RØDØY kommune
Formannskapskontoret

Saksframlegg

Dato	Løpenr.	Arkivsaksnr.	Arkiv
16.11.2022	6435/2022	2022/794	

Saksnummer	Utvalg	Møtedato
78/2022	Formannskapet	01.12.2022
88/2022	Kommunestyret	16.12.2022

Saksbehandler: Hilde Berg Olsen
Hjemmel:

Høringsuttalelse - grunnrenteskatt på havbruk

Saksopplysninger

Det er i Hurdalsplattformen tydelig at lokalsamfunn og fellesskap bør få en rettferdig andel av verdiene som skapes når det brukes av fellesskapets naturressurser. Nå foreslår regjeringen grunnrenteskatt på havbruk. Denne grunnrenteskatten har virkning fra og med inntektsåret 2023. En viktig del av forslaget et ar lokalsamfunnene som stiller naturressursene til disposisjon, skal sikres en adel av grunnrenten. Forslaget innebærer at grunnrenteskatten på produksjon av laks, ørret og regnbueørret legges til 40%, med regler utformet slik at bare de største aktørene vil betale grunnrenteskatten, ved et bunnfradrag på mellom 4000 og 5000 tonn.

Gjennom grunnrenten tar staten en del av kostnader og inntekter, uavhengig om investeringen er lønnsom eller ikke. Investeringene som er lønnsomme for samfunnet før skatt vil også være lønnsomme etter skatt, og de investeringene som er ulønnsomme for samfunnet før skatt vil også være ulønnsomme etter skatt. Det vises til at stedbundne grunnerentenæringer kan beskattes på et høyt nivå ettersom de ikke kan flyttes ut av landet.

Det vises til at forslaget til regjeringen balanserer viktige hensyn. Et tilfelle er at oppdrettsnæringen vil få en grunnrenteskatt som baserer seg på lønnsomhet, i stedet for å en lønnsomhetsuavhengig produksjonsavgift. Det er ment at produksjonsavgiften vil fungere som en omfordeling av grunnrente til havbrukskommuner og havbruksfylkeskommuner, samtidig som at fellesskapet får en andel av grunnrenten. Det vises til at vertskommuner og vertsfylkeskommuner får økte inntekter gjennom innføring av naturressursskatt og økt produksjonsavgift, og at kommunesektoren tilgodeses gjennom økte bevilgninger.

Det foreslås at grunnrenteskatten utformes som en kontantstrømskatt. Det er presisert at grunnrenteskatten bør avgrenses til ordinære og kommersielle matfisktillatelsen for produksjon av laks, ørret og regnbueørret. Inntekten fra laks fastsettes med utgangspunkt i en normpris basert på børspriser på laks. Normpriser gir mindre mulighet for skattemotivert tilpasning enn faktiske priser. Inntektene fra ørret og regnbueørret baserer seg på faktiske priser, fordi det ikke foreligger børsnoterte priser. For fradrag legges faktiske kostnader til grunn, mens det vurderes en sjablong for enkelte kostnader.

Vurderinger

Ettersom Rødøy kommune ikke har mottatt høringsuttalelsen fra NFKK, er det naturlig å avvente med uttalelse. Uttalelsen ettersendes.

Kommunedirektørens innstilling:

Rødøy kommune avventer høringsuttalelse knyttet til grunnrenteskatt på havbruk, og ettersender denne når høringsuttalelsen fra NFKK er gjennomgått.

Rødøy kommune, 16.11.2022

Einar Arild Hauge
Kommunedirektør

Hilde Berg Olsen
Konsulent

Dette dokumentet er godkjent elektronisk og har derfor ikke håndskrevet signatur.

Vedlegg:

1 Grunnrenteskatt på havbruk

Bærekraftsmål

	Det er fokus på å skape mer likhet mellom kommunene
	Infrastruktur er den underliggende strukturen som må være på plass for at et samfunn skal fungere. Infrastruktur er en forutsetning for økning i vekst og produktivitet, og for forbedringer i utdannings- og helsetilbud. Teknologi og innovasjon anses som drivere til å løse miljømessige utfordringer.
	Bærekraftig produksjon innebærer å minske ressursbruk, miljøødeleggelse og klimagassutslipp når en lager en vare. I dag forbruker vi mer enn hva som er miljømessig bærekraftig. For å sikre gode levekår for nåværende og fremtidige generasjoner må også hver enkelt forbruker endre livsstil.
	Klimaendringer er et globalt spørsmål og kjenner ingen landegrenser. Derfor må vi også finne globale løsninger. I tillegg til å kutte i utslipp og fange og lagre CO2, må det satses langt mer på annen ren energi. 2 graders temperaturøkning er grensen for hva naturen kan tåle. Stiger temperaturen mer enn det vil klimaendringene bli ukontrollerbare.
	Marine næringer er viktige for å dekke økende etterspørsel etter mat, energi og medisin i framtiden. Slik byr havet også på muligheter for nye arbeidsplasser og økonomisk vekst. Regn, drikkevann, været, klimaet, mye av maten vår og til og med lufta vi puster inn er til syvende og sist regulert av havet.

For å lykkes med bærekraftsmålene trengs det nye og sterke partnerskap. Myndigheter, næringslivet og sivilsamfunnet må samarbeide for å oppnå bærekraftig utvikling. Å gjøre tilgjengelig informasjon og kommunikasjon til innbyggerne i et land er også et viktig punkt på dette målet.

Utskrift av møteprotokoll

for Rødøy formannskap i møte torsdag den 1. desember 2022 ved Rødøy rådhus

Av 5 medlemmer var 5 tilstede (medregnet møtende varamedlemmer).

78/2022 Grunnrenteskatt på havbruk

Formannskapets behandling i møte den 01.12.2022:

Kommunedirektørens innstilling:
Rødøy kommune avventer høringsuttalelse knyttet til grunnrenteskatt på havbruk, og ettersender denne når høringsuttalelsen fra NFKK er gjennomgått.

Fellesforslag:
Ordfører vil sende ut forslag til uttalelse før kommunestyremøte 16/12-22.

Vedtak:
Som forslaget. Enstemmig.

Rett utskrift

Rødøy kommune, formannskapskontoret 05.12.22

June Seljevoll Brandth, konsulent

FIN
FINANSDEPARTEMENTET

Saksnr. 22/4989
28.9.2022

Høringsnotat - Grunnrenteskatt på havbruk

Innhold

1 Innledning og sammendrag 3
1.1 Innledning 3
1.2 Bakgrunn 4
1.3 Nærmere om forslaget 5
2 Grunnrente i havbruksnæringen 7
2.1 Om havbruksnæringen 7
2.2 Grunnrente i havbruksnæringen 9
2.3 Kommunale inntekter fra havbruksvirksomhet 11
2.4 Havbruksskatteutvalgets forslag 12
3 Gjeldende rett 15
3.1 Alminnelig inntektsbeskatning 15
3.2 Eiendomsskatt 15
3.3 Eksportavgift 16
3.4 Produksjonsavgift 16
4 Utforming av en grunnrenteskatt for havbruk 17
4.1 Innledning 17
4.2 Valg av skatteform og skattesats 17
4.3 Samvirkning mellom selskapsskatt og grunnrenteskatt 18
4.4 Virkeområde 20
4.4.1 Skattesubjekt 20
4.4.2 Geografisk virkeområde 20
4.4.3 Type tillatelser 22
4.4.4 Skatteavregningspunkt 23
4.5 Inntekt 23
4.5.1 Fastsettelse av inntekt 23
4.5.2 Realisasjon av driftsmiddel og overdragelse 26
4.6 Fradrag 26
4.6.1 Driftskostnader 26
4.6.2 Fradrag ved delt virksomhet 28
4.6.3 Finanskostnader, salg- og markedsføringskostnader 28
4.6.4 Skatter og avgifter mv. 29
4.6.5 Behandling av underskudd 29
4.6.6 Behandling av allerede gjennomførte investeringer 30
4.6.7 Fradrag for tillatelser i grunnrenteskatten og bunnfradrag 31
5 Økonomiske og administrative konsekvenser 36
5.1 Provenyvirkninger 36
5.2 Fordeling av proveny mellom stat og kommunesektor 36
5.3 Administrative konsekvenser 37
6 Ikrafttredelse 38
7 Forslag til lovvedtak 39

1 INNLEDNING OG SAMMENDRAG

1.1 Innledning

I Hurdalsplattformen er regjeringen tydelig på at lokalsamfunn og fellesskapet bør få en rettferdig andel av verdiene som skapes ved utnyttelse av fellesskapets naturressurser. Regjeringen foreslår nå at det innføres grunnrenteskatt på havbruk med virkning fra og med inntektsåret 2023. En sentral del av forslaget er at lokalsamfunn som stiller naturressurser til disposisjon, skal sikres en andel av grunnrenten.

Grunnrente kan ilegges høy skatt uten at det svekker selskapenes investeringsinsentiver. Dermed kan andre og mer vridende skatter reduseres. Gjennom grunnrenteskatten tar staten en symmetrisk del av kostnader og inntekter, uavhengig av om investeringen blir lønnsom eller ulønnsom. Investeringer som er lønnsomme for samfunnet før skatt, vil dermed være lønnsomme etter skatt. Tilsvarende vil investeringer som er ulønnsomme for samfunnet før skatt, være ulønnsomme etter skatt.

For stedbundne grunnrentenæringer er det mulig å ha et høyt skattenivå uten at investeringer flyttes ut av landet. Dette gjelder selv om det finnes alternative produksjonsmåter (som oppdrett på land), og selv om selskapene møter internasjonal konkurranse fra aktører basert i andre land, med andre rammebetingelser og skatteregimer. Faktorene som gir opphav til grunnrente, er stedbundne i Norge. Hvis et selskap flytter til utlandet eller på land for å drive virksomhet der i stedet, kan en annen aktør komme inn og ta i bruk de samme stedbundne faktorene.

I september 2018 ble det satt ned et utvalg som fikk i oppdrag å vurdere ulike former for beskatning av grunnrenten i havbruksnæringen, herunder en nøytral grunnrenteskatt og en produksjonsavgift. Flertallet i Havbruksskatteutvalget anbefalte i NOU 2019: 18 *Skattlegging av havbruksvirksomhet* å innføre en overskuddsbasert periodisert grunnrenteskatt for havbruk. Utvalget utredet også en kontantstrømbasert grunnrenteskatt og en løsning hvor grunnrente hentes inn gjennom en produksjonsavgift. Regjeringens forslag til utforming av grunnrenteskatten i dette høringsnotatet baseres på utredningen fra Havbruksskatteutvalget og forslaget fra flertallet, med visse endringer.

Havbruksskatteutvalget hadde støtte i flere analyser som grunnlag for sine vurderinger av omfanget av grunnrente i havbruksnæringen. Størrelsen på grunnrenten har variert over tid, men uavhengig av metode bekreftet de innhentede analysene en betydelig grunnrente i næringen.

Regjeringens forslag balanserer viktige hensyn. For oppdrettsnæringen erstattes dagens lønnsomhetsuavhengige produksjonsavgift av en grunnrenteskatt som er basert på lønnsomhet. Produksjonsavgiften består, men kan trekkes fra krone for krone mot fastsatt grunnrenteskatt og blir dermed normalt ingen ytterligere belastning for oppdrettere som betaler grunnrenteskatt. Produksjonsavgiften fungerer da som en omfordeling av grunnrente til havbrukskommuner og -fylkeskommuner.

Samtidig sørger forslaget for at fellesskapet får en av andel grunnrenten. Det legges opp til at provenyet fordeles likt mellom staten og kommunesektoren. Vertskommuner og -fylkeskommuner får økte inntekter gjennom økt produksjonsavgift og innføring av naturressursskatt. I tillegg tilgodeses kommunesektoren gjennom økte bevilgninger.

1.2 Bakgrunn

Norge har blant verdens beste klimatiske forhold for oppdrett av laks. Norske sjøområder er kjennetegnet av gode strømforhold og oksygenrikt vann med gunstig temperatur, og er samtidig tilstrekkelig skjermet for vær og vind. Produksjonen kan skje til lavere kostnader enn de fleste andre steder i verden. Havbrukstillatelser utstedes av staten og gir en beskyttet og tidsubegrenset rett til næringsutøvelse.

Havbruksvirksomhet gir opphav til ekstraordinær avkastning (grunnrente). Grunnrente i havbruk oppstår delvis som følge av at et begrenset antall lokaliteter er egnet for havbruksvirksomhet, og delvis som følge av begrensninger på hvor mange tillatelser som kan gis av miljøhensyn. Lønnsomheten i havbruksnæringen har vært svært god i flere år. Avkastningen på kapitalen og driftsmarginer har i gjennomsnitt vært 3-4 ganger høyere enn i industrien for øvrig de siste 10 årene. Greaker og Lindholt (2022) har påvist betydelig grunnrente i næringen over flere år.

Staten har i det alt vesentlige tildelt havbrukstillatelser billig eller gratis basert på begrensede naturressurser som tilhører fellesskapet. Ifølge Havbruksskatteutvalget hadde tillatelsene per 2019 en markedsverdi på rundt 200 mrd. kroner, og verdiene er trolig høyere nå. Næringen har betalt i underkant av 7 mrd. kroner i nåverdi per 2019, det vil si bare om lag 3 pst. av verdien av tillatelsene til fellesskapet. Oppdrettsnæringen har gått fra å være en «attåtnæring» til å bli en av Norges største og mest lønnsomme næringer, som leverer til et globalt marked. Over 50 pst. av næringen domineres av noen få eiermiljøer og over 1/3 er i utenlandsk eierskap. Tillatelsene til å utnytte fellesskapets ressurser har gitt opphav til noen av de største private formuene i Norge.

Prinsippet om at fellesskapet skal ha en andel av avkastningen ved utnyttelsen av fellesskapets naturressurser, har tjent Norge godt. Uten dette ville vi i dag ikke hatt Statens pensjonsfond. Også kraftverksbeskatningen har, ikke minst den siste tiden, bidratt til betydelige skatteinntekter til stat og kommunesektor. Det har vært bred enighet om at en stor andel av grunnrenten fra petroleums- og kraftnæringen skal tilfalle fellesskapet. I likhet med petroleums- og vannkraftressursene er sjøressurser et skatteobjekt som ikke kan flyttes, og som bør benyttes i en tid der mange skattegrunnlag blir mer mobile som følge av internasjonalisering.

Havbruksskatteutvalget ble oppnevnt 7. september 2018, med mandat å vurdere beskatningen av havbruk. Utvalget leverte sin rapport NOU 2019: 18 *Skattlegging av havbruksvirksomhet* 4. november 2019. Havbruksskatteutvalgets flertall foreslo en overskuddsbasert grunnrenteskatt. Solberg-regjeringen valgte i stedet å foreslå en

produksjonsavgift som ikke avhenger av lønnsomhet. Provenyet fra avgiften går i sin helhet til kommunesektoren og fordeles mellom kommuner og fylkeskommuner med havbruksaktivitet gjennom Havbruksfondet.

1.3 Nærmere om forslaget

Departementet foreslår at grunnrenteskatten utformes som en kontantstrømskatt, slik som i petroleums- og kraftverksbeskatningen. Departementet foreslår at negativ grunnrenteinntekt fremføres og kommer til fradrag i fremtidig inntekt. Departementet mener det kan være utfordringer med å utbetale årlige negative skatteposisjoner før en ser hvordan grunnrentebeskatning av havbruk fungerer. Den effektive skattesatsen foreslås satt til 40 pst, i tråd med forslaget fra flertallet i Havbruksskatteutvalget.

