

MARITUS

SCANDINAVIAN INSTITUTE OF MARITIME LAW

Louise Billie Grønneberg-Fensbekk

Eiendomsskatten på oppdrettsanlegg

Kan grunnrenten i havbruket beskattes
gjennom eiendomsskatten?

Eiendomsskatten på oppdrettsanlegg

Kan grunnrenten i havbruket beskattes
gjennom eiendomsskatten?

Louise Billie Grønneberg-Fensbekk



MarIus No. 564
Sjørettsfondet
Nordisk institutt for sjørett
Universitetet i Oslo

© Sjørettsfondet, 2022

ISSN: 0332-7868

Sjørettsfondet
University of Oslo
Scandinavian Institute of Maritime Law
P.O. Box 6706 St. Olavs plass 5
N-0130 Oslo
Norway

Phone: 22 85 96 00
E-post: sjorett-adm@jus.uio.no
Internet: www.jus.uio.no/nifs

Editor: Professor dr. juris Trond Solvang –
e-mail: trond.solvang@jus.uio.no

For subscription and single-copy sale, please see Den norske bokbyen
– The Norwegian Booktown
Internet: <http://bokbyen.no/en/shop/>
E-mail: post@bokbyen.no

Print: 07 Media AS

Forord

Denne avhandlingen ble skrevet ved Sjøretten året 2021–2022, men levert til Universitetet i Tromsø. Avhandlingen er en del av prosjektet Bioshare, som handler om verdifordeling av naturens ressurser til fellesskapet. Det er en utfordrende prosess å skrive en 60-poengs masteroppgave, og jeg kunne aldri klart det uten den dyktige veilederen min Katrine Broch Hauge. Jeg er også utrolig takknemlig for viktige innspill fra flinke folk, som har tatt seg tid til å diskutere og drøfte temaene. Her vil jeg særlig nevne Mads Greaker, som hjalp meg med forståelsen av ulike økonomiske konsepter. Tiden hadde heller ikke blitt så fin uten det gode miljøet på Sjøretten, og de flotte menneskene som også skrev master samtidig som meg: Mira, Karina, Nina, Daniel, Gullik, Torkell, Sophia og mange flere! Til slutt vil jeg takke mine foreldre, og særlig min pappa for at han orket å lese gjennom oppgaven min flere ganger, og min snille, flotte og uendelige tålmodige kjæreste Lars, som holdt ut med meg.

Jeg vil påpeke at jeg har gjort noen endringer fra oppgaven ble sensurert, til den blir publisert her. Hovedinnvendingen jeg fikk mot avhandlingen var valget av struktur. Opprinnelig hadde jeg valgt en kronologisk struktur, hvor jeg begynte med bakgrunnsinformasjonen og bygde opp til hovedspørsmålet mot slutten. Dette har jeg nå endret delvis. Kapittel 5, som omhandler skattesystemet til oppdrettsnæringen, var et av de innledende kapitlene sammen med et eget kapittel om oppdrettsnæringen. Sistnevnte har jeg nå innlemmet delvis i kapittel 1 og i kapittel 2. Jeg er fornøyd med denne løsningen, fordi den angriper hovedproblemstillingen mer direkte, holder bedre på leseren og behøver færre gjentakelser. Jeg har også renskrevet språket en gang til, og presisert noen av spørsmålene og kildene ytterligere. Det er utrolig hvor mange feil man ser etter at man har lagt fra seg sin egen tekst en stund.

Louise Billie Grønneberg-Fensbekk,
Juli 2022.

Innhold

FORORD.....	3
1 INNLEDNING.....	7
1.1 Hvordan skattlegge verdiene i havbruket?.....	7
1.2 Sentrale begreper og noen avgrensninger.....	11
1.2.1 Grunnrente og skattleggingen av denne i Norge	11
1.2.2 Eiendomsskatt, effektiv skattlegging og sider ved et «godt» skattesystem.....	16
1.2.3 Hva er fiskeoppdrett?	18
1.3 Metode, rettskilder og legalitetsprinsippet.....	20
1.4 Oversikt over oppgavens framstilling	23
2 EIENDOMSSKATTEN PÅ OPPDRETTSANLEGG I DAG.....	26
2.1 Innledning	26
2.2 Hvem er kreditor og pliktsubjekt, hvordan reguleres oppdrettsanlegg og hva er skatteobjektet?.....	26
2.2.1 Innledning.....	26
2.2.2 Kreditor og pliktsubjektet.....	27
2.2.3 Reguleringen av oppdrettsanlegg.....	28
2.2.4 Skatteobjektet.....	32
2.2.5 Oppsummering.....	39
2.3 Hvordan beregnes skattegrunnlaget?	39
2.4 Skattesatsen og provenyet.....	48
3 EIENDOMSSKATTEN SOM EN GRUNNRENTESKATT I NORSK RETT	51
3.1 Innledning: Eiendomsskatten på vannkraftanlegg.....	51
3.2 Hvem er kreditor, pliktsubjekt og hva er skatteobjektet?	52
3.3 Hvordan beregnes skattegrunnlaget, og hvor stort er provenyet? ..	53
3.4 Kritikk rettet mot eiendomsskatten på vannkraftanlegg.....	60
4 HVORDAN BESKATTE GRUNNRENTEN I HAVBRUKET GJENNOM EIENDOMSSKATTEN?	63
4.1 Innledning	63
4.2 Hvilke verdier må omfattes av skatteobjektet for at man kan skattlegge grunnrenten?	63
4.2.1 Innledning	63
4.2.2 Rettighetene til å drive oppdrett som en del av skatteobjektet ..	65

4.2.3	Lokaliteten som del av skatteobjektet	69
4.2.4	Varelager som en del av skatteobjektet	74
4.2.5	Oppsummering.....	75
4.3	Hvordan kan man reflektere grunnrenten i skattegrunnlaget?	76
4.3.1	Innledning	76
4.3.2	Verdsettelsesmetode 1: Avkastningsprinsippet	77
4.3.3	Verdsettelsesmetode 2: Salgsstatistikk.....	88
4.3.4	Sammenlikning av metodene.....	96
4.4	Oppsummering og noen refleksjoner rundt eiendomsskatten som en grunnrenteskatt.....	97
5	EN GRUNNRENTEBESKATTENDE EIENDOMSSKATT SATT I SYSTEM	101
5.1	Innledning: De ulike skattene på oppdrettsnæringen.....	101
5.2	Selskapsskatten.....	102
5.3	Formuesskatten	105
5.4	Utbytteskatten	110
5.5	Eksportavgiften	111
5.6	Produksjonsavgiften.....	113
5.7	Auksjonene på selskapstillatelser	115
5.8	Oppsummering.....	120
6	AVSLUTTENDE REFLEKSJONER	123
6.1	Innledning	123
6.2	Noen framtidsrettede refleksjoner om eiendomsskatten på oppdrettsanlegg	123
6.3	Veien videre for skattleggingen av oppdrettsnæringen.....	125
	REFERANSELISTE	129
	Norske lover, forskrifter, rundskriv og internasjonale rettsakter.....	129
	Forarbeider, stortingsdokumenter m.m.	133
	Norske og internasjonale rettsavgjørelser	136
	Offentlige uttalelser, brev, nettsider og liknende.....	138
	Litteratur, artikler, nettsider og liknende.....	144
	Ikke offentlige tilgjengelige kilder	160

1 Innledning

1.1 Hvordan skattlegge verdiene i havbruket?

Fra et lovgiverperspektiv er svaret på avhandlingens problemstilling, «Kan grunnrenten i havbruket beskattes gjennom eiendomsskatten?», bekreftende. Om noe kan skattlegges er i hovedsak en politisk beslutning som ligger hos den lovgivende makt.¹ Det er imidlertid ikke særlig interessant, eller tilstrekkelig, å stoppe svaret der. Det er nemlig både juridiske og praktiske utfordringer ved en slik tenkt skattlegging, samtidig som at det finnes holdepunkter for at en slik skattlegging allerede har grunnlag i lov. Det er dette jeg vil undersøke med denne avhandlingen.

I det følgende, i denne innledende delen av avhandlingens første kapittel, vil jeg faglig forankre og forsvare mitt valg av tema og problemstilling. Temaet kan beskrives som «skattlegging av verdiene i havbruket», mens hovedproblemstillingen er hvor vidt man kan benytte eiendomsskatten til å oppnå en økt beskatning av disse verdiene. Jeg vil starte med å redegjøre kort om bakgrunnshistorien til oppdrettsnæringen, og om verdiene som ligger der, før jeg beveger meg over i temaet, hovedproblemstillingen og underproblemstillingene som oppstår i kjølvannet av denne.

Oppdrett på laks og ørret hadde sitt utspring i Norge på 60- og 70-tallet, som en attåttnæring for småbrukere langs kysten.² Siden da har næringen vokst, og er nå en milliardindustri med eksport til hele verden. I 2019 utgjorde salget av laks, ørret og regnbueørret i Norge over 70 milliarder kroner, og laksen alene stod for 94 prosent av verdiskapningen fra hele havbruksnæringen.³ Etter en liten nedgang i 2020, har eksportverdien av laks satt ny rekord i 2021 med 81,4 milliarder kroner.⁴ Mange har tatt til orde for at næringen bør skattlegges hardere, blant annet fordi deres virksomhet bruker naturressurser som tilhører fellesskapet, samtidig

¹ Jf. lov 17. mai 1814 Kongeriket Norges Grunnlov (Grunnloven eller GrL.) § 75 bokstav a.

² Hersoug (2012) s. 23.

³ Baklien (2020) og Statistisk sentralbyrå (2020).

⁴ Norges Sjømatråd (2022).

som det utgjør en betydelig belastning på disse. Naturressursene som det siktes til er havet ved kysten som brukes i produksjonsfasene i sjøen. I 2018 oppnevnte Regjeringen Solberg et utvalg for å utrede spørsmålet om særbeskatning av oppdrettsnæringen. Utvalget la fram sin utredning i NOU 2019: 18 «Skattlegging av Havbruksvirksomhet», heretter kalt Havbruksskatteutvalget, hvor de foreslo en *grunnrenteskatt* på 40 prosent av inntektene til oppdrettsselskapene, kombinert med en produksjonsavgift på 40 øre per kg laks produsert.⁵ Utvalget anslo et årlig proveny på syv milliarder kroner.⁶ Forslaget om grunnrenteskatt ble ikke tatt videre, men en produksjonsavgift ble innført.⁷ Denne skal gi et proveny på ca. 500 millioner kroner årlig.⁸ Flere mener at «lakselobbyen» er skyld i at forslaget om grunnrenteskatt ble avvist.⁹ Det var også stor motstand fra mange oppdrettskommuner, blant annet fordi de fryktet tap av investeringsvillighet i kommunene, tap av inntekter fra næringen, og fordi de mente at verdiene burde tilfalle lokalsamfunnene.¹⁰

Temaet i denne avhandlingen bygger videre på tanken om økt beskatning av oppdrettsnæringen, på grunn av deres bruk av fellesskapets ressurser. Som vi skal se under kapittel 1.2.1 eksisterer det et økonomisk begrep kalt *grunnrente*, som betegner verdiene fra en naturressurs og at disse bør tilfalle fellesskapet. Den overordnede problemstillingen i denne avhandlingen er om den kommunale eiendomsskatten kan brukes som et middel til å beskatte grunnrenten som finnes i oppdrettsnæringen. Oppdrettsanlegg i havet er allerede ilagt eiendomsskatt, og oppgaven

⁵ NOU 2019: 18 flertallets forslag på s. 16–17 og s. 20–21.

⁶ NOU 2019: 18 flertallets forslag på s. 16–17.

⁷ Forslaget ble nedstemt på landsmøtene til Venstre, Høyre, Frp og Sp, jf. Lorentzen (2019).

⁸ Regjeringen (2020a).

⁹ Lang-Ree (2021).

¹⁰ Alle oppdrettskommunene (39), fylkene (4) og regionene (8) som svarte på høringen til NOU 2019: 18 var imot forslaget, herunder grunnrenteskatten. Det gjelder også KS og Nettverk fjord- og kystkommuner (NFKK). Unntaket var Kvam Herad, som stilte seg mer nøytralt til forslaget. Ingen kommuner uten oppdrett svarte på høringen, som er uheldig ettersom forslaget ville sørget for større fordeling av verdier fra næringen til disse. Høringssvarene finnes på regjeringens nettsider under «Høring – NOU 2019: 18 Skattlegging av havbruk».

bygger videre på denne. Begrunnelsen for valget av eiendomsskatten som «innfallsvinkel» er flere. For det første vil det være lite hensiktsmessig å vurdere en identisk skatt med den som ble foreslått i Havbrukskatteutvalget. For det andre er stedbundne verdier, som naturressurser og eiendom, smarte skatteobjekter i en verden som blir mer globalisert.¹¹ Faste og immobile verdier er vanskeligere å endre i form, flytte over landegrenser eller skjule for skattemyndighetene.¹² For det tredje virker det som om eiendomsskatten på kraftanlegg fungerer som et verktøy for å trekke inn verdiene fra ressursene i kraftproduksjonen, og det kan tenkes å ha overføringsverdi til oppdrettsanlegg grunnet likheter som tilgang på og bruk av vannressurser. Dette vil jeg se nærmere på i avhandlingen. For det fjerde har endringer i eiendomsskatten på oppdrettsanlegg blitt foreslått fra kommunalt hold, for å øke inntektene fra denne.¹³ Det kan bety at en kommunal beskatning av verdiene av naturressursene vil møte mindre motstand enn forslaget til Havbrukskatteutvalget. Det vil være en politisk «bakvei» for å øke skattetrykket på oppdrettsnæringen. Endringen som ble foreslått ble imidlertid avvist av Finansdepartementet, noe som pirret nysgjerrigheten min for å studere eiendomsskatten nærmere.¹⁴ Dette kommer jeg tilbake til.¹⁵

Jeg drøfter ikke om oppdrettskommunene har behov for flere skatteinntekter, fordi det er et politisk anliggende. Spørsmål om fordeling av skatteproveny mellom offentlige aktører kan løses gjennom fordelingsregler kommuner seg imellom, eller mellom stat og kommuner.¹⁶

Avhandlingens overordnede problemstilling reiser flere viktige underproblemstillinger. Det første er hvordan bruk av fellesskapets

¹¹ Scheel-utvalget foreslo at man skulle legge mindre vekt på selskaps- og inntektsskatt, og større vekt på blant annet eiendomsskatt, se NOU 2014: 13 Kapitalbeskatning i en internasjonal økonomi s. 19. De viste til OECDs rapport om skattereformer, som også foreslo dette, se OECD (2010) s. 10.

¹² Agenda (u.å.) s. 7–8. Se også Mirrlees (2011) s. 369–371.

¹³ Meld. St. 2 (2014–2015) s. 95.

¹⁴ Meld. St. 2 (2014–2015) s. 95.

¹⁵ Se kapittel 4.2.3.

¹⁶ Se NOU 2019: 16 Skattlegging av vannkraftverk s. 158, som sier at fordelingshensyn uansett ikke bør styre skattleggingen. De førende hensynene er effektivitet, mens fordelinger kan løses etterpå.

naturressurser blir beskattet i Norge. Her sikter jeg til en bruk som gir store fortjenester, som ved oljevirkosomhet og kraftvirkosomhet. Denne diskusjonen, samt sentrale begrepsmessige avklaringer for denne avhandlingen, finner jeg hensiktsmessig å drøfte allerede i kapittel 1.2. Det er for å gi leseren nødvendig kunnskap for å forstå innholdet i avhandlingen. Oversikten over resten av framstillingen finnes i kapittel 1.4.

Et annet spørsmål er hvordan oppdrettsanlegg ilegges eiendomsskatt i dag. Det er nødvendig å redegjøre for rammene for eiendomsskattlegging av oppdrettsanlegg, for å kunne drøfte denne videre. Videre reises spørsmålet om hvordan eiendomsskatten på vannkraftanlegg virker, og om denne trekker inn verdiene fra vannfallet. Ved å studere reglene for eiendomsskatt på vannkraftanlegg kan man få innblikk i hvordan eiendomsskatten kan benyttes som en grunnrenteskatt.

Fordi oppdrettsnæringen allerede blir skattlagt på flere måter, er det nødvendig å sette eiendomsskatten i system for å se hvordan eiendomsskatten passer inn.¹⁷ Da kan man undersøke om den samlede beskatningen som finnes i dag allerede trekker inn grunnrenten fra næringen, og hvordan en grunnrentebeskattende eiendomsskatt vil fungere i et system. Hvis grunnrenten allerede er beskattet, er det ikke hensiktsmessig å øke beskatningen av denne. Dette ble vurdert i Havbruksskatteutvalget, men siden da har man innført en produksjonsavgift på oppdrettsvirkosomhet, endret verdsettingen av oppdrettsselskaper i formuesbeskatningen og gjennomført enda en auksjon for tildeling av oppdrettstillatelser.¹⁸ Derfor aktualiseres en ny vurdering.

Gjennom denne avhandlingen vil leseren få innsikt i skattleggingen av oppdrettsnæringen generelt og særlig om eiendomsskatteinstituttet. Sistnevnte er det skrevet lite teori om, og enda mindre om eiendomsskatten på oppdrettsanlegg.

¹⁷ Det er nødvendig å se enkeltskatter i lys av skattesystemet som helhet, fordi alle skattene virker sammen selv om de treffer et objekt eller en skatteyter på ulike måter. Det er også vanlig praksis i NOU-er, se for eksempel NOU 2019: 18, og i teori, se Harboe (2004) s. 183–184.

¹⁸ Den første auksjonen ble holdt i 2018, og den andre ble holdt i 2020.

1.2 Sentrale begreper og noen avgrensninger

1.2.1 Grunnrente og skattleggingen av denne i Norge

Jeg vil i det følgende redegjøre for begrepet grunnrente, om grunnrenten i havbruket og skattleggingen av grunnrente i Norge. Skattlegging av oppdrettsnæringen er spesielt aktuelt på grunn av det som kalles *grunnrente*. Det er et økonomisk begrep fra tidlig 1800-tallet, utviklet av den britiske økonomen David Ricardo (1772–1823).¹⁹ Han interesserte seg for virksomheter som baserte seg på å utnytte jorden, hvor utnyttøren fikk tilbake større verdier enn innsatsfaktoren tilsa; en såkalt «arbeidsfri» inntekt.²⁰ Han kalte avkastningen fra dette for «ground rent», som kan oversettes til grunnleie. Ved en misforståelse ble dette til grunnrente på norsk.²¹ Den omtales også som ressursrente, men jeg bruker ordene grunnrente eller grunnrenten i denne oppgaven.²² Ricardo og andre etter han har ment at grunnrenten tilhører fellesskapet fordi den skriver seg fra samfunnets verdier, og ikke den parten som utnytter ressursen.²³ Derfor bør virksomheter som bruker jorden eller andre naturressurser yte en leie til fellesskapet for å benytte seg av disse.

I dag brukes begrepet grunnrente om verdier fra en næring som bruker *begrensede naturressurser* i sin produksjon, og derved gir en

¹⁹ Piketty (2013) s. 26.

²⁰ Under Napoleonskrigene observerte han at prisene på korn økte som følge av matmangel. Pågangen på å dyrke korn steg, som igjen økte leieprisen på jorden, og jordeier-bransjen ble svært lukrativ på kort tid. Se Moene (2002) s. 2 og Moene (2019).

²¹ Se Moene (2002) s. 2 og Moene (2019).

²² Begrepene kan brukes om hverandre, se NOU 2019: 18 s. 91.

²³ Synspunktet gjelder uavhengig om utnyttøren av ressursen eier, leier eller har fått en konsesjon for å bruke ressursen, se Moene (2019). To kjente tilhengere av Ricardo var Henry George (1839–1897), en selvlært amerikansk sosialreformator og økonom, som selv var opphavet til Georgismen – tanken om at all eiendom bør legges en grunnrenteskatt – og senere Winston Churchill (1874–1965), se Munthe (2020) og Stamsø (2019). Ricardo og George inspirerte også flere nordmenn, herunder forfatteren Arne Garborg (1851–1924) og politikeren Johan Castberg (1862–1926), se Munthe (2020) og Ryggvik (2010) s. 31–32.

ekstraordinær avkastning.²⁴ Med avkastning menes nettoinntekter over en bestemt periode. Avkastningen regnes som ekstraordinær fordi den er høyere enn gjennomsnittet til sammenliknbare næringer.²⁵ Den beregnes ved at man trekker fra den antatte alminnelige fortjenesten fra nettoinntektene, slik at man sitter igjen med det ekstraordinære overskuddet.²⁶ Med bruk av naturressurser siktes det til foredling eller salg av produkter fra naturen som olje eller fisk, eller bidragende faktorer i produksjonen, som for eksempel gode jordsmonn eller gunstige beliggenheter langs kysten. Knapphet i naturressursene betyr at disse er begrenset i mengde, eller at de er regulert slik at tilgangen er begrenset gjennom kvoter, vilkår om konsesjoner og liknende. Knappheten fører til høyere etterspørsel enn tilbud, og presser prisene opp. Slik blir avkastningen ekstraordinært høy, og grunnrentenæringen over gjennomsnittet lønnsom. Den ekstraordinære avkastningen skyldes innsatsfaktorene fra naturens side, og ikke innsatsen fra produsenten selv, og grunnrenten kan derfor sies å ligge i naturressursene. I vår tid må en vurdering av om en næring er grunnrenteskapende eller ikke, gjøres i et globalt perspektiv. For eksempel er kornproduksjon begrenset i norsk sammenheng, men rikelig i verdenssammenheng. Motsatt finnes strøm fra vannkraft og petroleum i rikelig tilfang i Norge, men er mer begrenset i en global sammenlikning. Følgelig er norsk kornproduksjon ikke regnet som en grunnrentenæring, men det er både kraft- og petroleumsvirksomheten.

Begrepet grunnrente og beskatningen av denne har eksistert lenge i Norge, på grunn av kraft- og petroleumsnæringen.²⁷ Kraftnæringen ble etablert som en grunnrentenæring på starten av 1900-tallet, hvor juristen og politikeren Johan Castberg (1862–1926) kjempet for at mye av

²⁴ Greaker og Lindholt (2021) s. 3. Dette er den nyeste rapporten til Greaker og Lindholt, som omhandler grunnrenten i akvakulturnæringen. Jeg bruker også deres rapport fra 2019, fordi den har et videre omfang.

²⁵ NOU 1992: 34 Skatt på kraftselskap s. 169.

²⁶ Greaker og Lindholt (2021) s. 9.

²⁷ Ønsket er at fellesskapet skal ha verdien fra ressursen, se Engen og Hanisch (1991) om petroleumsvirksomheten, s.13. Det var også formålet ved utforming av skattesystemet på petroleumsvirksomhet, se Ot.prp. nr. 26 (1974–1975) s. 11. Det er gjentatt i NOU 2019: 18 i innledningen på s. 9–10, på s. 97–98 og s. 210.

verdiskapningen skulle tilfalle staten og fellesskapet.²⁸ For petroleumsnæringen skjedde det samme et halvt århundre senere, da denne oppstod.²⁹ I kraftnæringen lå grunnrenten på ca. 30 milliarder kroner årlig før pandemien inntraff,³⁰ mens i petroleumsnæringen var den over 300 milliarder kroner.³¹ I Norge skattlegges både kraft- og petroleumsnæringen hardere enn alminnelig selskapsvirksomhet, og i norsk politikk i dag, og dermed i skatteretten, er holdningen at det offentlige har rett på verdien som er grunnrenten.³² I petroleumsnæringen beskattes grunnrenten med en særskatt på 56 prosent.³³ Vannkraftsnæringen er ilagt en tilsvarende skatt på 37 prosent.³⁴ Grunnrente kan også skattlegges på andre måter. For eksempel kan grunnrenten trekkes inn til fellesskapet gjennom offentlige eierandel i selskaper som skaper grunnrente. Staten har en eierandel i Equinor på 67 prosent, og får dermed deler av grunnrenten gjennom utbyttet.³⁵ Kraftselskaper er ofte statlig eller kommunalt eide.³⁶ Denne metoden å høste inn grunnrente på er imidlertid ikke aktuell for oppdrett, fordi det ikke finnes statlig eide oppdrettsselskaper.³⁷ Grunnrente kan

²⁸ Ryggvik (2010) s. 32–33.

²⁹ Ryggvik (2010) s. 31.

³⁰ Jeg bruker tallene fra før pandemien fordi dataene fra perioden under pandemien ikke er ferdigstilt på tidspunktet jeg skriver dette. Det er sannsynlig at disse tallene skiller seg noe fra den alminnelige trenden i næringene.

³¹ Greker og Lindholt (2019) s. 14 og 17. Grunnrenten i petroleumsnæringen er mer volatil enn i kraftnæringen, og har fluktuert mellom 150 og 600 milliarder kroner siden 2000, se figur 3.6 på s. 17.

³² Se Ot.prp. nr. 23 (1995–1996) Skattlegging av kraftforetak s. 7, Ot.prp. nr. 26 (1974–1975) til petroleumsskatteloven s. 1 og høringsnotat av Finansdepartementet 3. september 2021 om forslag til endringer i særskatten på petroleum s. 3.

³³ Lov 13. juni 1975 nr. 35 om skattlegging av undersjøiske petroleumforekomster mv. (petroleumsskatteloven eller petrsktl.) § 5 første til tredje ledd og Olje- og energidepartementet og Oljedirektoratet (2021). Satsen på særskatten fastsettes hvert år, og settes til et nivå som gjør at summen av selskapskatten og særskatten er 78 prosent, se Skatteetaten (2021a).

³⁴ Lov 26. mars nr. 14 1999 om skatt av formue og inntekt (skatteloven eller sktl.) § 18-3 og Olje- og energidepartementet (2019a).

³⁵ Equinor (2021).

³⁶ Stat, kommuner og fylkeskommuner eier omtrent 90 prosent av produksjonskapasiteten for kraft i Norge, se Olje- og energidepartementet (2019b).

³⁷ Staten solgte seg ut av det eneste statlig eide oppdrettsselskapet Cermaq, se Prop. 1 S (2013–2014) s. 192 og Innst. 8 S (2013–2014) s. 75. Se også Gjendem og Lorentzen (2014).

også trekkes inn gjennom vederlag for tilgangen til naturressursene, for eksempel ved auksjoner, eller gjennom royalties,³⁸ avgifter eller andre skatter som direkte eller indirekte treffer grunnrenten.³⁹ Andelen grunnrente som tilfaller fellesskapet fra ulike aktører vil variere, avhengig av skattleggingen, krav om vederlag for konsesjon, det offentlige direkte eierandeler i et selskap med mer. Selv om det er ønskelig fra visse hold at grunnrenten tilhører fellesskapet, vil det nok i realiteten aldri bli slik at hele grunnrenten tilfaller fellesskapet.⁴⁰

Om det finnes grunnrente i oppdrettsnæringen er en antakelse jeg hittil har tatt, men det er et spørsmål som må besvares for den videre drøftelsen. Havbruksskatteutvalget vurderte dette, og kom til at lakse- og ørretoppdrett er en grunnrentenæring.⁴¹ Jeg vil derfor kort drøfte dette spørsmålet her. Oppdrettselskaper bruker havet langs kysten som naturressursen i sin virksomhet. Denne er i dag begrenset gjennom vilkår om konsesjoner og kvotebegrensninger. Konsesjonene ble lenge gitt vederlagsfritt, og de fleste er tidsubegrensede.⁴² I tillegg vil det være fysiske plassbegrensninger og begrensninger i miljøets tåleevne som påvirker dette. Norske sjøområder er spesielt egnet for oppdrett av laks og ørret, som følge av gode strømforhold, oksygenrikt vann, gunstige temperaturer og skjermede beliggenheter i fjorder, som også gjør kysten vår en begrenset ressurs i et globalt perspektiv.⁴³ Det er ikke mange steder i verden hvor man kan drive oppdrett av laks og ørret. Områdene må

³⁸ Royalty finnes i oljenæringen og innebærer at staten mottar en prosentandel av produksjonsverdien. Forskjellen mellom royalty og skatt er at skatten tar en prosentandel av overskuddet. Ryggvik, Smith-Solbakken og Tollaksen (2020).

³⁹ Eiendomsskatt, som vi vil se senere i denne avhandlingen, er et eksempel på dette. Eiendomsskatten er også kort nevnt som en mulighet i NOU 2019: 18 på s. 97. Andre alminnelige skatter, som selskapskatten, formuesskatten og utbytteskatten, vil også kunne treffe grunnrenten.

⁴⁰ Det skyldes flere faktorer fra politiske ønsker om å la deler av grunnrenten tilfalle private aktører, til den praktiske umuligheten det kan være å klare å beskatte hele grunnrenten.

⁴¹ NOU 2019: 18 i kapittel 6.

⁴² De alminnelige kommersielle tillatelsene til å drive oppdrett er normalt tidsubegrensede, selv om de kan gis en tidsbegrensning, se Lov 17. juni 2005 nr. 79 om akvakultur (akvakulturloven eller akvl.) § 5 andre ledd, jf. Ot.prp. nr. 61 (2004–2005) s. 58–59.

⁴³ NOU 2019: 18 s. 75–76.

likne på våre forhold, som for eksempel i Skottland, Canada, Chile og på Færøyene.⁴⁴

Ifølge en rapport av Mads Greaker og Lars Lindholt, fra Statistisk sentralbyrå, har det eksistert betydelig grunnrente i oppdrettsnæringen siden år 2000.⁴⁵ De siste årene har grunnrenten i akvakultur ligget på ca. 20 milliarder kroner i året.⁴⁶ I 2020 var den ca. tolv milliarder kroner, som følge av en nedgang under pandemien.⁴⁷ Grunnrentens størrelse kan sammenliknes med vannkraft, som nevnt over er på ca. 30 milliarder kroner.⁴⁸ Rapporten undersøker grunnrenten i hele akvakulturnæringen, og tallene gir gode beregninger av grunnrenten i laks- og ørretoppdrett fordi over 90 prosent av verdiene stammer derfra.⁴⁹

Oppdrettsnæringen selv vil nok hevde at de ikke er en grunnrentenæring, ettersom produktet de produserer og ressursen de utnytter ikke er det samme, slik som i oljenæringen. Oppdrettsnæringen må selv fremstille fisken, før den settes ut i havet. Det er imidlertid ikke en betingelse etter begrepet «grunnrente» at naturressursen som brukes i produksjonen er den samme som produktet som selges. Et godt eksempel på dette er vannkraft, hvor naturressursen og produktet ikke er likt. For oppdrettsnæringens del kan man argumentere for at kvaliteten, og dermed prisen på oppdrettsfisken, blant annet er et resultat av havmiljøet den har levd i. Som oppdrettsselskapet Måsøval AS selv reklamerer for på sine nettsider:

Naturen utenfor Frøya lager den aller beste laksen. Vi i Måsøval hjelper bare til. Siden 1973 har vi spilt på lag med de ville naturkreftene på norskekysten.⁵⁰

Basert på innholdet i grunnrentebegrepet og analysen fra Statistisk sentralbyrås rapport er det trygt å konkludere med at det skapes grunnrente i oppdrettsnæringen.

⁴⁴ NOU 2019: 18 s. 75 figur 4.7 om havoverflatetemperaturer.

⁴⁵ Greaker og Lindholt (2021) s. 5–6.

⁴⁶ Det skyldes blant annet økte laksepriser, se Greaker og Lindholt (2021) s. 6 og 15.

⁴⁷ Greaker og Lindholt (2021) s. 15.

⁴⁸ Greaker og Lindholt (2019) s. 14 og 17.

⁴⁹ Baklien (2020) og Statistisk sentralbyrå (2020).

⁵⁰ Måsøval (u.å.).

1.2.2 Eiendomsskatt, effektiv skattlegging og sider ved et «godt» skattesystem

Eiendomsskatt er en skatt på fast eiendom regulert av lov 6. juni 1975 nr. 29 om eiedomsskatt til kommunane (eiedomsskattelova eller esktl.).⁵¹ Det er en kommunal skatt, som betyr at det er kommunene som ilegger og krever inn skatten.⁵² Eiendomsskatten er begrunnet etter flere hensyn: et behov for kommunale inntekter, som kompensasjon for kommunale investeringer som gir en verdiøkning til eiendommene, for eksempel gjennom tilgang på vei, vann og avløp, strøm, og investeringer som gjør områder lukrative,⁵³ og for å skattlegge urealisert verdiøkning.⁵⁴ Den skal også kompensere for det lokale «fotavtrykket» som den enkelte eiendommen medfører for kommunen, jf. nytteprinsippet. Prinsippet tilsier at skattebyrden må fordeles etter skatteyttere basert på hvilke som har størst nytte av det offentlige arealer og tilbud.⁵⁵ Jeg går ikke nærmere inn på de enkelte delene av eiendomsskatten her, da det blir utfyllende forklart senere i avhandlingen, se kapittel 2.

En viktig side ved spørsmål om skattlegging er *effektivitet*. Jeg redegjør for dette, og sider ved et «godt» skattesystem, fordi det er nødvendige perspektiver i en avhandling om skattlegging. Effektiv skattlegging er målsetningen om å skattlegge uten å forårsake for store samfunnsøkonono-

⁵¹ Fast eiendom er bebyggelse og grunn, jf. esktl. § 4 andre ledd første punktum. Ordlyden er ikke direkte ekskluderende for eiendomsskatt på ubebygd grunn, og det følger av teori at disse kan skattlegges, jf. Rogan (2021c). Det er også praktisert slik, se Ødegaard og Christophersen (2017).

⁵² Esktl. § 1 første ledd og § 24. Det følger også av navnet til loven.

⁵³ Ot.prp. nr. 44 (1974–1975) s. 7. Noen mener at eiendomsskatten er en dobbeltbeskatning av disse tjenestene, fordi noen tjenester er avgiftsbelagt, se Dokument nr. 8:55 (2000–2001) s. 1. Avgifter dekker imidlertid ikke alltid hele ytelsen, og flere tjenester er ikke er avgiftsbelagt. Harboe mener at dette er den rådende begrunnelsen for eiendomsskatt, se Harboe (2004) s. 187.

⁵⁴ Denne begrunnelsen har vært kritisert, fordi skatten legges på hele eiendomsverdien og ikke bare verdiøkningen, se Harboe (2004) s. 181–182.

⁵⁵ Zimmer (2018) s. 30 og Eide og Stavang (2018) s. 515. Prinsippet har større betydning lokalt ettersom en industri er mer merkbar på lokalt nivå.

miske tap, for eksempel redusert omsetning eller arbeidsvillighet.⁵⁶ Disse effektene av skattlegging kalles *vridninger*.⁵⁷ En skatt er vridende når den påvirker pliktsubjektene eller andre til å endre sine handlinger.⁵⁸ Alle forhold som skatteyter selv kan påvirke er derfor sårbare for vridninger. Det betyr at de fleste skatter er vridende.⁵⁹ Ett unntak er skatt på grunnrente, fordi det utelukkende treffer et så høyt overskudd at skatteyter likevel ikke blir motivert til å endre sine handlinger.⁶⁰ Skatter som ikke forårsaker vridninger er *nøytrale*.⁶¹ Hittil kan vi derfor si at grunnrente beskattes av to grunner: Først fordi staten mener at det er riktig at verdien fra naturressursen tilfaller fellesskapet, og dernest fordi skattlegging av denne er nøytral – altså den forårsaker ikke samfunnsøkonomiske tap.

Man kan skille mellom effektivitet på to plan; i skattesystemet og i de enkelte skattene. For å oppnå et effektivt skattesystem bør samfunnet forsøke å bruke flest mulige nøytrale skatter for å innhente skatteproveny.⁶² Et «godt» skattesystem ilegger først markedskorrigerende skatter for å styre forbrukerne i den retningen man ønsker.⁶³ Dette er skatter som har som hensikt å være vridende for å oppnå et bestemt mål, for eksempel alkohol- og tobakksavgiften som skal redusere inntaket av disse.⁶⁴ Deretter benyttes nøytrale skatter, som grunnrenteskatter, for å innhente et

⁵⁶ Zimmer (2018) s. 31 og Mirrlees (2011) s. 29. Effektivitet er et kjent skatterettslig mål. Frankrikes finansminister under Ludvig XIV, Jean Baptiste Colbert (1619–1683), skal ha sagt at «[...] the art of taxation consists in so plucking the goose as to procure the largest quantity of feathers with the least possible amount of hissing», McKechnie (1896) s. 77.

⁵⁷ Eide og Stavang (2018) s. 510–511.

⁵⁸ Eksempelvis kan inntektsskatt påvirke arbeidstakere til å jobbe mer eller mindre. Høy inntektsskatt tilsier at ferie blir billigere, samtidig som man må jobbe mer for å øke nettoinntekter til eget forbruk, jf. Eide og Stavang (2018) s. 509–510.

⁵⁹ NOU 2019: 18 s. 11–12. Vridninger er ikke ulovlig, og de kan rettferdiggjøres hvis formålet med skattleggingen veier opp for det økonomiske tapet, jf. Eide og Stavang (2018) s. 509.

⁶⁰ NOU 2019: 18 s. 12. Karen Helene Ulltveit-Moe, lederen for Havbruksskattutvalget, gjentok dette i et intervju i august i fjor, jf. Johnsen (2021).

⁶¹ NOU 2019: 18 s. 11–12.

⁶² NOU 2019: 18 s. 84–85.

⁶³ Se både NOU 2019: 16 s. 85 første spalte og NOU 2019: 18 s. 85 andre spalte.

⁶⁴ Store norske leksikon (2017) og NOU 2019: 18 s. 85.

så stort proveny som mulig, med få negative konsekvenser.⁶⁵ Til slutt benyttes vridende skatter, som for eksempel inntektsskatten, for å løfte provenyet til et nivå som dekker inntektsbehovet til det offentlige.⁶⁶ For å oppnå effektivitet innad i de enkelte skattene utformer man skattereglene på måter som skal redusere de ovennevnte vridningseffektene, eller for at man skal oppnå de vridningene man ønsker, som i de markedsorienterte skattene. Et tiltak for å redusere vridninger er likebehandling av alle objekter innenfor samme skatteform, for eksempel at eiendommer behandles likt.⁶⁷ Likebehandling forhindrer blant annet påvirkninger i investeringsvillighet.

I tillegg til effektivitet finnes det andre viktige mål ved skattlegging, som rettferdig skattlegging, praktikabel skattlegging for skatteinnkrever og skatteyter og lave administrative kostnader.⁶⁸ Disse er ofte identifisert som selvstendige mål, men vil kunne ha påvirkninger på effektiviteten.⁶⁹

1.2.3 Hva er fiskeoppdrett?

For å kunne analysere eiendomsskattleggingen av grunnrenten i laks- og ørretoppdrett er det nødvendig å kjenne til noen fakta om næringen, og å gjøre noen avgrensninger. Fiskeoppdrett er fremstilling av fisk i fangenskap, gjerne fra rogn til ferdigslaktet fiskeprodukt.⁷⁰ I denne avhandlingen behandles bare oppdrett av laks og ørret, fordi det produseres mest av disse artene i Norge,⁷¹ og fordi det er sikkert at produksjon av laks og ørret i havet er grunnrenteskapende, se kapittel 1.2.1. Med ørret

⁶⁵ NOU 2019: 16 s. 85 og NOU 2019: 18 s. 85.

⁶⁶ NOU 2019: 16 s. 85 og NOU 2019: 18 s. 85.

⁶⁷ Fordi nøytralitet er koblet til likebehandling, brukes betegnelsen «nøytralitetshensyn» ofte om likebehandling. Se Zimmer (2018) s. 31. Det var et sentralt poeng både i skattereformen av 1992 og 2006, og senere videreført i NOU 2014: 13 s. 15.

⁶⁸ NOU 2014: 13 s. 13. Dette var også viktige momenter da man skulle utforme en skatt på petroleumsvirksomheten, se Ot.prp. nr. 26 (1974–1975) s. 13.

⁶⁹ For eksempel er stabilitet viktig for investeringsvilligheten, se Gaasemyr (2021b).

⁷⁰ Ofte med egen produksjon av rogn og ungfisk, se Misund (2021).

⁷¹ Misund (2021).

menes regnbueørret, som er den amerikanske ørretarten.⁷² Jeg avgrensner også mot landbasert oppdrett, fordi de ikke benytter seg av fellesskapets naturressurser på samme måte som oppdrettsanleggene i havet. Det er ikke gitt at det finnes grunnrente der, og det utgjør en veldig liten andel av oppdrettsanleggene i Norge.⁷³ I avhandlingen bruker jeg ordene *oppdrett*, *havbruk* og *akvakultur* om hverandre til å betegne fiskeoppdrett av laks og regnbueørret i havet.

Produksjonen i Norge består hovedsakelig av oppdrett fram til slakteklar fisk eller ferdigslaktet fisk.⁷⁴ Livssyklusen til oppdrettslaks er minimum 20 måneder fra rogn til slakteklar fisk. Smolt (ungfisk) blir satt ut i havet etter ca. 8–18 måneder som yngel i ferskvann. Fra settetidspunktet bruker den mellom 12 til 18 måneder på å oppnå en slaktevekt på 3–6 kg.⁷⁵ Livssyklusen til oppdrettsørreten kan være noe kortere enn for laksen.⁷⁶

De fleste oppdrettsanlegg ligger nært land langs kysten, og alle ligger innenfor grunnlinjen.⁷⁷ Grunnlinjen er grensen mellom indre farvann, definert som sjøområdet med skjær og holmer, og sjøterritoriet.⁷⁸ Dette er av betydning fordi grunnlinjen også er grensen for eiendomsskatten. Havbruk til havs, i territorialfarvann og internasjonale farvann, er ennå framtidsvyer.⁷⁹

⁷² Det er ikke den samme som den norske ørretarten, som finnes i sjøen og i vann. Det produseres lite av den norske ørretarten i oppdrettsnæringen, jf. Vøllestad (2021).

⁷³ Det finnes kun ett anlegg i Norge som driver oppdrett av laks på land (Fredrikstad Seafoods), se Hage (2020).

⁷⁴ Videreforedling skjer som regel i utlandet, særlig i Polen, Frankrike og Danmark, se Nøstbakken og Selle (2019) s. 2 og Steinset (2020).

⁷⁵ Havforskningsinstituttet (2021). Settefisk veier mellom 100–500 gram.

⁷⁶ Thomsen (2018).

⁷⁷ Gullestad (2011) s. 54. Oppdrettsanlegget til Nordlaks er den første «havfarmen», og den befinner seg fem kilometer vest for Hadseløya, jf. Hagen (2021). Det er likevel innenfor grunnlinjen.

⁷⁸ Grunnlinjen trekkes mellom de ytterste øyene tilhørende fastlandet og over fjorder, jf. lov 27. juni 2006 nr. 57 om Norges territorialfarvann og tilstøtende sone (territorialfarvannsloven) § 1 andre ledd, jf. Havrettskonvensjonen artikkel 5 og *United Kingdom v. Norway*.

⁷⁹ Woll og Sørbo (2021). Se også rapporten fra Nærings- og fiskeridepartementet (2018) s. 8–10.

Jeg mener at det er viktig å peke på de miljø- og dyrehelseutfordringene som oppdrettsnæringen forårsaker. Den mest kjente er spredning av lakselus, særlig til villaksbestandene.⁸⁰ I tillegg rømmer en del oppdrettsfisk og gyter med villaksen, noe som påvirker villaksens genetiske mangfold både i Norge og i Sverige.⁸¹ Mye fisk dør også i anleggene.⁸² Miljøet og andre arter som lever rundt oppdrettsanlegg påvirkes av store mengder antilusemidler, medisiner, kjemikalier, fôr-rester, ekskrementer og liknende.⁸³ Store utslipp av næringssalter, som fosfor og nitrogen, kan medføre økt algevekst og overgjødning i innelukkede terskelfjorder.⁸⁴

Til slutt er det verdt å nevne at den utenlandske eierandelen i bransjen var ca. 35 prosent i 2018.⁸⁵ Dette er en utvikling ved næringen som er gjenstand for bekymring, særlig i kommunene.⁸⁶ Frykten er at verdier fra lokalsamfunnene skal forsvinne til utlandet.

1.3 Metode, rettskilder og legalitetsprinsippet

Jeg vil i dette underkapitlet redegjøre for den juridiske metoden jeg anvender i avhandlingen, hvilke rettskilder jeg benytter og hvordan legalitetsprinsippet påvirker metoden i denne avhandlingen.

I avhandlingen tar jeg utgangspunkt i den alminnelige *rettsdogmatisk* metoden for å beskrive gjeldende rett (de lege lata). Rettskildene består i stor grad av lovtekst, forarbeider, Høyesterettspraksis, noe underrettspraksis der det ikke finnes avklaring i Høyesterett og offentlige organers

⁸⁰ Miljødirektoratet (2021).

⁸¹ Gyting mellom oppdrettsfisk og villaks leder til svakere avkom, jf. Vitenskapelig råd for lakseforvaltning (2020) s. 66–67. Det er bevisst at norsk oppdrettslaks også påvirker de svenske laksebestandene, se Næss (2021). Det er nærliggende å tro at dette også kan påvirke villaksbestander i andre land i framtiden.

⁸² Det kan skyldes mange ting, men dårlig fiskehelse er en indikator, se Oliveira (2021) s. 16.

⁸³ Miljødirektoratet (2021). Det kan for eksempel påvirke krepsdyr, jf. Grefsrud (2021) s. 152–162.

⁸⁴ Dette er fjorder med grunne innløp fra havet, som begrenser utskifting av vann, se Miljødirektoratet (2020).

⁸⁵ Nøstbakken og Selle (2019) s. 6.

⁸⁶ Olsen, Sørgård og Lysvold (2014).

uttalelser.⁸⁷ Det finnes lite juridisk litteratur om eiendomsskatt. Det består hovedsakelig av lovkommentarer fra Mattis Stavang (1994) og Einar Harboe (2004), og kommentarer fra Ingvild Brandal Gaasemyr (2021) i Rettsdata og Silje Aga Rogan (2021) i Karnov Lovkommentar. Eien-
domsskatt på oppdrettsanlegg er enda mindre omtalt og problematisert i litteraturen, som blant annet kan skyldes at reglene er av nyere dato (fra 2008).⁸⁸ Dette er i seg selv en grunn til at det er interessant å undersøke dette område nærmere. Jeg vil bygge på granskninger av disse kildene, og vil i tillegg gi uttrykk for egne synspunkter.

Når jeg tolker de ovennevnte rettskildene vil jeg også benytte en *rettspolitisk* metode, gjennom vurderinger av hvordan gjeldende rett bør være (de lege ferenda). Rettspolitikk kan beskrives som den aktive bruken av rettskildelæren, med formål å undersøke rettstilstanden i lys av verdier og idealer som er lagt til grunn i norsk rett eller i samfunnet.⁸⁹ Det er en metode som utfordrer middelet, og ikke målet i seg selv. Dersom man utfordrer målet, har man beveget seg inn i den politiske sfære. Hvis man avdekker at gjeldende rett ikke ivaretar verdiene, er det nødvendig å utfordre rettstilstanden.⁹⁰ Det er verdt å nevne at en rettspolitisk undersøkelse også kan konkludere med at gjeldende rett er slik den bør være. I denne avhandlingen vil jeg se nærmere på rettstilstanden, sett opp mot målet om fordeling av samfunnets ressurser og effektivitetshensyn.

Dette er en skatterettslig oppgave, som betyr at man må være bevisst det *forvaltningsrettslige legalitetsprinsippet* om at inngrep krever grunnlag i lov, jf. Grunnloven § 113.⁹¹ Skatt er et inngrep i den enkeltes eiendomsret-

⁸⁷ Slike uttalelser kan ha varierende vekt, avhengig av hvilke hold de kommer fra og om de er støttet av andre rettskildedefaktorer. Det kan være etterfølgende tolkninger av lovgiver (ofte kalt etterarbeider), tolkninger av et departement eller andre forvaltningsorganer. Se for eksempel Rt. 1973 s. 87 A om skatt, hvor Finansdepartementets uttalelser sammen med underliggende praksis ble gitt betydelig vekt, se s. 89–90.

