

straffebestemmelsen opp med å henvise til feil paragrafer. Finansdepartementet er gjort oppmerksom på dette.

I den tidligere regnskapsførerloven var alle bestemmelser straffesanksjonert. I arbeidet med den nye regnskapsførerloven ble det pekt på at tilsynsmessig oppfølging og administrative reaksjoner er de mest sentrale virkemidlene for å sørge for etterlevelse av loven og håndtering av eventuelle lovbrudd. Det ble likevel vurdert å være behov for å kunne straffe personer og foretak som bryter de mest sentrale bestemmelsene i regnskapsførerloven, hvor lovbrudd har mest skadepotensiale.

Straffen for lovbrudd er bøter eller fengsel inntil ett år. Foreldelsesfristen for adgang til å reise straffesak er fem år. Dette er videreføring av tidligere rett.

Erstatningsansvar og ansvarsforsikring reguleres fortsatt ikke

Regnskapsforetaket står ansvarlig overfor oppdragsgiver for utførelsen av oppdraget, inkludert kontraktsrettslig erstatningsansvar ved mislighold av oppdragsavtalen. Dette faller som før utenfor rammen for regnskapsførerloven og reguleres i stedet av alminnelige kontraktsrettslige prinsipper.

Den nye regnskapsførerloven innfører heller ikke et lovpålagt krav om at det skal stilles ansvarsforsikring.

Oppsummering

Selv om regnskapsbransjen har fått en ny og moderne regnskapsførerlov, er mye fortsatt som før. Særlig gjelder dette hovedlinjene i reglene om forberedelse, utføring, dokumentasjon og frasi-gelse av selve regnskapsoppdragene.

En av de viktigste nyhetene er at det nå stilles krav til organiseringen av virksomheten i regnskapsforetaket. Dette omfatter krav om kompetanse, kapasitet, kvalitetsstyring og konfidensialitet. Alle regnskapsforetak må i løpet av 2023 innrette seg etter de nye reglene, som oppfattes å være mer omfattende enn det som tidligere fulgte av god regnskapsføringsskikk.

Tilbakekall av godkjenning og straff i form av bøter eller fengsel er, med enkelte endringer, videreført som sanksjoner ved brudd på regnskapsførerloven. I tillegg har Finanstilsynet fått anledning til å ilegge regnskapsforetak og statsautoriserte regnskapsførere overtredelsesgebyr, hvis de forsettlig eller uaktsomt overtrer regnskapsførerlovens bestemmelser om organisering av virksomheten, taushetsplikt eller regnskapsoppdrag.

Grunnrenteskatt på havbruk



Advokat
Tone Kaarbø
Partner Advokatfirmaet Ræder



Advokat
Ida Heldal
Advokatfirmaet Ræder

Artikkelen tar for seg det nedjusterte forslaget til innføring av grunnrenteskatt på produksjon av laks, ørret og regnbueørret som ble fremlagt 28. mars 2023. Grunnrenteskatten skal gjelde for selskaper med havbrukstillatelser med overskudd på mer enn 70 millioner kroner. Effektiv skattesats settes til 35 prosent og kommer i tillegg til ordinær selskapsskattesats på 22 prosent. Skatten skal ha virkning fra 1. januar 2023.

I forbindelse med fremleggelse av statsbudsjettet 2023 høsten 2022, kom regjeringen med forslag om innføring av grunnrenteskatt på havbruk, med samlet skatt på 62 prosent for de som var omfattet av forslaget. Etter at forslaget ble lagt frem, ble det sendt på høring med høringsfrist 4. januar 2023.¹ Det har fra regjeringens side vært forutsatt at skatten skulle tre i kraft med virkning fra 1. januar 2023.

Innføringen av lakseskatten har ikke vært godt mottatt i fiskerinæringen og det har kommet mange innspill i høringsrunden. For en omtale av det opprinnelige forslaget, se vår artikkel i Revisjon og Regnskap 8-2022 (side 63).

Det forslaget som regjeringen nå har fremlagt har også blitt møtt med kritikk. Næringen er misfornøyd med det nye forslaget og gir uttrykk for at politikerne ikke har lyttet til de signalene og innspillene som har kommet i høringsrunden. Flere har fremholdt at innføring av grunnrenteskatt fra 1. januar 2023 innebærer grunnlovsstridig tilbakevirk-

ning ettersom reglene ennå ikke er vedtatt.

Begrunnelse for innføring av grunnrenteskatt på havbruk

Begrunnelsen for innføring av grunnrenteskatten er at oppdrettsnæringen har tilgang til felles naturressurser og ekstraordinær lønnsomhet. I norske fjorder er det gunstige produksjonsforhold og produksjonen kan dermed skje til lavere kostnader sammenlignet med andre steder i verden. Tillatelser utstedes av staten og gir en beskyttet og tidsubegrenset rett til næringsutøvelse.

¹ Høringsnotat – Grunnrenteskatt på havbruk, datert 28. september 2022. <https://www.regjeringen.no/no/dokumenter/horing-grunnrenteskatt-pa-havbruk/id2929159/>

Dette er bakgrunnen for at havbruksvirksomhet anses å gi opphav til en merkavkastning, en ekstraordinær avkastning (grunnrente).²

Staten har i det alt vesentlige tildelt tillatelser billig eller gratis. Ifølge havbruksskatteutvalget hadde tillatelsene en markedsverdi på ca. 200 milliarder kroner i 2019. Næringen har betalt sju milliarder, ca. tre prosent av verdien av tillatelsene pr. 2019. Det er imidlertid ikke slik at den ekstraordinære avkastningen oppstår av seg selv. Næringen har nedlagt betydelige ressurser for å utvikle næringen og oppnå god produksjon.

