



NOTAT

Fra Advokatfirmaet Thommessen v/ advokat Bendik Christoffersen
Advokatfirmaet Haavind v/ advokat Kjetil Hardeng
Advokatfirmaet Schjødt v/ advokat Thomas Horn
Advokatfirmaet Simonsen Vogt Wiig v/ advokat Anette Fjeld

Dato 28. november 2022

GRUNNRENTESKATT PÅ VINDKRAFT

1 INNLEDNING

I statsbudsjettet for 2023 har regjeringen foreslått å innføre grunnrenteskatt på vindkraft på land med virkning fra 1. januar 2023. Den nærmere utforming av grunnrenteskatten skal sendes på høring, men antas å bygge på modellen for grunnrenteskatt som allerede gjelder for vannkraftverk.

Etter vår vurdering er det en betydelig risiko for at en slik grunnrenteskatt vil være i strid med Grunnloven § 97, Grunnloven § 105 og/eller Artikkel 1 i Tilleggsprotokoll 1 til Den europeiske menneskerettighetskonvensjon (EMK) om beskyttelse av eiendomsretten. Dette fordi man i såfall vil innføre tilleggsbeskatning av en næring som ikke har vært, og som det er høyst usikkert vil bli, ekstraordinært lønnsom.

2 GRUNNRENTE OG GRUNNRENTESKATT

Grunnrente er betegnelsen på en ekstraordinær avkastning (dvs avkastning utover normalavkastning) som oppstår fordi man utnytter en naturressurs (et knapphetsgode). I NOU 1992:34 *Skatt på kraftforetak* formulerer det såkalte Rødseth-utvalget dette slik for vannkraftverk:¹

"Den kapitalavkastning utover avkastningen i andre næringer som oppstår fordi det er gitt tilgang på utbyggbare vassdrag, kalles grunnrente."

I statsbudsjettet for 2021 – med henvisning til Kraftskatteutvalget (NOU 2019:16) – brukes en tilsvarende formulering:²

"Grunnrenten er definert som den inntekten som stammer fra å utnytte en naturressurs som blir igjen etter at alle nødvendige innsatsfaktorer har fått sin markedsmessige avlønning."

Det er alminnelig antatt at naturressurser bør komme hele samfunnet til gode. Selve rasjonalet bak beskatning av grunnrente er at man står overfor en næring som generer ekstraordinær avkastning fordi den har tilgang til en begrenset naturressurs. Næringer som oppebærer grunnrente, så som petroleumsvirksomhet og vannkraft, er derfor underlagt grunnrentebeskatning.

Det å innføre en særlig grunnrenteskatt innebærer imidlertid at én næring forskjellsbehandles i forhold til alle andre næringer i det ordinære skattesystemet.

¹ Rødseth-utvalget; NOU 1992:34 *Skatt på kraftforetak* s 17-18 og 169 punkt 3.2 og 16.1

² Prop. 1 LS (2020-2021) *Skatter, avgifter og toll 2021* punkt 7.2 s 146

En riktig utformet grunnrenteskatt bør derfor utformes slik at den treffsikkert skattlegger ekstraordinær avkastning i form av grunnrente. En grunnrenteskatt som ikke er rettet mot næringer med ekstraordinær avkastning lar seg derfor på prinsipielt grunnlag vanskelig forsvare.

En riktig utformet grunnrenteskatt skal også virke investeringsnøytralt, dvs at investeringer som er lønnsomme før skatt, også skal være lønnsomme etter skatt. Forutsetningene for dette er oppsummert slik i Prop. 1 LS (2020-2021) punkt 7.4.3:

"For at grunnrenteskatten skal være nøytral, må alle relevante kostnader trekkes fra med et beløp som i nåverdi tilsvarer den faktiske kostnaden, og alle inntekter må beskattes til en verdi som tilsvarer nåverdien av den faktiske inntekten. Det innebærer blant annet at selskapene må få fradrag for 100 pst. av investeringskostnaden målt som nåverdi, verken mer eller mindre."

