den alminnelige skatteretten ble særregler som gjaldt bestemte former for virksomhet ofte tolket dit hen at de også skulle anvendes i forbindelse med skattlegging av sidevirksomhet. Spørsmålet ble derfor om utvinningsbegrepet kunne gis tilsvarende vid anvendelse.<sup>119</sup>

Oljeskattenemda la vekt på at de hensyn som taler for en vid tolkning av virksomhetsbegrepet i den alminnelige skatteretten ikke nødvendigvis gjorde seg gjeldende i forhold til særskatteordningen. Videre la nemda til grunn at petroleumsskatteloven etablerer særbeskatning for en type virksomhet. Det skulle derfor vises forsiktighet med å statuere en skatteplikt der lovgivers intensjoner ikke gav dekning for dette jfr. legalitetsprinsippet.<sup>120</sup> Det ble vist til en uttalelse i foredraget til Kgl. res 11. mars 1976 hvor det sies at det *«har vært forutsetningen at lovens særregler om «utvinning og rørledningstransport» bare skal gjelde den egentlige utvinningsvirksomhet og rørledningstransport....»*. Denne uttalelsen ble tillagt stor vekt fordi den påpekte forutsetningen for avgrensningen av bestemmelsen om særskatt og lovgivers intensjon.

Oljeskattenemda la videre vekt på at regelen ble innført for å sikre samfunnet en større andel av merinntektene fra den økte oljeprisen på begynnelsen av 1970-tallet. Det faktum at inntektene skriver seg fra en statlig eid naturressurs hadde betydning i denne sammenheng. Særskatten er ment som et ledd i å fange opp denne merinntekten. Dette var et sentralt moment for Oljeskattenemda ved vurderingen av hvorvidt særskatten skulle ilegges. Det burde derfor utvises forsiktighet med å ilegge særskatt der rekkevidden av reglene er tvilsom, og der hensynene bak grunnrentebeskatningen ikke

---

<sup>119</sup> UTV 1981 s. 676, (679).

<sup>120</sup> Fløystad, note 73.

er tilstede.<sup>121</sup> Etter en nærmere vurdering kom Oljeskattenemda til at denne konkrete formen for rørledningstransport måtte anses for å være en del av selskapets hovedvirksomhet og ble derfor ansett for inntekt som stammer fra ”utvinning” i forhold til petroleumsskattelovens § 5.

De momentene som er trukket frem i denne avgjørelsen har vært retningsgivende for ligningspraksis.<sup>122</sup> Ligningspraksis har noe større betydning på skatterettens område enn den alminnelige rettskildelæren.<sup>123</sup> Sentralt i Oljeskattenemdas avgjørelse står legalitetsprinsippet og begrunnelsen for særskatteordningen ved petroleumsvirksomheten på sokkelen. I flere avgjørelser av Oljeskattenemda er det lagt vekt på de samme momentene ved avgjørelsen om inntektspostene faller innenfor særskattens funksjonelle virkeområde.<sup>124</sup>

Det er særlig viktig med forutsigbare regler på dette rettsområdet ettersom selskapene, dersom teorien om samfunnsøkonomisk effektivitet legges til grunn, har et ønske om å maksimere overskuddet etter skatt. Skattereglene er en viktig faktor når selskapene vurderer investeringer. Drastiske endringer i regelverket vil derfor kunne få store følger for selskapene og redusere investeringene på norsk sokkel. Det at avgrensingen av det funksjonelle virkeområdet for særskatten i stor grad beror på skjønnsmessige momenter som er oppstilt i forvaltningspraksis, er betenkelig med tanke på forutberegneligheten. På den annen side vil denne fremgangsmåten sikre at virksomhetsbegrepet er dynamisk og følger utviklingen i bransjen. Dette kan bidra til å tette eventuelle smutthull i særskatteordningen og sørge for grunnrenten beskattes der den oppstår.

---

<sup>121</sup> Fløystad, note 73.

<sup>122</sup> *ibid* note 73.

<sup>123</sup> Zimmer, Fredrik, Lærebok i skatterett, universitetsforlaget 2009, 6. utgave s. 53.

<sup>124</sup> En nærmere redegjørelse av ligningspraksisen Syversen (1991) s. 336.

### 3.3 Skattesubjekt for grunnrenteskatt

Hvilket subjekt som er pliktig til å svare grunnrenteskatt er ikke like klart som lovteksten skulle tilsi. Lovgiver har valgt ulike løsninger av spørsmålet om skattesubjekt for petroleumsutvinning og kraftselskaper. Dette skyldes i første rekke de faktiske ulikhetene i eierforholdene i disse bransjene. Lovgiver har valgt en forskjellig innfallsvinkel ved beskatningen av disse to næringene.

Hvem som er skattesubjekt for grunnrenteskattene må avgjøres på grunnlag av den materielle hjemmelen for beskatning. Tradisjonelt har man i skatteretten knyttet skatteplikten til de selskapstypene som er stilt opp i privatretten, der inndelingen er basert på gjeldsforholdet.<sup>125</sup> Skattesubjektet for grunnrenteskattene er knyttet til skattepliktige som driver virksomhet der grunnrente oppstår, uavhengig av gjeldsforholdet. Det er i stor grad selskaper og foretak som driver slik virksomhet.

Skatteloven § 2-2 lister opp skattepliktige selskaper. I petroleumsnæringen er de fleste virksomhetene organisert som aksjeselskaper eller allmennaksjeselskap, jfr. § 2-2 (1) f).<sup>126</sup> Dette har sammenheng med et høyt prisnivå på investeringene i denne bransjen. Vannfallene bygges gjerne ut av aksjeselskaper eller offentlige sammenslutninger. Kommuner og fylkeskommuner er i utgangspunktet unntatt fra skatteplikt til staten jfr. skatteloven § 2-30 (1) c), men er særskilt skattepliktig for inntekt fra omsetning, overføring og produksjon av vannkraft jfr. skatteloven § 2-5(1)(2), jfr. § 2-30. Det er gitt forskriftsbestemmelser i skatteforskriften som utdyper viktige grensdragninger angående disse inntektene. Dette vil ikke bli drøftet nærmere.

---

<sup>125</sup> Zimmer (2009)s. 105.

<sup>126</sup> Fakta 2011 s. 146. Noen av selskapene er organisert som NUF.

### 3.3.1 Skattepliktige som driver utvinning, behandling og rørledningstransport av petroleum

Ved særskatt etter petroleumsskatteloven § 5 er det «skattepliktige som driver utvinning, behandling og rørledningstransport ....» som er skattesubjektet. Etter petroleumsskatteloven § 8 gjelder den alminnelige skatteloven så langt ikke annet følger av petroleumsskatteloven. Innholdet i uttrykket «skattepliktige som driver utvinning, behandling og rørledningstransport....» må vurderes på bakgrunn av hvordan eierforholdet i utvinningstillatelsene er satt sammen. Ved tildeling av konsesjon etter petroleumsløven har praksis vært at utvinningstillatelsene for det enkelte felt blir utdelt til flere selskap i felleskap. Ved tildelingen av utvinningstillatelsen er det vanlig at staten stiller vilkår om at selskapene må inngå en samarbeidsavtale som regulerer hvordan virksomheten på feltet skal foregå.<sup>127</sup>

Det rettslige fellesskapet som oppstår som følge av disse samarbeidsavtalene utgjør et ansvarlig selskap etter definisjonen i selskapsloven § 1-1.<sup>128</sup> Utgangspunktet er at det skal foretas en ligning av deltakerne etter nettometoden i skatteloven § 10-41, slik at skattepliktig inntekt beregnes som om selskapet, samarbeidsgruppen, var skatteyter.<sup>129</sup> Lovgiver har derfor funnet det nødvendig å unnta disse sammenslutningene fra selskapsloven. Etter selskapsloven § 1-1 (4) er samarbeidsavtaler gitt i medhold av petroleumsløven unntatt fra selskapslovens virkeområde. Det er også gjort klart i skatteloven § 10-40 (2) at sammenslutninger som følge av samarbeidsavtaler i petroleumsvirksomheten er unntatt fra reglene om ansvarlige selskaper i skatteloven §§ 10-41 til 10-48.

Konsekvensen av dette er at selskapene skal skattlegges for de samlede inntekter og utgifter selskapet har etter bruttometoden. Dette innebærer at selskapene, som en del av samarbeidsavtalen, blir tilordnet sin ideelle andel av hver av gruppens skattepliktige formues- og inntektsposter. Selskapene skal videre ha fradrag for sin ideelle andel av

---

<sup>127</sup> Petroleumsløven § 3-3 (4). OED har siden 1974 utarbeidet standard samarbeidsavtaler.

<sup>128</sup> Lov om ansvarlige selskaper og kommandittselskaper 21. juni 1985 nr. 83

<sup>129</sup> NOU 2000:18 s. 105

hver fradragsberettiget utgiftspost. Et særtrekk ved petroleumsnæringen er at selskapene i mange tilfeller er organisert i multinasjonale konserner<sup>130</sup> som igjen kan ha relevans for spørsmålet om hvilket skattesubjekt som skal tilordnes inntekts- og utgiftspostene. Dette behandles nærmere nedenfor under fremstillingen av beregningsgrunnlaget for grunnrenteskatten.

Det er i skatteloven § 10-2 (2) gitt en særregel om fradrag for konsernbidrag, grunnet problematikken med flytting av inntekts- og utgiftsposter inn og ut av sokkeldistriktet. Det følger av denne bestemmelsen at det ikke gis fradrag for konsernbidrag i inntekt som skattlegges etter petroleumsskatteloven. Dersom et slikt fradrag kunne gis, ville det vært en mulighet for petroleumsselskapene til å minske overskuddet som tilordnes sokkeldistriktet. Beregningsgrunnlaget for særskatt etter petroleumsskatteloven § 5 ville reduseres og statens inntekter ville blitt lavere. Dette ville ikke ha vært i tråd med formålet om at meravkastningen skal komme fellesskapet til gode. Et sentralt hensyn ved skattlegging av naturressurser er at staten der ressursen utnyttes skal ha en del av inntektene. Inntektene skal derfor skattlegges der de oppstår, etter det såkalte kildeprinsippet<sup>131</sup>. Disse reglene bidrar til å verne sokkelinntektene slik at skattleggingen skjer der grunnrenten oppstår.

### 3.3.2 Eier av kraftverk

Eierforholdene i kraftverkene er sammensatt. Offentlig eide kraftverk organiseres til dels i såkalte produksjonsfellesskap. Dette innebærer at produsentene eier anleggene sammen og betaler selvkost for sin produksjonsandel, for deretter å videreselge kraften på selvstendig basis. Det beror ofte på historiske tilfeldigheter hvorvidt organisasjonsformen på dette produksjonsfellesskapet er betegnet som sameie, selskap, interessefellesskap eller ikke har noen fast betegnelse for organisasjonsformen.<sup>132</sup>

---

<sup>130</sup> I dag er det vanlig at også mindre selskaper operer på norsk sokkel. Historisk sett var det de store selskapene som hadde kompetanse og likviditet til å operere på sokkelen.

<sup>131</sup> Dette kommer indirekte til uttrykk i petroleumsskatteloven § 3 c) (6).