Et annet argument for innføring av grunnrenteskatt er at en stor del av de store selskapene eies av utenlandske aktører. De fem største norske selskapene står for 60 prosent av samlet tillatelseskapasitet. Utenlandske aksjonærer eier ca. halvparten av disse fem selskapene. En stor del av verdiene knyttet til havbruksvirksomheten vil ende opp som utbytte til utenlandske aksjonærer, og dermed redusere norsk skattegrunnlag. Grunnrenteskatt på naturressurser representerer et skattegrunnlag som er stedbundet og som sikrer skatteproveny til Norge.

Veien frem til forslaget fra regjeringen

Regjeringen fremholdt i sin presentasjon av forslaget 28. mars 2023, at næringen de ti siste årene har hatt en avkastning som er 3-4 ganger høyere enn industrien. Det er vist til analyser som bekrefter at det er grunnrente i næringen.³

Havbruksskatteutvalget la i november 2019 frem sin utredning.⁴ Flertallet anbefalte å innføre en overskuddsbasert grunnrenteskatt med periodiserte investeringsfradrag. Solberg-regjeringen valgte i stedet å innføre en produksjonsavgift, som ikke avhenger av lønnsomheten i det enkelte selskap.

² Den ekstraordinære avkastningen kalles også ressursrente, monopolrente eller reguleringsrente.

³ Finansdepartementet har innhentet en rapport «Ressursrenten i naturressursnæringene i Norge 1984-2021».

⁴ NOU 2019:18 «Skattlegging av havbruksvirksomhet».

Kontantstrømskatt ble innført i grunnrentebeskatningen av kraftverk i 2021 og i petroleumsbeskatningen i 2022. Det er derfor ikke overraskende at det også foreslås kontantstrømskatt for havbruk. Det innebærer at investeringer i sjøfasen kan trekkes fra umiddelbart. Kontantstrømskatten skal ha samme egenskaper som et statlig passivt eierskap i virksomheten, der staten tar lik andel av alle fremtidige inntekter og kostnader.

Skatteutvalget la i desember 2022 frem sin innstilling.⁵ Skatteutvalget støtter havbruksskatteutvalgets vurderinger om at det bør innføres en nøytral grunnrenteskatt på havbruk.

Regjeringen la frem sitt forslag 28. mars 2023, og forslaget ble godkjent i statsråd samme dag. Det er utarbeidet en proposisjon som skal fremlegges for stortinget, ventelig før sommeren.⁶ Proposisjonen bygger i stor grad på høringsnotatet, men med enkelte endringer og modifikasjoner. Saken er i skrivende stund til behandling i finanskomiteen, som skal avgi sin innstilling innen 16. mai 2023.

Overordnet om grunnrenteskatten

Grunnrenteskatt på havbruk gjelder for innehavere av tillatelser til å drive med produksjon av laks, ørret og regnbueørret i oppdrettsnæringen. Det foreslås ikke innført grunnrenteskatt på havbasert eller landbasert oppdrett.

Effektiv grunnrenteskattesats skal være 35 prosent, og kommer i tillegg til ordinær selskapsskattesats på 22 prosent.

Grunnrenteskatten gjelder ikke for aktiviteter før og etter sjøfasen. Bakgrunnen for dette er at disse aktivitetene ikke genererer grunnrente. Som eksempel på aktiviteter før og etter sjøfasen kan nevnes stam- og settefiskproduksjon, slakt, foredling, salgsvirksomhet, transport, markedsføring og finansielle prissikringskontrakter. Verdiskapning fra aktivitetene før og etter sjøfasen skattlegges med normal selskapsskatt på 22 pst.

⁵ NOU 2022:20 «Et helhetlig skattesystem».

⁶ Prop 78 LS (2022-2023)

Slik beregnes grunnrenteskatten

Rent teknisk beregnes grunnrenteskatten ved at det først beregnes en skatt på alminnelig inntekt fra grunnrentevirksomheten, som deretter kommer til fradrag i grunnlaget for grunnrenteskatten. Det er forutsatt at den effektive grunnrenteskattesatsen skal være 35 prosent. Fordi grunnrenterelatert selskapsskatt er fradragsberettiget i grunnrenteskatten må grunnrenteskattesatsen derfor rent teknisk justeres til 44,9 prosent. Da oppnås effektiv skattesats på 35 prosent. En sekvensiell beregning av skattene innebærer at selskapene får et høyere fradrag for investeringskostnaden i investeringsåret (44,9 prosent i stedet for 35 prosent). En slik sekvensiell løsning innebærer derfor en større grad av skatteutsettelse, der mindre grunnrenteskatt betales i investeringsfasen og mer skatt betales i driftsfasen. Modellen som innføres, baseres på samme modell som for grunnrenteskatt for vannkraft og petroleum.

Hvem rammes av grunnrenteskatt på havbruk

Skattesubjekt for grunnrenteskatten er innehaver av akvakulturtillatelser.⁷ I utgangspunktet kan akvakulturtillatelser ikke leies ut. I særlige tilfeller kan det imidlertid tillates.⁸ I slike tilfeller vil utleier, som formelt innehar akvakulturtillatelsen, være skattesubjekt. Utleier må i leieavtalen sikre seg at leietaker fremskaffer nødvendige opplysninger slik at utleier kan rapportere riktige opplysninger til skatteetaten.