Det er altså sentralt at skattyter, dersom det er grunnlag for å innføre grunnrenteskatt, får fradrag for nåverdien av kostnader og 100 % av investeringskostnadene – hvis ikke virker ikke grunnrenteskatten nøytralt.

3 FORSLAGET OM GRUNNRENTESKATT PÅ VINDKRAFT

I statsbudsjettet for 2023 er det foreslått å innføre grunnrenteskatt på vindkraftverk med virkning fra 1. januar 2023. Grunnrenteskatten foreslås innført etter modell fra vannkraften, der det utvilsomt foreligger grunnrente, og innebærer at vindkraftverk tilleggsbeskattes med en effektiv skattesats på 40 %.

Det er imidlertid klart at vindkraftbransjen historisk sett *ikke* har generert noen grunnrente. Dette følger direkte av fremlegget til statsbudsjett for 2023.³ Beregningene fra SSB som Finansdepartementet bygger på, er for øvrig utført etter en metodikk som etter vår vurdering klart overvurderer inntjeningen i vindkraftverk.⁴

Forslaget om innføring av en ny grunnrenteskatt for vindkraft bygger på en ren antagelse om at vindkraft fremover i tid *kan* komme til å generere grunnrente. Disse antagelsene bygger igjen på forutsetninger om muligheten for vedvarende lavere utbyggingskostnader og antagelser om vedvarende høyere kraftpriser fremover i tid. Dette mener Finansdepartementet "*indikerer*" at det i fremtiden kan foreligge grunnrente.

En slik tilnærming er høyst problematisk både for eksisterende og fremtidige vindkraftverk.

Vi kan for det første ikke se at Finansdepartementets antagelser om at kraftprisene vil holde seg på et stabilt høyere nivå fremover i tid er underbygget av faglige uttalelser. Det synes heller ikke å være vurdert at prisområdene NO3 og NO4 (hvor svært mange vindkraftverk befinner seg) ikke har opplevd tilsvarende høye priser som i Sør-Norge den siste tiden eller at det store flertall av vindkraftverkene har inngått langsiktige fastpris kraftsalgsavtaler basert på markedsprisinivåer som Finansdepartementet altså selv mener ikke har generert grunnrente til nå. Samtidig vet vi at de høye prisene i deler av landet i 2021 og

³ Prop. 1 LS (2022-2023) punkt 5.4.2. Her fremgår det at det frem til og med 2020 var negativ grunnrente i vindkraft. Som følge av Russlands påvirkning av det europeiske gassmarkedet er 2021 et unntaksår og det samme kan sies om 2022.

⁴ SSB publikasjon 2022/23; Greaker og Lindholt (2022) *Ressursrenten i naturressursnæringene i Norge 1984-2021*. Her beregnes inntektene fra vindkraftproduksjon som en andel av totalinntekten fra all kraftproduksjon tilsvarende vindkraftens andel av den faktiske produksjonen. Modellen tar ikke innover seg at den største andelen av vindkraftverk ligger i prisområder med lave priser, mens det er motsatt for vannkraftverk. Videre tar dette ikke hensyn til at vindkraften produserer uregulert og på mindre prisgunstige tidspunkter, samt at de aller fleste vindkraftverk har inngått langsiktige fysiske kraftsalgsavtaler til forholdsvis lave priser, mens kraften fra vannkraftverk stort sett selges i spotmarkedet.

2022, i det alt vesentligste skyldes krigen i Ukraina og Russlands påvirkning av det europeiske gassmarkedet. Slike ekstraordinære og tidsbegrensede drivere gir ikke grunnlag for å si at det er generert grunnrente i egentlig forstand. Fremover i tid vet vi imidlertid at EU har som et klart mål å etablere betydelige mengder ny, fornybar kraftproduksjon for å fjerne underskuddet på energi i Europa. Regjeringen har uttrykt tilsvarende ambisjoner for Norges del. Det må legges til grunn at dette vil bidra til å redusere kraftprisene i Norge.