Grunnrenteskatten bør nå avgrenses til ordinære, kommersielle matfisktillatelser for produksjon av laks, ørret og regnbueørret. Utvidelser til andre typer tillatelser og fiskeslag kan vurderes senere. Inntekter fra laks fastsettes med utgangspunkt i en normpris basert på børspriser på laks, i tråd med forslaget fra Havbruksskatteutvalget. Normpriser gir mindre mulighet for skattemotivert tilpasning enn faktiske priser. Inntekter fra ørret og regnbueørret baseres på faktiske priser siden det ikke foreligger børsnoterte priser. På fradragssiden legges faktiske kostnader til grunn, men det vurderes sjablongfradrag for enkelte kostnader.

Det må tas stilling til hvordan driftsmidler som er ervervet før innføringstidspunktet, skal behandles. Fradrag for historiske investeringer påvirker ikke lønnsomheten av fremtidige investeringer. Fradragsrett for historiske investeringer kan derfor ikke begrunnes i hensynet til nøytralitet, men må begrunnes i rimelighetshensyn. Departementet foreslår at det gis fradrag for historiske investeringer knyttet til havbruksvirksomheten (utenom tillatelser) gjennom avskrivninger på gjenstående skattemessige verdier.

Departementet legger opp til å gi et bunnfradrag i grunnrenteskatten. I tillegg til at bunnfradraget bidrar til at bare de største aktørene betaler grunnrenteskatt, kan det ses på som et sjablongfradrag for historiske kjøp av tillatelser. Departementet ønsker å høre to forslag til bunnfradrag på henholdvis 4 000 tonn og 5 000 tonn. Bunnfradraget foreslås beregnet som et kronebeløp basert på gjennomsnittlig fortjeneste per kilo i perioden 2016-2020.

Provenyet fra en grunnrenteskatt på havbruk fra 2023 med den foreslåtte utformingen anslås til 3,65 mrd. kroner påløpt med et bunnfradrag på 5 000 tonn og 3,8 mrd. kroner påløpt med et bunnfradrag på 4 000 tonn. Provenyet bokføres i 2024. Departementet legger opp til at kommunesektoren skal få et beløp tilsvarende halvparten av provenyet fra grunnrenteskatten.

Kommunesektorens andel foreslås fordelt gjennom flere virkemidler. Produksjons-avgiften, som i dag fordeles til kommunesektoren gjennom Havbruksfondet, beholdes

og økes, men for de skattepliktige gjøres den fradragsberettiget i grunnrenteskatten. I tillegg innføres det en naturressursskatt som også fordeles etter nøklene i Havbruksfondet, men som samtidig inngår i kommunesektorens inntektssystem.

Grunnrenten kan svinge betydelig over tid. Regjeringen vil sikre kommunesektoren en gitt andel av grunnrenteinntektene, samtidig som det er ønskelig med stabilitet i kommunenes inntekter. Produksjonsavgiften og naturressursskatten vil utgjøre stabile kommunale inntekter. I tillegg legges det opp til å gi en ekstrabevilgning til kommunesektoren i år der grunnrenten er høy. Ekstrabevilgningen fordeles etter nøklene i rammetilskuddet til kommunene og er basert på grunnrenten året før.

Med dette forslaget vil produksjonsavgiften for 2023 økes til 750 mill. kroner, og naturressursskatten blir om lag 750 mill. kroner for inntektsåret 2023. Inntektene fordeles til kommunesektoren i 2024, det vil si samme år som inntektene fra grunnrenteskatten bokføres. Vertskommunene og -fylkeskommunene får dermed økte skatteinntekter og kommer bedre ut. I tillegg kommer ekstrabevilningen til kommunesektoren i 2024. Det anslås at den vil bli satt til 325 mill. kroner (gitt et bunnfradrag på 5 000 tonn) eller 400 mill. kroner (gitt et bunnfradrag på 4 000 tonn). Samlet får da kommunesektoren om lag 1 825 mill. kroner eller 1 900 mill. kroner, det vil si 50 pst. av de anslåtte grunnrenteskatteinntektene for inntektsåret 2023.

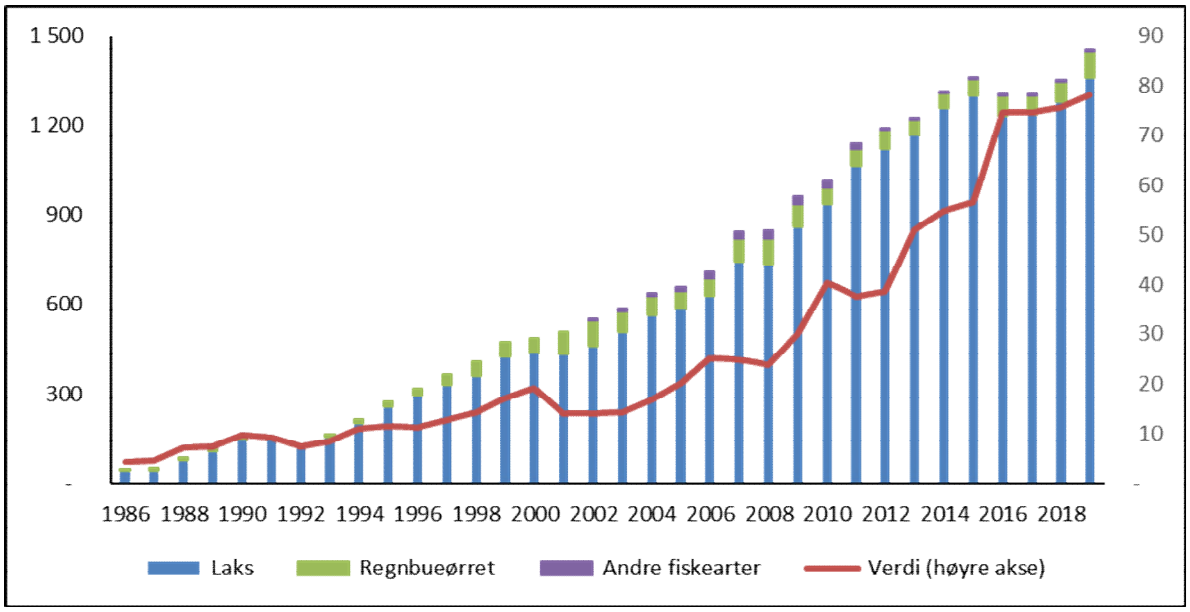
2 GRUNNRENTE I HAVBRUKSNÆRINGEN

2.1 Om havbruksnæringen

Fra 1970-tallet og frem til i dag har oppdrettsnæringen utviklet seg betydelig. Produksjonen og verdiskapingen har økt, og det har skjedd store teknologiske og regulatoriske endringer. Sjømatnæringen er i dag Norges største eksportnæring på fastlandet.

Figur 1 viser utviklingen i årlig produksjon og førstehåndsverdi av fisk fra 1976 til 2019. Figuren viser at laks står for hoveddelen av produksjonen. I løpet av 2010-tallet har produksjonsveksten i havbruk avtatt, hovedsakelig som følge av skranker knyttet til areal og miljø som begrenser ytterligere kapasitetsøkninger. Det er særlig utfordringen med lakselus som har gjort at det i denne perioden har blitt tildelt færre nye kommersielle tillatelser. I samme periode som veksten har avtatt, har imidlertid salgsprisen på laks økt, i tillegg til at kronekursen har svekket seg.

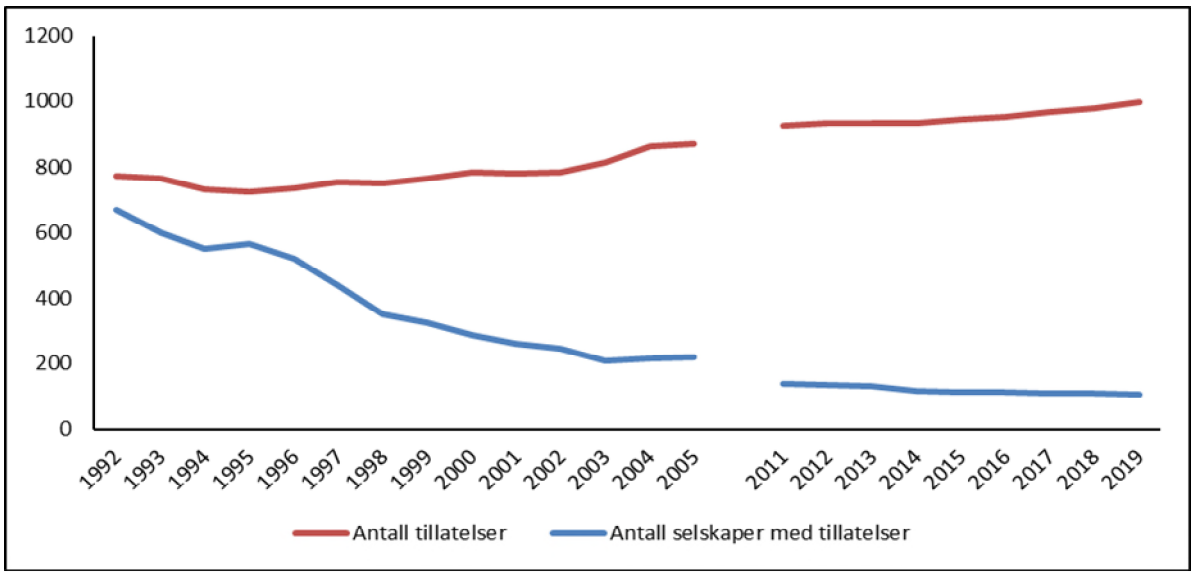
Figur 1 Produksjon (i 1000 tonn) og førstehåndsverdi 1986-2019 (mrd. 2022-kroner)[1]



1 For årene før 2002 er det kun tall for laks og ørret som er publisert. Data for 1991 er ikke tilgjengelig i denne tidsserien, og i figuren er oppføringen for dette året identisk med 1990.
Kilde: Statistisk sentralbyrå og Finansdepartementet.

I 1990 sto de ti største oppdrettsselskapene for om lag 8 pst. av samlet produksjon. I dag er både eierskapet og selskapsstrukturen i havbruksnæringen blitt betydelig mer konsentrert, se figur 2. En rekke av havbruksselskapene er børsnoterte og har et bredt eierskap av både norske og internasjonale investorer. Havbruksskatteutvalget viste at om lag 50 pst. av produksjonskapasiteten eies av fire selskaper, som igjen domineres av fire eiermiljøer. Siden da har eierskapet blitt enda mer konsentrert til disse fire eiermiljøene.

Figur 2 Antall matfisktillatelser 1992-2019[1]



[1] Antall selskaper ser bort fra ev. konserntilknytning. Serien mangler tall fra årene 2006-2010.
Kilde: Fiskeridirektoratet.

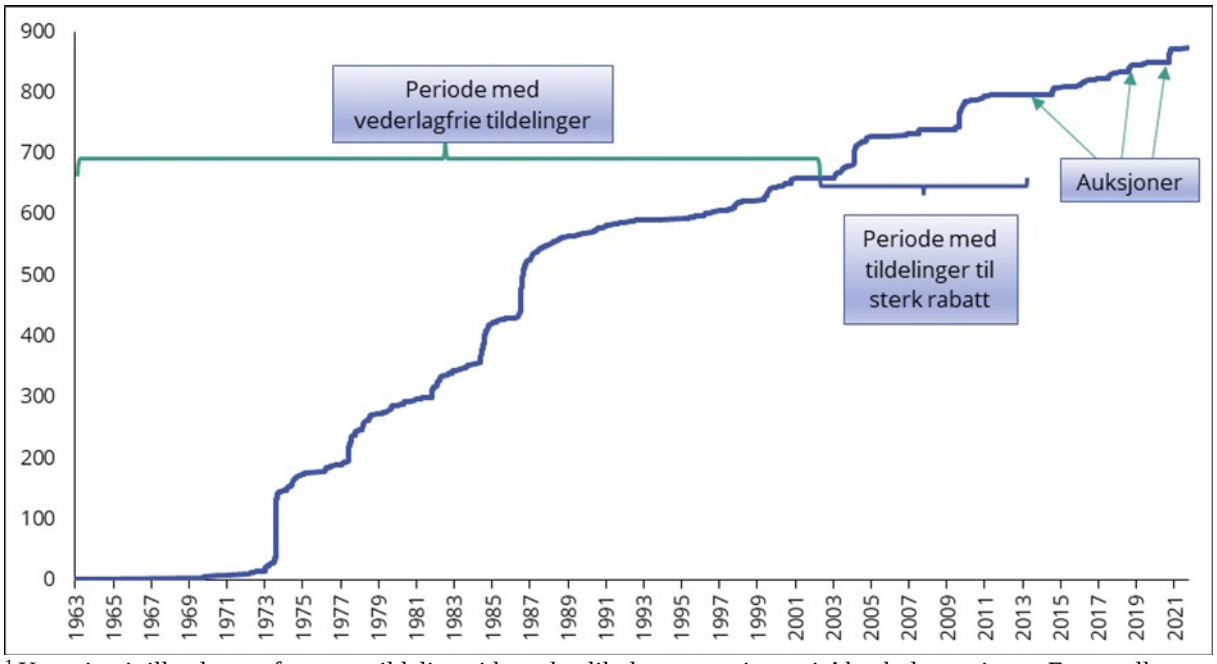
Havbrukstillatelser utstedes av staten og gir en beskyttet og tidsubegrenset rett til næringsutøvelse. Tillatelser til oppdrett av laks, ørret og regnbueørret er antallsbegrenset og tildeles i dag uten tidsbegrensning. For tillatelser til akvakultur av laks, ørret og regnbueørret skilles det mellom settefisk, matfisk og stamfisk, og videre mellom akvakultur i sjø, i ferskvann og på land. Tillatelser til stamfisk og matfisk avgrenses i maksimalt tillatt biomasse (MTB), som angir hvor mye biomasse (antall tonn fisk) som kan være i anlegget til enhver tid. Tillatelser til settefisk avgrenses i hovedsak i antall fisk.

For matfisk og stamfisk av laks, ørret og regnbueørret i sjø består akvakulturtillatelsen av en *selskapstillatelse* og en *lokalitetstillatelse* som sammen gir rett til å drive akvakultur. Dermed avgrenses produksjonskapasiteten på to nivåer. En tillatelse til matfisk og stamfisk av laks, ørret og regnbueørret kan knyttes til flere lokaliteter, og en lokalitet kan knyttes til flere tillatelser.

I tillegg til kommersielle matfisktillatelser som gis til konvensjonell produksjon, kan det etter akvakulturloven gis ulike typer tillatelser for særlige formål. Spesialtillatelsene omfatter utviklings-, forsknings-, visnings-, undervisnings- og stamfisktillatelser, i tillegg til tillatelser til fiskepark og slaktemerd. Dette er omtalt nærmere i punkt 4.2.3.

Ifølge Havbruksskatteutvalget hadde den ordinære tillatelsesmassen per 2019 en markedsverdi på i størrelsesorden 200 mrd. kroner. Til sammenligning utgjorde de samlede beløpene næringen per 2019 har betalt til det offentlige, i underkant av 7 mrd. kroner i nåverdi, det vil si om lag 3 pst. av verdien på tillatelsene. Figur 3 viser samlet tildelt kapasitet i tillatelsene fra 1963 til 2022. Som figuren viser, har størstedelen av tillatelsene vært tildelt uten vederlag eller til en lav pris.