Bunnfradrag

Bunnfradrag på 70 millioner pr. konsern

I det opprinnelige forslaget var det foreslått et bunnfradrag på enten 54 millioner kroner eller 67,5 millioner kroner. Dette skulle skjerme en produksjon på mellom 4000 og 5000 tonn fisk. I høringsnotatet trakk departementet

⁷ Jf. akvakulturloven §§ 6 og 7 jf. Laksetildelingsforskriften kapittel 3.

⁸ Jf. akvakulturloven § 19 (3).

frem at et slikt generelt bunnfradrag kunne ses på som et sjablonfradrag for allerede kjøpte tillatelser. Denne begrunnelsen er ikke videreført i proposisjonen, ettersom det der foreslås et eget sjablongfradrag i inntekt for tillatelser kjøpt på auksjon i 2018/2020 og tildelt ved fastpris i 2020.

Regjeringen foreslår våren 2023 bunnfradrag på et nivå som innebærer at grunnrenteskatten skal ilegges for de store produsentene som har overskudd på mer enn 70 millioner kroner. I henhold til skattedirektoratets beregninger vil grunnrenteskatten i så fall gjelde for færre enn 20 selskaper.⁹ Andre aktører har derimot fremholdt at langt flere vil bli omfattet, blant annet fordi den reelle årsproduksjonen av laks kan være høyere enn antallet tonn et selskap har i sine ordinære, kommersielle tillatelser. Det legges opp til at bunnfradraget skal vedtas av Stortinget hvert år.¹⁰

Ettersom det ikke er et tilsvarende bunnfradrag i grunnrenterelatert selskapsskatt, foreslås at bunnfradragsbeløpet teknisk nedjusteres med skattesatsen på alminnelig inntekt, slik at fradraget skjer mot den effektive grunnrenteskattesatsen på 35 prosent.¹¹

Bunnfradraget skal trekkes fra i positiv grunnrenteinntekt.¹² Selskapene vil få redusert grunnlaget for grunnrenteinntekt med bunnfradraget. Selskaper med beregnet grunnrenteinntekt under bunnfradraget, slipper unna med 22 prosent selskapsskatt og en produksjonsavgift.¹³ Hvordan beregningen av bunnfradrag for øvrig skal skje rent teknisk, fremstår for oss fortsatt som noe uklart. Vi antar at det i god tid før skattemeldingen for 2023 skal leveres, vil foreligge et RF-skjema for beregning av grunnrenteinntekt mv. som kan være til hjelp for selskapene.

Det gis kun ett bunnfradrag på konsernnivå og for selskaper eid av samme person og dennes nærstående. Departementet foreslår at bunnfradraget i konsernet fordeles på hvert av selskapene som innehar matfisktillatelse ut fra det enkelte selskapets maksimale tillatte biomasse.

Høringsinnspill

Bunnfradrag har vært gjenstand for kritikk under høringsrunden. Blant annet er det påpekt at bunnfradraget gir lav forutberegnelighet for selskaper som ligger nær grensen for grunnrentebeholdning og ikke vet om de vil komme i en slik skatteposisjon før etter beregningsåret. Forutberegneligheten svekkes også ved at Stortinget skal kunne fastsette bunnfradraget årlig. Dette kan få betydning for langsiktige kontrakter.

Flere har påpekt at bunnfradraget kan gi insentiver til å splitte opp større selskaper med stordriftsfordeler og dermed svekke samfunnsøkonomisk og bedriftsøkonomisk lønnsomhet i norsk sjømatnæring og begrense konkurransekraften internasjonalt. Oppdeling i mindre enheter skal også kunne få negative effekter for biosikkerhet som spredning av lakselus.

I Skatteutvalgets utredning, som ble fremlagt i desember 2022 foreslås at det ikke gis bunnfradrag, og at skattesatsen heller reduseres.¹⁴

Departementets vurderinger

En stor andel av høringsinnspillene har gått ut på at bunnfradraget bør fjernes eller settes så lavt som mulig. Flere har tatt til orde for at provenyeffekten av bunnfradraget i stedet burde brukes til å senke skattesatsen. Likevel vurderes kritikken mot bunnfradraget i liten grad nærmere av departementet i lovproposisjonen, der departementet fastholder forslaget om et bunnfradrag og foreslår at det settes til 70 millioner kroner.

Bunnfradrag skal bare fradragsføres i positiv grunnrenteinntekt, etter at eventuell fremført negativ grunnrenteinntekt fra tidligere år er utnyttet og etter at negativ og positiv grunnrenteinntekt

for konsernselskap eventuelt er samordnet. Et ubenyttet bunnfradrag kan ikke fremføres. Ubenyttet bunnfradrag kan heller ikke overføres eller samordnes med grunnrenteinntekt i et annet konsernselskap.

