



DET KONGELIGE
FINANSDEPARTEMENT

Prop. 2 LS

(2023–2024)

Proposisjon til Stortinget (forslag til lovvedtak og stortingsvedtak)

Grunnrenteskatt på landbasert vindkraft



DET KONGELIGE
FINANSDEPARTEMENT

Prop. 2 LS

(2023–2024)

Proposisjon til Stortinget (forslag til lovvedtak og stortingsvedtak)

Grunnrenteskatt på landbasert vindkraft

Innhold

1	Innledning og sammendrag	5	5.6.4	Tilordning av volumer til vindkraftanlegg og vannkraftverk	40
2	Om vindkraftnæringen	8	5.7	Fradrag	41
2.1	Produksjon og lokalisering	8	5.7.1	Driftskostnader	41
2.2	Konsesjonsprosess og fremtidig utbygging	8	5.7.2	Investeringskostnader	42
2.3	Lønnsomhet i vindkraftnæringen..	9	5.7.3	Historiske investeringer	44
2.3.1	Pris- og kostnadsutvikling	9	5.7.4	Kostnader pådratt i byggetiden	49
2.3.2	Verdifaktor/oppnådd pris	11	5.7.5	Fordeling av kostnader med tilknytning til flere vindkraftanlegg og annen virksomhet	50
2.3.3	Langsiktige kraftavtaler i vindkraftnæringen (PPA-avtaler)...	12	5.7.6	Finanskostnader, utsatt betaling og leasing	51
2.3.4	Tilleggsinntekter	13	5.7.7	Salgs- og markedsføringskostnader	52
2.3.5	Grunnrente i vindkraftnæringen ...	13	5.7.8	Skatter og avgifter	53
2.4	Eierskap og finansiering	15	5.7.9	Avsetning til fjerning av vindkraftanlegg og tilbakeføring av området	53
3	Gjeldende rett	17	5.7.10	Ytelser til kommuner og lokalsamfunn	55
3.1	Alminnelig inntektsbeskatning	17	5.7.11	Ytelser til grunneiere og rettighetshavere	56
3.2	Eiendomsskatt	17	5.8	Behandling av negativ grunnrenteinntekt og samordning	57
3.3	Avgift på landbasert vindkraft (produksjonsavgift)	18	5.9	Samvirkning mellom selskapskatt og grunnrenteskatt	61
3.4	Avgift på kraftproduksjon (høyprisbidrag)	18			
3.5	Skattlegging av vannkraftverk	18			
3.6	Regler for motvirkning av overskuddsflytting	20			
4	Høring	20			
5	Departementets vurderinger og forslag	24	6	Fordeling av inntekter mellom stat og kommune mv.	63
5.1	Generelt om grunnrenteskatt	24	6.1	Høringsforslaget	63
5.2	Grunnrente i vindkraftnæringen ...	24	6.2	Høringsuttalelsene	64
5.3	Valg av modell og skattesats	26	6.3	Departementets vurderinger	65
5.4	Behandling av eksisterende vindkraftanlegg	27	7	Økonomiske og administrative konsekvenser	68
5.5	Virkeområde mv.	28	7.1	Provenyvirkninger	68
5.5.1	Virkeområde, skattesubjekt og beregningsenhet	28	7.2	Økonomiske konsekvenser for eiere av vindkraftanlegg	69
5.5.2	Nedre grense for grunnrenteskatteplikt	29	7.3	Administrative konsekvenser	70
5.6	Inntekter	30	8	Ikrafttredelse	72
5.6.1	Direkte inntekter fra kraftproduksjon	30			
5.6.2	Indirekte inntekter fra kraftproduksjon	38			
5.6.3	Realisasjon av driftsmiddel og vindkraftanlegg	38			
				A Forslag til lov om endringer i skatteloven	74
				B Forslag til vedtak om skatt av inntekt og formue mv. for inntektsåret 2024 (Stortingets skattevedtak)	78



DET KONGELIGE
FINANSDEPARTEMENT

Prop. 2 LS

(2023–2024)

Proposisjon til Stortinget (forslag til lovvedtak og stortingsvedtak)

Grunnrenteskatt på landbasert vindkraft

*Tilråding fra Finansdepartementet 29. september 2023,
godkjent i statsråd samme dag.
(Regjeringen Støre)*

1 Innledning og sammendrag

I Norge har flere næringer eksklusiv tilgang til verdifulle naturressurser, som vannkraft-, petroleums- og havbruksnæringen. En slik eksklusiv tilgang kan gi opphav til en ekstraordinær avkastning (grunnrente). Prinsippet om at fellesskapet skal ha en andel av avkastningen ved utnyttelsen av fellesskapets naturressurser som gir ekstraordinær avkastning, har tjent Norge godt. I Hurdalsplattformen er regjeringen tydelig på at lokalsamfunn og fellesskapet bør få en rettferdig andel av verdien som skapes ved å utnytte fellesskapets naturressurser. Grunnrente gir uttrykk for skatteevne, og skattlegging av grunnrente virker derfor omfordelende. I tillegg kan grunnrente som oppstår ved utnyttelsen av naturressurser, skattlegges relativt høyt uten at skatten svekker insentivene til å ta ressursene i bruk. Inntekter fra nøytrale grunnrenteskatter kan benyttes til å holde vridende skatter lavere og dermed gjøre skattesystemet som helhet mer effektivt.

Vindkraftnæringen har eksklusiv tilgang til verdifulle arealer for næringsvirksomhet. Ved å utnytte en stedbunden naturressurs kan vindkraftnæringen oppnå grunnrente, dels på grunn av at vindforholdene i Norge er gunstige, dels fordi ressurstilgangen er begrenset av konsesjonssys-

temet. Ifølge Norges vassdrags- og energidirektorat (NVE) er vindressursene i Norge blant de beste i Europa. Deres analyser indikerer at landbasert vindkraft nå i gjennomsnitt er blant de mest kostnadseffektive teknologiene for utbygging av ny kraft. Det er forventet at kraftprisene på sikt vil ligge over anslått levetidskostnad for landbasert vindkraft. Dette gjelder særlig for vindkraftanlegg i Sør-Norge, men også for anlegg i Nord-Norge. Det ventes dermed grunnrente i næringen over tid. De nærmeste årene vil kraftkjøpere realisere deler av grunnrenten gjennom historiske fastprisavtaler.

Det har allerede blitt bygget ut mye vindkraft på land i Norge, og normalårsproduksjonen fra vindkraft utgjør i dag om lag 17 TWh. Dette tilsvarer om lag 11 pst. av samlet kraftproduksjon. Nær 85 pst. av kapasiteten ble satt i drift i årene 2017–2022. Dette må blant annet ses i sammenheng med pliktige elsertifikater og særlig gunstige midlertidige avskrivningsregler.

Regjeringen mener tiden er inne for å innføre grunnrenteskatt på landbasert vindkraft. Det er bedre å innføre en grunnrenteskatt nå, med romslige overgangsordninger for anlegg som allerede er bygd ut, fremfor å vente til et senere tidspunkt

etter at næringen er blitt mer moden og det kan bli mer krevende å innføre grunnrenteskatt. Det vises til Skatteutvalgets utredning (NOU 2022: 20) *Et helhetlig skattesystem*, som peker på flere utfordringer med for sen innføring av grunnrenteskatt. Innføring av en nøytral grunnrenteskatt nå vil gi næringen forutsigbare rammebetingelser og legge forholdene til rette for utbygging av lønnsom vindkraft i årene fremover. Grunnrenteskatten vil tilpasses lønnsomheten i det aktuelle vindkraftanlegget og vil ikke svekke insentivene til å investere i nye vindkraftanlegg.

Den 16. desember 2022 sendte regjeringen et forslag om grunnrenteskatt på vindkraft på høring. I høringsnotatet ble det lagt opp til ikrafttredelse fra 2023, men dette skulle vurderes nærmere. Det kom om lag 140 innspill i høringsrunden. Flere av dem motsatte seg ikrafttredelsestidspunktet. I Revidert nasjonalbudsjett 2023 orienterte regjeringen om utsatt ikrafttredelse, og at regjeringen tok sikte på å fremme et lovforslag i løpet av Stortingets høstsesjon 2023, med virkning fra 2024.

Regjeringen foreslår i denne proposisjonen å innføre grunnrenteskatten med virkning fra og med inntektsåret 2024. Forslaget bygger på hovedtrekkene i forslaget som har vært på høring, men med noen endringer. Effektiv skattesats foreslås satt til 35 pst., som er noe lavere enn i høringsforslaget. Det foreslås også justeringer som skal sikre en god overgang til grunnrentebeskatning for eksisterende vindkraftanlegg og en rimelig balanse mellom grunnrenteskatt og bruttoskatter. Blant annet foreslås det at inngangsverdien for historiske investeringer skal kunne beregnes etter ordinære saldoavskrivningsregler for alle eksisterende vindkraftanlegg. Regjeringen mener dessuten det er rimelig at eksisterende vindkraftanlegg kompenseres for at inngangsverdien av historiske investeringer avskrives over tid, gjennom fradrag for en venterente. Det foreslås i tillegg en unntaksregel for fysiske kraftavtaler i de første årene etter innføring.

Den foreslåtte grunnrenteskatten er utformet som en kontantstrømskatt med umiddelbare fradrag for nye investeringer. Skatten vil omfatte vindkraftanlegg som består av mer enn fem turbiner, eller som har samlet installert effekt på 1 MW eller høyere. Dette er samme grense som for dagens konsesjonsplikt etter energilovforskriften § 3-1.

Inntektene fra kraftproduksjon skal som hovedregel verdsettes til spotmarkedspris, men med visse unntak som spesifiseres nærmere i kapittel 5.6. Til fradrag kommer kostnader som

regulært følger av vindkraftproduksjonen. Tilsvarende som i grunnrenteskatten for vannkraft kan en grunnrenterelatert selskapsskatt fradragføres i grunnrenteinntekten.

Det foreslås, bl.a. ut fra kontrollhensyn, ikke en utbetalingsordning for negativ grunnrenteinntekt. I stedet kan negativ grunnrenteinntekt fremføres med risikofri rente og komme til fradrag i fremtidig positiv grunnrenteinntekt for det enkelte vindkraftanlegg. Ved opphør av virksomhet vil staten utbetale skatteverdien av eventuell negativ grunnrenteinntekt. Samlet innebærer dette at investor har sikkerhet for å få utbetalt skatteverdien av negativ grunnrenteinntekt. I nåverdi vil denne løsningen være likeverdig med en utbetalingsordning.

Regjeringen vil sikre at lokalsamfunn skal få en rettferdig andel av inntektene fra vindkraften. Samtidig er det ønskelig med stabile inntekter for kommunene. Produksjonsavgiften ble innført 1. juli 2022 og vil gi stabile inntekter til vertskommunene. Den foreslås økt til 2,3 øre/kWh, samtidig som naturressursskatten omtalt i høringsnotatet ikke innføres. Dette bidrar til at betydelige inntekter fra vindkraftanlegg tilfaller vertskommunene. Med regjeringens forslag vil minst halvparten av grunnrenteskatteinntektene gå til kommunene gjennom produksjonsavgiften og en ekstra bevilgning i år med høy grunnrente. I tillegg har vertskommunene mulighet til å skrive ut eiendoms-skatt for vindkraftanlegg.

Regjeringen mener at vindkraftproduksjon bør komme interesser som berøres negativt av vindkraftutbygging, til gode. Regjeringen tar sikte på at et beløp tilsvarende 0,2 øre/kWh av vindkraftproduksjonen avsettes til lokale formål som natur, reindrift og eventuelt andre formål som er direkte berørt av arealbruken. Det er behov for å utrede ordningen nærmere. Blant annet må det vurderes hvilke konkrete formål som skal tilgodeses og hvordan midlene skal fordeles. Regjeringen vil komme tilbake med et forslag og detaljerte bestemmelser i forbindelse med Revidert nasjonalbudsjett 2024.

Innføring av grunnrenteskatt legger til rette for at fellesskapet vil ta del i verdiene som realiseres gjennom produksjon og utbygging av lønnsom vindkraft på land. Fremtidig proveny er i sin natur svært usikkert og vil avhenge av en rekke forhold, som utviklingen i kraftprisene og kostnadene. På kort sikt trekker romslige overgangsordninger provenyet vesentlig ned. På lengre sikt vil imidlertid provenyet forventes å øke ettersom virkningen av overgangsordningene blir mindre og provenyet i større grad vil reflektere den positive grunnren-

ten i næringen. På svært usikkert grunnlag anslås bruttoprovenyet fra den foreslåtte grunnrenteskatten til om lag 300 mill. kroner påløpt i 2024. Påløpt produksjonsavgift anslås til om lag 390 mill. kroner, og kan trekkes fra krone for krone i positiv fastsatt grunnrenteskatt fra og med 2024. For 2024 anslås det å redusere statens påløpte nettoproveny til om lag 150 mill. kroner. Provenyet fra grunnrenteskatten for inntektsåret 2024 bokføres i sin helhet i 2025. Det bemerkes at flere anlegg vil ha negativ beregnet grunnrenteinntekt og ubenyttet fratrukk for betalt produksjonsavgift i 2024. Begge deler kan fremføres, noe som vil redusere provenyet senere år. Når også dette tas hensyn til, vil den fulle årsvirkningen av forslaget for 2024 bli lavere og anslås til -550 mill. kroner.

Innføring av grunnrenteskatt på landbasert vindkraft vil innebære økte kostnader for skattemyndighetene i 2023 og 2024 til å utvikle systemløsning og utarbeide informasjons- og veiledningsmaterieell og til opplæring. Videre vil Skatteetaten ha varige kostnader til informasjon og veiledning, drift av systemløsning og saksbehandling, herunder fastsetting og kontroll. For vindkraftproducentene vil systemer måtte tilpasses for å sikre riktig innberetning av nødvendige opplysninger til skattemeldingen. Dette vil påføre produsentene administrative kostnader.

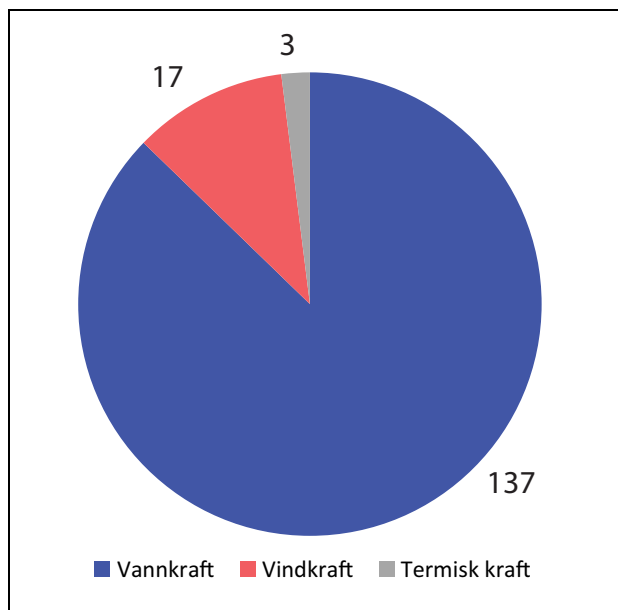
Departementet viser til forslag til nye bestemmelser i skatteloven §§ 9-3, 18-1, 18-10 og 18-11. Departementet foreslår at endringene trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2024.

2 Om vindkraftnæringen

2.1 Produksjon og lokalisering

Det siste tiåret har det vært stor vekst i landbasert vindkraft i Norge. Per april 2023 var det ifølge NVE 65 landbaserte vindkraftanlegg med totalt 1 392 turbiner i Norge. Samlet installert effekt var 5 083 MW. Normalårsproduksjonen var i overkant av 16,9 TWh, som tilsvarer om lag 11 pst. av den samlede produksjonen av elektrisk kraft i et normalår i Norge, se figur 2.1.

Det meste av vindkraftkapasiteten, nær 85 pst., ble satt i drift i årene 2017–2022, se figur 2.2. Økningen i investeringer i vindkraft i denne perioden må ses i lys av de ulike støtteordningene næringen har mottatt. Eksempler på dette er pliktige elsertifikater fra 2012 og gunstige avskrivningsregler fra 2015, se punkt 2.3.4 og 3.1. Utviklingen må også ses i sammenheng med at vindturbineteknologien har utviklet seg raskt de siste årene. Både installert effekt, totalhøyde og lengde på rotorbladene har økt. Utvikling i avanserte styresystemer gjør også at turbinene kan utnytte vinden og klimatiske forhold bedre enn før.¹ Tekno-



Figur 2.1 Anslått normalårsproduksjon (TWh) per produksjonsteknologi. Per mars 2023

Kilde: NVE.

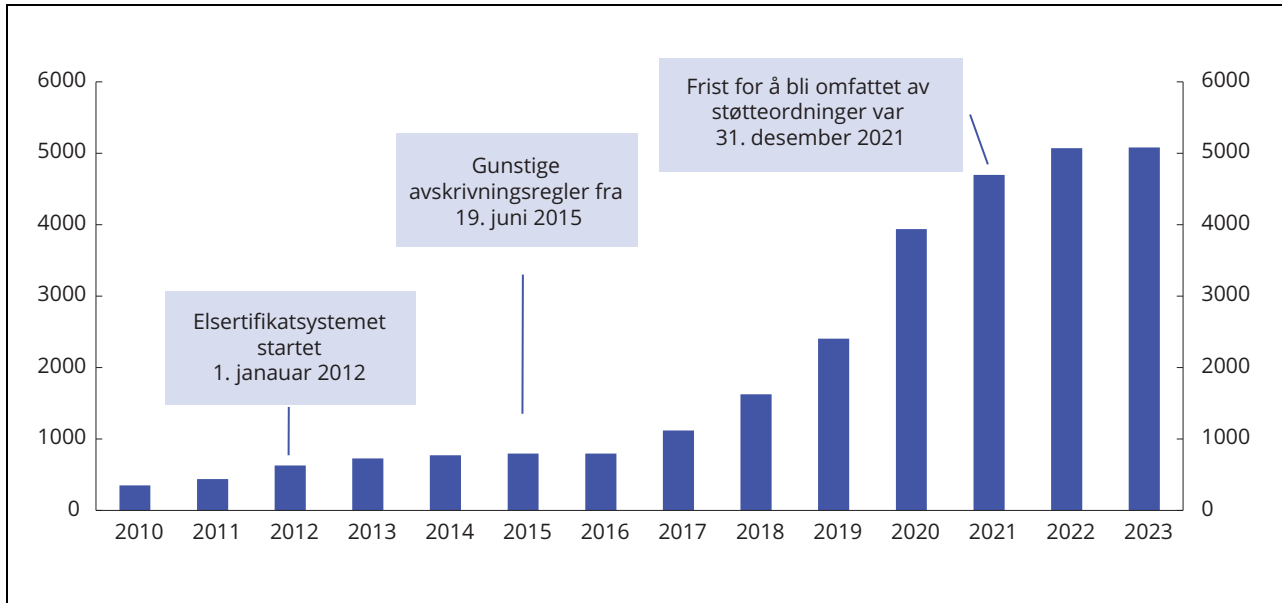
logiutviklingen har bidratt til å redusere produksjonskostnadene over levetiden for landbasert vindkraft, se punkt 2.3.1.

Det norske kraftmarkedet er i dag inndelt i fem prisområder. De er fastsatt av Statnett etter hvor det er strukturelle begrensninger (flaskehals) i overføringsnettet. Slike flaskehals kan gi opphav til prisforskjeller mellom områdene. De fem prisområdene er Sørøst-Norge (NO1), Sørvest-Norge (NO2), Midt-Norge (NO3), Nord-Norge (NO4) og Vest-Norge (NO5). Vindkraftproduksjonen er ujevnt fordelt mellom prisområdene for strøm, se figur 2.3. Om lag 8 pst. av normalårsproduksjonen, målt etter installert effekt, er lokalisert i NO1 og 29 pst. i NO2. Resten er lokalisert i NO3 og NO4. NO5 er per i dag det eneste prisområdet uten vindkraft på land.

2.2 Konesjonsprosess og fremtidig utbygging

Et vindkraftanlegg er konesjonspliktig etter energiloven dersom anlegget har en samlet installert effekt på over 1 MW eller består av mer enn fem vindturbiner. Anlegg som ikke er konesjonspliktige, behandles av kommunen etter reglene i plan- og bygningsloven. Dersom vindkraftanlegget er større enn 10 MW, skal prosjektet meldes til NVE med forslag til program for konsekvensutredning (KU). Det sendes på høring før NVE fastsetter programmet. Etter gjennomført KU kan konesjonssøknad med KU sendes til NVE. Prosjekt under 10 MW har ikke meldeplikt og kan gå rett på konesjonssøknad. Som følge av Prop. 111 L (2022–2023) ble det bestemt at det fremover ikke kan gis konesjon etter energiloven før en overordnet områderegulering etter plan- og bygningsloven er vedtatt av kommunen. Denne nye praksisen vil muligens endre behandlingstiden noe, men det er vanskelig å si sikkert før en har fått erfaringer med slike prosesser.

¹ <https://www.nve.no/energi/energisystem/vindkraft/kraftproduksjon-fra-vindturbiner/>



Figur 2.2 Idriftssatt vindkraftkapasitet (MW) i Norge, 2010–2023

Kilde: NVE og Finansdepartementet.

Ifølge OED og NVE er det de nærmeste årene forventet mindre utbygging av landbasert vindkraft enn vi har sett de siste årene. Noen få prosjekter har konsesjon og disse kan bli bygget ut. Samtidig er det få konsesjonssøknader om vindkraft til behandling. Det er imidlertid meldt en del nye prosjekter, men disse har i dag ikke kommet langt i saksbehandlingen. For disse prosjektene gjenstår det blant annet konsekvensutredninger og konsesjonsbehandling før det eventuelt kan gis

konsesjoner som kan realiseres. NVE og OED forventer derfor at disse prosjektene i hovedsak først vil bli bygget ut etter 2030.

2.3 Lønnsomhet i vindkraftnæringen

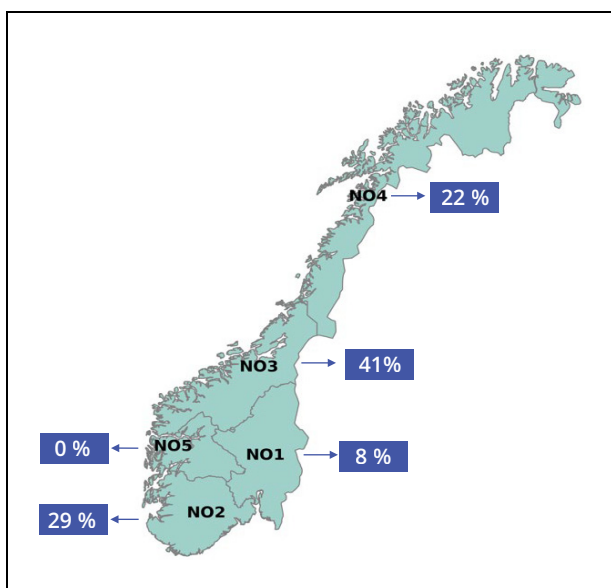
2.3.1 Pris- og kostnadsutvikling

Lønnsomheten i vindkraftnæringen avhenger av en rekke faktorer, herunder utviklingen i investeringskostnadene, drifts- og vedlikeholdskostnadene, og oppnådd kraftpris.