Eksisterende vindkraftverk er etablert basert på de utbyggingskostnadene man faktisk har hatt, og vil derfor ikke nyte godt av eventuelle lavere utbyggingskostnader i fremtiden. Mange av disse vindkraftverkene vil også ha benyttet (forserte) lineære, skattemessige avskrivninger som gir kunstig lave skattemessige verdier dersom avskrivningene i grunnrenteinntekten skal basere seg på skattemessig verdi pr 1. januar 2023. Dersom eksisterende vindkraftverk ilegges grunnrenteskatt uten at normalavkastningen skjermes, vil realiteten være at vindkraftverk uten grunnrente ilegges grunnrenteskatt, noe som vil utgjøre et klart brudd med hele grunnlaget for å ilegge grunnrenteskatt.

Når det gjelder *fremtidige vindkraftverk* er Finansdepartementets antagelser om at det i fremtiden vil genereres grunnrente i beste fall preget av stor usikkerhet. Det oppleves lite sannsynlig at utbyggingskostnadene for vindkraftanlegg vil synke i tiden som kommer. Realitetene i senere tid synes heller å ha vært økende kostnader på turbiner og tilhørende bygg/anlegg, i likhet med hva som kan observeres i alle andre utbyggingsprosjekter. Det er heller ingen grunn til å tro at utbyggingskostnadene vil synke når Europa skal inn i en massiv utbygging av ny fornybar energi samtidig med at Ukraina etter hvert skal gjenoppbygges.

Etter vårt syn er det derfor en betydelig risiko for at en grunnrenteskatt på vindkraft vil innebære at en bransje med normalavkastning underlegges grunnrentebeskatning. Dette kan man unngå ved at en eventuell grunnrenteskatt innrettes nøytralt i den forstand at normalavkastningen skjermes. Dersom dette skulle medføre et helt begrenset skatteproveny, skyldes dette i så fall ikke at grunnrenteskatten er innrettet feil, men at vindkraftverkene ikke genererer grunnrente.

Basert på Finansdepartementets innfallsvinkel i forhold til grunnrenteskatt på vannkraftverk, antar vi at departementet ser for seg at det kun er risikofri rente av vindkraftverkets skattemessige verdier i vindkraftverket som skjermes fra grunnrenteskatt – all avkastning utover dette grunnrentebeskattes. I såfall vil det påløpe grunnrenteskatt for vindkraftverk som kun oppebærer normalavkastning. Dette viser med all tydelighet at grunnrenteskatt forutsetter at virksomheten må generere grunnrente, hvis ikke fungerer den kun som tilleggsbeskatning av ordinær virksomhet.

Forslaget legger videre opp til at investeringskostnadene skal fradras i form av alminnelige avskrivninger på skattemessige verdier pr 1. januar 2023. Departementet synes imidlertid ikke å ha tatt hensyn til at mange eksisterende vindkraftverk har benyttet seg av muligheten til forserte, lineære avskrivninger over 5 år iht skatteloven § 14-5. Slike avskrivninger innebærer at vindkraftverkene har blitt avskrevet raskere enn verdifallet. Dersom staten gjennom avskrivninger kun skal dekke skattemessig verdi pr 1. januar 2023, vil staten dermed ikke dekke 100 % av investeringskostnaden gjennom fremtidige avskrivninger, noe som bryter med et grunnleggende prinsipp for grunnrenteskatt, jf ovenfor.