Figur 3 Tildeling av havbrukstillatelser over tid. Akkumulert maksimalt tillatt biomasse. 1963-2022. 1000 tonn[1]



[1] Kapasitet i tillatelser er ført etter tildelingstidspunkt slik dette er registrert i Akvakulturregistret. Eventuelle senere kapasitetsjusteringer er henført til samme tildelingstidspunkt.
Kilder: Fiskeridirektoratet og Finansdepartementet

2.2 Grunnrente i havbruksnæringen

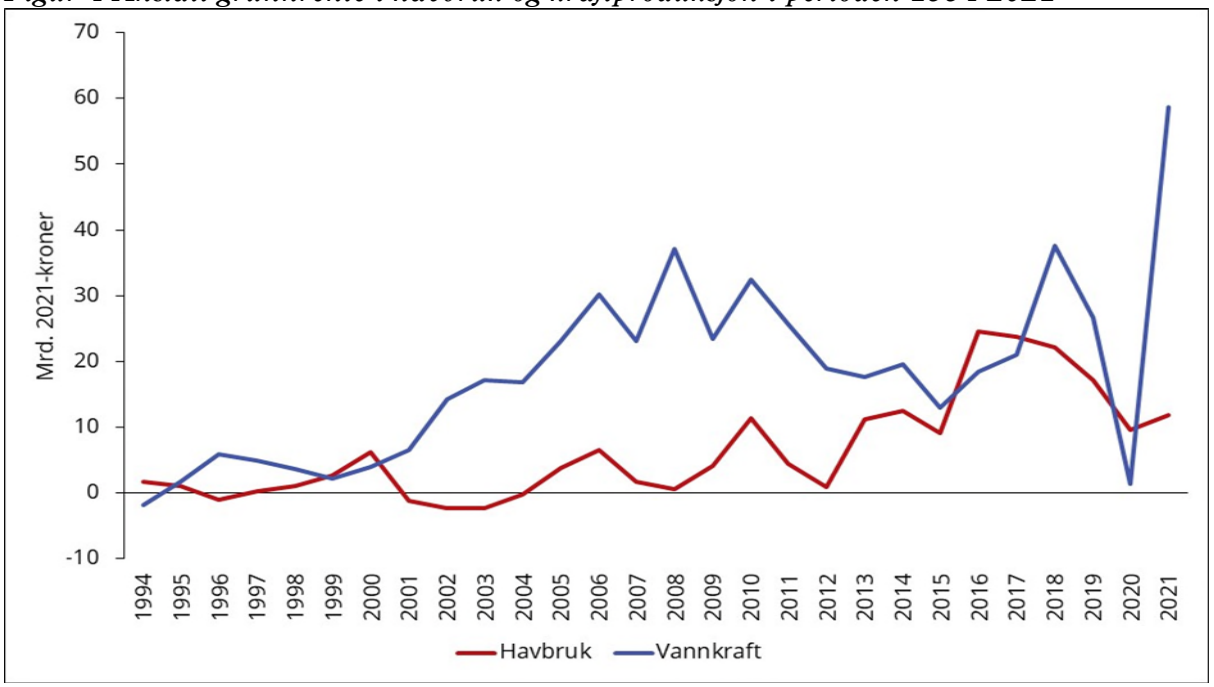
Den ekstraordinære avkastningen, eller grunnrenten, fra havbruk oppstår delvis som følge av at et begrenset antall lokaliteter er egnet for havbruksvirksomhet, og delvis som følge av de begrensningene miljøreguleringer setter for hvor mange og hvor store tillatelser som kan gis.

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

Figur 4 viser utviklingen i anslått grunnrente i havbruk og kraftproduksjon siden 1994, med en oppdatert beregning fra Greaker og Lindholt (2022). Grunnrenten i havbruk har steget markant fra 2012, og i perioden 2016 til 2018 har den vært på i overkant av 20 mrd. kroner. I 2020 og 2021 er grunnrenten beregnet til henholdsvis 9,6 og 11,8 mrd. kroner. Greaker og Lindholt (2022) viser til Fiskeridirektoratets lønnsomhets-undersøkelser og forklarer fallet i 2020 med lavere lakspriser og økte kostnader. Samlet falt salgsprisen per kg med drøye 6 pst., mens kostnadene økte med 4,5 pst. per kg produsert laks. Noe av dette kan trolig tilskrives koronapandemien. Grunnrenten

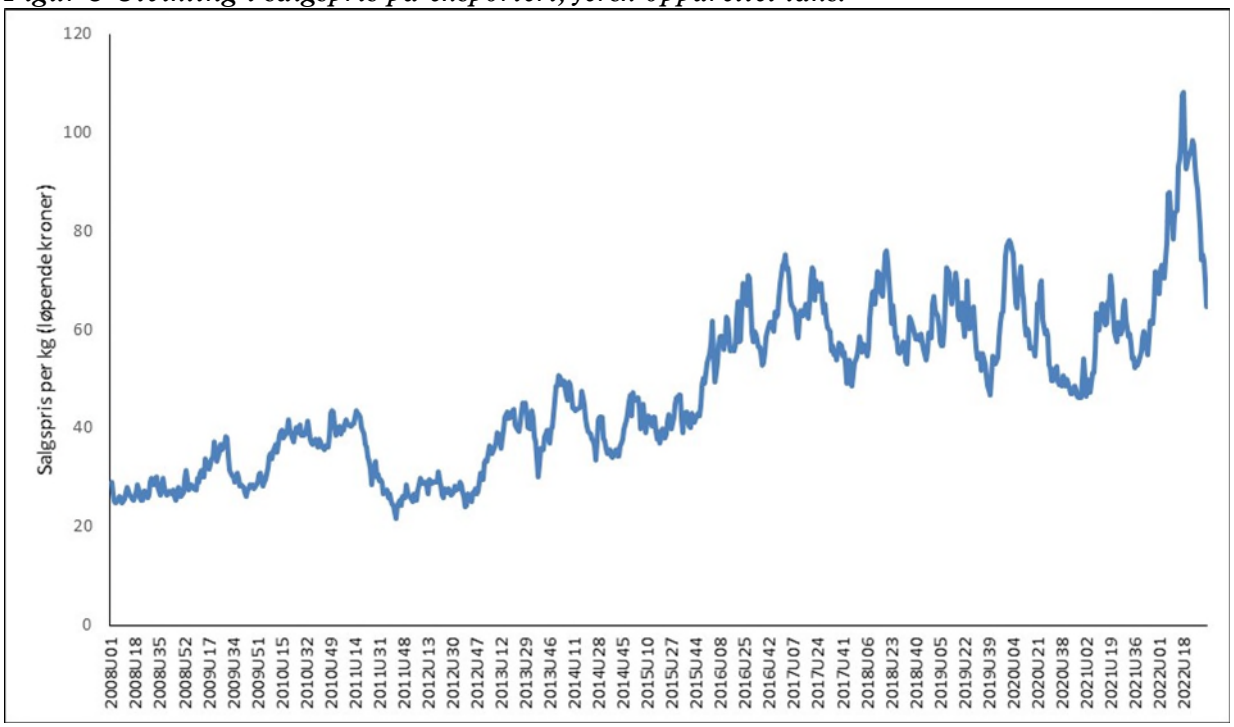
økte noe igjen i 2021 som følge av økt omsatt mengde. Hittil i 2022 har det vært svært høye laksepriser, noe som kan tyde på at grunnrenten i år kan bli høyere, se figur 5. Gjennomsnittlig pris per utgangen av uke 34 i år var over 40 pst. høyere enn i samme periode i fjor.

Figur 4 Anslått grunnrente i havbruk og kraftproduksjon i perioden 1994-2021



Kilde: Statistisk sentralbyrå (2022).

Figur 5 Utvikling i salgspris på eksportert, fersk oppdrettet laks.

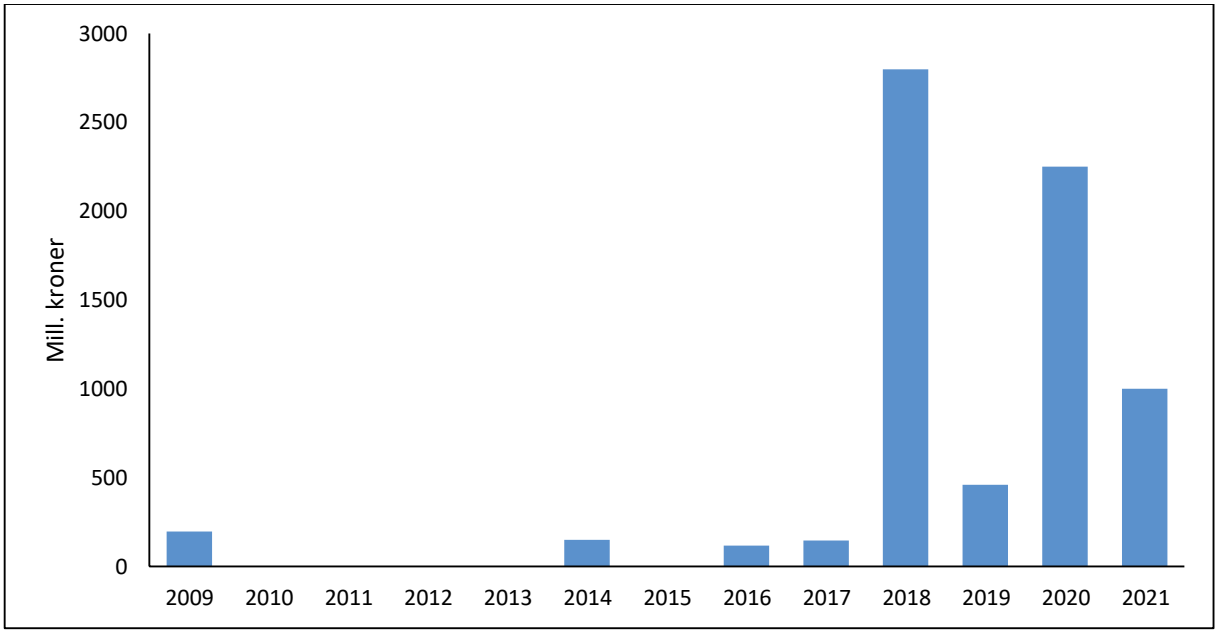


Kilde: Statistisk sentralbyrå.

2.3 Kommunale inntekter fra havbruksvirksomhet

Havbrukskommuner og -fylkeskommuner mottar i dag inntekter fra produksjonsavgiften på fisk. Avgiften har siden innføringen i 2021 gitt et proveny på om lag 500 mill. kroner. Rent teknisk fordeles i dag avgiftsinntektene til oppdrettskommuner gjennom Havbruksfondet. I tillegg mottar de samme (fylkes-)kommunene betydelige beløp ved tildeling av ny tillatelseskapasitet. Fra tildelingen i 2020 mottok kommunesektoren 3,25 mrd. kroner over årene 2020 og 2021 gjennom Havbruksfondet. Fra 2022 er det lagt opp til at kommunesektoren skal motta 40 pst. av salgsinntektene, i tillegg til produksjonsavgiften på fisk. Figur 6 viser historiske utbetalinger til havbrukskommuner.

Figur 6 Kommunale inntekter fra salg av havbrukstillatelser. 2009-2021. Mill. løpende kroner.

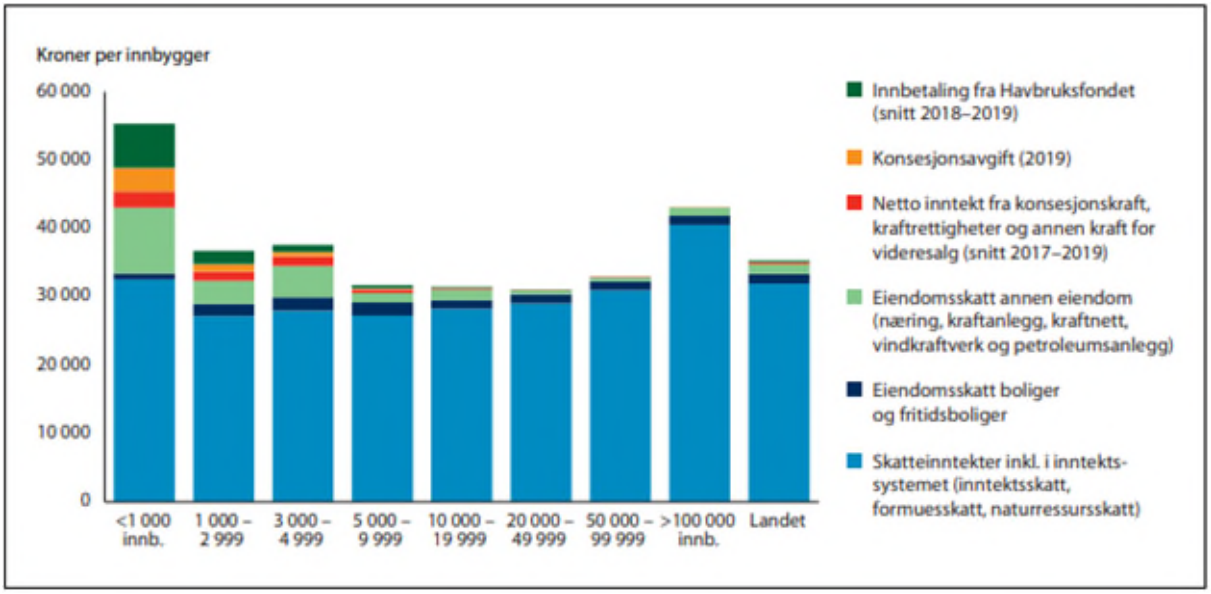


Kilder: Fiskeridirektoratet og Finansdepartementet.

Figur 6 viser en fenomenal vekst i kommunale inntekter fra havbruk det siste tiåret. Disse inntektene inngår ikke i skatteutjevningen. Det bidrar til at inntektsveksten for havbrukskommunene i gjennomsnitt har vært betydelig høyere enn for andre kommuner. At inntektene har blitt høyere blant enkelte kommuner, er illustrert i Inntektssystemutvalgets rapport NOU 2022: 10 *Inntektssystemet for kommunene*, se figur 7.

Figuren viser at det er de minste kommunene som samlet sett har de høyeste skatteinntektene per innbygger. Dette skyldes i stor grad inntekter fra vannkraft, havbruk og eiendomsskatt på kraftanlegg mv. De største kommunene har de høyeste skatteinntektene hvis vi kun ser på de skatteinntektene som er omfattet av inntektsutjevning.

Figur 7 Skatteinntekter per innbygger 2019 for kommuner gruppert etter innbyggertall. Skatteinntektene er fordelt på skatteinntekter som i dag er inkludert i inntektsutjevningen (før utjevning), samt skatteinntekter som ikke er omfattet av inntektsutjevning.



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

2.4 Havbruksskatteutvalgets forslag

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

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

I hovedtrekk er utvalgsmedlemmene enige om virkelighetsbeskrivelsen av næringen og de ulike modellene som kan benyttes for å hente inn en andel av grunnrenten til fellesskapet. Utvalgsmedlemmene er enige om at en bør bruke auksjoner ved tildeling

av alle nye tillatelser og gå bort fra at deler av veksten tildeles til fastpris. Det sikrer effektiv fordeling av tillatelser og sørger for at fellesskapet får en større andel av grunnrenten.