Kostnadsutvikling

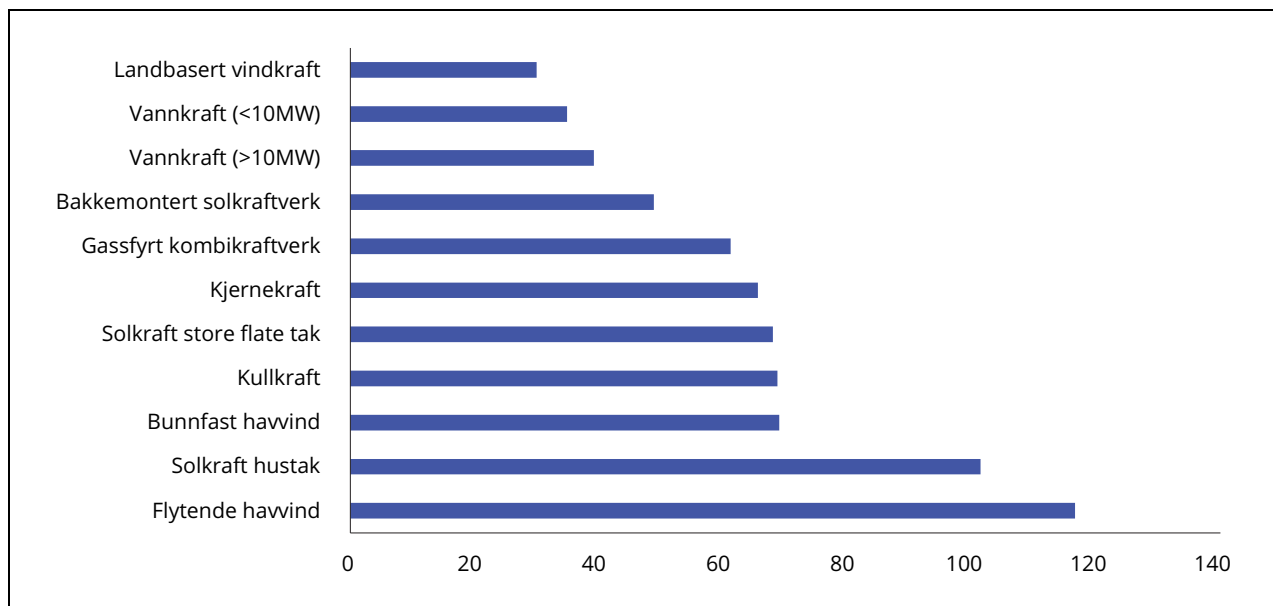
Basert på anslag for ulike kostnadselementer for ny kraftproduksjon kan det beregnes en produksjonskostnad over levetiden (levelized cost of energy – LCOE). Denne er et uttrykk for de samlede kostnadene fordelt på den samlede produksjonen over levetiden til et anlegg. Den illustrerer dermed hvilken kraftpris som er nødvendig for at et prosjekt skal være lønnsomt for et gitt avkastningskrav.

NVE er i ferd med å oppdatere anslagene for produksjonskostnader over levetiden for norske vindkraftanlegg. Kostnadsanslagene gjelder for vindkraftanlegg satt i drift i det respektive året. Beregningen for det enkelte år er et vektet gjennomsnitt for flere kraftanlegg, og sier dermed ikke noe om variasjonen mellom anlegg. Slik variasjon kan være betydelig.



Figur 2.3 Normalårsproduksjon for installert effekt fordelt mellom prisområdene for strøm. Prosent

Kilder: NVE og Finansdepartementet.



Figur 2.4 NVEs anslag fra 2021 på produksjonskostnad over levetiden (LCOE) for ulike produksjonsteknologier.¹ Øre/kWh

¹ Det er benyttet et avkastningskrav på 6 pst.

Kilde: NVE.

Omregnet til 2023-kroner anslås produksjonskostnadene over levetiden å ha falt fra om lag 66 øre/kWh i 2012 til om lag 40 øre/kWh i 2020. I 2021 og 2022 er kostnadene anslått noe høyere enn i 2020, til henholdsvis 42 og 44 øre/kWh.

Kostnadsbildet for vindkraft på land er veldig sammensatt, og drevet av etterspillet fra Covid-19, logistiske utfordringer, råvarepriser, anstrengte leverandørkjeder, energikrisen i Europa, klimaforandringene og medfølgende energipolitikk. Det gjør framskrivninger av kostnader for vindkraft på land meget usikre. Med dette bakteppet har NVE gitt anslag for framtidige produksjonskostnader over levetid. For anlegg som settes i drift i 2025 anslås den til om lag 45 øre/kWh. Framover mot 2040 forventer de at produksjonskostnaden vil falle, med et anslag på om lag 34 øre/kWh i 2040 (2023-kroner).

Nær 85 pst. av all norsk landbasert vindkraftkapasitet, ble satt i drift i løpet av årene 2017–2022, med tilhørende anslått produksjonskostnad over levetiden på i hovedsak 40–45 øre/kWh (2023-kroner). Det forventes lite ny vindkraftproduksjon de nærmeste årene, se punkt 2.2. Det vil dermed trolig være få nye prosjekter med produksjonskostnader på et nivå tilsvarende NVEs anslag for 2025.

Anslag fra NVE fra 2021 indikerer at landbasert vindkraft da ble anslått å være den mest kostnadseffektive kraftteknologien, se figur 2.4.

Selv om oppdaterte anslag for produksjonskostnadene for landbasert vindkraft er høyere enn det som ble anslått i 2021, er det grunn til å tro at landbasert vindkraft fremdeles er blant de rimeligste kildene til ny kraftproduksjon.

Kraftprisutvikling

Ut fra forventningene om begrenset utbygging av landbasert vindkraft de neste årene, vil vindkraftnæringen i dette tiåret trolig være dominert av eksisterende vindkraftanlegg. For disse vil utviklingen i kraftprisene ha vesentlig betydning for lønnsomheten. Hvordan prisutviklingen faktisk vil bli, er svært usikkert og avhenger av en rekke faktorer.

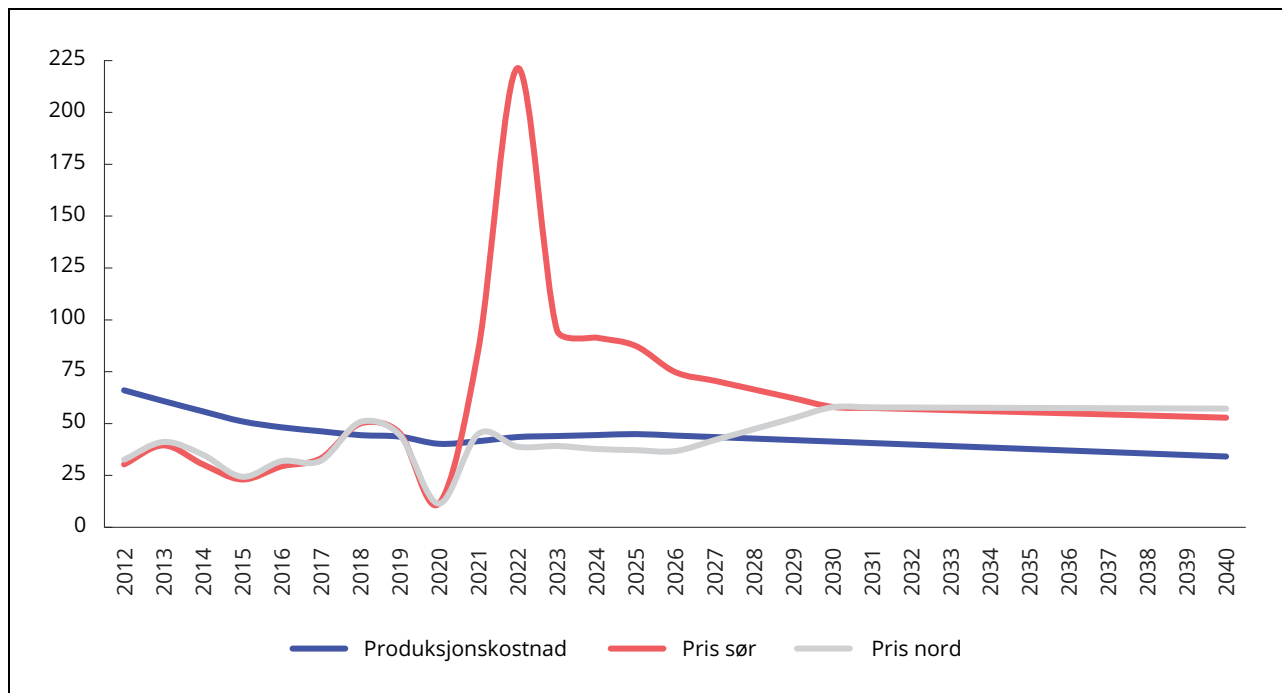
Fremtidsprisene for det nordiske kraftsystemet fra Nasdaq OMX indikerer at prisene vil være på et relativt høyt nivå i Sør-Norge på kort og mellomlang sikt, og at det fortsatt vil være relativt store prisforskjeller mellom prisområdene, se tabell 2.1. Prisene er hentet ut i månedsskiftet juli/august 2023.

I NVEs rapport *Vindkraft til havs i Sørlige Nordsjø II fra 2023* omtales langsiktige kraftprutsikter. I referansescenariot anslås det at kraftprisen i perioden 2030–2040, målt i 2023-kroner, vil ligge rundt 50–60 øre/kWh i samtlige prisområder. Med NVEs forutsetninger i denne analysen,

Tabell 2.1 Fremtidspriser for systempris og områdepris per månedsskiftet juli/ august 2023. Øre/kWh i løpende priser

Periode	Prisområde					
	Systempris	NO1 (Oslo)	NO2 (Kristiansand)	NO3 (Trondheim)	NO4 (Tromsø)	NO5 (Bergen)
2024	66	89	97	42	34	88
2025	63	87	94	43	32	86
2026	53	74	83	43	32	73

Kilde: Nasdaq OMX og Finansdepartementet



Figur 2.5 Anslått produksjonskostnad over levetid (LCOE) for landbasert vindkraft og historiske og fremtidige spotmarkedspriser.^{1,2,3} Øre/kWh. 2023-kroner

¹ Historiske spotmarkedspriser frem til juli 2023, terminpriser fra Nasdaq fra månedsskiftet juli/ august 2023 fra august 2023–2026, NVEs anslag fra 2023 for referansescenario i rapporten *Vindkraft til havs i Sørlege Nordsjø II* fra 2030–2040. Manglende observasjoner for 2027–2029 er interpolert.

² Kraftprisen i hhv. de sørlige og nordlige prisområdene er vektet etter normalårsproduksjon i de respektive prisområdene. Det er ikke tatt hensyn til eventuelle kraftavtaler eller at oppnådd kraftpris kan avvike fra spotmarkedsprisen.

³ Fra 2022–2025 og fra 2025–2040 er det beregningsteknisk lagt til grunn lineær utvikling i produksjonskostnadene.

Kilder: Nordpool AS, Nasdaq OMX, NVE, Finansdepartementet.

vil det på lang sikt ikke være betydelige prisforskjeller mellom de norske prisområdene for kraft.

Figur 2.5 viser historisk og forventet utvikling i anslått produksjonskostnad og kraftpriser for de sørlige og nordlige prisområdene. Forventninger om lavere produksjonskostnader og høyere kraftpriser gir utsikter til vesentlig bedre lønnsomhet for landbasert vindkraft enn det vi har sett historisk, også i de nordlige prisområdene. Det aller meste av norsk landbasert vindkraft er satt i drift

etter 2016. Det betyr at vindkraftanlegg eksponert i spotmarkedet vil ha mange produksjonsår med høy forventet kraftpris før de må oppgraderes eller avvikles. Figur 2.5 indikerer at kraftprisen forventes å ligge over produksjonskostnadene, også for det meste av historiske investeringer. For vindkraftanlegg med store volum på historiske kraftavtaler vil det ta tid før vindkraftselskapet drar fordel av økte priser.

Tabell 2.2 Anslag for historisk verdifaktor for de ulike prisområdene¹

Prisområde	2018	2019	2020	2021	2022	Snitt 18-22
NO1	96 %	98 %	98 %	103 %	89 %	97 %
NO2	100 %	101 %	107 %	103 %	89 %	100 %
NO3	96 %	100 %	104 %	86 %	80 %	93 %
NO4	98 %	102 %	108 %	102 %	95 %	101 %
NO5	I/T	I/T	I/T	I/T	I/T	I/T
Norge	98 %	100 %	106 %	96 %	87 %	97 %

¹ Uvektet gjennomsnitt av verdifaktoren for vindkraftanlegg innad i det enkelte prisområde.

Kilde: NVE og Finansdepartementet.

2.3.2 Verdifaktor/opnådd pris

Ulike kraftverk innenfor samme prisområde kan ha forskjellig inntjening i kraftmarkedet, avhengig av produksjonsprofil og reguleringsevne. Et mål på et kraftverks økonomiske prestasjon er *verdifaktor*, definert som oppnådd (volumvektet) spotmarkedspris for kraftverket delt på gjennomsnittlig spotmarkedspris i løpet av en periode. Regulerbar vannkraft kan flytte produksjonen til timer og perioder med høye priser. Dermed oppnår de en høyere verdi på sin produksjon enn uregulerbar kraft, som vindkraft, solkraft og uregulerbar vannkraft. Solkraft og uregulerbar vannkraft produserer mest om sommeren når prisene normalt er lave, mens vindkraft produserer mest om vinteren. At vindkraft har en høy andel vinterproduksjon, når prisene normalt sett er på sitt høyeste, gjør at det kan oppnå en høyere verdifaktor enn uregulerbar vannkraft og solkraft. Samtidig vil stor utbygging av kraftverk med lik produksjonsprofil bidra til å trekke verdifaktoren ned, fordi det i produksjonstimene kan bli et kraftoverskudd som reduserer prisene (kannibaliseringseffekt).

Tabell 2.2 viser anslått uvektet gjennomsnittlig verdifaktor for landbasert vindkraft per prisområde for ulike år, forutsatt at all produksjon verdsettes til spotmarkedspriser. Tabellen indikerer at landbasert vindkraft historisk har hatt relativt høy verdifaktor, men med variasjoner fra år til år og mellom prisområder. I 2022 var verdifaktoren særlig lav. Det må blant annet ses i lys av at prisene dette året var på sitt høyeste i august og september, og ikke i vintermånedene. 2022 er derfor er ikke nødvendigvis et egnet referanseår for verdifaktoren til landbasert vindkraft. Tabellen viser også uvektet gjennomsnittlig verdifaktor for årene 2018–2022. NO3 er anslått å ha den laveste verdifaktoren med et gjennomsnitt på 93 pst. for

perioden. Prisområde NO3 har relativt mye vindkraft. I perioder med mye vind kan det oppstå et kraftoverskudd som reduserer de oppnådde prisene. For de øvrige prisområdene var verdifaktoren nær 100 pst.

Fremover forventer NVE at verdifaktoren for landbasert vindkraft vil ligge under, men relativt tett opptil gjennomsnittlig spotmarkedspris. Verdifaktoren kan bli lavere i takt med at det bygges ut mer uregulerbar kraftproduksjon i Norge og i landene rundt oss.

2.3.3 Langsiktige kraftavtaler i vindkraftnæringen (PPA-avtaler)

Vindkraft selges i dag blant annet gjennom langsiktige kraftavtaler (Power Purchase Agreements – PPA). Det innebærer at kraftprodusenten får betalt en forhåndsbestemt pris for sin produksjon. Formålet med slike avtaler er å redusere prisrisikoen for både kjøper og selger. Med sikkerhet for kraftprisen kan vindkraftprodusentens avkastningskrav reduseres. Samtidig kan det forbedre muligheten for lånefinansiering av investeringen.

Kraftavtaler inneholder forretningssensitiv informasjon. Departementet har ikke detaljert informasjon om hvordan disse er utformet, verken om prising eller andelen produksjon knyttet til dem. I flere høringsinnspill er det vist til og lagt ved en rapport utarbeidet av KPMG, *Konsekvenser ved innføring av grunnrentebeskatning for landbasert vindkraft*, hvor en overordnet analyse indikerer at om lag 55 pst. av all vindkraftproduksjon er ventet å skje gjennom PPA-avtaler i 2023. De antar videre at PPA-avtalene har en pris på rundt 30 øre/kWh, og at vindkraftanleggene har en verdifaktor på 90 pst. Tabell 2.3 illustrerer KPMGs anslag for omfanget av PPA-avtaler fordelt på prisområder.

Tabell 2.3 KPMGs anslag for omfang av kraftavtaler i 2023

Prisområde	NO1	NO2	NO3	NO4	NO5	Norge
PPA-volum	0%	78%	45%	61%	0%	55%

Kilde: KPMGs rapport *Konsekvenser ved innføring av grunnrentebeskatning for landbasert vindkraft* (vedlagt Fornybar Norges høringssvar).

Det er spotmarkedsprisen som gir uttrykk for den løpende (alternative) verdien av kraften, og som dermed også er den relevante prisen for å vurdere den løpende grunnrenten i næringen. Inngåtte kraftavtaler vil imidlertid påvirke den grunnrenten som produsentene realiserer, og fordelingen av vindkraftverdiene mellom vindkraftprodusenter og kraftkjøpere. Med den prisutviklingen som har vært i prisområdene i Sør-Norge siden slutten av 2020, ligger trolig flere fastprisavtaler for vindkraftanlegg i Sør-Norge vesentlig under spotmarkedsprisene. I disse tilfellene er det kraftkjøperne som realiserer vesentlige deler av vindkraftverdiene.

2.3.4 Tilleggsinntekter

I tillegg til inntekter fra salg av kraft kan vindkraftprodusenter ha inntekter fra salg av elsertifikater og opprinnelsesgarantier.

Pliktige elsertifikater

Elsertifikatordningen innebærer at anlegg (produsenter av elektrisitet basert på fornybare energikilder) satt i drift senest 31. desember 2021, får tildelt omsettelige sertifikater for hver produserte MWh energi i inntil 15 år fra det året anlegget blir innlemmet i ordningen. Utstedelse av elsertifikater er dels en rett, dels en plikt, jf. henholdsvis kapittel 2 og 4 i elsertifikatloven. Formålet er å bidra til økt produksjon av elektrisk energi fra fornybare kilder, jf. elsertifikatloven § 1. Etterspørselen skapes ved at kraftleverandører og enkelte strømkunder er pålagt å kjøpe sertifikater tilsvarende en bestemt andel av strømmen de selger. Produsentene kan på den måten få en merinntekt ved salg av elsertifikater til kraftkjøpere. Ordningen betales av forbrukere av elektrisitet (unntatt kraftkrevende industri) over strømregningen. Ifølge NVE utgjør ytelsen i vindkraftverk som er godkjent innenfor elsertifikatordningen, i underkant av 4,5 GW.²

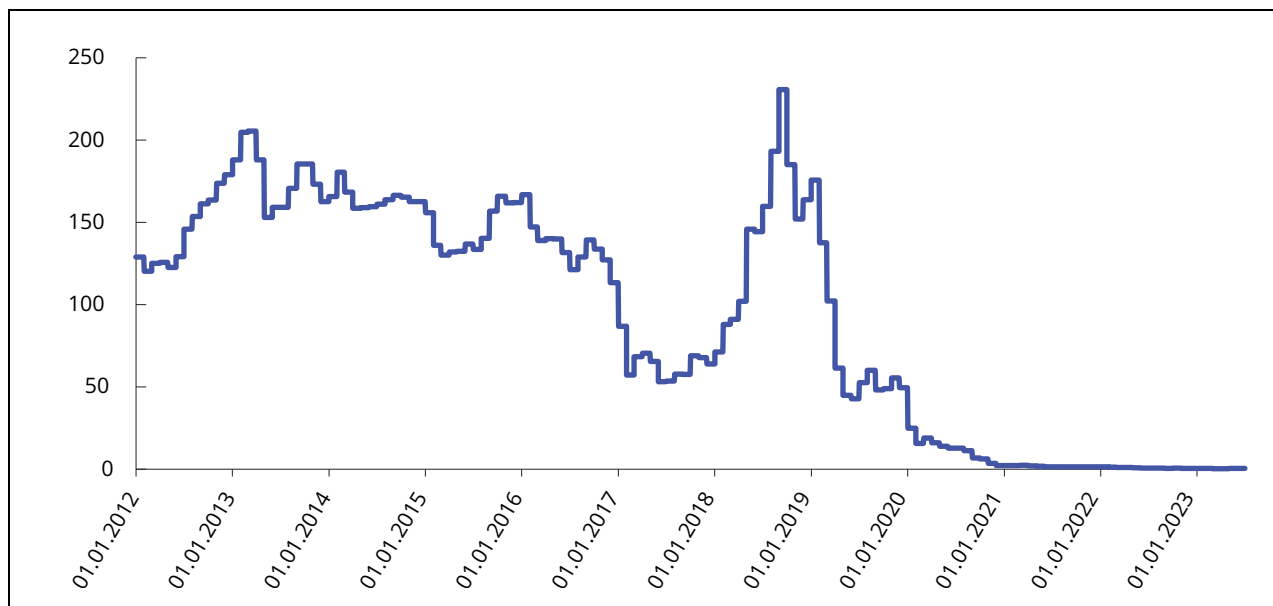
Figur 2.6 illustrerer at elsertifikatprisen varierte i perioden 2012–2019, men lå på et relativt høyt nivå (i hovedsak over 10 øre/kWh). Verdien av elsertifikatene for vindkraftverk som er godkjent innenfor elsertifikatordningen, kan på usikkert grunnlag anslås til i størrelsesorden 1,5 mrd. kroner samlet for perioden 2012 til 2021. Verdien er beregnet med utgangspunkt i markedspris på elsertifikater og vindkraftprodusentenes andel av utstedte elsertifikater, omregnet til 2022-kroner. Det er anlegg som produserte tidlig i perioden, som fikk størst merinntekt fra elsertifikatsystemet. Fra 2020 har prisen på elsertifikater vært svært lav. Det pliktige elsertifikatsystemet er vedtatt utfaset. Anlegg som settes i drift etter 2021, tildeles ikke elsertifikater.

Opprinnelsesgarantier

Opprinnelsesgarantiordningen er en frivillig, europeisk merkeordning for elektrisitet. Med den kan strømkunder vise til at en mengde kraft er produsert fra en spesifisert, fornybar energikilde. Ordningen gir forbrukere mulighet til å kjøpe garantier for at det er produsert fornybar kraft som tilsvarende hele eller deler av kraftforbruket. Produsenter av fornybar kraft får med dette en ekstra inntekt fra sin kraftproduksjon. Inntektene fra opprinnelsesgarantier varierer fra år til år, og påvirkes både av fornybar kraftproduksjon, etterspørselen etter garantier og selskapenes salgsstrategi for garantiene.