<sup>132</sup> Zimmer (2010). s. 760.



I et kraftverk kan rettighetene privatrettslig være splittet mellom ulike rettssubjekter. Etter ordlyden i skatteloven § 18-3 er det «eier av kraftverk» som er skattesubjekt for grunnrenteskatten. Før inntektsåret 2004 hadde bestemmelsen et tillegg i ordlyden om skatteyster «som er berettiget til uttak av kraft».<sup>133</sup> Etter alminnelig skatterettslige prinsipper kan en som har rettigheter i et formuesobjekt, men som ikke er formell eier, anses som eier av objektet i skattemessig forstand. Hvorvidt den enkelte deleier anses som skattemessig eier må vurderes konkret.<sup>134</sup> Uttaksretter til kraftproduksjon finnes i mange ulike varianter. Som et ledd i finanseringen av utbyggingene av vannfall har eiere solgt uttaksrett i bytte mot innskudd av kapital. En uttaksrett kan konstrueres på mange måter. Uttaksrett til selvkost er en vanlig type uttaksrett. Denne innebærer at rettighetshaver får selge en andel av kraften mot at kostnader til driftsutgifter, herunder skatte- og lånekostnader, dekkes. Andre uttaksretter gir rett til en viss andel av produksjonen i det enkelte kraftverk eller uttak av en viss mengde kraft, hvor den leveringspliktige kan skaffe kraften fra de øvrige kraftverk han rår over eller fra markedet for øvrig.<sup>135</sup>

Lovgiver har, i likhet med situasjonen for petroleumsnæringen, funnet det nødvendig å begrense rekkevidden av reglene om nettoligning av deltakere i ansvarlige selskaper, jfr. skatteloven § 10-40 (2).<sup>136</sup> Etter bestemmelsen i skatteloven § 10-40 kommer reglene om nettoligning i skatteloven § 10-41 til 10-48 ikke til anvendelse på «selskaper og sameier som driver produksjon av vannkraft når deltakerne selger det vesentligste av kraftproduksjonen på selvstendig basis». Det følger av en tolkning av denne bestemmelsen at selskapene og sameiene ikke skal nettolignes, de skal derfor bruttolignes. Dette er en unntaksregel. I mange tilfeller selger sammenslutningene kraften på samlet basis. Da kommer de alminnelige reglene om nettoligning av deltaker til anvendelse jfr. skatteloven § 10-41 følgende.

---

<sup>133</sup> Sollund, note 1428.

<sup>134</sup> Ot. prp.nr 1(2003-2004) s. 60.

<sup>135</sup> l.c

<sup>136</sup> Avsnitt 3.3.1 om samarbeidsavtaler i petroleumsnæringen.

Når det gjelder hva som ligger i bruttoligning av sameier og selskaper, vises det til fremstillingen ovenfor om petroleumsselskaper og samarbeidsavtaler. I praksis innebærer dette at selskapet betraktes som eier av en ideell andel i hvert enkelt driftsmiddel i kraftverket. Bakgrunnen for denne unntaksbestemmelsen er at kraftsalget ikke gjøres av produksjonsfellesskapet, men foretas av den enkelte medeier og at kraft selges til eksterne kjøpere, jfr. skatteloven § 10-40 (2). De fleste deltakere i slike virksomheter er i praksis selskaper og kommuner.<sup>137</sup>

Begrepet «eier av kraftverk» er synonymt med det samme begrepet i bestemmelsen i skatteloven § 18-2 om naturressursskatt.<sup>138</sup> Spørsmålet blir da hvem som anses som skattemessig eier av kraftverket. Det naturlige utgangspunkt er at eieren skal betale grunnrenteskatt. Dette reiser spørsmålet om det er den formelle eller reelle eier som skal legges til grunn.

Det følger av etterarbeidene at spørsmålet om hvem som er skattemessig eier må avgjøres med utgangspunkt i alminnelig skatterettslig prinsipper med utgangspunkt i de privatrettslige forhold.<sup>139</sup> Etter dette prinsippet legges det opp til en vurdering av om den konkrete leieavtalen faktisk er en skattemessig kjøpsavtale, selv om den formelt betegnes som en leieavtale.

Problemstillingen er behandlet i Rt. 2005 s. 394. Spørsmål i saken var om en leietaker med 20 års leieavtale var «eier av kraftverk». Saken gjelder direkte den eldre bestemmelsen i 1911-loven § 19A-4, som tilsvarer skatteloven § 18-3.<sup>140</sup> Ett av de sentrale spørsmålene i saken var om Gloppen kommune, som eier, var skattepliktig for grunnrenteskatt i de årene utleien varte.

Etter en gjennomgang av for- og etterarbeider til bestemmelsen om grunnrenteskatt foretok Høyesterett en konkret vurdering av om leietaker Sogn og Fjordane Energiverk

---

<sup>137</sup> Hauge, Harald Gyldendal rettsdata lovkommentar til skatteloven note 934. (30.04.2010)

<sup>138</sup> Zimmer (2010) s. 767.

<sup>139</sup> Ot. prp. nr. 1 (2003-2004) s. 60.

<sup>140</sup> Ot. prp. nr. 86 (1997-1998) 7.18.

(SFE) var å anse som skattemessig eier etter bestemmelsen i skatteloven § 18-3. Utgangspunktet for vurderingen var leieavtalen mellom partene.

På ett punkt foretok Høyesterett en konkretisering av departementets eksemplifisering av de tilfeller hvor en leietaker har blitt betraktet som den reelle eier etter skatterettslige regler. Det ble presisert at disse eksemplene baseres på kriterier som har vært avgjørende for om avtale om leiefinansiering skal behandles som kjøp eller leie.<sup>141</sup> I førstvoterendes votum virker det som hensikten er å presisere at de tilsvarende tilfellene fra den alminnelige skatteretten ikke nødvendigvis bygger på de samme hensynene som gjør seg gjeldende ved utleie av kraftverk. I dommens premiss 43 klargjør førstvoterende at drøftelsen i forarbeidene gir anvisning på en funksjonell betraktningssmåte når det gjelder plikten til å betale grunnrenteskatt.

Høyesterett tok utgangspunkt i hvilke eierbeføyelser leietakeren hadde overtatt ved avtalen. I dette ligger det en vurdering av hvem av partene som har ansvaret og risikoen for kraftanleggene. Ett annet moment som vektlegges er hvorvidt leieren har kjøperett eller rett til fornyelse ved leieforholdets slutt. Deretter vurderes leieavtalens varighet i sammenheng med restverdien av kraftanlegget på utleietidspunktet. Etter en konkret tolkning av leieavtalen kom Høyesterett til at SFE var skattepliktig for grunnrenteskatt ved leie av de tre kraftverkene fra Gloppen kommune. Ansvaret og risikoen i denne avtalen var omfattende, det var forkjøpsrett dersom kommunen ville selge og det faktum at en stor del av meravkastningen ville tilfalle leietaker, ble sett på som avgjørende ved den konkrete vurderingen.

Det kan spørres om denne fremgangsmåten er helt i tråd med forarbeidenes anvisning til den alminnelige skatterettens praksis, knyttet omklassifisering fra eie til leie. Tolkningen Høyesterett foretar går på tvers av ordlyden i skatteloven § 18-3. På den annen side står hensynet til at grunnrenteinntekt skal skattlegges der den oppstår, sentralt ved vurderingen av skattesubjekt for grunnrenteskatten.

---

<sup>141</sup> Rt. 2005 s. 394 (40).

Denne begrunnelsen for å statuere skatteplikt for grunnrenteinntekt ved utleie ble gjentatt i Rt. 2009 s. 441 der Høyesterett flere ganger viste til avgjørelsen i Rt. 2005 s. 394. Etter disse to avgjørelsene må det mest sannsynlig legges til grunn at en «total» kraftverksutleie på mer enn 20 år fører til at leietaker etter kontrakten blir skattesubjekt for grunnrenteskatten.<sup>142</sup>

---

<sup>142</sup> Zimmer (2010) s. 769.

### 3.4 Beregningsgrunnlaget

Problemstillingen i avhandlingen knytter seg til hvordan den økonomiske teorien om grunnrente kommer til uttrykk gjennom skattereglene i norsk rett. For å kunne besvare problemstillingen skal det gis en fremstilling av reglene om beregningsgrunnlaget for grunnrenteskattene. Som nevnt innledningsvis er grunnrenteskattene utformet som overskuddsskatter. Dette innebærer at skattesubjektene i størst mulig grad skal få fradrag for de utgiftene de faktisk har. Dette stiller krav til hvordan fradragene beregnes. Redegjørelsen ovenfor om funksjonelt og geografisk virkeområde viser at ikke alle av selskapets eller foretakets inntekts- og utgiftsposter som skal regnes med ved beregning av grunnrenteskatt.

I denne delen av avhandlingen skal det gis en kort redegjørelse for beregningsgrunnlaget for grunnrenteskattene. Omfanget av avhandlingen og kjernen i problemstillingen legger føringer for hvilke punkter som vil fremheves.

### 3.4.1 Inntektssiden

Ved utforming av skattesystemet har myndighetene flere valgmuligheter når det gjelder hvordan bestemmelsene om beregningsgrunnlaget skal utformes. For kraftforetakene er inntektspostene som skal være med ved beregning av grunnrenteskatt uttømmende opplistet i skatteloven § 18-3 (2). Etter bestemmelsen i petroleumsskatteloven § 5 (2) beregnes særskatten av grunnlaget for alminnelig inntekt, med de særregler som gjelder for virksomhet som faller innenfor petroleumsskattelovens funksjonelle og geografiske virkeområde jfr. petroleumsskatteloven § 8 (1). Som nevnt i avhandlingens punkt 3.2 er derfor bestemmelsene om virkeområde sentrale ved fastsettelsen av hvilke inntektsposter som omfattes av beregningsgrunnlaget i de spesielle grunnrenteskatteordningene.

Verdien av grunnrenten er avhengig av markedsprisen. En av forutsetningene for en nøytralt utformet grunnrenteskatt er at verdsettelsen av naturressursen er korrekt. Det finnes alternative måter å fastsette prisen for en naturressurs. Ved ligningsfastsettelsen er utgangspunktet i norsk skatterett at inntektspostene verdsettes til faktisk inntekt. Selskapene har på dette området et insentiv til å selge petroleum eller kraft til beslektede selskaper til en lavere pris enn den reelle markedspris. Skattemyndighetene kan med hjemmel i skatteloven § 13-1 fravike de fakturerte prisene mellom nærstående selskaper ved en skjønnsfastsettelse av inntekten, dersom de mener at den faktiske inntekten er redusert som en følge av dette interessefellesskapet. Petroleumsnæringen og kraftbransjen preges av et omfattende og komplisert system av langvarige leveringskontrakter. Dette reiser en rekke problemstillinger i forhold til å finne den riktige markedsprisen med tanke på fastsettelsen av grunnrenteinntekten.