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

Flertallet foreslår at grunnrente i havbruksnæringen hentes inn gjennom en overskuddsbasert, periodisert grunnrenteskatt. Flertallet legger vekt på at det vil sørge for at investeringer som er lønnsomme før skatt, også er lønnsomme etter grunnrenteskatt, og ikke hemmer investeringer i havbruksnæringen i Norge. Flertallet mener at det bør hentes inn en andel av overskuddet i havbruksnæringen som er om lag like stor som i vannkraft og petroleum. Grunnrenteskatten bør utformes etter mal av grunnrenteskatten for vannkraftverk. Flertallet finner det derfor naturlig å se hen til skatteregimet for vannkraft i valg av skattesats, og foreslår at satsen settes til 40 pst.

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

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

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

Regjeringen Solberg valgte i oppfølgingen av Havbruksskatteutvalget å foreslå en produksjonsavgift som ikke avhenger av lønnsomhet. Ettersom en slik avgift kan bli

særlig tyngende i perioder med lav lønnsomhet, ble avgiftssatsen satt lavt. I 2022 betales en avgift på 40,5 øre per kg produsert fisk, som gir et samlet proveny på om lag 500 mill. kroner. Provenyet fra avgiften går i sin helhet til kommunesektoren og fordeles mellom kommuner og fylkeskommuner med havbruksaktivitet gjennom Havbruksfondet.

3 GJELDENDE RETT

3.1 Alminnelig inntektsbeskatning

I likhet med andre næringer betaler havbruksnæringen inntektsskatt av overskuddet og følger i stor grad alminnelige beskatningsregler. Inntekter skattlegges etter skatteloven § 5-1, jf. § 5-30, og fradrag følger hovedregelen i § 6-1 for kostnad som er pådratt for å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt. Den delen av vederlaget som ved eierskifte av oppdrettsanlegg kan tilordnes verdien av tillatelse, skal aktiveres som et immaterielt driftsmiddel. Hovedregelen er at tidsubegrensede tillatelser ikke avskrives, jf. skatteloven § 6-10 tredje ledd første punktum. De kan bare avskrives ved åpenbart verdifall i forhold til inngangsverdien. Tidsbegrensede tillatelser avskrives med like store beløp hvert år over tillatelsens levetid. Maskiner og redskaper i havbruksanlegg anses som driftsmidler og følger reglene for avskrivning i skatteloven §§ 14-30 flg., jf. § 6-10.

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

3.2 Eiendomsskatt

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

Eigedomsskattelova § 4 tredje ledd fastsetter at flytende anlegg i sjø for oppdrett av fisk mv. likestilles med både næringseiendom og kraftanlegg når anlegget har vært stasjonert i kommunen i over 6 måneder i året før skatteåret.

Skatteobjektet etter den særskilte hjemmelen er de fysiske installasjonene i oppdrettsanlegget, som merder, flytemoduler og forankringsutstyr mv. Eigedomsskattelova § 4 tredje ledd angir de mest praktiske eksemplene på installasjoner i oppdrettsanlegg, men angivelsen er ikke uttømmende. Tilbehør som båter og annet løsøre som brukes i driften, faller utenfor. Det samme gjelder tillatelsen

og den stående biomassen. Anlegg og installasjoner som ilegges eiendomsskatt, skal verdsettes til omsetningsverdi.

3.3 Eksportavgift

Fiskeri- og havbruksnæringen betaler i dag markedsavgift og forskningsavgift på eksport av fisk og fiskevarer. De to avgiftene er samordnet i forskrift, og fremstår utad som én avgift, som omtales som eksportavgift. Avgiftene beregnes av verdien av varen som eksporteres, som er fastsatt i tolldeklarasjonen. De to avgiftene er fradragsberettigede i alminnelig inntekt etter skatteloven § 6-15.

Markedsavgiften er øremerket finansiering av Norges sjømatråd, og forskningsavgiften er øremerket finansiering av Fiskeri- og havbruksnæringens forskningsfond.

Avgiftssatsen for samlet eksportavgift for hvitfisk, krepsdyr og bløtdyr utgjør 1,05 pst. av avgiftsgrunnlaget, mens for laks, ørret og pelagisk fisk er avgiftssatsen 0,6 pst.

3.4 Produksjonsavgift

Fra 2021 er det innført en avgift på produksjon av laks, ørret og regnbueørret. For 2022 utgjør avgiften 40,5 øre per kilo produsert fisk. Avgiften er fradragsberettiget i alminnelig inntekt, jf. skatteloven § 6-15. Avgiftsprovenyet tilfaller staten, men en tilsvarende bevilgning tilføres Havbruksfondet som fordeler inntekten til havbrukskommuner og -fylkeskommuner.

4 UTFORMING AV EN GRUNNRENTESKATT FOR HAVBRUK

4.1 Innledning

Skatter og avgifter har ulike effekter på økonomien. I økonomiske fagmiljøer er det bred enighet om at grunnrente er et godt skattegrunnlag. Med en riktig utformet grunnrenteskatt kan grunnrente skattlegges høyt uten at det svekker selskapenes investeringsinsentiver. Dermed kan andre og mer vridende skatter reduseres. For stedbundne grunnrentenæringer er det mulig å ha et høyt skattenivå uten at investeringer flyttes ut av landet. Dette gjelder selv om det finnes alternative produksjonsmåter (som oppdrett på land), og selskapene møter internasjonal konkurranse fra aktører basert i andre land med andre rammebetingelser og skatteregimer. Faktorene som gir opphav til grunnrente, er stedbundne i Norge. Hvis et selskap flytter til utlandet eller på land for å drive virksomhet der i stedet, kan en annen aktør komme inn og ta i bruk de samme stedbundne faktorene.

Med en nøytral grunnrenteskatt fungerer staten som en passiv partner i selskapenes investeringer. Staten skyter inn en andel av investeringskostnaden tilsvarende skattesatsen, samtidig som den trekker inn en tilsvarende andel av de fremtidige nettoinntektene som investeringen gir. Tydeligst er dette om grunnrenteskatten utformes som en kontantstrømskatt, med umiddelbare fradrag for alle kostnader, også investeringskostnader. Selskapene må være sikre på å kunne utnytte alle fradrag. Prosjektet kan da sies å være delt i én del til staten (tilsvarende skattesatsen) og én del til selskapet (eierne). Staten tar en symmetrisk del av kostnader og inntekter uavhengig av om investeringen blir lønnsom eller ulønnsom. En grunnrenteskatt med samme egenskaper kan alternativt utformes som en periodisert skatt der investeringsfradragene fordeles over tid gjennom avskrivninger.

Internrenten etter skatt blir den samme som før skatt, og skatten virker nøytralt på bedriftens kapitalbruk. En investor som oppnår for eksempel 10 pst. avkastning før skatt, vil også ha 10 pst. avkastning etter skatt per krone investert. Med en grunnrenteskatt deltar fellesskapet i prosjektet på lik linje med investoren. Med andre ord får investor ikke investere like mye i prosjektet som før fordi fellesskapet deltar med en eierandel tilsvarende skattesatsen. Investor vil uansett ønske å investere i havbruk som før, siden avkastningen per krone investert er uendret. Grunnrenteskatten påvirker heller ikke insentivene til investeringer i forskning- og teknologiutvikling. Investeringer som er lønnsomme for samfunnet før skatt, vil være lønnsomme etter skatt. Tilsvarende vil investeringer som er ulønnsomme for samfunnet før skatt, være ulønnsomme etter skatt.

4.2 Valg av skatteform og skattesats

Havbruksskatteutvalget anbefalte at en grunnrenteskatt på havbruk utformes som en periodisert grunnrenteskatt. Det ble begrunnet med at det er en velutprøvd modell som norske skattemyndigheter har lang erfaring med. Utvalget pekte også på at det ville være i tråd med daværende modell for grunnrenteskatt på vannkraft. I statsbudsjettet

for 2021 ble grunnrenteskatten for vannkraft lagt om til en kontantstrømskatt med umiddelbar utgiftsføring for nye investeringer. Kontantstrømskatten ilegges sammen med ordinær selskapsskatt. I Innst. 440 L (2021-2022) ble det vedtatt å legge om særskatten for petroleum til en kontantstrømskatt fra 2022 etter mønster fra grunnrenteskatten på vannkraft. Siden Havbruksskatteutvalget la frem sin utredning, har man dermed fått mer erfaring med kontantstrømskatter. I tråd med grunnrenteskattene for vannkraft og petroleum foreslår departementet at en grunnrenteskatt på havbruk også utformes som en kontantstrømskatt.

Departementet ser det som en fordel med en kontantstrømskatt, sammenlignet med en periodisert skatt, at en ikke trenger å gi rentekompensasjon for utsatte fradrag for investeringer (friinntekt) når investeringer kan fradragsføres umiddelbart. For skattyter innebærer umiddelbare investeringsfradrag en likviditetsfordel. Ulempen er at skatten ikke legges på den *årlige* beregnede grunnrenten, og at skattesatsen derfor må holdes uendret over tid for at kontantstrømskatten skal virke fullt ut nøytralt.

Departementet mener det kan være utfordringer med å utbetale årlig negative skatteposisjoner før en ser hvordan grunnrentebeskatning av havbruk fungerer i praksis. Departementet foreslår derfor at ubenyttede fradrag i første omgang fremføres og kan fradras i fremtidig inntekt. En utbetalingsordning kan vurderes på et senere tidspunkt, se omtale under punkt 4.4.5.

Departementet foreslår en effektiv grunnrenteskattesats på 40 pst, i tråd med Havbruksskatteutvalgets forslag. Satsen vil for det enkelte år vedtas av Stortinget.

4.3 Samvirkning mellom selskapsskatt og grunnrenteskatt

Når deler av grunnrenten fra havbruk skal tilfalle staten og kommuner gjennom en kontantstrømskatt, er det behov for tilpasninger for å sørge for at grunnrenteskatten og selskapsskatten ikke fører til større vridninger enn det som følger av ordinær selskapsskatt. Departementet foreslår en modell der selskapsskatten beregnes først, og deretter at grunnrenterelatert selskapsskatt kommer til fradrag i grunnlaget for grunnrenteskatten. Dette er tilsvarende modell som er brukt i grunnrenteskatten for vannkraft og petroleum.

Med en slik sekvensiell beregning av skattene vil grunnlaget for grunnrenteskatten bli lavere enn om skattene ble beregnet parallelt. Da må grunnrenteskatten settes høyere for å gi samme samlede skatteprosent. Marginal effektiv skattesats med en effektiv grunnrenteskattesats på 40 pst. er:

$$0{,}22 + 0{,}4 = 0{,}62$$

Teknisk må grunnrenteskattesatsen justeres til 51,3 pst.:

$$\frac{0{,}4}{(1 - 0{,}22)} = 0{,}513$$

Da holdes den effektive marginale skattsatsen uendret:

$$0{,}22 + \ (1 - 0{,}22) \times 0{,}513. = 0{,}62$$

Denne tekniske justeringen har ingen betydning for inntekter og kostnader som behandles likt i de to skattegrunnlagene, som løpende inntekter og driftskostnader. En høyere skattesats har imidlertid betydning for investeringskostnaden som i grunnrenteskatten kommer til fradrag umiddelbart, mens den kommer til fradrag over tid gjennom avskrivninger i selskapsskatten. Ettersom en sekvensiell beregning av skattene krever en høyere grunnrenteskattesats for å gi samme effektive skattesats, får selskapene et høyere fradrag for investeringskostnaden i investeringsåret (51,3 pst. istedenfor 40 pst). En sekvensiell løsning innebærer derfor en større grad av skatteutsettelse, der mindre grunnrenteskatt må betales i investeringsfasen, men mer skatt må betales i produksjonsfasen. Det gir selskapene bedre likviditet i investeringsfasen.

Tabell 2 illustrerer hvordan skattegrunnlaget i selskapsskatten og grunnrenteskatten fastsettes når selskapskatten trekkes fra i grunnlaget for grunnrenteskatt i et tenkt eksempel. I eksempelet er grunnrenterelatert selskapsskatt beregnet til 44 i år 1 og 2. Dette beløpet føres til fradrag i grunnlaget for grunnrenteskatt, som nedjusteres med dette beløpet før grunnrenteskatten beregnes.

Tabell 2 Illustrasjon av skattegrunnlaget[1]

År	**0**	**1**	**2**
Investering	-1 000		
Driftsinntekt		800	800
Driftskostnad		-100	-100
Avskrivning		-500	-500
Selskapsskatt			
Driftsinntekt		800	800
Driftskostnad		-100	-100
Avskriving		-500	-500
Skattegrunnlag		200	200
Selskapsskatt		44	44
Grunnrenteskatt			
Driftsinntekter		800	800
Driftskostnader		-100	-100
Umiddelbart fradrag for investeringskostnad	-1000		
Fradrag for selskapsskatt		-44	-44
Skattegrunnlag	-1000	656	656
Grunnrenteskatt	-513[2]	336	336

[1] For enkelthets skyld er avskrivningene i selskapsskatten satt til 50 pst. lineært, fordelt over to år.
[2] Negativ grunnrenteskatt foreslås fremført med rente, se omtale i punkt 4.6.5.

4.4 Virkeområde

4.4.1 Skattesubjekt

Av Akvakulturregisteret følger det at nesten samtlige innehavere av kommersielle matfisktillatelser er aksjeselskaper. Samtidig er det ingen plikt for tillatelsesinnehaver å organisere seg som et aksjeselskap. Departementet foreslår derfor at skatteplikten og særskattesystemet utformes slik at all havbruksvirksomhet basert på antallsbegrensede, kommersielle matfisktillatelser er omfattet av grunnrenteskatten, uavhengig av hvordan innehaver av tillatelsene har organisert virksomheten.

I akvakulturloven § 19 følger det at utleie av akvakulturtillatelser ikke er tillatt. Det kan imidlertid i særlige tilfeller gjøres unntak fra forbudet mot utleie. Som et eksempel på slike særlige tilfeller vises det i forarbeidene til akvakulturloven i Ot.prp. nr. 61 (2004 – 2005) til generasjonsskifter i tradisjonelle akvakulturbedrifter. For eksempel vil det kunne være mulig for en familiebedrift å leie ut tillatelsen i en kortere periode inntil en ny generasjon kan ta over driften. Departementet foreslår at skattesubjektet for grunnrenteskatteplikten til enhver tid skal være den som forestår aktiviteten, og dermed opparbeider grunnrenten. Ved vurderingen av om man står ovenfor et utleieforhold, skal det legges vekt på om innehaver av tillatelsen har gitt fra seg den økonomiske og/eller administrative rådigheten over driften. Relevante momenter i vurderingen er hvem som har reell kontroll og myndighet over produksjonen. Det gis ikke fradrag i grunnrenteinntekten for kostnader til leie av tillatelser.

Akvakulturforskriften regulerer samarbeid i form av samlokalisering eller samdrift. Samdrift innebærer at to eller flere innehavere av akvakulturtillatelse har akvakulturdyrene i sameie på samme lokalitet. Samlokalisering innebærer en driftsform der to eller flere innehavere av akvakulturtillatelse har akvakulturdyr på samme lokalitet, uten at akvakulturdyrene er i sameie. Formålet med samdrift er blant annet å utnytte kapasiteten mest mulig effektivt.

For fastsettelsen av grunnrenteskatten kan slike samarbeidsformer skape særskilte problemstillinger for fastsettelse av inntekter og fradrag. Ved salg av fisk vil det for eksempel kunne oppstå spørsmål om det selges egen fisk eller egen andel av fisk i sameie (samdrift). Ved fastsettelse av kostnader kan det være spørsmål om for eksempel kostnader til fôr er anskaffet til bruk i egen virksomhet, eller om kostnadene skal fordeles i sameiet. En løsning kan være å fastsette inntektene og fradragene ved slike samarbeidsformer ut fra en fordelingsnøkkel, for eksempel basert på maksimalt tillatt biomasse. Samdriftsandelen vil ofte være regulert mellom partene i samarbeidsavtaler.