Historisk har prisene på opprinnelsesgarantier vært moderate. De siste årene har prisene økt, men det har også vært betydelig volatilitet. Spotmarkedsprisene for opprinnelsesgarantier har variert fra rundt 0,5 EUR/MWh i begynnelsen av 2021, til opp mot 10 EUR/MWh mot slutten av 2022. Per september 2023 ligger prisene over 5 EUR/MWh. Med dagens prisnivå kan produsenter av fornybar kraft realisere en betydelig ekstraintekt. Imidlertid kan produsentene ha inngått langsiktige avtaler om salg av opprinnelsesgarantier, for eksempel som en del av PPA-avtaler, til mer moderate priser.

² <https://www.nve.no/energi/virkemidler/elsertifikater/elsertifikater-behandlede-anlegg/>



Figur 2.6 Prisutvikling på elsertifikater. Kroner/MWh. Løpende priser

Kilde: NVE.

2.3.5 Grunnrente i vindkraftnæringen

Ifølge NVE er Norge blant landene i Europa med best vindressurser.³ Ved å utnytte denne stedbundne naturressursen kan vindkraftnæringen oppnå grunnrente, dels på grunn av et begrenset antall gode vindkraftlokaliteter på land, og dels fordi ressurstilgangen er begrenset av konseksjonssystemet.

På oppdrag fra Finansdepartementet beregnet Statistisk sentralbyrå i 2022 grunnrenten i naturressursnæringene, deriblant vindkraftnæringen for årene 2010–2021, se figur 2.7. Beregningene tar utgangspunkt i bruttoproduktet for samlet kraftproduksjon. Brutttoproduktet for vindkraft er satt lik bruttoproduktet for hele kraftproduksjonen multiplisert med vindkraftens produksjonsandel. Beregningene tar dermed ikke tilstrekkelig hensyn til at vindkraft har en annen fordeling av produksjonen mellom prisområder enn kraftproduksjon for øvrig, eller en annen andel fastpris-kontrakter. I tillegg er det mye regulerbar vannkraft i det norske kraftsystemet, som oppnår noe høyere priser enn uregulerbar kraftproduksjon. Dette kan innebære at beregningene overvurderer grunnrenten som vindkraftprodusentene realiserer.

I bruttoproduktet trekkes det fra lønnskompensasjon, kapitalslit og alternativavkastning for å

komme frem til grunnrenten. SSB har beregnet at grunnrenten var negativ i årene 2010–2020, men positiv i 2021. Grunnrenten var særlig negativ i 2020, noe som må ses i lys av at kraftprisene var historisk lave dette året.

Departementet har bedt Statistisk sentralbyrå om å oppdatere analysen av ressursrenten i naturressursnæringene. For vindkraft er det bedt om en analyse av grunnrenten oppnådd ved løpende markedspriser i de ulike prisområdene. Samtidig er det bedt om en vurdering av vindkraftselskapenes del av grunnrenten som også tar hensyn til andelen fastpris-kontrakter. Analysen er forventet ferdigstilt i løpet av høsten 2023 og vil bli offentliggjort på departementets nettsider.

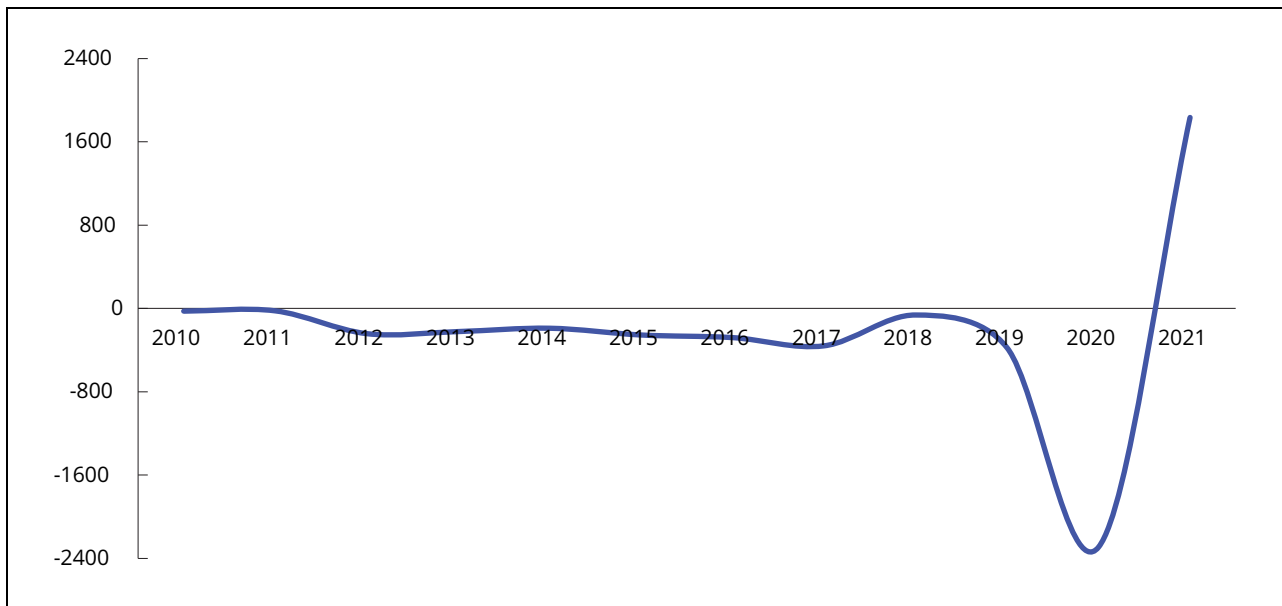
Eksterne rapporter om forslaget om grunnrenteskatt på landbasert vindkraft

Både KPMG og THEMA har utarbeidet rapporter der de vurderer om det er grunnlag for en grunnrenteskatt, og konsekvenser for næringen av å innføre en slik skatt. Rapporten fra KPMG er gjort på vegne av flere vindkraftselskaper, mens rapporten fra THEMA er gjort på vegne av Fornybar Norge. Begge rapportene ligger vedlagt Fornybar Norges høringssvar.⁴

I rapporten fra KPMG fremgår det at de mener det ikke er belegg for den antatte superpro-

³ <https://www.nve.no/energi/energisystem/vindkraft/sporsmaal-og-svar-om-vindkraft/>

⁴ <https://www.regjeringen.no/no/dokumenter/horing/id2951726/?uid=06dc414a-1ee2-4ae5-a0ff-fd9f4fa284fc>



Figur 2.7 SSBs anslag for grunnrente i vindkraftnæringen for årene 2010–2021. 2021-kroner

Kilder: SSB (2022) *Ressursrenten i naturressursnæringene i Norge 1984–2021*.

fitten for landbasert vindkraft. Det vises til at 7 av de 8 prosjektene de har gjennomgått, har en avkastning under gjennomsnittlig årlig avkastning på Oslo Børs i perioden 2012 til 2022. Videre vises det til at mer enn 50 pst. av eksisterende prosjekter er finansiert gjennom langsiktige kraftavtaler. KPMG peker på at analysene blant annet indikerer en negativ effekt av grunnrenteskatteforslaget på egenkapitalen for eksisterende vindparker, med risiko for mislighold av låneforpliktelser for flere vindparker. De peker også på at forslaget kan føre til økte produksjonskostnader. Samtidig fremgår det også av rapporten, at det er bruttoavgifter som reduserer kontantstrømmen de første årene for 6 av de 8 prosjektene.

THEMA tar for seg flere av de samme momentene som KPMG. De viser til at den forventede levetidsavkastningen for norske vindkraftanlegg, uten en grunnrenteskatt, vil være moderat og til dels lav for vindkraftanlegg i områder og/eller med kraftavtaler med lave priser. De mener også at grunnrenteskatten vil redusere levetidsavkastningen ytterligere, og at den kan føre til høyere balansepris (LCOE/produksjonskostnad etter skatt). En sentral forutsetning for resultatene til THEMA er at de diskonterer hele kontantstrømmen med et høyt, risikjustert avkastningskrav. Det vil undervurdere lønnsomheten i nye vindkraftanlegg, se punkt 5.8.

THEMA har også skrevet et memo om konsekvenser av en grunnrenteskatt for kostnader for ny vindkraft i Finnmark tilsvarende forbruksøk-

ningen fra elektrifiseringen av Melkøya. THEMA påstår at grunnrenteskatten øker kostnadene for landbasert vindkraft med mellom 6 og 11 øre/kWh, avhengig av hvor mye av kraften som selges i henholdsvis spotmarkedet og gjennom langsiktige kraftavtaler. De beregningsmessige forutsetningene for resultatet er i hovedsak de samme som i THEMAs tidligere rapport omtalt over.

Departementet viser til at formålet med grunnrenteskatten er at den over tid skal bidra med inntekter til fellesskapet på en mest mulig effektiv måte. Den langsiktige utviklingen i pris- og kostnadsnivå tilsier at norsk landbasert vindkraft er forventet å realisere grunnrente som bør deles med lokalsamfunn og det større fellesskapet. De nærmeste årene kan dette særlig gjelde vindkraftanlegg i Sør-Norge som er eksponert i spotmarkedet. En grunnrenteskatt vil tilpasse seg lønnsomheten i det enkelte vindkraftanlegg. Anlegg med moderat eller svak lønnsomhet vil dermed bli ilagt lav eller ingen grunnrenteskatt, se illustrasjonen i punkt 6.3.

2.4 Eierskap og finansiering

Hvis en ser på fordelingen av eierskapet av *normalårsproduksjonen* for norske vindkraftanlegg i drift per starten av 2022, viser tall fra NVE og Skatteetaten at om lag 2/3 av vindkraftproduksjonen var eid av utenlandske investorer.⁵ Om lag 24 pst. var i norsk offentlig eie (hvorav Statkraft

eide om lag 12 pst), mens om lag 8 pst. var norsk privat eid.

På oppdrag fra Finansdepartementet har Skatteetaten redegjort for eier- og finansieringsstrukturer for landbaserte vindkraftanlegg (med utgangspunkt i foretak registrert på NACE-kode 35.112 *Produksjon av elektrisitet fra vindkraft* og NVEs konsesjonsoversikt). Grunnlaget for analysene er ulike rapporteringspliktige skjema inngitt i forbindelse med skattemeldingen for årene 2019–2021, samt enkelte offentlige registre og oversikter.

Ved utgangen av 2021 hadde i overkant av halvparten av de norske vindkraftselskapene utenlandske eiere. Det vil si at ultimate eier (Global Ultimate Owner (GUO)) er utenlandsregistrert. Omtrent halvparten av disse (en fjerdedel av norske vindkraftanlegg) var eid via land som i flere sammenhenger anses som lavskatteland.

Bortimot en fjerdedel av norske vindkraftanlegg var norsk offentlig eid. Deretter kommer norske private eiere, utenlandske investeringsfond/Private Equity og utenlandske offentlige eiere med om lag en femtedel hver. Resten består av blant annet norske og utenlandske industrikonsern og energiselskap i tillegg til utenlandske private eiere.

Overskuddsflytting er disposisjoner som reduserer et selskaps skattebelastning i et land, men som i liten grad påvirker selskapets investeringer og virksomhet i det aktuelle landet. En kjent metode er overskuddsflytting gjennom rentekostnader, der eksempelvis det norske selskapet er finansiert gjennom gjeld hos et selskap i land med lavere skattesats enn Norge, typisk i samme konsern. Den skattemessige tilpasningen kan «optimaliseres» ved å ha en så høy gjeldsgrad som mulig, og/eller høy lånerente. Imidlertid begrenses mulighetene for skatteoptimalisering gjennom gjeldsfinansiering av rentebegrensingsregelen, se punkt 3.6.

Samlet for alle vindkraftselskap, både norske og utenlandskeide, fremstår egenkapitalandelen å ligge innenfor normalområdet, men synkende over tid. Der norske vindkraftselskap samlet sett hadde en egenkapitalandel på 66 pst. i 2021 (noe synkende), hadde de utenlandskeide vesentlig

lavere andel egenkapital med 27 pst. i 2021 (etter noe tids stigende trend). Tallene er samlede tall for utenlandskeide vindkraftselskap. Egenkapitalandelen varierer innenfor gruppen. Seks av disse har egenkapitalandel under 5 pst. (tre har negativ egenkapitalandel) og 15 selskap hadde egenkapitalandel under 20 pst. Det kan ikke utelukkes at noe av forskjellen i egenkapitalandelene kan skyldes at norskeide foretak er organisert i konsern der gjelden i større grad ligger i et annet konsernselskap. Det reflekteres ikke i tallene. Det bemerkes imidlertid at skatteinsentiver ved høy grad av gjeldsfinansiering ikke gjør seg gjeldende i like stor grad for helnorske konsern.

Oppsummeringsvis har vindkraftselskap med eierskap fra utlandet en høyere gjeldsandel enn vindkraftselskap med norske eiere. Videre indikerer beregninger gjort av Skatteetaten at rentemarginene er høyere for selskap med utenlandske eiere enn norske eiere. Det bemerkes at en høyere gjeldsgrad kan tilsi en høyere risiko knyttet til lånene, og dermed også høyere rentemargin. Hvorvidt gjeldsgraden og rentemarginen til det enkelte selskap kan anses markedsmessig og i tråd med armlengdeprinsippet, må vurderes konkret, i tråd med OECDs retningslinjer for internprising for flernasjonale foretak og skattemyndigheter.

Skatteetaten viser til en rapport fra Wind Europe, der det fremgår at det ved prosjektfinansiering ikke er uvanlig at opp mot 80 pst. av prosjektet er finansiert ved låneopptak som er sikret gjennom fremtidig kontantstrøm i prosjektet.⁶ I vindkraftnæringen oppnås gjerne sikringen gjennom inngåelse av langsiktige kraftavtaler med varighet som tilsvarende eller overstiger tilbakebetalingstidspunktet. Dette kan også være begrunnet i et ønske om å redusere risikoen knyttet til prosjektet for investorene og/eller gearing for å oppnå større avkastning på investert egenkapital. Vindkraftanlegg uten langsiktige avtaler vil ha en variabel kontantstrøm basert på pris og produksjon. Store variasjoner i kontantstrøm er normalt ikke forbundet med høy gjeldsandel. Er det forventet stabile høye kraftpriser og gode marginer i overskuelig fremtid, vil dette imidlertid kunne gi grunnlag for høy andel gjeldsfinansiering.

⁵ <https://www.nve.no/energi/analyser-og-statistikk/eierskap-i-norsk-vann-og-vindkraft/>

⁶ <https://windeurope.org/intelligence-platform/product/financing-and-investment-trends-2022/>

3 Gjeldende rett

3.1 Alminnelig inntektsbeskatning

I likhet med andre selskap hjemmehørende i Norge, betaler vindkraftselskap selskapsskatt på overskudd på 22 pst., beregnet etter ordinære skatteregler. På fradragssiden gjelder de alminnelige reglene med ett unntak. For driftsmidler ervervet fra og med 19. juni 2015 til og med 31. desember 2021 gjelder særskilt gunstige avskrivningsregler for vindkraft, jf. skatteloven § 14-51. Hovedhensikten med bestemmelsen var å gjøre norske avskrivningsregler for vindkraftanlegg likere de svenske. Mens disse driftsmidlene tidligere ble avskrevet i tråd med de ordinære avskrivningsreglene, jf. tabell 3.1, kunne de fra 2015 avskrives lineært over fem år. Reglene ble godkjent som lovlig statsstøtte av ESA 6. juli 2016, med virkning for driftsmidler ervervet frem til og med 31. desember 2021. Det betyr at de særlige avskrivningsreglene kan få betydning frem til og med inntektsåret 2025.

De raske avskrivningene øker verdien av fradraget, målt som nåverdi, og utgjør dermed en fordel for eiere av vindkraftanlegg. Støttebeløpet beregnes som differansen mellom nåverdien av avskrivningene etter ordinært saldossystem og etter de særlige lineære avskrivningene for vindkraft. Støtten anslås å utgjøre i størrelsesorden 1,5 mrd. kroner samlet over perioden.

3.2 Eiendomsskatt

Det er kommunestyret i den enkelte kommune som avgjør om, og i hvilket omfang, det skal skrives ut eiendomsskatt i kommunen, jf. eieendomsskattelova § 2 og § 3. Inntektene fra skatten tilfaller kommunen i sin helhet. Eiendomsskatt kan skrives ut etter syv ulike utskrivningsalternativ, jf. § 3. Det første utskrivningsalternativet er å skrive ut eiendomsskatt på fast eiendom generelt i kommunen. Videre inngår vindkraftverk i en rekke andre utskrivningsalternativ, jf. første ledd bokstav c til f. Eiendomsskattesatsen skal være mellom 1 og 7 promille av takstgrunnlaget, jf. § 11. Grunnlaget fastsettes som hovedregel ved taksering hvert tiende år, jf. § 8 A-3.

Vindkraftverk inngikk tidligere i eiendomsskatte kategorien «verk og bruk». Denne kategorien opphørte ved lov av 19. desember 2017 nr. 118 om endring av eieendomsskattelova. Det ble innført en overgangsordning hvor kategorien ble vedtatt utfaset fra og med skatteåret 2019 til og med skatteåret 2024. Etter endringen skal produksjonsutstyr og produksjonsinstallasjoner ikke lenger inngå i grunnlaget for eiendomsskatt på næringseiendom. For visse typer anlegg gjelder særskilte regler. Dette gjelder blant annet vindkraftanlegg. Slike anlegg har beholdt de gamle reglene, jf. eieendomsskattelova § 8 A-2. Av bestemmelsen følger det at vindkraftverk skal verdsettes til teknisk verdi. Teknisk verdi skal til-

Tabell 3.1 Avskrivning av driftsmidler i vindkraftanlegg

Driftsmiddel	Avskrivningsgruppe	Ordinær sats
Gir, rotor, generator og styringsutstyr mv.	Avskrives i saldogruppe d (maskiner, redskap mv.).	20 pst.
Transformator og ledninger for oppkobling til kraftnettet	Avskrives i saldogruppe g (anlegg for overføring og distribusjon).	5 pst.
Tårn, anlegg og bygninger	Avskrives i saldogruppe h (bygg, anlegg mv).	4 pst.
Driftsmidler, internt nettanlegg og betong-fundament ervervet mellom 19.6.2015-31.12.2021	Avskrives lineært med like store beløp over 5 år, jf. § 14-51.	20 pst.

svare gjenanskaffelseskostnaden etter fradrag for slit, elde og eventuell utidsmessighet. Egedoms-skattelova § 8 A-2 åpner også for at vindkraftverk verdsettes etter avkastningsverdi når denne verdsettelsesmetoden best reflekterer verdien. For eiendomsskatt på vannkraftanlegg vises det til nærmere omtale i punkt. 3.5.

3.3 Avgift på landbasert vindkraft (produksjonsavgift)

Avgiften på landbasert vindkraft ble vedtatt i forbindelse med statsbudsjettet for 2022, og trådte i kraft 1. juli 2022 med en avgiftssats på 1 øre/kWh.

For 2023 betales avgiften med 2 øre/kWh elektrisk kraft produsert i landbaserte vindkraftanlegg som er konsesjonspliktige etter energiloven § 3-1. Avgiften skal betales av innehaver av konsesjon (konsesjonær) for vindkraftanlegget. Fra 1. januar 2023 er skattleggingsperioden endret fra årstermin til månedstermin.

Avgiften er utformet som en ordinær særavgift til statskassen, som Stortinget årlig vedtar etter Grunnloven § 75 bokstav a, men det er forutsatt at inntektene skal fordeles til vertskommunene gjennom bevilgninger over statsbudsjettet, jf. Prop. 1 LS (2021–2022) *Skatter, avgifter og toll 2022* punkt 7.2.5. Inntektene fra produksjonsavgiften tilbakeføres til vertskommunene året etter avgiftsåret gjennom utbetaling fra Norges vassdrags- og energidirektorat, se omtale i Prop. 1 S (2023–2024) for Olje- og energidepartementet under kap. 1820, post 62.

3.4 Avgift på kraftproduksjon (høyprisbidrag)

Ved behandlingen av budsjettet for 2023 ble det innført et høyprisbidrag på vann- og vindkraft, jf. Prop. 1 LS (2022–2023) punkt 5.2.2 og Prop. 1 S Tillegg 2 (2022–2023) punkt 2.4. Høyprisbidraget er utformet som en særavgift til statskassen. Registreringspliktige for avgiften er eiere og leietakere av avgiftspliktige vannkraftverk eller vindkraftverk, samt deltakere i produksjonsfelleskap som ikke er egne skattesubjekter etter skatteloven § 2-2 annet ledd. Formålet med høyprisbidraget er å omfordele mer av de ekstraordinært høye inntektene fra kraftproduksjon. Høyprisbidraget beregnes med 23 pst. av oppnådd gjennomsnittspris på kraft per måned som overstiger 70 øre/kWh.

Høyprisbidraget kommer ikke til fradrag i alminnelig inntekt. Det kommer heller ikke til fradrag i grunnlaget for grunnrenteskatt eller eiendomsskatt for vind- og vannkraft. Høyprisbidraget gjelder fra 1. januar 2023 for vindkraftanlegg, og omfatter produksjon av kraft i konsesjonspliktige vindkraftanlegg. I Prop. 1 S Tillegg 2 (2022–2023) informerte departementet om at det legges til grunn at høyprisbidraget skal avvikles senest innen utgangen av 2024, og det ble gjort enkelte klargjøringer og justeringer.

Regjeringen foreslår å avvikle høyprisbidraget med virkning fra og med 1. oktober 2023, se omtale i Prop. 1 LS (2023–2024) *skatter og avgifter 2024* punkt 7.6.

3.5 Skattlegging av vannkraftverk

Ved utformingen av en grunnrenteskatt på landbasert vindkraft er det naturlig å se hen til de eksisterende grunnrenteskattene. Skattleggingen av vannkraftverk er særlig relevant. Den har, i likhet med forslaget om grunnrenteskatt på landbasert vindkraft, som formål å særbeskatte kraftproduksjon. Hos enkelte aktører er kraftproduksjon basert på vann- og vindkraft til dels integrert. Noen eiere av vindkraftverk vil derfor allerede ha erfaring med denne skattemodellen. I dette punktet redegjøres det for hovedtrekkene i grunnrenteskatten på vannkraft, slik de følger av skatteloven kapittel 18 og tilhørende forskrift.

Siden kraftskattereformen i 1997 har vannkraftverk vært underlagt grunnrenteskatt i tillegg til alminnelig selskapsskatt. Reformen bygget på Rødseth-utvalget (NOU 1992: 34). Utvalget pekte på vannkraft som en nasjonal, stedbunden ressurs og foreslo en grunnrenteskatt på kraftproduksjonen.