Ved beregningen av grunnrenteinntekten er det innført bruk av normpriser ved fastsettelsen av enkelte brutto salgsinntekter jfr. avsnitt 3.4.1.1. Dette representerer et avvik fra utgangspunktet om at faktisk pris skal legges til grunn for inntektsfastsettelsen. Disse ordningene innebærer en risiko for selskapene. Dersom råolje eller kraft selges i markedet til en lavere verdi enn normprisen, vil selskapene skattlegges for en inntekt de ikke har. Hvis selskapene derimot selger kraft eller råolje

til en høyere pris enn normprisen, blir inntekten som overstiger normprisen ikke skattlagt. Det skal gis en kort presentasjon av de to regelsettene for beregning av normpris for salgsinntekter fra kraftproduksjon og oljeutvinning.

#### 3.4.1.1 Brutto salgsinntekter – normprissystemer

Grunnrenten inngår som en del av selskapenes økonomiske resultat. For at grunnrenteinntekten skal kunne beskattes, må den identifiseres og isoleres.<sup>143</sup> Felles for begge disse skatteregimene er at bruttosalgsinntekter som hovedregel regnes med utgangspunkt i normerte salgspriser. Et felles hensyn ved å innføre ordninger med normerte priser er å spare ligningsmyndighetene for omfattende kontrollarbeid i forhold til å bevise at de inngåtte salgssavtalene representerer reell markedspris.<sup>144</sup> Et annet argument er å forhindre at inntektene flyttes over i beregningsgrunnlaget til den alminnelige inntektsbeskatningen, der skattesatsen er lavere. Det er også sentralt at inntektene fra naturressursene ikke flyttes ut av landet.

Selskaper som opptrer i konsern regnes som beslektede selskap, overskuddet fra gruppen av selskaper vurderes ofte samlet. I relasjon til dette oppstår det ofte spørsmål om interessefellesskap og internprising etter skatteloven § 13-1. Kjernen i problemstillingen er om tilknyttede selskaper utnytter reglene om inntekts- og fradragsføring, og under- eller overfakturerer selskapet som operer innenfor norsk jurisdiksjon, i den hensikt å flytte inntektene ut av landet.

I petroleumsnæringen har begrunnelsen vært knyttet opp mot det faktum at mange selskaper som driver virksomhet på norsk sokkel inngår i multinasjonale konserner. Dette reiser en rekke problemstillinger i forhold til internprising. Internprising har blitt definert som «prising av transaksjoner mellom tilknyttede skatteyttere, for eksempel mellom et mor- og datterselskap».<sup>145</sup> Et problem med internprising er at det ofte oppstår

---

<sup>143</sup> Lund, Caroline m. fl. Skatt på kraftforetak, Kommuneforlaget AS, Oslo 1997. s. 177

<sup>144</sup> Ot. prp. nr. 23(1995-1996) 9.4.3.

<sup>145</sup> Bjerke, Joakim M. Internprising, Tano Aschehoug 1997 s. 17.

usikkerhet om hvorvidt den prisen som betales mellom selskapene er den reelle markedsprisen. Selv om konsernets samlede inntekter og utgifter gjerne er gitt, er det sjelden helt klart hvordan inntekter og utgifter skal fordeles innenfor konsernet. Siden lovgiver skattlegger overskuddet har dette relevans ved beregningen av den skattepliktige fortjenesten i selskapene. Desto høyere internpris på varer som selges fra mor- til datterselskap, desto lavere blir fortjenesten i datterselskapet fordi kostnadene stiger. En lavere internpris vil derimot føre til en høyere fortjeneste i datterselskapet på bekostningen av fortjenesten i morselskapet.<sup>146</sup> Disse reglene er et utslag av et tilordningsprinsipp.

Lovgiver har også i kraftbransjen valgt å benytte seg av en normert pris ved beregningen av netto salgsinntekter ved salg av kraft. En annen effekt av normpris er at den kan brukes som et virkemiddel for å unngå at skatteyttere inngår avtaler eller foretar andre disposisjoner ut i fra skattemessige hensyn. Dette var fremhevet som et sentralt hensyn i forarbeidene til kraftskattereformen.<sup>147</sup>

#### 3.4.1.2 Normpris ved salg av råolje

Særskattegrunnlaget etter petroleumsskatteloven § 5(2) skal fastsettes som for alminnelig inntekt på sokkelen. Etter bestemmelsen i petroleumsskatteloven § 8 (2) gjelder skattelovens alminnelige regler ved beregning av inntekt, dersom ikke annet følger av særreglene i petroleumsskatteloven. Utgangspunktet er dermed at inntekten fastsettes etter reglene i skatteloven kapittel 5 til kapittel 11. Dette utgangspunktet modifiseres av reglene i petroleumsskatteloven §§ 3 og 4.

Etter petroleumsskatteloven § 3 a) fastsettes «bruttoinntekt og verdi av lagerbeholdning av petroleum...» til normpris som fastsettes etter petroleumsskatteloven § 4.

Normprisen som fastsettes av normpriserådet i medhold av petroleumsskatteloven § 4, er

---

<sup>146</sup> l.c.

<sup>147</sup> Ot. prp nr. 23(1995-1996) 9.4.3.



en administrativt fastsatt pris.<sup>148</sup> Normprisrådet er et selvstendig organ, jfr. normprisforskriften<sup>149</sup> § 4, og fastsetter normprisen som erstatter faktiske salgsinntekter for petroleum og gjelder ved salg både til beslektede og uavhengige selskaper.

I begynnelsen av utvinningsvirksomheten på norsk sokkel i slutten av 1960-årene ble oljeselskapene, i likhet med andre næringsdrivende, skattelignet på bakgrunn av sitt regnskapsmessige resultat. Dette innebar at skattemyndighetene måtte akseptere de prisene selskapene bokførte i sine regnskaper ved f. eks overføring av råolje til et raffineringsselskap innenfor samme konsern.<sup>150</sup> Oljeselskapene er ofte integrerte selskaper som inngår i multinasjonale konserner og det kan derfor bli en meget krevende oppgave å skaffe til veie de opplysninger som trengs for å avgjøre om det foreligger et interessefellesskap, jfr. skatteloven § 13-1. Det kan dessuten være en utfordring for skattemyndighetene å ta stilling til hvilken pris som er riktig for ulike transaksjoner når disse foretas mellom uavhengige parter.<sup>151</sup>

Myndighetenes utgangspunkt ved innføringen av normprissystemet var ikke å tilføre den norske stat ekstra skatteinntekter ved en kunstig høy pris, men å løse kontrollmessige- og administrative problemer. Derfor var det viktig at selskapenes interesser ble ivaretatt på en forsvarlig måte.<sup>152</sup> Det er innført flere prosessuelle regler som skal sikre selskapene adgang til å komme med innvendinger mot normprisen som fastsettes av normprisrådet, jfr. petroleumsskatteloven § 4 (3) På grunn av avhandlingens tema og omfang vil ikke disse reglene bli behandlet nærmere.

Etter petroleumsskatteloven § 4 kan normpris fastsettes for petroleum. Det følger av legaldefinisjonene av petroleum at både gass og råolje er omfattet av den diskresjonære kompetansen til å fastsette normpris, jfr. petroleumsskatteloven § 1 (4) og

---

<sup>148</sup> Zimmer (2010) s. 792.

<sup>149</sup> Forskrift om fastsetting av normpriser 25. juni 1976 nr. 05.

<sup>150</sup> Ot. prp nr. 26 (1974-1975) s.14.

<sup>151</sup> l.c

<sup>152</sup> Ot. Prp nr. 26 (1974-1975) s.15-16.

normprisforskriften § 13. Så langt har det bare blitt fastsatt normpris for råolje.<sup>153</sup> Normpris for våtgass er per dags dato til vurdering og kan bli innført i nær fremtid.<sup>154</sup> Ved utformingen av reglene om normpris hadde man markedssituasjonen for enkelte typer av petroleum for øye.<sup>155</sup> Kvaliteten på råolje kan variere fra felt til felt, derfor fastsettes normprisene for hvert felt. Leveranse av råolje selges gjerne på langvarige kontrakter der prisen beregnes ut fra en rekke faktorer som kvalitet, leveringssted, risiko mv.

Salg av gass skiller seg noe fra salg av råolje. Kvaliteten på gass etter behandlingen er lik selv om den tas opp på forskjellige felt. Gass selges ofte på kontrakter som er vanskeligere å sammenligne, det kan derfor være vanskelig å finne frem til riktig markedspris på naturressursen. Dette kan sammenlignes med situasjonen for kraft der det ikke er noen kvalitetsforskjell på produktet fra de ulike kraftverkene.

Prisfastsettelsen ved salg av gass følger de ordinære reglene der faktisk transaksjonspris legges til grunn. Lovgiver har derimot innført prosessuelle særregler om bindende forhåndsuttalelser, jfr. petroleumsskatteloven § 6 nr. 5 og opplysningsplikt<sup>156</sup> for disse transaksjonene.

Reglene om beregning av normpris er meget detaljerte. Det skal i denne fremstillingen kun gis en kort gjennomgang av systematikken i normprissystemet. Etter bestemmelsen i § 4 (1) er det Olje- og energidepartementet som har kompetansen til å fastsette normpris. Kompetansen er delegert til normprisrådet, jfr. petroleumsskatteloven § 4 (3). Normprisen fastsettes etterskuddsvis fire ganger i året, jfr. normprisforskriften § 3 (1) jfr. § 2 (2). Normprisen fastsettes for den enkelte dag, jfr. normprisforskriften § 2.

Utgangspunktet for normprisen er at den skal tilsvare «hva petroleum kunne vært omsatt for mellom uavhengige parter i et fritt marked» jfr. petroleumsskatteloven

---

<sup>153</sup> Zimmer (2010) s. 792. Små oljekvaliteter det ikke er fastsatt normpris for: Brent, Forties, Varg og DUC jfr. E-post fra Jon Audun Kvalbein i OED 18.11.2011.

<sup>154</sup> E-post Kvalbein OED.

<sup>155</sup> Ot. Prp. nr. 26(1974-1975) s. 16.

<sup>156</sup> Lovendring vedtatt, i kraft fra Finansdepartementet bestemmer.

§ 4 (2). Etter bestemmelsen regnes «uavhengige parter» som «kjøpere og selgere som innbyrdes ikke har slike felles interesser at de kunne ha påvirket den avtalte pris», jfr. petroleumsskatteloven § 4 (2) annet punktum. Med dette siktes det til hva råoljen kunne vært omsatt for i et fritt marked. Som nevnt var det viktig i forhold til problematikken med tapping av petroleumsinntekter fra sokkeldistriktet til utlandet eller til landdistriktet at prisene som ble oppgitt svarte til de reelle prisene på råolje.<sup>157</sup>

En av forutsetningene for en nøytral grunnrenteskatt er at naturressursen vedsettes til riktig pris. Ved beregning av brutto salgsinntekter er det markedsprisen som har vært retningsgivende ved vurderingen av naturressursens verdi. Ved verdsettelsen av normprisen for det enkelte område skal det blant annet legges vekt på «oppnådde og noterte priser for petroleum av samme eller tilsvarende art med nødvendig justering for kvalitetsforskjeller, transportkostnader m.v. til Nordsjøområdet eller andre aktuelle markeder, leveringstid, betalingstid og vilkår for øvrig, oppnådde og noterte priser for petroleumprodukter med nødvendig justering bearbeiding m.v. og andre sammenlignbare priser eller verdsettelse som måtte finnes», jfr. petroleumsskatteloven § 4 (2).