4.4.2 Geografisk virkeområde

Kommersiell matfiskproduksjon foregår i dag innenfor plan- og bygningslovens virkeområde, det vil si inntil én nautisk mil utenfor grunnlinjen. Antallsbegrensede matfisktillatelser er formelt omfattet av produksjonsområdene i trafikklyssystemet. Det

innebærer at det teoretisk sett kan gis slike tillatelser innenfor såkalte «utaskjærs sjøområder». Med det menes områder utenfor plan- og bygningslovens virkeområde, men ikke lenger ut enn 20 eller 30 nautiske mil utenfor grunnlinjen, avhengig av hvilket produksjonsområde det er snakk om.

Det vil også kunne oppstå grunnrente i matfiskproduksjon som foregår lenger ut fra kysten enn i dag, som følge av antallsbegrensninger på tillatelser og naturgitte fortrinn, og ved at havbruksaktørene også i slike tilfeller utnytter en del av fellesskapets ressurser. Det taler for at også denne typen havbruk bør omfattes av en grunnrenteskatt på matfiskproduksjon av laks, ørret og regnbueørret, på lik linje med dagens konvensjonelle havbruk.

Personer som er bosatt eller selskaper som er hjemmehørende i Norge, er skattepliktige til Norge etter skatteloven for all inntekt uavhengig av hvor inntekten er opptjent (globalinntektprinsippet). Dette medfører at norske selskaper som er skattemessig hjemmehørende i Norge, også vil være skattepliktige for havbruksvirksomhet utenfor territorialgrensen. Territorialgrensen regulerer grensen for det norske «riket» utenfor kysten, og strekker seg 12 nautiske mil utenfor grunnlinjen.

Basert på eksisterende skatteavtaler vil Norge normalt kunne skattlegge utenlandske personer og selskap som har fast driftssted innenfor territorialgrensen. For personer og selskaper skattemessig hjemmehørende i utlandet, foreligger derimot ikke beskatningshjemmel når virksomheten foregår utenfor norsk territorialgrense til havs. I fremtiden vil utviklingen kunne gå i retning av at matfiskproduksjonsanlegg plasseres utenfor territorialgrensen. Beskatningshjemmelen bør derfor utformes slik at den også omfatter produksjon på tillatelser utenfor territorialgrensen, når virksomheten utøves av selskaper mv. som er skattemessig hjemmehørende i utlandet.

Etter havrettskonvensjonen art 56 nr. 1 har kyststaten i den eksklusive økonomiske sonen suverene rettigheter til å undersøke og utnytte, bevare og forvalte såvel levende som ikke-levende naturforekomster i vannmassene over havbunnen, på havbunnen og i undergrunnen, og med hensyn til annen virksomhet med sikte på økonomisk utnyttelse. Av artikkel 60 nr. 1 følger det at kyststaten har enerett til å oppføre og til å tillate oppføring og drift av anlegg for de formål som er fastsatt i artikkel 56 nr. 1. Tilsvarende gjelder på kontinentalsokkelen, jf. artikkel 80.

Det kan etter dette konstateres at havrettskonvensjonen gir Norge en eksklusiv myndighet til å regulere havbruksvirksomhet i den økonomiske sonen og på kontinentalsokkelen, herunder innføring av beskatningshjemmel. Departementet foreslår at dette også skal være hjemmelens geografiske virkeområde. Virkeområdet til beskatningshjemmelen samsvarer med det geografiske virkeområdet til akvakulturloven.

Norges utøvelse av beskatningsretten kan være nærmere regulert og begrenset i skatteavtaler med utenlandske personers og selskapers hjemstat. Den norske interne hjemmelen vil være utgangspunkt for fremtidige forhandlinger om og revisjoner av skatteavtaler.

4.4.3 Type tillatelser

I tillegg til kommersielle matfisktillatelser som gis til konvensjonell produksjon, kan det etter akvakulturloven gis ulike typer tillatelser for særlige formål. Spesialtillatelsene omfatter utviklings-, forsknings-, visnings-, undervisnings- og stamfisktillatelser, i tillegg til tillatelser til fiskepark og slaktemerd. Tabell 3 viser omfanget og anslått verdi av kommersielle tillatelser og de største gruppene av spesialtillatelser. Tabellen viser at verdien av tildelte spesialtillatelser med utgangspunkt i auksjonspriser kan anslås til over 30 mrd. kroner.

Tabell 3 Omfang og verdi av kommersielle matfisktillatelser og spesialtillatelser per januar 2022.

Tillatelsestype	Maksimalt tillatt biomasse. Tonn	Anslått verdi. Mill. kroner[1]
Matfisktillatelse	873 450	192 160
Utviklingstillatelse	57 790	12 710
Forskningstillatelse	71 360	15 700
Visningstillatelse	20 160	4 440
Undervisningstillatelse	11 235	2 470

[1] Beregnet ut fra gjennomsnittlig pris i auksjonen i 2020
Kilder: Fiskeridirektoratet og Finansdepartementet.

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

Ordningen med utviklingstillatelser var midlertidig og ble avsluttet i 2017. Utviklingstillatelsene ble tildelt vederlagsfritt for den perioden utviklingsprosjektet varer, og gir aktørene støtte til utvikling av prosjekter som innebærer innovasjon og investeringer. Ved utløpet av prosjektperioden kan utviklingstillatelsene konverteres til ordinære, kommersielle matfisktillatelser mot et vederlag på 10 mill. kroner per tillatelse. Dette forutsetter at de målkriteriene som ble fastsatt ved tildelingen, er oppfylt. Når utviklingstillatelsene blir konvertert til ordinære matfisktillatelser, vil disse bli omfattet av grunnrenteskatten.

All oppdrettsproduksjon i sjø utnytter knappe naturressurser som tilhører fellesskapet. Prinsipielt sett burde derfor en grunnrenteskatt på havbruk omfatte all produksjon av forskjellige fiskearter i sjø. Departementet foreslår nå kun å inkludere tillatelser til produksjon av laks, ørret og regnbueørret. Produksjonen av andre arter er av begrenset omfang og genererer ikke særlig grunnrente. Det kan imidlertid vurderes om tillatelser til å produsere andre arter skal inkluderes på et senere tidspunkt dersom oppdrettsproduksjon av andre arter får et større omfang.

4.4.4 Skatteavregningspunkt

Fastsettelse av skattegrunnlaget bør skje på det punktet i verdikjeden som best treffer virksomheten som genererer grunnrenten. Skjæringspunktet for grunnrenteskattepliktig inntekt i verdikjeden omtales i det følgende som skatteavregningspunktet. Skatteavregningspunktet blir bestemmende for hvilke inntekter som skal inkluderes i den grunnrenteskattepliktige havbruksvirksomheten, og setter grenser for hvilke kostnader som skal komme til fradrag i grunnrenteskattegrunnlaget.

Havbruksskatteutvalgets anbefaling og formålet med grunnrentebeskatningen tilsier i utgangspunktet at virkeområdet for en grunnrenteskatt på havbruk avgrenses til matfiskproduksjon i sjø. Aktivitet før og etter sjøfasen, slik som eksempelvis stam- og settefiskproduksjon og slakt og foredling, bør falle utenfor virkeområdet for en grunnrenteskatt. Slik aktivitet innebærer ikke bruk av knappe naturressurser på samme måte som matfiskproduksjonen av laks, ørret og regnbueørret, og krever ikke tillatelse som er gjenstand for antallsbegrensning. Det naturlige skatteavregningspunktet, og dermed tidspunktet for beregningen av grunnrenteinntekten, vil følgelig være det tidspunktet hvor fisken tas opp av merdene. For en nærmere vurdering av skatteavregningspunktet, se punkt 4.5.1 om fastsettelse av inntekt.

4.5 Inntekt

4.5.1 Fastsettelse av inntekt

Prinsipielt bør fisken verdsettes for grunnrenteskatteformål idet fisken tas opp av merden, jf. om skatteavregningspunktet over. Normalt vil det ikke foreligge markedspris ved opptak fra merden. Målet blir derfor å verdsette fisken best mulig på dette punktet i verdikjeden. En mulighet er å ta utgangspunkt i den faktiske (fakturerte) prisen for fisken. Alternativt kan en såkalt normpris, som har til formål å måle verdien på den grunnrenteskattepliktige produksjonen, benyttes. Bruk av normpris er kjent fra petroleumsskattesystemet og kraftverksbeskatningen.

En grunnrenteskatt på matfiskproduksjon vil gi selskapene insentiver til å overføre mest mulig av inntekten fra matfiskproduksjonen til nærstående selskap som yter tjenester som kun skattlegges med ordinær selskapsskatt. Det kan da avtales lave priser på fisken ved slike interne salg eller høye priser på de tjenestene disse selskapene yter. Det antas at dette forholdet også kan gi havbruksaktører insentiver til å tilpasse organiseringen av konsernet for å muliggjøre flytting av overskudd, med det formål å redusere den grunnrenteskattepliktige inntekten. Slike tilpasninger kan

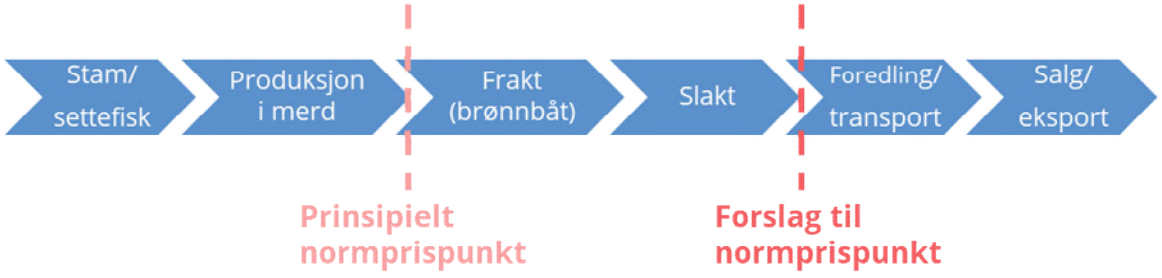
motvirkes ved bruk av bestemmelsen om skjønnsfastsettelse ved interessefellesskap i skatteloven § 13-1 dersom fisken selges til nærstående selskap og inntekten er redusert som følge av interessefellesskapet. Å anvende § 13-1 er imidlertid ressurskrevende, både for skattemyndighetene og for skattepliktige, som må dokumentere at internprisene ikke er påvirket av interessefellesskapet. Slike kontroller vil nødvendigvis heller ikke avdekke alle tilfeller av uriktig prising.

Faktisk salgspris
Grunnrenteinntekten kan bestemmes med utgangspunkt i skattepliktiges samlede salgsinntekter for fiskeprodukter. Inntekter er tilgjengelige i skattemeldingen og danner et administrativt praktisk utgangspunkt. En utfordring er at en rekke aktiviteter som øker fiskens verdi, og som i utgangspunktet faller utenfor grunnrenteskattepliktig inntekt, kan ha bidratt til selskapets faktiske inntekter. Dette gjelder bearbeiding og videreforedling, salgs- og markedsføring og transport. For å bestemme verdien på merdkanten må det gis fradrag for kostnader knyttet til aktiviteter fra fisken tas opp av merden og frem til salget.

I den grad disse aktivitetene utføres av et nærstående selskap innen samme konsern eller med samme eier er det en risiko for at grunnrenteinntekten overføres til ikke-grunnrenteskattepliktig virksomhet gjennom tilknyttede tjenester og produksjon. Dette kan gjelde for eksempel kostnader til frakt til slakteri, slakt, foredling, bearbeiding og frakt til marked, som vil være fradragsberettiget. Selskapene vil ha insentiv til å redusere den grunnrenteskattepliktige virksomheten ved å prise disse aktivitetene høyt. Mange havbruksaktører er organisert som helintegrerte konsern, og det vil være behov for at skattemyndighetene kontrollerer at internprisene er inngått på armlengdes vilkår.

Normpris
Et alternativ til den faktiske salgsprisen er normpris. Normprisen bør i størst mulig grad svare til den underliggende verdien av laksen, uten at aktiviteter som øker verdien, slik som foredlings-, markedsførings- og salgsaktiviteter, er regnet med i inntekten. Normprisen skal gi uttrykk for markedsverdien av laksen på produksjons-tidspunktet og bør i utgangspunktet fastsettes på et sted i produksjonskjeden som er så nær merdkanten som mulig, se figur 7.

Figur 7 Illustrasjon av normprispunktet i verdikjeden for akvakultur



Det er utfordrende å finne markedsverdien ved merdkanten. Første gang fisken veies og kvalitetsvurderes er ved slakting. Et hensiktsmessig normprispunkt kan derfor være etter slakting. Når flere aktiviteter som ikke skaper grunnrente kan holdes utenfor beregningen, er en normpris mer treffsikker enn faktiske salgspriser for å beregne grunnrenten. Det reduserer også risikoen for lekkasje av grunnrenteinntekt til øvrig virksomhet.

Et kompliserende forhold ved fastsetting av normpriser for laks er at kiloprisen er høyere jo mer laksen veier. Det er derfor ønskelig at normprisen varierer etter vektklasse. På den annen side vil en normpris for ulike vektklasser gi et mer komplisert system.

I Havbruksskatteutvalgets utredning ble det lagt til grunn at børspriser for laks på Nasdaq var best egnet som normpris, da disse er differensiert etter vektklasser. Prisene som oppgis på børsen, vil gi et godt uttrykk for hva fisken kan selges til, og dermed for den potensielle grunnrenten. Prisene beregnes med avhendingspunkt i Oslo. Normprisen fastsettes da noe senere i verdikjeden enn selve normprispunktet (etter slakting). I beregningen av grunnrenteinntekten må det derfor tas hensyn til kostnader som påløper etter slakting og frem til avhendingspunktet i Oslo. Det er også et problem at denne ikke omfatter ørret og regnbueørret, men bare laks. Grunnrenteinntekten må etter dette alternativet derfor fastsettes med utgangpunkt i en kombinasjon av normpris for laks og faktiske priser for ørret og regnbueørret.

Departementets forslag
Departementet legger vekt på at normpriser gir mindre mulighet for skattemotivert tilpasning enn faktiske priser og foreslår at grunnrenteinntekt for laks fastsettes ved normpriser med utgangspunkt i børspriser på Nasdaq. Det antas også at normpris vil ha lavere administrative kostnader. For grunnrenteinntekt for ørret og regnbueørret legges faktiske salgspriser til grunn.

Grunnrenteinntekten fastsettes på grunnlag av den skattepliktiges samlede matfiskproduksjon av laks, ørret og regnbueørret i inntektsåret. Dersom den skattepliktige har flere tillatelser og flere lokaliteter med havbruksanlegg, vil summen av inntekter og fradrag knyttet til den skattepliktiges havbruksvirksomhet utgjøre skattegrunnlaget for grunnrenteskatten.

Fastsettelse ved overdragelse
Ved realisasjon av havbruksvirksomhet foreslås det at grunnrenteinntekt fastsettes forholdsmessig for overdrager og erverver etter den enkeltes forhold og eiertid. For overdrager beregnes grunnrenteinntekt svarende til vederlaget, unntatt vederlag som kan henføres til akvakulturtillatelser. Det vises til forslag i § 19-11.