Grunnrenteskatten beregnes per vannkraftverk. Etter dagens regelverk beregnes det grunnrenteskatt til staten med en effektiv sats på 45 pst. for all kraftproduksjon fra kraftverk med påstemplet merkeytelse på 10 000 kVA eller mer. Det fastsettes ikke grunnrenteskatt av produksjon i kraftverk med generatorer som i inntektsåret har en samlet påstemplet merkeytelse under 10 000 kVA (nedre grense).

Kraftverkets inntekter fastsettes med utgangspunkt i spotmarkedsprisen, som er en markedsbasert normpris. Spotmarkedsprisen beregnes per time for det enkelte kraftverks faktiske produksjon i de tilhørende tidsavsnittene gjennom inntektsåret. Spotmarkedsprisen reflekterer den løpende markedsverdien av kraften, det vil si hva

den alternativt kunne ha vært solgt for i markedet. Fra hovedregelen er det gjort enkelte unntak:

- Kraft som forbrukes i den skattepliktiges produksjonsvirksomhet, verdsettes til det volumveide gjennomsnittet av prisen på kraft levert i henhold til den skattepliktiges egne langsiktige kjøpskontrakter med uavhengig part.
- Konesjonskraft verdsettes til oppnådd pris.
- Langsiktige kontrakter inngått mellom uavhengige parter før 1996, verdsettes til kontraktsprisen.
- Kontrakter inngått etter 1. januar 1996 på stortingsbestemte vilkår med varighet på syv år eller mer, verdsettes til kontraktsprisen.
- Kontrakter inngått fra og med 1996 med uavhengig kjøper og med samlet leveranse på minst 150 GWh og med varighet på syv år eller mer, hvor kraften skal brukes i kjøpers industrielle virksomhet, verdsettes til kontraktsprisen.
- Kraft levert i henhold til leieavtale på 15 år eller mer mellom uavhengige parter, hvor kraften brukes i produksjonsvirksomhet eid av leietaker, verdsettes til kontraktspris.
- Kraft som leveres til en strømleverandør i henhold til langsiktig fastprisavtale, og som leveres videre i henhold til standard fastprisavtaler i sluttbrukermarkedet, verdsettes til kontraktsprisen. Unntaket er midlertidig og gjelder for fastprisavtaler inngått innen utgangen av 2024.

I Prop. 1 LS (2023–2024) er det foreslått å utvide kontraktsunntaket i grunnrenteskatten for vannkraft for kraftintensiv industri. Det gjeldende kontraktsunntaket omfatter industrikraftavtaler på sju år eller lengre. Det foreslås at kontraktsunntaket fra 2024 skal gjelde for avtaler med varighet på ned til tre år. Forslaget forutsetter en lovendring i skatteloven § 18-3.

Inntekter fra realisasjon av driftsmiddel, driftsstøtte til produksjon av ny vannkraft, og inntekter fra salg av elsertifikater og opprinnelsesgarantier, er inkludert i grunnrenteskattelig inntekt, jf. skatteloven § 18-3 annet ledd bokstav b-e.

For grunnrenteskatten angir skatteloven § 18-3 tredje ledd bokstav a at det gis fradrag for kostnader som har eller vil få sammenheng med produksjonen ved kraftverket. Fradragsberettigede kostnader ved beregning av grunnrenteskatt skiller seg fra fradragsberettigede kostnader i alminnelig inntekt, hvor det generelt gis fradrag for kostnader som er pådratt for å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt, jf. skatteloven § 6-1 første ledd. Etter skatteloven § 18-3

tredje ledd bokstav a nr. 1 gis det i grunnrenteinntekten fradrag for driftsutgifter som regulært følger av kraftproduksjonen, som lønn og personalkostnader, vedlikehold, forsikring, administrasjon, erstatninger til grunneiere, pumping, tap ved realisasjon av driftsmidler og andre produksjonskostnader. Det gis ikke fradrag for salgs-, overførings- eller finanskostnader. Videre følger det av § 18-3 tredje ledd bokstav a nr. 2 og 3 at det gis fradrag for konsesjonsavgift, eiendomsskatt og investeringer som er knyttet til kraftproduksjonen.

Før 2021 var grunnrenteskatten på vannkraft utformet som en skatt med periodiserte fradrag, hvor investeringen kom til fradrag over driftsmiddelets levetid gjennom avskrivninger og med tillegg av en friinntekt. Friinntekten kompenserer for ulempen ved å måtte aktivere og avskrive investeringen over tid, fremfor å kunne utgiftsføre investeringskostnaden direkte. Fra og med 2021 ble grunnrenteskatten lagt om til en kontantstrømskatt for nye investeringer, med umiddelbar utgiftsføring av investeringskostnader. Endringen medfører et tosporet system i grunnrenteskatten. Det innebærer at investeringer foretatt før 1. januar 2021 skal aktiveres med påfølgende rett til fradrag for avskrivninger og friinntekt. Friinntektsrenten er fastsatt til en risikofri rente, korrigert til renten etter skatt på alminnelig inntekt. For inntektsåret 2022 er rentesatsen for friinntekt satt til 1,7 pst. Investeringer foretatt etter 1. januar 2021 kan utgiftsføres umiddelbart.

Fra 2007 ble det innført samordningsregler ved negativ grunnrenteinntekt både mellom kraftverk og innad i konsern, og en ordning med årlig utbetaling av skatteverdien av eventuell negativ grunnrenteinntekt.

Vannkraftverk kan realiseres uten skattlegging når driftsmidlene overføres samlet. Overtaker må videreføre de skattemessige verdiene og ervervstidspunktene for eiendeler, rettigheter og forpliktelse som overføres. Også fremført negativ grunnrenteinntekt og fremført naturressursskatt og produksjonsavgift videreføres i det overtakende selskapet.

Sammen med innføringen av grunnrenteskatt, ble det i kraftskattereformen i 1997 innført en naturressursskatt. Naturressursskatten er en avgift på kraft produsert i vannkraftverk med påstemplet merkeytelse på 10 000 kVA eller mer, sammenfallende med nedre grense i grunnrenteskatten. Den kan trekkes fra krone mot krone i utlignet selskapskatt. Naturressursskatten går til kommunen og fylkeskommunen som er tilordnet kraftanleggsformuen. Den beregnes på grunnlag av 1/7 av kraftverkets samlede produksjon av

elektrisk kraft for inntektsåret og de seks foregående årene. Dersom naturressursskatten overstiger fastsatt inntektsskatt til staten for inntektsåret, kan det overskytende fremføres til fradrag senere år med en rente som Finansdepartementet fastsetter i forskrift. Inntektene fra naturressursskatten inngår i inntektsutjevningssystemet.

Etter eieendomsskattelova kan kommunestyret velge å skrive ut eiendomsskatt på vannkraftanlegg i kommunen. Eiendomsskatt for kraftanlegg baseres på verdien som anlegget settes til ved fastsettingen av formues- og inntektsskatt året før skatteåret, jf. eieendomsskattelova § 8 B-1. Verdsettelsen utføres etter reglene i skatteloven § 18-5. Utgangspunktet for verdsettelsen er antatt salgsverdi per 1. januar i fastsettingsåret, beregnet ut fra en nåverdiberegning ved taksering av fremtidige inntekter og utgifter over ubegrenset tid. Brutto salgsinntekter settes i utgangspunktet til gjennomsnittet av summen av hver av de siste fem årenes spotmarkedspriser pr. time multiplisert med faktisk produksjon ved kraftverket. Salgsinntekter fra konsesjonskraft fastsettes etter faktisk oppnådde priser. Tilsvarende beregnes fradrag for driftskostnader, konsesjonsavgift og eiendomsskatt til gjennomsnittet av summen for hver av de siste fem årenes kostnader. Det gis fradrag for pliktig skatt på grunnrenteinntekt. I tillegg gis fradrag for nåverdien av fremtidige kostnader til utskifting av driftsmidler. For kraftanlegg med påstemplet merkeytelse under 10 000 kVA beregnes formuen til skattemessig verdi per 1. januar i skattefastsettingsåret. I tillegg er det minimums- og maksimumsregler som setter et gulv og et tak for eiendomsskattegrunnlaget for vannkraftanlegg, jf. eieendomsskattelova § 8 B-1 fjerde ledd.

Vannkraftverk må svare konsesjonsavgift, samt avstå såkalt konsesjonskraft til kommunen (eventuelt også fylkeskommunen) til en pris som tilsvarer selvkost.

Inntekter fra grunnrenteskatten går til staten. Vertskommuner for vannkraft får sin andel av inntektene fra næringen gjennom eiendomsskatt, naturressursskatt, konsesjonsavgift og konsesjonskraft.

3.6 Regler for motvirkning av overskuddsflytting

Overskuddsflytting til land med lavere beskatning enn Norge er en aktuell problemstilling for flere

næringer, også for vindkraftnæringen, jf. omtale i punkt 2.4. Norge deltar aktivt i det internasjonale arbeidet mot overskuddsflytting, blant annet gjennom OECDs arbeid mot uthuling av skattegrunnlag og overskuddsflytting (BEPS) og oppfølgingen av dette.

Typisk skjer overskuddsflytting gjennom for eksempel gjeldsforskyvning og skattemotivert prising av interne transaksjoner. Aktuelle regler for å motvirke slik overskuddsflytting er blant annet rentebegrensingsregelen i skatteloven § 6-41, regler om prising av varer og tjenester mellom selskap i interessefellesskap i skatteloven § 13-1 og skatteloven § 10-80 om kildeskatt på renter. Disse omtales i korte trekk her.

Skatteloven § 6-41 har regler om begrensning av rentefradrag i konsern og mellom nærstående parter. Reglene innebærer at det ikke gis fradrag for rentekostnader som overstiger 25 pst. av en beregnet fradragsramme (EBITDA). Renteinntekter vil være skattepliktig for kreditor selv om debitor kan ha begrenset fradragsrett. Rentebegrensingsregelen kommer bare til anvendelse hvis netto rentekostnader overstiger et nærmere fastsatt terskelbeløp. Størrelsen på terskelbeløpene beror på om selskapet er i eller utenfor konsern.

Skatteloven § 13-1 gir hjemmel for å fastsette skattyters inntekt ved skjønn hvis skattyters «formue eller inntekt er redusert på grunn av direkte eller indirekte interessefellesskap». Dersom det foreligger en slik inntektsreduksjon, fastsettes inntekten «som om interessefellesskapet ikke hadde foreligget». Bestemmelsen gir uttrykk for «armlengdeprinsippet». Et typisk tilfelle av inntektsreduksjon som kan rammes av skatteloven § 13-1 er såkalt *tynn kapitalisering*. Dersom for eksempel et norsk datterselskap krever større fradrag for renter på lån fra utenlandsk morselskap enn det har økonomisk evne til å betjene, vil det innebære en inntektsreduksjon. Det høye rentefradraget kan skyldes at lånet er svært høyt sammenlignet med selskapets egenkapital (tynn kapitalisering).

Rentebetalinger til nærstående kreditor i lavskattelands land omfattes også av bestemmelsen i skatteloven § 10-80 om kildeskatt på renter. Bestemmelsen utfyller regelen i skatteloven § 13-1 for rentebetalinger til selskap hjemmehørende i lavskattelands land, og har til formål å motvirke overskuddsflytting, jf. Prop. 1 LS (2020–2021) punkt 6.1.

4 Høring

Forslaget om å innføre grunnrenteskatt på landbasert vindkraft ble sendt på høring 16. desember 2022. Høringsfristen var 15. mars 2023. Høringsnotatet og samtlige høringssvar er publisert på Finansdepartementets nettsider.

Høringsforslaget innebar at grunnrenteskatteplikten skal gjelde for vindkraftanlegg som består av mer enn fem turbiner, eller som har samlet installert effekt på 1 MW eller høyere. Beregningsenheten skal være det enkelte vindkraftanlegg. Skattesubjektet skal være eiere av vindkraftanlegg på land i Norge. Grunnrenteskatten skal videre utformes som en kontantstrømskatt med umiddelbare fradrag for nye investeringer. Den effektive skattesatsen ble foreslått satt til 40 pst. En sentral del av høringsforslaget var at lokal-samfunn som stiller naturressurser til disposisjon, skal sikres en andel av grunnrenteskatten. Dette ble foreslått gjennomført ved en økning av den eksisterende produksjonsavgiften, innføring av naturressursskatt og en ekstrabevilgning i år med høy grunnrente. Endringene ble foreslått å tre i kraft fra inntektsåret 2023.

Departementet har mottatt om lag 140 høringssvar. Noen av høringssvarene er hovedsakelig kopi av, eller støtte til, andre høringssvar. De fleste høringsinstansene er prinsipielt positive til grunnrenteskatt, men flere har ulik oppfatning av hvorvidt det er grunnlag for å innføre grunnrenteskatt for landbasert vindkraft nå. Høringsinstansene argumenterer også for ulike måter å innrette grunnrenteskatten på, og mulige overgangsordninger.

I dette punktet er det særlig innspill som gjøres gjeldende av flere høringsinstanser, eller som taler på vegne av større grupper, som trekkes frem. Flere av høringsinstansene har merknader og forslag til endringer knyttet til konkrete punkter i forslaget i høringsnotatet. Disse merknadene vurderes under de aktuelle temaene senere i proposisjonen.

Høringsinstansene som representerer næringen, herunder *Fornybar Norge* og *Statkraft*, mener at det ikke er grunnlag for å innføre grunnrenteskatt for landbasert vindkraft nå. De mener at eksisterende anlegg i så fall bør unntas. *NHO*

mener at det kan stilles spørsmål ved forutsetningen om at utviklingen i kraftpris og kostnader for landbasert vindkraft indikerer positiv grunnrente fremover.

Flere næringsaktører, herunder *Aneo* og *Fosen Vind DA* er også negative til at ordningen skal være annerledes enn for vannkraft og petroleum, og mener at negativ grunnrenteinntekt bør utbetales løpende fremfor å fremføres med risikofri rente. De mener også at det bør være adgang til samordning av negativ grunnrenteinntekt mellom vindkraftverk med samme eier. *Advokatfirmaet PricewaterhouseCoopers AS* deler dette synspunktet.

Organisasjonene *Fellesforbundet*, *Industri Energi*, *LO* og *YS* støtter høringsforslaget. De fremhever, i likhet med flere næringsaktører, også viktigheten av langsiktige kraftsalgsavtaler både for vindkraftselskapene og kraftforedlende industri. De mener at det bør være en videre adgang til å legge til grunn kontraktspriser fremfor spotmarkedspriser. *Norsk Industri* deler også denne oppfatningen. *Industri Energi* og *Fellesforbundet* viser i tillegg til at en nøytralt utformet grunnrenteskatt forutsetter utbetaling av underskudd og at innslagspunktet for grunnrenteskatten på vindkraft bør settes tilsvarende som for småskala vannkraftverk. *Statistisk sentralbyrå (SSB)* viser derimot i sitt høringssvar til Energikommisjonens omtale av nærvind, og stiller spørsmål ved om den foreslåtte grensen på 1 MW for grunnrenteskatteplikt er satt for høyt hvis nærvind, i form av små vindkraftverk, vil bli mer aktuelt.

Skattedirektoratet påpeker i sitt høringssvar at bruk av spotmarkedspriser reduserer risikoen for tilpasninger og uriktig skattebehandling og i større grad sikrer likebehandling mellom kraftprodusentene.

Blant annet *Fornybar Norge* og *Statkraft* mener videre at det bør være fradragsrett for flere typer kostnader, og at naturressursskatten og produksjonsavgiften bør være fradragsberettiget i selskappsskatten, med eventuell adgang til å velge fradrag i grunnrenteskatten.

DNB ASA (DNB) mener også at man bør gå for en løsning med løpende utbetaling av negativ

grunnrenteinntekt, tilsvarende som for vannkraft. Dersom negativ saldo skal fremføres, mener DNB at det bør benyttes en rente som bedre gjenspeiler de reelle kostnadene ved å finansiere statens andel av investeringen. DNB mener at høringsforslaget innebærer risiko for et lavere investeringsnivå i Norge fremover, og peker på risikoen for konkurser for vindkraftprosjekter med opphør av kraftsikringsavtaler med norsk industri.

Skattedirektoratet mener det er grunn til å vise tilbakeholdenhet med å innføre utbetaling av negativ grunnrenteinntekt, og at reglene bør få virke over noe tid før det foretas en kunnskapsbasert evaluering av om en utbetalings- og/eller samordningsløsning kan være aktuell. Skattedirektoratet viser til leterefusjonsordningen, Skattefunn-ordningen og lønnsstøtteordningen under koronapandemien som eksempler på at systemer med direkte utbetaling kan gi opphav til skatteunndragelse, misbruk og risiko for uønskede tilpasninger. *Tax Justice Norge* støtter også forslaget i høringsnotatet om å avvente innføring av en utbetalingsordning for negativ grunnrente.

Departementet har mottatt om lag 50 høringsinnspill fra kommuner og fylkeskommuner. De fleste av disse slutter seg til høringssvaret fra *Landssammenslutninga av Norske Vindkraftkommuner (LNVK)*. LNVK er tilfreds med at regjeringen har fremmet forslag om at kommunene får en andel av inntektene, men er kritisk til innretningen. De mener blant annet at en større del av inntektene bør gå direkte til vertskommunene.

LNVK mener at forslaget overfører deler av den verdiskapingen som noen kommuners naturressurser gir grunnlag for, til kommuner som ikke selv ofrer egen natur. De mener at det er feil at bykommuner skal motta hovedtyngden av grunnrenteskatten, fordi rammetilskudd i hovedsak fordeles etter antall innbyggere. LNVK viser til Energikommisjonen, som mener at den berørte kommunen bør gis en fast andel på 15 pst. av grunnrenteskatten fra det enkelte vindkraftanlegg.

KS er i sitt høringssvar positive til at fellesskapet tilføres inntekter fra utnyttelse av lokale naturressurser gjennom grunnrentebeskatning. KS mener likevel at det må vurderes å øke inntektene som tilfaller vindkraftkommunene fra det som følger av forslaget. Fornybar Norge og en rekke andre næringsaktører, blant annet *Akershus Energi AS*, *Hafslund AS* og *Statkraft* trekker også frem at vertskommunene bør få en større del av inntektene.

SSB «støtter fullt ut forslaget om at det innføres grunnrenteskatt på landbasert vindkraft da grunnrente er et godt skattegrunnlag», men påpeker at store inntekter fra grunnrentebeskatningen kan gi vertskommunene uheldige insentiver til utbygging, og det foreslås at departementet i større grad problematiserer hvor stor andel som bør tilfalle kommunene. SSB uttrykker videre at det bør vurderes å innføre naturavgift på vindkraft, i tillegg til grunnrenteskatt, og at det kan stilles spørsmål ved om den foreslåtte nedre grensen for grunnrenteskatteplikt er satt for høyt hvis nærvind blir mer aktuelt.

Norges miljøvernforbund er negative til at inntekter fra beskatning av vindkraft skal overføres til berørte kommuner. De mener at skatteinntektene bør gå direkte til staten, for så å fordeles til sikring av naturområder og naturrestaurering, og dernest til overføringer til kommunesektoren, men da ikke øremerket til de som har avstått areal til vindkraft.

Flere næringsaktører, herunder *Finnmark kraft AS*, *Fosen Vind DA* og *Hamnefjell Vindkraft AS* peker også på at det samlede skattetrykket blir for høyt, og ber om at dette utredes nærmere.

Flere høringsinstanser viser til utredninger fra KPMG og THEMA Consulting Group, som blant annet har gitt syn på konsekvensene av innføring av grunnrentebeskatning for landbasert vindkraft, og hvordan vindkraft påvirker kraftprisen. Disse er omtalt nærmere i punkt 2.3.5.

LNVK og flere høringsinstanser fra næringen viser også til Energikommisjonens rapport NOU 2023: 3 *Mer av alt – raskere*, som slår fast at Norge vil trenge 40 TWh ny kraft innen 2030. Kommisjonen beskriver blant annet vindkraftnæringen, og at vindkraft på land generelt er den typen fornybar energi som kan produsere ny kraft til lavest kostnad per kWh i Norge. Kommisjonen pekte blant annet på viktigheten av kommunens rolle i utviklingen av energisystemet, og problemene med mangel på folkelig og lokal oppslutning. Blant flere virkemidler for å møte denne utfordringen, anbefaler Kommisjonen at «en fast andel på 15 prosent av grunnrenteskatten til staten fra det enkelte vindkraftanlegg skal tilfalle den berørte kommunen som stiller sine naturressurser til disposisjon for storsamfunnet».

Flere viser også til Statnetts kortsiktige markedsanalyse mot 2027. Den viser at Østlandet (prisområde NO1) kan få et kraftunderskudd allerede fra 2026, hvis man ikke klarer å møte forbruksveksten og kraftbehovet for grønn omstilling av industri og transport.

Tax Justice Norway (TJN) har, i tillegg til å inngi høringsvar, lagt ved sin rapport «Vindkraftens skyggesider – Tiltak mot overskuddsflytting og skjult eierskap», publisert i mars 2021. Deres hovedfunn er at 40 pst. (16 stk) av norske vindkraftverk i drift, og 42 pst. av vindkraftproduksjonen, eies eller finansieres gjennom skatteparadis. Det karakteriseres som umulig å finne full informasjon om bakenforliggende investorer grunnet lite åpenhet i skatteparadisene. TJN har videre funnet utbredt bruk av metoder som er velkjente innen aggressiv skatteplanlegging. TJN anslår risikoen for overskuddsflytting i norsk vindkraftsektor som svært høy, da i hovedsak i form av gjeldsbasert overskuddsflytting. De peker blant annet på at de utenlandskeide vindkraftverkene har 42 pst. høyere finanskostnader, inkl. renter, enn de norskeide. TJN anbefaler blant annet tiltak for økt grad av åpenhet om eierforhold, finansiering og økonomiske nøkkeltall, innstramming av regler knyttet til renter og fradrag, samt innføring av grunnrenteskatt for vindkraftsektoren for å sikre Norge en rettferdig andel av inntektene i næringen.

Flere næringsaktører, herunder *Alta Kraftlag SA* og *Distriktsenergi*, kritiserer prosessen rundt en eventuell innføring av grunnrenteskatt, og

mener den er i strid med utredningsinstruksen. *Advokatforeningen* mener at det mangler konsekvensutredning for bransjen på vesentlige punkter, blant annet illustrerende beregninger som viser hvordan grunnrenteskatten virker på selskapenes og eiernes resultat og lønnsomhet av vindkraftverk, samt hvilke konsekvenser forslaget får for investering og utbygging av ny landbasert vindkraft med tanke på kraftunderskuddet fra og med 2026.

Regelrådet har i sin uttalelse konkludert med at forslaget er tilstrekkelig utredet, jf. utredningsinstruksen. Regelrådets oppgave er å vurdere utredningskvaliteten av forslaget knyttet til virkninger for næringslivet. Etter deres syn kommer problemstilling og mål med forslaget tydelig frem av utredningen, og relevante alternativer er utredet. Også provenymessige og administrative virkninger, samt virkninger for de skattepliktige, er utredet. Rådet stiller imidlertid spørsmål om fordelingen av inntekter til kommunene, med både produksjonsavgift og naturressursskatt i tillegg til grunnrenteskatt, er unødvendig tungvint, særlig administrativt. Regelrådet mener departementet bør prioritere å evaluere skatten og få på plass en utbetalingsordning for eventuelle negative grunnrenteinntekter innen noen få år.