⁸⁸ Endret ved lov nr. 90/2008.

⁸⁹ Brækhus (1998) s. 381–382 og Eriksen (2012) s. 140.

⁹⁰ Eriksen (2012) s. 148.

⁹¹ Skatterett er spesiell forvaltningsrett, jf. Zimmer (2018) s. 37.

tigheter.⁹² Kravet om grunnlag i lov er begrunnet i at borgerne skal kunne forutsi sin rettsstilling, og sikre demokratisk legitimitet bak inngripende lover. Legalitetsprinsippet er derfor et tolkningsprinsipp for hvordan man skal tolke rettskildene på forvaltningsrettens område. Det gir uttrykk for at rettskildene må tolkes i lys av *lovgiverviljen*.⁹³ Dette støttes av Høyesterettspraksis.⁹⁴ Konsekvensen av dette er at tolkningsretningen er styrt med loven som utgangspunkt. Forarbeider vil ha vekt som rettskilde ettersom disse gir uttrykk for lovgiverviljen, men det er nødvendig å være bevisst at forarbeidene ikke har den samme legitimiteten som lovens ordlyd. Dessuten kan innholdet i lov utvikle seg med tiden, mens forarbeider er mer statiske. Legalitetsprinsippet utelukker ikke bruk av forskjellige rettskilder, men setter rammer for hvilken vekt disse kan ha i utformingen av en rettsregel.⁹⁵ Dette tolkningsrommet i det forvaltningsrettslige legalitetsprinsippet, i motsetning til det strafferettslige legalitetsprinsippet,⁹⁶ er begrunnet i praktiske hensyn knyttet til den krevende oppgaven det er å forvalte felleskapets interesser. Frederik Zimmer gir uttrykk for nettopp dette, om at det ikke eksisterer et strengt legalitetsprinsipp på skatterettens område, og han påpeker at «Det gjelder ikke noe prinsipp i norsk skatterett om at skattelover i tvilstilfelle skal tolkes i skattyters favør».⁹⁷ Andre har imidlertid tatt til orde for at skatteregler bør tolkes strengt, for eksempel Mattis Stavang og Jens Edvin Skoghøy. Førstnevnte trekker en parallell til strafferetten, og sistnevnte

⁹² I norsk rett er inngrep i eiendomsretten ikke ansett like alvorlig som inngrep i person, se Aall (2018) s. 121 og Rt. 1996 s. 1415 P (Borthen) s. 1429. Skattlegging er et inngrep etter Den europeiske menneskerettskonvensjonen (EMK) protokoll 1 artikkel 1, jf. lov 21. mai 1999 nr. 30 om styrking av menneskerettighetenes stilling i norsk rett § 2 nr. 1. Se også *Darby v. Sweden* [J] avsnitt 30, men skatt er sjeldent illegitimt, jf. *Spacek, s.r.o v. The Czech Republic* [J] avsnitt 40–41. Den europeiske menneskerettsdomstolen (EMD) har uttalt at de nasjonale myndighetene er nærmest til å vurdere dette, jf. *James and others v. The United Kingdom* [P] avsnitt 46. I Norge legitimeres skatt etter behov for offentlige inntekter, utjevning av forskjeller og å fremme effektiv ressursbruk, jf. Eide og Stavang (2018) s. 506–509 og NOU 2014: 13 s. 53. Eiendomsskatt og grunnrenteskatt er uten tvil legitimt.

⁹³ Tobiassen (2019) s. 128–131.

⁹⁴ Rt. 2014 s. 1281 A avsnitt 48, fulgt opp i HR-2017-344-A avsnitt 39.

⁹⁵ Eksempelvis kan ikke reelle hensyn være det primære rettsgrunnlaget.

⁹⁶ Det strafferettslige legalitetsprinsippet krever hjemmel i lov, jf. Grl. § 96 første ledd.

⁹⁷ Zimmer (2018) s. 49–50.

mener at inngrep må ha en klar hjemmel i lov og ikke bare et grunnlag i lov.⁹⁸ Jeg er uenig i at gjeldende rett opererer slik, jf. redegjørelsen over.⁹⁹ Jeg ser deres poeng, om at det er fordelaktig med en klar forankring i lov av hensyn til borgernes forutsigbarhet. Derimot vil jeg ved tolkning av skatteregler vært varsom med en slik «strafferettslig» tilnærming, ettersom man gjennom skatteregler forsøker å skape et effektivt, praktikabelt, kostnadsbesparende og rettferdig system som fordeler byrder på mange. Dersom all skattlegging må ha klar hjemmel i lov, vil det kreve en svært detaljrik lovgivning, og føre til at mange kan planlegge eller tolke seg unna skatt.¹⁰⁰ Av disse grunnene mener jeg at hensynet som begrunner tolkningsrommet i legalitetsprinsippet er spesielt treffende for skatteretten. Skatt er heller ikke en straff – selv om det kanskje kjennes slik for noen – men en felles finansiering av velferdsstaten. I realiteten vil skattesystemet være et inngrep som over tid gir mer tilbake til mange, enn det tar.

1.4 Oversikt over oppgavens framstilling

Den følgende fremstillingen er delt i fem deler.

I kapittel 2 gis en introduksjon til eiendomsskatten generelt og hvordan den treffer oppdrettsanlegg i dag.

I kapittel 3 plasserer jeg eiendomsskatten som en grunnrenteskatt i norsk rett, ved å redegjøre for eiendomsskattleggingen av vannkraftanlegg, og å undersøke om denne beskatter av grunnrenten som finnes i vannkraftnæringen.

Deretter, i kapittel 4, går jeg til kjernen i denne avhandlingen. Der drøfter jeg eiendomsskattens evne til å trekke inn grunnrenten i oppdrettsnæringen, herunder om man kan benytte dagens eiendomsskatte-

⁹⁸ Stavang (1994) s. 147 og Skoghøy (2018) s. 55, jf. hans dissens i skattesaken Rt. 2015 s. 203 A (Scancem) avsnitt 73.

⁹⁹ Det finnes en masteravhandling om dette temaet, se Bondi (2018), særlig kapittel 2. Forfatteren selv mener at gjeldende rett ikke er slik som Skoghøy skriver, se avhandlingens s. 8–9.

¹⁰⁰ Skatteplanlegging er et kjent fenomen innen skatterett, hvor enkelte gjør lovlige tilpasninger for å minimere eller unngå skatt, se Aarbakke (2017). Dette er en form for vridning, som beskrevet i kapittel 1.2.2.

regler til dette. I dette kapitlet besvares det overordnede spørsmålet i avhandlingen. Normalt vil spørsmål om skattlegging ha en side til EØS-retten, særlig statsstøtte-reglene i EØS-avtalen, som bør vurderes for å sørge at Norges forpliktelser etter denne er overholdt.¹⁰¹ Jeg drøfter likevel ikke eiendomsskatten eller de andre skattene opp mot EØS-regelverket, fordi oppdrettsnæringen som en del av fiskerisektoren er unntatt fra hovedavtalens regler.¹⁰²

¹⁰¹ Stortinget innehar lovgivermyndigheten, jf. GrL § 75 bokstav a, men den er riktignok begrenset av EØS-avtalens rammer. Avtalen er gjennomført i norsk rett, jf. lov 27. november 1992 nr. 109 om gjennomføring i norsk rett av hoveddelen i avtale om Det europeiske økonomiske samarbeidsområde (EØS) m.v. (EØS-loven) § 1 første ledd første punktum. Spørsmål om skattlegging kan berøre EØS-avtalens regler om statsstøtte i artikkel 61 nr. 1, særlig dersom det er et tiltak som kan være selektivt. Et støttetiltak må ha økonomisk karakter, noe et skattetiltak vil ha, se Sejersted (2022) kapittel 17 «Vilkår: økonomisk fordel» (under publisering).

¹⁰² Det framgår av EØS-avtalen artikkel 20 at fisk og fiskeprodukter omfattes av protokoll 9 – ikke av hovedavtalen, se HS-konvensjonen vedlegg «HS-nomenklaturen» kapitler 25 til 97, jf. artikkel 8 nr. 3 bokstav a. I protokoll 9 finnes det en liknende regel mot statsstøtte i artikkel 4 nr. 1, men ordlyden er snevrere enn den i artikkel 61. Det er liten tvil om at artikkel 4 nr. 1 omfatter oppdrett, jf. sak E-12/16 Marine Harvest ASA v. ESA, om statsstøtte i akvakultur. EFTA-domstolens uttalelser er bare rådgivende, jf. ODA artikkel 34, jf. EØS-loven § 1, men norske domstoler vil normalt følge disse, se HR-2016-2554-P (Holship) avsnitt 77. I *Marine Harvest*-saken var dessuten staten Norge støttepart til ESA. Håndhevelsen av artikkel 4 nr. 1 er lagt til medlemsstatene selv. ESA har ikke myndighet til å føre tilsyn med spørsmål om statsstøtte og fiskerisektoren. Det følger av ordlyden til hele protokoll 9 artikkel 4 og av *Marine Harvest*-saken avsnitt 79. I tillegg til dette er protokoll 9 «bare» en folkerettslig forpliktelse, og ikke gjennomført som intern rett. Presumsjonsprinsippet sier at norsk rett skal harmoniseres med folkerettslige forpliktelser så langt det lar seg gjøre, med mindre det er direkte motstrid. Da skal den norske regelen gå foran. Se Ot.prp. nr. 45 (2002–2003) s. 13. Arnesen og Stenvik hevder at framleggelse for Stortinget til samtykke kan gi en forankring i norsk rett, se Arnesen og Stenvik (2015) s. 128. Jeg har ikke funnet et slikt samtykke fra Stortinget om ratifisering av protokoll 9. Samlet tilsier disse forholdene at regelens gjennomslagskraft i norsk rett er svak, og ettersom Norge selv er håndhevingsmyndighet vil det i realiteten tilsi at staten har en større skjønnsmargin til å skattlegge oppdrettsnæringen enn en næring som er omfattet av hovedavtalen. Norge må imidlertid være varsomme med å utnytte skjønnsmarginen, da man kan frykte beskyttelsestiltak fra andre parter, se protokoll 9 artikkel 4 nr. 3 og Laurantzon (2020) s. 30–31. Det er fortsatt en internasjonal forpliktelse som skal overholdes. Lovgiver har imidlertid pekt på dette som et svært teoretisk spørsmål, se NOU 2012: 2 Europautredningen s. 387–388 ved note 58. Av hensyn til oppgavens problemstilling og omfang har jeg derfor avgrenset mot en videre drøftelse av dette.

I kapittel 5 redegjør jeg for dagens skattlegging av oppdrettsnæringen. Her undersøker jeg i hvilken grad eiendomsskatten passer inn i dagens skattesystem på oppdrettsnæringen, herunder om grunnrenten alt er skattlagt og hvordan dagens skatter treffer næringen. Av hensyn til oppgaves tema, nemlig eiendomsskatten, velger jeg å behandle denne delen etter hovedspørsmålet.

Til slutt, i kapittel 6, gis noen refleksjoner rundt eiendomsskatten på oppdrettsanlegg og dens egnethet som en grunnrenteskatt, gjennom et framtidsrettet perspektiv. Jeg hever også blikket, og ser på de videre utsiktene for skattleggingen av grunnrenten i oppdrettsnæringen.

2 Eiendomsskatten på oppdrettsanlegg i dag

2.1 Innledning

En problemstilling jeg reiste innledningsvis i kapittel 1.1, er hvordan oppdrettsanlegg ilegges eiendomsskatt i dag. Jeg vil i dette kapitlet se nærmere på hvordan eiendomsskatten fungerer som en skatt, og særlig på oppdrettsanlegg. Når man redegjør for en skatt, er det nødvendig å identifisere dens formål og ulike elementer. Hvem er *skattekreditor* (skatteinnkrever) og hvem er *skatteyter* (pliktsubjektet for skatten), hva er *skatteobjektet* (forholdet som skattlegges), hvordan beregnes *skattegrunnlaget* (verdien av forholdet), hva er *skattesatsen* og hvor stort er *skatteprovenyet*? Innholdet i disse begrepene redegjør jeg for underveis i dette kapitlet.

I første delkapittel presenteres eiendomsskattens kreditor og pliktsubjekt, deretter reguleringen av oppdrettsanlegg, og oppdrettsanlegg som skatteobjekt (kapittel 2.2). Jeg ser nærmere på reguleringen av oppdrettsanlegg og oppdrettsanlegg som eiendom, for å kunne forstå hvem som er pliktsubjektet og hvordan man skal fastsette skatteobjektet. Videre presenteres skattegrunnlaget og hvordan dette beregnes (kapittel 2.3), og til slutt redegjør jeg for skattesatsen og skatteprovenyet (kapittel 2.4).

2.2 Hvem er kreditor og pliktsubjekt, hvordan reguleres oppdrettsanlegg og hva er skatteobjektet?

2.2.1 Innledning

Jeg har valgt å dele dette delkapitlet i ulike deler, nærmere bestemt fire deler i tillegg til denne korte innledningen, fordi jeg mener det skaper en bedre oversikt for leseren. Først presenterer jeg kreditor og pliktsubjektet for eiendomsskatten på oppdrettsanlegg (kapittel 2.2.2), deretter hvordan

oppdrettsanlegg reguleres (kapittel 2.2.3), skatteobjektet «oppdrettsanlegg» (kapittel 2.2.4), og til slutt en kort oppsummering av funnene (kapittel 2.2.5).

2.2.2 Kreditor og pliktsubjektet

Kreditor for en skatt er den som har krav på skatteinntektene, som for eiendomsskatten er kommunene, se esktl. § 1 første ledd og § 24. Kommunene kan selv velge å skrive ut eiendomsskatt på eiendommer innenfor sine grenser, men ikke lenger ut i havet enn til grunnlinjen, jf. esktl. § 3. Ettersom oppdrettsanlegg ligger innenfor grunnlinjen, se kapittel 1.2.3, er de omfattet av eiendomsskattens virkeområde. Adgangen til å ilegge eiendomsskatt på oppdrettsanlegg kom i 2009, etter at Stoltenberg II-regjeringen hadde utredet et forslag om arealavgift i kystsonen.¹⁰³ Forslaget ble avvist, og i stedet fremmet regjeringen et forslag om eiendomsskatt på anlegg i sjø.¹⁰⁴ Forutfor dette hadde Gulen kommune forsøkt å ilegge eiendomsskatt på oppdrettsanlegg i 2002, uten hell.¹⁰⁵ Det var derfor nødvendig med en lovendring, som utvidet kommunenes myndighet til å ilegge eiendomsskatt i sjøterritoriet.¹⁰⁶

Pliktsubjektet for skatten er den som er pliktig til å yte skatten, som normalt er eier av eiendommen, se esktl. § 14 siste ledd.¹⁰⁷ For oppdrettsanlegg er det etter gjeldende rett eieren av det tekniske anlegget som ilegges eiendomsskatten, jf. esktl. § 14 siste ledd, jf. § 4 tredje ledd. Det er

¹⁰³ Meld. St. 2 (2014–2015) s. 94.

¹⁰⁴ St.prp. nr. 1 (2008– 2009) Skatte-, avgifts- og tollvedtak s. 34. Ifølge Meld. St. 2 (2014–2015) s. 94, ble arealavgiften avvist fordi den var for vanskelig å gjennomføre.

¹⁰⁵ Kommunen ila eiendomsskatt på et oppdrettsanlegg. Eieren av anlegget tok saken til domstolene, hvor Høyesterett i Rt. 2002 s. 1411 A (Firda Sjøfarmer) kom til at kommunen ikke hadde hjemmel til å ilegge eiendomsskatt på oppdrettsanlegg.

¹⁰⁶ St.prp. nr. 1 (2008– 2009) s. 34. Endret ved lov nr. 90/2008, se esktl. § 4 tredje ledd.

¹⁰⁷ Ved flere tilfeller ilegges det skatt uten at det foreligger formell eierrett, som for eksempel ved svært langvarige tomtefesteforhold, se sktl. § 9-2 andre ledd bokstav a, NOU 1996: 20 s. 130 og Finansdepartementet (2008). Dette kan også gjelde for tidsbegrensede rettigheter som drift av kraftanlegg, se redegjørelsen for eiendomsskatten på vannkraftanlegg i kapittel 3, og ved skattlegging av grunn med mineraler som er definert som statens eiendom, se LH-2015-32248, hvor retten la til grunn at grunneier var skattemessig eier av jernmalmen, selv om jernmalm i seg selv tilhører staten.

altså ikke eieren av sjøbunnen eller vannmassene som ilegges eiendomsskatten, men eieren av anlegget som bebyggelse. Allerede her ser vi at oppdrettsanlegg skiller seg fra andre mer tradisjonelle eiendommer som ilegges eiendomsskatt, som for eksempel et hus eller et næringsbygg, hvor grunnen også er en del av eiendommen. For å få et bedre grep om oppdrettsanlegg som eiendom, er vi nødt til å se nærmere på hvordan oppdrettsanlegg er regulert.

2.2.3 Reguleringen av oppdrettsanlegg

Utgangspunktet etter akvakulturloven er at laks- og ørretoppdrett er forbudt, og krever tillatelse.¹⁰⁸ Tillatelsen gir oppdrettere rett til produksjon av bestemte arter, på bestemte områder i avgrenset omfang.¹⁰⁹ Tillatelser kan enten gis som nye tillatelser fra offentlig hold eller overføres mellom private parter, for eksempel ved salg.¹¹⁰ En oppdrettstillatelse er sammensatt av to deler: en *lokalitetstillatelse* og en *selskapstillatelse*.¹¹¹ At det kreves to tillatelser for å drive med lakseoppdrett, fremkommer ikke direkte av loven, men følger av forarbeidene.¹¹² Det er imidlertid ikke lengre et en-til-en-forhold mellom tillatelsene, noe det var tidligere.¹¹³ Når jeg videre i oppgaven bruker betegnelsen «oppdrettstillatelse» eller «tillatelse», refererer jeg til enheten som utgjør selskaps- og lokalitetstillatelsen sammen. Dersom jeg sikter til en av disse vil jeg spesifisere dette nærmere.

Lokalitetstillatelsen gir aktøren rett til å benytte et konkret *areal*, typisk oppgitt ved bruk av koordinater.¹¹⁴ Lokalitetstillatelser tildeles etter søknad av fylkeskommunen. Lokalitetstillatelsen gir *ikke* eien-

¹⁰⁸ Akvl. § 4 første ledd. Se også forskrift 22. desember 2004 nr. 1798 om tillatelse til akvakultur for laks, ørret og regnbueørret (laksetildelingsforskriften) § 5 første ledd, jf. akvl. § 7.

¹⁰⁹ Akvl. § 5 første ledd

¹¹⁰ Akvl. §§ 6, jf. 7, og 19.

¹¹¹ Laksetildelingsforskriften § 8 jf. § 5, jf. Akvl. §§ 6 og 7.

¹¹² Ot.prp. nr. 61 (2004–2005) s. 57–58.

¹¹³ Gullestad (2011) s. 20. Med det menes at man kan knytte flere selskapstillatelser til en lokalitetstillatelse, eller en selskapstillatelse til flere lokalitetstillatelser.

¹¹⁴ Akvl. § 5 første ledd og Ot.prp. nr. 61 (2004–2005) s. 58.

domsrett til lokaliteten, men rett til en definert bruk innenfor gjeldende reguleringer.¹¹⁵ Selskapstillatelsen angir *hvem* som har rett til å drive oppdrettsvirksomhet, med hvilket *volum* og til hvilket *formål*. Det fins ulike typer selskapstillatelser. Et hovedskille går mellom tillatelser til kommersiell matfiskoppdrett og tillatelser til særlige formål. De kommersielle tillatelsene har siden 2018 blitt tildelt av staten gjennom auksjonsrunder.¹¹⁶ Tidligere har de vært gitt mot faste vederlag, og før 2002 ble de gitt vederlagsfritt.¹¹⁷ Selskapstillatelser med særformål, i denne avhandlingen omtalt som særtillatelser, tildeles etter søknad på samme måte som lokalitetstillatelsene. Det er vanlig å gi kommersielle matfisktillatelser uten tidsbegrensninger, selv om de kan tidsbegrenses.¹¹⁸ I praksis er imidlertid alle eksisterende kommersielle tillatelser uten tidsbegrensning. Lokalitetstillatelsene er gis også uten tidsbegrensning, men det er mulig at denne kan trekkes tilbake dersom vilkårene for innvilgelse ikke lenger består, som eksempel at det ikke lenger er miljømessig forsvarlig.¹¹⁹ Dette er usikkert, og det kan tenkes at det heller gis påbud om midlertidig stand eller at produksjonskapasiteten på området reduseres.¹²⁰ Det betyr at aktører som besitter rett til å drive oppdrett gjennom selskaps- og lokalitetstillatelser, i realiteten har evigvarende bruksrettigheter som kan videreselges eller pantsettes.¹²¹ Selv om det ikke er en eiendomsrett, vil det da likne en fast eiendom.

¹¹⁵ Ot.prp. nr. 61 (2004–2005) s. 58.

¹¹⁶ Laksetildelingsforskriften § 14, jf. akvl. § 6 og 7. En nærmere redegjørelse for auksjonsrundene finnes nedenfor i kapittel 4.3.3 og kapittel 5.7.

¹¹⁷ NOU 2019: 18 s. 45.

¹¹⁸ Akvl. § 5 andre ledd, jf. Ot.prp. nr. 61 (2004–2005) s. 58–59.

¹¹⁹ At de ikke gis tidsbegrenset framgår indirekte av lov og forskrifter som ikke gir uttrykk for noen tidsbegrensning, og at selskapsstillatelsen, som henger sammen med lokalitetstillatelsen, kan gis uten tidsbegrensning. Det kan likevel tenkes at en tillatelse kan trekkes tilbake dersom inngangsvilkårene ikke lenger er oppfylt, se vilkårene for klarering av lokalitet etter laksetildelingsforskriften § 30.

¹²⁰ Dette reguleres av «trafikklyssystemet», som er beskrevet to avsnitt nedenfor.

¹²¹ Selskapstillatelser registreres i akvakulturregisteret, som gir mulighet til rettslige disposisjoner i tillatelsene, jf. forskrift 28. desember 2005 nr. 1706 om Akvakulturregisteret (A-registerforskriften) § 1 første ledd, jf. akvl. §§ 19 og 20. Forskriften er gitt i medhold av akvl. § 18.

Både lokalitets- og selskapstillatelsen angir den *maksimalt tillatte biomassen* (MTB) av fisk som en oppdretter kan ha stående i havet.¹²² Selskapstillatelsens MTB er standardisert, som regel til 780 tonn.¹²³ Lokalitetstillatelsens MTB er gitt ut ifra miljøets tålegrense, fiskens velferd og søkerens behov, og vil variere avhengig av geografisk plassering.¹²⁴ Biomassetaket for en lokalitet er gjerne langt høyere enn for en selskapstillatelse, for at man skal kunne benytte flere selskapstillatelser på en lokalitet.¹²⁵ Eksempelvis har oppdrettsselskapet Mowi en lokalitet på Grøttingsøy i Frøya kommune med MTB på 7020 tonn, som tilsvarer det samme som ni selskapstillatelser.¹²⁶ I realiteten betyr det at oppdretteren må holde seg innenfor lokalitetsbiomassen til det konkrete anlegget, og samtidig ikke produsere mer enn den samlede biomassen fra alle selskapstillatelsene.

Det finnes i dag 1087 selskapstillatelser med kommersielt formål, alle knyttet til lokaliteter langs hele norskekysten.¹²⁷ Siden 2017 har kommersielle matfisktillatelser blitt regulert gjennom et «trafikklyssystem».¹²⁸ Dette systemet deler kysten inn i 13 produksjonsområder.¹²⁹ Basert på en miljøindikator farges produksjonsområdene grønt, gult eller rødt.¹³⁰ Produksjonskapasiteten i området justeres deretter hvert andre år, hvor kapasiteten økes i grønne områder, forblir den samme i gule, og reduseres i røde.¹³¹ Det har ført til en utvanning av selskapstillatelsens

¹²² Forskrift 17. juni 2008 nr. 822 om drift av akvakulturanlegg (akvakulturdriftsforskriften) § 4 bokstav g.

¹²³ I Troms og Finnmark er det 900 eller 945 tonn på grunn av en kapasitetsøkning i 2011, jf. laksetildelingsforskriften § 15, jf. akvl. § 5 andre ledd.

¹²⁴ Meld. St. 16 (2014–2015) s. 31.

¹²⁵ Hovland (2021).

¹²⁶ Helstad (2021). Lokalitets-ID til det konkrete anlegget er 12435.

¹²⁷ Ved utgangen av 2020, se Fiskeridirektoratet (2021a) vedlegg «Antall tillatelser 1994–2020».

¹²⁸ Forskrift 16. januar 2017 nr. 61 om produksjonsområder for akvakultur av matfisk i sjø av laks, ørret og regnbueørret (produksjonsområdeforskriften) § 2 andre ledd, jf. akvl. § 7.

¹²⁹ Produksjonsområdeforskriften § 3.

¹³⁰ Miljøindikatoren er lakselus, jf. produksjonsområdeforskriften § 8 andre ledd, jf. akvl. § 6.

¹³¹ Regjeringen (2020b).

standardiserte biomassegrense, fordi tillatelsesstørrelsen nå kan justeres opp og ned uavhengig av denne.¹³² Hensikten med systemet er å forene lønnsomhet med en bærekraftig utvikling av bransjen slik at kystmiljøets bæreevne ikke overskrides.¹³³

Det finnes flere typer særtillatelser. De viktigste er tillatelsene til stamfiskanlegg, forskningstillatelser, undervisningstillatelser, visningstillatelser og utviklingstillatelser.¹³⁴ Disse er del av verdiskapningen i næringen, både gjennom utvikling av havbruksteknologi og fordi fisken i anleggene kan benyttes i den kommersielle produksjonen.¹³⁵ *Tillatelser til stamfiskanlegg* er tillatelser som gis med formål om avl av sykdomsfri fisk.¹³⁶ *Undervisningstillatelser* gis til utdanningsinstitusjoner som underviser i akvakultur.¹³⁷ Institusjonene bruker anleggene i undervisningen og i alminnelig oppdrett, ofte sammen med de større selskapene.¹³⁸ *Visningstillatelser* er tillatelser gitt med hensikt om å «styrke kunnskapen om akvakultur hos publikum».¹³⁹ Per i dag er det en midlertidig stans i tildeling av disse.¹⁴⁰ Både *utviklingstillatelser* og *forskningstillatelser* gis til søkere som ønsker å utvikle ny teknologi og drive forskning.¹⁴¹ Forskjellen mellom disse er at utviklingstillatelser senere kan konverteres til kommersielle matfiskstillatelser mot en sum på ti millioner kroner til staten.¹⁴² Ordningen med utviklingstillatelser var begrenset for perioden

¹³² Spørsmål om justering av selskapstillatelsenes MTB har vært prøvd for tingretten i TSOFT-2020-109859. Domstolen kom til at dette ikke var i strid med GrL. §§ 97 eller 105.

¹³³ Produksjonsområdeforskriften § 1. Se også Falch (2019) s. 25–26.

¹³⁴ Det finnes også særtillatelser for fiskeparker og slaktemerder, men de er små eller kun brukt til å oppbevare fisk rett før slakt, se laksetildelingsforskriften §§ 28 b og 25.

¹³⁵ Se laksetildelingsforskriften § 22 hvor ordlyden «matfisk» brukes til å omtale fisken i anleggene, jf. laksetildelingsforskriften § 4 bokstav e. Se også Mellbye (2018) s. 76 flg.

¹³⁶ Laksetildelingsforskriften § 22 siste ledd.

¹³⁷ Laksetildelingsforskriften § 22 femte ledd, jf. § 26 første ledd.

¹³⁸ Mellbye (2018) s. 81. Undervisningstillatelsene er svært lukrative både for undervisningsinstitusjonene og deres samarbeidspartnere, se Bøhren og Wold (2020).

¹³⁹ Laksetildelingsforskriften § 22 sjettede ledd, jf. akvl. § 1.

¹⁴⁰ Laksetildelingsforskriften § 22a første ledd. Begrunnelsen er et behov for å undersøke disse nærmere, se Regjeringen (2021a).

¹⁴¹ Laksetildelingsforskriften § 22 andre ledd og § 28 a første, tredje og fjerde ledd, jf. § 23 første ledd.

¹⁴² Gitt at målene for prosjektet er oppnådd, jf. laksetildelingsforskriften § 23 c.

2015–2017, men den forrige regjeringen antydte at det kunne bli aktuelt å gjenåpne den.¹⁴³

Felles for særtillatelse er at de gis vederlagsfritt etter enkeltsøknader av Fiskeridirektoratet, med tidsrammer på 10 eller 15 år.¹⁴⁴ De fleste kan fornyes etter at tiden har løpt ut, og utviklingstillatelsene blir tidsubegrensede dersom de konverteres.¹⁴⁵ Den øvre rammen på biomasse per særtillatelse er 780 tonn.¹⁴⁶ Et unntak er utviklingstillatelsene, som er omfattet av trafikkløssystemet.¹⁴⁷ Tanken er at særtillatelsene skal tjene et samfunnsnyttig formål.¹⁴⁸ De er likevel i aller høyeste grad en del av den kommersielle virksomheten. Disse særtillatelsene har dessuten vært gjenstand for nyere vurderinger om deres funksjon og nødvendighet, hvor det kan være indikasjoner på at de i større grad subsidierer markedsinnovasjon framfor forskning.¹⁴⁹

Basert på denne redegjørelsen av reguleringen av oppdrettsanlegg ser vi at eieren av det tekniske oppdrettsanlegget, og dermed parten som skal tilskrives eiendomsskatt, også er eieren av oppdrettstillatelsen, som gir parten rett til å plassere og drive anlegget.¹⁵⁰

2.2.4 Skatteobjektet

Skatteobjektet er gjenstanden eller forholdet som skal skattlegges, som for eiendomsskatten er eiendommene i kommunen.¹⁵¹ Eiendomsskatt er beskrevet som en objektsskatt, fordi den følger objektet uavhengig

¹⁴³ Fiskeridirektoratet (2021b) og Regjeringen (2018) s. 33.

¹⁴⁴ Se Fiskeridirektoratet (2017), Fiskeridirektoratet (2021b), Fiskeridirektoratet (2021c) og Laksetildelingsforskriften § 8 andre ledd og § 23 første ledd. Det kan stilles vilkår ved tildeling.

¹⁴⁵ Laksetildelingsforskriften § 23 første ledd.

¹⁴⁶ Laksetildelingsforskriften § 28 b.

¹⁴⁷ Produksjonsområdeforskriften § 2 tredje ledd.

¹⁴⁸ Marcussen (2021) s. 13.

¹⁴⁹ Se sammendraget til Deloitte (2019) s. 4–5 og effektiviteten av forsknings- og utviklingstillatelser i oppsummeringen til Grünfeld (2021) s. 50–52.

¹⁵⁰ Dette følger også av ordlyden til skatteobjektet i esktl. § 4 tredje ledd, som viser til oppdrettsanlegg med dens plassering i sjøen og til bruk for oppdrett, som forutsetter at eieren har tillatelse til dette.

¹⁵¹ Se esktl. § 4, jf. § 3.

av skatteyters evne til å bære skattebyrden,¹⁵² Skatteobjektet for eiendomsskatten er normalt grunn, bebyggelse og liknende, mens andre aspekter som utsikt, beliggenhet og liknende er forhold som trekkes fram i verdsettelsen, se nedenfor i kapittel 2.3.

Eiendomsskatt skrives ut på eiendommer etter valgte «kategorier» i § 3 første ledd bokstaver a til g. Kommuner kan velge å skrive ut eiendomsskatt etter en av disse kategoriene, og hver kategori gir uttrykk for hvilke eiendommer kommunene kan skrive ut eiendomsskatt på samtidig. For eksempel er «kraftanlegg, vindkraftverk, kraftnett og anlegg omfatta av særskattereglane for petroleum» en egen kategori, jf. bokstav c. Alle eiendommene som er omfattet av samme kategori må ilegges eiendomsskatt, jf. hensynet til likebehandling.¹⁵³

Oppdrettsanlegg er angitt som skatteobjekt etter eiendomsskattelova § 4 tredje ledd. Oppdrettsanlegg er imidlertid ikke nevnt som en egen type eiendomskategori etter esktl. § 3. Innholdet i kategoriene etter § 3 er utdypet i § 4, som gir uttrykk for hva som regnes som eiendommer som kan ilegges skatt etter eiendomsskattelova. Derfor vil jeg først redegjøre for innholdet i skatteobjektet «oppdrettsanlegg», før jeg kommer tilbake til hvilke utskrivingsalternativer som oppdrettsanlegg er omfattet av.

Esktl. § 4 første ledd gir uttrykk for at eiendomsskatt kan utskrives på alle faste eiendommer, som også kan tolkes dithen at alle eiendommer som er beskrevet i § 4 er faste eiendommer. Andre ledd gir uttrykk for hvilke forhold som blant annet omfattes av faste eiendommer, næringseiendommer og liknende. Tredje ledd tar for seg oppdrettsanlegg særskilt:

¹⁵² NOU 1999: 7 Flatere skatt s. 50 og Rt. 1999 s. 192 A (Statnett) s. 201. Eiendomsskatten tar ikke hensyn til skatteyters inntekt eller gjeld, og derfor vurderes ikke skatteevneprinsippet. Noen mener derfor at eiendomsskatten er usosial, se Dokument nr. 8:55 (2000–2001) s. 1. Dette er kanskje mest aktuelt for privatpersoner og deres boliger, hvor eiendomsskatten blir prosentvis mindre jo større inntekt man har (virker regressivt). Det kan oppleves urettferdig for personer med lav inntekt. Det samme gjelder for selskaper, men dette er mer usikkert siden profesjonelle eiendommer verdsettes ulikt, se kapittel 2.3. Motsatt av en objektskatt er en subjektskatt, som følger pliktsubjektet og dennes skatteevne. Et eksempel på en subjektskatt er inntektsskatten.

¹⁵³ Ulik behandling av eiendommer innenfor samme kategori kan være usaklig forskjellsbehandling.

Flytande anlegg i sjø for oppdrett av fisk, skjell, skalldyr og andre marine artar vert jamnstelt med næringseigedom og anlegg nemnde i andre leden fjerde punktum, når anlegget har vore stasjonert i kommunen i over 6 månader i året før skatteåret. Eigedomsskatt vert då skriven ut sjølv om anlegget ikkje var stasjonert i kommunen 1. januar i skatteåret. Verdsetjinga av anlegget skjer jamvel etter tilhøva denne datoen. Til slikt anlegg vert rekna dei fysiske installasjonane som merder, flytemodul, fôringsmaskin, fôringslager, opphaldsrom og sanitæranlegg og liknande, samt anker, lodd og liknande til forankring.

En naturlig språklig forståelse av ordlyden tilsier at objektet er anlegget etter sitt formålsgitte bruk og med sin plassering, med tilhørende deler, herunder maskiner, forankringer, og liknende. For eksempel er ikke oppdrettsanlegg på land, eller et anlegg i sjøen til bruk for annen virksomhet enn oppdrett, omfattet av ordlyden. De tilhørende delene er ramset opp, på samme måte som tilbehør til annen fast eiendom i esktl. § 4 andre ledd. I tillegg framstår plasseringen til anleggene som av betydning, ettersom det er et krav om fast tilstelning over tid.

I akvakulturdriftsforskriften framgår definisjonene av *akvakulturanlegg* og *installasjon*. Akvakulturanlegg er beskrevet som «[...] enhver lokalitet, fysisk avgrenset område eller installasjon som drives av et akvakulturføretak der akvakulturdyr oppdrettes [...]».¹⁵⁴ Denne definisjonen peker på lokaliteten som en del av anlegget. Det er en logisk følge av konsesjonssystemet at lokalitetstillatelsen regnes som en del av anlegget, ettersom et oppdrettsanlegg i sjøen ikke kan eksistere uten en lokalitet. I tillegg kan man ikke drifte anlegget uten en selskapstillatelse. Forskriften gir også uttrykk for at en fysisk installasjon er et akvakulturanlegg, og ordlyden «eller» tilsier at denne kan regnes som et anlegg alene. Akvakulturdriftsforskriftens beskrivelse av installasjon er «[...] innretning der akvakulturdyr kan føres, behandles, eller oppbevares, inkludert fortøyninger [...]».¹⁵⁵ Forskriftens definisjon av installasjon er mer generell enn den i esktl. § 4 tredje ledd, men likner de delene som blir

¹⁵⁴ Akvakulturdriftsforskriften § 4 bokstav b.

¹⁵⁵ Akvakulturdriftsforskriften § 4 bokstav k.

beskrevet der. Definisjonene i akvakulturdriftsforskriften kan imidlertid ikke tillegges for stor vekt, ettersom det er ordlyden i eiendomsskatteleva som er førende for tolkningen av skatteobjektet, jf. legalitetsprinsippet. Akvakulturdriftsforskriften er spesielt rettet mot oppdrett, og man kan anta at denne innehar «korrekte» definisjoner av oppdrettsobjekter, men loven og forskriften regulerer ulike forhold med ulike formål, noe som tilsier at man må være varsom med å sette likhetstegn mellom disse.

Ordlyden i oppramsingen av de tekniske delene som hører til anlegget i esktl. § 4 tredje less er presis, men ikke uttømmende, jf. ordlyden «merder, flytemodul, føringsmaskin, føringslager, opphaldsrom og sanitæranlegg og *liknande*, samt anker, lodd og *liknande til forankring*» (egen kursivering). Oppdrettsanlegg er ikke omfattet av unntaket for produksjonsutstyr og -installasjoner i esktl. § 4 andre ledd tredje punktum, ellers ville de oppramsede delene til skatteobjektet vært unntatt.¹⁵⁶ Skattlegging av slike deler er regnet som lite nøytralt, fordi det påvirker investeringer.¹⁵⁷

¹⁵⁶ Det følger av esktl. § 4 tredje ledd første punktum som viser til andre ledd fjerde punktum. Det er kronglete å lese ut av loven, og kunne med fordel vært presisert klarere, men det støttes av Prop. 1 LS (2017–2018) s. 115. Interessant nok gjelder ikke denne ordlyden for oppdrettsanlegg for land, som naturligvis ikke er «flytende anlegg i sjø». Det betyr at landbaserte oppdrettsanlegg i større grad blir behandlet som næringseiendom, mens sjøbaserte oppdrettsanlegg likner mer på kraftanlegg, vindkraftverk, kraftnett og petroleumsanlegg. Denne ulike behandlingen kan tenkes å skyldes bruken av naturressurser i produksjonen. I Innst. O nr. 1 (2008–2009) s. 64 gis det imidlertid uttrykk for at et oppdrettsanlegg har likhetstrekk med «industrianlegg på land». Her kan industrianlegg forstås som både næringseiendom og kraftanlegg, slik at det er usikkert hvordan man skal forstå denne sammenlikningen.

¹⁵⁷ Mirrlees (2011) s. 369–371.

Om skatteobjektet sier forarbeidene til esktl. § 4 tredje ledd følgende:

Skatteobjektet vil være selve de fysiske installasjonene i oppdrettsanlegget. Dette inkluderer merder, flytemoduler, foringsmaskiner og andre tekniske innretninger, foringslager, oppholdsrom med kjøkken og sanitæranlegg, samt anker og lodd mv. til forankring av anlegget.¹⁵⁸

Forarbeidene gir uttrykk for at bare de tekniske delene av anlegget skal inkluderes i skatteobjektet. De understreker også at tilbehør som båter til oppdrettsvirksomhet og varelageret (fiskebestanden) faller utenfor ordlyden til skatteobjektet.¹⁵⁹ De gir ikke uttrykk for noe mer om oppdrettsanlegg som skatteobjekt.

Kommunesektorens Organisasjon (KS) har gitt ut en mal for hvordan man skal tolke eiendomsskattereglene for oppdrettsanlegg. Jeg bruker denne malen for å vise hvordan mange kommuner tolker og praktiserer eiendomsskattereglene ved skattlegging av oppdrettsanlegg. KS har tolket skatteobjektet som det fysiske anlegget med det nevnte tilbehøret, slik som beskrevet i forarbeidene.¹⁶⁰

Basert på ordlyden, innholdet i forarbeidene og kommunenes tolkninger og praksis kan man legge til grunn at skatteobjektet omfatter anlegget med tilhørende installasjoner, produksjonsutstyr, rom, forankringer og liknende som framgår av tredje ledd og som likner disse. Anleggets formål og plassering må også ha betydning for skatteobjektet, ettersom anlegg som ikke innfrir disse «vilkårene», ikke omfattes av ordlyden. Disse delene framgår imidlertid ikke som en del av skatteobjektet etter dagens tolkning, og virker bare som avgrensninger for typen anlegg som omfattes eller ikke omfattes av regelen i esktl. § 4 tredje ledd. Om dette kan tolkes annerledes, kommer jeg tilbake til i kapittel 4.2.

Det er på det rene at laks- og ørretoppdrett er omfattet av ordlyden i § 4 tredje ledd, jf. ordlyden «fisk». Bestemmelsen skiller ikke mellom oppdrettsanlegg etter deres formål. Både oppdrettsanlegg til kommersiell

¹⁵⁸ Innst. O nr. 1 (2008–2009) s. 64–65, jf. Ot.prp. nr. 1 (2008–2009) s. 96.

¹⁵⁹ Det følger av ordlyden til esktl. § 4 tredje ledd, men er presisert i Innst. O nr. 1 (2008–2009) s. 65.

¹⁶⁰ KS Eiendomsskatteforum (2020) s. 7–8.

oppdrett og til særformål er derfor omfattet. Praksis etter esktl. § 4 tredje ledd er imidlertid noe ulik. I Frøya kommune ilegges eiendomsskatt etter en vurdering av om anlegget i hovedsak brukes til kommersielt oppdrett.¹⁶¹ Dersom anlegget tjener et annet formål, særlig forsknings- og utviklingsformål, ilegges ikke eiendomsskatt.¹⁶² En slik praksis kan være i strid med lovens ordlyd som forutsetter lik skattlegging av alle eiendommer under samme kategori, jf. § 3 første ledd. En praksis som ført av Frøya kan tenkes i strid med forbudet mot usaklig forskjellsbehandling. Jeg går ikke nærmere inn på dette, men understreker at det er et uheldig utfall av den friheten kommunene har innenfor eiendomsskatteregimet. Ulik praksis etter loven er også problematisk sett opp mot nøytralitetshensynet, fordi det påvirker skattleggingens effektivitet.¹⁶³ Kommunene Hitra og Senja opererer ikke med et slikt skille, og sistnevnte har oppgitt at de følger KS sin veiledning for skattlegging av oppdrettsanlegg.¹⁶⁴

Det følger videre av ordlyden til § 4 tredje ledd første punktum at oppdrettsanlegg er likestilt med næringsseiendommer og anlegg nevnt i andre ledd fjerde punktum.¹⁶⁵ Ordlyden i § 4 andre ledd fjerde punktum er et unntak som sier at «Til næringsseigedom vert ikkje rekna kraftanlegg, vindkraftanlegg, kraftnett og anlegg omfatta av særskattereglane for petroleum». En presiserende tolkning av ordlyden vil tilsi at oppdrettsanlegg er likestilt med næringsseigedom og kraft- og vindkraftanlegg, kraftnett og anlegg omfattet av petroleumsskatteregimet.¹⁶⁶ Det

¹⁶¹ Gipling (2021b).

¹⁶² Jeg sammenliknet akvakulturregisteret med Frøyas eiendomsskattelister for 2021, og fant at anleggene med utviklingstillatelse og et anlegg med forskningstillatelse (tilhørende Veterinærmedisinsk oppdragscenter AS) ikke var oppført på eiendomsskattelistene. Lokalitetenes ID-nummer er 34857 og 37437. Jeg har imidlertid ikke klart å utelukke at det ikke finnes anlegg på lokalitetene, eller at anleggene har vært forankret på lokaliteten i kortere enn seks måneder. Etter dagens tolkning av eiendomsskattereglene ilegges det da ikke eiendomsskatt, jf. esktl. § 4 tredje ledd.

¹⁶³ Det kan tenkes at enkelte aktører vil forsøke å drive kommersiell oppdrett etter særtillatelse, for å unngå eiendomsskatt.

¹⁶⁴ Lian (2021b) og Senja kommune (2021). For veiledningen se KS Eiendomsskatteforum (2020).

¹⁶⁵ Det er imidlertid ikke næringsseigedom, jf. Rogan (2021d).

¹⁶⁶ Her siktes det til deler av anlegg som tilhører petroleumsskatteregimet som ligger innenfor eiendomsskattens virkeområde, typisk rørledning, jf. Rogan (2021e).

framstår lite hensiktsmessig med en henvisning til anleggene i andre ledd fjerde punktum dersom oppdrettsanlegg kun er likestilt med næringseiendom. Oppdrettsanlegg er objekter som utnytter naturressurser, på lik linje med kraftanlegg, vindkraftverk og liknende, og derfor vil det også være naturlig å likestille med disse – i tillegg til den mer generelle kategorien «næringseiendom». Jeg tolker derfor ordlyden slik. Det følger av proposisjonen til Stortingets skattevedtak for 2018 at oppdrettsanlegg er likestilt med alle disse objektene.¹⁶⁷ KS har stilt seg bak en slik forståelse av ordlyden.¹⁶⁸ Denne paragrafen er tolket noe ulikt i teori, men jeg tror det beror på en misforståelse.¹⁶⁹ Hensikten med denne likestillingen er ikke fullstendig klargjort i ordlyden, som gir uttrykk for en generell likestilling. Ettersom § 4 definerer skatteobjektene, er det nærliggende å trekke en parallell til eiendomskategoriene som er oppgitt i § 3 første ledd. Dersom oppdrettsanlegg er likestilt med kategoriene «næringseiendom» og «kraftanlegg», «vindkraftanlegg», «kraftnett» og «petroleumsanlegg», betyr det at man kan skattlegge oppdrettsanlegg etter kategoriene a, c, d, e og f.¹⁷⁰ Det følger av forarbeidene at likestillingen peker mot utskrivingsalternativene i § 3 første ledd, og at det ikke innebærer noen endringer i det «særskilte grunnlaget», som kan forstås som skattegrunnlaget.¹⁷¹ Det virker som at likestillingen først og fremst er ment for å påvirke utskrivingspraksisen.

I esktl. § 4 tredje ledd er det også et vilkår om fast tilknytning for at skattlegging skal kunne skje, jf. første og andre punktum. Anlegget må ha vært plassert i kommunen i minst seks måneder sammenlagt i løpet av det siste året for at eiendomsskatt kan utskrives. Dette viser at anlegg må ha en viss «fasthet» for å kunne regnes som eiendom. Regelen skal

¹⁶⁷ Prop. 1 LS (2017–2018) s. 115 og tilsvarende på 116.

¹⁶⁸ KS Eiendomsskatteforum (2020) s. 6.

¹⁶⁹ Se Gaasemyr (2021a) sin forståelse mot Rogan (2021a) og Rogan (2021f). Min tolkning er den samme som Rogan.

¹⁷⁰ Næringseiendom er del av «fast eiendom» i bokstav a, se esktl. § 4 andre ledd første punktum.

¹⁷¹ Prop. 1 LS (2017–2018) s. 115 og s. 116. Se også KS Eiendomsskatteforum (2020) s. 6.

blant annet forhindre uenigheter mellom kommuner dersom et anlegg flyttes mellom disse, og for å forhindre dobbeltbeskatning av anlegg.¹⁷²

2.2.5 Oppsummering

Oppsummert er reglene for eiendomsskatt på oppdrettsanlegg klare på hvem som er kreditor eller pliktsubjekt, men mindre entydige på rammen av skatteobjektet og de andre vilkårene i esktl. § 4 tredje ledd. Det finnes et tolkningsrom i loven, som synes blant annet gjennom at forskjellige lover og forskrifter kan ha ulik definisjon av samme objekt, at kommuner har tolket ordlyden ulikt, og ellers lite teori og praksis. Sistnevnte skyldes at det er relativt nye og uprøvde regler. Jeg har forsøkt å beskrive praksis slik den er i dag, men jeg mener det er behov for en nærmere avklaring av dette.