4.5.2 Realisasjon av driftsmiddel og overdragelse

Departementet foreslår at gevinst ved realisasjon av driftsmiddel som benyttes i virksomheten, inngår i brutto grunnrenteinntekt. Gevinst ved realisasjon av enkeltstående akvakuturtillatelser inngår likevel ikke. Det er selve tillatelsene som gir opphav til grunnrenten. For å sikre at hele grunnrenten kommer til beskatning, skal tillatelsene holdes utenfor særskattegrunnlaget. Tilsvarende er fastsatt for beregning av grunnrenteinntekt i reglene for vannkraft, jf. skatteloven § 18-3 annet ledd bokstav b.

På tilsvarende måte som gevinst ved realisasjon av driftsmiddel inngår i brutto-inntekten, foreslår departementet at tap ved realisasjon av driftsmidler som inngår i havbruksvirksomheten, kommer til fradrag i grunnrenteinntekten.

Ved eierskifte av havbruksanlegg vil normalt det overtakende selskapet videreføre de skattemessige verdiene for eiendeler, rettigheter og forpliktelser som overføres, og de underliggende verdiene i havbruksforetaket påvirkes ikke. Dette vil være tilfellet for allerede gjennomførte overdragelser av aksjer og selskapsandeler i havbruksanlegg med tillatelser. Av hensyn til likebehandling og for å unngå uheldige tilpasninger, foreslår departementet at slike overdragelser fortsatt behandles etter de alminnelige skattereglene for beregning av gevinst og tap ved realisasjon av aksjer og selskapsandeler. Det vil si at de skattemessige posisjonene på selskapets innmat (merder, tillatelser mv.) videreføres ved overdragelsen. Siden transaksjonen ikke endrer de skattemessige verdiene i det overdratte selskapet, vil grunnrenten likevel over tid komme til beskatning.

Dersom grunnrenteskattepliktig virksomhet som ikke er organisert som aksjeselskap, overdras i sin helhet, vil overdragelsen falle utenfor reglene om aksjegevinstbeskatning, og vil i utgangspunktet anses som overdragelse av driftsmidler med skattemessige konsekvenser. Ved beskatningen av vannkraftverk er det åpnet for at samlet salg av virksomhet likevel kan skje til skattemessig kontinuitet dersom kjøper og selger er enige om dette. Departementet foreslår en tilsvarende regel i grunnrenteskatten på havbruk. Departementet viser til forslag til § 19-11.

4.6 Fradrag

4.6.1 Driftskostnader

Grunnrenteinntekten foreslås fastsatt med utgangspunkt i en kombinasjon av normpris i form av børspris på slaktetidspunktet for laks, og faktiske salgspriser for ørret og regnbueørret.

Ved anvendelse av normpris bør alle driftskostnader som knytter seg til sjøfasen, altså før fisken tas opp av merden, være fradragsberettiget. Dette inkluderer blant annet kostnader til innkjøp av utstyr og innsatsfaktorer som settefisk, fôr, kjemikalier, vaksine, medisiner og andre utgifter til sykdoms- og lusebehandling av fisken, samt

fangst av rømt oppdrettsfisk. Videre foreslås det at arbeidslønn og andre personalkostnader kommer til fradrag. Andre fradragsberettigede driftskostnader kan være utgifter til energi, vedlikehold av driftsmidler, forsikring og miljøtiltak som helt eller delvis er knyttet til den grunnrenteskattepliktige havbruksvirksomheten. I tillegg gis det fradrag for kostnader som påløper etter merdkanten og frem til punktet der normprisen (børsprisen) fastsettes. Dersom normprisen beregnes med avhendingspunkt i Oslo, vil kostnader til nedfrysing og transport til Oslo være fradragsberettigede.

Ved fastsettelse av grunnrenteinntekten til faktisk salgspris bør i utgangspunktet kostnader mellom merdkanten og salgstidspunktet også komme til fradrag. Dette kan blant annet være kostnader til frakt med brønnbåt, slakting og annen bearbeidelse av fisk, nedfrysning og transport. Mange av havbruksaktørene som produserer ørret og regnbueørret, har også stor produksjon av laks. Det kan derfor være vanskelig å skille mellom kostnadene knyttet til de ulike fiskeartene. Det kan videre være insentiver til å øke kostnadene for ørret og regnbueørret, og dermed redusere den grunnrenteskattepliktige inntekten. En mulig løsning kan være å benytte et sjablongfradrag for kostnader pådratt mellom merden og salg i markedet. Produksjonen for ulike fiskearter vil ofte være blandet. Sjablongfradraget kan for eksempel beregnes etter en fordelingsnøkkel basert på andelen ørret og regnbueørret av aktørens totale salg. Departementet ber om innspill på om faktiske kostnader bør legges til grunn eller om det bør benyttes et sjablongfradrag når grunnrenteinntekt fastsettes til faktisk salgspris.

Et særtrekk ved havbruksnæringen er at enkelte varer utgjør sentrale innsatsfaktorer – og dermed store kostnader – for den virksomheten som blir gjenstand for grunnrentebeskatning. Dette gjelder blant annet kostnader til settefisk. De største havbruksaktørene er i stor grad helintegrerte konsern, med egen produksjon av settefisk. Havbruksaktørene er videre representert på eiersiden i en rekke uavhengige settefiskselskaper, selv om de ikke er majoritetseiere. Havbruksskatteutvalget fant at dersom det tas hensyn disse eierforholdene, står uavhengige settefiskleverandører for om lag 12 prosent av settefiskleveransene. På grunn av den omfattende egenproduksjonen av settefisk er det grunn til å tro at en grunnrenteskatt på matfiskproduksjonen vil skape insentiver til å øke settefiskkostnadene og på den måten redusere den grunnrenteskattepliktige inntekten. Dette kan gjøre det aktuelt å vurdere alternativer til en løsning med faktiske kostnader, eksempelvis normpris eller sjablongfradrag.

Det finnes per i dag ingen referansepris på settefisk. En normpris kunne eventuelt ha vært basert på Fiskeridirektoratets lønnsomhetsundersøkelse for produksjon av laks og regnbueørret, hvor både settefiskprodusenter og matfiskprodusenter er inkludert. Imidlertid har ikke alle settefiskprodusenter rapportert inn til undersøkelsen. Videre vil de innrapporterte prisene på settefisk, grunnet matfiskprodusentenes markedsposisjon, i liten grad representere uavhengige markedspriser. I tillegg vil de innrapporterte prisene avhenge av størrelsen på settefisken. Dette gjør det nødvendig å differensiere en eventuell normpris på settefisk etter vektklasser.

På grunn av manglende grunnlagsdata og behovet for differensiering, foreslår departementet at fradraget for settefiskkostnader beregnes ut fra de faktiske prisene. Ettersom det eksisterer uavhengige settefiskleverandører, har skattemyndighetene et grunnlag for å vurdere om benyttede internpriser er markedsmessige.

4.6.2 Fradrag ved delt virksomhet

Når skattyter driver annen virksomhet enn den som er gjenstand for grunnrenteskatt, eksempelvis foredlings- eller salgsvirksomhet, kan det oppstå spørsmål om hvilke kostnader som er knyttet til den grunnrenteskattepliktige havbruksvirksomheten.

Regler for kostnadsfordeling mellom grunnrenteskattepliktig virksomhet og skattyters øvrige virksomhet er innført i grunnrenteskatten for vannkraftverk, jf. skatteloven § 18-3 tredje ledd. I utgangspunktet skal fordelingen foretas på en måte som er egnet til å gi samsvar mellom omkostningsandelen som faller på kraftproduksjonen og nytten for kraftproduksjonen. Departementet foreslår tilsvarende regler for kostnadsfordeling i en grunnrenteskatt for havbruk. Departementet viser til forslag til § 19-8.

4.6.3 Finanskostnader, salg- og markedsføringskostnader

Ved en kontantstrømskatt kan selskapene utgiftsføre hele investeringskostnaden umiddelbart i grunnrenteskattegrunnlaget også for driftsmidler som er finansiert med gjeld. Et ytterligere fradrag i grunnrenteskatten for kostnadene ved gjeldsfinansiering, som rentekostnader, har da ingen faglig begrunnelse. Departementet foreslår derfor at det ikke gis fradrag for finanskostnader i grunnrenteinntekten.

Ovenfor er det lagt opp til at årlige brutto salgsinntekter i grunnrenteskattepliktig havbruksvirksomhet skal beregnes ut fra en normpris for produksjon av laks, og faktiske salgspriser for ørret og regnbueørret. Normprisen skal i størst mulig grad reflektere den underliggende, generiske verdien av laksen idet sjøfasen avsluttes. Aktiviteter som har til formål å øke verdien av laksen, slik som markedsførings- og salgsaktiviteter, regnes ikke med i inntekten. På denne bakgrunn foreslår departementet at heller ikke salgs- og markedsføringskostnader skal kunne fradras i grunnrenteinntekten for laks.

For ørret og regnbueørret foreslås det at faktiske salgspriser legges til grunn for beregningen av grunnrenteinntekten. Dette innebærer at grunnrenteinntekten kan inkludere kostnadselementer som har oppstått etter sjøfasen, som for eksempel salgs- og markedsføringsaktiviteter. I utgangspunktet vil det derfor være naturlig at det gis fradrag for salgs- og markedsføringskostnader ved fastsettelsen av grunnrenteskattepliktig inntekt for ørret og regnbueørret. Som for driftsmidler vil det imidlertid kunne være vanskelig å skille ut salg- og markedsføringskostnader for de ulike fiskeartene. En mulig løsning på dette kan være å benytte et sjablongfradrag, for eksempel basert på antall kilo av de ulike fiskeslagene.

4.6.4 Skatter og avgifter mv.

Eiendomsskatt på havbruksanlegg bør komme til fradrag i grunnrenteinntekten for havbruksvirksomhet. Eiendomsskatt vil, på samme måte som andre løpende kostnader, redusere overskuddet og gjenværende grunnrente i selskapet. Tilsvarende gjelder eiendomsskatt på oppdrettsanlegg i sjø.

Havbruksnæringen betaler en markedsavgift og forskningsavgift på eksport av fisk og fiskevarer.

Formålet med *forskningsavgiften* er å styrke finansieringen av forskning og utvikling, i regi av Fiskeri- og havbruksnæringens forskningsfond. Ettersom forskningsavgiften kan anses for å bidra til videreutvikling av næringen, og derfor ha sammenheng med havbruksvirksomheten, legger departementet som utgangspunkt til grunn at det gis fradrag for denne avgiften i grunnrenteinntekten.

Formålet med *markedsavgiften* er å gi Norges Sjømatråd AS midler til å utføre markedsføringstiltak og andre fellestiltak, herunder støtte til bransjetiltak som naturlig inngår i profileringen av norske fiskevarer. Det vises til at grunnrenteinntekten foreslås fastsatt etter en kombinasjon av normpris for laks og faktiske priser for ørret og regnbueørret. Aktiviteter som har til formål å øke verdien av laksen etter sjøfasen, slik som markedsførings- og salgsaktiviteter, skal ikke regnes med i grunnrenteinntekten ved fastsettelse til normpris. Departementet foreslår derfor at det heller ikke gis fradrag for markedsavgiften i grunnrenteinntekten for laks, ettersom denne avgiften finansierer markedsføring av havbruksbransjen.

Når det gjelder vurderingen av markedsavgiften ved eventuell fastsettelse av grunnrenteinntekten for ørret og regnbueørret til faktisk salgspris, vises til vurderingen av salgs- og markedsføringskostnader i punkt 4.6.3.

Fradragsretten for markedsavgiften og markedsføringskostnader vil bli vurdert nærmere etter høringen og eventuelt foreslått regulert i lov eller forskrift. Utformingen vil avhenge av de endelige løsningene på inntekts- og kostnadssiden.

4.6.5 Behandling av underskudd

Det må tas stilling til om skatteverdien av negativ grunnrenteinntekt skal utbetales eller fremføres med rente. De to alternativene kan utformes slik at de er likeverdige i nåverdi. Utbetalingsordninger for negative skatteposisjoner i skattesystemet er imidlertid svært sårbare for misbruk i form av uberettigede refusjonskrav og forutsetter derfor gode kontrollmuligheter. For havbruk er det blant annet behov for å vurdere om det kan skje tilpasninger gjennom internprising av og kostnadsfradrag for settefisk (smolt) og tjenesteleveranser (brønnbåter mv.), som kan uthule skattegrunnlaget. Departementet mener det er nødvendig med erfaring med grunnrentebeskatning av havbruk før det er hensiktsmessig å innføre en utbetalingsordning.

En nøytral grunnrenteskatt tilsier at eventuell negativ grunnrenteinntekt skal kunne fremføres med en rente, slik at fradragene ikke taper verdi når de utsettes i tid. I tillegg tilsier nøytralitetshensyn at negativ grunnrenteskatt utbetales ved opphør av virksomhet. Departementet viser til forslag i § 19-11 siste strekpunkt. Dette vil gi selskapet full sikkerhet for utnyttelse av skattemessige fradrag.

Departementet åpner også for samordning av grunnrenteinntekt for aksjeselskap og likestilte selskap/sammenslutninger, også over flere inntektsperioder dersom grunnrenteinntekten blir negativ et enkelt inntektsår, se forslag til § 19-9.

Fremføringsadgangen utformes med en rente som fastsettes årlig av Finansdepartementet i forskrift. Ettersom det er full sikkerhet for at skattyter kan utnytte underskuddet, foreslår departementet at renten for fremføring av underskudd baseres på en risikofri rente. Det er en forutsetning at underskudd utnyttes løpende og at underskudd fra tidligere år fremføres før underskudd fra senere år. Negativ grunnrenteinntekt og negativ grunnrenteinntekt til fremføring må utnyttes og fremføres før det gis fradrag for bunnfradrag etter § 19-7.

Underskudd eller tap i andre inntekter kan ikke i noen tilfeller trekkes fra i positiv grunnrenteinntekt, se forslag til § 19-10.

4.6.6 Behandling av allerede gjennomførte investeringer

Grunnrente er et godt skattegrunnlag, blant annet fordi en nøytralt utformet grunnrenteskatt ikke påvirker investeringsinsentivene. Grunnrenteskatten kan derfor utformes slik at en stor andel av grunnrenten trekkes inn. Det gjør at det offentlige kan begrense bruken av andre, mer vridende skatter. Behandlingen av historiske investeringer har i teorien ikke betydning for om grunnrenteskatten virker nøytralt på fremtidige investeringer. I hvilken grad det skal gis fradrag for historiske investeringer, er derfor først og fremst et spørsmål om hva som anses som rimelig. I vurderingen må det tas hensyn til at aktørene kan ha hatt høy lønnsomhet over en lang periode av å utnytte samfunnets ressurser før innføring av grunnrenteskatt.

Departementet foreslår etter en samlet vurdering at det gis fradrag for skattemessige avskrivninger for historiske investeringer i grunnlaget for grunnrenteskatten for driftsmidler som benyttes i den grunnrenteskattepliktige virksomheten. Driftsmidlene kan avskrives etter de ordinære saldoreglene, som er ment å reflektere driftsmidlenes faktiske økonomiske verdifall. Inngangsverdien settes til den skattemessige restverdien av historiske investeringer. I praksis ligner dette løsningen som ble valgt da grunnrenteskatten på vannkraft ble innført.[1] Det gis ikke fradrag for den nedskrevne delen av driftsmidlene. Driftsmidler som ikke taper sin verdi ved slit og elde, er ut fra

[1] For prosentlignede og skattefrie kraftforetak fantes ikke skattemessige inngangsverdier da grunnrenteskatten på vannkraft ble innført. Foretakene kunne velge mellom en beregnet gjenanskaffelseskostnad og historisk anskaffelseskostnad fratrukket avskrivninger. Med økonomisk korrekte avskrivninger tilsvarer gjenstående verdi gjenanskaffelseskostnaden.

de allmenne prinsippene bak avskrivningsreglene ikke avskrivbare. Det gjelder blant annet for tidsubegrensede tillatelser, slik som kommersielle matfisktillatelser.