Lovteksten oppstiller ingen uttømmende liste over hvilke momenter som skal tas i betraktning ved vurderingen av normprisen, men oppramsingen illustrerer sentrale utfordringer ved bruk av normpriser. Vurderingen av disse momentene og fastsettelsen av normprisen krever inngående bransjekunnskap om markedet for råolje. Dette stiller høye krav til kompetansen til myndighetene, herunder normprisrådet. Selskapene har anledning til å komme med innspill før normprisen fastsettes og har klagerett dersom de skulle være uenig i vedtaket jfr. petroleumsskatteloven § 4 (3). Fremgangsmåten med innspill fra petroleumsselskapene, er en metode norske myndigheter også har brukt i forhold til konsesjonssystemet. Dette øker sjansen for at myndighetene klarer å sette en tilnærmet riktig pris på råoljen.

---

<sup>157</sup> Nærmere redegjørelse i Syversen (1991)s. 157 flg.

I forarbeidene <sup>158</sup> til 1975-loven vurderte departementet å innføre ulike alternativer for en unntaksordning med nærmere spesifiserte saksbehandlingsregler for spesielle tilfeller ved beregning av brutto salgsinntekter. Departementet falt ned på at en slik unntaksordning ikke var kontrollmessig eller administrativt forsvarlig, og har ikke valgt å innføre unntaksordninger fra normpris. I tillegg ønsket departementet å vise tilbakeholdenhet med å gi spesielle unntaksregler i normprissystemet, fordi dette lett kunne føre til forskjellsbehandling mellom effektive og mindre effektive selskaper. <sup>159</sup>

Det finnes flere inntektsposter enn salgsinntekter fra råolje og gass som inngår i beregningen av særskattepliktig inntekt. Det skal kort nevnes at andre aktuelle inntektsposter gjerne knytter seg til inntekter fra transport og behandling av petroleum i den utstrekning skattepliktige selskaper har eierandeler i rørledning og behandlingsanlegg. I tillegg kan selskapene drive med salg av generelle administrasjonstjenester og tekniske tjenester til andre selskaper i utvinningstillatelse og til andre felt på sokkelen. En annen inntektspost kan være inntekter fra salg av seismikkjenester. <sup>160</sup>

### 3.4.1.3 Kraftforetak: Spotmarkedspris

#### 3.4.1.3.1 Hovedregelen

Ved beregning av grunnrenteinntekt for kraftverk utgjør bruttosalgsinntekter en sentral del av beregningsgrunnlaget. I forarbeidene til bestemmelsen om grunnrenteinntekt i forbindelse med kraftskattereformen i 1997 ble det uttalt at *«Det kun er verdien av selve kraftproduksjonen som bør inkluderes i grunnrenten, og ikke de øvrige aktiviteter som overføring, distribusjon eller handel med kraft»*. <sup>161</sup> Begrunnelsen for denne avgrensingen er at inntekter fra overføring og distribusjon ikke nødvendigvis skriver seg fra fordelene ved utnyttelsen av en naturressurs. Disse inntektspostene kan skrive seg fra markedsmessige eller andre forhold som ikke knytter seg direkte til naturressursen.

---

<sup>158</sup> Ot. Prp. nr. 26(1974-1975) s. 16

<sup>159</sup> Ibid s. 15.

<sup>160</sup> E-post fra Oljeskattekontoret 18/10.2011.

<sup>161</sup> Ot. prp nr. 23 (1995-1996) 9.4.3.

Spørsmålet blir derfor hvilken fremgangsmåte lovgiver har brukt for å beregne inntektene som stammer fra selve kraftproduksjonen.

Hovedregelen ved beregning av bruttosalgsinntekter i kraftverk er at kraftverkets faktiske årsproduksjon, slik den fordeler seg over årets 8760 timer, multipliseres med en normert salgpris. Den normerte salgspoten er satt til en løpende og nærmere bestemt spotmarkedspris per time jfr. skatteloven § 18-3 (2). Med spotmarked siktes det til den prisen som noteres time for time på «Nord Pool Spot Physical Market» i det forsynings-/soneområde der kraftverket ligger.<sup>162</sup> Norge er delt opp i fire soneområder. Prisen i spotmarkedet representerer prisen på det organiserte markedet for kraft. Det finnes også et bilateralt marked for salg av kraft der produsenter, omsettere og sluttbrukere kan inngå avtaler om kjøp og salg av kraft, uavhengig av prisen på det organiserte markedet.

I likhet med salg av gass fra den norske kontinentalsokkelen, selges kraft i et nettbundet marked. Dette innebærer at selv om kjøper og selger ønsker å gjøre avtaler med hverandre er de avhengig av at varen, i dette tilfellet kraft, overføres gjennom strømmettet.

Kraftmarkedet kan grovt deles inn i engrosmarkedet og markedet for sluttbruker. Engrosmarkedet kan videre deles inn i det bilaterale markedet og det organiserte markedet som administreres av Nord Pool Spot AS, også kalt spotmarkedet. Dette er markeder eller delmarkeder der omsetningsgjenstanden er fysisk kraft. Dette i motsetning til finansielle markeder for kraft der omsetningsgjenstanden er kontrakter om leveranse av kraft.<sup>163</sup> Bakgrunnen for beregning av brutto grunnrenteinntekt med utgangspunkt i spotprisen var det organiserte markedet for kjøp og salg av kraft som vokste frem etter liberaliseringen av kraftbransjen på 1990-tallet. Det er markedsprisen time for time i dette markedet lovgiver har valgt å bruke som normert pris for beregning av grunnrenteskatten.

---

<sup>162</sup> Zimmer (2010) s. 772.

<sup>163</sup> Wasenden, Odd-Harald B. Energimarkedsrett, Cappelen Akademiske Forlag 2007 s. 64.

Nord Pool Spot AS driver den organiserte markedsplassen for salg av kraft. Dersom man ser spotmarkedet fra aktørenes ståsted kan det ses på som en alminnelig varebørs for kraft der kjøper og selger møtes for en organisert handel med sine produkter. Gjennom handel på denne markedsplassen får aktørene tilgang til et handelssystem der kjøpere og selgere handler med anonyme motparter. Dette gir grunnlag for en nøytral behandling av aktørene uavhengig av størrelse og andre forhold. En organisert handel leder til en sentralisert prisdannelse som er langt mer transparent og tillitsvekkende enn hva som kan oppnås ved handel med bilaterale kontrakter <sup>164</sup>.

Det er gitt detaljerte regler om hvordan den årlige kraftproduksjonen skal måles i det enkelte kraftverk. Etter skatteloven § 18-3 skal bruttosalgsinntekter beregnes på grunnlag av spotmarkedsprisen per time multiplisert med faktisk produksjon. Etter bestemmelsen i fsfin § 18-3-8 plikter hvert enkelt kraftverk å måle kraftproduksjonen time for time og lagre disse målingene elektronisk. Årsaken til dette er at spotmarkedsprisen er angitt for hver time. Målepunktet for produksjonen er apparatanleggets utgående ledninger. De kraftverkene som ikke kan fremskaffe tilfredsstillende dokumentasjon om egne produksjonstall, vil bli skjønnsmessig lignet for disse inntektene på grunnlag av de opplysningene som er registrert hos nettoperatøren, som i Norge er Statnett, jfr. fsfin § 18-3-8 (3).

Bruken av spotmarkedsprisen ble i forarbeidene begrunnet med at kraftmarkedet i utgangspunktet er et fritt marked og at alle aktørene derfor vil forholde seg til en slik verdi.<sup>165</sup> Det kan stilles spørsmål ved denne beregningsmåten. Selv om det finnes et organisert marked for kraft via Nord Pool Spot eksisterer det også et bilateralt marked for kraft parallelt med dette markedet. Dette innebærer at produsentene som opererer i det bilaterale markedet tar en skattemessig risiko dersom de selger kraft på andre vilkår enn til spotpris.<sup>166</sup> Ved innføringen av kraftskattereformen argumenterte departementet for at man ikke skulle ta hensyn til de faktiske oppnådde kraftpriser ettersom dette ville føre til at den ekstraordinære fortjenesten som skyldtes særlig kompetanse og dyktighet ble ilagt grunnrenteskatt. Departementet mente at dette ville stride mot intensjonen bak

---

<sup>164</sup> *ibid* s. 86-87.

<sup>165</sup> Ot. prp nr. 23 (1995-1996) 9.4.3.

<sup>166</sup> Zimmer (2010) s. 773.

grunnrenteskatten.<sup>167</sup> Det ble også fremhevet at det ville oppstå betydelige administrative problemer ved å benytte annet enn markedspris ved fastsettelsen av skattepliktig inntekt. Skulle det tas utgangspunkt i de reelle avtalene måtte man i tillegg til prisinformasjonen ha tilleggsinformasjon om når på døgnet og året kraften skulle leveres, noe som kan variere fra avtale til avtale.<sup>168</sup>

Det er tre typer av kraftsalg der prisen ikke skal settes til spotpris jfr. skatteloven § 18-3 (2) a) nr. 1 til nr. 3. På grunn av avhandlingens omfang vil ikke disse unntakene bli behandlet i detalj, men det vil gis en kort oversikt over hvilke typetilfeller av kraftsalg disse unntakene gjelder.

Det første unntaket gjelder salg av konsesjonskraft. Som et ledd i konsesjonsvilkårene og -lovgivningen er kraftforetakene pliktig til å selge kraft til kommunene eller fylkeskommunene. Det andre typetilfellet er der det er inngått langsiktige kraftleveransekontrakter inngått før 1. januar 1996, jfr. skatteloven § 18-3 (2) a) nr. 2. Dette har sammenheng med innføringen grunnrenteskatt ved kraftskattereformen og overgangsreglene i forbindelse med dette. Det siste unntaket er kraft som skal brukes i egnen produksjonsvirksomhet, jfr. § 18-3 (2) a) nr. 3. Dette unntaket er avgrenset positivt til virksomhet som i Statistisk sentralbyrås industristatistikk NACE-kode 20, 21, 24 og 27 jfr. fsfin § 18-3-4. Disse reglene fører til en ulik behandling av visse kontrakter ved verdsettelsen av kraftproduksjon.

#### 3.4.1.3.2 Kort om andre inntekstposter ved beregning av brutto grunnrenteinntekt

I tillegg til brutto salgsinntekter skal inntekter fra driftsstøtte til produksjon av ny vannkraft, gevinst ved realisasjon av driftsmiddel som benyttes i kraftproduksjon og inntekter fra elsertifikater regnes med til brutto grunnrenteinntekt. På grunn av

---

<sup>167</sup> Ot. prp. nr. 23 (1995-1996) 9.4.3.