Konserndefinisjon skal motvirke tilpasninger

Det er i forarbeidene trukket frem at det kan være risiko for forskyvning av skattegrunnlag mellom nærstående selskaper ved at grunnrenteinntekt overføres til ikke grunnrenteskattepliktig virksomhet. For å motvirke tilpasninger gjennom oppsplitting i flere selskaper for å oppnå flere bunnfradrag, opprettholdes konserndefinisjonen som ble foreslått i høringsforslaget høsten 2022 med noen justeringer. Det gis ett bunnfradrag på konsernnivå. For å hindre tilpasninger til bunnfradraget gjennom strategiske eierskap eller partnerskap, aksjonæravtaler eller lignende, foreslås et tillegg i konserndefinisjonen, slik at et foretak kan anses som morselskap dersom det «på grunn av avtale» har «bestemmende innflytelse» over et annet foretak.

På eiernivå foreslås regler som sikrer at når en personlig eier alene eller sammen med en eller flere nærstående har bestemmende innflytelse over to eller flere foretak eller morselskap, skal også disse foretakene og deres datterselskap anses som et konsern.¹⁵ I forhold til høringsnotatet er nærståendedefinisjonen noe utvidet.

«Bestemmende innflytelse»

Det anses som bestemmende innflytelse dersom en personlig eier eller et foretak eier så mange aksjer eller andeler i et foretak at de representerer flertallet av stemmene i det andre foretaket, eller hvis vedkommende eller foretaket har rett til å velge eller avsette et flertall av medlemmene i det andre foretakets styre.

Kontantstrømbasert overskuddsskatt

Grunnrenteskatten er innrettet som en overskuddsbasert skatt med effektiv skattesats på 35 prosent. Dette kommer

⁹ Fremkommer av Prop. 78 (2022-2023) pkt. 5.7.10.

¹⁰ Jf. sktl. ny § 19-8.

¹¹ Dette følger direkte av ordlyden i sktl. ny § 19.8, 2 pkt.

¹² Skriftlig spørsmål fra Linda Hofstad Helleland (H) til finansministeren, Dokument nr. 15:68 (2022-2023).

¹³ Pr. april 2023 40,5 øre pr. kilo produsert fisk, fra 1. juli 2023 økes dette til 90 øre pr. kilo produsert fisk.

¹⁴ Se NOU 2022:20 pkt. 13.2.4.

¹⁵ Se forslag til ny § 19-3 i sktl.

i tillegg til ordinær selskapsskatt på 22 prosent. Det innebærer en samlet skatt på grunnrentevirksomheten på 57 prosent. Det opprinnelige forslaget var til sammenligning på 40 prosent, dvs. samlet skatt på 62 prosent.

Skatten utformes som en kontantstrømskatt. Det innebærer at inntekter skattlegges det året de innvinner. Investeringer som brukes i sjøfasen kan fradras umiddelbart i det året de pådras. Det er altså ikke avskrivninger på investeringer i grunnrenteskatten.

Skatteinntektene på grunnrenten vil variere fra år til år ettersom det i år med store overskudd og høy grunnrente vil bli høye skatteinntekter, mens det i år med lave overskudd vil bli lave skatteinntekter.

Dersom selskapet skulle gå med underskudd, foreslås at negativ grunnrenteinntekt fremføres med rentetillegg, og at skatteverdien av negativ grunnrenteinntekt vil utbetales ved opphør av virksomheten.

Verdifastsetting

Markedsverdien ved merdkanten

Brutto grunnrenteinntekt skal beregnes ved å multiplisere markedsverdien av fisken ved merdkanten med solgt volum.¹⁶ For 2023 foreslås at selskapene selv skal sette markedsverdier ved merdkanten, som skal legges til grunn i skattemeldingen i tråd med alminnelig egenfastsetting.

Egenfastsetting av verdien ved merdkanten kan by på utfordringer for det enkelte selskap. Fisk selges ikke fra merdkant, fordi fisken normalt selges til ekstern part etter slakt, transport eller bearbeiding. Alle verdier som skapes etter sjøfasen (merdkanten), skal trekkes fra når verdien fastsettes, da verdier som skapes etter sjøfasen ikke skal grunnrentebeskattes. Ved beregningen av verdien ved merdkanten skal det tas hensyn til alle forhold som kan ha påvirket prisen.

Det er svært volatile priser og det oppnås ulike priser i markedet. Ettersom det ikke finnes presise sammenligningsdata, vil fastsetting av verdien skape hodebry for

Fastsettelse av grunnrenteskatt:¹

Driftsinntekter

- Driftskostnader
- Umiddelbart fradrag for investering
- Fradrag for grunnrenterelatert selskapsskatt
- årets beregnede grunnrenteinntekt
- Negativ grunnrenteinntekt fremført fra tidligere år
- Grunnrenteinntekt etter fradrag for negativ grunnrente fra tidligere år
- Bunnfradrag $[70 \cdot (1,0 - 0,22)]$
- Fastsatt grunnrenteinntekt (44,9 prosent)

¹ Jf. sktl. ny § 19-4.

selskapene og trolig føre til ulik praktisering fra selskapenes side. Det er lite forutsigbart for selskapene. Det er derfor svært uheldig at ansvaret for å finne den teoretiske verdien ved merdkanten legges på selskapene for året 2023.

Fra 2024 tar regjeringen sikte på å opprette et uavhengig prisråd etter modell av Petroleumsprisrådet.¹⁷ Rådet gis i oppgave å fastsette markedsverdier ved merdkanten for laks, ørret og regnbueørret fra 2024 (normpriser). Forskrift om prisråd vil bli sendt på høring. Regjeringen har gått bort fra forslaget om normpriser basert på Nasdaq-priser.