4.6.7 Fradrag for tillatelser i grunnrenteskatten og bunnfradrag

Havbruksskatteutvalget drøftet om det burde gis fradrag for tillatelser i grunnrenteskatten på havbruk. Utvalget pekte på at verdien av matfisktillatelser representerer selve opphavet til grunnrenten fra havbruksvirksomhet. Verdien av matfisktillatelsen skal i teorien på ethvert tidspunkt representere dagens verdi av all fremtidig grunnrente. Dersom det gis fradrag for denne verdien i grunnrenteskatten, vil skattegrunnlaget uthules og ikke reflektere den fulle verdien av grunnrenten. Det bryter derfor med grunnrenteskattens logikk å gi fradrag for vederlaget ved kjøp av matfisktillatelser, både for gamle og for nye tillatelser. Dette stemmer med det bredere skatterettslige utgangspunktet, som heller ikke gir fradrag for tidsubegrensede rettigheter, jf. skatteloven § 6-10 tredje ledd.

Næringsdrivende står alltid overfor en risiko for endringer i skatter og avgifter. Slike skatteendringer vil normalt ikke kompenseres. Grunnrenteskatten vil virke nøytralt på fremtidige investeringer uavhengig av behandling av tidligere kjøpte tillatelser. Om det skal gis fradrag for tillatelser i grunnrenteskatten, måtte det bygge på rene rimelighetsbetraktninger på tvers av de alminnelige skatterettslige utgangspunktene. I denne vurderingen hører det også med at havbrukstillatelser i det alt vesentlige har blitt tildelt gratis eller til en lav pris. Havbruksskatteutvalget anslo at havbruksselskapene per 2019 hadde betalt om lag 3 pst. av verdien på de samlede tillatelsene til staten. Historiske vederlag utgjør derfor en svært begrenset andel av verdien av tillatelsene.

I 2018 ble første auksjon under trafikklyssystemet gjennomført. Denne auksjonen ga betydelig mer inntekter til det offentlige enn tidligere salg av tillatelseskapasitet. Før auksjonen i 2018 sendte Finansdepartementet ut et varsel som informerte om at regjeringen arbeidet med å utrede en modell for grunnrenteskatt på havbruk. I pressemeldingen gikk det frem at «*Auksjonsbeløpet i den forestående auksjonen inngår i grunnlaget for friinntekt. Det innebærer at det gis fradrag over tid for auksjonsbeløpet i grunnlaget for grunnrenteskatten og begrenser grunnrenteskattens virkning på den kommende auksjonen.*» Det må antas at aktørene tilpasset betalingsvilligheten sin i auksjonen på bakgrunn av varselet.

I etterkant av dette varslet har det vært følgende kapasitetstildelinger:

1. fastpristildeling i 2022 som ga et proveny på om lag 1,3 mrd. kroner
2. fastpristildeling og auksjon i 2020 som ga et proveny på om lag 7 mrd. kroner
3. auksjon i 2018 som ga et proveny om lag 3 mrd. kroner

Samlet har disse tildelingene gitt inntekter på om lag 11,3 mrd. kroner.

Flertallet i Havbruksskatteutvalget anbefalte at det ikke bør gis fradrag i grunnrenteskatten for vederlag for tillatelser før auksjonen i 2018. Begrunnelsen for anbefalingen var både prinsipiell og praktisk. Å gi fradrag for kjøpte tillatelser vil være å uthule skattegrunnlaget som grunnrenteskatten har til formål å beskatte. Videre er det få tillatelser som har vært tildelt til et betydelig vederlag. Det vil også være praktisk vanskelig å gi fradrag for tillatelser ervervet i annenhåndsmarkedet, se nærmere omtale i boks 1, noe som eventuelt ville føre til en forskjellsbehandling. Departementet har av de samme grunnene kommet til det ikke gis fradrag for kjøp av tillatelser, verken for nye eller gamle tillatelser.

Departementet foreslår likevel enkelte tilpasninger for kapasitetstildelinger etter varselet i 2018. For kapasitet tildelt til fastpris i juni 2022 (punkt 1) legges det opp til at Nærings- og fiskeridepartementet gir havbruksaktørene muligheten til å levere tilbake den tildelte kapasiteten mot at staten tilbakebetaler vederlaget. Den enkelte aktør som har kjøpt kapasitet på fastpris, kan da velge å reversere transaksjonen og eventuelt kjøpe den på nytt i auksjon, eller beholde tillatelsen til den allerede betalte fastprisen. På den måten kan aktørene selv vurdere hva som lønner seg, gitt forslaget om grunnrenteskatt. Departementet legger ikke opp til tilsvarende løsning for tillatelser tildelt i auksjonene i 2018 og 2020 og fastpristildelingen 2020 (punkt 2 og 3), siden disse allerede er satt i produksjon.

Havbruksskatteutvalget anbefalte ikke en nedre terskel for grunnrenteskatteplikt. Utvalget pekte på at en størrelsesrelatert grense for grunnrenteskatteplikt kun vil føre til at en del av grunnrenten i havbruket blir unntatt fra beskatning, samtidig som det kan gi uheldige tilpasninger. Ifølge utvalget foreligger det heller ikke andre særskilte forhold eller praktiske hensyn som tilsier behov for en nedre grense for grunnrenteskatteplikt. Utvalget foreslo følgelig heller ikke et bunnfradrag. Departementet vil også peke på at det ikke er grunn til å anta at grunnrenten er systematisk ulik for små og store aktører.

Departementet foreslår likevel at det gis et bunnfradrag i grunnrenteskatten på havbruk. Et bunnfradrag vil bidra til at det kun er de største aktørene som vil betale grunnrenteskatt. Samtidig vil det redusere provenyet fra de største aktørene, som får betydelig lavere grunnrenteskatt. Denne reduksjonen kan ses i sammenheng med at det ikke gis fradrag for den enkelte aktørs faktiske betalte vederlag for historiske kjøp av tillatelser. Departementet viser til at et bunnfradrag for alle aktører dermed også kan ses på som et sjablongfradrag for allerede kjøpte tillatelser. Tabell 4 viser hvor stor kapasitet som er solgt på auksjonene 2018 og 2020 og fastprisdelingen i 2020.

Tabell 4. Kjøp av kapasitet i auksjoner 2018 og 2020 og fastpristildeling i 2020. Maksimal tillatt biomasse (MTB) i tonn

Selskap	Auksjon i 2020. Tonn MTB	Auksjon 2018. Tonn MTB	Fastpris 2020. Tonn MTB	Sum kjøp. Tonn MTB
Salmar	8 057	2 132	674	10 863
Mowi	1 758	2 932	1 149	5 839
Cermaq	1 774	3 230	668	5 672
Eidsfjord Sjøfarm	1 984	1 474	82	3 540
Lovundlaks	623	1 850	51	2 524
Midt-Norsk Havbruk AS	1 101	925	121	2 147
Norway Royal Salmon	1 050	800	208	2 058
Måsøval Fiskeoppdrett	2 000		48	2 048
Kobbvåglaks	1 000		16	1 016
Kvarøy Fiskeoppdrett	1 000		-	1 000
Lerøy Seafood Group	355		610	965
Grieg Seafood	527		379	906
Emilsen Fisk	400	400	73	873
Knutshaugfisk	780		24	804
Edelfarm	-	604	140	744
Øyfisk	625		32	657
Seløy Sjøfarm	650		-	650
Rogaland Fjordbruk	527		78	605
Bremnes Seashore	527		64	591
Ballangen Sjøfarm	292	250	19	561
Erviks Laks og Ørret	455		29	484
Eidesvik Laks	386		32	418
Sinkaberg-Hansen	300		112	412
Nordlaks Oppdrett	200		200	400
Wenberg Fiskeoppdrett	192		104	296
Norsk Havbrukssenter		265	11	276
Selsøyvik Havbruk		200	18	218
Vega Sjøfarm	183		8	191
Eide Fjordbruk		116	52	168
Lofoten Sjøprodukter	5	105	25	135
Finnøy Fisk	115		16	131
Gratanglaks	130		-	130
Sjurelv Fiskeoppdrett	93		18	111
Salaks	100		-	100
Stingray		25	-	25
Andre			1 177	
Sum	**27 189**	**15 308**	**6 238**	**48 735**

Kilder: Fiskeridirektoratet og Finansdepartementet.

Departementet vurderer et bunnfradrag mellom 4 000 til 5 000 tonn. Et slikt bunnfradrag skjermer det aller meste av kapasiteten som er kjøpt i auksjonene i 2018 og 2020, og fastpristildelingen i 2020.[2] Det er bare Salmar, Mowi og Cermaq som har kjøpt tillatelser på auksjon og fastpristildeling som overstiger 5 000 tonn MTB i denne perioden. Et generelt bunnfradrag på mellom 4 000 og 5 000 tonn vil for de fleste

[2] Den enkelte tillatelse er begrenset i maksimal tillatt biomasse, som innebærer at oppdretter aldri kan ha stående en biomasse i sjø som overstiger tillatelsenes pålydende. Den stående biomassen vil dermed være lavere enn tillatelsesbiomasse, se også figur 3.16 i NOU 2019: 18. Laksen vokser til slaktevekt i løpet av 12 til 18 måneder.

aktørene være så høyt at det reelt sett fører til at deler av tillatelser kjøpt på annenhåndsmarkedet skjermes. Det samme vil gjelde eventuelle kjøp fra staten forut for varslet i 2018.

Departementet foreslår at et bunnfradrag gis i form av et kronebeløp tilsvarende gjennomsnittlig fortjeneste på antall tonn biomasse. Bunnfradraget kan trekkes fra i positiv grunnrenteinntekt. Ifølge Fiskeridirektoratets lønnsomhetsundersøkelse var gjennomsnittlig fortjeneste i perioden 2016 til 2020 om lag 13,5 kroner per kilo, se tabell 5. Et bunnfradrag på 4 000 tonn tilsvarer da et fradragsbeløp på 54 mill. kroner, mens et bunnfradrag på 5 000 tonn gir et fradragsbeløp på 67,5 mill. kroner.

Tabell 5 Salgspris, kostnader og fortjeneste i 2016-2020. Kroner per kg

	2016	**2017**	**2018**	**2019**	**2020**	**Gjennomsnitt**
Salgspris	50,6	50,3	50,0	49,6	46,9	49,5
Kostnader	33,9	33,9	33,9	38,3	40,2	36,0
Fortjeneste	16,7	16,5	16,1	11,3	6,7	13,5

Kilde: Fiskeridirektoratet

Av det samlede antall selskaper i Akvakulturregisteret har om lag 65 pst. av selskapene en samlet tillatelsesbiomasse under 4 000 tonn MTB. Tilsvarende er det i underkant av 70 pst. av selskapene som har under 5 000 tonn MTB. Disse selskapene har henholdsvis om lag 15 pst. og 17 pst. av den samlede tillatelsesbiomassen.

Et bunnfradrag kan gi insentiver til å etablere flere selskaper for å oppnå flere bunnfradrag. For å motvirke tilpasninger gjennom oppsplitting i flere selskaper gis det bare ett bunnfradrag på konsernnivå. Det vil likevel fortsatt være insentiv til oppdeling av selskaper gjennom salg eller fisjon i ulike *uavhengige* enheter for å redusere den samlede grunnrenteskatten. Det må derfor også etableres regler på eiernivå, for eksempel slik at selskaper eid av samme person og dens nærstående, bare får ett bunnfradrag, se forslag til § 19-7, jf. § 19-3.

Ved fremtidige tildelinger vil aktørene ta hensyn til grunnrenteskatten i sine bud ved å nedjustere sin betalingsvillighet for nye tillatelser. Dermed kan innføringen av en grunnrenteskatt ha en prisdempende effekt på fremtidige auksjoner. Det kan være en fordel for aktørene fordi de må binde opp mindre kapital gjennom auksjonen. Tilsvarende vil aktørene ta hensyn til grunnrenteskatten ved omsetning av havbrukstillatelser i annenhåndsmarkedet etter innføringen av en grunnrenteskatt. Bunnfradraget kan føre til at små og mellomstore aktører, med lavere produksjon enn bunnfradraget, har større betalingsvilje i fremtidige auksjoner og ved private overdragelser enn større aktører.

Boks 1 - Særlig om tillatelser kjøpt i annenhåndsmarkedet

Havbruksskatteutvalget drøftet i NOU 2019: 18 om det burde gis fradrag ved videresalg av tillatelser mellom private parter i annenhåndsmarkedet. Utvalget viste til at det prinsipielle utgangspunktet er det samme som for de øvrige tillatelsene, nemlig at det de representerer opphavet til grunnrenten og at det ikke bør gis fradrag for grunnrenten i skattegrunnlaget for grunnrenten.

Utvalget viste imidlertid til at dersom det ikke gis fradrag for vederlaget for tillatelsen, kan i teorien kjøper risikere å betale for grunnrenten i to runder – én gang til den private selgeren ved overdragelse og én gang til staten ved løpende særbeskatning. Utvalget så derfor på om det var grunnlag for å inkludere vederlag for tillatelser som er solgt i annenhåndsmarkedet, i friinntektsgrunnlaget.

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

Utvalget viste til at de fleste overdragelser i annenhåndsmarkedet har skjedd til en betydelig lavere verdi enn markedsverdi i dag. Det vil si at bare en liten andel av dagens grunnrente har blitt realisert gjennom historiske transaksjoner.

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

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

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

5 ØKONOMISKE OG ADMINISTRATIVE KONSEKVENSER

5.1 Provenyvirkninger

Provenyet fra en grunnrenteskatt på havbruk med en effektiv skattesats på 40 pst. anslås på usikkert grunnlag til om lag 6 mrd. kroner før fradrag for historiske avskrivninger og bunnfradrag. Forslaget om å gi fradrag for historiske investeringer (utenom tillatelser) gjennom avskrivninger på gjenstående skattemessige verdier anslås å ha en provenyvirkning i størrelsesorden 750 mill. kroner. Et bunnfradrag kan ha en provenyvirkning opp mot 1,6 mrd. kroner ved et fradrag på 5 000 tonn. Samlet anslås en grunnrenteskatt på havbruk med denne utformingen å kunne gi et proveny til fordeling mellom stat og kommunesektor på mellom 3,65 mrd. kroner (med bunnfradrag på 5 000 tonn) og 3,8 mrd. kroner (med bunnfradrag på 4 000 tonn).

5.2 Fordeling av proveny mellom stat og kommunesektor

Kommunesektorens andel foreslås fordelt gjennom flere virkemidler. Dagens produksjonsavgift gir et proveny på om lag 500 mill. kroner og bidrar til å gi havbrukskommunene og -fylkeskommunene en fast og forutsigbar inntekt. Avgiften fordeles direkte til vertskommuner og -fylkeskommuner gjennom Havbruksfondet. Departementet foreslår at produksjonsavgiften består, men at den kan trekkes fra krone for krone mot utlignet grunnrenteskatt. Med en produksjonsavgift som kan trekkes fra i grunnrenteskatten vil den i liten grad belastes selskapene, men være en mekanisme for å tildele kommunene en fast del av grunnrenteskatten.