5 Departementets vurderinger og forslag

5.1 Generelt om grunnrenteskatt

Betydelige skatte- og avgiftsinntekter er nødvendig for å finansiere offentlige utgifter. Inntekter til fellesskapet kan hentes inn på forskjellige måter, som vil ha ulike virkninger på selskapenes beslutninger og ressursutnyttelsen i økonomien. Et viktig hensyn ved utformingen av skattesystemet er at det samfunnsøkonomiske tapet som følge av vridninger i ressursbruken blir lavest mulig. Nøytrale skatter reduserer behovet for å innhente proventy fra andre skatter, for eksempel bruttoskatter som skaper uønskede vridninger i aktørenes beslutninger. Dermed kan inntekter fra nøytrale grunnrenteskatter bidra til at skattesystemet som helhet blir mindre hemmende for verdiskapingen i økonomien.

Naturgitte fortrinn kan gi opphav til såkalt grunnrente eller renprofitt. I økonomiske fagmiljøer er det bred enighet om at grunnrente er et godt skattegrunnlag fordi virksomheten i prinsippet kan skattlegges uten at det påvirker aktørenes adferd. Eksempel på slike naturgitte fortrinn er vannkraft- og petroleumsressursene. For disse næringene har grunnrenteskatter vært benyttet i mange år. Utnyttelsen av ressursene er stedbunden til Norge, og en korrekt utformet grunnrenteskatt vil da heller ikke påvirke selskapenes lokaliseringstilbud. Hvis et selskap ønsker å flytte aktivitet til utlandet eller til andre næringer, vil selskapet miste tilgangen til ressursene, og en annen aktør kan komme inn og ta dem i bruk. Fordelene ved grunnrenteskatter er pekt på i flere offentlige utredninger, senest av Skatteutvalget (NOU 2022: 20).

Målet med en grunnrenteskatt er å beskatte grunnrenten i næringen, som er en teoretisk, økonomisk størrelse som reflekterer verdien av naturressursen. En grunnrenteskatt er derfor en separat skatt bygget på sine egne prinsipper, og er ikke direkte sammenlignbar med andre skatter. Skattegrunnlaget for grunnrente vil dermed kunne avvike fra bedriftsøkonomisk resultat og skattegrunnlaget i den ordinære selskappsskatten. Prinsipper for grunnrentebeskatning er godt beskrevet i ulike offentlige utredninger, bl.a. av

Skatteutvalget. En riktig utformet grunnrenteskatt vil ha samme egenskaper som om staten var en passiv partner i selskapenes fremtidige investeringer. Gjennom fradrag for investeringskostnader dekker staten en andel av investeringskostnaden tilsvarende skattesatsen. Samtidig trekker staten inn en tilsvarende andel av de fremtidige nettoinntektene fra investeringen. Dermed reduseres den absolutte størrelsen på selskapenes kostnader og inntekter med den samme andelen. Selskapenes prosentvise avkastning etter skatt, altså per krone investert, vil derimot ikke endres. Når staten tar samme andel av kostnader og inntekter uavhengig av lønnsomheten i investeringen, tar staten også en tilsvarende del av investeringsrisikoen. Det er denne egenskapen som gjør at skattesatsen i prinsippet kan settes høyt uten at insentivet til investeringer svekkes. En rasjonell investor vil dermed fortsatt ha insentiv til å investere etter innføring av en riktig utformet grunnrenteskatt. Det sies da gjerne at skatten virker nøytralt på investeringsinsentivene. I denne sammenhengen knytter altså begrepet nøytralitet seg til virkningen av skatten på fremtidige investeringer. Ved innføring av grunnrenteskatt er det også et spørsmål hvordan tidligere foretatte investeringer skal behandles. For det konkrete forslaget som fremmes i denne proposisjonen, er dette spørsmålet nærmere behandlet i punkt 5.4.

Formålet med grunnrenteskatter er å sikre fellesskapet en høyere andel av den ekstraordinære avkastningen i virksomheter der det over tid forventes grunnrente. Grunnrenteskatt bør forbeholdes næringer der det over tid forventes grunnrente. En grunnrenteskatt ville likevel fungert nøytralt på investeringsinsentivene selv om lønnsomheten i perioder eller for enkelte virksomheter er svak, eller det bare forventes ordinær avkastning.

5.2 Grunnrente i vindkraftnæringen

Vindkraftnæringen har, på tilsvarende måte som petroleums-, vannkraft- og havbruksnæringen, eksklusiv tilgang til verdifulle arealer for nærings-

virksomhet. Ved å utnytte en stedbunden naturressurs kan vindkraftnæringen oppnå grunnrente, dels på grunn av at vindforholdene i Norge er gunstige, dels fordi ressurstilgangen er begrenset av konsesjonssystemet. Ifølge Norges vassdrags- og energidirektorat (NVE) er vindkraftressursene i Norge blant de beste i Europa, og deres analyser indikerer at landbasert vindkraft i gjennomsnitt er blant de mest kostnadseffektive teknologiene for utbygging av ny kraft.

Regjeringen mener tiden nå er inne for å innføre grunnrenteskatt på landbasert vindkraft. Det er forventet at kraftprisene på sikt vil ligge over anslått levetidskostnad for landbasert vindkraft. Dette gjelder særlig for vindkraftanlegg i Sør-Norge, men også for anlegg i Nord-Norge. Grunnrenteskatt er en skatteform som vil tilpasses lønnsomheten i det aktuelle vindkraftanlegget, og som ikke svekker insentivene til å investere i nye vindkraftanlegg.

En grunnrenteskatt bidrar til at fellesskapet mottar en høyere andel av inntektene fra vindkraft, både fra anlegg eid av norske og utenlandske investorer.

Flere offentlige utvalg har de siste årene gitt råd om vurdering eller innføring av grunnrenteskatt på landbasert vindkraft, bl.a. Kraftskatteutvalget (NOU 2019: 16) og Skatteutvalget (NOU 2022: 20).

Regjeringen sendte den 16. desember 2022 på høring et forslag om grunnrenteskatt på landbasert vindkraft. En viktig del av regjeringens forslag er at kommunene skal få minst halvparten av provenyet fra grunnrenteskatten gjennom produksjonsavgift og ekstra bevilgning til kommunene i år med høy grunnrente.

I høringen har flere instanser, blant annet flere næringsaktører og enkelte advokatfirmaer, stilt spørsmål ved grunnlaget for å innføre grunnrenteskatt. Flere høringsinstanser, blant annet *Advokatfirmaet Haavind AS*, *Advokatforeningen*, *Finnmark Kraft AS*, *Fornybar Norge*, *Fosen Vind DA*, *Fred. Olsen Renewables AS*, *Hamnefjell Vindkraft AS*, *Sogn og Fjordane Energi AS*, *Statkraft AS*, *Tonstad Vindpark AS* og *Varanger Kraft AS* mener det ikke har vært grunnrente i landbasert vindkraft, og at det er usikkert om eksisterende vindkraftverk vil generere grunnrente i årene fremover. Det vises blant annet til at eksisterende vindkraftanlegg kan ha lave inntekter fra kraftsalg fordi de ligger i nordlige prisområder, har inngått fastpriskontrakter på moderat prisnivå, eller produserer mest i lavpristimer. Enkelte av disse høringsinstansene viser til at forventninger om fremtidige kostnadsreduksjoner ikke er relevante

for eksisterende anlegg som allerede er utbygget, og at høringsforslaget vil føre til høyere strømpris som følge av høyere LCOE (Levelized Cost of Energy), og redusert tilbud av fornybar kraft i markedet som et resultat av lavere investeringsaktivitet. Også *Alcoa Norway AS*, *Alta Kraftlag SA*, *Aneo AS*, *BlackRock Inc*, *Buheii Vindkraft AS*, *Luxcara*, *Samfunnsbedriftene Energi*, *Samlet kraftbransje nord for Dovre*, og *Tysvær Vindpark AS* viser til flere av de samme momentene i sine høringsvar.

Flere høringsinstanser trekker frem en rapport fra KPMG vedlagt Fornybar Norges høringsvar, «*Konsekvenser ved innføring av grunnrentebeholdning for landbasert vindkraft*». Rapporten viser til at Norge er blant de europeiske landene med best tilgang til vindressurser. KPMG mener likevel at det ikke er belegg for den antatte superprofiten for landbasert vindkraft. Det vises til at 7 av de 8 prosjektene de har gjennomgått, har en avkastning under gjennomsnittlig årlig avkastning på Oslo Børs i perioden 2012 til 2022. Videre vises det til at mer enn 50 pst. av eksisterende prosjekter er finansiert gjennom langsiktige kraftavtaler (PPA). KPMG peker på at analysene blant annet indikerer en betydelig negativ effekt på egenkapitalen for eksisterende vindparker, med klar risiko for mislighold av låneforpliktelser for flere vindparker.

Statkraft uttaler i sitt høringsinnspill at vindkraft benytter seg av fellesskapets begrensede naturressurser, og mener derfor at skatt på grunnrente kan bli relevant også for vindkraft. De mener imidlertid at det per nå ikke er utsikter til grunnrente verken for eksisterende eller ny landbasert vindkraft.

Departementet viser til omtalen av pris- og kostnadsnivå og anslått grunnrente i kapittel 2. Der fremgår det at landbasert vindkraft kan antas å være blant de økonomisk rimeligste kildene til ny kraftproduksjon. Etter departementets syn indikerer fremtidsutsiktene for oppnådde priser og kostnader at det over tid kan forventes grunnrente i vindkraft på land, og at disse forventningene begrunner innføring av en grunnrenteskatt.

Avkastningen i vindkraftanlegg vil variere for eksempel på grunn av prisområdet kraften selges i, eller om det er inngått langsiktige kraftavtaler, se punkt 2.3. At en andel av vindkraften selges på langsiktige kontrakter til moderate priser, er i seg selv ikke et argument for at det ikke er grunnrente i vindkraftvirksomheten. Det innebærer imidlertid at det ikke nødvendigvis er eieren av vindkraftanlegget som realiserer hele grunnren-

ten, men at også kjøperne av kraften eller eventuelt tidligere prosjektutvikler/utbygger henter ut deler av grunnrenten.

5.3 Valg av modell og skattesats

Det er to hovedmodeller for nøytral grunnrenteskatt. Den ene er en kontantstrømskattmodell der selskapene gis umiddelbart fradrag for investeringskostnader på samme måte som driftskostnader. Den andre er en modell med periodiserte investeringsfradrag med avskrivninger og friinntekt fordelt over driftsmidlenes levetid. Friinntekten kompenserer da for ulempen ved å måtte vente på fradrag gjennom avskrivninger, slik at nåverdien av avskrivninger og friinntekt til sammen tilsvarer investeringskostnaden. Forutsatt uendret skattesats vil de to hovedmodellene gi samme proveny over tid målt som nåverdi, men periodiseringen av provenyet vil være ulik. I kontantstrømskattmodellen, der investeringskostnadene kommer til fradrag umiddelbart og ikke i takt med driftsmidlenes økonomiske verdifall, må skattesatsen holdes uendret over investeringsens levetid for at grunnrenteskatten skal virke helt nøytralt.

De etablerte grunnrenteskattene, både på vannkraft og havbruk og særskatten for petroleumsvirksomhet, er i dag utformet som kontantstrømskatter. I høringsnotatet foreslo departementet at også grunnrenteskatten på landbasert vindkraft skulle utformes som en kontantstrømskatt. Det ble foreslått en effektiv skattesats på 40 pst.

Flere høringsinstanser uttaler seg positivt om den foreslåtte skattmodellen, gitt at Stortinget ønsker å innføre en grunnrenteskatt på næringen.

En rekke høringsinstanser mener høringsforslaget ikke er utformet som en nøytral kontantstrømskatt. Flere viser til rapporten fra *KPMG* vedlagt *Fornybar Norges* høringsssvar, som beskriver at forslaget vil medføre en betydelig økt skattekostnad for landbasert vindkraft med normalavkastning, sammenliknet med andre industrier. Det vises til at den samlede skattesatsen vil være 85 pst. når selskapsskatt og høyprisbidrag medregnes. Det hevdes videre at dette vil ha en betydelig negativ effekt på egenkapitalen for eksisterende vindparker, med klar risiko for mislighold av låneforpliktelser for flere vindparker. En følge vil kunne være at Norges energioverskudd blir redusert, en balanse som allerede beveger seg mot et underskudd i 2027. Dette vil kunne medføre høyere priser på elektrisitet i Norge. Videre

pekes det på at forslaget vil svekke norsk konkurransevne, og vil kunne forsinke eller hindre fremtidige investeringer i fornybar energi.

Buheii Vindkraft AS, Finnmark Kraft AS, Hamnefjell Vindkraft AS, og Tysvær Vindpark AS mener nivået på grunnrenteskatten må utredes, og at det må gjøres en vurdering av skattetrykket for næringen samlet, men også for de ulike prisområdene. Også *Norgesgruppen ASA* bemerker at man må se på det samlede skatte- og avgiftstrykket for næringen, og viser til at den særegne produksjonsavgiften for vindkraftverk vil miste mye av sin begrunnelse etter innføring av grunnrenteskatt og må revurderes.

Samfunnsbedriftene Energi finner det dårlig dokumentert hvorfor en skattesats på 40 pst. er valgt, og er kritisk til sammenligningen med havbruk, da dette er svært ulike næringer i både art og modenhet. Det vises videre til at det er usikkert hvorvidt det er positiv grunnrente for landbasert vindkraft. Dette tilsier at skattesatsen bør introduseres på et lavt nivå, for eksempel i området 10-15 pst. Tilsvarende viser *Fosen Vind DA* og *Statkraft AS* til at usikkerheten om grunnrenten i landbasert vindkraft tilsier en lavere sats. Under enhver omstendighet mener disse at satsvalget fortjener en mer prinsipiell og faglig fundert vurdering.

DNB Bank ASA viser til at Norge har gode vindressurser, men at dette ikke er det eneste som avgjør om vindkraft blir bygget. Offentlige reguleringer, miljøhensyn, tilgang på og nærhet til nett, kraftpris, byggekostnader, samlet beskatning og forutsigbarhet er andre viktige faktorer. Etter *DNB* sin vurdering medfører forslaget en vesentlig risiko for at Norge blir mindre konkurransedyktig enn våre naboland. De hevder at det fremlagte forslaget om økning av skatt fra 22 pst. til 62 pst., kombinert med de andre reglene for grunnrenteskatt, kan medføre konkurser for vindkraftprosjekter. *Odal Vindkraftverk AS* mener en vesentlig reduksjon av skattesatsen vil være helt nødvendig for å redusere risikoen for mislighold av inngåtte låneavtaler. *Raudfjell Vind AS* og *Tromsø Vind AS* mener at realiteten med innføringen av forslaget er at selskapene vil komme i brudd med vilkårene for gjeldsfinansieringen, og vil stå i reell fare for å gå konkurs.

Norsk Hydro ASA viser til at et grunnleggende vilkår for å sikre grunnrenteskattens nøytrale egenskaper er at skattesatsen holdes stabil og ikke endres i takt med varierende kraftpriser. For å sikre investeringsnøytralitet i en kontantstrømskatt er det spesielt viktig at satsen ligger fast, og forventes å ligge fast over investeringsens levetid.

Departementet understreker at skattesatsen i seg selv ikke påvirker grunnrenteskattens nøytralitetssegenskaper for nye investeringer. Som påpekt av blant annet Norsk Hydro må skattesatsen ligge stabilt over investeringsenes levetid i en kontantstrømskatt for at grunnrenteskatten skal virke helt nøytralt på investeringene.

Vurdering av skattesats er først og fremst et spørsmål om hvor stor andel av verdiene fra vindkraftproduksjon som skal tilfalle henholdsvis investorer og fellesskapet. I Hurdalsplattformen er regjeringen tydelig på at lokalsamfunn og fellesskapet bør få en rettferdig andel av verdien som skapes ved å utnytte fellesskapets naturressurser.

På bakgrunn av egenskapene til en kontantstrømskatt og den erfaring man nå har tilegnet seg gjennom de øvrige grunnrenteskattene, fastholder departementet forslaget om at grunnrenteskatten på landbasert vindkraft også utformes som en kontantstrømskatt. Departementet foreslår at den effektive skattesatsen i grunnrenteskatten for vindkraft settes til 35 pst., som er noe lavere enn i høringsforslaget. Siden det foreslås et fradrag for grunnrenterelatert selskapsskatt i grunnrenteinntekten, se punkt 5.9, blir den formelle skattesatsen 44,9 pst.

Flere høringsinstanser tar til orde for lavere skattesats av hensyn til eksisterende anlegg, jf. ovenfor. En lavere skattesats enn i høringsnotatet ville redusere skattebelastningen for eksisterende og nye vindkraftanlegg. Departementet vil bemerke at også andre regler påvirker hvordan eksisterende anlegg skattlegges, bl.a. vil romslige overgangsordninger redusere skattebelastningen. Behandlingen av eksisterende anlegg er nærmere drøftet i punkt 5.4.

Departementet viser til forslag til skatteloven § 18-10 første ledd og Stortingets skattevedtak for inntektsåret 2024 § 3-4.

5.4 Behandling av eksisterende vindkraftanlegg

Et viktig spørsmål ved innføringen av grunnrenteskatt er hvordan eksisterende anlegg skal behandles.

Flere høringsinstanser som representerer næringen, har tatt til orde for å unnta eksisterende anlegg fra grunnrenteskatten. Dette gjelder bl.a. *Alcoa Norway AS*, *Aneo*, *Aquila Clean Energy Norway AS*, *Buheii Vindkraft AS*, *Fornlybar Norge*, *Fosen Vind DA*, *Fred. Olsen Renewables AS*, *Hafslund*, *Mo Industripark AS*, *Nordic Wind Power*

DA, *Norsk Hydro ASA*, *Norsk Industri*, *Næringsalliansen for Trøndelag*, *Odal Vindkraftverk AS*, *Sogn og Fjordane Energi AS*, *Solvind prosjekt AS*, *Statkraft AS*, *Tonstad Vindpark AS*, *Troms Kraft AS*, og *Varanger Kraft AS*. Blant annet Statkraft har fremhevet i sitt høringssvar at dersom eksisterende vindkraftverk ikke unntas, bør det innføres overgangsordninger som sikrer at skattemessig verdi av eksisterende vindkraftverk minst tilsvare økonomisk verdi, og at denne fradragsføres umiddelbart for grunnrenteskatteformål.

Etter departementets vurdering ville et unntak for eksisterende anlegg være problematisk, da det kunne innebære brudd på EØS-rettens forbud mot statsstøtte. Å unnta eksisterende vindkraftanlegg for grunnrenteskatt kan utgjøre en økonomisk fordel og være et selektivt tiltak, og dermed i utgangspunktet være i strid med statsstøttereglene.

Formålet med en grunnrenteskatt er å fordele en høyere andel av grunnrenten i en næring til fellesskapet. Vindkraftanlegg har lang levetid, og eksisterende og nye anlegg vil derfor produsere kraft parallelt i tid i mange år fremover. Et unntak ville innebåret at skattemyndighetene på varig basis måtte skille mellom nye og eksisterende vindkraftanlegg. Et slikt varig skille ut fra utbyggingår ville komplisert skattesystemet. Departementet mener at eksisterende anlegg bør og sannsynligvis må omfattes av grunnrenteskatten dersom den skal innføres. Det vises til at det foreslås romslige overgangsordninger. Departementet viser til at også ved innføringen av grunnrenteskatt på petroleum, vannkraft og havbruk ble eksisterende anlegg omfattet.

Samtidig som departementet mener at eksisterende anlegg bør omfattes av grunnrenteskatten, erkjenner departementet at det i overgangen til grunnrenteskatt er en utfordring at investeringer er foretatt, finansiering strukturert og avtaler er inngått uten at aktørene har kunnet ta grunnrenteskatten i betraktning. Ved innføring av grunnrenteskatt vil det oppstå ulikheter i behandlingen av eksisterende og nye anlegg når levetiden ses under ett. Kostnader og inntekter kan være ujevnt fordelt over levetiden. Ulikheter kan også knytte seg til fordeler som har kommet eldre prosjekter til gode, men som er avviklet. Ved innføringen av en grunnrenteskatt må det derfor tas stilling til hvordan historiske investeringer og tidligere inngåtte salgssavtaler mv. skal behandles. For eiere av eksisterende vindkraftanlegg kan det oppleves urimelig hvis historiske investeringer og inngåtte salgssavtaler mv. ikke tas hensyn til. Å ta hensyn til slike forhold kan videre bidra til likere

behandling av eksisterende og nye vindkraftanlegg. Full likebehandling mellom eksisterende og nye vindkraftanlegg kan ikke oppnås. Skatteutvalget (NOU 2022: 20) anbefalte overgangsordninger for allerede gjennomførte investeringer.

Flere hensyn bør samtidig avveies ved utforming av slike overgangsordninger. Det er viktig at de er klart tidsavgrensede, og at de ikke påvirker insentivene til nye vindkraftinvesteringer. Hvordan overgangsordninger utformes, kan også påvirke forventninger og risikovurderinger for investorer i andre næringer der det senere kan bli aktuelt å innføre grunnrenteskatt. Overgangsordninger bør også være utformet innenfor rammen av anerkjente prinsipper for grunnrentebeskatning. Skatteevne er et av flere hensyn som må vurderes, sammen med administrative hensyn og hensynet til å unngå uthuling av skattefundamentet, blant annet gjennom tilpasninger. I totalvurderingen må man også ta hensyn til provenyvirkningene. For denne næringen kan det være relevant å trekke inn at den i flere år har hatt gunstige særordninger, som elsertifikater og raske avskrivninger. Vindkraftanlegg kan ha realisert grunnrente i årene før grunnrenteskatten innføres, særlig i perioden med svært høye kraftpriser.

I høringsnotatet ble det foreslått flere overgangsordninger for både historiske investeringer og inngåtte prissikringsavtaler:

- For fastsettelsen av bruttoinntekten ble det foreslått et unntak fra hovedregelen om spotmarkedspriser for prissikringsavtaler inngått før 28. september 2022. Inntekten fra disse avtalene skulle i stedet verdsettes til kontraktsprisen. Slike avtaler ble inngått før forslaget om grunnrenteskatt var kjent, og aktørene kunne dermed ikke ta hensyn til innføring av grunnrenteskatt ved utforming av salgsavtalene.
- For historiske investeringer ble det i høringsnotatet foreslått at skattemessig gjestående verdi skulle komme til fradrag i grunnrenteinntekten ved saldoavskrivninger. Det ble også bedt om innspill til en mulig lempeligere løsning for investeringer omfattet av raske lineære avskrivninger, der inngangsverdien ble beregnet etter ordinære saldoavskrivningsregler.