Høringsinnspill

I høringsrunden har forslaget om normpriser høstet kritikk. Flere aktører mener at bruken av normpriser ikke er tilstrekkelig utredet. Videre pekes det på at laks ikke er en standardisert vare på linje med petroleum og elektrisitet, og at dette gjør laks mindre egnet for bruk av normpriser. Kiloprisen på laks kan variere mye, avhengig av kvalitet og størrelse på fis-

ken, og langsiktige kontrakter gir ofte lavere priser enn normpris basert på spotsalg. I tillegg er spotprisene på laks svært volatile, slik at en gjennomsnittlig normpris for spot ikke vil fange opp alle variabler som påvirker prisene som hvert enkelt selskap oppnår. Selskapene risikerer dermed å måtte betale skatt av inntekt som de ikke har fått. Flere peker også på at bruk av normpriser vil kunne føre til matsvinn, ved at fisk av lav kvalitet ikke blir omsatt i markedet på grunn av den lave prisen for slik fisk. Dersom normpris innføres, tar flere til orde for at denne i det minste bør differensieres etter kvalitet og vekt.

Departementets vurderinger

Departementet fastholder forslaget om normpris, og uttaler i proposisjonen at formålet med grunnrenteskatten er å beskatte meravkastningen som oppstår ved utnyttelsen av felles naturressurser. Inntekten fra grunnrentevirksomheten må derfor fastsettes med utgangspunkt i den prisen varen kan omsettes for mellom uavhengige parter på skatteavregningspunktet (markedsverdien idet fisken forlater sjøfasen). Departementet foreslår av praktiske grunner at bruttoinntekten baseres på slaktevolumet, til tross for at departementet mener at det prinsipielt burde være salgsvolumet på merdkanten som skulle legges til grunn. Normalt vil slaktevolumet være noe lavere enn salgsvolumet på merdkanten.¹⁸

Departementet foreslår at skatteavregningsprisen skal fastsettes ved merdkanten. I mange tilfeller vil det imidlertid ikke foreligge en observerbar markedspris ved merdkanten, fordi fisken først selges til en ekstern part på et senere ledd i verdikjeden. Det må derfor justeres for eventuell verdiøkning etter sjøfasen, som ikke skal komme til beskatning i grunnrenteskatten. Slik verdiøkning kan blant annet skyldes salgsvirksomhet, slakt, bearbeiding, transport, eventuelle finansielle prissikringskontrakter og markedsføring.

Departementet understreker at et viktig hensyn når det skal bestemmes hvordan

¹⁶ Jf. sktl. se ny § 19-5 (1).

¹⁷ Jf. sktl. § 19-5 (3) og (4).

¹⁸ Vedlegg til pressemelding fra Finansdepartementet pkt. 1.6.3.

markedsprisen skal fastsettes, og av hvem, er å redusere mulighetene for skattetilpasninger. Samtidig bør de administrative kostnadene ved ordningen holdes så lave som mulige.

Med manglende retningslinjer for verdifastsettelse ved merdkanten i 2023, legger vi til grunn at skattemyndighetene vil være avholdne med å kontrollere dette for året 2023.

Opprettelse av uavhengig prisråd

Ifølge departementet kan flere av utfordringene som er påpekt i høringen avbøtes ved å opprette et uavhengig prisråd for normering av markedsverdi på merdkanten. Prisrådet kan fastsette skatteavregningspriser for flere ulike kvaliteter av laks. I tillegg kan det fastsette skatteavregningspriser for ørret og regnbueørret, og dermed oppnå likebehandling av fiskeslagene.

Det pekes også på at et prisråd vil redusere muligheten for tilpasninger og redusere de administrative kostnadene for selskapene og Skatteetaten. Etter departementets syn bør rådet få informasjon fra selskapene om alle relevante priser, salgstidspunkt, salgsvolum og kontraktsvilkår for alle salg av oppdrettsfisk, slik at skatteavregningspriser kan fastsettes på et bredt grunnlag.

Prisrådet bør ifølge departementet få et vidt mandat til å fastsette skatteavregningspriser på alle eller utvalgte salg av laks, ørret og regnbueørret. Rådet kan i tillegg vurdere om skatteavregningspriser bør settes felles for flere salg, kontraktstyper og tidsperioder av gangen, når markedsforholdene tilsier det. Departementet vil også foreslå at langsiktige fastpriskontrakter skal kunne legges til grunn i fastsettingen av grunnrenteinntekt. Fastpriskontraktene må i så fall være inngått mellom en uavhengig kjøper og skattyter eller et selskap i skattyters konsern, og ha et visst volum og varighet. Et prisråd bør ifølge departementet også gis mulighet til ikke å fastsette skatteavregningspris i enkelte tilfeller, dersom det foreligger særlige hensyn eller rådet ikke har tilstrekkelig markedsgrunnlag for å fastsette nor-

merter priser for en bestemt kvalitet eller periode.

Departementet foreslår at det reguleres i loven at brutto salgsinntekt i grunnrenteskatten ved skattefastsettingen kan bygge på bindende skatteavregningspriser fastsatt av et uavhengig prisråd for havbruk. Det legges opp til at de nærmere reglene om organiseringen av et prisråd og fastsettingen av skatteavregningspriser bør reguleres i forskrift etter først å ha vært på høring. Det innebærer trolig at forskriften først kommer på høring etter at Stortinget har vedtatt grunnrenteskatten. Det er uheldig at forskriften ikke har vært på høring før reglene vedtas.