2.3 Hvordan beregnes skattegrunnlaget?

Skattegrunnlaget er verdien man fastsetter skatteobjektet til, og senere beregner skatteytelsen etter.¹⁷³ Skattegrunnlaget er begrenset av skatteobjektet i den forstand at det ikke kan inkludere større verdier enn det som er omfattet av objektet. Skattegrunnlaget for eiendomsskatten fastsettes normalt hvert tiende år,¹⁷⁴ og beregnes på bakgrunn av forskjellige verdsettelsesmetoder. Disse er utviklet i praksis, men de har grunnlag i lov gjennom esktl. § 8 A-2, jf. § 8 A-1 første ledd.¹⁷⁵ Det skyldes at

¹⁷² Ot.prp. nr. 1 (2008–2009) s. 97.

¹⁷³ Man kan skille mellom takstgrunnlag og skattegrunnlag ved at førstnevnte er verdien av objektet som det er, mens sistnevnte er verdien som ilegges skattesatsen. Skillet her er for eksempel bunnfradrag eller prosentjusteringer i skattegrunnlaget. Det er imidlertid ikke nødvendig å skille mellom disse her.

¹⁷⁴ Esktl. § 8 A-3 andre ledd første punktum, med en rekke unntak, se resten av bestemmelsen.

¹⁷⁵ Se for eksempel Rt. 1974 s. 332 A (Hydro) s. 335–336, Rt. 1991 s. 98 A (Elkem A/S) s. 101 og Rt. 2007 s. 149 A (LKAB II) avsnitt 41. Tidligere var grunnlaget i byskatteloven av lov 18. august 1911 nr. 8 om skatt av formue og inntekt § 5 første ledd. Ordlyden i esktl. § 8 A-2 første ledd første punktum og byskatteloven § 5 første ledd har likt innhold, og praksis etter den gamle loven er derfor gjeldende rett.

verdsettelsesreglene i eideomsskattelova ikke trådte i kraft før i 2013, selv om loven ble laget i 1975.¹⁷⁶ Det betyr at det eksisterte en overgangsperiode på 37 år, hvor både byskatteloven av 1911 og eideomsskattelova eksisterte sammen. Det virker som at eiendomsskattelovene over tid ikke har gitt tilstrekkelig klarhet i slike spørsmål, som har ledet til en praksis utviklet av Høyesterett.¹⁷⁷ Ettersom eideomsskattelova sine regler nå er i kraft, må man ta utgangspunkt i ordlyden til esktl. § 8 A-2:

Verdet av eideomen skal setjast til det beløp ein må gå ut frå at eideomen etter si innretning, brukseigenskap og lokalisering kan bli avhenda for under vanlege salstilhøve ved fritt sal. Skattegrunnlaget for bustader og fritidsbustader vert sett til verdet multiplisert med 0,7. Verdet av næringsideom skal setjast til teknisk verde når det ikkje er mogleg å fastsetje verdet etter regelen i første punktum.

Verdet av vindkraftverk, kraftnettet og anlegg omfatta av særskattereglane for petroleum skal setjast til teknisk verde, eller avkastningsverde når det gir best uttrykk for verdet.

En naturlig språklig forståelse av ordlyden i første ledd første punktum tilsier at man skal finne verdien av en eiendom på bakgrunn av dens tilstand, etter sitt bruksformål og basert på plassering. Det betyr at man skal finne verdien til objektet som beskrevet i esktl. § 4, og dens verdi i form av sitt bruksområde og sin plassering. Det skal tas hensyn til faste forhold som er av betydning for eiendommens verdi, mens skiftende forhold skal ses bort ifra.¹⁷⁸ Faste forhold kan være utsikt, nærhet til vei eller gode produksjonsforhold, mens skiftende forhold kan være arbeidskraft eller eierens egen evne til lønnsom drift. Det betyr at selve verdsettingen vil være skjønnspreget, men at den skal skje og hva som skal vektlegges er lovpålagt. Verdsettingen av eiendommen skal også skje på et objektivt

¹⁷⁶ Fram til 2013 gjaldt fortsatt reglene om verdsettelse i lov 18. august 1911 nr. 9 skattelov for byene, selv om resten av byskatteloven var opphevet, se Rogan (2021b).

¹⁷⁷ Basert på domspraksis virker det imidlertid som at denne beregningspraksisen for skattegrunnlag har utviklet seg i lys av en eksisterende lovgivervilje, se for eksempel *Hydro*-dommen, hvor det framgår at «Byskattelovens § 5 må tolkes etter sin spesielle ordlyd, på bakgrunn av lovmotivene og under hensyn til den langvarige praksis som foreligger», jf. s. 335.

¹⁷⁸ Rt. 2011 s. 51 A (Sydvaranger) avsnitt 41.

grunnlag, jf. ordlyden «vanlege salstilhøve ved fritt sal». Verdsettingen skal altså ta hensyn til eiendommens særegne forhold, men samtidig plassere denne i en tenkt salgssituasjon uten særegne forhold. Man skal se bort ifra subjektive forhold ved eiendommen, som for eksempel eierens egen utnyttelse eller særegne betingelser tilknytter eier.¹⁷⁹ Det innebærer også at reelle salgsverdier til en eiendom ikke kan brukes, ettersom det vil bære preg av subjektivitet fra kjøperens side.¹⁸⁰ Dette framgår av langvarig praksis, og kalles for den «objektiviserte omsetningsverdien».¹⁸¹ Begrepet kommer av at det ikke finnes en ren objektiv verdi, men at man etterstreber å finne en verdi som er tilnærmet objektiv.¹⁸² Det er det rettslige utgangspunktet for fastsettelse av eiendomsskattegrunnlaget uavhengig av typen eiendom.

Det finnes flere måter å finne fram til den objektiviserte omsetningsverdien på. Disse «måtene» kalles *verdsettelsesprinsipper*. Ordlyden i § 8 A-2 første ledd gir ikke uttrykk for hvilken metode man skal bruke, men det følger av praksis at utgangspunktet for næringseiendom er *kapitaliserte leieverdier* eller *teknisk verdi*. Kapitaliserte leieinntekter er omgjøring av forventet leieinntekt til en nåverdi.¹⁸³ Nåverdi er be-

¹⁷⁹ Med egen utnyttelse siktes det her til de tilfellene der en eier bruker en eiendom til noe annet enn det den er ment til, for eksempel dersom et vannkraftanlegg ikke brukes til å drive vannkraft. Særegne betingelser tilknyttet eier kan for eksempel være hjemfallsretten innenfor vannkraftproduksjon, som anses som en subjektiv faktor ved skatteobjektet, fordi det er en begrensning i den konkrete eiers råderett. Hjemfallsrett betyr at vannfall, regulering og anlegg faller tilbake til staten etter utløpet av konsesjonen, avhengig av vilkårene i konsesjonen. Det er ikke en begrensning i faktisk utnyttelse av eiendommen. Se *Statnett*-dommen s. 201.

¹⁸⁰ *Sydvaranger*-dommen avsnitt 37–39. På boliger brukes salgsstatistikk fra SSB, se Skatteetaten (2021b). Det er imidlertid snittverdier, og dermed ikke subjektive.

¹⁸¹ Rt. 1912 s. 501 (LKAB I) s. 502, Rt. 1987 s. 129 A (A/S Tyssefaldene) s. 132–133, *Elkem A/S*-dommenes. 101, *LKAB II*-dommen avsnitt 42, *Sydvaranger*-dommen avsnitt 34 og avsnitt 43 hvor Høyesterett gir uttrykk for at dette er festnet praksis, Rt. 2015 s. 1054 A avsnitt 53 (Høyesterett kalte det et objektivitetsprinsipp) og HR-2017-1258-A avsnitt 58. Høyesterett har uttrykt tvil ved hvor langt man skal gå i å anvende dette prinsippet, se *Statnett*-dommen s. 202. Etterfølgende praksis tilsier imidlertid at innholdet og rekkevidden av regelen er festnet.

¹⁸² Harboe (2004) s. 169.

¹⁸³ Prop. 1 LS (2017–2018) s. 110 viser til «faktisk eller forventet» leieinntekter, men jeg mener at det er riktiger å benytte seg av forventede inntekter eller estimerte inntekter for å oppnå en objektiv verdi i et tenkt marked. Faktiske inntekter vil bære preg av subjektivitet.

tegnelsen på dagens verdi av et framtidig beløp.¹⁸⁴ Teknisk verdi er den historiske gjenanskaffelsesverdien til eiendommen, altså justert for slit, elde og liknende.¹⁸⁵ Begrepet teknisk verdi kalles også «substansverdi» i rettspraksis.¹⁸⁶ Ordlyden i § 8 A-2 gir uttrykk for at teknisk verdi er en unntaksregel, men etter praksis er disse to metodene likestilt, og hovedregelen for valg av metode avhenger av type næringseiendom.¹⁸⁷ For eksempel er det vanlig praksis for kontorlokaler å benytte leieverdier, mens industrianlegg og liknende tar utgangspunkt i en teknisk verdi.¹⁸⁸ Grunnen til dette er at det ikke er mulig å fastsette en objektiv verdi etter leieinntekter for visse typer eiendom, jf. første ledd siste punktum. Det er typisk der hvor eiendommen det er snakk om normalt ikke leies ut, eller har andre verdier som er vanskelig å verdsette gjennom leie. I tillegg er den tekniske verdien enkel og praktikabel å benytte, og gir stabile takster.¹⁸⁹

For vindkraftverk, kraftnett og petroleumsanlegg, ofte referert til som «energianlegg»,¹⁹⁰ framgår det av ordlyden i andre ledd at verdsettelse skal skje etter teknisk verdi, med mindre *avkastningsverdi* gir et bedre uttrykk for anleggets verdi. Avkastningsverdien innebærer at man bruker avkastningen fra produksjonen kapitalisert til nåverdier, på samme måte

¹⁸⁴ Idsø (2017).

¹⁸⁵ *LKAB II*-dommen avsnitt 43 og *Elkem A/S*-dommen s. 101. Det beregnes ved å bruke faktiske investeringskostnader, se eksemplene i Rogan (2021g).

¹⁸⁶ Se Rt. 2012 s. 1359 A (Flytebrygger) avsnitt 70. Noen bruker begrepet om både teknisk verdi og kapitaliserte leieinntekter. Se for eksempel Larsen (2011) s. 55 og TNETE-2009-98754. Basert på praksis jeg har vist til, tolker jeg substansverdi som et begrep på teknisk verdi. Begrepet kan være forvirrende, ettersom det også refererer til en finansmodell for å beregne markedsverdien til et selskap. Det er derfor ikke hensiktsmessig å legge for mye i begrepsbruken.

¹⁸⁷ Normalt er det knyttet opp mot den tekniske verdien, men det utelukker ikke andre metoder, se *Hydro*-dommen s. 336, *Sydvaranger*-dommen avsnitt 35 og *Flytebrygger*-dommen avsnitt 69–72.

¹⁸⁸ Prop. 1 LS (2017–2018) s. 110. I *Flytebrygger*-dommen avsnitt 76–77, kom Høyesterett til at kostverdien av en flytebrygge ikke reflekterte dens verdi som eiendom og at man derfor måtte benytte seg av leieinntektene. For industrianlegg er teknisk verdi hovedregelen, se *LKAB II*-dommen avsnitt 43–44 og Rogan (2021g).

¹⁸⁹ KS Eiendomsskatteforum (2020) s. 9.

¹⁹⁰ Det er gruppen eiendommer beskrevet i esktl. § 3 første ledd bokstav c, altså kraftanlegg, vindkraftverk, kraftnettet og anlegg omfattet av særskattereglene for petroleum.

som leieinntekter.¹⁹¹ Det kalles også *lønnsomhetsberegning* eller *rentabilitetsberegning*, og er en kjent metode utviklet i praksis. Ordlyden i andre ledd er imidlertid fra 2017.¹⁹² Ifølge praksis kan avkastningsverdien også brukes på andre anlegg enn de nevnt i ordlyden, for eksempel for industri-anlegg eller anlegg for mineraluttak.¹⁹³ Det er blant annet den lovfestede hovedregelen for verdsetting av kraftanlegg, se kapittel 3.3. En naturlig språklig forståelse av ordlyden til esktl. § 8 A-2 andre ledd tilsier at man skal bruke avkastningsverdien dersom den tekniske verdien er lavere eller høyere enn objektets objektive verdi. Ordlyden sier ikke noe om hvor stor forskjellen mellom teknisk verdi og avkastningsverdi må være.¹⁹⁴ Tidligere Høyesterettspraksis gir imidlertid uttrykk for at avkastningsverdi bare kan benyttes der det er «temmelig åpenbart» at driften til et anlegg ikke vil være lønnsomt, slik at den objektive verdien til anlegget er klart lavere enn den tekniske verdien.¹⁹⁵ Jeg tolker dette som en høy terskel. Denne praksisen gjelder imidlertid for «andre anlegg enn kraftverk».¹⁹⁶ Det er usikkert hvordan dette skal tolkes, etter tilføyningen av dagens ordlyd i andre ledd, men det gjelder hvert fall industrianlegg.¹⁹⁷ Jeg mener at en praksis med en klar forskjell i substansverdi og avkastningsverdi kan

¹⁹¹ Forskjellen mellom disse metodene er først og fremst hva som er objektets primære inntektskilde som eiendom, som for kontorlokaler og flytebrygger vil være utleieinntekter, mens for et anlegg med en spesiell virksomhet vil være er inntekter fra denne. Selve beregningene kan også variere, hvor utleieinntekter bygger på statistikk mens inntekter kan estimeres basert på ytelse og markedspris. Se til eksempel kapittel 3.3 for kraftanlegg og LH-2015-32248 for mineraluttak.

¹⁹² Andre ledd ble vedtatt ved lov nr. 118/2017.

¹⁹³ *LKAB II*-dommen avsnitt 46, jf. *Hydro*-dommen s. 336 og LH-2015-32248. I lagmannsrettsdommen la retten til grunn at substansverdien er utgangspunktet, jf. Høyesterettspraksis, men at avkastningsprinsippet kan brukes der substansverdien ikke fanger opp eiendommens verdi. Retten påpekte at man normalt skal verdsette hele anlegget som utgangspunkt i avkastningsprinsippet, men i dette tilfellet skilte de på jernmalmen og maskinene. Det skyldes at verdsettingen av jernmalmen fulgte grunneierens forskriftsmessige kompensasjon for malmen.

¹⁹⁴ Forarbeidene til andre ledd, Prop. 1 LS (2017–2018), gir ikke klarhet i dette.

¹⁹⁵ Det forutsetter nærmere bestemte vilkår, se *LKAB II*-dommen avsnitt 50. Det er en snever unntaksregel, jf. at det må være «temmelig åpenbart» at driften ikke kan regnes som lønnsom og at det må være en klar forskjell mellom substansverdi og avkastningsverdi.

¹⁹⁶ *LKAB II*-dommen avsnitt 46.

¹⁹⁷ *LKAB II*-dommen handler om Luossavaara-Kiirunavaara AB, som er et mineralkonsern.

være i strid med formålet om objektivisert omsetningsverdi. Det skaper en terskel som kan forhindre korrekt verdsettelse av eiendommer, og føre til en urimelig byrdefull skatteytelse og forårsake vridninger. Dersom dette ble redusert til en sannsynlighetsovervekt, ville man i større grad sikret en lik og rettferdig behandling av eiendommer. Samtidig kan det ligge praktiske hensyn bak denne regelen, blant annet et ønske om stabile takster, færre tvister og enklere beregningsmetoder.¹⁹⁸

Den nyere ordlyden i loven taler for at prinsippet, hvert fall på energianlegg, også kan brukes i andre tilfeller, og kan være ment som en endring av praksis. Det følger også av underrettspraksis, av Finansdepartementets uttalelser, og av teori at avkastningsprinsippet også kan benyttes på forhold der den objektive verdien av anlegget må sies å være høyere enn den tekniske verdien. Disse kildene viser ikke bare til energianlegg, men gir uttrykk for at prinsippet kan brukes til å verdsette eiendommer som helt eller delvis bruker en begrenset naturressurs eller lokalitet i sin virksomhet.¹⁹⁹ Som vi vil se nedenfor i kapittel 4, er dette praksisen for verdsettelse av kraftanlegg. Dette er også tatt til orde for i teori, hvor Mattis Stavang har argumentert for at kommuner ved eiendomsskattlegging av oljeledninger og liknende tilhørende petroleumsvirksomhet, kan bruke grunnrenten (som er en del av avkastningen) som skattegrunnlag for eiendomsskatten.²⁰⁰ Kildene sier ikke noe om det må være en tilsvarende klar forskjell i lønnsomheten og den tekniske verdien for disse tilfellene, men det må nok være en beviselig forskjell.

I juridisk teori har avkastningsmetoden blitt kritisert for å være et avvik fra praksisen om å finne den objektive verdien, fordi bruk av eierens

¹⁹⁸ Ifølge tingsrettspraksis kan avkastningsverdien være vanskelig å fastsette uten at den aktuelle eiers forhold trekkes inn, samtidig som at verdien kan variere stort i takstperioden, noe som tilsier at terskelen for dens anvendelse er høy, se TNETE-2009-98754. Likevel er det tatt i bruk flere steder, blant annet i LH-2015-32248 ved verdsetting av jernmalm i grunnen til en eiendom. Retten fant at avkastningsprinsippet var den riktige metoden, som tilsier at prinsippet får anvendelse der det gir det mest korrekte resultatet – selv om det kan være komplisert.

¹⁹⁹ Se Rogan (2021h), Finansdepartementet (1999) og LH-2015-32248 som viser til Finansdepartementets uttalelse. Dommen viser også til en Høyesterettsdom, Rt. 1918 s. 189, som jeg ikke har klart å finne igjen. Jeg mistenker derfor at dette er feil referanse.

²⁰⁰ Stavang (1994) s. 33.

avkastning vil gi et preg av subjektivitet.²⁰¹ Harboe mener imidlertid at avkastningsberegninger er bedre egnet for å finne en eiendoms salgsverdi i et objektivisert marked enn substansverdien, fordi avkastningen vil følge markedet.²⁰² Jeg mener at den innehar tilstrekkelig objektivitet dersom man benytter estimerte inntekter kombinert med markedspriser. Det knytter eiendommens verdi direkte opp mot markedet.

Basert på rettskildene virker det som at avkastningsprinsippet kan brukes i to tilfeller, og at dette kan gjelde både for energianlegg og andre anlegg. Hvor sikkert man kan slå fast en bruk av et avkastningsprinsipp, kan variere med typen anlegg, jf. ordlyden for energianlegg, den tidligere praksisen for industrianlegg og andre kilder som taler for en mer generell bruk ved verdsetting av naturressurser. Det virker lite praktisk og lite nøytralt å operere med svært ulik praksis på eiendommer, men basert på gjennomgangen av kildene er det vanskelig å konkludere hvordan gjeldende rett skal forstås. Det er behov for en avklaring av bruken av avkastningsprinsippet i eiendomsskatteretten.

Oppsummert har vi sett at hovedformålet med verdsettelsesmetodene er at de skal finne fram til eiendommers objektive verdi, verken mer eller mindre.²⁰³ Det krever med andre ord en konkret vurdering av eiendommen som skatteobjekt, for å finne hvilken metode som best vil gi uttrykk for den objektive verdien.²⁰⁴ Harboe tar til orde for at man må akseptere noe ulikhet i beregninger av praktiske årsaker, men at man bør benytte seg av like beregningsmetoder for like eiendommer.²⁰⁵ Dette gjelder først og fremst innenfor grensene til en kommune, ettersom kommunene

²⁰¹ Larsen (2011) s. 55.

²⁰² Harboe (2004) s. 169. Eksempelet han bruker er at et tenkt marked ikke vil ta hensyn til en utbygging som har blitt spesielt kostbar på grunn av uheldige omstendigheter.

²⁰³ Man kan ikke bruke en verdi som overstiger den objektive omsetningsverdien, se Finansdepartementet (2007). Motsatt vil det være lite hensiktsmessig å bruke en lavere verdi, og kanskje skape en uheldig praksis som er kilde til forskjellsbehandling. Harboe mener at kommuner har en tendens til å gjøre dette, og han tar til orde for at skatteytelsen heller bør justeres gjennom satsen, se Harboe (2004) s. 166. Jeg er enig i dette synet.

²⁰⁴ I *Statnett*-dommen s. 201, sier Høyesterett at den objektiviserte verdien skal anvendes «uten hensyn til om verdsettelsen skjer ut fra avkastningsverdien eller på grunnlag av substansverdien».

²⁰⁵ Harboe (2004) s. 167.

utøver denne myndigheten.²⁰⁶ Dette synet har imidlertid overføringsverdi til nasjonalt nivå, ettersom svært ulik praksis etter loven er uheldig for skattesystemet som helhet.

Når vi så har sett de forskjellige verdsettelsesmetodene for eiendom, er det neste steget å undersøke hvordan dette gjøres for oppdrettsanlegg. Oppdrettsanlegg er ikke nevnt i loven, slik at det krever en nærmere vurdering. Oppdrettsanlegg er anlegg som kan omfattes av begrepet «næringseiendom». Det kan også likne andre anlegg som tar i bruk naturressurser, ettersom oppdrettsvirksomhet i havet er innrettet til å bruke av naturressurser.²⁰⁷ Det er nærliggende å utelukke bruk av kapitaliserte leieinntekter som verdsettelsesmetode, ettersom anlegget i hovedsak ikke består av bygninger som kontorlokaler, og liknende.²⁰⁸ Basert på praksis vil det derfor være naturlig å benytte seg av den tekniske verdien eller avkastningsverdien, dersom den tekniske verdien ikke reflekterer den reelle verdien av det flytende anlegget i sjøen. Finansdepartementet har ved en anledning uttalt at prinsippene for verdsetting som finnes også gjelder for oppdrettsanlegg, herunder substansverdi- og avkastningsverdi-beregninger.²⁰⁹ Tidligere så vi at dagens praksis definerer anlegget som de tekniske delene, som taler for bruk av teknisk verdi. Anleggets «innretning, bruksegenskap og lokalisering» skal fortsatt ha betydning ved verdsettingen.²¹⁰ For oppdrettsanlegg vil dette kunne være forhold som beliggenhet i nærheten av et slakteri, i nærhet til markedet, skjermet for vær og vind og liknende. Det framgår indirekte av KS sin mal for verdsetting at anleggets beliggenhet og slike sider ved disse i liten grad

²⁰⁶ Finansdepartementets har uttalt i et brev av 9. november 1995 at «Et grunnleggende hensyn bak eiendomsskatteloven er likhetshensynet: Eiendommer av samme karakter innen samme kommune skal behandles likt. Dette innebærer at kommunen må legge de samme verdsettelsesprinsippene til grunn ved taksering av likeartede eiendommer beliggende i forskjellige deler av kommunen [...]. Jeg har ikke funnet brevet, men det er referert til i senere uttalelser fra departementet, se Finansdepartementet (1999) og Finansdepartementet (2011).

²⁰⁷ I Ot.prp. nr. 1 (2008–2009) s. 96 er oppdrettsanlegg sammenliknet med industrianlegg.

²⁰⁸ Det er dessuten ulovlig å leie ut oppdrettstillatelser, jf. akvl. § 19 tredje ledd, slik at det også er mindre sannsynlig at det drives utleie av anleggene.

²⁰⁹ Finansdepartementet (2009).

²¹⁰ I Innst. O nr. 1 (2008–2009) s. 65 kalt «beskaffenhet, anvendelighet og beliggenhet».

blir verdsatt.²¹¹ På min forespørsel har kommunene Frøya, Hitra og Senja opplyst om at de bruker den tekniske verdien i verdsetting, i mangel av data fra omsetning på et marked.²¹²

I verdsettingen skal man plassere objektet, med sine særegenheter, i en tenkt salgssituasjon. Dersom man skal «selge» et oppdrettsanlegg, med dens beliggenhet og liknende, forutsetter dette også en avhending av rettighetene til å drive oppdrett og rettighetene til lokaliteten. Det taler for at verdiene av rettighetene til å bruke naturressursene, eller ressursene i seg selv, bør inngå i skattegrunnlaget. Det er imidlertid ikke gitt om disse forholdene kan omfattes av ordlyden i skatteobjektet, og det er heller ikke sikkert om forhold som rettigheter til bruk av naturressurser og liknende må være del av skatteobjektet eller bare kan verdsettes med objektet, slik som utsikt, beliggenhet og så videre. Lovgiver har i forarbeider gitt uttrykk for at merverdi som følge av konsesjonene og varelager skal holdes utenfor verdien av anlegget.²¹³ Deres uttalelse kan imidlertid ikke gå foran lovens prinsipp om verdsetting til objektivisert omsetningsverdi, dersom det vil stride med denne. Det krever i så fall et unntak i lovs form, som ikke finnes. Likevel virker det som at praksis i dag er at skattegrunnlaget for oppdrettsanlegg beregnes etter en teknisk verdi på anleggets tekniske deler, uten at man inkluderer verdien av naturressursene på lokaliteten eller de særegne forholdene ved de ulike lokalitetene.

Oppsummert er reglene for verdsetting av oppdrettsanlegg, og næringseiendommer og energianlegg generelt, mange og kompliserte. En forskjell mellom reglene for skatteobjektet og for skattegrunnlaget er at

²¹¹ KS Eiendomsskatteforum (2020) s. 10–11, hvor det framgår at «Substansverdiberegningen bør skje separat for de ulike bestanddelene i anlegget. For bestanddeler med forventet levetid over ca. 15 år og med vesentlig verdi, vil det være naturlig å fastsette verdien ut ifra antatt faktisk verdiforringelse pga. slit, elde og utidsmessighet. Dette vil typisk være tilfelle for større flytende plattformer, oppholdsrom med kjøkken og sanitæranlegg, føringslager mv. For mindre deler av anlegget som skiftes ut fortløpende, vil det være hensiktsmessig å benytte en rimelig gjennomsnittsverdi basert på objektets økonomiske og faktiske levetid». KS gir også uttrykk for at man skal bruke reelle salgstall, dersom anlegget tidligere har vært solgt, se s. 8. Det vil imidlertid gå imot objektivitetsprinsippet, se *Sydvaranger*-dommen avsnitt 37–38.

²¹² Gipling (2021a), Lian (2021a) og Senja kommune (2021).

²¹³ Innst. O nr. 1 (2008–2009) s. 65.

førstnevnte følger et klarere utgangspunkt i loven, trolig fordi dette er hjemmelen for inngrepet, mens sistnevnte er mer generell i sin ordlyd fordi den skal tilpasses mange forhold. Når det kommer til eiendomsskatten på oppdrettsanlegg, kan man i korte trekk si at reglene som gjelder for oppdrettsanlegg likner dem for næringseiendom og dem for energianlegg, men eiendommens karakter har flere likhetstrekk med energianlegg eller liknende industrianlegg som benytter seg av naturressurser. Om man kan verdsette oppdrettsanlegg på en annen måte, kommer jeg tilbake til i kapittel 4.3.

2.4 Skattesatsen og provenyet

Skattesatsen er den andelen som skatteytelsen skal utgjøre av skattegrunnlaget. Skattesatsen for eiendomsskatten er en promilleandel, og på oppdrettsanlegg ligger den på mellom én og syv promille, jf. esktl. § 11 første ledd. Kommunene kan velge å sette en sats mellom disse verdiene. Eiendomsskattens lave sats er en faktor som reduserer dens vridningseffekt.²¹⁴

Det finnes ikke en oversikt over oppdrettskommunenes samlede inntekter fra eiendomsskatt på oppdrettsanlegg.²¹⁵ I en rapport fra 2011 ble de anslått til mellom 10 og 23 millioner kroner.²¹⁶ Inntektene er sannsynligvis høyere i dag, som følge av inflasjon og økt antall oppdrettsanlegg langs kysten. Eiendomsskatten på oppdrett har imidlertid vært kritisert for at den ikke gir kommunene de inntektene de ønsker.²¹⁷ Det kan skyldes at den tekniske verdien til oppdrettsanlegg er lav. Oppdrett er regnet som en lite kapitalintensiv næring, blant annet fordi investerings- og driftskostnader tilknyttet oppdrettsanlegg er relativt sett lave.²¹⁸ Oppdrettsanleggene er

²¹⁴ Prinsippene om lavere skattesatser og «brede» skattegrunnlag (skatter med få unntak som treffer mange) er brukt som midler for å redusere vridninger, se NOU 1999: 7 s. 42–43.

²¹⁵ Statistisk sentralbyrå hadde ingen oversikt over dette, blant annet fordi eiendomsskatten registreres etter bokstavene i esktl. § 3 første ledd hvor sjøanlegg inngår i flere mulige bokstaver sammen med andre eiendommer.

²¹⁶ Isaksen, Andreassen og Robertsen (2012) s. 59.

²¹⁷ Meld. St. 2 (2014–2015) s. 95.

²¹⁸ Greaker og Lindholt (2021) s. 12–14.

laget av merder av plast eller stål, hvor plast er vanligst, med fiskenøter, forankring, med mer.²¹⁹ Kommunenes kritikk kan også skyldes at de hadde et håp om like store eiendomsskatteinntekter som kraftkommunene.²²⁰

For å illustrere dette har jeg lagt ved et utsnitt fra eiendomsskatte-listene til Frøya kommune for 2021, se figuren under.²²¹ Tallene nest til høyre viser det estimerte eiendomsskattegrunnlaget og helt til høyre ses skatteinntekten på lokalitetene. For eksempel er de ti lokalitetene til Mowi verdsatt til 113 millioner kroner, som er omtrent 11,3 millioner per lokalitet.²²² Samlet utgjør eiendomsskatteprovenyet på sjøanleggene i Frøya 1 882 363 kroner, fra 28 forskjellige lokaliteter og fem forskjellige aktører.²²³

Lokalitet ID: 13886, 14042, 30437, 28636, 31959, 12394, 24696, 15375, 37197, 34857	966840528	Salmar Farming AS	kr 113 158 754	kr 792 111
Lokalitet ID: 12435, 10232, 12449, 31557, 35377	964118191	Mowi ASA	kr 48 615 000	kr 340 305
Lokalitet ID: 12993, 12361, 32677, 12380, 26775, 38997	933792854	Måsøval Fiskeoppdrett AS	kr 67 320 250	kr 471 242
Lokalitet ID: 12357, 12366, 12385, 38797	924895004	Erviks Laks og Ørret AS	kr 22 985 000	kr 160 895
Lokalitet ID: 20559, 33957 og 33557	985848718	Lerøy Midt AS	kr 25 830 000	kr 180 810

Frøya kommune har også en vindpark, verdsatt til 451 millioner kroner, som gir et proveny på 3,2 millioner kroner.²²⁴ Eiendomsskatteprovenyet fra vindparken alene er større enn provenyet fra alle oppdrettsanleggene samlet. Vindparker verdsettes også normalt etter en teknisk verdi,

²¹⁹ Aarhus (2011) s. 5–7.

²²⁰ Kraftkommunene får betydelige eiendomsskatteinntekter fra kraftanleggene, se kapittel 3.4.

²²¹ Frøya kommune (2021).

²²² Det må forstås slik at hver lokalitet har hvert sitt anlegg.

²²³ Skattesatsen i Frøya kommune var 7 promille i 2021.

²²⁴ Frøya kommune (2021).

jf. esktl. § 8 A-2 andre ledd. I motsetning til oppdrettsanlegg omfatter vindparker ofte større områder, og vindparken på Frøya dekker hele 6,6 km², og består av flere vindmøller.²²⁵ Dette er konstruksjoner som har høy teknisk verdi, sammenliknet med oppdrettsanlegg. I tillegg kan deres eiendom omfatte grunnen under møllene. Det er imidlertid vanlig at grunnen til vindmølleparker er leiet.²²⁶ Oppdrettsanlegg er ikke et mindre egnet skatteobjekt enn andre eiendommer, men deres tekniske verdi er lav. Sammenlikningen viser bare effektene av å bruke den tekniske verdien som verdsettelsesmodell, og at denne kanskje ikke gir uttrykk for den reelle verdien av et oppdrettsanlegg i havet. Det er allment kjent at oppdrettsnæringen er svært lukrativ, mens vindkraftnæringen ikke er like lønnsom ennå. Utfordringen med skattleggingen av oppdrettsanlegg, dersom man forventer at de skal gi større eiendomsskatteinntekter enn det gjør i dag, er at verdien fra næringen ligger i produktet, i tillatelsene og ressursen som havet eller lokaliteten utgjør. Ingen av disse verdsettes som en del av skatteobjektet per i dag, eller lar seg inkludere gjennom verdsettelse av anleggets teknisk verdi alene. Måten oppdrettsanlegg er verdsatt og skattlagt, uten at verdiene fra naturressursene inkluderes i skattegrunnlaget, viser også at grunnrenten per i dag ikke er skattlagt gjennom eiendomsskatten.

²²⁵ Trønder Energi (2021).

²²⁶ Meld. St. 28 (2019–2020) s. 78.

3 Eiendomsskatten som en grunnrenteskatt i norsk rett

3.1 Innledning: Eiendomsskatten på vannkraftanlegg

I dette kapitlet vil jeg plassere eiendomsskatten som en allerede eksisterende grunnrenteskatt i det norske skattesystemet. Ved å vise at det allerede finnes metoder for å beskatte grunnrenten gjennom eiendomsskatten, er veien kortere for å vise at det er mulig på oppdrettsanlegg. I innledningen til denne avhandlingen ga jeg uttrykk for at det er mulig at eiendomsskatten på vannkraftanlegg beskatter grunnrenten som finnes i vannkraftnæringen. Det er kjent at vannkraftnæringen er grunnrenteskapende, slik at det er en mulighet for at dette skjer.²²⁷ Kraftnæringen og oppdrettsnæringen har dessuten flere likheter, som gjør at det kan være hensiktsmessig å undersøke eiendomsskattereglene for kraftanlegg for en eventuell sammenlikning. For eksempel ligger andelen grunnrente på et liknende nivå, og begge næringer bygger virksomhetene sine på evigvarende ressurser basert på vann, se kapittel 1.2.1. Jeg har i innledningen også pekt på oljenæringen som grunnrenteskapende, men av plasshensyn har jeg valgt å begrense meg til eiendomsskatten på vannkraftanlegg som et sammenlikningsgrunnlag.²²⁸

Den følgende framstillingen likner den for eiendomsskatten på oppdrettsanlegg i forrige kapittel. Først presenteres kreditor og pliktsubjekt for skatten, og hva som er skatteobjektet (kapittel 3.2). Deretter viser jeg hvordan skattegrunnlaget beregnes, herunder at grunnrenten i vannkraftnæringen reflekteres i skattegrunnlaget, og størrelsen på provenyet fra eiendomsskatten på vannkraftanlegg (kapittel 3.3). Jeg går i dybden i reglene i den grad det er nødvendig for å få en forståelse av

²²⁷ Greaker og Lindholt (2019) s. 14.

²²⁸ Dessuten er hoveddelen av oljenæringen utenfor grunnlinjen, altså utenfor eiendomsskattens virkeområde, selv om ledninger tilhørende næringen ligger innenfor grunnlinjene. Sammenlikningsgrunnlaget blir derfor mindre likt.

skattleggingen. Til slutt trekker jeg fram kritikken som har vært rettet mot eiendomsskatten på kraftanlegg (kapittel 3.4).

3.2 Hvem er kreditor, pliktsubjekt og hva er skatteobjektet?

Kraftkommunene er kreditor for eiendomsskatten på vannkraftanlegg, og kan ilegge denne etter kategoriene i esktl. § 3 første ledd bokstav a og c–f.²²⁹ Det er eierne av kraftanleggene som er pliktsubjektet for skatten.²³⁰ Formålet bak eiendomsskatten på vannkraftanlegg er lik som beskrevet for all eiendomsskatt, se kapittel 1.2.2, men det er i forarbeidene til eiendomsskatteparene på kraftverk gitt uttrykk for at man gjennom eiendomsskatten vil la kommunene ta del i grunnrentebeskatningen av kraftanleggene.²³¹ Basert på denne uttalelsen er det derfor sannsynlig at grunnrenten i kraftnæringen blir beskattet gjennom eiendomsskatten.

Skatteobjektet er kraftanlegget, jf. ordlydene i esktl. § 3 første ledd og § 4 andre ledd fjerde punktum. Med «kraftanlegg» forstås vannkraftanlegg.²³² Hva som omfattes av «kraftanlegg» er nærmere utdypet i sktl. § 18-1 andre ledd bokstav a, hvor det framgår at kraftanlegg er kraftstasjonen²³³ med tilhørende reguleringsanlegg, eller andel i slike, og produksjonslinjer.²³⁴ Med reguleringsanlegg siktes det til «anlegg for

²²⁹ Tolkningen av esktl. § 3 er likedan for kraftanlegg som for oppdrettsanlegg over i kapittel 3.3.1, se til støtte NOU 2019: 16 s. 62.

²³⁰ Esktl. § 14 siste ledd.

²³¹ Se Ot.prp. nr. 23 (1995–1996) s. 138, fulgt opp i Innst. O. nr. 62 (1995–1996) under kapittel 8.1 «Departementets vurderinger». Dette er riktignok departementets vurderinger. Utvalget pekte imidlertid på denne framgangsmåten som en som ville gi kommunene stabile inntekter, se Ot.prp. nr. 23 (1995–1996) s. 136, som var et viktig hensyn på tidspunktet for utredningen.

²³² Prop. 1 LS (2017–2018) s. 107.

²³³ Kraftverk og kraftstasjon er definert som samme ting, se sktl. § 18-1 andre ledd bokstav b. Det er delen av anlegget som produserer kraften, jf. Skattedirektoratet (2021) «Kraftforetak» punkt 4.6.1.

²³⁴ I tillegg verdsettes særskilt de delene som er unntatt fra sktl. § 18-5 fjerde ledd, jf. esktl. § 8 B-1 første ledd andre punktum. Regelen i esktl. § 8 B-1 første ledd andre punktum er en nærmere avgrensning for hva som kan og ikke kan regnes med til kraftanlegget, herunder hva som skal verdsettes sammen med det.

regulering av vannføringen i et vassdrag med tilhørende rettigheter», jf. sktl. § 18-1 andre ledd bokstav c. Skatteloven er relevant i tolkningen av eiedomsskattelova, fordi skatteloven har fått direkte anvendelse for eiendomsskatten på vannkraftanlegg gjennom esktl. § 8 B-1.²³⁵ En naturlig språklig forståelse av ordlyden til kraftanlegg, herunder reguleringsanlegg, tilsier at rettighetene til vannfallet er en del av skatteobjektet.²³⁶ Det støttes også av esktl. § 4 andre ledd første punktum, som uttrykkelig nevner «vassfall» som en del av fast eiendom. Produksjonsutstyr og -installasjoner som er knyttet til kraftproduksjonen regnes som en del av anlegget.²³⁷ I tillegg kommer også tomten med andre bygninger og liknende, etter esktl. § 4 andre ledd første punktum. Unntatt fra skatteobjektet er fjernledninger og fordelingsanlegg.²³⁸

3.3 Hvordan beregnes skattegrunnlaget, og hvor stort er provenyet?

Vannkraftanlegg er omfattet av egne verdsettelsesregler i esktl. § 8 B-1 flg., jf. § 8 A-1 andre ledd. Det gjelder imidlertid bare kraftanlegg med påstemplet merkeytelse over 10 000 kVA (kilovoltampere), også regnet som «store» kraftanlegg.²³⁹ Verdien av et stort kraftanlegg skal fastsettes ved bruk av et avkastningsprinsipp, og dette følger av sktl. § 18-5, jf. esktl. § 8 B-1 første ledd. Skatteloven § 18-5 gjelder direkte for beregningen

²³⁵ Det er dessuten hensiktsmessig at skatterettslige begreper forstås likt på tvers av skattelovene.

²³⁶ Det gjelder uavhengig om rettighetene er tidsbegrenset med en hjemfallsrett eller ikke, ettersom ordlyden ikke skiller på dette. Det følger også av praksisen for verdsetting av kraftanlegg, som ikke tar hensyn til tidsbegrensede rettigheter, se nedenfor i kapittel 3.3.

²³⁷ Esktl. § 4 andre ledd, tredje og fjerde punktum.

²³⁸ Sktl. § 18-1 andre ledd bokstav a, jf. bokstav c.

²³⁹ Den samme avgrensningen gjelder også de andre særskattene på vannkraftvirksomhet, som grunnrenteskatten og naturressursskatten, se sktl. §§ 18-2 andre ledd, 18-3 tiende ledd og 18-5 femte ledd. Naturressursskatt er en skatt som eiere av kraftverk skal yte til kommunene som en kompensasjon for belastningen verket medfører. Den er fradragsberettiget i selskapsskatten, jf. sktl. § 18-2 fjerde ledd andre punktum. Begrunnelsen for grensedragningen er noe uklar, og framstår politisk betont, se Schelander (2021). For grunnrenteskatten har denne vært justert flere ganger, fra 1 500 kVA til 5 500 kVA, og til dagens 10 000 kVA.

av formuesskattegrunnlaget til kraftanlegg, og har fått tilsvarende anvendelse for eiendomsskattegrunnlaget gjennom henvisningen fra eiendomsskatteleva. Ved bruk av avkastningsprinsippet er det sannsynlig at grunnrenten i næringen blir reflektert i eiendomsverdien, ettersom grunnrenten er en del av avkastningen. Verdsetting av kraftanlegg etter denne metoden ble utviklet i praksis før det ble lovfestet, fordi man fant at substansverdiberegninger eller andre metoder ikke fant den objektiverste omsetningsverdien til anlegget.²⁴⁰ Vannfallet eller rettighetene til dette, i tillegg til å være en del av skatteobjektet, er også beskrevet som nødvendige verdier av kraftanlegget som eiendom i verdsettelsen. Her siktes det til at et anlegg har liten verdi som eiendom uten rettighetene til driften, blant annet fordi et kraftanlegg er rettet inn mot en spesifikk type virksomhet slik at den ikke kan brukes til eller selges som noe annet. Vannfallets verdi er derfor en objektiv side av kraftanlegg som eiendom.²⁴¹

Kraftanlegg verdsettes hvert år, samtidig med beregningen av formuesverdien til anlegget, ulikt andre eiendommer som etter eiendomsskatteleva som utgangspunkt skal verdsettes hvert tiende år.²⁴² Delene av eiendommen til et anlegg som ikke faller inn under ordlyden «kraftanlegg», for eksempel annen bebyggelse eller visse driftsmidler, verdsettes etter alminnelig praksis om kapitaliserte leieinntekter eller substansverdi, som beskrevet i kapittel 2.3. Jeg går ikke nærmere inn på verdsettingen av disse delene av kraftanleggene.

I det følgende presenterer jeg hvordan avkastningsprinsippet brukes i beregningen av eiendomsskattegrunnlaget for kraftanlegg. Når man skal beregne kraftanleggets objektiverste verdi i tråd med avkastningsprinsippet beskrevet i loven, finner man gjennomsnittet av avkastningen til

²⁴⁰ Se Rt. 1960 s. 711 A s. 715. Dommen gjaldt formuesverdsetting av kraftanlegg, men har i senere tid blitt brukt i saker om eiendomsskatt, se *A/S Tyssefaldene*-dommen og LH-2015-32248. Regelen ble først kodifisert i dagens eiendomsskatteleva, i den nå opphevede § 8, da eiendomsskatteleva ble vedtatt (1975). Regelen var ment å gjelde for all eiendom. Det skjedde ikke, men regelen fikk anvendelse for kraftanlegg fra 2001 gjennom forskrift 1. desember 2000 nr. 1195 Vedtak om endring i delvis ikrafttredelse av lov av 6. juni 1975 nr. 29 om eiendomsskatt til kommunane.

²⁴¹ Harboe (2004) s. 169.

²⁴² Esktl. §§ 8 A-3 andre første punktum og § 8 B-1 første ledd første punktum.

anlegget over fem år, neddiskontert til en nåverdi over ubegrenset tid.²⁴³ Først finner man altså gjennomsnittet av bruttoinntektene og utgiftene over fem år. Bruttosalgssinntektene fastsettes ved å multiplisere den målte strømproduksjonen med gjennomsnittet av spotmarkedsprisene per time.²⁴⁴ Spotmarkedsprisen er døgmarkedsprisen for strøm fra Statnett Marked, for området der anlegget ligger.²⁴⁵ Det vil dermed gi et nokså riktig bilde av de årlige bruttosalgssinntektene for kraftanlegg.²⁴⁶

Bruk av markedspriser bidrar til å objektivisere inntektene til anlegget, og man utelukker *feilprising* av strøm. Feilprising er et tilfelle av feilaktig internprising av transaksjoner mellom aktører med interessefellesskap.²⁴⁷ Med interessefellesskap menes aktører som har interesse av å samarbeide, for eksempel datterselskaper i samme konsern. Feilprising brukes av noen som et verktøy for å redusere inntektsgrunnlaget til et selskap. Dette er spesielt aktuelt der hvor selskapene skatter til forskjellige land eller er underlagt forskjellige skatteregler, som for eksempel at et selskap er underlagt grunnrentebeskatning mens det andre selskapet ikke er det. Feilprising reduserer en skatts nøytralitet, og dermed effektiviteten i skattesystemet. Det er forsøkt motvirket i skatteloven § 13-1, ved at skattemyndighetene ved skjønn kan fastsette den skattbare inntekten eller formuen, jf. første ledd. Dersom en eiendom verdsettes etter avkastningen til et selskap, vil regelen ha betydning for fastsettelsen av skattegrunnlaget til eiendomsskatten.²⁴⁸

²⁴³ Sktl. § 18-5 første og andre ledd, jf. esktl. § 8 B-1 første ledd. Er anlegget yngre enn 5 år brukes de årene anlegget har eksistert, jf. Sktl. § 18-5 andre ledd andre punktum.

²⁴⁴ Sktl. § 18-5 andre ledd. Produksjonen måles hver time, og dataene lagres elektronisk, jf. Zimmer (2019) s. 776.

²⁴⁵ Ot.prp. nr. 23 (1995–1996) s. 191.

²⁴⁶ Ved varig nedsettelse av produksjonsevne med ti prosent eller mer, kan beregningsgrunnlaget settes ned, jf. FSFIN § 18-5-7.

²⁴⁷ Skatteetaten (u.å.).

²⁴⁸ Regelen i skatteloven § 13-1 gjelder derfor for verdsettelse av kraftanlegg etter sktl. § 18-5.