Regjeringen mener disse ordningene avveier de omtalte hensynene på en balansert måte. For historiske investeringer foreslår regjeringen den lempeligere løsningen omtalt i høringsnotatet. Regjeringen foreslår i tillegg at selskapene kompenseres for at gjestående verdi av driftsmidlene

avskrives over tid. Det foreslås derfor et fradrag for en venterente, se punkt 5.7.3.

De økonomiske effektene av de foreslåtte overgangsordningene er omtalt i punkt 7.2.

Videre foreslår regjeringen, blant annet på bakgrunn av høringsinnspill, en unntaksregel for avtaler om fysisk levering knyttet til prosjekter som etableres i perioden 2024–2030, se punkt 5.6.1.

5.5 Virkeområde mv.

5.5.1 Virkeområde, skattesubjekt og beregningsenhet

I høringsnotatet foreslo departementet at grunnrenteskatten for landbasert vindkraft skal gjelde for eksisterende og nye vindkraftanlegg på land i Norge, som er konsesjonspliktige etter energilovforskriften § 3-1. Etter forslaget vil det enkelte vindkraftanlegg være beregningsenhet for skatten, slik at en grunnrenteskattepliktig kan være skattesubjekt for inntekter fra flere vindkraftanlegg.

Advokatfirmaet PricewaterhouseCoopers AS har i sitt høringsinnspill vist til reglene om produksjonsfelleskap for vannkraft i skatteloven § 10-40, og ber om at forholdet til disse reglene klargjøres også i grunnrenteskattereglene for vindkraft.

Skattedirektoratet har i høringsinnspillet bemerket at forslaget til skatteloven § 18-1 annet ledd ny bokstav e gir liten veiledning i vurderingen av hva som anses som ett og samme vindkraftanlegg, og har foreslått at hvert vindkraftanlegg får tildelt løpenummer fra NVE ved byggestart, på samme måte som for vannkraftverk.

Taalari Energia Funds Management mener innføringen av grunnrenteskatten vil være i strid med forbudet mot diskriminering i Den europeiske menneskerettighetskonvensjonen (EMK) artikkel 14, og viser til at grunnrenteskatten er utformet med hensikt om å treffe utenlandske private investorer.

Departementet fastholder forslaget om at grunnrenteskatten for landbasert vindkraft skal gjelde for eiere av eksisterende og nye vindkraftanlegg på land i Norge. Departementet fastholder videre at beregningsenheten for skatten skal være det enkelte vindkraftanlegg. Som redegjort for i høringsnotatet, er det ved vurderingen av hva som anses som ett og samme vindkraftanlegg, naturlig å se hen til de samme momentene som ved vurderingen av om anlegget kommer over eller under konsesjonsgrensen, slik den fremgår av energilovforskriften § 3-1. NVEs nåværende veileder for

mindre vindkraftanlegg gir anvisning på denne vurderingen. Departementet legger til grunn at tilsvarende momenter vil være sentrale i vurderingen for grunnrenteskatteformål. Ved tvil om man står overfor ett eller flere anlegg, må det gjøres en konkret vurdering. Det skal blant annet tas hensyn til om de aktuelle områdene naturlig danner ett planområde og om det vil være felles infrastruktur, veier og nett. Det kan også være relevant å vurdere eierskapsforholdene, men dette er ikke avgjørende. Som Skattedirektoratet påpeker, er ikke disse momentene foreslått inntatt i forslaget til skatteloven § 18-1 annet ledd bokstav e. Departementet vil likevel se på om vurderingen av hva som er ett og samme vindkraftanlegg, skal konkretiseres ytterligere i forskrift til skatteloven.

Forslaget fra Skattedirektoratet om tildeling av løpenummer for vindkraftanlegg vil bli vurdert nærmere i forbindelse med implementeringen av grunnrenteskatten.

For vindkraftanlegg som er eid gjennom selskap med deltakerfastsetting (ansvarlige selskap, kommandittselskap mv.), skal skatten fastsettes etter nettometoden. Det innebærer at grunnrenteinntekten først fastsettes på selskapets hånd. Deretter fordeles grunnrenteinntekten for hvert kraftanlegg på deltakerne. Dette er den samme metoden som i utgangspunktet brukes i grunnrenteskatten for vannkraftverk. For vannkraftverk gjelder det et unntak fra dette i skatteloven § 10-40 annet ledd annet punktum, som også påpekt i høringssvaret fra Advokatfirmaet PricewaterhouseCoopers. For «selskaper og sameier som driver produksjon av vannkraft» fastsettes skatten etter en bruttometode «når deltakerne selger det vesentlige av kraftproduksjonen på selvstendig basis». Departementet antar ikke at det er behov for et slikt unntak i grunnrenteskatten for landbasert vindkraft.

Ved overdragelse av vindkraftanlegg i løpet av inntektsåret skal det fastsettes grunnrenteskatt for både selger og kjøper, se punkt 5.6.3.

Når det gjelder høringsinnspillet om diskriminering av utenlandske private investorer, understreker departementet at grunnrenteskatteplikten gjelder uavhengig av om vindkraftanlegget er eid av norske eller utenlandske eiere. Formålet med innretningen er å fange opp en andel av verdiskapingen i vindkraftnæringen til beskatning uavhengig av eierforhold.

Departementet viser til forslag til skatteloven § 18-1 annet ledd ny bokstav e og § 18-10 første ledd.

5.5.2 Nedre grense for grunnrenteskatteplikt

I høringsnotatet foreslo departementet en nedre grense for fastsettelse av grunnrenteinntekt, slik at produksjon i vindkraftanlegg med generatorer som i inntektsåret har en samlet effekt under 1 MW, unntas. Vindkraftanlegg med mer enn fem turbiner skal etter høringsforslaget likevel omfattes av grunnrenteskatteplikten, uavhengig av effekt. Dette er det samme som grensen for konsesjonsplikt etter energilovforskriften § 3-1 og grensen som gjelder for produksjonsavgiften på landbasert vindkraft.

Enkelte høringsinstanser fra næringen, herunder *Cloudberry Clean Energy ASA*, *Fornybar Norge* og *Industri Energi*, samt *Zero*, mener at innslagspunktet for grunnrenteskatteplikten bør settes til 10 MW, som for vannkraft. *Distriktsenergi* deler dette synspunktet, og mener i tillegg at en, for å forhindre «tapt kraftproduksjon», bør vurdere en gradvis overgang til full grunnrenteskatt fra et innslagspunkt på 10 MW.

Enkelte høringsinstanser peker også på skillet mellom store vindkraftanlegg, mindre vindkraftanlegg tilknyttet industriområder og såkalte nærvindanlegg. *LO* viser til at et innslagspunkt så lavt som 1 MW vil gjøre det mindre lønnsomt å investere i slike mindre anlegg. *LO* peker på at mindre anlegg, i tilknytning til industri og andre utbygde områder, vil utgjøre mindre naturinngrep enn større anlegg, og mener det bør utredes nærmere om det foreslåtte innslagspunktet kan føre til en overinvestering i svært store vindkraftanlegg på bekostning av mindre nærvindanlegg.

Motvind Norge mener i sitt høringssvar at grensen for grunnrenteskatt må settes lavere enn foreslått. Det vises til at aktører vil kunne tilpasse seg grensen og dimensjonere anlegg for å unngå skatt, og likevel beslaglegge betydelige områder og påvirke omgivelsene. *Motvind Norge* foreslår derfor en grense for grunnrenteskatt på 0,5 MW. *Statistisk sentralbyrå (SSB)* stiller også spørsmål ved om den foreslåtte nedre grense på 1 MW for grunnrenteskatteplikt er satt for høyt, og viser til Energikommisjonens omtale av nærvind. *SSB* peker videre på at det i høringsnotatet ikke gis noen forklaring på hvorfor den nedre grensen bør sammenfalle med den nedre grensen for konsesjonsplikt, eller hvilke administrative hensyn som tilsier at det ikke bør ilegges grunnrenteskatt på vindkraftanlegg under den foreslåtte nedre grensen.

Skattedirektoratet har foreslått enkelte justeringer i lovforslagets ordlyd, blant annet for å tydelig-

gjøre at konsesjon etter energilovforskriften § 3-1 ikke er et tilleggsvilkår for grunnrenteskatteplikt.

Vaenso AS viser til at det er viktig å skille mellom vindparker og nærvind/industrivind, som ofte er en mindre enkeltturbin. Vaenso peker på at industrivind ikke har samme lønnsomhet og heller trenger subsidier enn en ekstra skatte- og avgiftsbyrde. Vaenso mener at den nedre grensen bør økes, eventuelt at den innrettes med en forenklet modell for vindkraftverk under 10 MW. Videre mener Vaenso at industrivind bør unntas grunnrenteskatt og defineres som noe annet enn turbiner med samlet effekt på maks 1 MW.

Departementet peker på at det er et mål å fange opp hele grunnrenten til beskatning, og unngå samfunnsøkonomiske tap ved tilpassing. En nøytralt utformet grunnrenteskatt tilpasser seg lønnsomheten i et vindkraftanlegg, uavhengig av størrelsen. Som blant annet høringsinstansen Vaenso påpeker, er det av administrative hensyn likevel grunn til å unnta svært små vindkraftanlegg fra grunnrenteskatt. Det må etter departementets syn være en viss skatt å hente fra det enkelte anlegget for å forsvare kostnadene ved å oppfylle skatteplikten, både for den skattepliktige og for Skatteetaten.

En nedre grense for grunnrenteskatteplikt vil føre til at en del av grunnrenten blir unntatt fra beskatning. Selskapene vil da få insentiv til å nedjustere størrelsen på lønnsomme anlegg for å unngå grunnrenteskatten. Det vises til Kraftskattemessige beskrivelse av tilpasninger til nedre grense i grunnrenteskatten for vannkraft (NOU 2019: 16 punkt 8.1.1). Utvalget pekte på en opphopning av bygging av vannkraftverk rett under den nedre grensen, både da den var 1 500 kVA (1990–2003), da den var 5 500 kVA (2004–2014) og med dagens grense på 10 000 kVA (fra 2015). Slike skattemessige tilpasninger kan føre til at det investeres i mindre anlegg enn det som er samfunnsøkonomisk lønnsomt. Lønnsom kraftproduksjon kan da gå tapt, og naturinngrepene kan bli større ved at det bygges flere kraftverk enn nødvendig. Risikoen for uheldige skattemessige tilpasninger vil bli større jo høyere den nedre grensen settes.

Departementet mener at den nedre grensen for grunnrenteskatteplikt for vindkraftanlegg av disse hensyn bør settes lavest mulig, men slik at en unntar de aktørene og installasjonene som er så små at de administrative byrdene ved grunnrenteskatten blir særlig tyngende sammenholdt med skatteinntektene.

Ved avveiningen av målet om å fange opp hele grunnrenten til beskatning og administrative hen-

syn finner departementet det naturlig å se hen til dagens grense for konsesjonsplikt etter energilovforskriften § 3-1. For det første vil dagens grense for konsesjonsplikt kreve en viss grad av administrative ressurser hos de relevante aktørene. For det andre kan praktiseringen av skatten bli enklere dersom grensene er på samme nivå.

Departementet fastholder forslaget fra høringsnotatet om en nedre grense for grunnrenteskatteplikt for vindkraftanlegg med samlet installert effekt under 1 MW og fem vindturbiner eller færre. Departementet understreker likevel at konsesjon ikke er et vilkår for grunnrenteskatteplikt, som også påpekt av Skattedirektoratet. Den nedre grensen for grunnrenteskatteplikt fastsettes i skatteloven og håndheves av skattemyndighetene, og vil være uavhengig av eventuelle endringer i energilovgivningen.

Den maksimale, samlede installerte effekten for et vindkraftanlegg vil i utgangspunktet fremgå av konsesjonen for anlegget. Samlet installert effekt fastsettes gjennom NVEs godkjenning av detaljplanen for anlegget, innenfor begrensningen som følger av konsesjonen (eller konsesjonene) for det enkelte kraftanlegget. Dersom det er gitt flere konsesjoner for det som etter lovforslaget er å anse som ett vindkraftanlegg, er det den samlede installerte effekten i konsesjonene som hører til anlegget, som blir avgjørende for grunnrenteskatteplikten, se punkt 5.5.1 om avgrensning av vindkraftanlegg.

Konsesjonæren kan bygge et vindkraftanlegg med lavere installert effekt enn den maksimale effekten som fremgår av konsesjonen. Departementet legger likevel til grunn at nedre grense for grunnrenteskatteplikt bør samsvare med installert effekt rapportert i forbindelse med konsesjonen eller på annen måte. Det vil si at dersom samlet, maksimal installert effekt i henhold til konsesjonen er på 1 MW eller mer, eller anlegget har mer enn fem vindturbiner, vil anlegget omfattes av grunnrenteskatteplikt. Dette selv om faktisk, samlet installert effekt er lavere enn 1 MW.

Departementet viser til forslag til skatteloven ny § 18-10 åttende ledd.

5.6 Inntekter

5.6.1 Direkte inntekter fra kraftproduksjon

På samme måte som for grunnrenteskatten på vannkraft skal grunnrenteskatten på landbasert vindkraft, kun omfatte den delen av virksomheten som gir opphav til meravkastning ved utnyttelse av naturressursen. Det er derfor viktig at grunn-

renteinntekten bare inkluderer de inntekter som knytter seg til virksomheten i selve vindkraftanlegget, og ikke inntekter fra andre kilder. Brutto grunnrenteinntekt foreslås fastsatt som netto produsert kraft i det landbaserte vindkraftanlegget multiplisert med markedsverdien av kraften, samt andre inntekter relatert til vindkraftproduksjonen. Dette er i tråd med hvordan bruttoinntekten fastsettes i grunnrenteskatten for vannkraft.

Måling av produksjon

Etter høringsforslaget skal grunnrenteinntekten beregnes som faktisk produksjon av kraft i vindkraftanlegget i det aktuelle tidsavsnittet, multiplisert med en kraftpris. Inntekten anses som innvunnet med hensyn til grunnrenteskatten ved innmating på kraftnettet.

De grunnrenteskattepliktige har etter høringsforslaget plikt til å måle faktisk kraftproduksjon time for time i hvert vindkraftanlegg. Det følger av gjeldende bestemmelse i bokføringsloven § 13 annet ledd første punktum at opplysningene må oppbevares i fem år etter inntektsårets utgang.

I høringsnotatet ble det foreslått at grunnrenteskatten skal beregnes ut fra netto produsert kraft i det enkelte vindkraftanlegg, per time. Kraft brukt til produksjon av kraft i vindkraftanlegget omfattes ikke av skatteplikten. I forskrift 11. mars 1999 nr. 301 om måling, avregning, fakturering av nettjenester og elektrisk energi, nettselskapets nøytralitet mv. (forskrift om kraftomsetning og nettjenester) § 3-4 tredje ledd er netto produksjon definert slik:

«Med netto produksjon menes brutto produksjon, referert til generatorklemme eller tilsvarende, fratrukket forbruk i eventuelt hjelpeutstyr i forbindelse med produksjon av elektrisk energi, tap i hovedtransformatoren relatert til produksjonen i kraftverket, og energi fra eventuell hjelpegenerator.»

Dette samsvarer med definisjonen av netto kraftproduksjon som ligger til grunn for beregning av produksjonsavgift på vindkraft.

Det har ikke kommet høringsinnspill om måling av produksjon. De p a r t e m e n t e t foreslår at høringsforslaget videreføres.

Departementet viser til forslag til skatteloven ny § 18-10 første og annet ledd.

Hovedregel om verdsetting til spotmarkedspris

Departementet foreslo i høringsnotatet at verdien av kraftanleggets årlige produksjon som hovedregel skal ta utgangspunkt i spotmarkedspriser. Det ble foreslått enkelte unntak som redegjøres for under, blant annet for avtaler inngått før 28. september 2022. Spotmarkedsprisen reflekterer den løpende markedsverdien av kraften produsert i vindkraftanlegget. For at grunnrenteinntekten til det enkelte vindkraftanlegg skal reflektere markedsverdien av kraften der den blir produsert og levert inn på nettet, skal spotmarkedsprisen i prisområdet der vindkraftanlegget er lokalisert, legges til grunn. Departementet vektla også at bruk av spotmarkedspriser gir mindre mulighet for skattemotivert tilpasning enn faktiske priser. Grunnrenteskatten på vannkraft har en tilsvarende hovedregel om spotmarkedspriser ved fastsetting av grunnrenteinntekten. Ettersom vannkraftverk og vindkraftanlegg produserer samme vare, elektrisk kraft, bør hovedregelen for verdsettelse av produksjonen i grunnrenteskatten være den samme.

I høringen uttalte *Advokatforeningen, Buheii Vindkraft AS, Cloudberry Clean Energy ASA, DNB Bank ASA, Kraftfylka, Nasdaq Oslo ASA, Norsk Hydro ASA, Norsk Industri, Samfunnsbedriftene Energi, og Tysvær Vindpark AS* at grunnrenteskatten bør baseres på faktiske inntekter. Advokatforeningen mener også at det bør være vid adgang til å legge fastprisavtaler til grunn for beskatningen, også når disse stammer fra avtaler direkte med forbruker.

Alcoa Norway AS, Alta Kraftlag SA, Aneo AS, Distriktsenergi, Fellesforbundet, Fred. Olsen Renewables AS, Industri Energi, LO og Zero mener at vindkraft solgt på langsiktige kraftsalgsavtaler må skatlegges etter avtalt pris, ikke spotmarkedspris. Flere mener at det foreslåtte kontraktsunntaket må være en permanent ordning og ikke begrenset til avtaler inngått før 28. september 2022. LO gir i tillegg uttrykk for at grunnrenteskatten må innrettes slik at utbygging av ny vindkraft kan bidra til utviklingen av norsk industri.

Advokatfirmaet PricewaterhouseCoopers AS mener at kraft solgt under PPA-er inngått før 28. september 2022 bør prises i henhold til kontraktsprisen uavhengig av om avtalen er inngått med nærstående eller uavhengig part. Alternativt bør lovbestemmelsen i forslaget endres slik at kraft solgt under PPA-er som tilfredsstillende vilkårene i skatteloven § 13-1, legges til grunn for beskatningen.

Enkelte høringsinstanser foreslår alternativer til spotmarkedspris. *Eksportfinansiering Norge*

(EKSFIN) mener det bør utredes hvorvidt grunnrenteinntekten for landbasert vindkraft bør være de reelle inntektene som kraftprodusentene får etter at EKSFIN trer inn, og ikke spotmarkedspris. *Fornybar Norge* mener det bør vurderes om oppnådd pris på markedsmessige vilkår kan erstatte spotmarkedspris som hovedregel. De foreslår at kraftsalgsavtaler med lokalbefolkningen og alle andre kraftsalgsavtaler inngått på markedsmessige vilkår må kunne brukes i beregningen av grunnrenteskatten.

Motvind Norge støtter bruk av spotmarkedspris ved inntektsfastsettelsen.

Skattedirektoratet viser til at en hovedregel om spotmarkedspris gir uttrykk for den løpende markedsverdien av kraften, og følgelig gir et objektivt uttrykk for verdien av grunnrenten. Det er en lett observerbar størrelse, og gir lite rom for skattemessige tilpasninger, eksempelvis knyttet til internprising.

Etter departementets oppfatning bør utgangspunktet og hovedregelen være at spotmarkedsprisen brukes ved beregningen av grunnrenteinntekt, uavhengig av de salgsavtaler eller prissikringer selskapet eventuelt har inngått. Som redegjort for over og i høringsnotatet, reflekterer

spotmarkedsprisen den løpende markedsverdien av kraften produsert i vindkraftanlegget. Det er den prisen som selskapet alternativt kunne solgt kraften til. Bruk av spotmarkedspriser reduserer dessuten mulighetene for skattemotivert tilpasning. Inntekten vil fastsettes ut fra spotmarkedsprisen i det prisområdet og i de timer vindkraftanlegget produserer kraften. Som nevnt er hovedregelen også for vannkraft at spotmarkedsprisen i tilhørende tidsavsnitt benyttes for beregning av grunnrenteinntekt.

Hovedregelen om spotmarkedspriser vil ikke hindre selskapene fra å prissikre produksjonen, for eksempel ved å inngå fastprisavtaler. Selskapene må bare tilpasse volumet som prissikres ut fra gjeldende skattevilkår. Dette er nærmere forklart i boks 5.1.

Departementet foreslår på denne bakgrunn å videreføre høringsforslaget om at beregningen av grunnrenteinntekt som hovedregel skal ta utgangspunkt i spotmarkedspriser fastsatt av Nord Pool AS, multiplisert med den faktiske produksjonen i tilhørende tidsavsnitt, det vil si per time.

Departementet viser til forslag til skatteloven ny § 18-10 annet ledd bokstav a.

Boks 5.1 Virkning av verdsetting til spotmarkedspris for fremtidig prissikring

For å oppnå en gitt forutsigbarhet i fremtidige inntekter etter skatt kan en kraftprodusent ønske å prissikre en andel av produksjonen sin. Andelen prissikring er en kommersiell beslutning som den enkelte kraftprodusenten tar ut fra egne strategier og markedsvurderinger.

Fastsattelse av grunnrenteinntekten til spotmarkedspris hindrer ikke vindkraftprodusenter i å inngå nye prissikringsavtaler, men produsentene må tilpasse volumet som prissikres ut fra gjeldende skattevilkår. Med en grunnrenteskatt som beregnes ut fra spotmarkedspris, behøver ikke produsenten å prissikre en like høy andel av produksjonen for å oppnå en gitt inntekt etter skatt. Det skyldes at staten tar prisrisikoen for en andel av kraften. Denne andelen avhenger av skattesatsen.

Med den foreslåtte effektive skattesatsen på 35 pst., og formell grunnrenteskattesats på 44,9 pst., kan vindkraftprodusenter oppnå en fast inntekt etter skatt ved å prissikre 55,1 pst. av produksjonen, som illustrert i tabell 5.1. Salgs-

inntekten vil da påvirkes av spotmarkedsprisen, men dette motsvares av en tilsvarende variasjon i skattene. Selskapet kan dermed oppnå en fast inntekt etter skatt også når grunnrenteskatten beregnes på grunnlag av spotmarkedspris. Hovedregelen om spotmarkedspris i verdsettingen av produksjon er dermed ikke til hinder for at selskapene kan inngå prissikringsavtaler.

Selskapene står fritt til å inngå avtaler som innebærer et høyere volum av prissikring enn 55,1 pst. Da vil det imidlertid ikke lenger foreligge sikring av fast inntekt etter skatt, jf. siste linje i tabell 5.1, som viser resultatet ved en sikringsandel på 100 pst.

Med hovedregelen om spotmarkedspris vil prissikring ikke inngå i grunnrenteinntekten, som verdsettes etter den løpende markedsprisen av kraften. Dette samsvarer med at grunnrenten er knyttet til produksjonen av vindkraft, og at eventuell prissikring ligger utenfor grunnrentevirksomheten.

Boks 5.1 forts.