Samdrift og samlokalisering

Virksomheter i havbruksnæringen kan etter akvakulturdriftsforskriften velge å samarbeide om bruk av lokaliteter (samlokalisering) eller om produksjon av fisk (samdrift).¹⁹

Utgangspunktet er at det er innehaver av matfisktillatelsene som er grunnrenteskattepliktig.²⁰ Hvem som er innehaver av de enkelte akvakulturtillatelsene fremkommer av Akvakulturregisteret. Det legges til grunn at eierforholdet til akvakulturtillatelsene ikke endres ved samdrift og samlokalisering. Ved samdrift og samlokalisering vil partene inneha akvakulturtillatelse hvor fisken settes ut.

Samdrift

For så vidt gjelder samdrift, legger departementet til grunn at samdriftsbrøken avtalt mellom partene er egnet til å regulere hvilken andel den enkelte innehaver av matfisktillatelse skal skattlegges for ved samdrift.²¹ Ved samdrift kan driftsmidlene eies enten av deltakerne i sameie eller av de enkelte deltakerne. Fradrag for driftskostnader, driftsmidler mv, vil følge alminnelige regler. Tilsvarende gjelder der samdriften utgjør et deltakerlignet selskap som skattlegges etter nettometoden. Kostna-

dene vil kunne fordeles mellom partene ut fra samdriftsbrøken eller partenes øvrige avtaleforhold.

Dersom samdriften ikke oppfyller vilkårene for å utgjøre en virksomhet, behandles aktiviteten etter reglene om sameie med skattlegging etter bruttometoden.

Samlokalisering

For så vidt gjelder samlokalisering vil fisken i merdene/produksjonsenhetene avgjøre hva den enkelte er eier av. Selv om fisken er samlokalisert, er fisken ikke ansett å være i sameie.

Ettersom fisken i merdene avgjøres av eierskapet til fisken, tilsier det at en kan avgjøre hvilken inntekt den enkelte skal skattlegges for og hvilke kostnader hen skal ha fradrag for. Departementet trekker også frem at partene kan ha avtaleregulert kostnadsfordelingen mellom seg. Det forutsettes at slik avtale kan legges til grunn, så fremt den er inngått på armlengdes vilkår.

Departementet mener at aktørene og skattemyndighetene har tilstrekkelig grunnlag for å vurdere inntektsfastsettelsen og fordelingen av fradragberettigede kostnader. Det vises videre til at dette allerede håndteres i den alminnelige inntektsskatten. Vi kjenner til at det er flere forhold, også i den alminnelige inntektsskatten, som ikke er avklart for så vidt gjelder fordeling av inntekter og kostnader ved samdrift.²²

Spesielt om salg av restkapasitet

Under samdrift og samlokalisering vil partene kunne selge fisk til hverandre, for eksempel for å overholde biomasse-reguleringene i partenes tillatelser. Dette var ikke berørt i høringsnotatet. I proposisjonen viser departementet til at inntekt ved salg av levende fisk mellom partene i samdriften skal medregnes i den grunnrenteskattepliktige inntekten. Ettersom fisken ikke vil ha passert merdkanten, fastsettes brutto inntekt til salgsværdien av fisken på salgstidspunk-

¹⁹ Jf. Akvakulturdriftsforskriften § 4 bokstav v (samdrift) og § 4 bokstav w (samlokalisering).

²⁰ Jf. forslag til ny § 19-2 i skatteloven.

²¹ Etter akvakulturdriftsforskriften § 41 skal det ved samdrift føres en felles driftsjournal. Etter samme forskrift § 44 skal partene ved samdrift sende inn felles rapport og melding til Fiskeridirektoratet.

²² Skatteetaten kom 21. mai 2019 med en veileder til oppdrettere i havbruksnæringen som gjaldt samdrift og samlokalisering, <https://www.skatteetaten.no/globalassets/bedrift-og-organisasjon/starte-og-drive/skatteinfo/samdrift-veiledning.pdf>

tet. Kostnader ved kjøp av fisk kommer til fradrag. Kjøper vil skattlegges for verdiøkning fra videre vekst frem til fisken passerer merdkanten.²³

Frdrag

Direkte frdragsføring

Her, som andre steder i skatteretten gis det fradrag for kostnad som er pådratt for «å erverve, sikre eller vedlikeholde skattepliktig inntekt».²⁴ Alle kostnader med direkte tilknytning til grunnrenteinntekten skal derfor komme til fradrag direkte. Det gjelder også kostnader til anskaffelse av driftsmidler knyttet til sjøfasen. Etersom bruttoinntekten i grunnrenteskatten settes til markedsverdien for fisken på merdkanten, er merdkanten også avgjørende for hvilke kostnader som kan fradragsføres. Kostnader som pådras etter merdkanten, skal dermed ikke fradras som en kostnad i grunnrenteskatten. Kostnader som knytter seg til sjøfasen vil blant annet være kostnader til settefisk, fôr, kjemikalier, vaksine, forebygging og behandling av sykdom og lus, røkting, miljøtiltak og fangst av rømt oppdrettsfisk. Videre vil arbeidskostnader, og andre personalkostnader, kostnader til vedlikehold, forsikring og administrasjon omfattes i den grad kostnadene er tilknyttet sjøfasen i havbruksvirksomheten. Det er den enkelte aktørs faktiske kostnader som skal legges til grunn.²⁵

Etersom det er en kontantstrømskatt som gjelder, vil investeringer som er fradragsberettigede fradras i sin helhet på det tidspunktet et driftsmiddel ville blitt aktivert i alminnelig inntekt.