Beregningen etter spotmarkedspriser brukes imidlertid bare dersom spotprisen ligger mellom kr 0,95/kWh og 2,74/kWh.²⁴⁹ Hvis verdien er utenfor dette rommet, beregnes formuen til den øvre eller nedre grenseverdien.²⁵⁰ Bruk av grenseverdier svekker skattegrunnlagets evne til å reflektere den objektive markedsverdien av eiendommen, og dermed også evnen til å reflektere den reelle grunnrenten som ligger der. Ved å bruke gjennomsnittsinntekter over tid får man derimot et mer stabilt skattegrunnlag, som i mindre grad påvirkes av de enkelte svingningene i inntektene som ikke ville vært reflektert i en eiendomsverdi.²⁵¹

I de gjennomsnittlige inntektene gis det fradrag for en rekke utgifter, som grunnrenteskatten og konsesjonsavgiften samt de regulære driftskostnadene fra kraftproduksjonen som lønn, vedlikehold, forsikring, erstatninger til grunneiere og mer.²⁵² Skatteytelsen trekkes fra fordi den regnes som en utgift i inntekten, og følgelig vil de også redusere eiendomsverdien.²⁵³ Selskapsskatten trekkes ikke fra skattegrunnlaget, men tas høyde for i kapitalisering gjennom renten som brukes i beregningen.²⁵⁴ Den alminnelige lønnsomheten til kraftselskapene er imidlertid ikke trukket fra bruttoinntektene, som betyr at hele lønnsomheten til næringen inngår i skattegrunnlaget. Normalt vil skatter som skal treffe grunnrenten unnta den alminnelige avkastningen fra skattegrunnlaget. I særskatten på petroleum og i grunnrenteskatten på vannkraft gis det

²⁴⁹ Esktl. § 8 B-1 fjerde ledd. Begrunnelsen for innføringen av en minimumsverdi var at man ønsket å unngå store svingninger i inntektene til kraftkommuner med lave kraftpriser, jf. Innst. O. nr. 85 (1999–2000) s. 12, jf. Ot.prp. nr. 47 (1999–2000) s. 26. Maksimumsgrensen ble innført for å styrke symmetrien i reglene, slik at kommunene ikke bare tok del i oppsidene i strømmarkedet, jf. Ot.prp. nr. 1 (2003–2004) s. 58.

²⁵⁰ Basert på et gjennomsnitt over syv år (eller så mange år som anlegget har eksistert), jf. esktl. § 8 B-1 fjerde ledd.

²⁵¹ Ot.prp. nr. 47 (1999–2000) s. 17.

²⁵² Sktl. §§ 18-3 tredje ledd bokstav a nr. 1 og 2, 18-5 tredje ledd, jf. § 18-5 første ledd andre punktum, og § 18-5 første ledd første punktum. Blant disse er konsesjonsavgiften, som er en avgift eiere av kraftverk er pliktig til å betale til staten og kraftkommunene, jf. lov 14. desember 1917 nr. 17 om regulering og kraftutbygging i vassdrag (vassdragsreguleringsloven) § 14 eller lov 14. desember 1917 nr. 16 om konsesjon for rettigheter til vannfall mv. (vannfallrettighetsloven) § 18.

²⁵³ Det gjelder også andre beregningsmetoder, eksempelvis vil salgsstatistikk på boliger også reflektere kostnaden ved høye skatter og avgifter.

²⁵⁴ Ot.prp. nr. 47 (1999–2000) s. 18.

fradrag for dette, gjennom en «friinntekt».²⁵⁵ Grunnrenteskatter som bare treffer grunnrenten, er regnet som nøytrale, se kapittel 1.2.2.²⁵⁶ Eiendomsskatten på kraftanlegg treffer større verdier enn grunnrenten, fordi hele avkastningen er en del av skattegrunnlaget, og er derfor ikke en nøytral grunnrenteskatt. Eiendomsskattens primære formål er imidlertid ikke å treffe grunnrenten i næringen, men hele verdien av eiendommen. Beskatning av grunnrenten, eller å la kommunene ta del i en grunnrentebeskatning og motta stabile inntekter, kan likevel anses som et delformål for eiendomsskatten på kraftanlegg.²⁵⁷

Kraft som ytes i ordningen for konsesjonskraft trekkes også fra skattegrunnlaget, ettersom denne ikke ytes til markedspris.²⁵⁸ Eierens tap av verdi som følge av hjemfallsretten er imidlertid ikke tatt hensyn til, fordi det anses som en subjektiv betingelse i eierrådighet som bare påvirker den enkelte eier og ikke utnyttelsesmuligheten av anlegget objektivt sett.²⁵⁹

Etter at man har funnet den gjennomsnittlige avkastningen, «oversettes» verdiene av denne til en eiendomsverdi gjennom en neddiskontering av avkastningen til en nåverdi. Neddiskontering er betegnelsen på selve beregningen, og den bruker avkastningen til å estimere verdien av eiendommen over tid til dagens verdi, derav begrepet nåverdi. Dette er nødvendig ettersom avkastningen bare reflekterer lønnsomheten til

²⁵⁵ Se petrsktl. § 5 tredje ledd flg. (disse er foreslått endret, jf. Regjeringen (2021b)) og sktl. § 18-3 tredje ledd bokstav b. Friinntektsgrunnlaget er anskaffelsesverdiene av driftsmidlene i kraftproduksjon, som multipliseres med en normrente for å gi friinntekten, se Zimmer (2019) s. 782.

²⁵⁶ Se kapittel 1.2.2.

²⁵⁷ Ot.prp. nr. 23 (1995–1996) s. 138, jf. Innst. O. nr. 62 (1995–1996) under kapittel 8.1 «Departementets vurderinger».

²⁵⁸ Sktl. § 18-5 andre ledd første punktum. Konsesjonskraft er kraftmengder som eiere av kraftverk er pliktig å gi til kraftkommunene, jf. vassdragsreguleringsloven § 22 eller vannfallrettighetsloven § 19. Tidligere anså Høyesterett dette som et subjektivt element, fordi det fulgte den konkrete avtalen for konsesjonen, se Rt. 1994 s. 333 A (Tydal) s. 338. Lovgiver var uenig i denne tilnærmingen, se Ot.prp. nr. 47 (1999–2000) s.18, og endret regelen til slik den er i dag.

²⁵⁹ Hjemfallsrett betyr at vannfall, regulering og anlegg faller tilbake til staten etter utløpet av konsesjonen. Det beror på vilkårene i konsesjonene, se vannfallrettighetsloven § 11 fjerde ledd og vassdragsreguleringsloven § 28 fjerde ledd (avhengig av hvilken lov konsesjonen er gitt etter). Se *Statnett*-dommen s. 201, som gir uttrykk for at dette er en subjektiv faktor.

anlegget for ett år, og ikke den verdien anlegget ville hatt ved et fritt salg, som ville reflektert en lønnsomhet over et lengre tidsperspektiv. Sagt på en annen måte: Enhver eiendoms markedsverdi er dennes nåverdi av lønnsomheten den kan gi over tid. For eksempel vil markedsprisen på en leilighet ved fritt salg reflektere verdien det er av å ha denne leiligheten over flere år, ikke bare det første året.²⁶⁰ I beregningen av verdien til kraftanlegg bruker man et ubegrenset tidsperspektiv fordi vannkraft regnes som en evigvarende ressurs, uavhengig av om konsesjonen er tidsbegrenset eller ikke.²⁶¹ Ved å foreta en slik neddiskontering av avkastningen fra kraftanlegg, vil verdien av naturressursene gjennom grunnrenten reflekteres i verdien.

Neddiskontering gjøres ved at man multipliserer de løpende verdiene med en faktor basert på en rente. Renten tar høyde for risiko i næringen.²⁶² Se formelen under.²⁶³

$$\text{Nåverdi over ubegrenset tid} = \frac{\text{avkastning}}{\text{rente}}$$

Renten er satt av Finansdepartementet, jf. sktl. § 18-5 niende ledd andre punktum. Det er en realrente, som blant annet tar høyde for prisstigning over tid (inflasjon) og selskapskatten.²⁶⁴ Den er for tiden 4,5 prosent.²⁶⁵

I nåverdien gis det årlige avskrivninger for utskiftning av framtidige driftsmidler, som skal reflektere verdien til det eksisterende anlegget

²⁶⁰ Det kan for eksempel måles i antatte leieinntekter fra leiligheten.

²⁶¹ Sktl. § 18-5 første ledd første punktum, jf. Ot.prp. nr. 47 (1999–2000) s. 17.

²⁶² For offentlige prosjekter med varighet på 40 år med en normal risiko brukes en rente på 4 prosent, mens prosjekter med lengre utsikter vil ha en lavere rente, se rundskriv fra Finansdepartementet 25. juni 2021 R-109/21 s. 5, og Direktoratet for økonomistyring (2018) s. 120–121. For private prosjekter skal renten vurderes særskilt, se Høines og Murady (2016) s. 2.

²⁶³ Gramstad (2015) s. 5. Det er en standard formel som ikke er særegen for skattlegging.

²⁶⁴ En realrente er en rente som tar høyde for alle kostnader og endringer, jf. Sirnes (2019). For eiendomsskatten på kraftanlegg inkluderer det selskapskatten, se Ot.prp. nr. 47 (1999–2000) s. 18.

²⁶⁵ FSFIN § 18-8-4, jf. sktl. § 5-12 fjerde ledd.

for den gjenstående levetiden justert for verdifall.²⁶⁶ Dette er i stedet for umiddelbare avskrivninger for investeringer.²⁶⁷

Størrelsen på eiendomsskattegrunnlagene til de samlede kraftanleggene i landet i perioden 2014–2018 varierte fra 324 til 221 milliarder kroner. Variasjonen skyldes svingningene i kraftmarkedet.²⁶⁸ Strømprisene var spesielt høye i 2010 og lave i 2015, som påvirket skattegrunnlagene de påfølgende fem årene grunnet gjennomsnittsberegningene. Det totale skatteprovenyet i 2017 ble anslått til ca. 1,77 milliarder kroner, med en antakelse om at alle kraftkommuner opererte med en skattesats på syv promille.²⁶⁹ Med de samme tallene kan man anta at provenyet lå på ca. 1,55 milliarder kroner i 2018. Det høye provenyet fra eiendomsskatten på kraftanlegg har ført til en debatt om eiendomsskatteinntektene forårsaker skjevheter i økonomien til landets kommuner. Til sammenlikning er provenyet fra eiendomsskatten på oppdrettsanlegg svært lav, se kapittel 2.4. I utgangspunktet skal kommunenes skjevheter i inntekter utjevnes mellom hverandre, gjennom kommunenes *inntektssystem*.²⁷⁰ Eiendomsskatten er imidlertid unntatt fra dette systemet, som kan være problematisk sett fra et ståsted om like muligheter og levevilkår i hele landet. Jeg har i kapittel 1.1 avgrenset mot å drøfte spørsmål om fordeling av skatteproveny, og går derfor ikke nærmere inn på dette her.

Fordi eiendomsskatten er fradragberettiget i selskapsskattens skattegrunnlag, jf. sktl. § 6-15, vil deler av eiendomsskatten på kraftanlegg være en omfordeling av skatteinntekter fra stat til kommune. Det er imidlertid ikke et «krone for krone»-fradrag, fordi fradraget skjer i

²⁶⁶ Sktl. § 18-5 fjerde ledd, jf. 18-5 første ledd første og tredje punktum. Dette gjelder delene som inngår i kraftanlegget, ikke driftsmidlene som verdsettes utenom anlegget.

²⁶⁷ Det gjøres blant annet fordi kraftanlegg har svært lang levetid, antatt til 40 eller 67 år, se sktl. § 18-6 første ledd. Sjablongmessige avskrivninger er dessuten vanskeligere å påvirke for skatteyter, i motsetning til dersom man skal innrapportere kostnader.

²⁶⁸ NOU 2019: 16 s. 68.

²⁶⁹ NOU 2019: 16 s. 75.

²⁷⁰ Inntekter og utgifter utjevnes mellom kommunene. Inntektene som omfattes er fra inntekts- og formuesskatten, og naturressursskatten på vannkraft, se Regjeringen (u.å.). Systemet reguleres årlig i kommuneproposisjonen, hvor regjeringen legger frem sin kommunepolitikk for stortinget, se Prop. 192 S (2020–2021) s. 23 flg.

skattegrunnlaget og ikke i skatteytelsen, slik at eiendomsskatten likevel medfører et høyere skattetrykk på kraftanlegg og grunnrenten der.

3.4 Kritikk rettet mot eiendomsskatten på vannkraftanlegg

Jeg vil trekke fram noe av kritikken som har vært fremmet mot eiendomsskatten på kraftanlegg, og knytte noen egne refleksjoner rundt denne. Eiendomsskatten på kraftanlegg ble foreslått endret i NOU 2019: 16 «Skattlegging av vannkraftverk», heretter kalt Kraftskatteutvalget. Utvalget kritiserte eiendomsskatten på kraftanlegg for å være for komplisert, samtidig som det ikke var en nøytral måte å trekke inn grunnrenten på.²⁷¹ Utvalget foreslo blant annet at man skulle endre skatteobjektet til anlegget uten vannrettighetene, og at man skulle verdsette disse på en måte som liknet substansverdien.²⁷² Utvalget kritiserte også skattleggingen av produksjonsutstyr og -installasjoner fordi dette påvirker investeringsvilligheten i anleggene, og bruk av historiske tall fordi det påvirker skattegrunnlaget for nye anlegg de fem første årene av driften.²⁷³ I tillegg mente de at eiendomsskatten stimulerer til en favorisering av vannkraftnæringen i kraftkommunene, som kan gå på bekostning av andre næringers utvikling.²⁷⁴ Med dette menes at kommunene vil tilrettelegge for næringer som gir store skatteinntekter, og samtidig neglisjere andre næringer. Det kan stilles spørsmål ved realismen i denne argumentasjonen, fordi det er vanskelig å finne konkrete bevis for slike effekter.

Utvalgets forslag ville ført til en reduksjon i eiendomsskatteinntekter til kraftkommunene fra ca. 1 530 til 550 millioner kroner.²⁷⁵ Det foreslo samtidig å øke grunnrenteskatteinntektene til staten, til et nivå som ville sikre at skattetrykket skulle forbli likt. Forslaget kan tolkes som at et høyt skattetrykk på en grunnrentenæring er forsvarlig, men at

²⁷¹ NOU 2019: 16 s. 132.

²⁷² NOU 2019: 16 s. 131–133.

²⁷³ NOU 2019: 16 s. 132. Det avhenger også når på året driften startes.

²⁷⁴ NOU 2019: 16 s. 158.

²⁷⁵ NOU 2019: 16 s. 159.

det er måten skattleggingen gjennomføres på som er av betydning. Jeg tolker derfor forslaget dithen at det ikke er ønsket en reell reduksjon i grunnrentebeskatningen på vannkraftnæringen. Utvalget omtalte ikke eiendomsskattens evne til å trekke inn grunnrenten til beskatning, noe som nok kan sies å være ubestridt fordi grunnrenten vil inngå i avkastningen. Forslaget ble ikke tatt til følge.²⁷⁶ Det skyldes nok delvis stor motstand fra kraftkommunene, på grunn av reduksjonen i skatteinntekter.

Jeg er enig i utvalgets kritikk av skattleggingen av produksjonsutstyr og liknende,²⁷⁷ og at de har et poeng når det kommer til beregning av gjennomsnittsinntekter over fem år. Bruk av grenseverdier i verdsettingen av formuesverdien til anleggene reduserer også graden av objektiviseringen av omsetningsverdien. I tillegg har unntaksreglene for anlegg som produserer mindre enn 10 000 kVA dessuten ført til synlige vridninger.²⁷⁸ Tidligere har unntakene vært begrunnet i en antakelse om at det ikke eksisterte grunnrente i de mindre kraftverkene, og at regelverket for verdsetting av anlegg var uforholdsmessig kostbare for de mindre verkene.²⁷⁹ Det har imidlertid ført til at flere anlegg har nedskalert produksjonen til under grenseverdien, selv om vannfallet og anlegget ellers har kapasitet til å produsere mer strøm.²⁸⁰ Det representerer et klart effektivitetstap i form av tap av strøm og skatteinntekter. Det er uheldig, med tanke på at samfunnet har behov for flere grønne energikilder.

Samtidig er jeg uenig i at skatteobjektet og verdsettelsen bør endres slik utvalget foreslo. Vannrettighetene er eiendeler som må følge med objektet fordi det er en forutsetning for den formålsgitte bruken. En kjøper av et kraftanlegg kan ikke benytte dette slik eiendommen er, uten de nødvendige rettighetene. Endring av verdsettelsesmetode vil forhindre

²⁷⁶ Regjeringen (2020c).

²⁷⁷ Det er generelt sett regnet som lite nøytralt, se Mirrlees (2011) s. 369–371. Begrunnelsen for at man skattlegger produksjonsutstyr på kraftanlegg er noe uklar, og kan være av politisk karakter, se Prop. 1 LS (2017–2018) s. 113.

²⁷⁸ Sktl. §§ 18-2 andre ledd, 18-3 tiende ledd og 18-5 femte ledd.

²⁷⁹ Innst. O. nr. 53 (1996–1997) under sammendraget i punkt 4. Da var grensen 1 500 kVA, og siden har den blitt oppjustert flere ganger, fra 1 500 kVA, til 5 500 kVA, og til dagens grense, se Schelander (2021).

²⁸⁰ Nyhus og Åsnes (2021).

at man kan verdsette kraftanlegg i tråd med prinsippet om objektiviserte omsetningsverdi. Dersom man gjennomførte denne endringen ville eiendomsskatten på kraftanlegg blitt mindre belastende enn for andre eiendommer, fordi den ikke ville reflektert den reelle eiendomsverdien. Det vil gjøre eiendomsskattesystemet mindre uniformt og dermed mindre forutsigbart. Det igjen kan føre til flere tvister. Da bør man heller revurdere hele eiendomsskattesystemet, og det spørsmålet vil jeg ikke drøfte her. Det er riktig at metoden for å beskatte grunnrente ikke vil være like nøytral gjennom en eiendomsskatt, som gjennom en ren grunnrenteskatt, men eiendomsskatten vil uansett aldri bli helt nøytral. At denne trekker inn grunnrenten til beskatning er ikke problematisk, og ikke det som gjør skatten mindre nøytral. Delen av grunnrenten som skattlegges gjennom eiendomsskatten blir dessuten hensyntatt i grunnrenteskatten, slik at denne ikke dobbeltbeskattes.²⁸¹

Selv om beregning etter et avkastningsprinsipp er komplisert, er det riktig sett hen til dagens eiendomsskattesystem. Avkastningsprinsippet er dessuten en positiv verdsettelsesmetode i den forstand at den tilpasser eiendomsskatten etter eiendommens lønnsomhet og dermed skatteyters yteevne, selv om det ikke er en tiltenkt effekt. Det oppfordrer derfor til økonomisk rasjonell drift.

²⁸¹ Sktl. § 18-3 tredje ledd bokstav a nr. 3.

4 Hvordan beskatte grunnrenten i havbruket gjennom eiendomsskatten?

4.1 Innledning

I dette kapitlet drøfter jeg kjernen i det overordnede spørsmålet jeg har reist i denne avhandlingen: «Kan grunnrenten i havbruket beskattes gjennom eiendomsskatten?». I innledningen påpekte jeg at det riktignok er opp til lovgiver å gi de lovene den ønsker, jf. Grl. § 75 bokstav a, men at det likevel er av interesse å drøfte spørsmålet videre. Det jeg problematiserer er om grunnrenten i havbruket kan beskattes gjennom eiendomsskatten slik reglene er i dag, og hvordan dette kan gjennomføres. Derfor er tittelen på dette kapitlet «*Hvordan beskatte grunnrenten i havbruket gjennom eiendomsskatten?*».

Dette kapitlet er delt i tre deler. Først behandles spørsmålet om hvilke verdier skatteobjektet må omfatte for å muliggjøre at man kan trekke inn grunnrenten i verdsettelsen (kapittel 4.2). Deretter behandles spørsmålet om hvordan dette skal verdsettes for å gi en objektivisert omsetningsverdi, og for å reflektere grunnrenten i næringen (kapittel 4.3). Her estimerer jeg også størrelsen på et slikt skattegrunnlag og skatteytelsen. Til slutt oppsummerer jeg funnene og gir noen refleksjoner rundt eiendomsskatten (kapittel 4.4).

4.2 Hvilke verdier må omfattes av skatteobjektet for at man kan skattlegge grunnrenten?

4.2.1 Innledning

Spørsmålet er hvilke verdier som må være en del av skatteobjektet «oppdrettsanlegg» for at man kan trekke inn grunnrenten i skattegrunnlaget. I redegjørelsen av eiendomsskatten på oppdrettsanlegg i kapittel 2, så vi at det er en klar sammenheng mellom skatteobjekt og skattegrunnlag, og at sistnevnte skal romme en så nær objektiv verdi av den førstnevnte

som mulig. Det betyr også at skattegrunnlaget ikke kan omfatte større verdier enn det som finnes i skatteobjektet. Derfor må de verdiene som skal trekkes inn for beskatning være en del av skatteobjektet.

Jeg ga imidlertid uttrykk for en usikkerhet ved grensdragningen for hvilke verdier som må omfattes av objektet, og hvilke som kan sies å være forhold ved objektet som trekkes fram i verdsettelsesprosessen, se kapittel 2.2.4. Vi har siden sett at eiendomsskatten på kraftanlegg opererer med vannrettighetene som en del av skatteobjektet, som delvis er begrunnet ut ifra et logisk hensyn om at kraftanlegg ikke kan omsettes som kraftanlegg uten rettigheten til å drive anlegget, se kapittel 3.2.²⁸² Dette taler imidlertid for at naturressurser må framgå eller ligge i skatteobjektet, og at de ikke kan trekkes inn som en side av eiendommen alene. Derfor legger jeg til grunn at forholdene hvor grunnrenten ligger må framgå av skatteobjektet.

Dagens praktisering av eiendomsskattereglene gir uttrykk for at skatteobjektet for oppdrettsanlegg bare er anleggets tekniske komponenter, se kapittel 2.2. Verdien fra oppdrettsvirksomheten skriver seg imidlertid fra havet, fra rettigheten til å bruke denne som en ressurs i virksomheten, og fra plasseringen av anlegget i sjøen langs kysten i skjermede fjorder. Dette kan formuleres på forskjellige måter, men essensen er at grunnrenten skriver seg fra adgangen til å drive virksomheten i sjøen, og ikke fra anlegget i egenskap av å være et oppdrettsanlegg. Anlegget har selvsagt en verdi, og kan derfor sies å være opphavet til den alminnelige lønnsomheten i næringen. Dersom grunnrenten skal trekkes inn i skattegrunnlaget for eiendomsskatten må imidlertid ressursen på en eller annen måte inkluderes i skatteobjektet. Så lenge skatteobjektet bare er anlegget isolert sett, vil den objektiviserte verdien av denne aldri kunne være mer enn gjenanskaffelsesverdien av anlegget, justert for slitasje, investeringer og liknende.²⁸³

²⁸² I saken i lagmannsretten om verdsetting av jernmalm til et mineraluttak kom også retten til at malmen var en del av skatteobjektet, se LH-2015-32248.

²⁸³ Eller de inntektene man kunne fått fra å leie et slikt anlegg, men som beskrevet over i kapittel 2.3 brukes denne verdsettelsesmetoden normalt for kontorbygninger og liknende.

I det følgende drøfter jeg om eiedomsskattelova kan tolkes på en måte som omfatter verdiene hvor grunnrenten ligger i skatteobjektet, og om en slik tolkning vil være i tråd med legalitetsprinsippet. I den første drøftelsen spør jeg om rettighetene til å drive oppdrett kan anses som en del av dagens skatteobjekt, etter ordlyden i esktl. § 4 tredje ledd (kapittel 4.2.2). Grunnen til at jeg har valgt denne innfallsvinkelen er fordi det vil harmonisere med systemet for eiendomsskattlegging av vannkraftanlegg, hvor vannrettighetene til kraftanlegg er en del av eiendomsskatteobjektet. Denne sammenlikningen er hensiktsmessig fordi det er flere likheter mellom de to næringene, se kapittel 1.2.1 og 3.1. Rettigheten til å drive oppdrett på en spesiell lokalitet i havet er en form for «vannrettighet».

I den andre drøftelsen spør jeg om arealet som lokaliteten utgjør kan tolkes som en del av skatteobjektet, fordi dette kan minne om tilhørende grunn eller en tomt (kapittel 4.2.3). Dette skiller seg fra den forrige drøftelsen ved at oppdrettsrettighetene som drøftes der er enheten av de to tillatelsene (selskapstillatelse og lokalitetstillatelse), mens spørsmålet om lokaliteten kan likne en tilhørende tomt er vurderingen av lokaliteten gitt i lokalitetstillatelsen alene.

Deretter drøfter jeg det kommunale forslaget som jeg pekte på både i kapittel 1.1 (kapittel 4.2.4). Ifølge Finansdepartementet har det fra kommunalt hold vært foreslått å inkludere varelageret som en del av skatteobjektet, noe Finansdepartementet har avvist.

Til slutt oppsummerer jeg funnene (kapittel 4.2.5).

4.2.2 Rettighetene til å drive oppdrett som en del av skatteobjektet

I kapittel 2.2.4 redegjorde jeg for ordlyden i esktl. § 4 tredje ledd som beskriver skatteobjektet «oppdrettsanlegg», og at dette per i dag tolkes som de tekniske delene av anlegget. Ordlyden i esktl. § 4 tredje ledd gir imidlertid uttrykk for at skatteobjektet er «Flytande anlegg i sjø for oppdrett», altså at anleggets plassering og formål er en del av objektet. De tekniske delene av anlegget er ramset opp i siste del av bestemmelsen etter tilføyelsen «Til slikt anlegg vert rekna [...]». Det kan tolkes som en

presisering av hvilke tekniske deler som skal regnes med til anlegget, i tillegg til anlegget i sin helhet med plassering og formål.

Til sammenlikning gir ordlyden i esktl. § 4 andre ledd uttrykk for at tilbehør skal regnes som en del av de faste eiendommene, jf. ordlyden «Til faste eiendomar vert rekna». De faste eiendommene selv er nevnt i § 4 første ledd. Dersom man legger til grunn en logisk tolkning av oppdrettsanlegg, må rettighetene til å drive oppdrett anses som en del av anlegget fordi de er en forutsetning for dets formål og plassering. Rettighetene til å drive oppdrett er knyttet til anlegget, selv om de er registrert og tinglyst på en person eller et selskap i Akvakulturregisteret, og de må følge anlegget dersom dette selges med sin plassering og sitt formål. Esktl. § 4 tredje ledd stiller dessuten krav til at anlegget har en fast plassering innenfor kommunenes grenser i minst seks måneder, noe den får gjennom oppdrettstillatelsene.

Ordlyden i eiendomsskattelova § 4 tredje ledd er altså ikke avgrensende mot at rettighetene til å drive oppdrett kan anses som en del av skatteobjektet, men den er heller ikke entydig på at loven skal forstås slik. Forarbeidene gir imidlertid indikasjon på at anlegget skal tolkes som de tekniske delene uten tillatelsene.²⁸⁴ Det taler for at rettighetene til å drive oppdrett ikke skal anses som en del av skatteobjektet, og at en annen tolkning er å gå imot lovgiverviljen. På den annen side er dette den eneste rettskilden som taler for en slik tolkning. Dersom man ser til eiendomsskatten på kraftanlegg, omfatter skatteobjektet der rettighetene til vannfallet, se kapittel 3.2. Det følger imidlertid direkte av ordlyden i skatteloven at verdien av ressursen skal tolkes som en del av skatteobjektet. Det er også begrunnet ut ifra at rettighetene er nødvendige deler av skatteobjektet, siden et kraftanlegg ikke kan nyttes til noe annet enn kraftproduksjon og eieren er nødt til å inneha disse for å drive produksjonen. Det er fordi det vil være urealistisk og se for seg et kraftanleggs objektive omsetningsverdi uten å inkludere rettighetene til å drive anlegget, og derfor må rettighetene også være en del av skatteobjektet. Selv om skatteobjektet for oppdrettsanlegg ikke uttrykkelig nevner «oppdrettsrettighetene» som en del av objektet, mener jeg at begrunnelsen bak reglene for kraftanlegg har

²⁸⁴ Ot.prp. nr. 1 (2008–2009) s. 96 og Innst. O nr. 1 (2008–2009) s. 65.

overføringsverdi til oppdrettsanlegg. Oppdrettsanlegg er også betinget av tillatelser for plassering og bruk i sjøen, jf. kapittel 2.2.3, og de er avgrenset til bestemte lokaliteter og kan ikke brukes til noe annet enn for oppdrett av den arten som følger av tillatelsen.²⁸⁵ Det virker derfor naturlig å behandle vannrettigheter tilknyttet en foss likedan som vannrettigheter tilknyttet en lokalitet langs kysten.

Det finnes også andre naturressurser som gjennom rettspraksis regnes som tilhørende til eiendomsskatteobjekter. Et eksempel er jernmalm, som regnes som en del av grunnen den ligger i, se LH-2015-32248. Utvinning av jernmalm, i likhet med kraftanlegg og oppdrett, krever tillatelse fordi malmen tilhører staten – selv om malmen ligger på privat grunn.²⁸⁶ Mineraler er ikke uttrykkelig nevnt i esktl. § 4 andre ledd som en del av fast eiendom, men blir ansett som en del av grunnen der hvor det er tilrettelagt for uttak av slike.²⁸⁷ Kravet om tilretteleggelse virker rimelig ettersom det vil sannsynliggjøre at eiendommens objektive verdi ligger i grunnen med mineralene, og fordi det vil være byrdefullt å verdsette enhver alminnelig grunn slik. Man kan si at det er likedan for kraftanlegg, ettersom det kun er for anlegg for kraftproduksjon med vannrettigheter hvor man inkluderer ressursene i objektet. Det er riktignok lite praksis om dette på mineraluttak, men det er en utvikling i retning av at flere typer naturressurser tilhørende grunn eller eiendom regnes som en del av skatteobjektet. At dette framgår av lagmannsrettspraksis betyr imidlertid at kilden har en lavere verdi.²⁸⁸ Det nærmeste tilfellet som har vært oppe for Høyesterett er spørsmål om grus- og sandtak kan anses som en del av skatteobjektet til en fast eiendom selv om det ikke framgår av ordlyden i loven – noe det ble.²⁸⁹ Dette styrker igjen opp under synet på naturressurser til tilhørende eiendomsobjektet, der hvor det er tilrettelagt for utnyttelse av denne.

²⁸⁵ Tillatelsen definerer bruken av området, og lokaliteten begrenser andre aktiviteter i nærheten, blant annet forbud mot ferdsel nærmere enn 20 meter fra et anlegg jf. akvakulturdriftsforskriften § 18.

²⁸⁶ Se lov 19. juni 2009 nr. 101 om erverv og utvinning av mineralressurser (mineralloven) §§ 7 og 43.

²⁸⁷ LH-2015-32248, jf. Rt. 1998 s. 1756 (Sandtak) s. 1762.

²⁸⁸ LH-2015-32248 ble ikke anket.

²⁸⁹ Sandtak-dommen s. 1762.

En forskjell mellom spørsmålet i vår sak og saken om jernmalm er at spørsmålet jeg har reist er om rettighetene til oppdrettsanlegget kan anses som en del av skatteobjektet, mens saken om jernmalm omhandlet naturressursene i seg selv. Jeg mener imidlertid at naturressurser og rettigheter til å bruke naturressurser her kan anses som en og samme ting, særlig fordi bruken av naturressursene i begge disse forholdene forutsetter tillatelser til og tilretteleggelser for å ta i bruk ressursen. Dessuten er det mer hensiktsmessig å behandle sjøen som en naturressurs etter rettighetene til å bruke denne, fordi den ikke lar seg kvantifisere eller avgrense på samme måte som mineraler – eller vannet i en foss. Da unngår man også spørsmålet om eierretten til sjøen, som er regnet som eierløst, i motsetning til vannfall og mineraler som kan eies av privatpersoner, kommuner eller staten.²⁹⁰

På bakgrunn av de ovennevnte kildene finner jeg at reglene og praksisen for kraftanlegg og mineraluttak tilsier at naturressurser skal regnes som del av skatteobjektet der de finnes, eller der man har rett til å bruke disse. Det er flere likhetsfaktorer mellom disse og oppdrettsanlegg, og jeg ser ikke noen grunn til at oppdrettsanlegg skal behandles annerledes enn andre eiendommer som tar i bruk naturressurser. En ulik behandling fører til at man skiller mellom sjøen som naturressurs og andre naturressurser, og det kan forplante seg videre til andre forhold ved senere anledninger, for eksempel ved spørsmål om eiendomsskattlegging av vindkraftverk. Jeg kommer til denne slutningen med en viss usikkerhet, ettersom kildene ikke er entydige på hvordan loven skal tolkes. Det eksisterer imidlertid ikke et strengt legalitetsprinsipp på skatterettens område, se redegjørelsen for prinsippet i kapittel 1.3, og denne tolkningen går heller ikke imot lovens ordlyd. Ei heller eksisterer det et prinsipp om at tvil ved tolkning skal komme skatteyter til gode. Tolkningen av skatteregler skal gjøres i tråd med deres formål, og i dette tilfelle er formålet skattlegging av eiendomsobjekter med sine reelle verdier som eiendom. Denne tolkningen vil gjelde for alle oppdrettsanlegg, uavhengig av om deres primærformål er kommersiell oppdrett etter kommersielle

²⁹⁰ Falkanger og Falkanger (2016) s. 58

selskapstillatelser, eller andre formål som forskning eller utvikling etter særtillatelser, se kapittel 2.2.3.

4.2.3 Lokaliteten som del av skatteobjektet

Det neste spørsmålet er om lokaliteten kan anses som en del av skatteobjektet, slik som tilhørende grunn er regnet som en del av en fast eiendom etter esktl. § 4 andre ledd. Jeg vil drøfte om lokalitetene kan tolkes som en del av skatteobjektet, og vurdere hvilke virkninger det kan ha for eiendomsretten i sjøen. Oppdrettere er nemlig ikke eiere av sjøarealet som lokaliteten utgjør selv om de har en evigvarende bruksrett til denne, se kapittel 2.2.3, slik at dette er et spørsmål som aktualiseres.²⁹¹

Lokaliteten til et oppdrettsanlegg er arealet som er gitt etter en lokalitetstillatelse og tillatt brukt når aktøren også har en selskapstillatelse, se kapittel 2.2.3. Lokaliteten er definert av akvakulturmyndighetene,²⁹² og avgrensningen gjøres i den gitte lokalitetstillatelsen.²⁹³ Som regel skjer dette gjennom koordinater, slik at man har et klart definert geografisk område som er registrert i Akvakulturregisteret.²⁹⁴ Lokaliteten omfatter hele arealet i overflaten.²⁹⁵ I tillegg vil lokaliteten begrense andre aktiviteter i nærheten; for eksempel er det forbudt å ferdes nærmere enn

²⁹¹ Noen vil kanskje påstå at man først bør drøfte om lokalitetene kan regnes som fast eiendom. Jeg forsvarer imidlertid denne rekkefølgen av drøftelsen fordi det finnes flere forhold som ikke er underlagt eierrett i privatrettslig sammenheng, eller regnet som fast eiendom etter dette, som likevel skatlegges etter eiedomsskattelova. Eksempler på dette er kraftanlegg og mineraluttak, hvor skatteyter har tillatelser til å bruke naturressursene, men ingen eierrett. I tillegg er både produksjonsutstyr og rettigheter ikke regnet som fast eiendom i privatrettslig sammenheng, men ved noen tilfeller regnet som fast eiendom eller del av dette etter eiedomsskattelova. Privatrettslige og skatterettslige eiendomsbegreper er som regel sammenfattende, men ikke alltid. Derfor er det nødvendig å drøfte innholdet i skatteregelen først, også av hensyn til legalitetsprinsippet.

²⁹² I dette tilfellet er det Nærings- og fiskeridepartementet, jf. akvl. § 4.

²⁹³ Akvakulturmyndigheten er fri til å bestemme dette, se Ot.prp. nr. 61 (2004–2005) s. 57–58 om innholdet i akvl. § 5 første ledd.

²⁹⁴ Fiskeridirektoratet (u.å.) punkt 1.3.5. Denne informasjonen er registrert i akvakulturregisteret og er å finne i Fiskeridirektoratets kart, se A-registerforskriften § 4 første ledd, særlig bokstav a, og Fiskeridirektoratet (2021d).

²⁹⁵ Fiskeridirektoratet (u.å.) punkt 3.

20 meter fra et anlegg.²⁹⁶ Det er på det rene at lokaliteten opptar arealet på overflaten, men det er mindre klart i hvilken grad oppdrettsanlegg beslaglegger hele vannsøylen ned til havbunnen under anlegget. I praksis vil nok en del av dette være beslaglagt, som følge av forankringen og de store nøtene som ligger under overflaten. Trolig gjelder aktivitets- og ferdselsforbudet derfor ikke bare aktiviteter på overflaten.²⁹⁷ Disse forholdene gjør at en akvakulturlokalitet kan minne om et tomteareal, gjennom dens klare avgrensning og faste karakter, tross i at vannmassene er utskiftende. Det kan sammenliknes med en alminnelig eiendom, hvor man har eiendomsrett i luftrommet over eiendommen så langt opp man har interesser.²⁹⁸ Dette gjelder jo selv om luften er utskiftende. Et usikkerhetsmoment er om lokalitetene eller lokalitetstillatelsene kan trekkes tilbake eller endres. Dette scenarioet kan tenkes, dersom gitte vilkår for å oppnå tillatelsen ikke lenger er oppfylt, men dette går jeg ikke nærmere inn på her.²⁹⁹ Det taler imidlertid for at en lokalitet er en «mindre fast» fast eiendom. Motsatt kan man argumentere for at det trolig er en terskel for å endre lokalitetene, og at det over alt kan forekomme at tillatelser til å drive virksomheter kan trekkes tilbake under gitte forhold.³⁰⁰

Vi har sett at ordlyden i esktl. § 4 tredje ledd peker på oppdrettsanlegget med sin bruk og sin plassering i sjøen. Ordlyden «Flytende anlegg i sjø», sammen med kravet om fast plassering i minimum seks måneder innenfor kommunens grenser, kan derfor peke på lokaliteten som en

²⁹⁶ Akvakulturdriftsforordningen § 18.

²⁹⁷ Ordlyden nevner konkret fiske og ferdsel, og avstanden måles gjennom en rett linje fra anleggets ytterpunkt i overflaten. Dykking innenfor denne grensen er nok heller ikke lov.

²⁹⁸ Se den nylige dommen fra Høyesterett om dette, HR-2022-993-A, særlig oppsummeringen av rettstilstanden i avsnittene (54)–(58).

²⁹⁹ Departementet kan gi «akvakulturtillatelse» dersom en rekke vilkår er oppfylt, se akvl. § 6, og tilpasse, endre eller trekke tilbake disse etter akvl. § 9. Etter ordlyden gjelder dette hvert fall for selskapstillatelser, og trolig for lokalitetstillatelser også. Ordlyden er lite klar på dette, men ettersom forarbeidene gir uttrykk for at man må ha to tillatelser, se kapittel 2.2.3, er det naturlig å trekke denne slutningen. Se også Marcussen (2021) s. 52–53 for mer om dette.

³⁰⁰ Eksempelvis kan det tenkes at retten til å drive mineraluttak eller kraftproduksjon kan trekkes tilbake, dersom det foreligger skader på lokalmiljø eller fare for liv som følge av eller i nærheten av driften.

del av skatteobjektet. Delvis kan tolkningen av rettighetene gitt ovenfor i kapittel 4.2.2 gi støtte til en likedan forståelse av lokaliteten som en del av skatteobjektet. Det finnes imidlertid ikke liknende tilfeller for en domstol hvor man har behandlet et sjøareal som en tomt, slik at denne tolkningen av ordlyden i esktl. § 4 tredje ledd er høyst usikker.

Videre er det naturlig å se til innholdet i begrepet fast eiendom etter eigedomsskattelova. Det overordnede begrepet «fast eiendom» i esktl. § 4 første ledd har ikke en klar definisjon, men vil omfatte bebyggelse med tomt og ubebygd grunn.³⁰¹ Ordlyden i begrepet «fast eiendom» i eigedomsskattelova, herunder det som hører til, har tradisjonelt sett omfattet grunn på land og bebyggelse der. Det framgår blant annet av tredjevoterendes syn i *Firda Sjøfarmer*-dommen s. 1423, som var en del av flertallets votering.³⁰² Dommen endte med dissens 3–2. Fire dommere var imidlertid enige i at eigedomsskattelova sitt stedlige virkeområde ikke var avgrenset til land, selv om de ikke sa noe direkte om sjøareal som fast eiendom. Ifølge en innstilling fra finanskomiteen i 2008, var det uavklart hvilke objekter i sjøområdet som omfattes av eigedomsskattelova.³⁰³ Dette ble delvis avklart med innføringen av eiendomsskatten på oppdrettsanlegg i 2008, men den for tiden økte bruken av sjøområder til fast næringsdrift aktualiserer igjen denne problemstillingen.

Eigedomsskattelova § 4 andre ledd viser til de delene som hører til faste eiendommer. Første punktum gir uttrykk for at «Til faste eiendomar vert rekna bygningar og tomt som høyrer til, huslause grunnstykke som hagar, lykkjer, vassfall, laste-, opplags- eller arbeidstomter, bryggjer og liknande og likeeins næringseigedom». Ordlyden «vert rekna» tilsier at de opplistede tilfellene klart er omfattet av ordlyden fast eiendom, samtidig som ordlyden «og liknande» taler for at oppstillingen ikke er uttøm-

³⁰¹ Rogan (2021d).

³⁰² Dommen er kort gjort rede for i kapittel 2.2.2.

³⁰³ Innst. O. nr. 1 (2007–2008) s. 99. Innstillingen nevnte også tvilen rundt eigedomsskattelova sitt stedlige virkeområde, som nå er definert i loven til å omfatte sjøterritoriet til grunnlinjen.

mende.³⁰⁴ Oppramsingen omfatter forhold av fast eller delvis fast karakter som ligger til eller på land. En naturlig språklig forståelse av ordlyden «tomt» peker på en privat landeiendom, eventuelt med strandsone til, og åpner ikke for en tolkning av en oppdrettslokalitet som en tomt. Ordlyden «arbeidstomter, bryggjer og liknande og likeeins næringseiendom» er noe videre, og kan vise til faste innretninger som brukes i en virksomhet. Ordlyden «bryggjer og liknande» viser at eiendomsskatteleva omfatter mindre tradisjonelle objekter som del av fast eiendom, men samtidig vil disse ha klar tilknytning til eiendom på land. Andre punktum viser forhold som hører til næringseiendom, noe som er nærliggende å undersøke ettersom oppdrettsanlegg er likestilt med disse etter § 4 tredje ledd første punktum. Det følger av ordlyden at til næringseiendom er «m.a. rekna fabrikkar, sagbruk, industrielle verk, steinbrot, losse- og lasteplassar og liknande arbeids- og driftsstader samt kontorlokale, butikk, hotell og serveringsstad mv.». Oppramsingen framstår ikke som uttømmende, sett hen til «m.a.» og «mv.». Ordlyden peker hovedsakelig på bebyggelse, med unntak av steinbrudd. Både steinbrudd og oppdrettslokaliteter er områder hvor det drives en virksomhet basert på naturressurser. Samtidig er det svært forskjellige forhold, slik at det er vanskelig å si at ordlyden «steinbrot» kan tale for en tolkning av oppdrettslokaliteter som tilhørende til fast eiendom. Alle forholdene som brukes som eksempler på deler av fast eiendom i esktl. § 4 andre ledd første og andre punktum har eller viser en klar tilknytning til landeiendom.

Samlet sett finnes det ikke tilstrekkelig grunnlag i lov eller andre kilder for at akvakulturlokaliteter kan anses som en del av skatteobjektet «oppdrettsanlegg», eller som tilbehør til fast eiendom generelt – selv om det kan minne om en slags tomt eller tilhørende grunn. En slik tolkning vil gå imot den tradisjonelle forståelsen av eiendomsskatten, men det kan ikke utelukkes at det kan skje en endring i denne retningen, ettersom

³⁰⁴ Se for eksempel *Sandtak*-dommen, s. 1762 hvor Høyesterett fastslo at innholdet i bestemmelsen i datiden kategori «verk og bruk» (erstattet av næringseiendom) ikke var uttømmende, og at liknende forhold vil omfattes. I denne saken gjaldt det et grus- og sanduttak. Steinbrudd var uttrykkelig nevnt etter loven, og likhetshensyn tilsa at anlegg for uttak av grus og sand også måtte omfattes.

eiendomsskatten alt er utvidet til å gjelde oppdrettsanlegg. Det vil i så fall styrke eiendomsskattens rekkevidde på sjøområder innenfor grunnlinjen.

Noen vil kanskje hevde at en slik utvidelse av eiendomsskatten kan ha uforutsette konsekvenser for synet på sjøarealer som eiendom, for eksempel at det kan lede til en sementering av den eksisterende privatiseringen av sjøområdene, eller øke denne. Det kan forsterke oppfatninger om eksklusiv adgang til eller bruk av sjøarealer av enkelte aktører, selv om sjøen er regnet som eierløs.³⁰⁵ Det er imidlertid ikke gitt at det ville skjedd en slik utvikling, hvis man begrenset dette til eiendomsskatteforhold. Det skatterettslig eiendomsbegrepet bygger på den privatrettslige forståelsen, men det er ikke alltid sammenfallende.³⁰⁶ Ved flere tilfeller ilegges det skatt uten at det foreligger formell eierrett, som for eksempel ved svært langvarige tomtfesteforhold, ved tidsbegrensede rettigheter som drift av kraftanlegg og skattlegging av grunn med mineraler som er definert som statens eiendom.³⁰⁷ Disse områdene er imidlertid sjeldent regnet som eierløse. Det er likevel slik at det er det privatrettslige eierbegrepet som først og fremst har betydning for hvordan man skal tolke det skatterettslige eierbegrepet, og ikke motsatt. Det er fordi skattlegging er avhengig av eierforhold, mens privatrettslige eierforhold kan eksistere uten skatt. Det som er sikkert er at en klarere forankring av eiendomsskatten på sjøområder ville senket terskelen for å beskatte bruken av sjøarealer, og likestille beskatning av bruken av fellesskapets naturressurser uavhengig om det er på land eller i vann. Ifølge Thor Falkanger og andre er sjøområdene utsatt for okkupasjon, som kan tale for at disse områdene bør skattlegges på lik linje med annen fast eiendom for å sikre at bruken av de i utgangspunktet «eierløse» arealene behandles likt som andre arealer.³⁰⁸ Særlig når aktivitetene opptar områder som egentlig skal være

³⁰⁵ Falkanger og Falkanger (2016) s. 58

³⁰⁶ Zimmer (2018) s. 39 og Skattedirektoratet (2021) «Eierbegrepet», punkt 2 «Betydningen av det privatrettslige eierbegrepet».

³⁰⁷ For tomtfesteforhold se sktl. § 9-2 andre ledd bokstav a, NOU 1996: 20 s. 130 og Finansdepartementet (2008). For kraftanlegg er det vist i kapittel 5.2 at eier av anlegg regnes som eier av rettigheten, selv om denne er tidsbegrenset. For mineraluttak behandles dette i LH-2015-32248, hvor retten raskt la til grunn at grunneier var skattemessig eier av jernmalmen.

³⁰⁸ Falkanger (2019) s. 15–16 og Myklebust (2021) s. 495–497.

til rådighet for alles bruk. Denne problemstillingen aktualiseres mer og mer, ettersom vi ser en kraftig utvikling av bruken av sjøområdene til oppdrett, havvind, utvinning av havbruksmineraler og liknende.

4.2.4 Varelager som en del av skatteobjektet

I en stortingsmelding fra 2015 har Finansdepartementet vist til et kommunalt forslag om å øke eiendomsskatteinntektene fra oppdrettsanlegg, ved å basere verdsettelsen på fisken i anlegget. Jeg har ikke funnet det opprinnelige forslaget, men følgende framkommer av departementets redegjørelse og svar:

Fra kommunalt hold har reglene om eiendomsskatt på oppdrettsanlegg blitt kritisert for ikke å gi de skatteinntekter man ønsket seg. På denne bakgrunn har det blant annet vært lansert forslag om å basere verdsettelsen av anleggene på verdien av fisken i anlegget. Et slikt skattegrunnlag vil bryte fundamentalt med prinsippet om eiendomsskatt som en skatt på fast eiendom. Det vil også innebære en klar forskjellsbehandling sammenliknet med andre næringer, eventuelt medføre en uheldig smitteeffekt i forhold til disse.³⁰⁹

Jeg tolker departementets forståelse av det kommunale forslaget som et forslag om å inkludere varelageret fra virksomheten i eller gjøre det til skatteobjektet. Jeg har fått dette bekreftet av departementet via en e-post hvor jeg ba om redegjørelse for uttalelsen.³¹⁰ Dersom man tolker anførselen slik er jeg enig i Finansdepartementets uttalelse. Man kan ikke innlemme fisk, som er løsoere, i skatteobjektet til eiendomsskatten. Det

³⁰⁹ Meld. St. 2 (2014–2015) s. 95. Jeg har ikke funnet forslagene det siktes til.