<sup>168</sup> l.c

oppgavens omfang skal disse inntektspostene presenteres kort. I motsetning til brutto salgsinntekter baserer disse inntektspostene seg på faktiske størrelser.<sup>169</sup>

Etter skatteloven § 18-3 (2) b) skal eventuell driftsstøtte til ”produksjon av ny vannkraft” tas med i beregningsgrunnlaget for grunnrenteskatten. Det ble pr. 1. januar 2008 innført en ny støtteordning for produksjon av ny vannkraft som et ledd i satsningen på fornybar energi.<sup>170</sup> Departementet forutsatte at denne inntekten innebærer et tillegg i forhold til de salgsinntektene kraftforetakene har. For at grunnrenteskatten skal virke nøytralt mente departementet at denne tilleggsinntekten skulle tas med i grunnrenteberegningen, slik at skattegrunnlaget skal tilsvare det økonomiske resultatet fra kraftproduksjonen.<sup>171</sup>

Gevinst ved realisasjon av driftsmidler som benyttes i kraftproduksjon skal regnes med til beregningsgrunnlaget for grunnrenteinntekten, jfr. skatteloven § 18-3 (2) b).

Skattelovens alminnelige bestemmelser for gevinst- og tapskonto i §§ 14-44 til 14-46 kommer til anvendelse for disse inntektene.

Fra inntektsåret 2011 skal også inntekter fra elsertifikater regnes med til brutto grunnrenteinntekt. Bakgrunnen for denne bestemmelsen er etableringen av et nytt elsertifikatmarked ved avtale mellom Norge og Sverige med virkning fra 1. januar 2012. I et slikt marked vil vannkraftprodusentene kunne få inntekter fra utstedte elsertifikater, i tillegg til de løpende inntektene fra produksjon av vannkraft.<sup>172</sup>

Etter § 6 i lov om elsertifikater<sup>173</sup> får produsenter av fornybar energi rett til å motta utstedte elsertifikater målt ut fra produksjon. Vederlagsfri utstedelse av omsettelige elsertifikater anses skattemessig som en fordel vunnet ved virksomhet, jfr.

skatteloven § 5-1.<sup>174</sup>

---

<sup>169</sup> Zimmer (2010) s. 771.

<sup>170</sup> Ot. Prp nr. 1 (2007-2008) 21.3.2.

<sup>171</sup> Ibid punkt 21.3.3.

<sup>172</sup> Sollund, note 1438A.

<sup>173</sup> Lov om elsertifikater 24. juni 2011 nr. 39 (i tråd i kraft).

<sup>174</sup> Prop. 101 L (2010-2011) 7.3.1.1



Omsetningsverdien av utstedte elsertifikater skal på tidfestingstidspunktet skattlegges som alminnelig inntekt.<sup>175</sup> I likhet med begrunnelsen for å la støtteordningen for ny vannkraft omfattes av beregningsgrunnlaget for grunnrenteskatt, var begrunnelsen for å ta med inntekter fra elsertifikater at en nøytral grunnrentebeskatning krever et skattegrunnlag som tilsvarer det reelle økonomiske resultatet fra kraftproduksjonen.<sup>176</sup> Siden elsertifikater utstedes på grunnlag av produksjon mente departementet at man skulle inkludere inntekter fra elsertifikatene i beregningsgrunnlaget for grunnrenteskatten. Dette skal sikre at samfunnet noe tilbake fra de mest lønnsomme kraftverkene.

En innsigelse som ble reist av en rekke høringsinstanser var at denne løsningen ikke gir teknisk nøytralitet mellom liten og stor vannkraftproduksjon og annen fornybar energi. Synspunktet er at dette kan føre til vridninger av investeringene. Departementet var av den oppfatning at dette ikke ville påvirke investeringsinsentivene siden grunnrenteskatten er utformet som en nøytral skatt. Dersom inntektene fra omsetning av elsertifikater ikke ville inngått i grunnrenteinntekten ville utbyggerne av kraftverk kunne fradragført kostnadene til disse utbyggingene, mens bare en del av inntekten ville gått inn i grunnrenteinntekten.<sup>177</sup> Departementet mente dette kunne føre til at ulønnsomme kraftverk ble bygget ut.

Når det gjelder de andre formene for fornybarenergi slik som vann-, sol-, bølge- og bioenergi, er disse ikke kommersielt lønnsomme per dags dato. Det presiseres i forbindelse med forarbeidene til elsertifikatloven at det ikke er aktuelt å innføre grunnrenteskatt på disse energiformene.<sup>178</sup> I forhold til innsigelsen fra høringsinstansene om manglende teknisk nøytralitet, kan det påpekes at slik at utbygging av disse formene for fornybar energi kun er i startfasen. Det vil ikke i et kortsiktig perspektiv kunne oppstå noen reell konkurranse mellom det veletablerte vannkraftsystemet og disse nye energiformene.

---

<sup>175</sup> Prop. 101 L (2010-2011) 7.3.1.1.

<sup>176</sup> Prop. 1 LS (2010-2011) Skatter og avgifter 2010.punkt 13.3.3.

<sup>177</sup> Prps. 101 L (2010-2011) 7.3.1.3

<sup>178</sup> l.c.

### 3.4.2 Fradragssiden

Grunnrenteskatten er utformet som en overskuddsskatt. Etersom skattesatsen på grunnrenteinntekten er høy knytter en rekke sentrale problemstillinger ved beregning av skattepliktig grunnrenteinntekt seg til fradragssiden. Spørsmålet er hvilke enkeltposter som kan trekkes fra i beregningsgrunnlaget for grunnrenteinntekten. Høyere fradrag fører til en lavere netto grunnrenteinntekt og dermed et lavere skattegrunnlag for grunnrenteskattene. Som nevnt innledningsvis skal friinntekten skjerme normalavkastningen i bedrifter som driver med kraftproduksjon og utvinning av petroleum. I denne delen av avhandlingen er det særreglene om lineære avskrivninger og friinntekten som skal fremheves særskilt. Siden begge næringene er såkalte kapitalintensive næringer, er regler om aktivering og avskrivning et viktig virkemiddel ved selskapenes vurdering av investeringsrisikoen. Det vil derfor redegjøres kort for reglene om lineære avskrivninger som gjelder for de spesielle driftsmidlene i kraftproduksjon og ved petroleumsutvinning.

For at et selskap skal kunne kreve fradrag må det etter skattelovens alminnelig regler være pådratt en kostnad som et ledd i å «erhverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt», jfr. skatteloven § 6-1. I rettspraksis og juridisk teori er kostnadsbegrepet gjerne definert som en oppofrelse<sup>179</sup>. Alle driftsutgifter et selskap har i løpet av et år kan i teorien anses som en kostnad i forbindelse med skattepliktig inntekt. Begrepet i skattelovens § 6-1 avgrenses gjerne mot ombytting av verdier, mer om dette nedenfor.

Skatteloven § 18-3 (3) angir uttømmende hvilke fradrag som kan gjøres i brutto grunnrenteinntekt, jfr. § 18-3 (2). I tillegg til fradrag for friinntekt og årets skattemessige avskrivninger, kan kraftselskapene kreve fradrag for betalt konsesjonsavgift, eiendomsskatt, kostnader pådratt i byggetiden og driftskostnader. Det

---

<sup>179</sup> Zimmer(2009) s. 174

er ikke alle driftskostnader som kan trekkes fra i særskattegrunnlaget. Ved beregning av grunnrenteskatt kan det kreves direkte fradrag for påløpte driftskostnader som «regulært følger av kraftproduksjon» jfr. § 18-3 (3) a) nr. 1. Bestemmelsen lister opp en rekke typetilfeller av kostnader som kan kreves fradratt i særskattegrunnlaget.

Etter petroleumsskatteloven § 5 (2) jfr. § 3 skal særskatt beregnes med utgangspunkt i reglene for alminnelig inntekt innenfor petroleumsskattelovens geografiske virkeområde jfr. avsnitt 3.2.1.1. I forbindelse med spørsmålet om hvilke enkeltposter som kan fradras ved beregning av alminnelig inntekt for petroleumsselskapene må det tas stilling til om fradragsposten skal tilordnes sokkeldistriktet eller landdistriktet. Hvorvidt en enkeltpost faller inn under beregning av skatt for sokkeldistriktet tar utgangspunkt i tilknytningen mellom posten og utvinningsvirksomheten eller rørledningstransporten innenfor lovens geografiske virkeområde. Utgangspunktet er den konkrete vurderingen i samsvar med alminnelige skatterettslige prinsipper for tilordning.<sup>180</sup>

Dersom det foreligger ombytting av verdier ved investeringer i driftsmidler eller anlegg som brukes i virksomheten vil det ikke foreligge oppofrelse. Selskapene får da ikke direkte fradrag for investeringen. Disse typene av investeringer kommer til fradrag senere år ved reglene om aktivering og avskrivning<sup>181</sup>.

En rekke investeringer i disse næringene vil sjelden oppfylle oppofrelsesvilkåret i skatteloven § 6-1, siden investeringene ofte anses som ombytting av verdier. Utgiftene må derfor aktiveres og avskrives i tråd med verdiforringelsen. Selv om § 6-1 i utgangspunktet også gir fradrag for kostnader som påløper som følge av slit og elde, har lovgiver funnet det nødvendig og foreta en presisering når det gjelder avskrivninger i skatteloven § 6-10 (1).

Utrykket avskrivning kommer fra regnskapsterminologi og sikter til den systematiske fordelingen av fradrag for anskaffelseskostnader fordelt over driftsmiddelets

---

<sup>180</sup> Ot. prp. nr. 86 (2000-2001) 4.2.5.

<sup>181</sup> Zimmer (2009) s. 174.

økonomiske levetid.<sup>182</sup> Bestemmelsen i skatteloven § 6-10 viser til tidfestingsreglene i § 14-30 følgende, som regulerer når fradraget skal tidfestes. Som definisjonen av avskrivning viser til, skal fradraget deles opp og tidfestes over driftsmiddelets levetid. For enkelte investeringer i kraftproduksjon og utvinningsvirksomhet er det gitt særlig avskrivningsregler. Det skal i det følgende gis en kort redegjørelse for viktige avskrivningsregler for kraft- og petroleumsnæringen.

### 3.4.2.1 Kort om avskrivninger

Avskrivninger i tråd med det økonomiske verdifallet på driftsmidlene er en forutsetning for at et skattesystem skal virke nøytralt på investeringsbeslutningene.<sup>183</sup> Ved innføring av regler om avskrivning har lovgiver valget mellom flere mulige fremgangsmåter. Norsk rett har ofte benyttet seg av degressive avskrivninger, saldoavskrivninger, slik som i skatteloven § 14-30 følgende og lineære avskrivninger, der det foretas en individuell vurdering driftsmiddelets levetid. De degressive avskrivningene er standardiserte avskrivninger og vil i mange tilfeller ikke representere den faktiske verdireduksjonen som følge av slit og elde, for de konkrete driftsmidlene. Formålet med de lineære avskrivningsreglene er at det tas stilling til levetiden for det aktuelle driftsmiddelet og anskaffelseskostnaden fordeles over disse årene.<sup>184</sup> Selv ved lineære avskrivninger vil ikke alltid verdifallet samsvare med den faktiske situasjon.

Bestemmelsen i petroleumsskatteloven § 3 gir en rekke særregler om fradrag og avskrivninger. Disse fradragene gis både ved beregning av alminnelig selskapsskatt og særskatt jfr. § 5 (2) jfr. § 3 (1) b). Grunnet reglenes omfang vil kun de viktigste nevnes kort, ved beregning av friinntekten tas det ofte utgangspunkt i de samme driftsmidlene.