Frdrag for historiske investeringer

For investeringer som er gjennomført før 1. januar 2023, gis det fradrag gjennom avskrivninger av gjenstående skattemessige verdier.

Det gis ikke fradrag for verdien av matfisktillatelser, men det gis et sjablongfradrag i inntekt for tillatelser kjøpt på auksjon i 2018/2020 og tildelt ved fast-

pris i 2020. Frdraget er en lineær avskrivning og settes til 40 prosent av faktisk innbetalt vederlag til staten fordelt over fem år.²⁶ Dette er en endring fra høringsforslaget.

Kjøp av driftsmidler fra konsernselskap

Ved eventuelle konserninterne kjøp av eksisterende driftsmidler, settes skattemessig inngangsverdi for kjøper til skattemessig restverdi på tidspunktet for overdragelsen. Departementet legger opp til at restverdien av driftsmidlene i et slikt tilfelle vil være gjenstand for avskrivninger i kjøpers grunnrenteskatt og ikke fradragsføres umiddelbart.

Negativ grunnrenteinntekt kan fremføres

Fordi grunnrenteskatten er en kontantstrømskatt, vil investeringskostnaden komme til fradrag umiddelbart. Det kan resultere i at grunnrenteinntekten blir negativ. Departementet innstiller ikke på at det innføres en utbetalingsordning av negativ grunnrenteinntekt. I stedet foreslås at underskuddet fremføres med rente. Departementet presiserer at dette vil gi sikkerhet for verdien av frdragene. Negativ grunnrenteinntekt vil komme til fradrag i positiv beregnet grunnrenteinntekt senere år. Underskuddet må – som annet underskudd til fremføring som vi kjenner til i skatteretten – utnyttes løpende. Underskudd fra tidligere år utnyttes før underskudd senere år. Videre foreslås at negativ grunnrenteinntekt og negativ grunnrenteinntekt til fremføring skal utnyttes og fremføres før det gis fradrag for bunnfradrag.

Samordning mellom konsernselskaper

Det foreslås at et selskap med negativ grunnrenteinntekt, etter at ev. fremførbare negativ grunnrenteinntekt for tidligere år er trukket fra i positiv grunnrenteinntekt, kan velge å samordne hele eller deler av negativ grunnrenteinntekt mot positiv grunnrenteinntekt i annet (skatte-)konsernselskap.²⁷ Det kan ikke ytes konsernbidrag på tvers av skatteregimene.

Utbetaling av skatteverdi ved opphør av virksomhet

Skulle selskapet opphøre med grunnrenteskattelig virksomhet, foreslås det at skatteverdien av den negative grunnrenteinntekten utbetales.²⁸

Underskudd i andre inntekter

Underskudd eller tap i andre inntekter kan ikke trekkes fra i positiv grunnrenteinntekt.²⁹

Realisasjon

Realisasjon av driftsmiddel

Departementet fastholder forslaget fra høringsnotatet om at gevinst ved realisasjon av driftsmiddel som benyttes i havbruksvirksomheten, skal inngå i brutto grunnrenteinntekt (med unntak av realisasjon av enkeltstående akvakulturtillatelser). Det samme skal gjelde ved uttak av slike driftsmidler. For disse driftsmidlene vil inngangsverdien være null. Gevinsten vil derfor tilsvare vederlaget, og skal inntektsføres fullt ut i realisasjonsåret.

Tap ved realisasjon av driftsmidler som fradragsføres umiddelbart i havbruksvirksomheten, skal etter forslaget kunne fradragsføres i grunnrenteinntekten.

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

Etter forslaget skal gevinst/tap fra realisasjon av avskrivbare driftsmidler som benyttes delvis i egen grunnrente-

²³ Jf. forslag til sktl. ny §§ 19-5 (2) b og 19-6 (1) b.

²⁴ Jf. sktl. § 6-1.

²⁵ Forslag til sktl. ny § 19-6 omhandler fradragsberettigede kostnader.

²⁶ Se forslag til sktl. ny § 19-6 (1) bokstav h.

²⁷ Jf. sktl. ny § 19-7.

²⁸ Jf. sktl. ny § 19-11 bokstav c.

²⁹ Jf. sktl. ny § 19-10.

skattepliktig virksomhet og delvis i annen virksomhet, fordeles mellom grunnlaget for grunnrenteskatt og alminnelig inntekt i henhold til nytte.

I proposisjonen presiserer departementet at forslaget får anvendelse på samtlige driftsmidler tilknyttet grunnrenteskattepliktig virksomhet, og ikke bare de som saldoavskrives. Dette gjelder imidlertid ikke for gevinst/tap ved realisasjon av akvakulturtillatelser, som ikke inngår i grunnlaget for grunnrenteskatt, ettersom tillatelsene er opphavet til grunnrenten.

Eierskifte av havbruksanlegg til kontinuitet

Departementet foreslår at eierskifte av havbruksanlegg i form av overdragelse av aksjer og andeler fortsatt skal kunne skje til skattemessig kontinuitet etter de alminnelige skattereglene i skatteloven kapittel 11. Forslaget er begrunnet i hensyn til likebehandling, og behovet for å unngå uheldige tilpasninger.