³¹⁰ «Som det framgår av sitatet som det henvises til er eiendomsskatt en skatt på fast eiendom, dvs. normalt grunn og bygninger. Å inkludere fisk i oppdrettsanlegg vil derfor stride mot helt grunnleggende prinsipper for eiendomsskatten. Dersom en slik skatt innføres vil det samtidig innebære en forskjellsbehandling i forhold til annen næringsvirksomhet, for eksempel ilegges det ikke eiendomsskatt på varelageret eller produktene til en industribedrift. Med «smitteeffekt» siktes det til at innføring av eiendomsskatt på oppdrettsfisk kan utløse krav om at også andre former for varelager/ beholdning (som ikke er fast eiendom) skal ilegges eiendomsskatt, med den begrunnelse at det ellers vil foreligge forskjellsbehandling.», jf. Jenssen (2021).

vil stride mot formålet til eiendomsskatten som en skatt på fast eiendom. Dersom man utvider eiendomsskatten i den retning risikerer man å komme på kant med andre skatteformer, som for eksempel inntektskatten ettersom varelageret er grunnlaget for inntekten. Uten definerte skillelinjer mellom skattene blir det vanskelig å unngå dobbeltbeskatning, og dersom man åpner for dette på oppdrettsanlegg kan en slik praksis spre seg videre.

Jeg tror imidlertid at departementet har tolket utsagnet feil, og at det fra kommunalt hold er snakk om et ønske om å verdsette anleggene etter verdien fra produksjonen, altså basert på et avkastningsprinsipp på samme måte som for vannkraftanlegg. Det vil unektelig trekke inn verdien av fisken, ettersom dette er utgangspunktet for avkastningen. Fisken er da likevel ikke en del av skatteobjektet. Jeg går ikke nærmere inn på dette her. Om avkastningsprinsippet kan brukes i verdsettelsen av oppdrettsanlegg, kommer jeg tilbake til nedenfor i kapittel 4.3.

4.2.5 Oppsummering

Svaret på det overordnede spørsmålet i dette kapitlet (4.2), er at skatteobjektet må omfatte de verdiene hvor grunnrenten ligger, dersom denne skal trekkes inn gjennom eiendomsskatten. Basert på drøftelsene over mener jeg at man kan tolke rettighetene til å ha og drive et oppdrettsanlegg i sjøen som en del av skatteobjektet etter dagens eiendomsskatteregler. Jeg mener det er rom for en slik tolkning etter lovens ordlyd og at det er i tråd med praksis for eiendomsskattlegging av andre eiendommer som tar i bruk naturressurser, men det legges til grunn med en viss usikkerhet. Derimot er det ikke rom for å tolke lokaliteten som en del av den faste eiendommen som skatteobjektet utgjør etter dagens regler. Det er imidlertid tilstrekkelig for å inkludere verdiene hvor grunnrenten ligger at rettighetene kan anses som en del av skatteobjektet.

Hvis man kommer til at det ikke finnes rom for å tolke skatteobjektet slik jeg har argumentert for, vil det være behov for en endring av ordlyden i eignedomsskattelova dersom man ønsker å trekke inn grunnrenten gjennom denne, eksempelvis ved å definere skatteobjektet slik: «Flytende

anlegg i sjø *med rettigheter* for oppdrett av fisk [...]» (kursivering av foreslått tilføyning til dagens ordlyd). Jeg går ikke nærmere inn på dette.

4.3 Hvordan kan man reflektere grunnrenten i skattegrunnlaget?

4.3.1 Innledning

I dette kapitlet behandles spørsmålet om hvordan skattegrunnlaget bør fastsettes dersom man skal reflektere grunnrenten i denne. Skattegrunnlaget skal reflektere eiendommens objektiviserte omsetningsverdi, slik at verdsettelsesmetoden må finne den objektiviserte verdien av anlegget med tilhørende rettigheter. Dersom man verdsetter rettighetene som en del av skatteobjektet, vil man trekke inn grunnrenten i skattegrunnlaget.

Det finnes flere metoder, også kalt hjelpeberegninger, for å finne fram til den objektiviserte verdien av en eiendom, se kapittel 2.3. Ordlyden i eieendomsskattelova er åpen for hvordan dette som utgangspunkt skal gjøres, jf. § 8 A-2 første ledd første punktum, men den antyder også hvordan det kan gjøres, jf. første ledd siste punktum og andre ledd. For næringseiendommer er utgangspunktet at man skal benytte kapitaliserte leieinntekter eller substansverdi, avhengig av type næringseiendom. Unntaket er kraftanlegg hvor hovedregelen er avkastningsverdi. Oppdrettsanlegg er verken næringseiendom eller energianlegg, og derfor mener jeg at man står friere i valg av metode etter ordlyden i loven. Samtidig likner oppdrettsanlegg på energianlegg og kraftanlegg, siden man der også tar i bruk naturressurser i virksomheten. Det er derfor nærliggende å se på metodene som brukes for disse anleggene. Dersom man skal reflektere verdien av rettighetene til å drive oppdrettsanlegget som en del av objektet, må man bruke en verdsettelsesmetode som tar høyde for dette.

Jeg vil i det følgende drøfte to mulige verdsettelsesmetoder: avkastningsprinsippet basert på avkastningen fra oppdrettsanleggene (kapittel 4.3.2), og salgsstatistikk basert salg av oppdrettstillatelser (kapittel 4.3.3). Grunnen til at jeg velger disse to metodene er fordi grunnrenten kan reflekteres i avkastningen og i tillatelsene. Jeg drøfter ikke bruk av

kapitaliserte leieinntekter, fordi oppdrettsanlegg ikke likner de eiendommene hvor dette prinsippet normalt brukes (for eksempel kontorlokaler), og fordi det er ulovlig å leie ut oppdrettslokaliteter.³¹¹ Jeg skiller ikke mellom anleggene etter hvilke formål deres tillatelser har, fordi det følger av loven at de skal behandles likt og fordi det er sannsynlig at alle er grunnrenteskapende, se kapittel 2.2.3. I beregningene har jeg brukt nasjonale tall, fordi det gir et bedre bilde på verdien av hele grunnrenten som kan trekkes inn gjennom eiendomsskatten, samtidig som det kan muliggjøre en sammenlikning av metoden med de nasjonale tallene for kraftanlegg. Jeg understreker her at drøftelsene er av overordnet karakter for å undersøke mulighetene. Dette er med andre ord ikke en fasit på hvordan det skal gjøres. Poenget er å vise hvordan man kan reflektere grunnrenten i objektet ved bruk av gjeldende rett. Etter at jeg har drøftet hver av modellene, vil jeg gjøre en sammenlikning av disse, herunder om hvilken metode som er best egnet til å frambringe den objektiviserte omsetningsverdien av anleggene med rettighetene, hvilken metode som evner å trekke inn grunnrenten i skattegrunnlaget, og hvilken metode som er mest praktikabel (kapittel 4.3.4).

4.3.2 Verdsattelsesmetode 1: Avkastningsprinsippet

4.3.2.1 Innledning: Hvorfor og hvordan bruke avkastningsprinsippet?

Jeg beskrev avkastningsprinsippet som beregningsmetode for en eiendomsobjektiviserte omsetningsverdi i kapittel 2.3, og i kapittel 3.3 om beregningen av skattegrunnlaget for vannkraftanlegg. Jeg vil i det følgende gjenta noe av det som vi så i de ovennevnte kapitlene, før jeg sier noe om hvordan jeg vil anvende avkastningsprinsippet for å verdsette oppdrettsanlegg videre i dette delkapitlet om avkastningsprinsippet.

Ordlyden i esktl. § 8 A-2 andre ledd gir uttrykk for at prinsippet kan brukes i verdsettingen av energianlegg der hvor avkastningsverdien gir bedre uttrykk for den objektiviserte omsetningsverdien til anlegget enn substansverdien. Av praksis følger det at avkastningsprinsippet også kan

³¹¹ Akvl. § 19 tredje ledd. Bruk av kapitaliserte leieinntekter vil derfor virke ulogisk.

brukes på andre industrianlegg, men at det hovedsakelig skal brukes der anleggenes avkastningsverdi er klart lavere enn substansverdien. Det er usikkert om denne praksisen også gjelder for energianleggene, siden ordlyden i loven om energianlegg er nyere enn praksisen for industrianlegg. Uavhengig av dette, mener jeg at man etter lovens ordlyd må kunne benytte seg av avkastningsprinsippet på energianlegg både der substansverdien er høyere enn avkastningsverdien og motsatt. Dessuten finnes det noe nyere praksis som gir uttrykk for at avkastningsprinsippet generelt kan brukes der hvor man skal verdsette naturressurser, men denne praksisen stammer fra lagmannsretten.³¹² Oppdrettsanlegg kan sies å likne energianlegg, eller andre anlegg som tar i bruk naturressurser, som taler for at gjeldende praksis for disse typene eiendom også bør gjelde for oppdrettsanlegg.

Det er også nærliggende å spørre om verdsettelsesreglene for kraftanlegg kan ha overføringsverdi til oppdrettsanlegg. Høyesterett har tidligere gitt uttrykk for at metoden for verdsetting av kraftanlegg kan ha overføringsverdi til andre forhold, men det krever at hensynene som begrunner reglene kan gjøres gjeldende.³¹³ Kraftanlegg skal verdsettes etter et avkastningsprinsipp, fordi det er den eneste måten å reflektere den objektiviserte omsetningsverdien av kraftanlegget med vannrettighetene. Det igjen er begrunnet i at et kraftanlegg ved et tenkt salg har sin verdi som et slikt anlegg på grunn av vannrettighetene, og fordi det er lite sannsynlig at et kraftanlegg vil bli brukt til noe annet enn å produsere kraft. Jeg mener at disse begrunnelsene kan gjøres gjeldende for oppdrettsanlegg, fordi oppdrettsanlegg også har sin verdi i kraft av rettighetene som følger med. Derfor kan metoden for verdsettelse av kraftanlegg også brukes på oppdrettsanlegg. Basert på dette mener jeg at man kan benytte avkastningsprinsippet til å verdsette oppdrettsanlegg, både begrunnet i den praksisen som finnes for verdsettelse av energi- og industrianlegg, og om at reglene for kraftanlegg har overføringsverdi til oppdrettsanlegg.

I det følgende behandler jeg først spørsmålet om hvordan man skal beregne avkastningen til et oppdrettsanlegg (kapittel 4.3.2.2). Som vi så i kapittel 3.3, må man ved bruk av avkastningsprinsippet finne eiendom-

³¹² Se LH-2015-32248, Finansdepartementet (1999) og Rogan (2021h).

³¹³ Se *LKAB II*-dommen avsnitt 45.

mens avkastning, før man kan omgjøre denne til en nåverdi. Jeg begynner med å gjøre en avgrensning av inntektene fra oppdrettsvirksomheten. Deretter drøfter jeg to mulige beregningsmetoder, basert på reelle salgsinntekter fra anlegget eller estimerte inntekter basert på produksjon. Begge modellene er drøftet av Havbruksskatteutvalget som måter å fastsette inntekter til oppdrettsselskaper.³¹⁴ Jeg har tilpasset dette til å finne inntektene til et oppdrettsanlegg. Ved bruk av avkastningsprinsippet er utgangspunktet at man verdsetter hele objektet som en enhet med basis i avkastningen, altså at man ikke verdsetter de forskjellige delene separat, og jeg følger dette utgangspunktet. Anlegget er uansett en nødvendig betingelse for at avkastningen skal eksistere, og derfor gir det mening å verdsette verdien av rettighetene og anlegget sammen. Til slutt beregner jeg nåverdien av eiendommen basert på avkastningen (kapittel 4.3.2.3).

4.3.2.2 Beregning av avkastning til oppdrettsanlegg **Avgrensning av inntektene**

Først vil jeg kort si litt om avgrensningen av inntektene. Med dette mener jeg at det er nødvendig å avklare hvilke inntekter som stammer fra anleggene, før man kan finne bruttoinntektene. Inntekt fra oppdrettsvirksomhet er nemlig en kombinasjon av flere produksjonsfaser enn bare oppdrettsvirksomheten i havet, som for eksempel verdien av rognproduksjonen på land, slakting, foredling, markedsføring og transport av produktene. Denne problemstillingen aktualiseres ikke for kraftanlegg, ettersom kraften er ferdigforedlet i anlegget. Det ble imidlertid drøftet i lagmannsrettsdommen om verdsetting av mineraluttak, hvor avkastningsprinsippet ble brukt til å verdsette jernmalmen som en del av eiendommen.³¹⁵ Retten la til grunn at man skulle verdsette råmalmens verdi, fordi det ville representere den verdien som malmen hadde i grunnen, uten merverdi fra etterfølgende foredlingsprosesser. Det samme argumentet gjør seg gjeldende for oppdrettsanlegg. Dersom eiendommen skal verdsettes etter et avkastningsprinsipp, er det viktig at man klarer å skille ut avkastningen som faktisk stammer fra virk-

³¹⁴ NOU 2019: 18 s. 144–146, jf. s. 108.

³¹⁵ LH-2015-32248.

somheten i havet. Dersom man ikke gjør dette, vil skattegrunnlaget reflektere verdien av alle eiendommene i produksjonen og heller ikke reflektere den objektiviserte omsetningsverdien til anlegget. Resultatet er at virksomhetene som tilhører eiendommer på land, som klekkerier, slakterier og så videre, i realiteten vil bli skattlagt to ganger.

Salgsinntekter

Spørsmålet er om man kan finne avkastningen fra virksomheten til anleggene i havet, gjennom å bruke salgsinntektene til oppdrettsselskapene. Bruk av salgsinntekter vil reflektere de faktiske bruttoinntektene til selskapene, og er tilgjengelige i den årlige skattemeldingen.³¹⁶ Bruk av denne metoden gir imidlertid flere utfordringer. For det første vil det kreve at selskapene har kontroll over hvilke salgsinntekter som kommer fra hvilket anlegg. Dette kan løses gjennom å pålegge skatteyter å ha kunnskap om dette. For det andre er det ikke gitt at hvert anlegg gir årlige inntekter, fordi produksjonstiden for oppdrettslaks og -ørret kan ta opptil 18 måneder, se kapittel 1.3. Dette kan også løses, for eksempel ved å benytte seg av historiske tall, slik som for kraftanlegg. Man må likevel benytte seg av faktiske tall de første årene.

Den tredje utfordringen er hvordan man skal isolere inntektene fra verdiskapningen på anlegget i havet. Denne utfordringen aktualiseres særlig dersom oppdrettsselskapet også driver forutgående eller etterfølgende faser i produksjonen av oppdrettsfisk, som ikke er uvanlig. Disse kan trekkes fra ved å gjøre fradrag for inntektene til disse selskapene, som vil være det samme som kostnaden for å kjøpe disse tjenestene. Samtidig må man også gjøre fradrag for kostnadene det utgjør å drive et oppdrettsanlegg. Dette vil omfatte utgifter til innkjøp av smolt, kost ved foredling, før-kostnader, utgifter til medisiner, vedlikehold, lønn, forsikringer og liknende. I tillegg kommer inntektsskatt, eksportavgift og produksjonsavgift. Disse skattene bør trekkes fra, ettersom de reduserer avkastningen til anlegget. Det gjøres også i beregningen av skattegrunnlaget for kraftanlegg, se kapittel 3.3, men det var ikke nevnt i beregningen av verdien av jernmalmen ved verdsettingen av mineralut-

³¹⁶ NOU 2019: 18 s. 144.

taket i lagmannsrettsdommen.³¹⁷ Det kan skyldes at lagmannsretten bare verdsatt jernmalmen etter et avkastningsprinsipp, mens resten av anlegget ble verdsatt etter en substansverdi. Verdien av tillatelsene skal imidlertid ikke trekkes fra, ettersom det er der grunnrenten har sitt opphav. Fradrag for kostnadene til produksjonen i oppdrettsanlegg vil være mer komplisert å trekke fra enn det er for kraftanlegg, blant annet fordi et oppdrettselskap ofte har flere anlegg som kostnadene fordeles på, i motsetning til et kraftselskap som ofte bare har ett kraftanlegg.

Kostnadsfradrag kan gis ved at selskapene selv rapporterer kostnadene. Det er imidlertid et system som er sensitivt for vridninger, som blant annet feilprising, se kapittel 3.3, ettersom rapportørene selv kan påvirke prisene på utgiftene. For eksempel økes prisen på tjenesten til selskapet som produserer settefisk, eller foredlingselskapene i utlandet. Det vil føre til at inntektene lekker ut til næringer som ikke er grunnrenteskapende, eller til utlandet. Muligheten for feilprising reduserer skattleggingens nøytralitet, og dermed effektiviteten i skattesystemet.

Bruk av reelle salgsinntekter vil dessuten vanskeliggjøre objektiviseringen av eiendomsverdien til et oppdrettsanlegg, fordi det baseres på reelle inntekter som unektelig vil inneha et subjektivt preg. Høyesteretts- og underrettspraksis legger til grunn at man skal unnta den aktuelle eiers økonomiske interesse,³¹⁸ og reelle salgsinntekter vil reflektere den aktuelle eiers bruk. Sammen med utfordringene med beregning av årlige inntekter, taler dette for at beregning av inntektene basert på anleggenes reelle salgsinntekter ikke er en hensiktsmessig framgangsmåte.

Produksjonsmengde

Spørsmålet er om man kan bruke produksjonsmengden fra et anlegg i havet for å beregne dets avkastning. Ved bruk av produksjonsmengden må man supplere verdsettingen med en pris for å finne verdien av produktene. Dette kan for eksempel være en *normpris*. Normpris er en fastsatt pris

³¹⁷ LH-2015-32248.

³¹⁸ Se *Elkem A/S*-dommen s. 101 om kraft til internpris, *A/S Tyssefaldene*-dommen s. 133 om at man må se bort ifra selskapets reelle kontraktsforpliktelser, *Statnett*-dommen s. 201 om pris fastsatt etter forskrift og LH-2015-32248 også om pris fastsatt etter forskrift.

av myndighetene, uavhengig av de faktiske markedsprisene,³¹⁹ som for eksempel normprisen for petroleumsinntektene som blir fastsatt av et statlig råd.³²⁰ Den kan også baseres på informasjon fra markedet, som for eksempel bruk av spotmarkedspris for kraftanlegg. Jeg går ikke inn i en vurdering av hvordan man skal fastsette normprisen, da det ikke er nødvendig for å besvare spørsmålet i avhandlingen, men jeg mener at det riktige vil være å knytte denne opp mot en børsindeks.³²¹ Det er fordi det vil knytte verdien av anlegget som eiendom til det objektive markedet. For oppdrettsfisk vil den prisen man velger gi kiloprisen for laks og ørret. Hovedfordelen med å bruke normpris er at man slipper problematikken knyttet til feilprising, fordi skatteyter i liten grad kan påvirke fastsettingen av inntektene.³²² Ved bruk av en normpris til å beregne inntektstørrelsen vil man oppnå markedsrealistiske bruttoinntekter, og man kan unnta utgifter eller verdiskapninger fra tidligere og senere produksjonsfaser i prisingen. I eiendomsskattesammenheng vil det også sikre en objektivisering av avkastningsverdien.

For at denne metoden kan brukes behøves en oversikt over fiskemassen fra et oppdrettsanlegg. Her må selskapene ha kontroll over mengden fisk som produseres fra hvert anlegg. Det er nærliggende å anta at de allerede har dette. Vanlig prosedyre for gangen i oppdrett er at fisken befinner seg i sine faste merder, helt til den skal slaktes.³²³ Fiskemassen man skal bruke i skattegrunnlaget kan være usløyet fisk, eller fisk som har vært gjennom en viss form for foredling. Det enkleste er å gjøre en beregning basert på den totale biomassen av usløyet fisk. Det vil også

³¹⁹ NOU 2019:18 s. 146.

³²⁰ Av petroleumsprisrådet, se forskrift 25. juni 1976 nr. 5 om fastsetting av normpriser (normprisforskriften) § 4 andre ledd og § 5, jf. petrsktl. § 4 første ledd.

³²¹ Dette ble det grundig vurdert i NOU 2019: 18. Utvalget favoriserte en normpris basert på en indeks (Nasdaq), se NOU 2019: 18 s. 150. Det er fordi den best tar høyde for de forskjellige prisklassene som finnes for laks, «superior», «ordinær» og «produksjon», i tillegg til at kiloprisen på laks øker etter vektclasser, jf. Drønen (2019). Det finnes imidlertid ikke like detaljerte priser for ørret, som betyr at usikkerheten der er større, jf. NOU 2019: 18 s. 146.

³²² Ot.prp. nr. 26 (1974–1975) s. 14–16.

³²³ Flytting skjer først fra landbasseng til hav, og fra hav til slakt. Kun ved unntakstilfeller flyttes fisken fra et anlegg til et annet, som ved giftig algeoppblomstring. Se akvakulturdriftsforskriften § 40 andre ledd bokstav b og Mattilsynet (2019).

unnta senere prosesser, som slakt, fra verdsettelsen. Det kan oppfattes som urettferdig ettersom visse deler av fisken ikke lar seg omsette, for eksempel innvoller, finner og liknende. De vil da heller ikke være verdiskapende, selv om de er nødvendige betingelser for produksjonen fram til slakt. Derfor er det mest rimelig og nøytralt å bruke sløyet fisk i beregningen, siden denne er inntektsskapende. Sløyet fisk kan beregnes etter faktisk veiing, men enklest er nok å finne et estimat av vekten til den sløyde fiskemassen. Her kan det også være nødvendig å bruke et snitt av produksjonsmengden over flere år, slik som for kraftanlegg, fordi det kan ta over ett år å produsere slakteklar fisk, se kapittel 1.3, og fordi områdene må brakklegges i minst to måneder etter produksjon.³²⁴

Når man har fastsatt en fiskemasse og en normpris, vil man kunne finne bruttoinntektene. Deretter må man finne utgiftene. Man kan benytte de reelle utgiftene oppgitt av oppdretterne selv, men dette åpner som sagt opp for vridninger. En bedre metode vil være å bruke gjennomsnittlige kostnader, og disse kan brukes til å beregne normprisen etter utgiftene, slik at man finner avkastningen. Fiskeridirektoratet har beregnet de gjennomsnittlige produksjonskostnadene per kilo laks og ørret i de forskjellige fylkene i landet.³²⁵ I 2020 var de gjennomsnittlige produksjonskostnadene i Troms og Finnmark 36,16 kroner per kilo fisk. Til sammenlikning var det 39,03 kroner per kilo i Trøndelag. I produksjonskostnadene inngår kostnad for smolt, fôr, forsikring, lønn, avskrivninger på ulike verdier tilhørende selskapene, «andre driftskostnader» som omfatter alminnelige kostnader tilknyttet virksomheten som elektrisitet, og netto finanskostnader.³²⁶ Det virker imidlertid ikke som at disse verdiene omfatter de ulike skattene som ilegges oppdrettsselskaper, som det også bør tas høyde for. Det medfører en viss usikkerhet å bruke slike estimater. Dersom en oppdretter har høyere kostnader enn gjennomsnittet, vil en slik metode «straffe» denne oppdretteren. Samtidig vil det motivere oppdretterne til å redusere kostnadene sine, og bruk av ulike verdier for de nærmere avgrensede områder vil hensynta de ulike

³²⁴ Akvakulturdriftsforskriften § 40, jf. § 11 andre ledd.

³²⁵ Fiskeridirektoratet (2019) vedlegg «Kostnad pr. kg 2008-2019».

³²⁶ Fiskeridirektoratet (2019) vedlegg «Kostnad pr. kg 2008-2019» og vedlegg «Definisjoner».

geografiske forholdene til anlegg rundt om i landet. Denne metoden er mer sjablongmessig enn bruk av faktiske utgifter, og vil redusere de administrative kostnadene.

Sammenliknet med bruk av reelle salgstall er denne metoden for å finne avkastningen mer i tråd med kravene til objektivitet, ettersom den baserer seg på maksimalytelse som anlegget kan gi og priser fra markedet. Den vil også tilpasse verdien av anlegget etter lengre brakkleggingsperioder, redusert produksjon på grunn av algeoppblomstring eller høye sykdomsforekomster i områdene, eller mer permanente justeringer i trafikklssystemet som jeg beskrev i kapittel 2.2.3.

Basert på drøftelsene over av reelle salgsinntekter og estimerte inntekter fra produksjonsmengde, mener jeg at man ved bruk av et avkastningsprinsipp må benytte estimerte inntekter etter produksjonsmengde for å finne en verdi som er så nær objektiv som mulig. Dessuten mener jeg at denne metoden også vil kreve mindre administrative kostnader, og redusere mulighetene for vridning generelt.

4.3.2.3 Beregning av nåverdien

Etter at man har beregnet avkastningen, må man omregne denne til en nåverdi. Hvis man stoppet prosessen her, ville eiendomsskattegrunnlaget vært det samme som selskapsskattegrunnlaget og man ville fått en dobbeltbeskatning av inntekten. Nåverdiberegningen finner eiendommens verdi, som reflekterer verdien det er å ha denne over tid. For kraftanlegg beregnes avkastningen til en nåverdi over ubegrenset tid, se kapittel 3.3, fordi fossefall er regnet som en ubegrenset ressurs. Denne metoden må også brukes her. På samme måte som fossefall, er havet ved kysten en ressurs som kan brukes om og om igjen i all framtid. Dessuten besitter oppdretterne denne rettigheten til ubegrenset tid, i motsetning til mange kraftprodusenter som har tidsbegrensede rettigheter, noe som styrker argumentet for beregning etter et slikt perspektiv.

Beregning av nåverdi gjøres ved å bruke en rente som reflekterer risikoen i næringen, og en formel som omregner fremtidige pengeverdier til dagens verdi. For vannkraft er renten satt til 4,5 prosent.³²⁷ Rapporten

³²⁷ FSFIN § 18-8-4.

fra Greaker og Lindholt fra 2021 anslår at risikoen i næringen tilsier en rente på fire prosent.³²⁸ Jeg har derfor valgt å bruke fire prosent i denne beregningen. Jeg bruker den samme formelen som angitt i kapittel 3.3:

$$\text{Nåverdi over ubegrenset tid} = \frac{\text{avkastning}}{\text{rente}}$$

Med utgangspunkt i anslaget på grunnrenten i oppdrettsnæringen, kan man beregne størrelsen av nåverdien av denne. Jeg har i denne avhandlingen lagt til grunn at grunnrenten kommer fra adgangen til å drive virksomheten i havet, og derfor kan man si at disse verdiene ligger i anleggene med rettighetene til å drive oppdrett. Bruk av grunnrenten alene i beregningsprosessen, og ikke hele avkastningen fra virksomheten til anleggene i havet, medfører at bare verdien fra rettighetene reflekteres i grunnlaget. Jeg er imidlertid nødt til å ta utgangspunkt i dette, ettersom jeg ikke har tall for avkastningen fra virksomheten på oppdrettsanleggene alene. Som jeg påpekte innledningsvis, se kapittel 4.3.1, bruker jeg nasjonale tall fordi jeg mener at dette vil gi et bedre bilde av størrelsen på grunnrenten som kan trekkes inn gjennom eiendomsskatten. Beregningen vil gi et overslag på størrelsen av det totale skattegrunnlaget for alle oppdrettsanlegg i landet. På bakgrunn av denne verdien kan man beregne den totale skatteytelsen det vil gi. Her legger jeg til grunn en eiendomsskattesats på 0,7 prosent. Jeg bruker et gjennomsnittlig tall basert på de siste fem år. Det bidrar til å motvirke påvirkningen av den lave avkastningen i 2020, som skyldes covid-19-pandemien. Den gjennomsnittlige grunnrenten i perioden 2016–2020 var ca. 20 milliarder kroner.³²⁹ Beregningene blir da følgende:

$$\text{Skattegrunnlaget} = \frac{20\,000\,000\,000}{0,04} = 500\,000\,000\,000$$

$$\text{Skatteytelse} = 500\,000\,000\,000 \times 0,007 = 3\,500\,000\,000$$

³²⁸ Greaker og Lindholt (2021) s. 13–14. Det skyldes blant annet at deres beregninger tilsier at risikoen i næringen ikke er spesielt høy, og at videre beregninger derfor tilsier en rente på 4 prosent.

³²⁹ Egen gjennomsnittsberegning fra tallene i rapporten til Greaker og Lindholt (2021) s. 15.

Denne beregningen tilsier at nåverdien av all grunnrente i næringen, og dermed verdiene av alle rettighetene til å drive oppdrett i Norge, er ca. 500 milliarder kroner. Dersom man inkluderer den alminnelige lønnsomheten som skriver seg fra anlegget selv, vil tallet bli noe høyere. Til sammenlikning estimerte Havbruksskatteutvalget oppdrettstillatelsenes verdi til ca. 200 milliarder kroner i 2019.³³⁰ Utvalget benyttet også tallene fra Greaker og Lindholts rapport fra 2019, med et noe høyere avkastningskrav, og kom til at disse tallene ga et estimat på mellom 275 og 290 milliarder kroner.³³¹ Min beregning er et grovt estimat, og det må derfor regnes med at det reelle tallet kan være lavere. Dessuten er det et gjennomsnitt over flere år, slik at verdiene ikke vil være det samme. I tillegg finnes det i dag flere oppdrettstillatelser enn det var ved beregningen til Havbruksskatteutvalget, og utvalgets beregninger kan ha tatt utgangspunkt i en annen metode eller en høyere risiko. Sammenliknet med dagens eiendomsskatt, se kapittel 2.4, vil denne verdsettingen uansett medføre en klar skatteskjerpelse. Bruk av avkastningsprinsippet som verdsettelsesmetode kan gjøres hvert tiende år sammen med den alminnelige takseringa, jf. esktl. § 8 A-3 andre ledd første punktum, men det vil redusere grunnlagets nøyaktighet. Derfor bør verdsettelsen skje årlig, slik som for kraftanlegg. Det kan bestemmes av kommunestyret, jf. esktl. § 8 A-3 andre ledd andre punktum.³³²

Spørsmålet er om denne beregningen også skal brukes på oppdrettsanlegg med begrenset levetid, det vil si anlegg med særformål, se kapittel 2.2.3. For kraftanlegg er begrunnelsen bak bruken av formelen over at naturressursen har ubegrenset levetid, selv om konsesjonen opphører. Altså vil verdien ligge i fossen og anlegget etter at tillatelsen har gått ut. Rettighetene til kraftanlegget og selve anlegget faller ofte tilbake på statens hender, og kan tildeles en ny part. Begrensningen i råderetten over anlegget er derfor ansett som en subjektiv faktor i verdsettelsen av anlegget

³³⁰ NOU 2019: 18 s. 212.

³³¹ Med et høyere avkastningskrav menes av renten i beregningen er høyere, i dette tilfellet åtte prosent, se NOU 2019: 18 s. 212.

³³² Det vil gi større utgifter for kommunen ved en årlig taksering, ettersom dette skal dekkes av kommunen, jf. esktl. § 8 A-3 andre ledd tredje punktum, men til gjengjeld vil eiendomsskatteprovenyet øke betydelig.

som eiendom. Oppdrettstillatelsene med særformål er begrenset til 10 eller 15 år, men naturressursen er den samme ved tillatelsenes opphør. Valget av metode beror på om anlegget og lokaliteten med rettigheter «består», men på statens hender. Dersom alt fjernes, og området igjen blir en del av kysten uten særegne bruksformål, vil ikke eiendommen lenger inneha den verdien den hadde som et oppdrettsanlegg. I det tilfellet vil ikke tidsbegrensningen være en subjektiv faktor, ettersom skatteobjektet i sin helhet forsvinner. Det er usikkert nøyaktig hvordan dette praktiseres, men det virker som om anlegget og lokaliteten «forsvinner» med utløpet av tiden. Derimot er det vanlig at tillatelser fornyes før dette skjer, og i realiteten blir til langvarige oppdrettslokaliteter, se kapittel 2.2.3. Utviklingsanlegg kan dessuten omgjøres til et alminnelig tidsbegrenset oppdrettsanlegg med kommersielt formål, se også kapittel 2.2.3. Det hefter imidlertid en viss usikkerhet ved fornyelser. Det vil bero på størrelsen av denne usikkerheten om det er forsvarlig å operere med samme formel for å neddiskontere inntektene til en nåverdi. For utviklingsanlegg må man basere seg på metoden over, ettersom disse høyst sannsynlig vil bli til tidsbegrensede anlegg. Jeg går ikke nærmere inn på dette.

For kraftanlegg gis det fradrag for investeringer i anleggene gjennom avskrivninger over tid i den kapitaliserte nåverdien, se kapittel 3.3. Det skyldes blant annet at anleggene har lang levetid, og derfor er det hensiktsmessig å gi fradrag i avskrivninger over tid.³³³ Fradrag for investeringer i oppdrettsanlegg kan gjøres på samme måte. På den annen side er levetiden til oppdrettsanleggene langt kortere enn levetiden til kraftanleggene. Oppdrettsanlegg er blant annet mer utsatt for skade fra vær og vind og liknende. Dessuten er kostnadene ved å bygge slike også lavere enn kostnadene ved å bygge kraftanlegg. Derfor kan det være like hensiktsmessig å gi fradrag for umiddelbare investeringskostnader i skattegrunnlaget før kapitaliseringen, sammen med de alminnelige kostnadene beskrevet over i kapittel 4.3.2.2. Det er også enklere enn å gjøre lineære avskrivninger.

³³³ Sktl. § 18-6 første ledd.

4.3.3 Verdssettelsesmetode 2: Salgsstatistikk

Salgsstatistikk som beregningsmetode er først og fremst brukt for boligeiendommer, hvor man har store mengder salgsstatistikk som kan brukes som grunnlag for å fastsette den objektiviserte verdien av en boligeiendom. Det er ikke imot ordlyden i eiendomsskattelova å benytte seg av en slik metode for oppdrettsanlegg, ettersom loven først og fremst gir uttrykk for at man skal finne eiendommens objektiviserte verdi. Det kan tenkes at dette er en praktikabel metode for oppdrettsanlegg, ettersom rettighetene til å drive oppdrett har en salgsverdi gjennom tillatelsene. Som vi har sett skal man unngå å bruke konkrete salgssummer for den gitte eiendommen som grunnlag, fordi det vil reflektere den enkelte eiers verdssettelse.³³⁴ Denne metoden er derfor avhengig av at man har tilstrekkelig med statistikk, slik at man kan objektivisere verdien på en praktikabel måte.

Bruk av salgsstatistikk kan minne om substansverdi, bruk av anskaffelsesverdien for et objekt, som i dag brukes for de tekniske delene av oppdrettsanleggene.³³⁵ Forskjellen på salgsstatistikk og substansverdi, er at førstnevnte baserer seg på statistikk fra faktiske salg, mens substansverdien er «hylleverdien» i butikken. Førstnevnte brukes derfor på unike objekter, som for eksempel boliger, mens sistnevnte oftere brukes på likere objekter, som brygger eller oppdrettsanlegg. Denne forskjellen må sies å være liten, og i dette tilfellet har det ingen praktisk betydning å vektlegge dette skillet videre i denne drøftelsen.

Oppdrettstillatelsene har en omsetningsverdi gjennom auksjonsrundene, og de kan også selges mellom private aktører.³³⁶ Statistikk fra private salg er imidlertid ikke tilgjengelig informasjon.³³⁷ Derfor baserer jeg denne drøftelsen utelukkende på verdier fra auksjonsrundene, som er tilgjengelige. Følgelig vil jeg også redegjøre for auksjonssystemet på oppdrettstillatelser.

³³⁴ *Sydvaranger*-dommen avsnitt 39.

³³⁵ Se beskrivelsen av substansverdi i kapittel 2.3.

³³⁶ Akvl. § 19 første ledd.

³³⁷ Nesmoen (2019).

Selskapstillatelsene til laks- og ørretoppdrett gis i tildelingsrunder i auksjons form, fra og med 2018.³³⁸ Auksjoner er en markedsform der deltakere byr på auksjonsobjektet etter egen verdsettelse. Dette skal bidra til at objektet oppnår en markedsverdi. Det har hittil vært gjennomført to store auksjoner på selskapstillatelser, i 2018 og 2020, hvor deltakerne bydde på pris per tonn fisk for tillatelsene, ettersom tillatelsene er avgrenset etter tonn, se kapittel 2.2.3. Dette var en stor endring i systemet, fra de vederlagsfrie tillatelser som ble gitt frem til 2002, og tildeling av tillatelser etter faste vederlag fram til 2018. De faste vederlagene varierte fra noen millioner kroner til ti millioner kroner.³³⁹ Omtrent 80 prosent av dagens tillatelser ble imidlertid gitt av staten før 2002, altså vederlagsfritt.³⁴⁰ Tallet gjelder bare for tildeling av nye tillatelser, ikke for utvidelse av eksisterende tillatelser som også kan skje mot vederlag.³⁴¹ Auksjonsrunden i 2020 ble gjennomført med hjemmel i auksjonsforskriften 2020.³⁴² Auksjonens formål var å fremme lønnsomheten og konkurransen i akvakulturnæringen, innenfor rammene av målene «miljømessig bærekraftig utvikling» og «verdiskapning på kysten», jf. auksjonsforskriften § 1.³⁴³

³³⁸ Se Eide, Parchomovsky og Stavang (2021) s. 504–505. Akvakulturmyndighetene kan beslutte dette etter laksetildelingsforskriften § 14, jf. akvl. § 6.

³³⁹ NOU 2019: 18 s. 45.

³⁴⁰ Det var situasjonen i 2019, jf. NOU 2019: 18 s. 10.

³⁴¹ Akvl. § 7 andre ledd.

³⁴² Forskrift 15. mai 2020 nr. 1012 om tildeling av produksjonskapasitet til akvakultur med matfisk i sjø av laks, ørret og regnbueørret i 2020 gjennom auksjon (auksjonsforskriften 2020). Den er opprettet i medhold av akvl. § 6 andre ledd. Den er lik auksjonsforskriften fra 2018, se forskrift 15. mai 2018 nr. 731 om tildeling av nye tillatelser til akvakultur med matfisk i sjø av laks, ørret og regnbueørret i 2018.

³⁴³ Auksjonen var en «simultan klokkeauksjon», som betyr at deltakerne kunne oppgi hvor mange tonn de var villige til å kjøpe til en satt pris, se auksjonsforskriften 2020 § 5 andre ledd, første til tredje punktum. Dersom etterspørselen var høyere enn antall tonn som skulle auksjoneres ut, ble det iverksatt en ny runde med høyere pris fram til tilbud og etterspørsel møttes, jf. auksjonsforskriften 2020 § 5 andre ledd, fjerde og femte punktum. Det var staten ved Fiskeridirektoratet som hovedsakelig organiserte auksjonsrundene og mottok innbetalingene, jf. auksjonsforskriften 2020 § 17 m.fl., jf. akvl. §§ 6 og 7.

Auksjonen i 2018 ga samlede inntekter på ca. 2,9 milliarder kroner.³⁴⁴ I 2020 økte inntektene til ca. 5,9 milliarder kroner.³⁴⁵ Økningen skyldes blant annet at auksjonen i 2020 hadde nesten dobbelt så mye kapasitet til salg enn auksjonen i 2018. Gjennomsnittsprisen i 2018 var ca. 194 000 kroner per tonn, som betyr at en standard tillatelse med kapasitet på 780 tonn kostet ca. 151 millioner kroner.³⁴⁶ I 2020 var prisen ca. 220 000 kroner per tonn, nesten 26 000 kroner høyere, og en tillatelse kostet ca. 170 millioner kroner.³⁴⁷ Den lille økningen kan skyldes flere faktorer, for eksempel at oppdrettere verdsetter tillatelsene høyere som følge av forventet vekst i markedet, en antakelse om få utlyste tillatelser i framtiden, eller som følge av at forslaget om grunnrenteskatt ble avvist – i tillegg til at noe vil forklares av inflasjon. Prisen på tillatelsene etter at auksjonsmodellen ble innført er uansett en betydelig økning fra de faste kjøpesummene som tidligere ble innkrevd.

Som vi ser er det bare selskapstillatelsene er gjenstand for auksjonsrunder, og dermed har en offentlig tilgjengelig salgsverdi, selv om lokalitetstillatelsen også kan selges privat. Disse to tillatelsene henger imidlertid sammen, ettersom man ikke kan drive et oppdrettsanlegg i havet uten begge tillatelsene. Derfor bruker jeg selskapstillatelsenes auksjonsverdi som indikasjon på rettighetene til å drive oppdrett i sin helhet. Auksjonsinntekter tar imidlertid ikke høyde for verdien av anlegget som bebyggelse. Private salg kan inkludere verdien av disse, men det er som sagt ikke tilgjengelig informasjon. Det kan derfor være nødvendig å supplere med den tekniske verdien av anlegget.

Samlet finnes det 1087 alminnelige selskapstillatelser i Norge, se kapittel 2.2.3. Basert på salgsstatistikken fra auksjonen i 2020, med ca. 170 millioner kroner per tillatelse, vil et grovt estimat tilsi at skattegrunnlaget for alle selskapstillatelsene vil være ca. 186 milliarder kroner. Det likner estimatet til Havbruksskatteutvalget på ca. 200 millioner kroner, se forrige

³⁴⁴ Fiskeridirektoratet (2018).

³⁴⁵ Fiskeridirektoratet (2020b). Kommunene og fylkene mottar årlige utbetalinger, og i 2021 utgjorde dette én milliard kroner fordelt på disse, jf. Fiskeridirektoratet (2020a).

³⁴⁶ Fiskeridirektoratet (2018). Jeg har beregnet et nasjonalt snitt for alle produksjonsområdene.

³⁴⁷ Fiskeridirektoratet (2020b).

kapittel 4.3.2.3. Dersom disse verdiene lå til grunn for eiendomsskatten på oppdrettsanlegg, ville den totale skatteytelsen med sats på 0,7 prosent til norske oppdrettskommuner – gitt at alle hadde en eiendomsskatt på oppdrettsanlegg – vært ca. 1,3 milliarder kroner.

Dersom man med størst mulig sikkerhet skal kunne verdsette den reelle markedsverdien av tillatelsene basert på auksjonssalgene, kreves det at auksjonene holdes i nær tid til verdsettingen. Dersom auksjoner foregår sjelden, eller gir lite data, vil man risikere at snittprisen per tonn fisk ikke er representativt for markedsverdien på verdsettelsestidspunktet. Verdsettelse basert på få salgstill reflektere vekst og fall i markedet med større usikkerhet. Resultatet kan bli en for høy eller for lav verdsetting. Den siste auksjonsrunden ble holdt i 2020, og før det i 2018. Eiendom blir imidlertid verdsatt hvert tiende år, som i seg selv tilsier at verdien ikke vil få med seg endringer i markedet hvert år.³⁴⁸ Når boliger blir verdsatt er fastsettingen av verdien basert på store mengder data fordi det det omsettes mange boliger i Norge. Hvor vidt det er tilstrekkelig med de eksisterende auksjonstillatelsene, avhenger også av hvor volatile prisene på oppdrettstillatelsene er. En usikkerhet ved å basere seg på auksjonsverdiene, er at auksjonene på et tidspunkt kan opphøre dersom man har maksimert kapasiteten av anlegg langs kysten.

En utfordring ved fastsettelse av omsetningsverdi basert på snittpriser for en selskapstillatelse er at den ikke tar høyde for konkrete forhold ved det gitte anlegget. Hver aktør har klarerte lokaliteter som anlegget ligger på, og som selskapstillatelsene er knyttet til. Forholdene ved hver enkelt lokalitet påvirker anleggets effektivitet og produksjonskapasitet. Dette avhjelpest noe ved at man har snittprisen for hvert enkelt produksjonsområde, som er det området av størst betydning for anleggets yteevne, fordi det bestemmer størrelsen på produksjonskapasiteten. For eksempel kan miljøforholdene tilsi at produksjonsmengden må senkes under selskapstillatelsens opprinnelige MTB for alle anlegg i det gitte produksjonsområdet, se kapittel 2.2.3. I løpet av en slik periode vil tillatelsene i dette området ha en lavere verdi enn den opprinnelig hadde ved salg, men det vil være forhold salgsstatistikken ikke vil ta hensyn

³⁴⁸ Esktl. § 8 A-3 andre ledd.

til. En ulempe med dagens tall er at det er noen produksjonsområder hvor det ikke har vært auksjonert ut tillatelser, slik at man mangler tall for disse områdene.

Et annet praktisk problem ved å verdsette oppdrettsanlegg basert på selskapstillatelsene er at det er vanskelig å si hvilke selskapstillatelser som gir opphav til grunnrenten i hvilke anlegg. Oppdrettere har mulighet til å samle kapasiteten i selskapstillatelsene.³⁴⁹ Med det menes at selskapstillatelsenes kapasitet benyttes kollektivt på flere anlegg. Eksempelvis kan en oppdretter benytte selskaps-MTB tilhørende lokalitet A i lokalitet B, for eksempel når lokalitet A ligger brakk. Samling av selskaps-MTB gjøres for å kunne utnytte biomassegrensen i produksjonen maksimalt. Likevel er selskapstillatelsene registrert på gitte lokaliteter, slik at man kan bestemme hvilket anlegg man skal verdsette tillatelsen til. Det er informasjon som står i Akvakulturregisteret. Det kan imidlertid bety at anlegg verdsettes til en lavere eller høyere verdi enn deres reelle ytelse tilsier.

En klar fordel med verdsetting etter salgsstatistikk er at man slipper å ta hensyn til kostnadsfradrag i beregningen av skattegrunnlaget. Denne metoden vil medføre færre beregninger, og dermed lavere administrative kostnader. Det er den samme metoden som man vil benytte for å beregne formuesverdien av oppdrettsanlegg fra og med 2022, se nedenfor i kapittel 5.3. Hvis man velger denne modellen, kan man samkjøre beregningene på samme måte som for kraftanlegg, og dermed redusere de administrative kostnadene ytterligere.³⁵⁰

På den annen side kan ikke denne modellen brukes i verdsettelsen av lokaliteter med særformål, fordi disse gis etter vilkår og ikke etter auksjon, se kapittel 2.2.3. Det krever at man finner en annen måte å verdsette disse på, ettersom disse lokalitetene også er grunnrenteskapende. Dersom man unntar disse fra en skjerpet eiendomsskatt kan det medføre

³⁴⁹ Akvakulturdriftsforskriften §§ 48 flg.

³⁵⁰ Det var dessuten et av forslagene i NOU 1996: 20 at man skulle oppheve særreglene for eiendomsskatt og samkjøre takstgrunnlaget for eiendomsskatt og formues- og inntektsskatt, se s. 148 – 149. I dag er det tilfellet flere steder, blant annet for boliger og for kraftanlegg.

vridninger, for eksempel at oppdrettere foretrekker å drive kommersiell virksomhet fra disse.

Avslutningsvis er det et spørsmål om man med sikkerhet kan si at salgssommene fra auksjonene faktisk reflekterer hele verdien til oppdrettsanleggene som eiendom med rettighetene til å drive oppdrett. Ved perfekt konkurranse skal auksjonene oppfordre deltakerne til å betale markedspris for tillatelsene. Markedsprisen vil reflektere verdien av å ha tillatelsen over ubegrenset tid, ettersom disse er tidsubegrensede. Auksjonene vil da trekke inn en nåverdi av all forventet fremtidig grunnrente, ettersom tillatelsene eller rettighetene til å drive oppdrett kan sies å være opphavet grunnrenten, se kapittel 1.2.1. Den alminnelige lønnsomheten i næringen vil være et produkt av oppdretternes egne oppfinnelse, arbeidskraft og liknende, og dermed ikke ligge i tillatelsene. Havbruksskatteutvalget pekte også på auksjoner som en metode for å innhente grunnrente.³⁵¹ Ved en perfekt auksjon vil altså grunnrenten bli trukket inn av det offentlige i sin helhet.³⁵² En auksjon vil ikke forårsake de vridningene som kan følge en skatt, ettersom aktørene selv velger å delta og å by den summen de er villige til å betale. Derfor er en velorganisert auksjon et effektivt middel til å innhente verdier til det offentlige, herunder grunnrente.