Petroleumsskatteloven § 3 (1) b) unntar utgifter til erverv av rørledninger og produksjonsinnretninger fra de alminnelige tidfestingsreglene som gjelder for anlegg og

---

<sup>182</sup> Zimmer (2009) s. 182.

<sup>183</sup> NOU 1989:14 s. 238.

<sup>184</sup> Ibid.

driftsmidler i skatteloven §§ 14-30 til 14-48. Rørledninger og produksjonsinnretninger kan kreves avskrevet lineært med inntil 16 2/3 prosent fra det år utgiftene er pådratt. Dette innebærer at selskapene i løpet av en periode på seks år får fradrag for hele anskaffelsesverdien av driftsmiddelet. Dette til tross for at driftsmidler som produksjonsinnretninger har en betydelig lengre levetid enn seks år.

Ved innføringen av særskatteordningen i 1975 var begrunnelsen for å innføre regler om en raskere avskrivning på disse driftsmidlene, størrelsene på investeringene og risikoen selskapene tok ved å drive virksomhet på norsk sokkel.<sup>185</sup> Ved letevirsomhet og funn på sokkelen er det usikkerhet i forhold til størrelsen på funnet og kvaliteten på petroleumen som finnes i reservoarene. På grunn av det høye kostnadsnivået ved utbygging, finansieres prosjektene ved store låneopptak. Dette utgjør et risikomoment ved avgjørelsen av investeringsbeslutningene. Disse gunstige avskrivningsreglene har vært foreslått endret slik at de gjenspeiler driftsmidlenes faktiske levetid. Dette har ikke blitt fulgt opp av lovgiver.<sup>186</sup>

Særreglene suppleres av de alminnelige reglene for avskrivninger som følger av skatteloven § 6-10 jfr. §§ 14-30 til 14-48. Dette innebærer at andre driftsmidler enn produksjonsanlegg og rørledninger avskrives etter disse reglene, herunder kontormaskiner, borerigger og andre fartøy enn produksjonsskip som ligger fast. Det er ikke et vilkår at driftsmiddelet er plassert på sokkelen, men som nevnt innledningsvis i avsnitt 3.4.2 beror vurderingen på de alminnelige tilordningsprinsipper i skatteretten.

For kraftforetak skal årlige avskrivninger fradras ved beregningen av netto grunnrenteinntekt jfr. § 18-3(3) a) nr. 3 hvoretter årets skattemessige avskrivninger trekkes fra i skattegrunnlaget. Med skattemessige avskrivninger menes både de avskrivningene som følger av reglene i skatteloven § 6-10 jfr. § 14-30 flg. og de særlige avskrivningsreglene som gjelder for etter skatteloven § 18-6.

---

<sup>185</sup> Ot. prp nr. 26 (1974-1975) punkt 5.2.2.

<sup>186</sup> NOU 2000:18 s. 149 flg. Jfr. Ot. prp. nr. 86 (2000-2001) punkt 4.1.

Etter bestemmelsen i skatteloven § 18-6 skal særskilte driftsmidler som benyttes i kraftproduksjon avskrives lineært over en lovbestemt levetid for disse driftsmidlene. Som særskilte driftsmidler regnes dammer, tunneller, rørgater og kraftstasjoner som skal avskrives med 1,5 % av driftsmiddelets anskaffelsesverdi over en periode på 67 år jfr. § 18-6 (1) a). For maskinteknisk utrustning i kraftstasjon, generatorer, rør, foring i sjakt/tunnel, luker, lister etc. skal det foretas en lineær avskrivning med 2,5 % av anskaffelsesverdien over en periode på 40 år. Denne ordningen gir kraftforetakene en mindre gunstig avskrivningsprofil enn de alminnelige reglene om saldoavskrivninger i skatteloven<sup>187</sup>.

For at et skattesystem skal virke mest mulig nøytralt skal avskrivninger skje i tråd med den faktiske verdiforringelsen av driftsmiddelet. Spørsmålet blir om denne forskjellsbehandlingen i forhold til bedrifter som bare har driftsmidler som avskrives etter reglene i skatteloven § 6-10 jfr. § 14-30 flg. fører til at aktørene i markedet investerer i bedrifter som får avskrevet sine driftsmidler etter de alminnelige reglene i skatteloven. Utgangspunktet i samfunnsøkonomisk teori er at dersom avskrivningene er nøytralt utformet vil ikke dette ha noen innvirkning.

Som nevnt ovenfor vil driftsmidler som ikke er opplistet i skatteloven § 18-6 avskrives etter de alminnelige saldoavskrivningsreglene jfr. § 14-30 følgende. Elektronisk utstyr i kraftverk som har tilknytning til kraftproduksjon avskrives etter saldoreglene. Det er bare årets avskrivninger av driftsmidler som er «knyttet til kraftproduksjonen» jfr. skatteloven § 18-3 som skal trekkes fra i beregningsgrunnlaget for grunnrenteskatten jfr. avsnitt 3.2.2.1.

Avskrivningsreglene for produksjonsinnretninger og rørledninger er meget gunstige. Til tross for at petroleumsskatteutvalget foreslo å endre avskrivningsreglene i NOU 2000:18 s. 223, ble dette ikke fulgt opp av Finansdepartementet. Årsaken til dette kan være at avskrivningsreglene brukes som et økonomisk insentiv til å få selskapene til å investere i virksomhet på norsk sokkel. Dersom en kapitalgjenstand avskrives langsommere enn faktisk slit og elde vil ikke selskapet få fullt fradrag for sine reelle

---

<sup>187</sup> Ravnaas (1997) s. 91.

kostander. Dette kan ses på som at skatteyder i realiteten blir pålagt en særavgift.<sup>188</sup> Dersom selskapene derimot får en raskere fradragprofil enn det faktiske verdifallet, vil selskapene subsidieres.<sup>189</sup> Det kan reises spørsmål om disse gunstige avskrivningsreglene gir petroleumsnæringen en fordel som ikke andre næringer har.

De siste års mangel på nye store funn fører til en minsket interesse for å investere i virksomhet på norsk sokkel. I forbindelse endringen av fradragprofilen for friinntekten for petroleumsselskapene bemerket departementet at en raskere fradragprofil vil øke lønnsomheten etter skatt av investeringer i haleproduksjon og gi økt utvinning.<sup>190</sup> En raskere avskrivningsprofil for selskapene vil utgjøre en fordel ettersom en krone i dag er mer verd enn den sammen kronen om noen år frem i tid. Både friinntekt og økt fradragprofil på avskrivninger kan dermed brukes som et virkemiddel til å øke investeringene på sokkelen, selv om samsvaret med nøytralitetshensynet i beskatningen minsker ved slike tiltak. De siste måneders store oljefunn på sokkelen kan muligens gi denne diskusjonen fornyet aktualitet.

#### 3.4.2.2 Friinntekt.

Det kan være en utfordring å identifisere både den normale og den ekstraordinære avkastningen ved skattlegging av naturressurser. I utgangspunktet er det å identifisere avkastningen på en måte som gjør det mulig å beskatte den, en oppgave for økonomisk analyse og ligningsadministrativ kontroll.<sup>191</sup> I denne avhandlingen har det i korte trekk blitt gjort rede for hvordan rettsreglene er utformet med tanke på å fange opp denne ekstraordinære avkastningen.

Friinntekten skal forsøke å identifisere normalavkastningen, slik at denne ikke regnes med i beregningsgrunnlaget for grunnrenteskatten. Normalavkastningen vil inngå i beregningsgrunnlaget for skatt på selskapene etter de alminnelige reglene i skatteloven.

---

<sup>188</sup> NOU 2000:18 s. 224.

<sup>189</sup> I.c.

<sup>190</sup> Ot. prp. nr. 1 (2004-2005) s. 125.

<sup>191</sup> NOU 2000:18 s. 13.

Det vil også meravkastningen. Kjernen ved grunnrentebeskatningen er at det er meravkastningen som skal skattlegges. Derfor gis det et særskilt fradrag for normalavkastningen i beregningsgrunnlaget for grunnrenteinntekten.

Selv om beregningsmåten for friinntekten ved beskatning av kraftforetak og petroleumsselskaper er ulike, er formålet med rettsreglene om friinntekt felles. I det følgende skal det gis en kort gjennomgang av reglene for beregning av friinntekt. Det vil ikke gis redegjørelse for alternative måter å beregne normalavkastningen på, dette er en økonomisk oppgave.

#### 3.4.2.2.1 Friinntekt i kraftverksbeskatningen

Det er sentralt ved beregning av friinntekten at normalavkastningen skjermes fullt ut. Dersom grunnrenteskatten i tillegg er nøytralt utformet vil det kunne argumenteres for en høy skattesats på grunnrenteinntekten.<sup>192</sup> Som nevnt i avhandlingens del to fører en nøytral skatt på grunnrenten til et minimalt effektivitetstap og er derfor å foretrekke ettersom den fører til færre vridninger og effektivitetstap i økonomien.<sup>193</sup>

I praksis kan det være vanskelig å fastsette den riktige normalavkastningen. I norsk rett beregnes friinntekten som meravskrivninger. Disse meravskrivningene fører til et lavere beregningsgrunnlag for grunnrenteskatten. Siden det norske skattesystemet er utformet som et overskuddsskattesystem vil ikke hele overskuddet skattlegges ved denne fremgangsmåten.

I praksis er det utfordringer ved å prøve å skille ut inntekten som bare skriver seg til grunnrenten. Kjernen i problemet er å skille overskuddet som relaterer seg til grunnrenten, fra andre former for ekstraordinært overskudd. Et meroverskudd kan relateres til forhold som markedsrett, at investorene ønsker å ta en høy risiko eller at foretaket er flinke til å holde kostnadsnivået nede. Det kan derfor innvendes at en

---

<sup>192</sup> NOU 2000:18 s. 36.

<sup>193</sup> Ot. prp. nr. 23(1995-1996) 9.4.5.



beskatning av alt overskudd utover normalavkastning også vil ramme de andre formene for ekstraordinært overskudd. Det vil kunne medføre en forskjellsbehandling mellom kraftsektoren og andre næringer som ikke har skatt på ekstraordinært overskudd.<sup>194</sup>

Etter § 18-3 (3) b) skal friinntekten beregnes ut fra gjennomsnittet av de skattemessige verdiene av driftsmidlene som er knyttet til kraftproduksjon per 1. januar og 31. desember i skatteåret. Et kraftverk kan ha driftsmidler som er knyttet til det enkelte kraftverk og driftsmidler som er felles med annen virksomhet, men som benyttes i kraftproduksjon. Ved å legge sammen de skattemessige verdiene av egne og felles driftsmidler pr. 1. januar og deretter legge sammen verdien av egne og felles driftsmidler 31. desember samme år for så å dele på to, blir resultatet gjennomsnittsverdiene av driftsmidlene.