4 FORHOLDET TIL GRUNNLOVEN OG MENNESKERETTIGHETENE

4.1 Grunnloven § 97 og § 105

Grunnloven § 97 forbyr tilbakevirkende lover. I dette tilfellet vil eksisterende vindkraftverk utsettes for en grunnrenteskatt som bygger på at næringen *fremover i tid* vil oppebære en ekstraordinær inntekt som ikke finnes i andre næringer, selv om det *historisk* ikke har eksistert noen ekstraordinær avkastning i vindkraftbransjen. Dersom forutsetninger om at dette kommer til å endre seg i fremtiden ikke slår til, utsettes vindkraftnæringen for en sterk forskjellsbehandling sammenlignet med andre næringer som er undergitt samfunnets ordinære skatteregime.⁵ Dette gjelder særlig dersom grunnrenteskatten utformes slik at vindkraftverk må svare grunnrenteskatt selv om det ikke foreligger noen grunnrente. I såfall vil vil innføringen av grunnrenteskatt på nokså dramatisk vis gripe inn i en næring som er avhengig av langsiktige investeringsbeslutninger. Selskaper som er tuftet på gode og forsvarlige investeringsbeslutninger tilbake i tid vil likevel vil kunne veltes overende på grunn av en ikke-nøytral særskatt.

I relasjon til Grunnloven § 97 må det alltid foretas en avveining mellom samfunnets interesser og inngrepets virkning for de enkelte borgerne. Dersom premisset om at det i fremtiden vil eksistere en ekstraordinær avkastning svikter, men det likevel må betales grunnrenteskatt, og dette får store konsekvenser for eksisterende vindkraftverk som har truffet fornuftige investeringsbeslutninger tilbake i tid, mener vi at dette er en form for forskjellsbehandling som vanskelig kan være legitim og som dermed er problematisk i forhold til Grunnloven § 97. Behovet for å innføre en slik ikke-nøytral skatt må i så fall vurderes opp mot et nøytralt alternativ som er egnet til å kun treffe tilfeller der det faktisk foreligger en ekstraordinær avkastning og en reell grunnrente. Her vil grundigheten av den utredningen som ligger til grunn for et eventuelt vedtak om innføring av en gitt form for grunnrenteskatt også måtte trekkes inn i vurderingen, hvilket tilsier at Stortinget i det minste bør sørge for at det foreligger utredninger som sikrer en utforming av skatten som skjermer normalavkastningen.

Grunnloven § 105 forbyr ekspropriasjon uten full erstatning. Staten har vid skjønnsmargin ved innføring av skatter uten at man kommer i strid med Grunnloven § 105. Samtidig er det antatt i juridisk teori at Grunnloven § 105 krever at skatt ilegges etter et visst likhetsprinsipp.⁶ Dersom det innføres en grunnrenteskatt på vindkraft uten at vindkraftverk genererer grunnrente, slik det er en betydelig risiko for, mangler selve grunnlaget for å behandle vindkraft annerledes enn annen ordinært lønnsom virksomhet. Etter vårt syn vil dette utgjøre et brudd med kravet om likebehandling.

Rødseth-utvalget drøfter forholdet til Grunnloven § 105 i tilknytning til grunnrenteskatt på vannkraftverk. Utvalget viser i den forbindelse til et notat fra Justisdepartementets lovavdeling om forholdet mellom oljesærskatten og Grunnloven. Her fremgår det at forskjellsbehandling av ulike næringer alltid må ha en saklig begrunnelse:⁷

"Grunnloven § 105 er ikke til hinder for skjerping eller endring av regler om skattlegging. Dette gjelder også skattlegging som setter enkelte næringer i en særstilling, i alle fall når denne særstillingen er saklig begrunnet, og ikke innebærer konfiskasjon."