I realiteten er det imidlertid sjeldent at man oppnår perfekt konkurranse. Det kan skyldes forhold som at kjøperne av tillatelsene har innkalkulert en høyere risiko ved investeringen, slik at deres verdsettelse er lavere enn den framtidige grunnrenten kan være.³⁵³ Dette vil også skje dersom kjøperne opererer med et kortere tidsperspektiv for lønnsomhet, for eksempel 20 år, enn den ubegrensede bruksretten som ligger i tillatelsene. Risikoviljen påvirkes også av tillatelsenes noe usikre kapasitet tilknyttet trafikkløssystemet, som gir akvakulturmyndighetene mulighet til å regulere kapasiteten i de forskjellige produksjonsområdene selv om disse ble kjøpt med en «fast» MTB, se kapittel 2.2.3. Det kan være en bidragende faktor til at oppdrettere ikke vil prise tillatelsene

³⁵¹ NOU 2019: 18 s. 110–111.

³⁵² Eide, Parchomovsky og Stavang (2021) s. 516.

³⁵³ Prop. 1 LS (2021–2022) s. 122.

til markedsverdi. I rettsøkonomisk teori har auksjonsrundene for oppdrettstillatelser blitt sammenliknet med andre statlige auksjoner, som for eksempel på mobilfrekvenser, og er i alt omtalt som «gode» auksjoner – men konkurransen ble ansett som for lav for å oppnå markedspris.³⁵⁴ På grunn av auksjonenes struktur, altså at de oppfordrer deltakerne til å betale verdien som ligger i tillatelsene, kan man likevel anta at de inntektene som auksjonene har trukket inn utgjør deler av grunnrenten som finnes i næringen. Samlet tilsier imidlertid de ovennevnte forholdene at det er lite sannsynlig at hele grunnrenten har vært trukket inn av det offentlige gjennom auksjonsrundene. Nøyaktig hvor «gode» eller «dårlige» auksjonsrundene er på å trekke inn grunnrenten til fellesskapet er vanskelig å si, men det kan gjøres et estimat av dette ved å forsøke å beregne den reelle grunnrenten som ligger i en tillatelse og sammenlikne dette med verdiene man oppnådde i 2020.

I den følgende beregningen har jeg forsøkt å finne nåverdien av en selskapstillatelse i 2020 basert på avkastningen denne kan gi. En selskapstillatelse har en MTB på 780 tonn, som tilsier at innehaveren kan ha den mengden fisk, for eksempel laks, stående i havet til enhver tid, se kapittel 2.2.3. I kapittel 1.2.3 så vi imidlertid at det kan ta opptil 18 måneder før en laks som slippes ut i et anlegg i havet blir slakteklar. Derfor må man anta at en tillatelse på 780 tonn ikke vil kunne produsere denne mengden fisk på ett år. Over tre år kan den imidlertid klare å gi to ganger 780 tonn slakteklar fisk.³⁵⁵ Da har jeg ikke tatt hensyn til eventuelle svinn i produksjonen, eller perioder for brakklegging og liknende. Dette er imidlertid et grovt estimat, og derfor holder jeg beregningen enkel. Dersom man tar utgangspunkt i disse tallene, vil en standard tillatelse i gjennomsnitt gi ca. 520 tonn fisk i året. Basert på SSBs markedspriser på laks, kan man beregne den årlige verdien av fisken. Prisene beregnes ukentlig, men gjennomsnittsprisen for eksport av fersk oppdrettslaks i

³⁵⁴ Flere målsetninger ble ansett oppnådd, som effektive auksjonsrunder, verdiskapning langs kysten, effektiv ressursutnyttelse og økte inntekter – selv om konkurransen var lav. Se Eide, Parchomovsky og Stavang (2021) s. 515–516.

³⁵⁵ 18 måneder i to produksjonsrunder tilsvarer 36 måneder, som er det samme som tre år.

2020 var 57,48 kroner per kilo.³⁵⁶ En beregning etter denne verdien vil imidlertid gi et anslag på bruttoinntekten fra virksomheten tilknyttet en tillatelse. Fiskeridirektoratet har beregnet de årlige kostnadene per kilo laks eller ørret på landsbasis, som muliggjør at jeg kan estimere den årlige avkastningen per tillatelse. I 2020 var produksjonskostnadene per kilo fisk 36,11 kroner. I produksjonskostnadene ligger også kostnadene tilknyttet prosesser tilknyttet oppdrettsvirksomheten, i tillegg til kostnader fra oppdrettsfasen i sjøen, som for eksempel smoltproduksjon og videreforedling av fisk. Derfor vil avkastningen ligge nær den reelle grunnrenten i næringen. Marginen i 2020 fra en tillatelse vil derfor ha vært ca. 21,37 kroner per kilo. Den årlige avkastningen fra én tillatelse i 2020 ville vært ca. 11 112 400 kroner.

Dersom man bruker en nåverdberegning, kan man finne den omsettelige markedsverdien til en slik tillatelse. Det er den samme beregningen som brukes i avkastningsprinsippet i verdsettelsen av eiendom, se over i kapitlene 3.3 og 4.3.2.3. Nåverdien av den beregnede avkastningen vil følgelig være ca. 277 810 000 kroner.³⁵⁷ Basert på denne beregningen er den reelle markedsverdien av en tillatelse ca. 100 millioner kroner mer enn den verdien som man oppnådde på auksjonene i 2020. Dette er et estimat, og man må ta hensyn til ulike geografiske forhold, variasjoner i markedspriser og liknende, men den illustrerer verdien av disse. Som vi så i forrige kapittel (4.3.2.3), har Havbruksskatteutvalget anslått at den samlede markedsverdien av alle tillatelsene i 2019 var ca. 200 milliarder kroner i 2019.³⁵⁸ Tallene fra auksjonen i 2018 tilsa derimot en samlet nåverdi på 170 milliarder kroner, samtidig som tall fra private salg ga en verdi på 225 milliarder kroner.³⁵⁹ En beregning etter tallene fra Greaker og Lindholts rapport fra 2019, med en mer moderat rente, tilsa en verdi

³⁵⁶ Statistisk sentralbyrå (2021). Det er verdt å merke seg at prisene for laks egentlig deles inn i klasser per vektklasse og kvalitet, altså jo tyngre fisken er desto høyere er kiloprisen. Kvalitetsklassene er «superior», «ordinær» og «produksjon». Se Drønen (2019). Prisen fra SSB er gjennomsnitt av eksportprisen trolig på tvers av disse kategoriene.

³⁵⁷ Jeg har brukt samme formel og samme rente som i kapittel 4.3.2.3.

³⁵⁸ NOU 2019: 18 s. 212

³⁵⁹ Berge (2019).

på mellom 275 og 290 milliarder kroner. Dersom man legger til grunn at nåverdien av en tillatelse er den jeg har beregnet over, og det finnes 1087 kommersielle tillatelser i bruk, vil den totale verdien være litt over 300 milliarder kroner. Mitt tall ligger i samme størrelsesordenen som utvalgets beregning basert på Greaker og Lindholts tall, samtidig som det vil være noe høyere ettersom jeg inkluderer tillatelsene som ble auksjonert i 2020. På bakgrunn av denne beregningen kan man trekke slutningen at deler av grunnrenten ikke blir trukket inn gjennom auksjonsrundene.

4.3.4 Sammenlikning av metodene

I denne sammenlikningen vil jeg si noe om metodenes objektivitet, deres evne til å trekke inn grunnrenten i skattegrunnlaget og gjennomførbarhet. Basert på drøftelsene over virker det som at begge metoder evner å fange opp en objektivisert verdi, blant annet fordi man kan unngå en rekke subjektive forhold, men at størrelsen på denne varierer. Avkastningsprinsippet gir et klart høyere skattegrunnlag enn bruk av salgsstatistikk. Det kan være et tegn på at sistnevnte sannsynligvis ikke klarer å fange opp markedsverdien til anleggene med deres rettigheter. På den annen side kan det bety at beregningen av nåverdien av avkastningen er høyere enn det reelle tallet for markedsverdien til anleggene. Begge metoder gir imidlertid et skattegrunnlag som er langt høyere enn den verdien som følger av verdsettingen etter substansverdi av anlegget alene. Jeg tror at avkastningsprinsippet er nærmere den reelle omsetningsverdien til oppdrettsanlegg med rettigheter som eiendom, enn den verdien salgsstatistikken gir, fordi det er sikkert at avkastningsprinsippet vil gi uttrykk for hele grunnrenten i næringen. Dette betyr også at avkastningsprinsippet er bedre egnet til å reflektere grunnrenten i næringen i skattegrunnlaget.

Avkastningsprinsippet krever imidlertid flere beregninger enn metoden for salgsstatistikk, og er dermed mer komplisert enn denne. På den annen side er det forhold ved metoden for salgsstatistikk som også gjør denne vanskelig å bruke, blant annet at den ikke kan brukes til å verdsette hele skatteobjektet alene. Samtidig virker salgsstatistikk-

metoden mer praktisk anvendelig. Denne metoden skal dessuten benyttes i verdsettingen av for oppdrettsselskaper i formuesskattegrunnlaget framover, se nedenfor i kapittel 5.3. I tillegg er den også mest nøytral, ettersom det ikke finnes forhold ved den verdsettelsesmetoden som oppdretterne selv kan påvirke, siden verdiene baseres på salgshistorikk. Avkastningsprinsippet med bruk av normpris og gjennomsnittskostnader vil i stor grad opprettholde en nøytralitet, men oppdretterne kan fortsatt påvirke produksjonsmengden. Jeg mener likevel at avkastningsprinsippet er en mer «korrekt» metode å basere seg på, dersom man skal følge praksisen om objektivisert omsetningsverdi så nært som mulig. Dersom man skal følge målet om å trekke inn grunnrenten til fellesskapet, bør man også velge avkastningsprinsippet. Oppsummert kan man si at begge metodene gir uttrykk for hvordan skattegrunnlaget kan beregnes, dersom man regner rettighetene til å drive oppdrett som en del av objektet.

4.4 Oppsummering og noen refleksjoner rundt eiendomsskatten som en grunnrenteskatt

I dette kapitlet har jeg skissert et forslag til hvordan grunnrenten i oppdrettsnæringen kan skattlegges gjennom eiendomsskatten, og jeg har argumentert for at det finnes grunnlag for å gjøre dette etter dagens regler, slik at det ikke er behov for en lovendring. Denne tolkningen baseres på ordlyden i loven, praksis på liknende forhold og likhetshensyn, herunder at jeg mener at eiendomsskattereglene for kraftanlegg har overføringsverdi til oppdrettsanlegg. Det legges til grunn med en viss usikkerhet, ettersom kildene ikke er entydige. Dersom loven kan tolkes slik, åpner det opp en umiddelbar mulighet for å beskatte grunnrenten, uten at «lakselobbyen» kan forhindre dette. En slik endret praksis vil medføre en klar skatteskjerpelse, og dersom det gjennomføres kan det også tenkes å føre til en del tvister.³⁶⁰

Jeg mener at metoden jeg har foreslått vil gjøre eiendomsskatten på oppdrettsanlegg mer effektiv, fordi den vil reflektere den reelle eien-

³⁶⁰ Uklare regler om skatteobjekter og verdsetting har tidligere ført til mange tvister i eiendomsskatten på kraftanlegg, se Tydal-dommen s. 339.

domsverdien av oppdrettsanlegg, som hovedsakelig ligger i rettighetene til å ha og drive anlegget i sjøen. Det vil dessuten i større grad behandle oppdrettsanlegg som eiendom, knyttet til sin faste forankring – i motsetning til den måten det blir skattlagt i dag, hvor det heller likner løsøre. Jeg tilføyer at dersom man skattlegger oppdrettsanlegg på denne måten, er det ikke lenger et behov for å skattlegge produksjonsutstyr og -installasjoner som en del av oppdrettsanlegget slik det gjøres i dag. Det muliggjør en større likebehandling av oppdrettsanlegg med andre eiendommer, samtidig som det gjør eiendomsskatten mer nøytral ettersom skatt på produksjonsutstyr og liknende forårsaker vridninger.³⁶¹

Som en grunneneskatt vil eiendomsskatten ha noen ulemper ved seg. For det første vil den ikke være fullstendig nøytral, slik som særskattene på petroleum og vannkraft eller forslaget til grunnrenteskatt på oppdrettsanlegg. Det er fordi både grunnrenten og den alminnelige avkastningen vil inngå i skattegrunnlaget. Det var også tilfellet for eiendomsskatten på kraftanlegg. En grunnrenteskatt er regnet som nøytral nettopp fordi den bare treffer det ekstraordinære overskuddet, se kapittel 1.2.2. Det vil være vanskelig å gjøre unntak for en normalavkastning eller verdiene av anlegget og produksjonsutstyret, uten at det oppstår en forskjellsbehandling etter eiedomsskattelova. Dessuten er hensikten med eiendomsskatten å kompensere for det lokale «fotavtrykket» til den enkelte eiendommen og fungere som et vederlag for kommunale tjenester, se kapittel 1.2.2. Oppdrettsnæringen utgjør en belastning på kommunene, både gjennom arealbeslag og forurensning, se kapittel 1.2.3, og er mottaker av kommunale tjenester for seg og sine ansatte som det ikke betales for på andre måter. Et lavere skattegrunnlag enn den reelle verdien av hele eiendommen, og dermed et lavere skatteproveny, vil ikke harmonisere med begrunnelsene bak eiendomsskatten. Av disse grunner vil det være vanskelig å forsvare å trekke fra normalavkastningen i verdsettelsen av oppdrettsanlegg, selv om det ville gjort eiendomsskatten mer nøytral. Det vil uansett kreve en nærmere lovregulering, ettersom det vil utgjøre et særegent unntak fra eiendomsskattereglene.

³⁶¹ Mirrlees (2011) s. 369–371.

For det andre klarer ikke eiendomsskatten å trekke inn like mye av grunnrenten som forslaget om grunnrenteskatt fra Havbrukskatteutvalget.³⁶² Provenyet fra eiendomsskatten kan utgjøre opptil halvparten av provenyet fra denne (syv milliarder, se kapittel 1.1). Havbrukskatteutvalget mener altså at næringen tåler en større beskatning på grunnrenten enn det eiendomsskatten vil utgjøre. Eiendomsskatten, slik foreslått, vil imidlertid kunne fungere sammen med andre skatteformer og auksjonsrundene, som jeg skal komme tilbake til i neste kapittel (5).

For det tredje er eiendomsskatten delvis en omfordeling av midler fra selskapskatteinntektene fra staten til kommuner, jf. sktl. § 6-15, som betyr at det totale skattetrykket øker mindre enn man forventer. Det er en reduksjon i skattegrunnlaget, og ikke et «krone-for-krone»-fradrag i skatteytelsen, som betyr at eiendomsskatten likevel utgjør en økt belastning på skatteyter. Beskatningen av grunnrenten blir imidlertid tilsvarende mindre. Dette er heller ikke noe man kan unngå, uten at det vil ha videre konsekvenser for andre forhold.

For det fjerde er det ikke gitt at grunnrenten i oppdrettsnæringen vil bli trukket inn gjennom en eiendomsskatt, ettersom det tilhører kommunenes selvbestemmelse å ilegge eiendomsskatten. De kan både velge om de vil ilegge eiendomsskatt, og etter hvilken sats – samtidig som de også er parten som må ilegge en eiendomsskatt som beskrevet over, og dermed også må ta eventuelle konflikter. Det er derfor noe usikkert å bruke en alminnelig eiendomsskatt som en metode for å trekke inn grunnrenten. Siden en slik eiendomsskatt vil medføre store kommunale inntekter, kan man anta at den vil bli populær blant kommunene, slik eiendomsskatten er blant kraftkommunene. Eiendomsskatten følger dessuten oppdrettsanleggene, og oppdretterne kan ikke flytte anleggene sine, ettersom de er betinget til bestemte lokaliteter. Det blir derfor vanskelig for innehaverne av anleggene å unngå eiendomsskatten, og et argument om fraflytting eller at industrien vil forsvinne kan derfor ikke gjøres gjeldende i særlig grad.

Det kan tenkes at en eiendomsskatt basert på et avkastningsprinsipp vil gi en favoriseringseffekt, som argumentert for av Kraftskatteutvalget

³⁶² NOU 2019: 18 flertallets forslag på s. 16–17.

blant kraftkommunene, se kapittel 3.4. Det er imidlertid vanskelig å måle en nærings innflytelse på en kommune, og dermed hvor reelt dette argumentet egentlig er. Dessuten virker det som at mange oppdrettskommuner, særlig mindre kommuner, allerede er svært avhengig av oppdrettsnæringens tilstedeværelse.

5 En grunnrentebeskattende eiendomsskatt satt i system

5.1 Innledning: De ulike skattene på oppdrettsnæringen

En problemstilling jeg pekte på i kapittel 1.1 er hvordan oppdrettsnæringen skattlegges i dag. Det er nødvendig å se på hele skattebildet til oppdrettsnæringen av flere grunner. For det første vil man da få et bilde av hvordan eiendomsskatten passer inn sammen med de andre skatteformene, herunder at de ikke påvirker hverandre negativt, fører til et for høyt samlet skattetrykk eller dobbeltbeskatning.³⁶³ Det er også nødvendig å undersøke i hvilken grad de eksisterende skattene faktisk skattlegger grunnrenten. Dersom hele grunnrenten alt er beskattet gjennom dagens skatter, er det heller ikke nødvendig å endre eiendomsskattleggingen på oppdrettsanlegg for å skattlegge grunnrenten ytterligere. Denne drøftelsen kan derfor kalles en «forutsetning» for hovedspørsmålet i denne avhandlingen, selv om jeg behandler dette temaet mot slutten av oppgaven. Havbruksskatteutvalget foretok en samlet vurdering, men siden 2019 har man innført en produksjonsavgift på oppdrettsvirksomhet, økt salget ved auksjonsform og gjennomført endringer i formuesberegningen av oppdrettsselskaper.

Oppdrettsselskapene er underlagt flere skatteformer som kan trekke av verdiene i næringen, i tillegg til en eiendomsskatt, og som det derfor er interessant å se nærmere på: selskapskatten, eksportavgiften og produksjonsavgiften. Eiere av selskaper eller andeler av selskaper er ilagt

³⁶³ Det finnes ikke et generelt forbud mot dobbeltbeskatning i norsk rett, men ifølge Høyesterett er det et prinsipp i norsk rett at samme inntekt ikke skal skattes to ganger av samme skatteyter, jf. Rt. 2015 s. 982 A avsnitt 26 og 30. Prinsippet kan sies å utelukke en direkte skattlegging av samme verdi to ganger, men når verdien skifter form eller blir truffet på en annen måte er det ikke lenger dobbeltbeskatning. Det er blant annet akseptert at inntekt som blir til formue kan formuesbeskattes, selv om den har vært gjenstand for en inntektsskatt tidligere. Spørsmål om dobbeltbeskatning har vært en kjent problemstilling i lang tid, se for eksempel Thomle (1922) s. 11 og s. 290–291.

en formuesskatt og utbytteskatt, som også kan treffe verdier som ligger i næringen. Derfor inkluderer jeg disse i redegjørelsen. Jeg presiserer her at jeg ikke kan gå inn på alle detaljer i denne framstilling, men jeg vurderer det heller ikke som nødvendig ut ifra formålet med dette kapitlet.

Jeg vil i det følgende redegjøre for de ulike elementene ved de ulike skatteformene, på samme måte som i kapittel 2. Jeg vil også redegjøre for i hvilken grad disse skatteformene trekker av grunnrenten som eksisterer i næringen. Her mener jeg dessuten at man må utvide horisonten til «total government take».³⁶⁴ Begrepet omtaler de totale inntektene en stat får fra en næring eller en produksjon, ikke «bare» skatteinntektene. Det vil dermed også omfatte inntektene fra auksjonssystemet som brukes for å tildele selskapstillatelser. Dersom man utelukker andre tiltak enn skatt risikerer man å ikke fange opp grunnrente som allerede er inndratt av det offentlige – for eksempel gjennom vederlag for konsesjoner. Dessuten vil andre former for innhenting av verdier til det offentlige kunne påvirke hvordan skattene virker.

Først presenteres de ordinære skattene, selskapsskatten (kapittel 5.2), formuesskatten (kapittel 5.3) og utbytteskatten (kapittel 5.4). Deretter de to særavgiftene for fiskeri- og oppdrettsnæringen, eksportavgiften (kapittel 5.5) og produksjonsavgiften (kapittel 5.6). Til sist behandles auksjonene på selskapstillatelsene kapittel (5.7), før det gjøres en oppsummering av funnene (kapittel 3.8).

5.2 Selskapsskatten

Selskapsskatten er betegnelsen på den alminnelige inntektsskatten på aksjeselskaper og andre selskaper og innretninger.³⁶⁵ Oppdrettselskaper er ofte organisert som aksjeselskaper, og er pliktsubjektene for selskaps-

³⁶⁴ Syversen (1991) s. 77, jf. St.meld. nr. 25 (1973–74) s. 43. Begrepet er mest brukt i petroleumsskattesammenheng, og var særlig populært på 60- og 70-tallet, se Syversen (1991) s. 79.

³⁶⁵ Sktl. § 2-2 første ledd.

skatten.³⁶⁶ Skattekreditor for selskapsskatten er staten.³⁶⁷ Formålet med selskapsskatten er å gi inntekter til staten.

Skatteobjektet for selskapsskatten er inntekten til selskapene.³⁶⁸ Hovedregelen sier at «enhver fordel vunnet ved [...] virksomhet» er skattepliktig.³⁶⁹ Ordlyden omfatter inntekt fra blant annet omsetning av varer, som for eksempel fiskeprodukter.³⁷⁰ Det betyr at inntekten fra oppdrettsvirksomhet er omfattet av selskapsskatten.

Skattegrunnlaget for selskapsskatten er nettoinntektene.³⁷¹ I beregningen av skattegrunnlaget gis det fradrag for kostnader tilknyttet erverv, vedlikehold eller sikring av skattepliktig inntekt, og tap og underskudd.³⁷² For oppdrettere omfatter dette blant annet anlegg på land, som lagerbygg, kaianlegg og liknende, anlegg i sjøen, med flytemoduler, merder, fôranlegg, og fartøyer til fôring.³⁷³ I kostnader tilknytter erverv av inntekt ligger også eksportavgiften og eiendomsskatten, jf. sktl. § 6-15, og muligens produksjonsavgiften. Se nedenfor i kapittel 5.5 for nærmere redegjørelse av regelen og forholdet til produksjonsavgiften. Selskaper kan gjøre fradrag for skatter og avgifter som er regnet som nødvendige for å erverve eller sikre inntekten. Dette fradraget er riktignok i skattegrunnlaget, som betyr at det ikke et «krone-for-krone»-fradrag i skatteytelsen.³⁷⁴ Dermed er det ikke en fullstendig omfordeling av midler mellom skattene.

³⁶⁶ For eksempel Mowi ASA, SalMar ASA, Lerøy ASA m.fl.

³⁶⁷ Det følger av sktl. § 2-36 andre ledd første punktum, hvor det står at norske og utenlandske selskaper, jf. sktl. § 2-2 første ledd, er fritatt for skatt til kommune og fylkeskommune.

³⁶⁸ Se sktl. § 5-1 første ledd, jf. sktl. § 1-1 første ledd bokstav b og Zimmer (2018) s. 102.

³⁶⁹ Sktl. § 5-1 første ledd.

³⁷⁰ Sktl. § 5-30.

³⁷¹ Se Sktl. §§ 5-1 og 6-1. «Fordel» som ikke er pengeytelse verdsettes til omsetningsverdi, se § 5-3.

³⁷² Sktl. §§ 6-1, 6-2, 6-3 og §§ 14-30 til 14-53, jf. 6-10 første ledd.

³⁷³ Det følger av sktl. §§ 14-30 flg., jf. § 6-10 første ledd. Avskrivings-satsen rangerer fra 4 til 20 prosent.

³⁷⁴ Eksempel: dersom skattegrunnlaget til selskapsskatten er 100 millioner kroner, gjøres fradraget for utgifter, herunder skatter og avgifter i denne, og ikke i provenyet på 22 millioner kroner (skattesats 22 prosent).

Tilvekst i beholdninger av fisk regnes ikke som inntekt, selv om det har en økonomisk verdi.³⁷⁵ Det er en fradragberettiget kostnad ved erverv, for eksempel kostprisen for smolt, på samme måte som førkostnader og liknende.³⁷⁶ Verdien av fisken skattlegges først når den realiseres, og dermed blir til en del av inntektene.³⁷⁷

Skattesatsen på inntektsskatten for selskaper og innretninger er 22 prosent.³⁷⁸ Det er en flat skattesats, som betyr at alle skatteyttere betaler den samme satsen. Skattesatsen har minsket over tid, i tråd med en verdensomspennende trend.³⁷⁹ På 80-tallet var skattesatsen på 50 prosent.³⁸⁰ Lavere skattesatser er et middel for å unngå at virksomheter flyttes til utlandet, til land med lave skatter.

Skatteprovenyet, det offentlige inntekter, fra selskapsskatten på virksomheter innenfor havbruk var 3,6 milliarder kroner i 2017.³⁸¹ Tallet omfatter mer enn bare oppdrett på laks og ørret, men siden majoriteten av verdiskapningen i havbruket kommer fra disse, se kapittel 1.1, er tallet en god indikasjon på skatteytelsen fra denne virksomheten.

Selskapsskatten vil forårsake vridninger fordi den treffer den alminnelige lønnsomheten til selskaper, som betyr at den kan motivere til skatteplanlegging og liknende.³⁸² På den annen side er selskapsskatten en skatt som treffer bredt, som betyr at den gjelder alle selskaper i Norge. Likebehandling reduserer sannsynligheter for vridninger, fordi det ikke finnes noen «bedre» posisjoner som selskapene kan tilegne seg. Det har også effekt på tvers av landegrensene, ettersom en høy selskapsskatt medfører farer for at virksomheter flytter. Motsatt vil land med svært lave satser fungere som «skatteparadiser». På grunn av oppdrettsnæringens

³⁷⁵ Sktl. § 8-1 første ledd bokstav a.

³⁷⁶ Sktl. § 6-1 første ledd og Stoveland (2021a).

³⁷⁷ Stoveland (2021a).

³⁷⁸ Se forskrift 14. desember 2021 nr. 3571 Stortingsvedtak om skatt av inntekt og formue mv. for inntektsåret 2022 (Stortingets skattevedtak 2022) § 3-3, hjemlet i Grl. § 75 bokstav a. Satsen var den samme i 2019–2021. Dette framgår av de årlige skattevedtakene.

³⁷⁹ Hårstad (2021).

³⁸⁰ Den siste endringen var i 2018, da skattesatsen var 23 prosent.

³⁸¹ NOU 2019: 18 s. 54. Det var det nyeste tallet jeg fant som var rettet mot havbruket.

³⁸² Aarbakke (2017).

faste karakter, altså at de er avhengig av lokalitetene i havet og spesielle klimatiske forhold, se kapittel 1.2.1, er ikke denne problemstillingen like aktuell i dette tilfellet.

Siden selskapsskatten ilegges på inntektene til oppdrettsselskapene, hvor skattegrunnlaget omfatter både grunnrenten og den alminnelige lønnsomheten i næringen, vil den beskattes av grunnrenten som finnes i oppdrettsnæringen. Nettoinntektene er en kombinasjon av den alminnelige lønnsomheten og grunnrenten, som betyr det at det ikke er en direkte skatt på 22 prosent på grunnrenten alene. Det vil derfor være grunnrente igjen til beskatning etter selskapsskatten. Skattegrunnlaget blir dessuten noe redusert på grunn av fradragene fra de andre skattene, gjennom sktl. § 6-15. Det fører til at skatteytelsene, herunder grunnrenten, fra denne delvis fordeles mellom staten og kreditorene for de andre skattene, med unntak av eksportavgiften. Ved en grunnrentebeskattende skatt på oppdrettsanlegg, gjennom en eiendomsskatt eller en annen særskatt, vil også denne trekkes fra skattegrunnlaget slik at grunnrenten aldri ville blitt dobbeltbeskattet av selskapsskatten uansett.

5.3 Formuesskatten

Formuesskatten er en skatt på «skatteytters eiendeler med økonomisk verdi» fratrukket gjeld, jf. sktl. § 4-1 første ledd.³⁸³ Ordlyden «økonomisk verdi» er vid, og omfatter fast eiendom, løsøre, immaterielle objekter og mer, herunder verdiene av aksjene i børsnoterte oppdrettsselskap og verdiene av eiendelene i ikke-børsnoterte selskap eller enkeltpersonforetak.³⁸⁴ Blant slike verdier er evigvarende bruksretter som oppdrettstillatelser.³⁸⁵ Skattegrunnlaget utgjør de verdien av de samlede formuesverdiene, etter et bunnfradrag er trukket fra.³⁸⁶ Kreditor for formuesskatten er både stat

³⁸³ Skattedirektoratet (2021) «Formue», punkt 1 «Generelt».

³⁸⁴ Stoveland (2021b).

³⁸⁵ Se skatteloven § 4-54 og Skattedirektoratet (2021) «Akvakultur», punkt 7.1 «Akvakulturtillatelse».

³⁸⁶ For enslige er det 1,7 millioner kroner, og for gifte er det 3,4 millioner kroner, se Stortingets skattevedtak 2022 §§ 2-1 og 2-3.

og kommune, men mesteparten av provenyet tilfaller kommunene.³⁸⁷ Pliktsubjektet for formuesskatten er enhver som bor i Norge per 1. januar i det året man fastsetter skatten, se sktl. § 2-1 syvende ledd.

I 2022 kan satsen på formuesskatten utgjøre 0,95 prosent av hele formuen, hvorav kommunen kan kreve opptil 0,7 prosent og staten 0,25 prosent.³⁸⁸ Bade bunnfradraget og statens sats har økt fra 2021.³⁸⁹ Kommunene kan ikke velge om de vil ilegge en formuesskatt, slik som ved eiendomsskatten, men de kan bestemme satsen innenfor denne grensen.³⁹⁰ Slik har for eksempel kommunen Bø i Vesterålen gjort, for å tiltrekke innbyggere.³⁹¹ Skatteyster er som regel en privatperson, ettersom både aksjeselskap og allmennaksjeselskap er fritatt formuesskatten, jf. sktl. § 2-36 første ledd bokstav a. Det betyr at oppdrettsselskaper ikke blir truffet av formuesskatten, men at eierne av selskapene eller aksjonærene er omfattet av denne. Derfor vil verdier fra næringen bli skattlagt gjennom formuesskatten, riktignok noe redusert på grunn av bunnfradraget.

Verdsettingen av oppdrettstillatelser i formuesskattegrunnlaget har nylig blitt endret, se den nye bestemmelsen i skatteloven § 4-54.³⁹² I Finansdepartementets forslag til statsbudsjettet for 2022 framgår det at formuesskattereglene verdsetter børsnoterte og ikke-børsnoterte selskaper ulikt, og at man hittil har skilt mellom selskapstillatelser ervervet før og etter 1. januar 1998.³⁹³ Det betyr at ikke alle selskapstillatelser inkluderes i formuesskattegrunnlaget. Verdsettingen av børsnoterte oppdrettsselskaper som formue settes til 75 prosent av kursverdien av hver aksje per 1. januar i skatteåret, jf. sktl. § 4-12 første ledd.³⁹⁴ Aksjene reflekterer markedsverdien av selskapene, inkludert tillatelsenes verdi. For ikke-

³⁸⁷ Se Stortingets skattevedtak 2021 kapittel 2, jf. sktl. § 1-1 første ledd bokstav a.

³⁸⁸ Dette justeres dersom man har ektefelle, se Stortingets skattevedtak 2022 kapittel 2.

³⁸⁹ Se forskrift 15. desember 2020 nr. 2878 Stortingsvedtak om skatt av inntekt og formue mv. for inntektsåret 2021 (Stortingets skattevedtak 2021) kapittel 2. Formålet er økt fordeling av verdier i samfunnet, se Prop. 1 LS Tillegg 1 (2021–2022) s. 38.

³⁹⁰ Det framgår indirekte av Stortingets skattevedtak 2021 § 2-3 siste setning, hvor det står at maksimalsatsen gjelder dersom en lavere sats ikke har blitt vedtatt av kommunen.

³⁹¹ Budalen (2019).

³⁹² Føyd til ved lov nr. 152/2021.

³⁹³ Prop. 1 LS (2021–2022) s. 117–123.

³⁹⁴ Endret med virkning fra 1. januar 2022. Før det var andelen 55 prosent.

børsnoterte selskaper settes formuesverdien av selskapet til 75 prosent av selskapets økonomiske verdier per 1. januar, jf. sktl. § 4-12 andre ledd og tredje ledd.³⁹⁵ Tillatelsene ble først i år nevnt i skattelovgivningen, med virkning fra 2022. I Skatte-ABC for 2021 står det:

Akvakulturtillatelse er normalt å anse som en ikke-tidsbegrenset rettighet som regnes med til den skattepliktige formuen dersom den er ervervet etter 1997. Formuesverdien settes til omsetningsverdien.

Ordlyden i Skatte-ABC gir uttrykk for at alle tidsbegrensede akvakulturtillatelser (det samme som selskapstillatelser) ervervet etter 1997 skal verdsettes til en salgsverdi. Ifølge Finansdepartementets proposisjon for 2022, er dette en praksis som har vært gjeldende hos Skatteetaten siden 1999.³⁹⁶ Skatte-ABC er en sammenfatning av gjeldende rett, utgitt av Skattedirektoratet – og inneholder Skattedirektoratets fortolkning av rettskildene.³⁹⁷ Den er brukt både i forarbeider og teori, men er i seg selv bare uttalelser fra et offentlig organ. Det er ikke en autorativ rettskilde.³⁹⁸ Dens formål er først og fremst å oppnå lik skattemessig behandling av like tilfeller.³⁹⁹

Omtrent 25 prosent av dagens tillatelser har vært unntatt fra formueskatten, fordi de er ervervet før 1998. Tillatelser som har blitt solgt, selv om de opprinnelig ble ervervet før 1998 (fra privatperson eller staten), regnes som ervervet etter 1998. Utvidelser av kapasiteten til eksisterende

³⁹⁵ Selskapets formuesverdi er den samlede nettoformuen, jf. forskrift 19. november 1999 nr. 1158 til utfylling og gjennomføring mv. av skatteloven av 26. mars 1999 nr. 14 (FSFIN) § 4-12-2 første ledd. Ordlyden i § 4-12-2 er fra 2017, og sier at skattelovens regler om fastsetting av formue i kapittel 4 gjelder med «de unntak og særregler som følger av [§ 4-12-2] tredje til femte ledd». Bestemmelsen har imidlertid per i dag bare fire ledd. Forskriftenes andre ledd har ikke vært endret i tråd med fjerningen av femte ledd i 2017.

³⁹⁶ Prop. 1 LS (2021–2022) s. 120.

³⁹⁷ Se Skattedirektoratet (2021) «Forord».

³⁹⁸ Høyesterett har presisert at dens innhold ikke kan ha avgjørende betydning for lovtolkning, se Rt. 2003 s. 60 A avsnitt 39.

³⁹⁹ Se Skattedirektoratet (2021) «Forord».

tillatelser er ikke regnet som nye erverv.⁴⁰⁰ Omsetningsverdien av tillatelsene er den verdien tillatelsene kan selges for. Ifølge Finansdepartementet er praksisen for dette noe uklar.⁴⁰¹ Det har vært ulik praktisering blant innehavere av tillatelser ervervet etter 1998, som selv skal rapportere verdien av disse.⁴⁰² Det har trolig medført at de er priset for lavt. Den overordnede konsekvensen av dette er at eiere bak børsnoterte selskaper skattlegges hardere enn ikke-børsnoterte selskaper, og forskjellen er enda større for selskaper med tillatelser pre-1998. Departementet har foreslått, og det har senere blitt vedtatt, at man fra 2022 skal oppheve skillet mellom tillatelser ervervet før og etter 1998. Verdsettelsen av omsetningsverdien er foreslått gjort etter auksjonsverdien fra auksjonen holdt i 2020.⁴⁰³ Det er den samme fremgangsmåten som jeg har foreslått for verdsettning av oppdrettsrettigheter eller lokaliteter, se kapittel 4.3.3. Bruk av auksjonsverdiene vil reflektere markedsverdiene til tillatelsene tilhørende de forskjellige produksjonsområdene.⁴⁰⁴ Noen produksjonsområder har imidlertid ikke salgstill fra auksjonsrunden, slik at det medfører noe usikkerhet. Basert på denne informasjonen kan man likevel anta den enkelte formuesverdien av en selskapstillatelse, og formuesskatten på denne. Som vi tidligere har sett, kostet en tillatelse i 2020 ca. 170 millioner kroner. Skattegrunnlaget vil omfatte 75 prosent av denne, som utgjør 127,5 millioner kroner. Skatteytelsen fra denne, med sats 0,95 prosent, vil være ca. 1,2 millioner kroner. Den vil imidlertid inngå sammen med resten av formuesverdiene, justert for et bunnfradrag. Jeg har ikke funnet tall på hvor mange aktører som ikke er børsnoterte, hvor tillatelsene vil bli verdsatt på denne måten. I Finansdepartementets forslag anslås det en økning i formuesskatten på om lag 260 millioner kroner «på usikkert grunnlag», som kan bety at det er et betydelig antall tillatelser som tilhører aktører som ikke er børsnoterte, men i dette inngår ikke

⁴⁰⁰ Prop. 1 LS (2021–2022) s. 120.

⁴⁰¹ Prop. 1 LS (2021–2022) s. 121.

⁴⁰² Lov 27. mai 2016 nr. 14 om skatteforvaltning (skatteforvaltningsloven eller sktftvl.) § 9-1 første ledd, jf. § 8-1.

⁴⁰³ Prop. 1 LS (2021–2022) s. 122–123.

⁴⁰⁴ Fiskeridirektoratet har snittverdier for tillatelser i hvert område, se Fiskeridirektoratet (2020b).

bare formuesverdier fra oppdrettsnæringen.⁴⁰⁵ Forslaget ble gitt sammen med et forslag om å verdsette fiskeritillatelse, slik at anslaget omtaler begge endringene.

Denne endringen i verdsettelsen av oppdrettstillatelse har ledet til store protester fra eiere av oppdrettsselskaper og fra 70 ordførere. Disse hevder at «mindre bedrifter rett og slett ikke orker mer», og at aktører må «selge» for å betale formuesskatten og dermed mister motivasjonen for å drive familieselskaper.⁴⁰⁶ Hvor reelle disse bekymringene er ventes å se.⁴⁰⁷ Formuesskatten er imidlertid kjent for å være utsatt for vridninger, blant annet fordi den gjelder for personer som er skattepliktige i Norge. Formuende personer i utlandet, som eier andeler i virksomheter i Norge, slipper dette. Det er imidlertid mulig at disse likevel er formuesskattepliktige for oppdrettsselskapene, dersom de er omfattet av sktl. § 2-3 første ledd bokstav a eller b. Bestemmelsen tilsier at personer eller selskaper bosatt eller hjemmehørende utenfor Norge, likevel er skattepliktige i formue i fast eiendom, løsøre eller virksomhet som ligger i eller drives i Norge. Det taler for at alle oppdrettsanlegg, uansett eierskap, er gjenstand for en formuesskattelegging. Formuesskattens sats kan også justeres av kommunene. Disse sidene ved formuesskatten fører til at noen skatteyttere flytter ut av landet, eller til kommuner med lav formuesskatt. Sistnevnte framstår ikke som en veldig aktuell problemstilling, ettersom det virker som at få kommuner har vedtatt en annen formuesskattesats enn 0,7 prosent, men det forekommer.⁴⁰⁸ Noen kommuner kan derfor oppleve et tap av formuesskatteinntekter ved innskjerpingen av denne. Regjeringen Støre har imidlertid signalisert at det skal være lite lukrativt for kommuner å redusere formuesskattesatsen.⁴⁰⁹ Bø kommune har også blitt varslet av

⁴⁰⁵ Prop. 1 LS (2021–2022) s. 123.

⁴⁰⁶ Skårdalsmo (2021).

⁴⁰⁷ Fra og med 1. januar 2022, se Prop. 1 LS (2021–2022) s. 123, jf. Innst. 4 L (2021–2022) s. 15–16.

⁴⁰⁸ Bø kommune har en formuesskattesats på 0,2 prosent, og Strand kommune vedtok i 2020 en formuesskattesats på 0,45 prosent, se Karlsen (2020). Lakseoppdretter Ola Braanaas har nylig meldt at han vil flytte til Bø kommune, Feratovic (2021).

⁴⁰⁹ Kommuner som reduserer satsen skal ikke kompenseres for tap av inntekter, se Regjeringen (2021c) s. 9.

Regjeringen om reduserte kompenseringer fra staten, som følge av tap av formuesskatteinntektene.⁴¹⁰

En annen uheldig side ved formuesskatten, er at den ikke treffer utenlandske eiere, ettersom pliktsubjektene kun er beboende i riket. Når den utenlandske eierandelen av oppdrettsnæringen nå er 35 prosent, se kapittel 1.2.3, betyr det at verdier tilsvarende dette kan slippe unna formuesbeskatning. Det skaper også en skjevhet mellom norske og utenlandske eiere.

Oppsummert kan man si at formuesskatten treffer verdier i oppdretts-selskapene hvor grunnrenten ligger. Den endringen som er foreslått for formuesskatten vil dessuten øke andelen av grunnrente som treffes av formuesskatten, ettersom grunnrentens opphav ligger i tillatelsene. Hvor mye av grunnrenten den henter inn til det offentlige er usikkert, ettersom det kan forårsake forflytning både mellom kommuner og utenlands, men det vil utgjøre en økning.

5.4 Utbytteskatten

Utbytte er enhver vederlagsfri utdeling av verdier fra selskap til aksjonærer, jf. sktl. § 10-11 andre ledd første punktum. Det er egentlig en del av inntektsskattegrunnlaget til inntektsskatten for personer, fordi utbytte er regnet som skattepliktig inntekt, jf. sktl. § 10-11 første ledd første punktum. Utbytte vil imidlertid reflektere deler av grunnrenten som finnes i oppdrettsnæringen, bare at denne har skiftet hånd fra oppdretts-selskapet til en annen aktør. Disse reglene gjelder både for selskaper og personlige aksjonærer som har skatteplikt i Norge, jf. sktl. § 10-11 første ledd andre punktum, jf. §§ 2-1 første ledd og 2-2 første ledd. Det gjelder også for skattepliktige parter i utlandet, som har utbytte i norske virksomheter, jf. sktl. § 2-3 første ledd bokstav c. Utbytteskatten påvirkes av Norges skatteavtaler med andre land, slik at nordmenn med utbytte i utlandet eller motsatt ikke dobbelbeskattes. Siden den er en del av den alminnelige inntektsskatten, er den vanskeligere for pliktsubjektet å

⁴¹⁰ Kommunal- og moderniseringsdepartementet (2021).

unnsnippe, til sammenlikning med formuesskatten, se forrige kapittel (5.3).

Det utdelende selskapet får ikke fradragsføre utbytte, men for å begrense en dobbeltbeskatning av inntekt blir visse mottakere av utbytte skjermet for skatt, se § 10-12. Skjermingsfradraget settes til et nivå som unntar en normalavkastning, slik at bare utbytte ut over denne blir skattlagt.⁴¹¹ Det taler for at denne i større grad isolerer grunnrenten i skattegrunnlaget.

Utbytteskatten treffer verdier i oppdrettsselskapene hvor grunnrenten ligger, ettersom skattegrunnlaget omfatter deler av overskuddet fra virksomheten. Jeg har imidlertid ikke klart å finne skattegrunnlaget eller skatteprovenyet fra formuesskatten eller utbytteskatten som utelukkende kommer fra oppdrettsnæringen, og får derfor ikke vist størrelsen på disse. Derfor er det vanskelig å si hvor stor andel av grunnrenten i næringen som skattlegges gjennom denne. Sannsynligvis er utbytteskatten ikke en betydelig grunnrenteskatt.

5.5 Eksportavgiften

Eksportavgiften er en fellesbetegnelse på to avgifter: Markedsavgiften og forskningsavgiften. De er regulert sammen, og omtales som *eksportavgiften for fisk og fiskevarer*.⁴¹² Avgifter har gjerne spesifikke formål, som å minimere bruken av alkohol eller å finansiere en organisasjon eller forskning som er tilfellet her. De kan være effektive i sitt formål, men har ikke det samme målet om å unngå vridninger. Provenyet fra eksportavgiften skal finansiere forskning og promotering av norsk sjømat.⁴¹³ Partene som mottar midlene til bruk er Norges Sjømatråd AS og Fiskeri- og

⁴¹¹ Se Skattedirektoratet (2021) «Aksjer – utbytte» punkt 2.

⁴¹² Forskrift 22. mars 1991 nr. 157 om regulering av eksporten av fisk og fiskevarer (fiskeeksportforskriften) § 1, jf. lov 27. april 1990 nr. 9 om regulering av eksporten av fisk og fiskevarer (fiskeeksportloven) § 3.

⁴¹³ Lov 7. juli 2000 nr. 68 om avgift til forskning og utvikling i fiskeri- og havbruksnæringen (lov om eksportavgift på fiskevarer eller fiskekspal.) § 1.

havbruksnæringens forskningsfond.⁴¹⁴ Sjømatrådet har som formål å promotere den norske sjømatnæringen, for å forbedre kunnskapen om norsk sjømat i utlandet. Forskningsfondet retter søkelys mot forskning på sjømatnæringen, og vil bidra til samarbeid mellom forskere og selskaper. Det betyr at eksportavgiften ikke er «fiskal», altså med formål om å skaffe inntekter til det offentlige slik som de andre skatteformene drøftet i dette kapitlet (og auksjonssystemet). Rapporter bestilt av Regjeringen Solberg indikerer at mye av innovasjonen i næringen er finansiert av eksportavgiften.⁴¹⁵

Eksportavgiften gjelder for oppdrettsselskaper som eksporterer fisk, som sannsynligvis er de fleste aktører.⁴¹⁶ Avgiften beregnes på fisk og fiskevarers statistiske verdi ved eksport, også kalt «fob-verdi».⁴¹⁷ Avgifts-satsen til eksportavgiften er 0,6 prosent for laks og ørret.⁴¹⁸ Inntektene fra markedsavgiften og forskningsavgiften var anslått til ca. 226 og 324 millioner kroner i 2019.⁴¹⁹

Ettersom de statistiske verdiene av varene blant annet vil reflektere grunnrenten, vil denne inngå som en del av avgiftsgrunnlaget. Midlene fra eksportavgiften brukes imidlertid til å finansiere markedsføring av oppdrettsnæringen og forskning til fordel for næringen, som betyr at verdiene går tilbake til næringen, samtidig som de får fradragsføre avgiften i selskapskattegrunnlaget, jf. sktl. § 6-15.⁴²⁰

⁴¹⁴ Forskrift 13. desember 2000 nr. 1253 om samordnet innkreving av avgift på fiskeeksport (forskrift om innkreving av fiskeeksportavgift) § 3 første ledd, jf. § 4. Forskriften er hjemlet i fiskeeksportloven § 6 første ledd og fiskekspal. § 2. Innkrever av eksportavgiften er skattekontoret ved tollmyndighetene, jf. forskrift om innkreving av fiskeeksportavgift § 3 første ledd, jf. fiskeeksportloven § 6.