Tabell 5.1 Inntekt etter grunnrenteskatt og selskapsskatt ved verdsetting til spotmarkedspris i grunnrenteskatten, gitt regjeringens forslag for øvrig¹

Spotmarkedsprisregel	Spotmarkedspris < kontraktspris	Spotmarkedspris lik kontraktspris	Spotmarkedspris > kontraktspris			
Salgsvolum, GWh	1 000					
Spotmarkedspris, øre per kWh		20	40			
Langsiktig kontraktspris, øre per kWh	40					
Sikringsandel, pst. av salgsvolum	55,1 %					
Grunnrenteskatt og selskapsskatt						
Grunnrenteskatt	Pris	Resultat- effekt	Pris	Resultat- effekt	Pris	Resultat- effekt
Skattbar inntekt basert på spotmarkedspris	20	200	40	400	60	600
Grunnrenteskatt (35 pst.) ²		70		140		210
Selskapsskatt						
Skattbar inntekt basert på oppnådd pris ³	31	310	40	400	49	490
Ordinær skatt (22 pst.)		68		88		108
Sum grunnrenteskatt og selskapsskatt		138		228		318
Selskapets inntekt etter skatt						
Inntekt langsiktige kontrakter (55,1 pst.)	40	221	40	221	40	221
Inntekt spotsalg (44,9 pst.)	20	90	40	179	60	269
Samlet inntekt fra kraftsalg		310		400		490
Sum grunnrenteskatt og selskapsskatt		138		228		318
Selskapets inntekt etter skatt		172		172		172
Selskapets inntekt etter skatt ved ulike sikringsandeler og spotmarkedspriser						
0,0 pst. sikringsandel		86		172		258
55,1 pst. sikringsandel		172		172		172
100,0 pst. sikringsandel		242		172		102

¹ Illustrasjonen er det sett bort fra effekten av varierende produksjonsvolum. Usikkerhet i produksjonsvolum vil påvirke selskapenes resultat både med og uten en grunnrenteskatt.

² Effektiv grunnrenteskattesats, siden spotmarkedsprisen både inngår i grunnrenteinntekten og grunnrenterelatert selskapsskatt som fradragføres i grunnrenteinntekten.

³ Gjennomsnittlig oppnådd pris. Ved en sikringsandel på 55,1 pst. og en spotmarkedspris på 20 øre/kWh vil for eksempel den gjennomsnittlige oppnådde prisen bli lik $0,551 \times 40 + (1-0,551) \times 20 = 31$ øre/kWh.

Kilde: Finansdepartementet.

Unntak for fysisk og finansiell prissikring inngått før 28. september 2022

En andel av vindkraftproduksjonen som omsettes i Norge er tilknyttet langsiktige avtaler om fysisk levering av kraft til forhåndsbestemt pris.

Prissikring av leveranser av kraft kan også gjennomføres som finansiell sikring. Dette innebærer at fysisk kraft selges i spotmarkedet, samtidig som selskapet inngår avtale om finansiell prissikring for et tilsvarende volum.

Forslaget om innføring av grunnrenteskatt på landbasert vindkraft ble varslet 28. september 2022. Avtaler om fysisk levering av kraft til forhåndsbestemt pris eller om finansiell sikring som er inngått før denne dagen, er inngått uten kjennskap til forslaget om grunnrenteskatt.

Departementet foreslo i høringsnotatet et unntak fra hovedregelen om verdsetting til spotmarkedspris for slike avtaler når avtalene er inngått mellom uavhengige parter. Unntaket skal gjelde både ved fysiske leveranser til forhåndsbestemt pris og ved finansiell sikring. Forslaget i høringsnotatet gjelder avtaler om finansiell sikring når avtalen står i sammenheng med vindkraftanlegg og avtalen er inngått i den hensikt å prissikre volum produsert i slike anlegg. Det innebærer også at avtalene ikke har begynt å løpe før produksjonen ved vindkraftanlegg er satt i drift. Produksjonen som omfattes av unntaket, ble foreslått verdsatt til kontraktspris eller sikret pris.

Dette unntaket skal etter høringsforslaget ikke gjelde for avtaler som har vært omfattet av de gjeldende kontraktsunntakene i grunnrenteskatten for *vannkraft* før 28. september 2022. Unntaket vil heller ikke gjelde ved forlengelse av avtaler ut over løpetiden som var avtalt før 28. september 2022.

Som det fremgår av omtalen av måling av produksjon, mener flere av høringsinstansene at grunnrenteskatten bør baseres fullt ut på faktiske inntekter.

Fornybar Norge uttaler at alle PPA-avtaler må inngå i beregning av grunnrenteinntekt til faktisk oppnådd pris. Som et absolutt minstemål må avtaler som er inngått før investeringsbeslutning eller byggestart, kunne brukes i skatteberegningen slik at disse fortsatt kan være en del av finansieringen av vindkraft.

Fosen Vind DA og *Nordic Wind Power DA* mener departementet bør vurdere om kontrakter som er inngått mellom parter i interessefellesskap skal verdsettes til kontraktspris, forutsatt at de er inngått før 28. september 2022. Kontraktsprisen vil i så fall på vanlig måte kunne prøves etter arm-

lengdeprinsippet i skatteloven § 13-1. Om en avgrenser mot alle kontrakter mellom parter i interessefellesskap, kan det være risiko for at kraften blir verdsatt til spotmarkedspris for skatteformål til tross for at det foreligger kontrakter som reelt begrenser kraftprisen produsenten kan oppnå. *Statkraft AS* viser til tilsvarende i sin høringsuttalelse. *Fosen Vind* og *Statkraft* mener videre at de samme kontraktsprisunntakene bør gjelde for vindkraft som for vannkraft.

NHO viser til at forslaget om at nye, lange kraftkontrakter med vindkraftprodusenter skal skatlegges til spotmarkedspris, vil svekke insentivene til å inngå slike kontrakter. Dette kan gjøre at det både blir færre nye vindkraftprosjekter og dårligere krafttilgang til store forbrukere. *NHO* mener det må innføres tilsvarende unntak som for vannkraft i grunnrentebeskatningen for vindkraftkontrakter på syv år eller mer og på minst 150 GWh for energiintensiv industri.

Norsk Hydro ASA mener at kontraktspris må legges til grunn i grunnrenteinntekten for alle volumer som selges på fastpriscontrakter. Dette vil være den eneste måten å sikre et effektivt marked for langsiktige kraftkontrakter til kraftintensiv industri i Norge.

Skattedirektoratet legger til grunn at kraftkjøpsavtaler kan utformes på flere ulike måter. For å sikre klarhet i regelverket anbefales det at det i lovarbeidet tas stilling til hvilke avtaler som er ment å være omfattet av unntaket for fysiske avtaler. Videre viser *Skattedirektoratet* til at det for finansielle avtaler kan bli svært krevende både å fastslå hva som utgjør «sikret pris» og hvilke volumer under de finansielle kontraktene som skal anses å sikre kraftproduksjonen. *Skattedirektoratet* mener derfor at en bør utrede andre måter å hensynte finansielle kontrakter på.

Troms Kraft AS og *Varanger Kraft AS* påpeker at vannkraftprodusenter kan innregne fastprisavtaler gjort med utvalgte bransjer innen kraftkrevende industri i grunnrenteinntekten, og etterlyser et tilsvarende unntak i en eventuell grunnrenteskatt på landbasert vindkraft. *Varanger Kraft* anbefaler også at fremtidige avtaler om finansielle prissikringer skal inngå i skattegrunnlaget, dersom de etter nærmere foreslåtte kriterier er å anse som markedspris.

Departementet opprettholder høringsforslaget om et unntak fra hovedregelen om spotmarkedspris for avtaler om fysisk levering av kraft til forhåndsbestemt pris som er inngått før 28. september 2022, og for avtaler om finansiell sikring av volum som selges i spotmarkedet og som er inngått før 28. september 2022.

Som i høringsforslaget skal unntaket ikke gjelde for avtaler som har vært omfattet av de gjeldende kontraktsunntakene i grunnrenteskatten for *vannkraft* før 28. september 2022. Unntaket vil heller ikke gjelde ved forlengelse av avtaler ut over løpetiden som var avtalt før 28. september 2022, fordi partene ved en forlengelse vil kunne ta hensyn til grunnrenteskatten.

Ved oppgjør av avtale om fysisk levering innebærer forslaget at gevinst eller tap ved oppgjøret vil inngå i grunnrenteinntekten.

Forslaget i høringsnotatet om unntak for eksisterende avtaler om finansiell sikring per 28. september 2022 gjelder sikringsavtaler som står i sammenheng med vindkraftanlegg, og som er inngått i den hensikt å prissikre volum produsert i slike anlegg. Det innebærer også at avtalene ikke kan ha begynt å løpe før produksjonen ved vindkraftanlegg er satt i drift. Dette er likevel ikke til hinder for at avtalene kan være *inngått* før produksjonen er satt i drift, jf. innvendingen til Fornybar Norge på dette punktet.

Unntaket for prissikring gjennom fysiske eller finansielle avtaler skal etter høringsforslaget bare gjelde for avtaler mellom uavhengige parter. Som uttalt av Fosen Vind og Statkraft kan dette innebære en risiko for at unntaket ikke vil gjelde i alle tilfeller der det foreligger kontrakter som reelt begrenser den kraftprisen produsenten kan oppnå.

Etter departementets oppfatning er det viktig at unntaket for eksisterende avtaler om fysisk eller finansiell sikring som er inngått før 28. september 2022, bare omfatter avtaler som er inngått på markedsmessige vilkår. I motsatt fall vil grunnrenteskatten kunne uthules. Unntaket bør bare omfatte tilfeller der kontraktsprisen reflekterer en markedsmessig pris på tidspunktet for avtaleinngåelsen. Departementet foreslår imidlertid å justere kravet om uavhengige parter, slik at det ved videresalg bare skal gjelde et krav om at det et sted i salgskjeden må foreligge uavhengige parter. Prisen som inngår ved beregningen av grunnrenteinntekt, skal da være prisen ved salget til den uavhengige parten. Det er bare det volumet som videreselges til den uavhengige parten som inngår i unntaket. Dette samsvarer med et av forslagene i høringsinnspillene fra Fosen Vind og Statkraft:

«Dersom departementet likevel ikke ønsker en slik overgangsregel for grunnrenteskatten, bør det i stedet implementeres en overgangsregel som sikrer at også kraft som selges til eiere, andre konsernselskaper mv. i ett eller flere

ledd, og som deretter videreselges av disse til tredjeparter på PPAer inngått før 28. september 2022, også verdsettes basert på sistnevnte PPA-priser.»

Som gjengitt ovenfor la Skattedirektoratet i sin høringsuttalelse til grunn at kraftkjøpsavtaler kan utformes på flere ulike måter. For å sikre klarhet i regelverket anbefalte direktoratet at det i lovarbeidet tas stilling til hvilke avtaler som er ment å være omfattet av unntaket for fysiske avtaler. Etter departementets vurdering bør unntaket for fysiske avtaler bare omfatte avtaler der selger har forpliktet seg til fysisk levering av kraft til kjøper. Dette kan gjennomføres på tre måter: Gjennom overføring via sentralnettet, gjennom en direkte kraftlinje fra selger til kjøper, eller gjennom dekningskjøp i tilfeller der kraftprodusent og kjøper befinner seg i ulike prisområder.

Departementet foreslo i høringsnotatet ikke å innføre andre spesielle unntak i grunnrenteskatten for nærmere definerte langsiktige avtaler, ut over det midlertidige unntaket knyttet til standard fastprisavtaler til sluttbrukere, som omtales nedenfor. Det er spotmarkedsprisen som gir uttrykk for den løpende verdien av kraften, og bruk av spotmarkedspriser reduserer dessuten risikoen for tap av skatteinntekter som følge av skattemotivert tilpasning. I motsetning til langsiktige avtaler inngått før 28. september 2022, har kraftprodusentene etter denne datoen hatt kjennskap til grunnrenteskatteforslaget og har kunnet ta hensyn til framtidige skatteeffekter ved utforming av prissikringsavtaler. Videre ville et unntak for framtidige avtaler til industrien eller utvalgte næringer måtte basere seg på markedsmessige vilkår, noe som dermed ikke ville gitt prisfordeler for kjøperne.

Departementet viser til forslag til skatteloven ny § 18-10 annet ledd bokstav a nr. 1.

Nærmere om finansiell sikring inngått før 28. september 2022

Det fremgår av høringsnotatet at det med finansiell sikring menes reell sikring mot spotmarkedsprisen for kraft i området der kraften er levert, eller mot den nordiske systemprisen for kraft.

Dersom et kraftkonsern har organisert seg slik at kraftproduksjonen ligger i ett selskap og sikringen i et annet, fordeles det sikrede volumet forholdsmessig på produksjonen i vindkraftanleggene i de enkelte konsernforbundne selskapene, se høringsnotatet punkt 4.4.4. Dette gjelder også når sikringsavtaler er inngått i et selskap med pro-

duksjon og konsernet har flere selskaper med produksjon. Med konsern menes selskaper som nevnt i skatteloven § 10-4.

I enkelte tilfeller kan sikringen ikke knyttes til et bestemt vindkraftanlegg, men er inngått for å sikre vindkraft og vannkraft i konsernet generelt. Departementet la i høringsnotatet til grunn at en andel av sikret volum vil inngå i unntaket, tilsvarende vindkraftproduksjonens andel av samlet årsproduksjon.

Dersom volumet i flere avtaler om finansiell sikring til sammen overstiger volumet som leveres til spotmarkedspris, skal det gjennomføres en fordeling av det sikrede volumet i samsvar med et volumvektet gjennomsnitt av prisene på kontraktene.

Skattedirektoratet uttalte i høringsrunden at det kan bli krevende både å fastslå hva som er relevant sikring og hvilke volumer under de finansielle kontraktene som skal anses å sikre kraftproduksjonen. Direktoratets forståelse er at prissikring kan gjøres ved å kombinere flere finansielle kontrakter som hver for seg har en sikret pris og et underliggende volum, men hvor det er kontraktene sett under ett som utgjør sikringen. Kontraktene kan også ha ulik varighet. De foreslåtte reglene slik de er utformet, løser etter direktoratets syn ikke disse spørsmålene. Som eksempel vises det til kombinasjon av kjøp og salg av EPAD (Electricity Price Area Differential – områdeprisdifferansekontrakt) i to ulike prisområder som kan gi sikring av prisdifferanse mellom budområder. Kompleksiteten vil videre kunne utgjøre en kontrollmessig utfordring for Skatteetaten.

Departementet bemerker at kravet om reell sikring beror på en vurdering av den aktuelle formen for sikring. Det tilligger den skattepliktige og Skatteetaten å vurdere konkrete tilfeller av sikring opp mot kravet. Departementet er enig med direktoratet i at vurderingen i enkelttilfeller kan være krevende og utgjøre en kontrollmessig utfordring for Skatteetaten. Det er likevel vanskelig å etablere en annen løsning, for eksempel i form av en mer konkret oppregning av typetilfeller. Departementet viderefører derfor høringsforslagets krav om «reell sikring».

For sikringsavtaler som omfattes av unntaket for finansiell sikring inngått før 28. september 2022, innebærer forslaget i denne proposisjonen at det må gjennomføres et årlig oppgjør av gevinst eller tap ved utgangen av inntektsåret. Det er gevinst eller tap som er knyttet til markedsutviklingen på elektrisk kraft i løpet av det aktuelle inntektsåret, som skal medtas. Gevinst eller tap som skyldes forventninger om fremtidig markeds-

utvikling, skal ikke hensyntas. Gevinsten eller tapet inngår i grunnrenteinntekten. Ved utløp eller førtidig oppgjør av sikringsinstrumentet skal årets gevinst eller tap inngå i grunnrenteinntekten.

Om fordeling av gevinst eller tap på ulike vindkraftanlegg ved sikring, vises det til punkt 5.6.4.

Departementet viser til forslag til skatteloven ny § 18-10 annet ledd bokstav a nr. 1.

Unntak for langsiktige, fysiske leveringsavtaler inngått fra og med 28. september 2022

I høringsnotatet ble det foreslått to unntak fra regelen om at spotmarkedspriser skal legges til grunn for verdsettelse av kraftvolum i grunnrenteskatten: Ett unntak for fysisk og finansiell sikring etablert før 28. september 2022 og ett midlertidig unntak knyttet til standard fastprisavtaler.

Flere høringsinstanser har tatt til orde for at avtaler om sikring inngått fra og med 28. september 2022 bør få betydning for verdsettelsen av kraftvolum som skal inngå ved fastsetting av grunnrenteinntekten. Det vises til omtalen av høringsuttalelsene ovenfor.

Departementet bemerker at for kraftselskapene vil hovedregelen om spotmarkedspriser i grunnrenteskatten ikke være til hinder for å prissikre produksjonen, se boks 5.1. Selskapene kan tilpasse volumet som prissikres etter de gjeldende skattevilkårene. Selskapene kan fortsatt oppnå en fast inntekt etter skatt dersom de ønsker det. I utgangspunktet er det derfor ikke strengt nødvendig med en unntaksregel for fremtidige PPA-avtaler eller annen prissikring.

I høringsnotatet ble det, som det fremgår ovenfor, likevel foreslått en unntaksregel for historisk prissikring, i tillegg til et midlertidig unntak for standard fastprisavtaler (tilsvarende som i grunnrenteskatten for vannkraft).

Departementet ønsker å komme næringen i møte, og foreslår derfor et tidsbegrenset unntak for årene 2024–2030. Unntaket innebærer en overgangsordning slik at inntekt fra fremtidige langsiktige, fysiske fastprisavtaler mellom uavhengige parter for prosjekter som etableres i denne tidsperioden, beregnes etter avtalt pris.

Med prosjekter som er etablert i perioden 2024–2030 menes det prosjekter der det er inngått en langsiktig fastprisavtale, og der det er tatt en investeringsbeslutning som gjør at eieren av vindkraftanlegget kommer inn under bestemmelsene om grunnrenteskatt.

Som for industrikraftunntaket i grunnrenteskatten på vannkraft forutsettes det at unntaket for langsiktige fastprisavtaler i 2024–2030 skal

gjelde kontrakter mellom uavhengige parter. For at en fastprisavtale skal gi vindkraftselskapet den ønskede sikkerhet for salgsinntektene, må pris sikring inngås med en uavhengig part. Videre er kravet om uavhengige parter viktig for å unngå tilpasninger som kan redusere grunnrenteskatten. Et kontraktsunntak fremover i tid for parter som ikke er uavhengige, kan gi sterke insentiver til å uthule grunnrenteskatten ved å flytte kraftoverskudd til virksomhet som kun ilegges selskapskatt, eller eventuelt ikke betaler skatt. Et slikt unntak kan derfor også påvirke næringsstrukturen ved at det kan bli mer lønnsomt å bygge ut vindkraft for aktører som driver blandet virksomhet.

Departementet legger til grunn at det bør stilles krav om en viss varighet for langsiktige leveringsavtaler som omfattes av unntaket, og at minstetiden bør settes til tre år. Dette svarer til minstetiden i forslaget til endring i industrikraftunntaket for vannkraft, jf. Prop. 1 LS (2023–2024) punkt 5.10.

For vannkraftverk gjelder et unntak for «egenkraft». Dette er kraft som forbrukes i skattyters egen produksjonsvirksomhet, eller i selskap i samme konsern. I dette unntaket legges ikke avtaleprisen til grunn, men i stedet en sjablongmessig fastsatt markedspris. Bruk av kraft i egen produksjonsvirksomhet har etter det departementet er kjent med ikke vært aktuelt ved vindkraftutbygginger til nå, og temaet er ikke vurdert i høringen av grunnrenteskatt på vindkraft. Dersom det skulle avdekkes behov for et unntak for egenkraft senere, vil regjeringen gjøre en vurdering av dette.

Departementet viser til forslag til skatteloven ny § 18-11 annet ledd bokstav a nr. 3.

Unntak for kraft levert til standard fastprisavtaler i sluttbrukermarkedet

Ved behandlingen av statsbudsjettet for 2023 vedtok Stortinget et nytt kontraktsunntak i grunnrenteskatten på vannkraft knyttet til fastprisavtaler i sluttbrukerleddet, se Prop. 1 LS (2022–2023) punkt 5.2.3 og Prop. 1 S Tillegg 2 (2022–2023). Det vises også til Finansdepartementets brev av 15. november 2022 til Energi Norge.⁷ Det fremgår

⁷ <https://www.regjeringen.no/no/dokumenter/prop.-1-ls-20222023-skatter-avgifter-og-toll-2023-enkelte-presiseringer-om-kontraktsunntaket-i-grunnrenteskatten-for-fastprisavtaler/id2949075/>

av Prop. 1 LS (2022–2023) punkt 5.4 at et tilsvarende unntak vil vurderes også i grunnrenteskatten på landbasert vindkraft.

Bestemmelser om unntaket ble fastsatt av Finansdepartementet ved forskrift 21. desember 2022 nr. 2457. Unntaket skal gjelde fra og med inntektsåret 2023 og i første omgang være tidsavgrenset til avtaler inngått innen utgangen av 2024.

Departementet foreslo i høringsnotatet et tilsvarende kontraktsunntak i grunnrenteskatten på landbasert vindkraft. Enkelte utkast til forskriftsbestemmelser var vedlagt høringsnotatet, men utkastet var ikke fullstendig på dette punktet.

Motvind Norge mente i høringsrunden at det ikke bør gis kontraktsunntak i grunnrenteskatten på landbasert vindkraft for fastpriser i sluttbrukerleddet. De viste til at dette vil gjøre det mer gunstig med lokale sluttbrukeravtaler og derved kunne brukes som argument for nedbygging av natur i kommunen. Flere høringsinstanser har vært positive til unntak for fastpriskontrakter, som gjengitt over.

Departementet viderefører forslaget i høringsnotatet om å innføre et kontraktsunntak i grunnrenteskatten knyttet til fastprisavtaler i sluttbrukerleddet, tilsvarende unntaket i grunnrenteskatten på vannkraft. Som i grunnrenteskatten på vannkraft vil unntaket i grunnrenteskatten for landbasert vindkraft forutsette at avtaler om strøm inngås på forretningsmessig grunnlag.

Forslaget innebærer at det må gjennomføres endringer i skattelovforskriften for å innpasse et unntak også for landbasert vindkraft. Dette gjelder blant annet bestemmelser om tilordning av volumer til vindkraftanlegg og vannkraftverk, se punkt 5.6.4.

Departementet viser til forslag til skatteloven ny § 18-10 annet ledd bokstav a nr. 2.

Dekningskjøp

Som omtalt i høringsnotatet kan samlede kraftleveranser som unntaksvis skal verdsettes til annet enn spotmarkedspris, og som skal tilordnes et kraftanlegg i et tidsavsnitt, overstige faktisk produksjon ved dette kraftanlegget i samme tidsavsnitt. I slike tilfeller skal differansen, som foreslått i høringen, anses dekket ved kraftkjøp til tilhørende spotmarkedspris og komme til fradrag ved verdsettingen. Dette gjelder likevel ikke i den grad differansen skyldes avtaler om finansiell sikring, se ovenfor og punkt 5.6.4 nedenfor.