Gjennomsnittsverdiene skal deretter multipliseres med en administrativt fastsatt normrente. Denne normrenten skal gjenspeile investorenes alternative kapitalavkastning. Et sentralt formål med å innføre normrenten er å sikre at skattesystemet virker nøytralt på investeringsbeslutningene i kraftsektoren, slik at skattlegging av kraftverkene i minst mulig grad påvirker den relative lønnsomheten av investeringene.<sup>195</sup> Utgangspunktet ved beregning av normrenten er at den skal være tilnærmet lik den avkastning kapitalmarkedet ellers gir på tilsvarende kapitalplassering med samme risiko.<sup>196</sup> En illustrasjon kan være at normrenten for lånekostnader skal være tilnærmet lik den markedsbaserte lånerenten.<sup>197</sup>

Etter liberalisering av kraftmarkedet på 1990-tallet ble det åpnet for konkurranse mellom kraftprodusentene. Ved fastsettelsen av normrenten bør avkastningskravet gjenspeile den avkastningen som investorene krever for å ta risikoen med å investere i kraftverk.<sup>198</sup> I forarbeidene foreslo derfor departementet som et hovedprinsipp å legge

---

<sup>194</sup> l.c.

<sup>195</sup> Innst. O. nr. 62 (1995-1996) 6.10.

<sup>196</sup> l.c.

<sup>197</sup> l.c.

<sup>198</sup> l.c.

til grunn et tilnærmet markedsbasert avkastningskrav ved beregning av normrenten.<sup>199</sup> Det vil ikke gis noen inngående fremstilling av beregningen for normrenten i denne avhandlingen. Normrenten fastsettes per år av Finansdepartementet ved forskrift jfr. fsfin § 18-8-3 og er fastsatt til normert risikofri rente jfr. fsfin § 18-8-1.

Normrente vil være felles for alle kraftverk og vil derfor ikke gi et helt reelt bilde av den faktiske avkastningen i det enkelte kraftverk. Det tas ikke hensyn til eierforhold og individuelle forskjeller ved beregningen av normrenten.<sup>200</sup> Friinntekten skal skjerme normalavkastningen. Det er i de kraftverkene hvor faktiske inntekter overstiger friinntekten det foreligger grunnrente som skal skattlegges.<sup>201</sup>

#### 3.4.2.2 Friinntekt ved petroleumsbeskatningen

I likhet med grunnrenteskatt for kraftforetakene skal normalavkastningen skjermes ved særskatt etter petroleumsskatteloven § 5. Etter bestemmelsen i § 5 (3) beregnes særskatten av «netto inntekt etter annet ledd korrigert for friinntekt». Friinntekten er knyttet opp mot investeringene i produksjonsanlegg og rørledninger på sokkelen. Beregningen gjøres av de samme investeringene som gir grunnlag for avskrivninger etter petroleumsskatteloven § 3 b) jfr. petroleumsskatteloven § 5 (4). Friinntekten settes til 7,5 % av driftsmiddelets kostpris beregnet over fire år. Til sammen utgjør dette 30 % av driftsmiddelets kostpris.

Friinntektsfradraget er en form for meravskrivning. Friinntekten beregnes til 30 % av de samme driftsmidlene som avskrivningene som inngår i alminnelig inntekt i petroleumsskatteloven § 3 b). Selskapene får dermed avskrivningsfradrag i særskattegrunnlaget på 130 % for investeringer i produksjonsinnretninger og rørledninger fordelt på seks år.<sup>202</sup>

---

<sup>199</sup> l.c

<sup>200</sup> l.c

<sup>201</sup> Lund (1997) s. 187.

<sup>202</sup> Zimmer (2010) s. 809.

Det sentrale formålet ved friinntekten er at normalavkastningen som skattlegges ved den alminnelige selskapsskatten, skal skjermes mot den ekstra skattebelastningen ved ileggelse av særskatten. I motivene til petroleumsskatteloven ble det fremhevet at et sentralt hensyn ved utforming av særskatten var at selskapene skulle ha mulighet til å oppnå en «passende fortjeneste for sin innsats».<sup>203</sup> Friinntekten er med på å sikre at normalavkastningen skjermes slik at mindre lønnsomme funn får forholdvis moderate tilleggsskatter, mens tilleggsskattene på store funn blir betydelige.<sup>204</sup>

---

<sup>203</sup> Ot. prp nr. 26 (1974-1975) 5.3.

<sup>204</sup> I.c.

#### 4 Avsluttende bemerkninger.

Denne avhandlingen har hatt formål å se på grunnrenteskatt som et virkemiddel ved forvaltning av naturressurser. Hovedformålet er at inntektene fra utnyttelsen av våre naturressurser skal komme samfunnet, og ikke bare selskapene, til gode.

Skatteprovenyet fra kraft- og petroleumssektoren var i 2009 henholdsvis 4 531 millioner og 95 524 millioner norske kroner.<sup>205</sup> Verdien av grunnrenten varierer med markedsprisen, og derfor vil også skatteprovenyet fra grunnrenteskattene variere med svingningene i markedene. Inntekten til staten fra særskattene er betydelig. En stor del av inntektene fra særskatten på utvinning av petroleum, inngår i kontantstrømmen til Statens pensjonsfond utland. Inntektene fra grunnrenteskatten i kraft er ikke øremerket til dekning bestemte utgifter, men inngår som en del av statens inntekter.

De to regelsettene har som nevnt flere likehetstrekk og bruker flere av de samme virkemidlene, som normpriser og friinntekt. Ved utformingen av reglene om grunnrenteskatt ved kraftproduksjon ønsket ikke departementet å ta utgangspunkt i reglene om særskatt i petroleumsskatteloven.<sup>206</sup> Dette til tross for at prinsippet om at grunnrenten skal skattlegges er felles for begge. I begge systemer har lovgiver forsøkt å utforme rettsreglene slik at grunnrenten skal skattlegges der en oppstår. Grunnrenten oppstår ved virksomhet som relaterer seg til uttak eller utnyttelse av naturressursen.

Ved investeringer i utvinningsvirksomhet har bedriftene interesse av å sørge for å maksimere overskuddet i virksomheten. Uten nærmere empiriske undersøkelser er det vanskelig å gi en klar konklusjon på hvorvidt grunnrenteskattene oppfyller målsetningen om at en slik skatt virker nøytralt. Investeringsbeslutningene i selskapene tas ut fra en rekke vurderingen slik som faren for ekspropriasjon av produksjonsinnretninger, stabiliteten i skattesystemet over tid og at systemene sikrer

---

<sup>205</sup> <http://www.ssb.no/emner/10/02/skattepl/tab-2010-12-20-02-gml.html>

<sup>206</sup> Ot. prp. nr. 23 (1995-1996) 9.4.10.

fradrag for de faktiske kostandene ved disse kapitalintensive næringene. En sentral test ved disse systemene er at myndighetene ikke øker skattebelastningen i tider der råvareprisene på kraft og petroleum stiger, klarer de dette øker forutberegneligheten i systemet.<sup>207</sup>

Det finnes mange ulike fremgangsmåter for å sikre at samfunnet får tilbake inntekter fra sine naturressurser, både legislativt og kontraktuelt. I denne avhandlingen er det gitt en kort oversikt av hovedtrekkene i det norske systemet. Som gjennomgangen viser stiller dette systemet strenge krav til en kompetent ligningsmyndighet og krav om store ressurser ved kontrollering av ligningen. Det er opprettet egne skattekontorer som foretar ligningen av disse selskapene, Oljeskattekontoret og Sentralskattekontoret for storbedrifter. Normprissystemene som brukes ved beregning av brutto salgsinntekter stiller enten krav om en velfungerende markedsplass slik som Nordpool Spot eller egne uavhengige administrative organer som sørger for å fastsette tilnærmet riktig pris på naturressursen. Dette er et komplisert system som har utviklet seg siden 1975. Overføringsverdien av et slikt skattesystem til mindre utviklede land kan være begrenset på grunn av det omfattende administrative systemet som kreves. Det likevel fullt mulig å hente ut grunnrenten på andre måter.

Et overskuddsskattesystem innebærer en større risiko for staten i forhold til forutberegnelighet av inntekter, enn for eksempel et system som er basert på produksjonsavgifter. Dersom grunnrenten hentes inn ved produksjonsavgifter skjer dette uten hensyn til selskapenes overskudd. Ved overskuddsskattesystemet deler staten noe av risikoen med selskapene. Dersom selskapene ikke har overskudd, beskattes ikke grunnrenten særskilt.<sup>208</sup>

Prinsippet om samfunnsøkonomisk effektivitet og ønske om en nøytral grunnrenteskatt er sentralt ved utformingene av disse reglene. Det er vanskelig å konkludere om skattereglene virker nøytralt da grunnrenteskatt i kombinasjon med alminnelig selskapsskatt fører til at systemet fører til vridninger. Som nevnt i avhandlingens del tre

---

<sup>207</sup> Osmundsen, Petter. Time Consistency in Petroleum Taxation (2010)

<sup>208</sup> NOU 2000:18 s.58.

fraviker det norske regime for grunnrentebeskatning effektivitets- og nøytralitetsformålet på flere punkter. Avskrivningsreglene i petroleumsnæringen og terskeeffekten av grensen på en effekt 5 500 kVA i kraftverk gjør at aktørene tilpasser seg systemene. Dette fører til at ressursene ikke blir utnyttet på den mest samfunnsøkonomisk lønnsomme måten. Selv om det norske systemet for grunnrentebeskatning avviker noe fra formålet om nøytralitet, viser provenyet fra disse næringene at samfunnet får betydelige inntekter til gjennomføring av andre samfunnsoppgaver.

Grunnrenteskattene er ikke den eneste mekanismen som sørger for at meravkastningen kommer samfunnet til gode. I tillegg til de inntektene som dras inn ved alminnelig inntektsskatt er produsenter av petroleums og kraft pålagt en rekke andre skatter og avgifter.<sup>209</sup> Det kan derfor vanskelig konkluderes med at grunnrenteskattene alene sørger for en forsvarlig forvaltning av naturressursene, men at disse næringene bidrar med betydelige inntekter til drift av offentlig virksomhet og slik sett kommer fellesskapet til gode, er klart.

---

<sup>209</sup> Vedlegg 2.

## **5 Litteraturliste**

### **Lover og forskrifter**

Kongeriget Norges Grundlov, given i Rigsforsamlingen paa Eidsvold den 17de Mai  
1814

Petroleumsskatteloven av 11. juni 1965 nr. 3

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

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

Lov om vassdrag og grunnvann av 24. november 2000 nr. 82.

Lov om erverv av vannfall, bergverk og annen fast eiendom m.v. av 14. desember 1917  
nr. 16

Lov om vassdragsreguleringer 14. desember 1917 nr. 17.

Lov om petroleumsvirksomhet 29. november 1996 nr. 72

Lov om skatt av formue og inntekt 18. august 1911 nr. 8

Svalbardskatteloven av 29. november 1996 nr. 68

Lov om Norges territorialfarvann og tilstøtende sone 27. juni 2003 nr. 57

Lov om ansvarlige selskaper og kommandittselskaper 21. juni 1985 nr. 83

Lov om elsertifikater 24. juni 2011 nr. 39 (i kraft fra Kongen bestemmer).

Normprisforskriften, forskrift av 30. april 1996 nr. 316

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

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

### **Forarbeider**

NOU 1989: 14 Bedrifts- og kapitalbeskatning – en skisse til reform.