⁴¹⁵ Grünfeld (2021) s. 51 og Deloitte (2019) s. 4–5, se også beskrivelsen over i kapittel 2.2.3.

⁴¹⁶ Se fiskeeksportforskriften § 4 første ledd nr. 2, jf. § 1 og forskrift 5. september 2018 nr. 1320 om avgift til forskning og utvikling i fiskeri- og havbruksnæringen (forskningsavgiftforskriften) § 1 første ledd, jf. fiskeeksportloven § 3 og fiskekspal. § 2. Det kan tenkes at noen oppdrettere kun driver med oppdrett til salg i Norge.

⁴¹⁷ FOB står for «Free On Board», og omfatter varens verdi i Norge sammen med forventede transportkostnader, se Statistisk sentralbyrå (u.å.) og forskrift om innkreving av fiskeeksportavgift § 2.

⁴¹⁸ NOU 2019: 18 s. 56.

⁴¹⁹ NOU 2019: 18 s. 57.

⁴²⁰ NOU 2019: 18 s. 56–57.

5.6 Produksjonsavgiften

Produksjonsavgiften er en ny avgift på laks og ørret fra oppdrettsproduksjon.⁴²¹ Avgiften ble foreslått i Havbruksskattutvalget, og vedtatt med virkning fra 1. januar 2021.⁴²² Det er et resultat av et kompromiss mellom staten og oppdrettsnæringen, i stedet for en grunnrenteskatt.⁴²³ Den er begrunnet ut ifra et ønske om å øke verdifordelingen fra næringen til det offentlige, slik som grunnrenteskatten, og å kompensere kommunene for den belastningen næringen utgjør. Det er en fast avgift på 40 øre per kg produsert laks, ørret og regnbueørret, i motsetning til eksportavgiften som utgjør en proSENTSATS. Skatteobjektet er altså fiskemassen, hvor produsert fisk betyr sløyet fisk uten innvoller, men med hode.⁴²⁴ Avgiften gjelder for oppdrett i norsk territorialfarvann, uavhengig av selskapets nasjonalitet, hovedkontorets plassering, hvor fisken foredles, med mer.⁴²⁵ Avgiften pålegges alle lakse- og ørretoppdrettere, og betales til statskassen. Midlene overføres til Havbruksfondet, som fordeler pengene på oppdrettskommunene og fylkene.⁴²⁶ Den skal gi et årlig proveny på ca. 500 millioner kroner.⁴²⁷

Siden avgiften er fast betyr det at den ilegges produksjonen, uavhengig av markedsprisen. Det medfører at avgiftens «byrde» vil variere avhengig av markedets tilstand. Det er en lite effektiv måte å ilegge en avgift på, fordi den kan bli urimelig bebyrdende i økonomisk dårlige perioder og ha lav effekt i gode perioder. Skal man spekulere i hvorfor oppdrettsnæringen aksepterte denne avgiften, framfor en prosentvis grunnrenteskatt, er svaret trolig at avgiften er så lav at den i liten grad vil merkes selv om markedsprisen for oppdrettsfisk går ned. Siden produksjonsavgiften ikke

⁴²¹ Forskrift 11. desember 2001 nr. 1451 om særavgifter § 3-24-1 og § 3-24-3, gitt i medhold av lov 19. mai 1933 nr. 11 om særavgifter (særavgiftsloven) § 1. Se også Skatteetaten (2021c).

⁴²² Forskrift 21. desember 2020 nr. 3101 om endring i forskrift om særavgifter, jf. Prop. 1 LS (2020–2021) s. 315.

⁴²³ Giæver og Christensen (2020).

⁴²⁴ Forskrift om særavgift § 3-24-2 og Prop. 1 LS (2020–2021) s. 166.

⁴²⁵ Forskrift om særavgift § 5-1 bokstav n og Prop. 1 LS (2020–2021) s. 165.

⁴²⁶ Innst. 360 S (2019–2020) s. 12. Utbetalinger til oppdrettskommunene skjer først i 2022.

⁴²⁷ Regjeringen (2020a).

er utformet med sikte på å ta hensyn til lønnsomheten i næringen, vil den derfor heller ikke være særskilt rettet mot grunnrenten i næringen.⁴²⁸

I forslaget til produksjonsavgiften er det ikke spesifisert om det skal gis fradrag for denne i selskapsskattegrunnlaget.⁴²⁹ Dette beror derfor på en nærmere vurdering av ordlyden til sktl. § 6-15, som sier følgende: «Det gis fradrag for skatt og avgift på fast eiendom eller særskilt virksomhet eller yrke». Ordlyden «særskilt virksomhet» er vid, og en naturlig språklig forståelse av denne tilsier av avgiften vil være omfattet her. Det følger av forarbeidene at bestemmelsen gir fradrag for blant annet eiendomsskatten og produktavgiften i fiskerinæringen, i tillegg til andre avgifter som arbeidsgiveravgiften.⁴³⁰ Produktavgiften i fiskerinæringen er ikke det samme som produksjonsavgiften.⁴³¹ I henhold til rettspraksis omfatter regelen alle skatter som anses som driftskostnader for å erverve inntekt, men ikke kostnader som er et resultat av inntekten.⁴³² Fra et slikt syn omfattes derfor ikke en grunnrenteskatt, fordi den ilegges på grunn av inntektsstørrelsen – ikke for å sikre inntekten. Det stemmer også overens med formålet i sktl. § 6-1 første ledd, som sier at det skal gis fradrag til kostnader pådratt for å «erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt». Produksjonsavgiften kan anses som en utgift oppdrettere må betale for å få lov til å drive oppdrett og dens karakter likner andre avgifter som regnes som utgifter, som for eksempel eksportavgiften. Den legges dessuten ikke på inntekten, men på selve produksjonen. Samtidig er formålet bak avgiften å øke fordelingen av verdier fra næringen til fellesskapet i stedet for en grunnrenteskatt. Derimot vil verdiene som trekkes inn av produksjonsavgiften bli gjenstand for en gjentatt beskatning av selskapsskatten, dersom de ikke kan trekkes fra i skattegrunnlaget til sistnevnte. Her kan man argumentere for begge sider, og det er behov for en nærmere avklaring av dette. Jeg faller likevel ned på at avgiften

⁴²⁸ Havbruksskatteutvalget hadde flere forslag om hvordan avgiften kunne utformes, som blant annet innebar en lønnsomhetsjustering, se NOU 2019: 18 s. 175 flg.

⁴²⁹ Prop. 1 LS (2020–2021) s. 165–167.

⁴³⁰ Se Ot.prp. nr. 86 (1997–1998) s. 60.

⁴³¹ Produktavgiften følger av lov 28. februar 1997 nr. 19 om folketrygd § 23-5, og likner arbeidsgiveravgiften.

⁴³² Rt. 2014 s. 1057 A avsnitt 46–47.

trolig vil være omfattet av sktl. § 6-15, jf. dens vide ordlyd og at lovgiver ikke hittil har uttrykkelig unntatt produksjonsavgiften fra denne regelen. Fradraget gjøres i skattegrunnlaget for selskapsskatten, og ikke i skatteytelsen, slik at det ikke er en fullstendig omfordeling av skatteytelser mellom stat og kommune. Det medfører likevel at produksjonsavgiften vil utgjøre en økt skattlegging av næringen.

Gjennom produksjonsavgiften kan en si at myndighetene har satt en «prislapp» på havet, hvor 40 øre av hver kilo fisk er havets bidrag. Sannsynligvis koster oppdrett på land langt mer enn 40 øre per kg laks og ørret, slik at havets bidrag i realiteten er langt høyere. Som en skatt på grunnrente er den trolig lite egnet, siden skattesatsen er svært lav og ikke tilpasset lønnsomheten i næringen.

5.7 Auksjonene på selskapstillatelser

Som jeg nevnte innledningsvis i kapittel 5.1 har jeg inkludert et kapittel om auksjonene på selskapstillatelsene, fordi det viser hele bildet av det offentliges inntekter fra oppdrettsnæringen. Dessuten kan man si at grunnrenten ligger i oppdrettstillatelsene. Jeg har tidligere i denne avhandlingen beskrevet auksjonene, se kapittel 4.3.3, men for ordens skyld vil jeg kort gjenta hovedpunktene her.

Selskapstillatelsene til laks- og ørretoppdrett gis i tildelingsrunder i auksjons form, fra og med 2018 og gjentatt i 2020.⁴³³ Auksjoner er en markedsform der deltakere byr på auksjonsobjektet, som bidrar til at objektet oppnår en markedsverdi. I disse auksjonene har deltakerne bydd på pris per tonn fisk for tillatelsene. Før 2018 ble tillatelsene utdelt mot faste vederlag, for mellom noen millioner kroner til ti millioner kroner,⁴³⁴ og før 2002 ble de gitt vederlagsfritt. Omtrent 80 prosent av dagens tillatelser ble opprinnelig gitt av staten før 2002.⁴³⁵ Jeg skriver «opprinnelig», fordi disse kan ha blitt solgt på det private markedet

⁴³³ Eide, Parchomovsky og Stavang (2021) s. 504–505.

⁴³⁴ NOU 2019: 18 s. 45.

⁴³⁵ Det var situasjonen i 2019, jf. NOU 2019: 18 s. 10.

senere.⁴³⁶ Tallet gjelder bare for tildeling av nye tillatelser, ikke utvidelse av eksisterende tillatelser, som også kan skje mot vederlag.⁴³⁷

Auksjonsrunden i 2020 ble gjennomført med hjemmel i auksjonsforskriften 2020, og den skulle fremme lønnsomhet og konkurranse i akvakulturnæringen.⁴³⁸ Auksjonen var en «simultan klokkeauksjon», som betyr at deltakerne kunne oppgi hvor mange tonn de var villige til å kjøpe til en satt pris.⁴³⁹ Dersom etterspørselen var høyere enn antall tonn som skulle auksjoneres ut, ble det iverksatt en ny runde med høyere pris fram til tilbud og etterspørsel møttes.⁴⁴⁰ Det var staten ved Fiskeridirektoratet som hovedsakelig organiserte auksjonsrundene og mottok innbetalingene.⁴⁴¹

Pengene fra auksjoner blir overført til Havbruksfondet, som forvalter og videreforder midlene mellom stat og kommune.⁴⁴² Fra 2022 mottar staten 60 prosent av inntektene, og kommuner og fylker mottar 40 prosent. Det er kun oppdrettskommuner og -fylker som mottar disse.⁴⁴³ Tidligere fikk staten 20 prosent. Auksjonen i 2018 ga til sammen inntekter på ca. 2,9 milliarder kroner.⁴⁴⁴ I 2020 var inntektene ca. 5,9 milliarder kroner.⁴⁴⁵ Økningen skyldes blant annet en økning i kapasitet til salgs i 2020 med nesten dobbelt så mye. Snittprisen per tillatelse i 2018 var ca.

⁴³⁶ Se redegjørelsen for formuesskatten over i kapittel 5.3, hvor det framgår at kun 25 prosent av tillatelsene er ervervet før 1998. Dette kan indikere at mange tillatelser før 1998 har vært videresolgt.

⁴³⁷ Akvl. § 7 andre ledd.

⁴³⁸ Innenfor rammene av målene «miljømessig bærekraftig utvikling» og «verdiskapning på kysten», jf. auksjonsforskriften 2020 § 1.

⁴³⁹ Auksjonsforskriften 2020 § 5 andre ledd, første til tredje punktum.

⁴⁴⁰ Auksjonsforskriften 2020 § 5 andre ledd, fjerde og femte punktum.

⁴⁴¹ Auksjonsforskriften 2020 § 17 m.fl., jf. akvl. §§ 6 og 7.

⁴⁴² Se Innst. 361 S (2014–2015) s. 19 og siste instruks av Nærings- og fiskeridepartementet, se Nærings- og fiskeridepartementet (2021a) og Nærings- og fiskeridepartementet (2020). De finnes på Fiskeridirektoratets sider, se Fiskeridirektoratet (2020a).

⁴⁴³ Av den kommunale andelen mottar kommunene 87,5 prosent og fylkene 12,5 prosent, se Innst. 360 S (2019–2020) s. 11–12. Regjeringens opprinnelige forslag var at statens andel skulle øke til 75 prosent, jf. Meld. St. 2 (2019–2020) s. 74.

⁴⁴⁴ Fiskeridirektoratet (2018).

⁴⁴⁵ Fiskeridirektoratet (2020b). Kommunene og fylkene mottar årlige utbetalinger, og i 2021 utgjorde dette én milliard kroner fordelt på disse, jf. Fiskeridirektoratet (2020a).

151 millioner kroner.⁴⁴⁶ I 2020 var snittprisen ca. 170 millioner kroner.⁴⁴⁷ Økning i pris per tillatelse kan skyldes flere ting, for eksempel at oppdrettere verdsatt tillatelsene høyere i 2020 enn i 2018 fordi de ventet vekst i markedet, en antakelse om få utlyste tillatelser i framtiden, eller fordi forslaget om grunnrenteskatt ble avvist – i tillegg til at noe vil forklares av inflasjon. Prisen på tillatelsene etter at auksjonsmodellen ble innført er en betydelig økning fra de faste kjøpesummene som tidligere ble innkrevd, og viser at det offentlige i økende grad får verdiene som ligger i tillatelsene.

Som en måte å trekke inn grunnrenten har vi tidligere sett at auksjonsformen delvis kan regnes som effektiv for å oppnå dette, se kapittel 4.3.3. Selve auksjonsformen er utformet på en måte som fremmer at man oppnår markedsverdi på tillatelsene, i teorien. Markedsprisen på en tillatelse er det samme som nåverdien av denne over tid, og som vi så i kapittel 3.3, skal den reelle nåverdien av et objekt i teorien ta høyde for den framtidige verdien av å drive denne. Samtidig er det vanskelig å oppnå perfekt konkurranse, og dermed markedspris, og auksjonene har vært kritisert i rettsøkonomisk teori for at konkurransen var for lav for å oppnå markedspris.⁴⁴⁸ Andre forhold som kan forhindre at man oppnår markedspris er at kjøperne av tillatelsene har innkalkulert en høyere risiko ved investeringen, slik at deres verdsettelse er lavere enn den framtidige grunnrenten kan være.⁴⁴⁹ Dette vil også skje dersom kjøperne opererer med et kortere tidsperspektiv for lønnsomhet, for eksempel 20 år, enn den ubegrensede bruksretten som ligger i tillatelsene. Risikoviljen påvirkes også av tillatelsenes noe usikre kapasitet tilknyttet trafikklssystemet. På grunn av miljøets tålegrense har man opprettet et trafikklssystem for regulering av kapasiteten i de forskjellige produksjonsområdene, se kapittel 2.2.3. I dette systemet kan biomasse-grensen (MTB) i tillatelsene

⁴⁴⁶ Fiskeridirektoratet (2018). Jeg har beregnet et nasjonalt snitt for alle produksjonsområdene. En standard tillatelse har 780 tonn.

⁴⁴⁷ Fiskeridirektoratet (2020b).

⁴⁴⁸ Flere målsetninger ble ansett oppnådd, som effektive auksjonsrunder, verdiskapning langs kysten, effektiv ressursutnyttelse og økte inntekter – selv om konkurransen var lav. Se Eide, Parchomovsky og Stavang (2021) s. 515–516.

⁴⁴⁹ Prop. 1 LS (2021–2022) s. 122.

justeres ned, selv om tillatelsene ble kjøpt med en «fast» MTB. Det kan være en bidragende faktor til at oppdrettere ikke vil prise tillatelsene til markedsverdi. Samlet tilsier disse forholdene at det er lite sannsynlig at hele grunnrenten har vært trukket inn gjennom auksjonsrundene. Hvor «gode» eller «dårlige» auksjonsrundene er på å trekke inn grunnrenten til fellesskapet er vanskelig å si, men i kapittel 4.3.3 så vi at snittprisen per tillatelse basert den estimerte avkastningen som finnes i næringen bør være opp mot 100 millioner kroner mer enn verdien som man oppnådde per tillatelse i 2020. Dessuten har de fleste tillatelser ikke vært gitt gjennom auksjons form. Fordi denne grunnrenten er «tapt» til private hender, er det spesielt viktig at man innfører en skatt på grunnrenten i forsøk på å reparere dette.⁴⁵⁰ Havbruksskattutvalget la til grunn at oppdrettere per 2019 hadde betalt totalt 6,8 milliarder for tillatelsene (auksjonsrunden i 2018 + tidligere faste vederlag), som da utgjorde tre prosent av de totale verdiene etter utvalgets beregninger.⁴⁵¹ Til sammen vil det offentlige ha mottatt 8,8 milliarder kroner fra auksjonsrundene, og totalt 12,8 milliarder kroner dersom man inkluderer verdien fra de faste vederlagene. Dette er en svært liten andel av den grunnrenten som finnes i næringen.

For framtidens del kan derfor auksjonssystemet eksistere sammen med en skatt på grunnrenten. Det skyldes ikke bare det faktum at deler av grunnrenten ikke trekkes inn gjennom dagens auksjoner, eller at de fleste tillatelser ikke har vært auksjonert. Det skyldes også at auksjonene vil tilpasse seg situasjonen dersom det innføres en skatt på grunnrenten, for eksempel ved at prisene per tonn går ned. Derfor kan disse fungerer sammen.⁴⁵²

Dersom man beskatter grunnrenten i oppdrettsnæringen ytterligere, vil nok næringen argumentere for at man må hensynte de verdiene som

⁴⁵⁰ Det kan tenkes at man kan omgjøre tillatelsene til tidsbegrensede oppdrettstillatelser, og deretter auksjonere ut disse på nytt. Det krever imidlertid en vurdering av om det vil være i strid med forbudet om tilbakevirkende kraft i Grl. § 97. Jeg går ikke inn på dette her, da det ikke er i kjernen av dette spørsmålet, og jeg av plasshensyn er nødt til å begrense meg.

⁴⁵¹ NOU 2019: 18 s. 212.

⁴⁵² Dette ble også pekt på i NOU 2019: 18, se s. 156–157.

alt er trukket inn av det offentlige gjennom disse vederlagene. Som vi har sett, har de fleste tillatelser vært gitt vederlagsfritt, slik at den praktiske rekkevidden av dette problemet er begrenset. Jeg drøfter dette likevel, da det er av prinsipiell betydning. Dette likner et spørsmål om dobbeltbeskatning. Vederlagene fra auksjonsrundene er imidlertid ikke en annen skatteytelse. Fra et «total government take»-perspektiv kan det likevel gi mening å ta hensyn til disse, ettersom disse verdiene alt er trukket inn til fellesskapet. Ved spørsmål om skattlegging beror svaret på hvilken skatt man drøfter. Generelt kan man ikke unnta den verdien som utgjør skatteobjektet ved en skattlegging, fordi skattegrunnlaget da vil være lik null. Havbruksskatteutvalget drøftet dette spørsmålet, og ga uttrykk for at det ville uthule en skattlegging av grunnrenten dersom man unntok verdien av grunnrenten, fordi grunnrenten var skatteobjektet.⁴⁵³ På samme måte gir man ikke fradrag for kostnaden ved å kjøpe en bolig i eiendomsskattegrunnlaget. Dersom man frykter at skattebyrden blir for høy, må man heller justere satsen til et rimelig nivå. Derimot kan vederlagene for tillatelsene regnes som en utgift for selskapene, eller utgjøre ett innhogg i formuen til privatpersoner, og dermed kunne redusere skattegrunnlagene til selskaps- og formuesskatten. Det kan bety at den er delvis hensyntatt allerede.

I tillegg til at det vil være ulogisk å ta hensyn til tillatelsene ved en grunnrenteskatt, ville det også medført betydelige utfordringer dersom man skulle tatt hensyn de forskjellige tillatelsene ved en skattlegging av grunnrente, ettersom dagens oppdrettstillatelser har vært gitt på ulike vilkår: vederlagsfritt, til en lav fast pris, ved auksjon eller gjennom private salg. Dersom man gir fradrag for vederlagene betalt ved auksjon, oppstår spørsmålet om man også skal unnta de som har vært kjøpt på det private markedet. Hvis man opererer med et skille mellom tillatelser avhengig av hvem den er ervervet fra, vil en skatt ramme noen hardere enn andre. Da oppstår det er et dilemma, hvor man må velge mellom et effektivt skattesystem som likebehandler skatteyttere og en rettferdig fordeling

⁴⁵³ NOU 2019: 18 s. 156. Det samme ble vurdert for fallrettighetene til kraftanlegg, hvor man kom til den samme konklusjonen, se Prop. 1 LS (2010–2011) s. 82.

av fellesskapets verdier.⁴⁵⁴ I en eiendomsskattesammenheng, som jo er hovedtemaet for denne oppgaven, er det lite sannsynlig at et spørsmål om fradrag for tillatelsenes verdi vil aktualiseres.

5.8 Oppsummering

Redegjørelsen for dagens skatter ilagt oppdrettsnæringen viser at denne i hovedsak er skattlagt på samme linje som alminnelig lønnsomme næringer i Norge, med tillegg av to særavgifter og auksjonssystemet. Sistnevnte er imidlertid ikke en del av skattebildet, men sier noe om fordelingen av midler fra næringen til det offentlige. De forskjellige skattene treffer forskjellige sider av næringen, med ulike formål, og utgjør svært ulike byrder på næringen. Et unntak er produksjonsavgiften som gjennom å treffe produksjonen til oppdretterne også vil ta en del av deres inntektsgrunnlag, på samme måte som selskapsskatten, men den kan nok trekkes fra i skattegrunnlaget til inntektsskatten

Oppdrettsnæringen er imidlertid ikke en alminnelig lønnsom næring i norsk sammenheng, men en grunnrentenæring. Sammenliknet med de andre grunnrentenæringene i Norge, vannkraft og petroleum, er grunnrenten i oppdrettsnæringen lite skattlagt. Et fellestrekk for de andre grunnrentenæringene i Norge, er at disse er ilagt særskatter eller egne skatteregler for å innhente grunnrenten, se kapittel 1.2.1 og kapittel 3. For oppdrettsnæringen finnes det ingen særegen beskatning av grunnrenten i oppdrettsnæringen. Redegjørelsen ovenfor i dette kapitlet viser likevel at deler av grunnrenten i oppdrettsnæringen allerede blir trukket inn til det offentlige på ulike måter. Først blir grunnrente trukket inn gjennom auksjonsrunder, ved at oppdrettsselskaper yter vederlag som i teorien skal reflektere verdien av tillatelsene. Deretter blir grunnrente trukket inn gjennom selskapsskatten og produksjonsavgiften, som begge ilegges oppdrettsselskapene. Til slutt trekkes grunnrente inn gjennom formuesskatten og utbytteskatten, når grunnrenten har byttet hånd fra selskap

⁴⁵⁴ Tapet av grunnrente til private parter kan tenkes kompensert gjennom formuesskatten og utbytteskatten, som kan fange opp disse verdiene. Formuesskatten er imidlertid avhengig av at eierne er bosatt i Norge.

til privatperson. Man kan derfor si at grunnrenten i oppdrettsnæringen blir «skattlagt» etter dagens regler.

Spørsmålet som aktualiseres som følge av dette funnet, er om grunnrenten i oppdrettsnæringen bør beskattes ytterligere? Basert på Havbruksskatteutvalget utredning om grunnrenteskatt i 2019, er svaret på dette ja.⁴⁵⁵ De mente det var rom for en økt beskatning på grunnrenten med syv milliarder kroner, se kapittel 1.1. Siden den gang har det offentlige inntekter fra næringen økt, både gjennom produksjonsavgiften og fra auksjonene. Produksjonsavgiften var imidlertid en del av forslaget til Havbruksskatteutvalget, og utgjorde 500 millioner av de syv milliardene som ble foreslått. Denne summen har bestått, slik at man kan argumentere for at næringen tåler ytterligere 6,5 milliarder kroner i økt beskatning. Økningen i auksjonsinntekter skyldes først og fremst en nesten dobling av kapasitet tilgjengelig i auksjonen, se kapittel 4.3.3 og 5.7, slik at det offentlige inntekter fra auksjonene i realiteten ikke har økt siden utvalgets utredning. Drøftelsene i kapittel 5.7 og i kapittel 4.3.3 har dessuten vist at deler av grunnrenten uteblir fra auksjonsrundene, og faller på innehavernes hender. Auksjonene klarer heller ikke ta høyde for verdiene som ligger i tillatelsene som allerede har blitt tildelt vederlagsfritt. Endringene i formuesskatten vil medføre at andelen av grunnrenten som tilfaller staten vil øke noe, men det er usikkert i hvor stor grad. Jeg antar at økningen ikke utgjør så store verdier at det ikke er rom for en ytterligere beskatning av grunnrenten. Samlet taler dette for at skattleggingen av grunnrenten i oppdrettsnæringen bør økes.⁴⁵⁶

Dersom man sammenlikner nivået av skattleggingen av grunnrenten i oppdrettsnæringen med vannkraft- og petroleumsnæringen, taler også dette for en ytterligere beskatning av næringen. Både kraftnæringen og

⁴⁵⁵ Havbruksskatteutvalgets utredning i NOU 2019: 18.

⁴⁵⁶ Den direkte skattleggingen av grunnrenten i oppdrettsnæringen er vanskelig å konkretisere, ettersom det ikke finnes en ren grunnrenteskatt på næringen. Det nærmeste er produksjonsavgiften med et årlig proveny på 500 millioner kroner. Til sammenlikning er grunnrenten i petroleumsnæringen og kraftnæringen direkte skattlagt med henholdsvis 56 og 37 prosent, se kapittel 1.2.1. I tillegg er disse næringene omfattet av det alminnelige skatteregimet, og kraftnæringen er dessuten omfattet av en eiendomsskatt som trekker på grunnrenten.

petroleumsnæringen ble tidlig identifisert som grunnrenteskapende, og det offentlige har både direkte eierandeler i disse næringene, i tillegg til at de begge er ilagt særskatter på grunnrenten og omfattet av egne eiendomsskatteregler, se kapittel 1.2.1. Nivået av grunnrenten som trekkes inn til det offentlige fra disse næringene er langt høyere enn den andelen som trekkes inn til det offentlige fra oppdrettsnæringen. Den manglende beskatningen av grunnrenten i næringen er urovekkende, særlig med tanke på at rettighetene til kysten tilfaller oppdretterne til ubegrenset tid og at en økt andel av eierskapet ligger i utlandet. Konsekvensen av dette er at fellesskapets verdier faller på private hender, og at mye av dette lekker til utlandet.

En eiendomsskatt som foreslått i kapittel 4, vil øke beskatningen av grunnrenten som finnes i oppdrettsnæringen. Det vil medføre at beskatningen av oppdrettsnæringen i større grad vil likne den beskatningen som i dag finnes på vannkraftnæringen, med unntak for den rene grunnrenteskatten. Jeg mener også at en eiendomsskatt i retning av forslaget i kapittel 4 vil fungere sammen med de andre skattene som i dag finnes på oppdrettsnæringen. Ettersom det fortsatt er en eiendomsskatt, vil den ikke treffe andre verdier på en måte som kolliderer med de eksisterende skattene eller fører til dobbeltbeskatning. Som vi har sett, er eiendomsskatten uansett fradragsberettiget i selskapsskattegrunnlaget. Det påvirker heller ikke formålet om et «godt» skattesystem i negativ retning, se kapittel 1.2.2, men det forbedrer heller ikke dette målet. Eiendomsskatten er ikke en fullstendig nøytral skatt, selv om en endret praksis i eiendomsskatteleggingen gjør at skatten treffer grunnrenten i næringen.

6 Avsluttende refleksjoner

6.1 Innledning

I dette avsluttende kapitlet vil jeg gjøre noen videre refleksjoner om eiendomsskatten på havbruket (kapittel 6.2), før jeg løfter blikket mot framtidens skattlegging av denne næringen (kapitel 6.3).

6.2 Noen framtidsrettede refleksjoner om eiendomsskatten på oppdrettsanlegg

I avslutningen til kapittel 4 gjorde jeg noen refleksjoner rundt eiendomsskattens evne til å trekke inn grunnrenten, og beskatte denne. I dette kapitlet vil jeg se videre på eiendomsskattens evner som skatt på oppdrettsanlegg, herunder til å høste grunnrente, gjennom et mer framtidsrettet perspektiv.

Dersom man knytter grunnrenten og skattleggingen av denne til eiendom, understrekes verdien av denne. Det er fordelaktig i et globaliserende samfunn hvor man ønsker å ha mer stabile skatteobjekter, som ikke kan flyttes over grensene. På den annen side begrenser man også grunnrenten til eiendommen. Med det mener jeg at dersom grunnrenten i framtiden skulle oppstå fra andre hold enn det som finnes i lokaliteten, vil ikke eiendomsskatten nødvendigvis kunne reflektere dette. En skatt på grunnrenteinntekten, som i forslaget til Havbruksskatteutvalget, har fordelene av at den kan tilpasses prosesser som fører fram til inntekten.

En annen utfordring med eiendomsskatten er dens krav til skatteobjektene faste tilstelning. I dag er oppdrettsanlegg ankret fast i havbunnen og knyttet til en lokalitet, men det kan tenkes at oppdrett i framtiden er drevet i flytende merder eller båter. Dersom disse er gitt innenfor et begrenset område, slik som en lokalitet, kan arealet kanskje defineres på samme måte som beskrevet i kapittel 4.2. Hvis forflytninger skjer over store områder, eller uten faste områder, vil det være vanskeligere å knytte virksomheten opp mot en eiendom.

Bruk av eiendomsskatten som verktøy forutsetter også at skatteobjektene befinner seg innenfor grunnlinjen. Dersom næringen flytter til havområder utenfor denne, vil ikke oppdrettsanlegg omfattes av eiendomsskattelova sitt virkeområde, jf. § 3 andre ledd. Samtidig er det da heller ikke lenger et behov for kompensering av kommunene for den belastning næringen påfører dem eller for den investeringen som kommunene tilfører eiendommene, som er begrunnelsene bak eiendomsskatten, se kapittel 1.2.2. Regjeringen Solberg pekte på havbruk til havs som et område med stort potensiale, men understreker at utredningen av dette, herunder et regelverk, vil ta tid.⁴⁵⁷ Av den grunn kan det argumenteres for at man bør ta i bruk en eiendomsskatt som foreslått i denne avhandlingen, slik at en større del av grunnrenten kan trekkes inn til fellesskapet innen slik teknologi er på plass.

Det kan tenkes at en eiendomsskatt som trekker inn grunnrenten i næringen vil framskynde denne utviklingen i oppdrettsnæringen, eller føre til at de flytter sin virksomhet på land. Dersom næringen flyttes på land, vil anleggene fortsatt være omfattet av eiendomsskatten. Det kan ses på som en fordelaktig påvirkning, fordi det vil redusere belastningen næringen i dag påfører miljøet langs kysten, se kapittel 1.2.3. Det finnes i dag ett landbasert oppdrettsanlegg i Norge (Fredrikstad Seafoods),⁴⁵⁸ men det er planer om flere. Flere av disse skal imidlertid ligge i nedgravde bassenger i strandsonen, og fortsatt bruke sjøvannet i produksjonen.⁴⁵⁹ Det er forventet å redusere mengden lakselus, og dermed være mer skånsomt for miljøet. Det sannsynliggjør imidlertid at et slikt landbasert anlegg, som tar i bruk havet som naturressurs, fortsatt vil være grunnrenteskapende.

Dersom næringen flytter på land, er det sannsynlig at deler av den vil migrere til land med lavere produksjonskostnader enn Norge. Det finnes allerede eksempler på norske oppdrettsselskaper som bygger anlegg på land i USA, og selskaper med planer om dette.⁴⁶⁰ Dersom dette er den

⁴⁵⁷ Nærings- og fiskeridepartementet (2021b) s. 58. Se også rapporten om det samme temaet fra 2018, «Havbruk til havs: Ny teknologi – nye områder», jf. Nærings- og fiskeridepartementet (2018).

⁴⁵⁸ Hage (2020).

⁴⁵⁹ Danielsen (2021).

⁴⁶⁰ Framstad (2021), Fenstad (2020) og Ytreberg (2018).

framtidige utviklingen som næringen vil ta, vil grunnrenten unnsnippe norsk beskatning uansett, og tilhøre de landene den skapes i. Situasjonen per i dag er imidlertid at næringen er så lønnsom på grunn av grunnrenten, og kysten langs Norge så godt egnet for oppdrett av laks og ørret, at det er lite sannsynlig at næringen flytter i den nærmeste framtid – selv om de opplever at skattetrykket øker noe.

Det er flere usikkerheter ved å bruke en eiendomsskatt på oppdrettsanlegg til å høste inn grunnrenten, fordi man ikke vet hvilken utvikling næringen vil ta. De scenarioene jeg har pekt på over er alle potensielle framtid utviklinger, som betyr at det er en reell mulighet for at eiendomsskatt på oppdrettsanlegg blir utdatert, ikke lenge etter at den ble innført. Det er imidlertid fortsatt framtidsvyer, og per i dag ligger alle anlegg innenfor egedomsskattelova sitt stedlige virkeområde.

6.3 Veien videre for skattleggingen av oppdrettsnæringen

For å kunne si noe om veien videre for skattleggingen av oppdrettsnæringen, er det først nødvendig å prøve å forstå hvorfor dagens situasjon er slik den er. Basert på historikken til kraft- og petroleumsnæringen, se kapittel 1.2.1, kan man spørre hvorfor oppdrettsnæringen har utviklet seg så annerledes fra de to andre grunnrenteskapende næringene i Norge. Ved utviklingen av disse to næringene var staten proaktiv i reguleringen og skattleggingen, fordi de tidlig innså verdiene i disse. I oppdrettsnæringen har dette artet seg annerledes. Næringen startet som en attåtnæring uten store verdier, og hadde lenge frie tøyler uten særlig regulering eller skattlegging.⁴⁶¹ Staten kan umulig ha sett verdiene som fantes i næringen, da den var i sin spede begynnelse.

Det er likevel litt underlig at skattleggingen av næringen ikke har tatt seg opp i senere tid, ettersom næringen har vært grunnrenteskapende siden starten av 2000-tallet.⁴⁶² Det er vanskelig å sette fingeren på akkurat hvorfor det har blitt slik. Det skyldes nok flere faktorer, men jeg tror

⁴⁶¹ Marcussen (2021) s. 22.

⁴⁶² Greaker og Lindholt (2021) s. 15.

det først og fremst skyldes sterk lobbyvirksomhet. Utvalgets leder har selv gitt uttrykk for at «lakslobbyen» er den sterkeste lobbyen hun har støtt på.⁴⁶³ De har også stor innflytelse på oppdrettskommunene, noe som var synlig i deres hørings svar. Derfor mener jeg også at det var lite taktisk fra utvalgets side å ikke tilby kommunene en større andel av «grunnrente-kaka». Dersom de hadde fått et tilbud som var bedre enn den oppdrettsnæringen selv stiller med, ville kommunene trolig støttet utvalgets forslag. Eksempelvis ble Kraftskatteutvalget avvist på grunn av stor motstand fra kraftkommunene, se kapittel 3.4, fordi det betydde betraktelig reduserte kommunale inntekter. Et forslag om grunnrenteskatt med 40 prosent var kanskje også en for «brå» start, og det er mulig at en lavere sats kunne passert. Jeg tror imidlertid argumentet om kommunal deltakelse har størst hold i realiteten, ettersom det nettopp var slik utvalgets reise endte – med gjennomslag for en produksjonsavgift til oppdrettskommunene. Det er tross alt kommunene som opplever den umiddelbare belastningen som næringen utgjør, både i form av arealbeslag og på miljøet. Det framstår derfor rimelig om disse kompenseres for denne belastningen, selv om grunnrenten også bør komme hele fellesskapet til gode. Som jeg påpekte innledningsvis i kapittel 1.1, kan fordelinger av skatteproveny mellom offentlige organer løses etter at skatteytelsen er trukket inn.

En ting som er sikkert, er at andelen av grunnrente som tilfaller fellesskapet fra næringen bør økes – om det er kommunalt eller statlig. Mesteparten av grunnrenten i næringen i dag unngår beskatning. Grunnrenten tilhører fellesskapet fordi den kommer fra verdier som utgjør fellesskapets interesser. Skattlegging av denne er dermed ikke bare rettferdig ut ifra tanker om fordeling av verdier og velferdsmessige hensyn. Det blir nødvendig for å hevde fellesskapets rett i sine interesser. Det er en ekstra prekær problemstilling når det kommer til oppdrettsnæringen, ettersom rettighetene til å bruke arealene langs kysten ligger på private hender til evig tid. Med en økende utenlandsk eierandel i selskapene betyr det at verdiene fra kysten dras lenger og lenger vekk fra lokalområdene, og fra fellesskapet i Norge.

⁴⁶³ Johnsen (2021).

Det store spørsmålet er hva staten vil gjøre med grunnrenten i oppdrettsnæringen framover. Regjeringen har varslet to endringer som berører denne tematikken. Det første er, som vi alt har sett, endringen av praksisen for beregning av formuesverdien til ikke-børsnoterte oppdrettselskap ved formuesskattelegging, se kapittel 5.3. Endringen av formuesskattens praksis vil føre til en likere og dermed mer nøytral skattepraksis. Det vil også bidra til at en økt andel av grunnrenten i næringen tilfaller det offentlige. På den annen side kan den medføre vridninger, i form av at formuende personer vil flytte til kommuner med lav formuesskatt. Mange oppdrettskommuner har dessuten vist motstand mot denne endringen.⁴⁶⁴

Den andre endringen er at regjeringen skal se på mulighetene for å tidsbegrense oppdrettstillatelsene. Dette gjelder imidlertid bare for framtidige oppdrettstillatelser, og vil derfor ikke kunne gjøre noe med den grunnrenten som allerede ligger på private hender.⁴⁶⁵ Regjeringen skal også «Gjennomgå ordningene med tillatelser i havbruksnæringen for å sikre fortsatt mangfold og lokalt eierskap».⁴⁶⁶ Det er vanskelig å tolke nøyaktig hva dette innebærer, og kan forstås som et forsøk på å tilfredsstille flere parter samtidig: de lokale, herunder lokale selskaper, befolkningen og kommunene gjennom ordlyden «lokalt eierskap», og utenlandske investorer gjennom «fortsatt mangfold».

Utover dette er det vanskelig å si hvordan temaet beskatning av grunnrenten i oppdrettsnæringen kommer til å bli behandlet framover. Regjeringen nevner verken Havbruksskatteutvalgets arbeid eller noe om grunnrenteskatt i sin strategi, og Fiskeri- og havministeren avviste nylig en slik skatt i et radioprogram på NRK.⁴⁶⁷ Det virker derfor ikke som staten kommer til å gjøre noen andre endringer fra dagens situasjon. Det kan likevel hende at de endringene vi har sett er starten på et økt statlig

⁴⁶⁴ Skårdalsmo (2021).

⁴⁶⁵ Regjeringen (2021c) s. 24.

⁴⁶⁶ Regjeringen (2021c) s. 25.

⁴⁶⁷ Bjor og Leine (2021).

grep om næringen og en bedre forvaltning av ressursene.⁴⁶⁸ Regjeringen har dessuten muligheten til å øke satsen til produksjonsavgiften, nå som den er innført. Om staten ønsker at grunnrenten blir trukket inn gjennom eiendomsskatten er imidlertid vanskelig å si, men jeg heller mot at det er lite sannsynlig. Det er hovedsakelig lovgivers uttalelser i forarbeidene som taler mot en slik tolkning av eiendomsskatte-reglene, og dersom det skulle skje vil den delen av grunnrenten først tilfalle oppdrettskommunene.

Selv om den nære framtiden for en beskatning av grunnrenten i oppdrettsnæringen ser uendret ut, så er ikke arbeidet til Havbrukskattautvalget eller andre for gjeves. Tematikken har blitt løftet fram og befolkningen har større forståelse av verdiene som ligger i våre naturressurser. Prinsippet om fellesskapets interesser i grunnrenten, og beskatningen av denne, er deler av forklaringen på vår velstand. Derfor er det viktig å verne om disse verdiene, slik at de kommer flest mulig til gode. Det er særlig aktuelt med den utviklingen man ser i bruken av naturressurser, for eksempel havvind, mineralutvinning i sjøen og ved vekst i akvakulturnæringen. Utviklingen med utnyttelsen av havet vil aktualisere behovet for revurdering av skatteregimet på flere områder, herunder oppdrettsnæringen. Skatt er et dynamisk fenomen, som endrer seg med tiden og samfunnet, og det styres av behovet for offentlige inntekter, fordeling av rikdom og korrigerings av atferd. Det er noe alle må forvente, også oppdrettsnæringen.⁴⁶⁹

⁴⁶⁸ På starten av 1900-tallet gjorde staten det samme overfor kraftnæringen, da man så at privatpersoner kjøpte opp fosserettighetene. Dette førte til «panikklovene», som reverserte dette, se Ryggvik (2010) s. 32.

⁴⁶⁹ Benjamin Franklin ga uttrykk for dette på en treffende måte: «[...] but in this world nothing can be said to be certain, except death and taxes», Sparks (1840) s. 410.

Referanseliste

Norske lover, forskrifter, rundskriv og internasjonale rettsakter

Lover

- 1814 Lov 17. mai 1814 Kongeriket Norges Grunnlov (Grunnloven eller Grl.).
- 1911 Lov 18. august 1911 nr. 8 om skatt av formue og inntekt [opphevet].
- 1911 Lov 18. august 1911 nr. 9 skattelov for byene [opphevet].
- 1917 Lov 14. desember 1917 nr. 16 om konsesjon for rettigheter til vannfall mv. (vannfallrettighetsloven).
- 1917 Lov 14. desember 1917 nr. 17 om regulering og kraftutbygging i vassdrag (vassdragsreguleringsloven).
- 1933 Lov 19. mai 1933 nr. 11 om særavgifter (særavgiftsloven).
- 1975 Lov 6. juni 1975 nr. 29 om egedomsskatt til kommunane (eigedomsskattelova eller esktl.).
- 1975 Lov 13. juni 1975 nr. 35 om skattlegging av undersjøiske petroleumsforekomster mv. (petroleumsskatteloven eller petrsktl).
- 1990 Lov 27. april 1990 nr. 9 om regulering av eksporten av fisk og fiskevarer (fiskeeksportloven).
- 1992 Lov 27. november 1992 nr. 109 om gjennomføring i norsk rett av hoveddelen i avtale om Det europeiske økonomiske samarbeidsområde (EØS) m.v. (EØS-loven).
- 1997 Lov 28. februar 1997 nr. 19 om folketrygd (folketrygdloven).

- 1999 Lov 26. mars nr. 14 1999 om skatt av formue og inntekt (skatteloven eller sktl.).
- 1999 Lov 21. mai 1999 nr. 30 om styrking av menneskerettighetenes stilling i norsk rett (menneskerettsloven eller mrl.).
- 2000 Lov 7. juli 2000 nr. 68 om avgift til forskning og utvikling i fiskeri- og havbruksnæringen (lov om eksportavgift på fiskevarer – fiskekspal).
- 2005 Lov 17. juni 2005 nr. 79 om akvakultur (akvakulturloven eller akvl.).
- 2006 Lov 27. juni 2006 nr. 57 om Norges territorialfarvann og tilstøtende sone (territorialfarvannsloven).
- 2008 Lov 12. desember 2008 nr. 90 om endringer i lov 6. juni 1975 nr. 29 om eiendomsskatt til kommunane.
- 2009 Lov 19. juni 2009 nr. 101 om erverv og utvinning av mineralressurser (mineralloven).
- 2016 Lov 27. mai 2016 nr. 14 om skatteforvaltning (skatteforvaltningsloven eller sktflv.).
- 2017 Lov 19. desember 2017 nr. 118 om endringer i lov 6. juni 1975 nr. 29 om eiendomsskatt til kommunane.
- 2021 Lov 22. desember 2021 nr. 152 om endringer i skatte loven.

Forskrifter

- 1976 Forskrift 25. juni 1976 nr. 5 om fastsetting av normpriser (normprisforskriften)
- 1991 Forskrift 22. mars 1991 nr. 157 om regulering av eksporten av fisk og fiskevarer (fiskeeksportforskriften).

- 1999 Forskrift 19. november 1999 nr. 1158 til utfylling og gjennomføring mv. av skatteloven av 26. mars 1999 nr. 14 (FSFIN).
- 2000 Forskrift 1. desember 2000 nr. 1195 Vedtak om endring i delvis ikrafttredelse av lov av 6. juni 1975 nr. 29 om eigedomsskatt til kommunane.
- 2000 Forskrift 13. desember 2000 nr. 1253 om samordnet innkreving av avgift på fiskeeksport (forskrift om innkreving av fiskeeksportavgift).
- 2001 Forskrift 11. desember 2001 nr. 1451 om særavgifter.
- 2004 Forskrift 22. desember 2004 nr. 1798 om tillatelse til akvakultur for laks, ørret og regnbueørret (laksetildelingsforskriften).
- 2005 Forskrift 28. desember 2005 nr. 1706 om Akvakulturregisteret (A-registerforskriften).
- 2008 Forskrift 17. juni 2008 nr. 822 om drift av akvakulturanlegg (akvakulturdriftsforskriften).
- 2017 Forskrift 16. januar 2017 nr. 61 om produksjonsområder for akvakultur av matfisk i sjø av laks, ørret og regnbueørret (produksjonsområdeforskriften).
- 2018 Forskrift 15. mai 2018 nr. 731 om tildeling av nye tillatelser til akvakultur med matfisk i sjø av laks, ørret og regnbueørret i 2018 (auksjonsforskriften 2018).
- 2018 Forskrift 5. september 2018 nr. 1320 om avgift til forskning og utvikling i fiskeri- og havbruksnæringen (forskningsavgiftsforskriften).
- 2020 Forskrift 15. mai 2020 nr. 1012 om tildeling av produksjonskapasitet til akvakultur med matfisk i sjø av laks, ørret og regnbueørret i 2020 gjennom auksjon (auksjonsforskriften 2020).

- 2020 Forskrift 15. desember 2020 nr. 2878 Stortingsvedtak om skatt av inntekt og formue mv. for inntektsåret 2021 (Stortingets skattevedtak 2021).
- 2020 Forskrift 21. desember 2020 nr. 3101 om endring i forskrift om særavgifter.
- 2021 Forskrift 14. desember 2021 nr. 3571 Stortingsvedtak om skatt av inntekt og formue mv. for inntektsåret 2022 (Stortingets skattevedtak 2022).

Rundskriv

- 2021 Rundskriv R-109/21 av Finansdepartementet, av 25. juni 2021.

Internasjonale rettsakter

- | | |
|---|--|
| Den europeiske menneskeretts-konvensjonen (EMK) | Convention for the Protection of Human Rights and Fundamental Freedoms |
| Havretts-konvensjonen | De forente nasjoners havrettskonvensjon, Montego Bay, 10. desember 1982 (trådte i kraft 16. november 1994). |
| HS-konvensjonen | Convention on the Harmonized Commodity Description and Coding System, Brussel 14. juni 1983 (trådte i kraft 1. januar 1988). |
| EØS-avtalen | Avtale om Det europeiske økonomiske samarbeidsområde, Oporto, 2. mai 1992 (trådte i kraft 1. januar 1994). |
| ODA | Avtale mellom EFTA-statene om opprettelse av et Overvåkingsorgan og en Domstol (ODA) |

Forarbeider, stortingsdokumenter m.m.

Forarbeider

Offentlige utredninger

- NOU 1992: 34 Skatt på kraftselskap.
- NOU 1996: 20 Ny lov om eiendomsskatt.
- NOU 1999: 7 Flatere skatt.
- NOU 2012: 2 Utenfor og innenfor : Norges avtaler med EU (Europautredningen).
- NOU 2014: 13 Kapitalbeskatning i en internasjonal økonomi.
- NOU 2019: 16 Skattlegging av vannkraftverk.
- NOU 2019: 18 Skattlegging av havbruksvirksomhet.