Forslaget innebærer at de skattemessige posisjonene på selskapets innmat (merder, tillatelser mv.) videreføres hos overtakende selskap ved overdragelsen. Siden transaksjonen ikke endrer de skattemessige verdiene i det overdratte selskapet, vil grunnrenten uansett komme til beskatning over tid.

I tillegg foreslås å innføre et unntak fra skatteplikt ved samlet overdragelse av havbruksvirksomhet i form av samlet salg av eiendelene, slik at også dette kan skje til skattemessig kontinuitet. Forslaget er begrunnet i hensyn til likebehandling med overdragelser av aksjer og selskapsandeler, og hensyn til å unngå uheldige tilpasninger. Forslaget tilsvarende gjeldende unntaksregel i vannkraftbeskatningen.³⁰

Formuesskatt – verdsettelse av havbrukstillatelser

I statsbudsjettet for 2022 ble det vedtatt å oppheve tidligere praksis som unntok havbrukstillatelser/akvakulturtillatelser ervervet før 1998 fra formuesskatt. I henhold til alminnelige verdsettelses-

regler i skatteloven skal omsetningsverdi legges til grunn. Oppnådde auksjonspriser for vedkommende produksjonsområde fra siste auksjon trekkes i forarbeidene frem som et utgangspunkt for å fastslå omsetningsverdien.³¹ For å lette overgangen til nye grunnrenteskatteregler foreslås å innføre en ny verdsettelsesrabatt i formuesskatten for havbrukstillatelser. Rabatten foreslås satt til 50 prosent av omsetningsverdien.³² Det foreslås en tilsvarende forholdsmessig reduksjon av selskapets fradragsberettigede gjeld.³³

Rabatten gjelder ikke for børsnoterte selskaper som eier havbrukstillatelser. Disse selskapene verdsettes til kursverdi og ikke til verdien av selskapets enkelte eiendeler.

Regjeringen presiserer at rabatten kan ha en usikker side til EØS-avtalens statsstøtteregler for fiskerisektoren, og at det derfor er naturlig å vurdere bestemmelsen etter fire års virketid.

Produksjonsavgift

Dagens produksjonsavgift er på 40 øre pr. kilo. Produksjonsavgiften økes til 90 øre pr. kilo med virkning fra 1. juli 2023. Produksjonsavgiften trekkes fra i fastsatt grunnrenteskatt krone for krone.

Det foreslås å eventuelt ubenyttet produksjonsavgift til fratrukk i fastsatt grunnrenteinntekt i et selskap i et konsern kan komme til fratrukk i fastsatt grunnrenteskatt i et annet selskap i konsernet. Det foreslås videre at produksjonsavgiften bare kan fradragsføres i årets fastsatte grunnrenteskatt, det vil si uten fremføringsadgang.³⁴

Ingen naturressursskatt på havbruk

Forslaget fra høringsnotatet om en naturressursskatt videreføres ikke. Produksjonsavgiften på 90 øre pr. kilo er lavere enn summen av produksjonsavgift og naturressursskatt i høringsforslaget (112 øre pr. kilo). Selskaper som

ikke er i posisjon til å betale grunnrenteskatt, vil dermed betale noe mindre skatt med dette forslaget enn i høringsforslaget.

Kommunene vil sitte igjen med mer

Det legges opp til at provenyet skal deles likt mellom staten og kommunesektoren. Halvparten av inntektene vil gå til kommunesektoren. Vertskommunene vil komme bedre ut enn det som først var foreslått. Produksjonsavgiften går til kommuner og vertskommuner.

Kommunal og fylkeskommunal andel av auksjonsinntektene mv. økes fra 40 til 55 prosent. Sammen med produksjonsavgiften og ekstrabevilgningen bidrar dette til at halvparten av bruttoinntektene fra grunnrenteskatten vil tilfalle kommunesektoren. Fylkesandelen i Havbruksfondet øker fra 12,5 til 20 prosent.

Videre prosess

Regjeringens forslag er fremmet for Kongen i statsråd og proposisjonen skal fremlegges for stortinget. Lovforslaget er nå til behandling i Finanskomiteen, og skal være ferdig der innen 16. mai. Det antas at saken blir behandlet i stortinget før sommerferien. Forskrift om prisråd er ikke sendt på høring enda.

Ikrafttreden av de nye reglene foreslås fra 1. januar 2023. Dette innebærer at loven gis tilbakevirkende kraft, men regjeringen har lagt til grunn at dette ikke er grunnlovsstridig. Det er det mange som ikke er enig i, så det vil ikke være overraskende om dette spørsmålet vil bli prøvd for retten.

Høyre har varslet at de vil skrote grunnrenteskatt på havbruk hvis de vinner valget i 2025. SV på sin side mener at grunnrenteskattesatsen bør økes til 48 prosent, slik at samlet skatt blir 70 prosent. Videre mener de at bunnfradraget bør reduseres slik at halvparten av oppdrettsselskapene kommer i grunnrenteskatteposisjon. SV mener videre at produksjon av torsk også bør omfattes av forslaget. Hvordan utformingen av endelig regelverk vil bli, gjenstår å se.

³¹ Prop. 78 LS (2022-2023) pkt. 9.

³² Forslag til skatteloven § 4-17 nytt tredje ledd.

³³ Forslag til skatteloven § 4-19 nytt fjerde ledd.

³⁴ Jf. sktl ny § 19-9.

³⁰ Skatteloven § 9-3 syvende ledd.