⁵ I Rederiskattesaken Rt. 2010 s. 143 ble forskjellsbehandling vektlagt som et moment

⁶ Johs. Andenæs (*Statsforfatningen i Norge*, 11. utgave), s 549

⁷ Ot. prp. nr 60 for 1974-1975

Dersom det ikke foreligger grunnrente innen vindkraft, mangler som nevnt den saklige begrunnelsen for å forskjellsbehandle vindkraft sammenlignet med annen virksomhet uten grunnrente. Rødseth-utvalget oppsummer dette slik:

"Det tilhøvet at grunnrenta er ei varig kjelde til avkastning ut over normalavkastning, gjer at ein særskatt på kraftverksinntekter ikkje vert ramma av grl. § 105. Føresetnaden er at særskatten ikkje vert satt så høyt at det er tale om konfiskasjon. Konklusjonen må derfor vera at det ikkje er grunnlovsmessige hindringar for ein særskatt på kraftverksinntekter som trekkjer inn delar av grunnrenta til det offentlege."⁸

Sagt på en annen måte – dersom grunnrenteskatt pålegges en næring uten grunnrente, vil dette kunne utgjøre et brudd med Grunnloven § 105.

Ved en eventuell domstolsbehandling av grunnrenteskatten opp mot Grunnlovens grenser vil kvaliteten på lovgivers drøftelser av forholdet til Grunnloven stå sentralt, jf. Rt. 2007 s. 1308, avs. 42:

«vesentlige konsekvenser av en lov, som klart fremstår som problematiske i forhold til Grunnloven § 105, må være overskuet og grunnlovsmessigheten vurdert under lovforberedelsen. Fremgår ikke dette, kan uttalelser holdt på et generelt plan om at forholdet til Grunnloven er vurdert og funnet i orden, vanskelig tillegges avgjørende vekt av domstolene».

Som redegjort for over, fremstår regjeringens drøftelser mangelfulle. Det fremstår høyst usikkert om det i det hele tatt vil foreligge grunnrente i vindkraftnæringen i overskuelig fremtid og regjeringens forslag synes på sentrale punkter å bygge på udokumenterte antagelser som allerede fremstår som tvilsomme. Dette taler for at det vil foreligge brudd på Grunnloven dersom grunnrenteskatt innføres som foreslått.

4.2 Den europeiske menneskerettighetskonvensjon (EMK)

EMK Tilleggsprotokoll 1 Artikkel 1 verner eiendomsretten. Skatt er klart nok et inngrep i eiendomsretten. Dette medfører at skattlegging må være nødvendig og proporsjonal slik at det foreligger en "fair balance", hvilket gir anvisning på en meget bred totalvurdering. Ved denne vurderingen har statene i utgangspunktet en meget vid skjønnsmargin, men denne vil blant annet innsnevres dersom det er tale om tilbakevirkende lovgivning. Eiendomsvernet må videre tolkes i lys av konvensjonens forbud mot forskjellsbehandling i EMK artikkel 14, noe som også fremgår av praksis ("*However, any such measures must be implemented in a non-discriminatory manner and comply with the requirements of proportionality*").⁹ Konvensjonen oppstiller altså et likhetsprinsipp ved ileggelse av skatt, slik at forskjellsbehandling ved innføring av en særlig grunnrenteskatt som ikke gjelder for andre må være saklig og forholdsmessig begrunnet. Skatten må også utformes slik at den er nødvendig for å realisere sitt formål. En grunnrenteskatt som ikke er nøytralt utformet, og som treffer tilfeller der det ikke foreligger noen grunnrente, vil altså være lite legitim. Der en ikke-nøytral skatt får alvorlige konsekvenser for selskaper på grunn av fornuftige investeringsbeslutninger truffet tilbake i tid, vil utformingen av den konkrete skatten kunne utgjøre uproporsjonal forskjellsbehandling.

⁸ Rødseth-utvalget s 171 punkt 16.3.

⁹ Se f.eks. Gall vs. Hungary (avsnitt 64), der EMD la vekt på at den aktuelle skatten langt oversteg skattenivået for andre inntekter (avsnitt 66).

4.3 Konklusjon

På denne bakgrunn er det etter vårt syn en betydelig risiko for at innføringen av en grunnrenteskatt som foreslått på vindkraft vil være i strid med Grunnloven § 97, Grunnloven § 105 og/eller EMK Tilleggsprotokoll 1 Artikkel 1.

* * *