Proposisjoner

- Ot.prp. nr. 26 (1974–1975) Om lov om skattlegging av undersjøiske petroleumsforekomster m.v.
- Ot.prp. nr. 44 (1974–1975) Om lov om eignedomsskatt til kommunane.
- Ot.prp. nr. 23 (1995–1996) Skattlegging av kraftforetak.
- Ot.prp. nr. 86 (1997–1998) Ny skattelov.
- Ot.prp. nr. 47 (1999–2000) Eiendomsskatt m.m. på kraftanlegg.
- Ot.prp. nr. 45 (2002–2003) Om lov om endring i menneskerettsloven mv. (innarbeiding av barnekonvensjonen i norsk lov).

Ot.prp. nr. 1 (2003–2004)	Skatte- og avgiftsopplegget 2004 – lovendringer.
Ot.prp. nr. 61 (2004–2005)	Om lov om akvakultur (akvakulturloven).
Ot.prp. nr. 1 (2008–2009)	Skatte- og avgiftsopplegget 2009 – lovendringer.
Prop. 1 LS (2010–2011)	Skatter og avgifter 2011.
Prop. 1 S (2013–2014)	Nærings- og handelsdepartementets proposisjon til Stortinget (forslag til stortingsvedtak).
Prop. 1 LS (2017–2018)	Skatter, avgifter og toll 2018.
Prop. 1 LS (2020–2021)	Skatter, avgifter og toll 2021.
Prop. 192 S (2020–2021)	Kommuneproposisjonen 2022.
Prop. 1 LS (2021–2022)	Skatter, avgifter og toll 2022.
Prop. 1 LS Tillegg 1 (2021–2022)	Endring av Prop. 1 LS (2021–2022) Skatter, avgifter og toll 2022.

Innstillinger

Innst. O. nr. 62 (1995–1996)	Innstilling fra finanskomiteen om skattlegging av kraftforetak.
Innst. O. nr. 53 (1996–1997)	Innstilling fra finanskomiteen om oppfølging av nye regler om kraftverksbeskatning.
Innst. O. nr. 85 (1999–2000)	Innstilling fra finanskomiteen om eiendomsskatt m.m. på kraftanlegg.
Innst. O. nr. 1 (2007–2008)	Innstilling fra finanskomiteen om skatte- og avgiftsopplegget 2008 – lovendringer.

- Innst. O nr. 1 (2008–2009) Innstilling fra finanskomiteen om skatte- og avgiftsopplegget 2009 – lovendringer.
- Innst. 8 S (2013–2014) Innstilling fra næringskomiteen om bevilgninger på statsbudsjettet for 2014, kapitler under Nærings- og fiskeridepartementet og Landbruks- og matdepartementet (rammeområdene 9, 10 og 11).
- Innst. 361 S (2014–2015) Innstilling fra næringskomiteen om forutsigbar og miljømessig bærekraftig vekst i norsk lakse- og ørretoppdrett.
- Innst. 360 S (2019–2020) Revidert nasjonalbudsjett 2020.
- Innst. 4 L (2021–2022) Innstilling fra finanskomiteen om skatter, avgifter og toll mv. 2022 – lovsaker.

Stortingsdokumenter

- St.meld. nr. 25 (1973–74) Petroleumsvirksomhetens plass i det norske samfunn.
- Dokument nr. 8:55 (2000–2001) Forslag fra stortingsrepresentantene Torbjørn Andersen, Lodve Solholm og Ulf Erik Knudsen om lov om opphevelse av lov 6. juni 1975 nr. 29 om egedoms-skatt til kommunane.
- St.prp. nr. 1 (2008– 2009) Skatte-, avgifts- og tollvedtak.
- Meld. St. 2 (2014–2015) Revidert nasjonalbudsjett 2015.
- Meld. St. 16 (2014–2015) Forutsigbar og miljømessig bærekraftig vekst i norsk lakse- og ørretoppdrett.

Meld. St. 2 (2019–2020) Revidert nasjonalbudsjett 2020.

Meld. St. 28 (2019–2020) Vindkraft på land: Endringer i konsesjonsbehandlingen.

Høringsnotat

Høringsnotat av Høringsnotat – omlegging av særskatten
Finansdepartementet for petroleumsvirksomhet til en kontant-
3. september 2021 strømskatt.

Norske og internasjonale rettsavgjørelser

Høyesterettspraksis

Rt. 1912 s. 501	<i>LKAB I</i>
Rt. 1960 s. 711 A	
Rt. 1973 s. 87 A	
Rt. 1974 s. 332 A	<i>Hydro</i>
Rt. 1987 s. 129 A	<i>A/S Tyssefaldene</i>
Rt. 1991 s. 98 A	<i>Elkem A/S</i>
Rt. 1994 s. 333 A	<i>Tydal</i>
Rt. 1996 s. 1415 P	<i>Borthen</i>
Rt. 1998 s. 1756 A	<i>Sandtak</i>
Rt. 1999 s. 192 A	<i>Statnett</i>
Rt. 2002 s. 1411 A	<i>Firda Sjøfarmer</i>
Rt. 2003 s. 60 A	
Rt. 2007 s. 149 A	<i>LKAB II</i>
Rt. 2011 s. 51 A	<i>Sydvaranger</i>
Rt. 2012 s. 1359 A	<i>Flytebrygger</i>
Rt. 2014 s. 1057 A	
Rt. 2014 s. 1281 A	
Rt. 2015 s. 203 A	<i>Scancem</i>

Rt. 2015 s. 982 A
Rt. 2015 s. 1054 A
HR-2016-2554-P
HR-2017-344-A
HR-2017-1258-A
HR-2022-993-A

Holship

Underrettspraksis

LH-2015-32248
TNETE-2009-98754
TSOFT-2020-109859

EMD

James and others v. The United Kingdom [P] ECHR:1986:0221JUD000879379
Darby v. Sweden [J] ECHR:1990:1023JUD001158185
Spacek, s.r.o v. The Czech Republic [J] ECHR:1999:1109JUD002644995

ICJ

United Kingdom v. Norway Fisheries (United Kingdom v. Norway), ICJ report 1951, p. 116.

EFTA-domstolen

Marine Harvest ASA v. ESA Sak E-12/16.

Offentlige uttalelser, brev, nettsider og liknende

- Finansdepartementet (1999) Finansdepartementet. Brev til kommune om takstgrunnlaget for eiendomsskatt på verk og bruk, 11. mars 1999, UFIN-1999-10019. Lest 9. desember 2021.
- Finansdepartementet (2007) Finansdepartementet. Brev til et foretak om saksbehandlingsregler for kommunal eiendomsskatt, 5. januar 2007, UFIN-2007-3A. Lest 15. desember 2021.
- Finansdepartementet (2008) Finansdepartementet. «§ 4-1 første ledd: Festetomter», brev til Skattedirektoratet, 15. august 2008. <https://www.regjeringen.no/no/dokumenter/skatterettslige-sporsmal-vedr-festetomte/id524514/> hentet 3. november 2021.
- Finansdepartementet (2009) Finansdepartementet. Brev til KS Advokatene om metode for taksering av oppdrettsanlegg for eiendomsskatteformål, 15. mai 2009, UFIN-2009-1166. Lest 15. desember 2021.
- Finansdepartementet (2011) Finansdepartementet. Brev til Sivilombudsmannen om kommunenes sjablongberegninger ved fastsetting av eiendomsskattetakster, 29. april 2011, UFIN-2011-1400. Lest 16. desember 2021.
- Fiskeridirektoratet (2017) Fiskeridirektoratet. «Retningslinjer for søknad om stamfiskoppdrett», oppdatert 30. mars 2017. [Retningslinjer for søknad om stamfiskoppdrett \(fiskeridir.no\)](https://www.fiskeridir.no) hentet 13. oktober 2021.
- Fiskeridirektoratet (2018) Fiskeridirektoratet. «Auksjon juni 2018», oppdatert 21. juni 2018. [Auksjon juni 2018 \(fiskeridir.no\)](https://www.fiskeridir.no) hentet 13. oktober 2021.

- Fiskeridirektoratet (2019) Fiskeridirektoratet. «Lønnsomhetsundersøkelse for laks og regnbueørret: matfiskproduksjon», u.å. Lønnsomhetsundersøkelse for laks og regnbueørret: matfiskproduksjon (fiskeridir.no) hentet 13. oktober 2021.
- Fiskeridirektoratet (2020a) Fiskeridirektoratet. «Havbruksfondet», oppdatert 29. september 2020. Havbruksfondet (fiskeridir.no) hentet 13. oktober 2021.
- Fiskeridirektoratet (2020b) Fiskeridirektoratet. «Auksjon august 2020», oppdatert 3. september 2020. Auksjon august 2020 (fiskeridir.no) hentet 13. oktober 2021.
- Fiskeridirektoratet (2021a) Fiskeridirektoratet. «Akvakulturstatistikk: matfiskproduksjon av laks, regnbueørret og ørret», oppdatert 27. mai 2021. Akvakulturstatistikk: matfiskproduksjon av laks, regnbueørret og ørret (fiskeridir.no) hentet 13. oktober 2021.
- Fiskeridirektoratet (2021b) Fiskeridirektoratet. «Utviklingstillatelser», oppdatert 16. februar 2021. Utviklingstillatelser (fiskeridir.no) hentet 13. oktober 2021.
- Fiskeridirektoratet (2021c) Fiskeridirektoratet. «Visningstillatelser», oppdatert 15. januar 2021. <https://www.fiskeridir.no/Akvakultur/Tildeling-og-tillatelser/Saertillatelser/Visningstillatelser-og-anlegg> hentet 13. oktober 2021.
- Fiskeridirektoratet (2021d) Fiskeridirektoratet. «Fiskeridirektoratets kart for akvakultur», 2021. <https://portal.fiskeridir.no/portal/apps/webappviewer/index.html?id=87d862c458774397a8466b148e3dd147> hentet 21. november 2021.

- Fiskeridirektoratet (u.å.) Fiskeridirektoratet. «Veileder for utfylling av søknadsskjema for tillatelse til akvakultur i flytende eller landbasert anlegg.» U.å. Link under overskriften «Veiledere for søknadsskjema» <https://www.fiskeridir.no/Akvakultur/Registre-og-skjema/Skjema/> [Akvakultursoeknad](#) hentet 15. november 2021.
- Frøya kommune (2021) Frøya kommune. *Liste over eiendomsskatt i Frøya kommune i 2021*, 2021. https://www.froya.kommune.no/_f/p1/i78a379e3-eb7c-490c-9198-252fa807b3cd/skattelite-2021-publisert.pdf hentet 13. oktober 2021.
- Kommunal- og moderniseringsdepartementet (2021) Bernstrøm, Thor og Tormod Reiersen. «Bø kommune og formuesskatt 2021 og 2022», Kommunal- og moderniseringsdepartementet, 12. november 2021. https://www.regjeringen.no/no/dokument/dep/kdd/andre-dokumenter/brev/utvalgte_brev/2021/bo-kommune-og-formuesskatt-2021-og-2022/id2886739/ hentet 3. januar 2022.
- Mattilsynet (2019) Mattilsynet. «Veiledning: Flytting av laksefisk mellom oppdrettsanlegg», publisert 17. mars 2019, oppdatert 3. april 2019. [Veiledning: Flytting av laksefisk mellom oppdrettsanlegg | Mattilsynet](#) hentet 13. oktober 2021.
- Miljødirektoratet (2020) Miljødirektoratet. «Overgjødsling», sist oppdatert 13. august 2020. [Overgjødsling \(miljodirektoratet.no\)](#) hentet 13. oktober 2021.

- Miljødirektoratet (2021) Miljødirektoratet. «Akvakultur», sist oppdatert 21. juli 2021. [Akvakultur – Miljødirektoratet \(miljodirektoratet.no\)](#) hentet 13. oktober 2021.
- Nærings- og fiskeridepartementet (2018) Nærings- og fiskeridepartementet. «Havbruk til havs: Ny teknologi – nye områder», 21. desember 2018. [FERDIG RAPPORT Havbruk til havs \(regjeringen.no\)](#) hentet 13. oktober 2021.
- Nærings- og fiskeridepartementet (2020) Nærings- og fiskeridepartementet. «Endring av instruks for utbetalinger fra Havbruksfondet», 11. september 2020.
- Nærings- og fiskeridepartementet (2021a) Nærings- og fiskeridepartementet. «Presisering av instruks for utbetalinger fra havbruksfondet», 8. oktober 2021.
- Nærings- og fiskeridepartementet (2021b) Nærings- og fiskeridepartementet. «Et hav av muligheter – regjeringens havbruksstrategi», 2021. <https://www.regjeringen.no/contentassets/e430ad7a314e4039a90829fcd84c012a/no/pdfs/et-hav-av-muligheter.pdf> hentet 4. desember 2021.
- Olje- og energidepartementet (2019a) Olje- og energidepartementet. «Skattlegging av kraftsektoren», *Energifakta Norge*, 2019. [Skattlegging av kraftsektoren – Energifakta Norge](#) hentet 13. oktober 2021.
- Olje- og energidepartementet (2019b) Olje- og energidepartementet. «Eierskap i kraftsektoren», *Energifakta Norge*, 2019. <https://energifaktanorge.no/om-energisektoren/eierskap-i-kraftsektoren/> hentet 7. desember 2021.

- Olje- og energi-
departementet og
Oljedirektoratet
(2021) Olje- og energidepartementet og Olje-
direktoratet. «Petroleumsskatt», *Norsk
Petroleum*, oppdatert 19. mars 2021.
Petroleumsskatt - Norskpetroleum.no hentet
13. oktober 2021.
- Regjeringen (2018) Regjeringen. «Politisk plattform: for en
regjering utgått av Høyre, Fremskrittspartiet og
Venstre», 14. januar 2018. [plattform.pdf
\(regjeringen.no\)](http://plattform.pdf (regjeringen.no)) hentet 13. oktober 2021.
- Regjeringen (2020a) Regjeringen. «Havbrukskommunene får
langsiktige og stabile inntekter fra havbruks-
næringen», 12. mai 2020. [Havbruks-
kommunene får langsiktige og stabile inntekter
fra havbruksnæringen – regjeringen.no](http://Havbruks-
kommunene får langsiktige og stabile inntekter
fra havbruksnæringen – regjeringen.no) hentet
13. oktober 2021.
- Regjeringen (2020b) Regjeringen. «Regjeringen skrur på trafikklyset
i havbruksnæringen», 4. februar 2020.
[Regjeringen skrur på trafikklyset i havbruks-
næringen – regjeringen.no](http://Regjeringen skrur på trafikklyset i havbruks-
næringen – regjeringen.no) hentet 13. oktober
2021.
- Regjeringen (2020c) Regjeringen. «Regjeringen går ikke videre med
Kraftskatteutvalgets forslag for vannkraft»,
18. februar 2020. [Regjeringen går ikke videre
med Kraftskatteutvalgets forslag for vannkraft
– regjeringen.no](http://Regjeringen går ikke videre
med Kraftskatteutvalgets forslag for vannkraft
– regjeringen.no) hentet 13. oktober 2021.
- Regjeringen (2021a) Regjeringen. «Midlertidig stans for særtill-
telser i lakseoppdrett», 8. mars 2021. [Midler-
tidig stans for særtilltelser i lakseoppdrett –
regjeringen.no](http://Midler-
tidig stans for særtilltelser i lakseoppdrett –
regjeringen.no) hentet 13. oktober 2021.

- Regjeringen (2021b) Regjeringen. «Foreslår omlegging av petroleumsskatten», 31. august 2021. Foreslår omlegging av petroleumsskatten – regjeringen.no hentet 14. oktober 2021.
- Regjeringen (2021c) Arbeiderpartiet og Senterpartiet. *Hurdalsplattformen: For en regjering utgått fra Arbeiderpartiet og Senterpartiet*, 2021. Hurdalsplattformen (regjeringen.no) hentet 10. november 2021.
- Regjeringen (u.å.) Regjeringen. «Om inntektssystemet», u.å. Om inntektssystemet – regjeringen.no hentet 13. oktober 2021.
- Skatteetaten (2021a) Skatteetaten. «Petroleumsskattesystemet», 2021. Petroleumsskattesystemet – Skatteetaten hentet 13. oktober 2021.
- Skatteetaten (2021b) Skatteetaten. «Hva er eiendomsskatt?», 2021. <https://www.skatteetaten.no/person/skatt/hjelp-til-riktig-skatt/bolig-og-eiendeler/bolig-eiendom-tomt/eiendomsskatt/hva-er-eiendomsskatt/> hentet 10. november 2021.
- Skatteetaten (2021c) Skatteetaten. «Avgift på produksjon av fisk», 2021. Avgift på produksjon av fisk – Skatteetaten hentet 15. november 2021.
- Skatteetaten (u.å.) Skatteetaten. «Transfer pricing – internprising», u.å. Transfer pricing – internprising – Skatteetaten hentet 13. oktober 2021.
- Skattedirektoratet (2021) Stoveland, Per Helge (red.) m.fl. *Skatte-ABC*, Skattedirektoratet 2021.

Litteratur, artikler, nettsider og liknende

- Aall (2018) Aall, Jørgen. *Rettsstat og menneskerettigheter*, 5. utgave, Fagbokforlaget 2018.
- Aarbakke (2017) Aarbakke, Magnus. «skatteplanlegging», *Store norske leksikon*, 10. mai 2017. <https://snl.no/skatteplanlegging> hentet 30. november 2017.
- Aarhus (2011) Aarhus, Ingvild Johanne m.fl. «Kartlegging av ulike teknologiske løsninger for å møte de miljømessige utfordringene i havbruksnæringen», rapport F18718, Sintef 2011. https://www.regjeringen.no/globalassets/upload/fkd/vedlegg/rapporter/2011/sintef_kartlegging_ulike_teknologiske_loesninger2011.pdf?id=2267401 hentet 7. desember 2021.
- Agenda (u.å.) Agenda. «Prinsipper for et godt skattesystem», *Policynotat*, u.å. <https://tankesmienagenda.no/uploads/documents/post/Web-versjon-Policynotat-Prinsipper-for-et-godt-skattesystem-Siste-versjon.pdf> hentet 13. oktober 2021.
- Arnesen og Stenvik (2015) Arnesen, Finn og Are Stenvik. *Internasjonalisering og juridisk metode: Særlig om EØS-rettens betydning i norsk rett*, 2. utgave, Universitetsforlaget 2015.
- Baklien (2020) Baklien, Anne Turi. «Nok et rekordår i oppdrettsnæringen», *Statistisk sentralbyrå*, 29. oktober 2020. <https://www.ssb.no/jord-skog-jakt-og-fiskeri/artikler-og-publikasjoner/nok-et-rekordar-i-oppdrettsnaeringen> hentet 13. oktober 2021.

- Berge (2019) Berge, Aslak. «Oppdrettertrio kjøper NRS Region Sør for over 1,2 milliarder kroner», *iLaks*, 26. september 2019. <https://ilaks.no/oppdrettertrio-kjoper-nrs-region-sor-for-over-12-milliarder-kroner/> hentet 3. januar 2022.
- Bjor og Leine (2021) Bjor, Thor Henry og Jan Erlend Leine. «Ekko : Havet – hva nå?», *NRK P2*, 6. desember 2021.
- Bondi (2018) Bondi, Nicolay Arntzen. *Legalitetsprinsippet som tolkningsregel i skatteretten*, Universitetet i Oslo 2018.
- Brækhus (1998) Brækhus, Sjur. *Sjørett, voldgift og lovvalg: Artikler 1979–1998*, Universitetsforlaget 1998.
- Budalen (2019) Budalen, Andreas m.fl. «Ordfører vil gjøre hjemkommunen til Norges svar på Monaco», *NRK*, 13. desember 2019. <https://www.nrk.no/nordland/ordforer-vil-gjore-bo-i-vesteralen-i-nordland-om-til-norges-svar-pa-monaco-1.14821758> hentet 3. januar 2022.
- Bøhren og Wold (2020) Bøhren, Lage og Ole Martin Wold. «Lakseskolene som ble pengemaskiner», *E24*, 4. oktober 2020. <https://e24.no/hav-og-sjoemat/i/weE1PL/lakseskolene-som-ble-pengemaskiner> hentet 13. oktober 2021.
- Danielsen (2021) Danielsen, Dina Jeanette. «MDG vil tette økonomisk smutthull i oppdrettsnæringa», *NRK*, 20. desember 2021. https://www.nrk.no/nordland/landbasert-oppdrett_-mdg-krever-engjennomgang-av-regelverket-1.15772083 hentet 30. desember 2021.

- Deloitte (2019) Deloitte. «Evaluering av ordningen med akvakulturtillatelser av laks og regnbueørret til forskningsformål», rapport bestilt av Nærings- og fiskeridepartementet, 2019. <https://www.regjeringen.no/globalassets/departementene/nfd/dokumenter/rapporter/rapport-20-mai-2019.pdf> hentet 9. desember 2021.
- Direktoratet for økonomistyring (2018) Direktoratet for økonomistyring. *Veileder i samfunnsøkonomiske analyser*, 2018. <https://dfo.no/filer/Fagomr%C3%A5der/Utreddinger/Veileder-i-samfunnsokonomiske-analyser.pdf> hentet 13. september 2021.
- Drønen (2019) Drønen, Ole Andreas. «En klassifisering til besvær: – Hva mener du?», *Kyst*, publisert 28. mars 2019. <https://www.kyst.no/article/en-klassifisering-til-besvaer-hva-mener-du/> hentet 19. oktober 2021.
- Eide, Parchomovsky og Stavang (2021) Eide, Erling, Gideon Parchomovsky og Endre Stavang. «Auksjoner i teori og praksis – frekvenser og havbruk», *Integrert kystsoneforvaltning: Planfaglege, samfunnsvitskapelege og juridiske perspektiv*, Katrine Broch Hauge & Knut Bjørn Stokke (red.), Universitetsforlaget 2021, s. 504–518.
- Eide og Stavang (2018) Eide, Erling og Endre Stavang. *Rettsøkonomi*, 2. utgave, Cappelen Damm Akademisk 2018.

- Engen og Hanisch (1991) Engen, Ole Andreas og Tore Jørgen Hanisch. «Oljen: Et skattkammer for skattemyndighetene : norsk petroleumsbeskatning 1965–1975», *Årbok 1991 med årsmelding for 1990*, Norsk Oljemuseum 1991. https://www.norskolje.museum.no/wp-content/uploads/2016/02/395_b9682b8159ab4945a02ffbafaa001902.pdf hentet 29. november 2021.
- Eriksen (2012) Eriksen, Christoffer C. «Om rettspolitikk», *Kritisk Juss* 2012, nr. 38, s. 139–157.
- Equinor (2021) Equinor. «The Norwegian state as shareholder», Equinor 2021. <https://www.equinor.com/en/about-us/corporate-governance/the-norwegian-state-as-shareholder.html> hentet 29. november 2021.
- Falch (2019) Falch, Mathias Røer. «Styring av fiskeoppdrett gjennom forskrifter om tildeling og utvidelse av akvakulturtillatelser», *MarIus* nr. 526, 2019.
- Falkanger (2019) Falkanger, Thor. «Eierløs fast eiendom i våre dagers Norge?» *Lov og Rett*, nr. 1, 2019, s. 3–16.
- Falkanger og Falkanger (2016) Falkanger, Thor og Aage Thor Falkanger. *Tingsrett*, 8. utgave, Universitetsforlaget 2016.
- Fenstad (2020) Fenstad, Arne. «Planlegger to landbaserte oppdrettsanlegg i USA: – Naturlig å produsere maten der folk bor», *Teknisk Ukeblad*, 28. juli 2020.

- Feratovic (2021) Feratovic, Leila. «Oppdrettsmilliardær flytter til Bø i Vesterålen på grunn av regjeringens skatteøkning», *Dagens Næringsliv*, 1. desember 2021. [https://www.dn.no/fiske/ola-braanaas/bo-i-vesteralen/skatt/oppdrettsmilliardar-flytter-til-bo-i-vesteralen-pa-grunn-av-regjeringens-skatteokning/2-1-1110051#:~:text=Lakseoppdretter%20Ola%20Braanaas%20er%20eneieier,Helge%20Skodvin\)%20Mer...&text=Onsdag%20kunne%20Firda%20Seafood%2Dgr%C3%BCnder,larmende%20med%20landets%20laveste%20formuesskatt](https://www.dn.no/fiske/ola-braanaas/bo-i-vesteralen/skatt/oppdrettsmilliardar-flytter-til-bo-i-vesteralen-pa-grunn-av-regjeringens-skatteokning/2-1-1110051#:~:text=Lakseoppdretter%20Ola%20Braanaas%20er%20eneieier,Helge%20Skodvin)%20Mer...&text=Onsdag%20kunne%20Firda%20Seafood%2Dgr%C3%BCnder,larmende%20med%20landets%20laveste%20formuesskatt) hentet 9. desember 2021.
- Framstad (2021) Framstad, Anders Park. «Klondike-stemning i landbasert lakseoppdrett», *Kapital*, 18. april 2021. <https://kapital.no/reportasjer/næringsliv/2021/04/18/7650334/klondike-stemning-i-landbasert-lakseoppdrett> hentet 4. desember 2021.
- Gaasemyr (2021a) Gaasemyr, Ingvild Brandal. Norsk Lovkommentar: Eigedomsskattelova, note 22, revidert 28. september 2021, Rettsdata.no. Lest 10. november 2021.

- Giæver og Christensen (2020) Giæver, Henrik og Jonas Christensen. «Regjeringen dropper omstridt skatt – foreslår avgift på 500 millioner i stedet», *Dagens Næringsliv*, 12. mai 2020. <https://www.dn.no/politikk/oppdrett/skatt/grunnrenteskatt/regjeringen-dropper-omstridt-skatt-foreslar-avgift-pa-500-millioner-i-stedet/2-1-806910> hentet 13. oktober 2021.
- Gjendem og Lorentzen (2014) Gjendem, Cecilie Storbråten og Marius Lorentzen. «Staten takker ja: Nå er Cermaq-salget i boks», *E24*, 20. oktober 2014. <https://e24.no/boers-og-finans/i/G17LnJ/staten-takker-ja-naa-er-cermaq-salget-i-boks> hentet 1. desember 2021.
- Gramstad (2015) Gramstad, Anne Rogde. *Nåverdi og pengenes tidsverdi*, versjon 2.0, Universitetet i Oslo, 18. oktober 2015. <https://www.uio.no/studier/emner/sv/oekonomi/ECON1210/h17/pensumliste/gramstad-naverdi-og-pengenes-tidsverdi.pdf> hentet 13. oktober 2021.
- Greaker og Lindholt (2019) Greaker, Mads og Lars Lindholt. *Grunnrenten i norsk akvakultur og kraftproduksjon fra 1984 til 2018*, rapport 34, Statistisk sentralbyrå 2019.
- Greaker og Lindholt (2021) Greaker, Mads og Lars Lindholt. *The resource rent in Norwegian aquaculture 1984-2020: Calculations applying the National Accounts*, discussion paper no. 962, Statistisk sentralbyrå 2021.

- Grefsrud (2021) Grefsrud, Ellen Sofie (red.) m.fl. *Risikorapport norsk fiskeoppdrett 2021 – risikovurdering: Risikovurdering – effekter av norsk fiskeoppdrett*, rapport fra havforskningen 8, 2021. <https://www.hi.no/templates/reporteditor/report-pdf?id=40200&80469390> hentet 13. oktober 2021.
- Grünfeld (2021) Grünfeld, Leo A. m.fl. «Evaluering av utviklingstillatelser for havbruksnæringen og vurdering av alternative ordninger for fremtiden», *Menon Economics*, 2021. https://www.menon.no/wp-content/uploads/2021-150-Teknologiutvikling_havbruk_.pdf hentet 9. desember 2021.
- Gullestad (2011) Gullestad, Peter m.fl. *Effektiv og bærekraftig arealbruk i havbruksnæringen – areal til begjær*, ekspertutvalg oppnevnt av Fiskeri- og kystdepartementet, 4. februar 2011. https://www.regjeringen.no/globalassets/upload/fkd/vedlegg/rapporter/2011/effektiv_og_baerekraftig_arealbruk_i_havbruksnaeringen.pdf hentet 13. oktober 2021.
- Hage (2020) Hage, Øystein. «Oppdrett på land – det umulige er mulig», *InfraFish*, 7. juni 2020. [Oppdrett på land – det umulige er mulig | Intrafish.no](https://www.intrafish.no) hentet 16. september 2021.
- Hagen (2021) Hagen, Jørn Mikael. «Her svømmer 2,3 millioner fisk i Nordlaks havfarm», *E24*, 24. februar 2021. <https://www.intrafish.no/kommentarer/oppdrett-pa-land-det-umulige-er-mulig/2-1-809037> hentet 13. september 2021.

- Harboe (2004) Harboe, Einar. *Eiendomsskatteoven : lov om eiendomsskatt til kommunane : lov av 6. juni 1975 nr 29 : kommentarutgave*, 2. utgave, Universitetsforlaget 2004.
- Havforskningsinstituttet (2021) Havforskningsinstituttet. «Tema: Laks i oppdrett», publisert 28. mars 2019, oppdatert 7. april 2021. <https://www.hi.no/hi/temasider/arter/laks/laks-i-oppdrett> hentet 13. oktober 2021.
- Hersoug (2012) Hersoug, Bjørn. «Kampen om plass på kysten – en historisk skisse», *Kampen om plass på kysten: Interesser og utviklingstrekk i kystoneplanleggingen*, Bjørn Hersoug og Jahn Petter Johnsen (red.), Universitetsforlaget 2012, s. 18–39.
- Høines og Murady (2016) Høines, Susanne og Hamed Murady. *Kalkulasjonsrente på offentlige investeringer / Social Discount Rate for Public Investment*, Høgskolen i Molde 2016. https://himolde.brage.unit.no/himolde-xmlui/bitstream/handle/11250/2414955/master_hoines.pdf?sequence=1&isAllowed=y hentet 3. januar 2022.
- Hårstad (2021) Hårstad, Bård. «Kappløpet mot bunnen», Universitetet i Oslo, 12. april 2021. <https://www.sv.uio.no/econ/om/aktuelt/i-media/2021/2021-04-08-harstad.html> hentet 10. november 2021.
- Idsø (2017) Idsø, Johannes. «nåverdi», *Store norske leksikon*, 30. mai 2017. <https://snl.no/n%C3%A5verdi> hentet 5. januar 2022.

- Isaksen, Andreassen og Robertsen (2012) Isaksen, John R., Otto Andreassen og Roy Robertsen. *Kommunenes holdning til økt oppdrettsvirksomhet*, Nofima rapport 18, Nofima AS 2012.
- Johnsen (2021) Johnsen, Bendik Zinedin Gran m.fl. «Angriper laksenæringen: – Betaler atskillig mindre skatt enn det som hadde vært naturlig», *NRK*, 4. august 2021. <https://www.nrk.no/norge/ulltveit-moe-angriper-laksenaeringen-1.15598269> hentet 13. oktober 2021.
- Karlsen (2020) Karlsen, Elin Moen. «Strand blir som Monaco for rikfolk i 2022: Posisjonen har fleirtal for å kutta i formueskatten», *Strandbuen*, publisert 16. desember 2020, oppdatert 17. desember 2020. <https://www.strandbuen.no/strand-blir-som-monaco-for-rikfolk-i-2022-posisjonen-har-fleirtal-for-a-kutta-i-formueskatten/s/5-107-189661> hentet 3. januar 2022.
- KS Eiendoms-skatteforum (2020) KS Eiendomsskatteforum. *Taksering av oppdrettsanlegg*, utgitt 2009, revidert 2020. <https://www.ks.no/globalassets/fagomrader/okonomi/kse/oppdrettsanlegg-veileder.pdf> hentet 14. desember 2021.
- Lang-Ree (2021) Lang-Ree, Anders. «Flere partier åpner for grunnrenteskatt: – Hadde vært innført om det ikke var for lakselobbyen», *E24*, 17. august 2021. <https://e24.no/naeringsliv/i/nWL0On/flere-partier-aapner-for-grunnrenteskatt-hadde-vaert-innfoert-om-det-ikke-var-for-lakselobbyen> hentet 13. oktober 2021.

- Larsen (2011) Larsen, Frode Heggdal. «Eiendomsskatt – vilkårlig verdsettelse», *Revisjon og regnskap*, nr. 6, Den norske revisorforening 2011, s. 54–59.
- Laurantzon (2020) Laurantzon, Markus Aurelius Beckstrøm. «Fra hav til bord – rettslige konsekvenser for norsk sjømatnæring ved bortfall av EØS-avtalen», *MarIus* nr. 528, 2020.
- Lorentzen (2019) Lorentzen, Marius. «Parti etter parti sier nei til grunnrenteskatt på oppdrett: ‘Lakseskatt’-utvalget fortsetter som før», *E24*, 26. mars 2019. <https://e24.no/naeringsliv/i/K3MMAY/parti-etter-parti-sier-nei-til-grunnrenteskatt-paa-oppdrett-lakseskatt-utvalget-fortsetter-som-foer> hentet 13. oktober 2021.
- Marcussen (2021) Marcussen, Mira Christine. «Beliggenhet, beliggenhet, beliggenhet», *MarIus* nr. 548, 2021.
- McKechnie (1896) McKechnie, William Sharp. *The State and the Individual: An Introduction to Political Science, with special reference to Socialistic and Individualistic Theories*, James MacLehose and Sons 1896.
- Mellbye (2018) Mellbye, Halfdan. *Rettslig regulering av norsk akvakultur*, Universitetsforlaget 2018.
- Mirrlees (2011) Mirrlees, James m.fl. «Tax by design», *The Mirrlees Review*, Oxford University Press 2011.
- Misund (2021) Misund, Bård. «fiskeoppdrett», *Store norske leksikon*, 18. februar 2021. <https://snl.no/fiskeoppdrett> hentet 13. oktober 2021.

- Moene (2019) Moene, Kalle. «Skatt på arbeidsfrie inntekter», Universitetet i Oslo, 27. desember 2019. <https://www.sv.uio.no/econ/om/aktuelt/i-media/2019/2019-12-27-moene.html> hentet 13. oktober 2021.
- Munthe (2020) Munthe, Preben. «Henry George», *Store norske leksikon*, oppdatert 8. oktober 2020. https://snl.no/Henry_George hentet 3. januar 2022.
- Myklebust (2021) Myklebust, Ingunn Elise. «Yttergrenser og strandrett – tilgang og bruk av det kystnære sjøområdet før og nå», *Integrert kystsoneforvaltning: Planfaglege, samfunnsvitenskapelige og juridiske perspektiv*, Katrine Broch Hauge & Knut Bjørn Stokke (red.), Universitetsforlaget 2021, s. 483–503.
- Måsøval (u.å.) Måsøval. «Made by Nature», u.å. <https://www.masoval.no/> hentet 13. oktober 2021.
- Nesmoen (2019) Nesmoen, Ann-Julie Nordgård. «Nordlaks selger 'problemkonsesjon'», *VOL*, 17. juli 2019. <https://www.vol.no/pluss/2019/07/17/Nordlaks-selger-%C2%ABproblemkonsesjon%C2%BB-19509028.ece> hentet 13. oktober 2021.
- Norges Sjømatråd (2022) Norges Sjømatråd. «Sjømateksporten passerte 120 milliarder kroner i fjor», 5. januar 2022. <https://seafood.no/aktuelt/nyheter/sjomateksporten-passerte-120-milliarder-kroner-i-fjor/> hentet 5. januar 2022.

- Næss (2021) Næss, Camilla. «Norsk oppdrettslaks rømmer til Sverige», Norsk institutt for naturforskning, 17. desember 2021. <https://www.nina.no/Om-NINA/Aktuelt/Nyheter/article/norsk-oppdrettslaks-rommer-til-sverige> hentet 27. desember 2021.
- Nøstbakken og Selle (2019) Nøstbakken Linda og Simon Flatebø Selle. *Eierskap i norsk oppdrettsnæring*, arbeidsnotat nr. 5, Samfunns- og næringslivsforskning AS 2019.
- Nyhus og Åsnes (2021) Nyhus, Håvard og Aleksander Åsnes. «Her renn deler av fossen forbi – slik at dei slepp å betale skatt», *NRK.no*, 18. mars 2021. <https://www.nrk.no/vestland/her-renn-deler-av-fossen-forbi--slik-at-dei-slepp-a-betale-skatt-1.15419705> hentet 13. oktober 2021.
- OECD (2010) OECD. «Tax Policy Reform and Economic Growth», *OECD Tax Policy Studies*, rapport 20, 2010.
- Oliveira (2021) Oliveira, Victor H. S., m.fl. «Endringer i smitterisiko», *Fiskehelserapporten 2020*, rapport 41a, Ingunn Sommerset, Britt Bang Jensen, Geir Bornø, Asle Haukaas og Edgar Brun (red.), Veterinærinstituttet 2021.
- Olsen, Sørgård og Lysvold (2014) Olsen, Knut Eirik, Katrine Olsen Sørgård og Susanne Skjåstad Lysvold. «Oppdrettstopp: – Frykter at utlendinger tar over kysten», *NRK*, 22. september 2014. [Frykter utlendinger tar over kysten – NRK Nordland](#) hentet 13. oktober 2021.
- Piketty (2013) Piketty, Thomas. *Kapitalen i det 21. århundre*, oversatt av Ove Pedersen, Erik Ringen og Bente Rismo fra førstespråket, Cappelen Damm 2016.

- Rogan (2021a) Rogan, Silje Aga. *Karnov Lovkommentar: Eigedomsskattelova*, note 10 til § 4, 3. november 2021, Lovdata.no. Lest 10. november 2021.
- Rogan (2021b) Rogan, Silje Aga. *Karnov Lovkommentar: Eigedomsskattelova*, note 1 til § 33, 3. november 2021, Lovdata.no. Lest 10. november 2021.
- Rogan (2021c) Rogan, Silje Aga. *Karnov Lovkommentar: Eigedomsskattelova*, note 3 til § 4, 15. november 2021, Lovdata.no. Lest 21. november 2021.
- Rogan (2021d) Rogan, Silje Aga. *Karnov Lovkommentar: Eigedomsskattelova*, note 4 til § 4, 15. november 2021, Lovdata.no. Lest 1. desember 2021.
- Rogan (2021e) Rogan, Silje Aga. *Karnov Lovkommentar: Eigedomsskattelova*, note 8 til § 4, 15. november 2021, Lovdata.no. Lest 8. desember 2021.
- Rogan (2021f) Rogan, Silje Aga. *Karnov Lovkommentar: Eigedomsskattelova*, note 5 til § 3, 15. november 2021, Lovdata.no. Lest 8. desember 2021.
- Rogan (2021g) Rogan, Silje Aga. *Karnov Lovkommentar: Eigedomsskattelova*, note 5 til § 8 A-2, 15. november 2021, Lovdata.no. Lest 9. desember 2021.
- Rogan (2021h) Rogan, Silje Aga. *Karnov Lovkommentar: Eigedomsskattelova*, note 7 til § 8 A-2, 15. november 2021, Lovdata.no. Lest 9. desember 2021.
- Ryggvik (2010) Ryggvik, Helge. *Til siste dråpe: om oljens politiske økonomi*, Aschehoug 2010.

- Ryggvik, Smith-Solbakken og Tollaksen (2020) Ryggvik, Helge, Marie Smith-Solbakken og Tor Gunnar Tollaksen. «Norsk oljehistorie», *Store norske leksikon*, oppdatert 2. mai 2020. https://snl.no/Norsk_oljehistorie hentet 27. desember 2021.
- Schelander (2021) Schelander, Jarle. *Karnov Lovkommentar: Skatteloven*, note 37 til § 18-3, 11. oktober 2021, Lovdata.no. Lest 1. januar 2022.
- Sejersted (2022) Sejersted, Fredrik m.fl. *EØS-rett*, 4. utgave, Universitetsforlaget 2022 (under publisering).
- Sirnes (2019) Sirnes, Espen. «realrente», *Store norske leksikon*, oppdatert 9. september 2019. <https://snl.no/realrente> hentet 2. desember 2021.
- Skoghøy (2018) Skoghøy, Jens Edvin A. *Rett og rettsanvendelse*, Universitetsforlaget 2018.
- Skårdalsmo (2021) Skårdalsmo, Kristian. «Rødgrønt kystopprør mot regjeringen – 70 ordførere i skatteprotest», *NRK*, 22. desember 2021. <https://www.nrk.no/norge/rodgront-kystoppror-mot-regjeringen--70-ordforere-i-skatteprotest-1.15779743> hentet 27. desember 2021.
- Sparks (1840) Sparks, Jared. *The Works of Benjamin Franklin*, vol. 10, Hilliard, Gray, and Company (Boston) 1840.
- Stamsø (2019) Stamsø, Jonathan. «Georgisme – den tapte ideologien», *Morgenbladet*, 11. desember 2019.

- Statistisk sentralbyrå (2020) Statistisk sentralbyrå. «Akvakultur (avsluttet i Statistisk sentralbyrå)», 29. oktober 2020. <https://www.ssb.no/jord-skog-jakt-og-fiskeri/statistikker/fiskeoppdrett> hentet 13. oktober 2021.
- Statistisk sentralbyrå (2021) Statistisk sentralbyrå. «Eksport av laks», 2021. <https://www.ssb.no/statbank/table/03024/> hentet 3. januar 2022.
- Statistisk sentralbyrå (u.å.) Statistisk sentralbyrå. «Statistisk verdi», u.å. <https://www.ssb.no/a/metadata/conceptvariable/vardok/2986/nb> hentet 13. oktober 2021.
- Stavang (1994) Stavang, Mattis. *Eigedomsskatt*, Kommuneforlaget 1994.
- Steinset (2020) Steinset, Trond A. «Grønt skifte: Oppdrettslaks til heile verda», *Statistisk sentralbyrå*, 18. mai 2020. <https://www.ssb.no/jord-skog-jakt-og-fiskeri/artikler-og-publikasjoner/oppdrettslaks-til-heile-verda> hentet 13. oktober 2021.
- Store norske leksikon (2017) Store norske leksikon. «Avgift», *Store norske leksikon*, oppdatert 9. mai 2017. <https://snl.no/avgift> hentet 29. november 2021.
- Stoveland (2021a) Stoveland, Per Helge. *Norsk Lovkommentar: Skatteloven*, note 586, revidert 11. oktober 2021, Rettsdata.no. Lest 10. november 2021.
- Stoveland (2021b) Stoveland, Per Helge. *Norsk Lovkommentar: Skatteloven*, note 193, revidert 11. oktober 2021, Rettsdata.no. Lest 10. november 2021.
- Syversen (1991) Syversen, Jan. *Skatt på petroleumsutvinning: petroleums-skatte-rettslige emner*, Sjørettsfondet 1991.

- Thomle (1922) Thomle, J. E. *Skattelov for landet: Av 18 august 1911 med tillægslove*, 4. utgave, J. M. Stenersens Forlag 1922.
- Thomsen (2018) Thomsen, Anette Elde. «Fra klekking til 6 kg på 16 måneder», *Kyst*, publisert 23. august 2018, oppdatert 27. august 2018. <https://www.kyst.no/article/fra-klekking-til-6-kg-paa-16-maaneder/> hentet 13. oktober 2020.
- Tobiassen (2019) Tobiassen, Tomas Midttun. *Når myndighetene griper inn: En studie av legalitetsprinsippet i Høyesteretts praksis*, Fagbokforlaget 2019.
- Trønder Energi (2021) Trønder Energi. «Frøya vindpark», 2021. <https://tronderenergi.no/vind/froya> hentet 13. oktober 2020.
- Vitenskapelig råd for lakseforvaltning (2020) Vitenskapelig råd for lakseforvaltning. *Status for norske laksebestander i 2020*, rapport fra Vitenskapelig råd for lakseforvaltning nr. 15, 2020.
- Vøllestad (2021) Vøllestad, Asbjørn m.fl. «ørret», *Store norske leksikon*, 17. juni 2021. <https://snl.no/%C3%B8rret> hentet 13. oktober 2021.
- Woll og Sørbø (2021) Woll, Vegard og Kari Sørbø. «Aker og Salmar går sammen for å drive oppdrett til havs», *NRK*, publisert 26. august 2021, oppdatert 27. august 2021. <https://www.nrk.no/trondelag/satser-stort-pa-havbasert-oppdrett--aker-og-salmar-gar-sammen-1.15624394> hentet 13. oktober 2021.

- Ytreberg (2018) Ytreberg, Rune. «Bygger laksefarm i alligatorland» *Dagens Næringsliv*, 7. oktober 2018. <https://www.dn.no/havbruk/oppdrett/atlantic-sapphire/laks/bygger-laksefarm-i-alligatorland/2-1-420306> hentet 4. desember 2021.
- Zimmer (2018) Zimmer, Frederik. *Lærebok i skatterett*, 8. utgave, Universitetsforlaget 2018.
- Zimmer (2019) Zimmer, Frederik m.fl. *Bedrift, selskap og skatt: Skattlegging av næringsdrivende, selskaper og eiere*, 7. utgave, Frederik Zimmer (red.) i samarbeid med Advokatfirmaet BAHR AS, Universitetsforlaget 2018.
- Ødegaard og Christophersen (2017) Ødegaard, Morten Skjold og Morten Christophersen. «Eiendomsskatt på ubebygde tomter», *estate*, 20. februar 2017. <https://www.estatenyheter.no/aktuelt/eiendomsskatt-pa-ubebygde-tomter/219663> hentet 8. desember 2021.
- Moene (2002) Moene, Kalle. «Ressursmakt – seminarrapport», *Makt- og demokratiutredningen*, Østerud, Øyvind (red.), nr. 44, 2002 s. 2–19.

Ikke offentlige tilgjengelige kilder

- Gaasemyr (2021b) Gaasemyr, Ingvild Brandal. Foredrag om petroleumsskattesystemet og grunnrente arrangert av YIN (Young IFA Network) Norge, 11. november 2021.

- Gipling (2021a) Gipling, Arthur Ludvik. Henvendelse per e-post om verdsetting av oppdrettsanlegg og fordeling av eiendomsskatt mellom oppdrettere i samdrift/samløkalisering, Frøya kommune, 29. juni 2021.
- Gipling (2021b) Gipling, Arthur Ludvik. Henvendelse per telefon om verdsetting av oppdrettsanlegg og fordeling av eiendomsskatt mellom oppdrettere i samdrift/samløkalisering, Frøya kommune, 20. september 2021.
- Helstad (2021) Helstad, Øyvor. Henvendelse per e-post om anlegg og deres produksjonskapasitet, Frøya kommune, 24. august 2021.
- Hovland (2021) Henvendelse per e-post til Frode Hovland, Vestland fylkeskommune, 23. august 2021.
- Jenssen (2021) Jenssen, Ole Todal. Henvendelse per e-post om Finansdepartementets innvendinger til eiendomsskattegrunnlag verdsatt etter fiskens verdi, Finansdepartementet, 2. september 2021.
- Lian (2021a) Henvendelse per telefon til May Hårstad Lian, Hitra kommune, 29. juni 2021.
- Lian (2021b) Henvendelse per telefon til May Hårstad Lian, Hitra kommune, 20. september 2021.
- Senja kommune (2021) Henvendelse per telefon til medarbeider i Senja kommune, 13. desember 2021.

THE SCANDINAVIAN INSTITUTE OF MARITIME LAW is a part of the University of Oslo and hosts the faculty's Centre for European Law. It is also a part of the cooperation between Denmark, Finland, Iceland, Norway and Sweden through the Nordic Council of Ministers. The Institute offers one master programme and several graduate courses.

The core research areas of the Institute are maritime and other transport law as well as petroleum and energy law, but the members of the Institute also engage in teaching and research in general commercial law.

In MARIUS, issued at irregular intervals, articles are published in the Nordic languages or English.

ISSN: 0332-7868