Departementet foreslår at det også innføres en naturressursskatt som fordeles til havbrukskommuner og -fylkeskommuner. Naturressursskatten baseres på samme fordelingsnøkkel som produksjonsavgiften, det vil si nøklene i Havbruksfondet, men inntektene inngår i kommunenes inntektssystem. Mekanismen ligner naturressurs-skatten som i dag ilegges vannkraft. Naturressursskatten kan trekkes fra krone for krone mot utlignet grunnrenteskatt. Eventuell naturressursskatt som overstiger grunnrenteskatten (ubenyttet fradrag) bør fremføres med rente.

Grunnrenten kan svinge betydelig over tid. Regjeringen vil sikre kommunesektoren en gitt andel av grunnrenteinntektene, samtidig som det er ønskelig med stabilitet i kommunenes inntekter. Produksjonsavgiften og naturressursskatten vil utgjøre stabile kommunale inntekter. Departementet legger i tillegg opp til at kommunesektoren gjennom en ekstrabevilgning skal sikres en nærmere bestemt andel av grunnrenteskatten. Ekstrabevilgningen trer inn dersom summen av produksjonsavgift og naturressursskatt ligger under kommunesektorens prosentandel av anslått grunnrenteskatt. Det betyr at kommunesektoren i perioder med lav grunnrente vil være sikret et minimum av inntekter tilsvarende produksjonsavgiften og naturressursskatten, mens kommunsektoren i perioder med høy grunnrente får en ekstra bevilgning i tillegg til inntektene fra disse avgiftene. Ekstrabevilgningen fordeles etter nøklene i rammetilskuddet til kommunene og er basert på grunnrenten året før. Figur 8 illustrerer modellen.

Figur 8 Modell for fordeling av proveny til kommunesektor

Kilde: Finansdepartementet.

Departementet legger opp til at kommunesektoren skal få inntekter tilsvarende halvparten av provenyet fra grunnrenteskatten. Etter forslaget vil produksjonsavgiften for 2023 økes til 750 mill. kroner, og naturressursskatten anslås til om lag 750 mill. kroner for inntektsåret 2023. Inntektene bokføres til kommunesektoren i 2024, det vil si samme år som inntektene fra grunnrenteskatten bokføres. Ekstrabevilningen gis også i 2024 og settes til 325 mill. kroner (gitt et bunnfradrag på 5 000 tonn) eller 400 mill. kroner (gitt et bunnfradrag på 4 000 tonn). Samlet får da kommunesektoren om lag 1 825 mill. kroner eller 1 900 mill. kroner (50 pst. av provenyet).

5.3 Administrative konsekvenser

Den administrative byrden for de skattepliktige antas å bli begrenset. Grunnrenteinntekten baseres på opplysninger selskapene allerede besitter og som rapporteres gjennom den ordinære skattemeldingen i dag. Med en normpris vil fastsettelsen av inntekt være relativt ukomplisert. Det kan oppstå enkelte utfordringer i tilknytning til fradrag, herunder riktig tilordning av fradrag til alminnelig og grunnrenteskattepliktig skattegrunnlag for kostnader som har delt allokering. Beregningen av skattegrunnlaget antas også å bli noe mer komplisert for ørret og regnbueørret, hvor inntekten foreslås fastsatt til faktisk salgspris. Det antas imidlertid at disse vurderingene vil være mest ressurskrevende det første inntektsåret.

Skatteetaten vil ha kostnader til utvikling av en systemløsning for grunnrentebeskatning av havbruksnæringen, utarbeidelse av informasjon- og veiledningsmateriell og opplæring av saksbehandlere i 2023. Videre vil Skatteetaten ha varige kostnader til informasjon og veiledning, drift av systemløsningen og saksbehandling, herunder fastsetting og kontroll.

Skatteetaten vil måtte etablere rutiner for kontroll av egenfastsettingen for de grunnrenteskattepliktige. Det foreslås at grunnrenteinntekten skal fastsettes med utgangpunkt i en kombinasjon av normpris for laks og faktiske priser for ørret og regnbueørret. Normpris på inntektssiden antas å lette kontrollarbeidet på inntektssiden. På fradragssiden kan kontrollen være noe mer komplisert. Det må kontrolleres at fradragene har den nødvendige tilknytning til grunnrenteskattepliktig inntekt, og at delte utgifter allokeres korrekt. Dersom utgiften er knyttet til interne transaksjoner, må det undersøkes om prisen er markedsmessig eller om det foreligger avvik på grunn av interessefellesskap. Skatteetaten har imidlertid omfattende erfaring med å håndheve og kontrollere særskatteregimer og denne type problemstillinger fra både petroleums- og kraftverksbeskatningen.

6 IKRAFTTREDELSE

Departementet foreslår at det innføres grunnrenteskatt for havbruk med virkning fra 1. januar 2023. I tråd med dette vil det bli foreslått for Stortinget at lovendringene i dette høringsnotatet skal tre i kraft med virkning fra og med inntektsåret 2023.

7 FORSLAG TIL LOVVEDTAK

Forslag til lov om endringer i skatteloven – nytt kapittel 19

I

§ 19-1 *Anvendelsesområde*
Bestemmelsene i dette kapittelet gjelder for skattlegging av inntekt fra virksomhet basert på antallsbegrenset akvakulturtillatelse til matfiskoppdrett av laks, ørret og regnbueørret i sjøvann.

§ 19-2 *Skattesubjekt*
Innehaver av antallsbegrenset akvakulturtillatelse til matfiskoppdrett av laks, ørret og regnbueørret i sjøvann, skal svare naturressursskatt til kommunen og fylkeskommunen og grunnrenteskatt til staten etter reglene i dette kapittelet.

§ 19-3 *Definisjoner*
I § 19-7 utgjør et morselskap sammen med ett eller flere datterselskap et konsern. Et foretak er morselskap når det eier så mange aksjer eller andeler i et annet foretak at det representerer mer enn 50 prosent av stemmene i det andre foretaket. Det andre foretaket anses som datterselskap. Et foretak der ett datterselskap alene eller sammen med morselskapet og/eller ett eller flere andre datterselskap eier så mange aksjer eller andeler at de til sammen representerer mer enn 50 prosent av stemmene i foretaket, anses også som datterselskap.

Dersom en personlig eier alene eller sammen med en eller flere nærstående eier så mange aksjer eller andeler at det representerer mer enn 50 prosent av stemmene i to eller flere selskap eller morselskap, skal disse selskapene og deres datterselskap også anses som et konsern.

Med nærstående i annet ledd menes foretak den personlige eieren eier så mange aksjer eller andeler i at det representerer mer enn 50 prosent av stemmene, eller dette foretakets datterselskap. Med nærstående menes også den personlige eierens foreldre, søsken, barn, barnebarn, ektefelle, samboer, ektefelles foreldre og samboers foreldre.

§ 19-4 *Naturressursskatt til kommunen og fylkeskommunen*
Innehaver av akvakulturtillatelse skal svare naturressursskatt.

Naturressursskatten fastsettes for hver grunnrenteskattepliktig akvakulturtillatelse på grunnlag av akvakulturtillatelsens samlede produksjon av laks, ørret og regnbueørret i inntektsåret.

Naturressursskatt beregnes etter en sats per kilo produsert fisk som for det enkelte år vedtas av Stortinget.

Naturressursskatt og produksjonavgift fastsatt i medhold av særavgiftsloven kan kreves fratrukket i fastsatt grunnrenteskatt til staten. Dersom naturressursskatten og produksjonsavgiften overstiger fastsatt grunnrenteskatt til staten for inntektsåret, kan det overskytende fremføres til fradrag senere år med rente som departementet fastsetter i forskrift. Naturressursskatten og produksjonsavgift kan ikke kreves fradratt i alminnelig inntekt.

§ 19-5 *Grunnrenteinntekten*
Grunnrenteskattepliktig grunnrenteinntekt utgjør differansen mellom brutto inntekt fastsatt etter § 19-6 og fradragsberettigede kostnader fastsatt etter § 19-8 og negativ grunnrenteinntekt til fremføring etter § 19-9, fratrukket bunnfradraget etter § 19-7.

§ 19-6 *Brutto inntekt*
I samlet årlig brutto inntekt inngår følgende:

- Årlige brutto salgsinntekter av salg av laks, ørret og regnbueørret.

- Vederlag ved realisasjon av driftsmiddel som benyttes i den grunnrenteskattepliktige virksomheten og som saldoavskrives etter reglene i kapittel 14.

For samlet realisasjon av havbruksvirksomhet gjelder bestemmelsen i § 19-11.

§ 19-7 *Bunnfradrag*
Ved beregningen av grunnrenteinntekten trekkes fra et bunnfradrag som vedtas for det enkelte år av Stortinget. Bunnfradraget kan trekkes fra i positiv grunnrenteinntekt beregnet for inntektsåret.

Det gis ett bunnfradrag for selskaper i samme konsern og for nærstående, jf. § 19-3. Bunnfradraget fordeles på selskapene i et konsern i forhold til selskapenes salg av laks, ørret og regnbueørret.

§ 19-8 *Fradragsberettigede kostnader*
I brutto inntekt fastsatt etter § 19-6 fradras følgende påløpte kostnader som har eller vil få sammenheng med den grunnrenteskattepliktige virksomheten:

- Kostnader til innkjøp eller produksjon av settefisk, samt driftskostnader, herunder kostnader til fôr, forebygging og behandling av sykdom o.l., arbeidskostnader og andre personalkostnader, kostnader til vedlikehold, forsikring og administrasjon. Kostnader som etter sin art faller inn under første punktum, og som også er til nytte i virksomheter som ikke er skattepliktig etter dette kapittelet, skal fordeles på en måte som er egnet til å gi samsvar mellom kostnadsandel og nytte for hver virksomhet.

- Driftsmiddel, som ved fastsettelsen av alminnelig inntekt er avskrivbart, kommer til fradrag i sin helhet i det inntektsåret driftsmiddelet blir ervervet.

- Avskrivning for driftsmiddel som benyttes i den grunnrenteskattepliktige virksomheten anskaffet før 1. januar 2023, og som skal saldoavskrives etter reglene i kapittel 14.

- Eiendomsskatt som kan henføres til den grunnrenteskattepliktige havbruksvirksomheten.

- Forskningsavgift som fastsatt i medhold av lov 7. juli 2000 nr. 68.

- I beregningsgrunnlaget for grunnrenteinntekt skal en særlig beregnet selskapsskatt for den delen av virksomheten som er grunnrenteskattepliktig, føres til fradrag. Ved beregningen medtas de samme inntekts- og kostnadsstørrelsene som brukes ved fastsettelse av grunnrenteskatten. Kostnader til driftsmidler knyttet til havbruksvirksomheten som utgiftsføres umiddelbart etter annet strekpunkt, skal likevel avskrives etter skattelovens alminnelige regler, og fradras i grunnlaget for beregnet selskapsskatt. Beregnet underskudd etter dette strekpunkt fremføres til fradrag i beregnet selskapsskatt for senere inntektsår uten rente.

Det gis ikke fradrag for erverv av akvakulturtillatelser, eller kostnader til slikt erverv. Det gis ikke fradrag for kostnader til leie av akvakulturtillatelser i tilfeller der det er gitt dispensasjon til leie etter akvakulturloven § 19 tredje ledd.

Departementet kan gi nærmere regler i forskrift for kostnader påløpt etter opptak fra oppdrettsmerden frem til årlig brutto salgsinntekt er fastsatt etter § 19-6.

§ 19-9 *Behandling og samordning av negativ grunnrenteinntekt*
Dersom fradragene i brutto inntekter fører til at grunnrenteinntekten blir negativ, kan negativ grunnrenteinntekt fremføres til fradrag i neste års grunnrenteinntekt beregnet for den grunnrenteskattepliktige. Negativ grunnrenteinntekt fremføres med rente fastsatt av departementet i forskrift. Negativ grunnrenteinntekt kan ikke trekkes fra i skattyterens øvrige inntekter. Negativ grunnrenteinntekt i et tidligere år skal fradragsføres i sin helhet før det gis fradrag for negativ grunnrenteinntekt i et senere år.

Dersom beregning av grunnrenteinntekt etter første ledd første punktum blir positiv for aksjeselskap samt likestilt selskap og sammenslutning, jf. § 10-1 første ledd, kan selskapets positive grunnrenteinntekt samordnes mot negativ grunnrenteinntekt beregnet for inntektsåret som nevnt i første ledd første punktum i annet selskap som tilhører samme konsern, jf. § 10-4, ved utgangen av inntektsåret. Dersom beregningen av grunnrenteinntekt etter dette ledd første punktum blir negativ, kan samlet negativ grunnrenteinntekt fremføres til fradrag i neste års grunnrenteinntekt beregnet for den

skattepliktige. Samlet negativ grunnrenteinntekt fremføres med rente fastsatt av departementet i forskrift. Negativ grunnrenteinntekt kan ikke trekkes fra i den skattepliktiges øvrige inntekter.

§ 19-10 *Behandling av underskudd eller tap i andre inntektskilder*
Underskudd eller tap i andre inntekter kan ikke trekkes fra i positiv grunnrenteinntekt beregnet etter dette kapittelet.

§ 19-11 *Realisasjon eller opphør av grunnrenteskattepliktig havbruksvirksomhet*
Beregningsgrunnlaget for grunnrenteinntekt ved realisasjon eller opphør av havbruksvirksomhet fastsettes på følgende måte:

- For overdrager skal det i realisasjonsåret beregnes grunnrenteinntekt svarende til vederlaget. Vederlag som kan henføres til akvakulturtillatelser, skal likevel ikke inngå ved fastsettingen av grunnrenteinntekten. Eventuell negativ grunnrenteinntekt til fremføring kommer til fradrag, jf. § 19-9. Positiv grunnrenteinntekt etter foregående punktum omfattes av reglene om samordning av grunnrenteinntekt etter § 19-9 annet ledd.

- For havbruksvirksomhet som overdras til ny eier i løpet av inntektsåret, skal grunnrenteinntekt fastsettes forholdsmessig for overdrager og erverver etter den enkeltes forhold og eiertid.

- Dersom det ved opphør av grunnrenteskattepliktig virksomhet foreligger negativ grunnrenteinntekt, kan grunnrenteskattepliktig kreve skatteverdien utbetalt fra staten.

§ 19-12 *Sats*
Grunnenteskatt etter dette kapittel beregnes etter en sats som for det enkelte år vedtas av Stortinget.

§ 19-13 *Forskrift*
Departementet kan gi nærmere regler til utfylling og gjennomføring av bestemmelsene i dette kapittelet, herunder regler om normpris til bruk ved fastsetting av skatt, om beregning av årlige brutto salgsinntekter om fradrag for kostnader påløpt etter opptak fra oppdrettsmerden og fordeling av naturressursskatt.

[Kapitlene 19 og 20 i skatteloven blir nye kapitler 20 og 21.]

II

Endringene under I trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2023.

Referanser

Flaaten, O., & Pham, T.T. (2019). Resource rent in aquaculture. I J. O. Olaussen (Red.), *Contributions in natural resource economics – Festschrift to Anders Skonhoft* (ss. 103-136). Bergen: Fagbokforlaget.

Greaker, M. & Lindholt, L. (2019). *Grunnrenten i norsk akvakultur og kraftproduksjon frå 1984 til 2018*. Oslo.

Statistisk sentralbyrå. (2022). *Ressursrenten i naturressursnæringene i Norge 1984-2021.* Oslo: Statisitisk sentralbyrå.