NOU 1992: 34 Skatt på kraftselskap.

NOU 1998: 11 Energi- og kraftbalansen mot 2020

NOU 2000:18 Skattlegging av petroleumsvirksomhet.

Ot.prp. nr. 47 (1964-1965)  
Ot. prp. nr. 26 (1974-1975) Om lov om skattlegging av undersjøiske  
petroleumsforekomster m.v.  
Ot. Prp. nr. 23 (1995-1996) Skattlegging av kraftforetak.  
Ot. prp. nr. 86 (1997-1998) Ny skattelov  
Ot. prp. nr. 86 (2000-2001) Om lov om endringer i lov 13. juni 1975 nr. 35 om  
skattlegging av undersjøiske petroleumsforekomster mv. (petroleumsskatteloven).  
Ot. prp.nr. 1 (2003-2004) Skatte- og avgiftsopplegget 2004.  
Ot. prp. nr. 1 (2004-2005) Skatte- og avgiftsopplegget 2005  
Ot. Prp. nr.1 (2007-2008) Skatte- og avgiftsopplegget for 2008.  
Prop. 101 L (2010-2011) Lov om elsertifikater.  
Prop. 1 LS (2010-2011) Skatter og avgifter 2011.  
Innst. O. nr. 62 (1995-1996) Innstilling fra finanskomiteen om skattlegging av  
kraftforetak.

## **Rettspraksis og forvaltningspraksis**

Høyesterett:

Rt. 2005 s. 394

Rt 2009 s. 441

EFTA-domstolen:

E-2/06 Hjemfallssaken

E-1/04 Fokus Bank

Forvaltningspraksis:

Utv. 1981 s. 676 Domme og uttalelser m.v. i skattesaker og i skattespørsmål .



## Litteratur

- Zimmer 2010 Zimmer, Fredrik, redaktør. Bedrift, selskap og skatt. Skattlegging av næringsdrivende, selskaper og eiere. 5 utgave 2010
- Eide 2008 Eide, Erling og Stavang, Endre. Rettsøkonomi. 2008.
- Eckhoff 1983 Eckhoff, Torstein. Statens Styringsmuligheter særlig i ressurs og miljøspørsmål. 1983.
- Backer 2004 Backer, Inge Lorange. Innføring i naturressurs- og miljørett. 4. utgave 2004.
- Syversen 1991 Syversen, Jan. Skatt på petroleumsutvinning. Sjørettsfondet 1991
- Ravnaas 1997 Ravnaas, Ernst og Sollund Stig. I samarbeid med Einar Bakko, Odd Stiansen og Jenny Sevaldson. Kraftverkbeskatning.
- Sollund 2011 Sollund, Stig. Gyldendal Rettsdata, lovkommentar til skattelovens kapittel 18. (Revidert 16.02.2011).
- Fløystad 2010 Fløystad, Torstein. Gyldendal rettsdata, lovkommentar til petroleumsskatteloven.(Revidert 12.10 2010).
- Bjerke 1997 Bjerke, Joachim M. Internprissetting. Tano Aschehoug 1997.
- Lund 1997 Lund, Caroline, Stinessen, Stein Erik og Willoughby, Kari. Skatt på kraftforetak. 1997.
- Wasenden 2007 Energimarkedsrett. Om informasjonsplikt og markedsatferd i det finansielle kraftmarkedet. Oslo 2007.
- Sandmo 1989 Sandmo, Agnar. Om nøytralitet i bedrifts- og kapitalbeskatningen. LOS-senter. Notat 89/47.

- Lund 2000                    Lund, Didrik. Nøytralitet i petroleumsskattleggingen. Artikkel innlemmet som vedlegg1 i NOU 2000: 18 Skattlegging av petroleumsvirksomhet på s. 185 følgende.
- Land 2010                    Land, Bryan C. Resource rent taxes- A re-appraisal. Publisert i The Taxation of Petroleum and Minerals: Principles, Problems and Practice. s. 241-262. International Monetary Fund 2010.
- Osmundsen 2010            Osmundsen, Petter. Time consistency in petroleum taxation: lessons from Norway. . Publisert i The Taxation of Petroleum and Minerals: Principles, Problems and Practice. s. 425-444. International Monetary Fund 2010.

## **Diverse.**

E-post:

Seksjonssjef i Norges vassdrags- og energidirektorat, (NVE) Øystein Grundt 14.oktober 2011 om definisjon av småkraftverk.

Seniorskattejurist Steinar Hambro ved Oljeskattekontoret 18. oktober 2011 om inntektsposter ved fastsettelse av inntektsgrunnlaget ved særskatt.

Publikasjoner:

Fakta – norsk petroleumsvirksomhet 2011      Utgitt av Olje- og energidepartementet.

Nettsider med faktaopplysninger:

<http://www.histos.no/oljemuseet/vis.php?id=1&kat=1>

[http://www.dirnat.no/naturmangfold/vann/vernedede\\_vassdrag/](http://www.dirnat.no/naturmangfold/vann/vernedede_vassdrag/)

<http://www.ssb.no/emner/10/02/skattepl/tab-2010-12-20-02-gml.html>

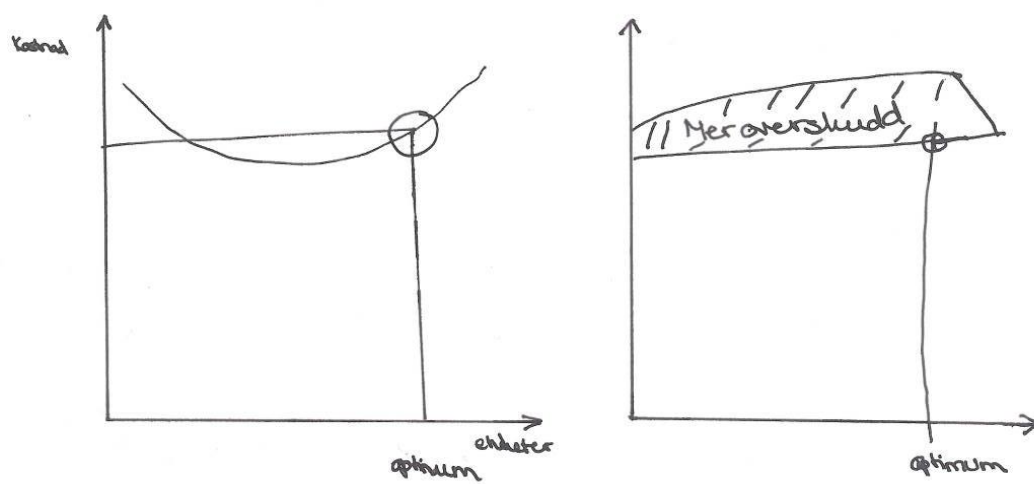
## **6 Lister over tabeller og figurer m v**

NOU 2000:18 s. 66. Grafisk fremstilling av statens netto kontantstrøm fra petroleumsvirksomheten.

Tabell laget av i forbindelse med denne oppgaven av kandidaten.

Grafisk fremstilling laget av kandidaten.

Grafisk fremstilling over hvorfor en skatt på grunnrenten ikke endrer bedriftenes tilpassing.

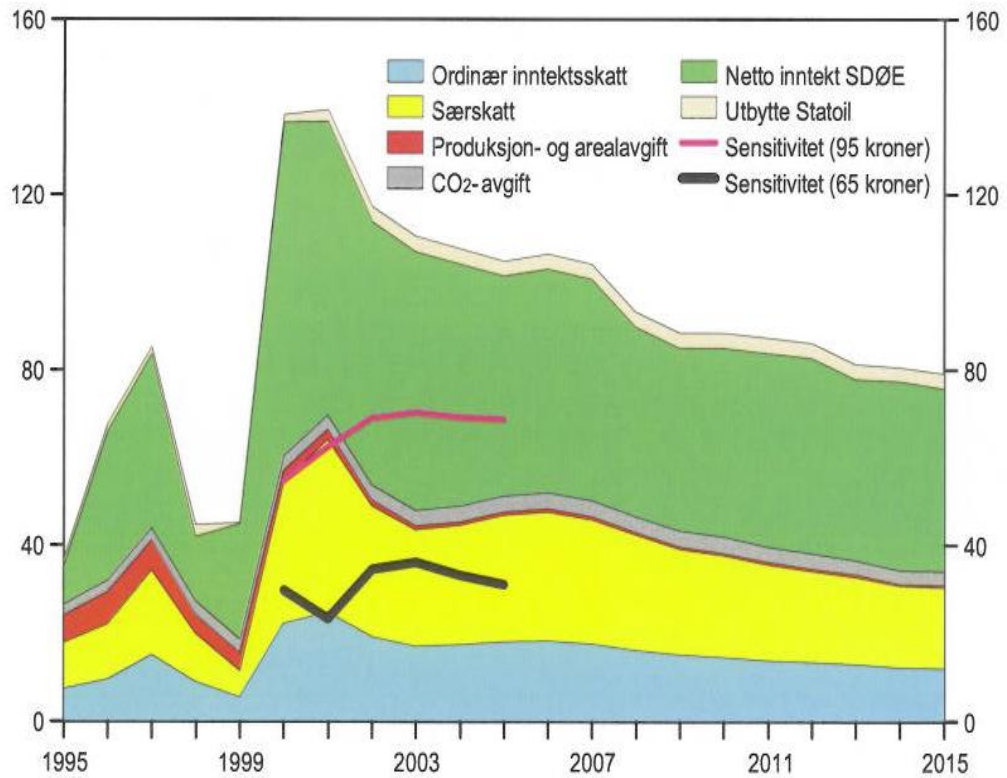


Likevektspunktet, pareto-optimumet, endres ikke ved en skattlegging av meravkastningen ettersom grensekostnadene er de samme. Siden grunnrenten er definert som meravkastningen utover det som følger av innstatsfaktorene tas ikke disse med ved beregning av de marginale grensekostandene, avkastningen fra naturressursen trengs ikke å kjøpes inn

Viktige skatter og avgifter for petroleumsnæringen og kraftselskaper.

<b>Petroleumsnæringen</b>		<b>Vannkraft- næringen</b>	
<b>Alminnelig selskapsskatt.</b>	Skatteloven jfr. ssv.	<b>Alminnelig selskapsskatt</b>	Skatteloven jfr. ssv.
<b>Særskatt</b>	Petroleums- skatteloven § 5	<b>Grunnrenteskatt</b>	Skatteloven § 18-3
<b>Arealavgift</b>	Petroleums- loven § 4- 10 (1)	<b>Eiendomsskatt</b>	Eiendomsskatte- loven § 8A
<b>Produksjonsavgift</b>	Petroleums- loven § 4-10 (2)	<b>Konsesjonsavgift</b>	Vassdrags reguleringsloven §11. Industri- konsesjonsloven §§ 2 og 5
<b>NO<sub>x</sub>-avgift</b>	Særavgifts- loven §3-19-2 (4)		

## Statens netto kontantstrøm fra petroleumsvirksomheten



Figur 3.9 Statens inntekter fra petroleumsvirksomheten. Mrd. 2000 kroner

Kilde: Finansdepartementet og Olje- og energidepartementet.