5.6.2 Indirekte inntekter fra kraftproduksjon

I tillegg til de direkte inntektene fra kraftproduksjonen kan kraftprodusenter få inntekter fra salg av elsertifikater og opprinnelsesgarantier, se punkt 2.3.4. Fra og med inntektsåret 2023 er inntekter fra opprinnelsesgarantier solgt i forbindelse med produksjon av vannkraft inkludert i grunnrenteskatten på vannkraft, se Prop. 1 LS (2022–2023) punkt 5.2.4.

For at grunnrenteskatten skal virke nøytralt, må alle inntekter og kostnader relatert til grunnrentevirksomheten skattlegges med samme sats. Derfor bør inntekter fra opprinnelsesgarantier og elsertifikater inkluderes i grunnrenteinntekten, også for landbasert vindkraft. Dette ble foreslått i høringsnotatet, og høringsinstansene har ikke hatt innspill på dette punktet.

Departementet foreslår, i tråd med omtalen i Prop. 1 LS (2022–2023) og forslaget i høringsnotatet, at inntekter fra salg av elsertifikater, opprinnelsesgarantier og eventuell annen driftsstøtte skal inngå i grunnrenteinntekten på landbasert vindkraft. Det vil bidra til at grunnrenteinntekten i større grad reflekterer den fulle verdien av kraftproduksjonen. Inntektene fra disse instrumentene fastsettes på grunnlag av selskapes faktiske salgsinntekter.

Departementet viser til forslag til skatteloven ny § 18-10 annet ledd bokstav c, d og e.

5.6.3 Realisasjon av driftsmiddel og vindkraftanlegg

Realisasjon av driftsmiddel

I høringsnotatet foreslo departementet at gevinst ved realisasjon av driftsmiddel som benyttes i vindkraftvirksomheten skal inngå i grunnrenteinntekten, med tilsvarende fradrag for tap. Høringsinstansene har ikke kommet med merknader til løsningen som ble foreslått i høringsnotatet.

Departementet fastholder forslaget om at gevinst og tap ved realisasjon av driftsmidler som benyttes i vindkraftvirksomheten, skal henholdsvis inngå eller føres til fradrag i grunnrenteinntekten. Dette gjelder både avskrivbare og ikke-avskrivbare driftsmidler.

Kostnader til driftsmidler ervervet etter ikrafttredelsen av grunnrenteskatten, skal utgiftsføres umiddelbart etter bestemmelsene om kontantstrømskatt, se punkt 5.7.2. Inngangsverdien for disse driftsmidlene vil derfor være lik null. Gevin-

sten vil tilsvare vederlaget, og skal inntektsføres fullt ut i realisasjonsåret.

For driftsmidler ervervet før ikrafttredelsen av grunnrenteskatten skal gjenstående verdi fradragføres over tid i tråd med de alminnelige avskrivningsreglene, se punkt 5.7.3. Ved realisasjon av slike driftsmidler foreslår departementet at de alminnelige reglene om gevinst og tap ved realisasjon av driftsmidler i skatteloven §§ 14-44 til 14-46 får anvendelse. Inngangsverdien ved gevinstberegningen vil være skattemessig gjenstående verdi.

Departementet viser til forslag til skatteloven ny § 18-10 annet ledd bokstav b og § 18-10 tredje ledd bokstav a nr. 1 første punktum.

Realisasjon av vindkraftanlegg mv.

I høringsnotatet foreslo departementet at eierskifte av vindkraftanlegg i form av salg av aksjer eller andeler i eierselskapet skal kunne gjennomføres uten at fastsettingen av grunnrenteskatten påvirkes. Ved direkte salg av vindkraftanlegg ble det foreslått at gevinst eller tap skal inngå i overdragerens grunnrenteinntekt for inntektsåret. For å oppnå likebehandling mellom salg av aksjer eller andeler og direkte salg av vindkraftanlegg, ble det åpnet for at vindkraftanlegg kan realiseres med kontinuitet uten skattlegging når driftsmidlene overføres samlet. Det ble ikke foreslått særlige bestemmelser om fremføring av negativ grunnrenteinntekt ved konserninterne overføringer og skattefrie omorganisering.

Videre ble det i høringsnotatet foreslått at det ikke gis fradrag for omsetningsverdien av vindkraftanlegg omsatt før forslaget til grunnrenteskatt ble kjent, og det ble foreslått en regel for inntektsoppgjør ved opphør av drift. Departementet har ikke mottatt merknader til løsningene foreslått i høringsnotatet.

Departementet fastholder forslaget i høringsnotatet om at eierskifte av vindkraftanlegg i form av salg av aksjer eller andeler i eierselskapet ikke vil påvirke fastsettingen av grunnrenteskatten. Både skatteposisjonene knyttet til selskaps innmat (tårn, rotor, anleggsmaskiner mv.) og skatteposisjoner som ikke er knyttet til bestemte eiendeler (fremført negativ grunnrenteinntekt, fremført produksjonsavgift til fradrag, gevinst- og tapskonto mv.) videreføres uendret. Ettersom transaksjonen ikke endrer de skattemessige verdiene i det overdratte selskapet, vil en slik løsning innebære at grunnrenten vil komme til beskatning når inntekt genereres hos ny eier.

Departementet fastholder forslaget i høringsnotatet ved eierskifte av vindkraftanlegg som overdras direkte, uten salg av aksjer eller andeler. Ved slik samlet overdragelse vil utgangspunktet være at gevinst eller tap inngår i overdragerens grunnrenteinntekt for inntektsåret. Eventuelt tap kan samordnes med positiv grunnrenteinntekt fra løpende drift for det samme inntektsåret. Om inntekten fortsatt er negativ, kan den tilbakeføres til fradrag, med rente, i grunnrenteinntekt beregnet for det realiserste vindkraftanlegget for tidligere inntektsår.

I beskatningen av vannkraftverk er det åpnet for at samlet realisasjon av særskilte driftsmidler i kraftanlegg og fallrettigheter er unntatt fra skatteplikt. Unntaket innebærer at kraftverk og fallrettighet realiseres uten at det skjer et skattemessig oppgjør når overføringen er samlet, og overtaker viderefører de skattemessige verdiene og ervervstidspunktene for eiendeler, rettigheter og forpliktelser som overføres. Unntaket er regulert i skatteloven § 18-3 niende ledd bokstav b med virkning for grunnrenteskatten og skatteloven § 9-3 syvende ledd for den alminnelige inntektsskatten. Et tilsvarende unntak er innført ved samlet realisasjon av akvakulturtillatelse og driftsmidler som kan fradragføres umiddelbart i grunnrenteskatt på havbruk.

For å motvirke at grunnrenteskatten medfører innlåsnings effekter, og av hensyn til likebehandling med overdragelser av salg av aksjer eller selskapsandeler, fastholder departementet forslaget om å innføre et tilsvarende unntak for samlet overdragelse også i grunnrenteskatten på landbasert vindkraft.

Overdragelse anses for å skje samlet når samtlige driftsmidler i grunnrenteskattepliktig virksomhet overføres til én kjøper. Konesjonen kan ikke overdras uten tillatelse etter energiloven, og unntaket forutsetter derfor ikke at konsesjonen overføres ved den samlede realisasjonen. Overtaker må videreføre de skattemessige verdiene og ervervstidspunktene for eiendeler, rettigheter og forpliktelser som overføres. Fremført negativ grunnrenteinntekt og fremført produksjonsavgift videreføres i det overtakende selskapet. Andre skatteposisjoner som ikke har tilknytning til bestemte eiendeler i vindkraftanlegget, som gevinst- og tapskonto, vil derimot være i behold i det overdragende selskapet. For driftsmidler som er fradragført direkte, se punkt 5.7.2, vil den skattemessige verdien som overtaker skal videreføre, være lik null. Som for vannkraft foreslår departementet at skatteloven § 9-3 syvende ledd endres,

slik at unntaket får tilsvarende anvendelse i alminnelig inntektsbeskatning.

Når vindkraftanlegg overdras til ny eier midt i et inntektsår, foreslår departementet at grunnrenteinntekten fastsettes særskilt for overdrager og erverver. Bruttoinntekt og fradrag for kostnader fastsettes særskilt for overdrager og erverver etter de foreslåtte reglene for grunnrenteskatten. Overdragers grunnrenteinntekt i realisasjonsåret tillegges eventuell skattepliktig gevinst ved overdragelse av vindkraftanlegget. Tilsvarende vil tap være fradragsberettiget.

Som omtalt i høringsnotatet kan et vindkraftanlegg ha blitt omsatt i markedet før forslaget om grunnrenteskatt for landbasert vindkraft ble kjent. Departementet foreslår at det ikke gis fradrag for omsetningsverdien for slike overdragelser. Det vises til at omsetningsverdien kan reflektere hele eller deler av grunnrenten i vindkraftanlegget, og fradrag for omsetningsverdien ville dermed uthule grunnrenteskatten. I tillegg kan overdragelser ha blitt gjennomført ved kjøp og salg av aksjer der skattemessige verdier videreføres uendret. For fremtidige omsetninger vil partene kunne ta hensyn til grunnrenteskatten ved fastsettelsen av salgsprisen, jf. omtale i avsnittet ovenfor.

I grunnrenteskatten for vannkraft ble det vedtatt, etter forslag i Ot.prp. nr. 1 (2001–2002) punkt 11.5, at overdragende skattepliktiges fastsatte negative grunnrenteinntekt til fremføring etter skatteloven § 18-3 fjerde ledd, kan inngå ved skattefri overføring av vannkraftverk mellom selskap etter skatteloven § 11-21. Videre ble det vedtatt at negativ grunnrenteinntekt til fremføring kan inngå når det gis skattefritak etter skatteloven § 11-22 som ledd i rasjonalisering av virksomhet.

De særskilte bestemmelsene for vannkraft i skatteloven §§ 11-21 og 11-22 er begrunnet i særlige forhold i bransjen, og har blant annet bakgrunn i de organisasjonsformer som var etablert i kraftbransjen ved kraftskattereformen. Departementet legger til grunn at tilsvarende særlige forhold ikke gjør seg gjeldende i vindkraftnæringen, og viser til at det ikke har kommet merknader til løsningen som ble foreslått i høringsnotatet. Departementet mener det derfor foreløpig ikke er behov for å innføre tilsvarende regler i grunnrenteskatt på landbasert vindkraft.

Departementet fastholder forslaget om et inntektsoppgjør ved opphør av drift, slik det ble foreslått i høringsnotatet. Ved opphør av driften, med fjerning av vindkraftanlegg og tilbakeføring av området, vil det ikke lenger vil være grunnrenteinntekt til beskatning. Inntektsoppgjøret gjennomføres etter at opprydding og tilbakeføring er gjen-

nomført. For driftsmidler som ikke lenger har tilknytning til den grunnrenteskattepliktige virksomheten, må gevinst eller tap inngå i grunnrenteinntekten i opphørsåret. Om gevinst eller tap på slike driftsmidler skal inngå i grunnlaget for skatt på alminnelig inntekt, beror på om det foreligger realisasjon, for eksempel i form av utrangering, salg eller ødeleggelse. Eventuell negativ grunnrenteinntekt, inkludert kostnader ved fjerning og tilbakeføring, utbetales ved opphør av virksomhet i vindkraftanlegget, jf. punkt 5.7.9 og punkt 5.8.

Departementet viser til forslag til skatteloven ny § 18-10 femte ledd og § 18-10 syvende ledd, og forslag til endring i skatteloven § 9-3 syvende ledd.

5.6.4 Tilordning av volumer til vindkraftanlegg og vannkraftverk

Dersom en skattepliktig eier flere vindkraftanlegg, og eventuelt også vannkraftanlegg, kan det ved fastsetting av grunnrenteinntekt oppstå spørsmål om fordeling av volumer levert til forhåndsbestemt pris mv. på de ulike anleggene. I grunnrenteskatten på vannkraft er hovedprinsippet at kraft som verdsettes til annet enn spotmarkedspris, blir fordelt forholdsmessig på den skattepliktiges kraftverk, time for time og i samme forhold som årsproduksjonen ved de ulike kraftverkene. Noen særlige fordelingsregler gjelder likevel, se Finansdepartementets forskrift til skatteloven §§ 18-3-18 til 18-3-22.

I høringsnotatet foreslo departementet tilordningsregler av kraftvolum mellom vannkraftverk og vindkraftanlegg. Det har ikke kommet høringsmerknader til forslagene.

Departementet legger til grunn at tilordningen i hovedsak skal gjennomføres på samme måte som foreslått i høringsnotatet. Det innebærer følgende:

For skattepliktige som har både vindkraftanlegg og vannkraftverk, skal konsesjonskraft fordeles på den skattepliktiges vannkraftverk (ikke vindkraftanlegg) etter bestemmelsene som gjelder for slik fordeling i grunnrenteskatten for vannkraft.

Volum som omfattes av kontraktsunntaket for standard fastprisavtaler, skal fordeles på den skattepliktiges vindkraftanlegg og eventuelt vannkraftverk. Det innebærer at leveranser som omfattes av kontraktsunntaket, skal fordeles forholdsmessig etter faktisk årsproduksjon i vindkraftanleggene og eventuelt vannkraftverkene som den skattepliktige, eller selskap i samme konsern, eier. Fordelingen skjer time for time.

For skattepliktige som har vannkraftverk i tillegg til vindkraftanlegg, kan leveranser være omfattet av de eksisterende kontraktsunntakene for industrikraft i grunnrenteskatten på vannkraft, jf. punkt 3.5. Det gjelder i dag regler om fordeling av kontraktsvolumet på den skattepliktiges vannkraftverk. Hovedprinsippet er som nevnt at volumene skal fordeles forholdsmessig etter den faktiske årsproduksjon i kraftverk som den skattepliktige, eller selskap i samme konsern, eier. Eies kraftverket gjennom en andel i et selskap med deltakerfastsetting som skattlegges etter bruttometoden, skal kraftleveransen fordeles på denne andelen av kraftverkets faktiske årsproduksjon. Ved leieavtaler hvor utleier bare disponerer deler av kraftverkets produksjon, skal fordelingen skje forholdsmessig til den kraft som utleieren disponerer for det utleide kraftverk. Leieinntekter skal i sin helhet anses tilordnet leietakers andel av produksjonen i det utleide kraftverket.

Ved innføring av grunnrenteskatt på vindkraftanlegg er det et spørsmål om leveranser som omfattes av gjeldende kontraktsunntak i grunnrenteskatten på vannkraft, skal fordeles på alle vindkraftanlegg og vannkraftverk. For skattepliktige som bare har vindkraftanlegg, vil problemstillingen ikke være aktuell. Departementet foreslo i høringsnotatet at leveranser som omfattes av de gjeldende kontraktsunntakene i grunnrenteskatten på vannkraft, skal fordeles på den skattepliktiges vannkraftverk, i samsvar med gjeldende regler. Departementet fastholder forslaget.

Som nevnt under punkt 5.6.1 foreslår departementet at det på nærmere vilkår skal gjelde et unntak fra verdsettelse til spotmarkedspris når det er inngått kraftavtaler om levering til forhåndsbestemt pris før 28. september 2022, som står i sammenheng med vindkraftanlegg. Departementet foreslo i høringsnotatet at leveranser etter slike avtaler, fordeles forholdsmessig etter den faktiske årsproduksjonen i vindkraftanleggene som den skattepliktige, eller selskap i samme konsern, eier. Departementet fastholder forslaget.

Unntaket for prissikring som er etablert før 28. september 2022, gjelder også ved levering til spotmarkedspris når det er inngått finansiell sikring for et tilsvarende volum. I denne proposisjonen er det foreslått en overgangsordning som innebærer at inntekt fra langsiktige, fysiske fastprisavtaler mellom uavhengige parter for prosjekter som etableres i 2024–2030, beregnes etter avtalt pris, se punkt 5.6.1. Departementet legger opp til at kraftvolum som omfattes av slike avtaler, fordeles på samme måte som volum i fysiske kraftavtaler med

forhåndsbestemt pris før 28. september 2022. Det betyr at leveransene fordeles forholdsmessig etter den faktiske årsproduksjonen i vindkraftanleggene som den skattepliktige, eller selskap i samme konsern, eier.

Departementet har vurdert metoden for fordeling av sikret volum på ulike vindkraftanlegg i et konsern nærmere, og legger til grunn en noe justert fordelingsmetode, sammenlignet med forslaget i høringsnotatet. Ved tilordning av volum som er sikret finansielt, skal det sikrede volumet ikke redusere volumet ved et vindkraftanlegg som skal verdsettes til spotmarkedspris, slik som ved fordeling av volum under kontraktsunntakene. I stedet skal inntekt ved salg av volum som er sikret finansielt, og gevinst (eller tap) på sikringsinstrumenter medtas ved fastsettingen av grunnrenteinntekt som to separate poster for hvert vindkraftanlegg, se punkt 5.6.1.

Gevinst eller tap på relevante sikringsinstrumenter skal likevel bare medtas i den utstrekning gevinsten eller tapet knytter seg til produsert volum ved vindkraftanlegget som er sikret, og som ikke omfattes av de øvrige verdsettelsesunntakene (kontraktsunntakene). Departementet legger opp til at fordelingen og den eventuelle avkortingen av gevinst eller tap gjennomføres etter en sjablonmessig modell, der det ses hen til netto gevinst eller tap på omfattede sikringsinstrumenter for hele inntektsåret, og årsproduksjonen ved de enkelte vindkraftanlegg som andel av total årsproduksjon i skattekonsernet. Metoden kan beskrives slik:

Fastsettingen gjelder konsernets totale netto gevinst eller tap på den finansielle sikringen. Det må i tilfeller av sikring mot nordisk systempris som ikke samtidig er et element i sikring mot områdeprisen, først trekkes ut en andel av gevinst eller tap for dette instrumentet. Denne skal svare til andelen av eventuell årsproduksjon i andre nordiske land sett i forhold til total årsproduksjon i skattekonsernet.

Deretter fastsettes en nettogevinst eller et nettotap på de relevante sikringsinstrumentene for hele konsernet. Etter dette fordeles totalt, sikret volum til de ulike vindkraftanleggene i samsvar med anleggenes andel av årsproduksjonen i konsernet. Dersom sikret volum som fordeles til et vindkraftanlegg, etter fordeling av kraftvolumer som er knyttet til kontraktsunntakene, overstiger restproduksjonen som, året sett under ett, skal verdsettes til spotmarkedspris, skal det overskytende volumet redusere gevinst eller tap ved sikringen som skal inngå i grunnrenteinntekt. Dette skjer ved at nettogevinst eller nettotap på sik-

ringsinstrumentene reduseres med en andel lik det overskytende volumets andel av totalt, sikret volum.

Neste trinn blir å fordele den totale (eventuelt avkortede) nettogevinsten eller det totale nettotapet på vindkraftanleggene i samme forhold som anleggenes andel av total årsproduksjon i konsernet.

Ved fordeling av volum som omfattes av kontraktsunntak, skal det stipuleres et «dekningskjøp» ved underskudd av kraftproduksjon når kraftvolumet er fordelt til et vindkraftanlegg. Det ovenstående innebærer at det ikke er slik her.

Kraft som forbrukes i egen produksjonsvirksomhet, herunder kraft som tas ut av eier og forbrukes i eierens produksjonsvirksomhet (egenkraft), verdsettes i grunnrenteskatten på vannkraft til gjennomsnittet av prisen på kraft i henhold til visse langsiktige kjøpskontrakter. Ved tilordning til skattepliktiges kraftverk skal leveransene fordeles forholdsmessig etter kraftverkenes faktiske årsproduksjon. Departementet foreslår at egenkraft fortsatt bare skal fordeles på den skattepliktiges vannkraftverk, selv om den skattepliktige også har vindkraftanlegg.

Tilordningsløsningen som er omtalt her, krever endringer i Finansdepartementets forskrift til skatteloven.

5.7 Fradrag

5.7.1 Driftskostnader

I høringsnotatet foreslo departementet at kostnader som regulært følger av vindkraftproduksjonen, skal være fradragsberettiget i grunnrenteskatten. I forslaget er det driftskostnadene som påløper frem til innmatingen av kraften på kraftnettet, som gir rett til fradrag. Det henger sammen med at grunnrenteskattepliktig inntekt foreslås beregnet ut fra spotmarkedspriser innmattet i overføringsnettet. Forslaget inkluderte derfor fradrag for kostnader som påløper frem til innmating av kraft til nettet. Fradrag for overføringskostnader for øvrig ble ikke foreslått, og fradrag i grunnrenteskatten for salgs-, markedsførings- eller finanskostnader ble foreslått avskåret.

Flere høringsuttalelser viser til at den foreslåtte fradragsretten er for snever. *Ernst & Young Advokatfirma AS* mener det bør fremgå uttrykkelig at det er tilstrekkelig for fradragsrett at driftskostnaden knytter seg til den grunnrenteskattepliktige virksomheten og at både direkte og indirekte kostnader knyttet til denne virksomheten er fradragsberettiget. Videre ber Ernst & Young om

at det sies uttrykkelig at det ikke er et krav at kostnaden må knytte seg direkte til selve aktiviteten kraftproduksjon.

Å *Energi AS* viser til at Agder Energi tidligere har uttalt til departementet at det er utfordringer med hvordan skattemyndighetene praktiserer tilknytningsvilkåret ved fastsettelse av grunnrenteinntekt for vannkraft. De mener skattemyndighetene bruker et for snevert tilknytningsvilkår, noe som i sin tur betyr at selskapet ikke får fradrag for alle relevante kostnader i grunnrenteinntekten.

Departementet viser til at tilknytningskriteriet for kostnader i grunnrenteskatten på vannkraft er noe snevrere enn det alminnelige tilknytningskriteriet i skatteloven § 6-1. At tilknytningen er ulik, følger av ordlyden. Der skatteloven § 6-1 gir fradrag for kostnad som er «pådratt for å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt», er utgangspunktet for fradragsretten i skatteloven § 18-3 tredje ledd bokstav a nr. 1 «[d]riftskostnader som regulært følger av kraftproduksjonen». Kostnadene må altså både være regulære og følge av kraftproduksjonen, ikke av skattepliktig virksomhet generelt. I samme bestemmelse er det dessuten avgrenset mot flere kostnader, blant annet salgs-, overførings- og finanskostnader, samt kostnader til leie av fallrettighet. Dette innebærer at en rekke kostnader kan være fradragsberettigede i alminnelig inntekt etter § 6-1, men ikke i bruttoinntekten etter § 18-3 annet ledd.

Etter departementets syn er det ikke forskjeller mellom den eksisterende grunnrenteskatten på vannkraft og den foreslåtte grunnrenteskatten på landbasert vindkraft som tilsier at reglene om fradragsrett og tilknytning skulle være ulike i de to skattene. Departementet fastholder derfor forslaget om et tilknytningskriterium for fradragsberettigede kostnader i grunnrenteskatten for landbasert vindkraft som svarer til kriteriet i grunnrenteskatten for vannkraft. Den foreslåtte ordlyden om fradrag for driftskostnader som regulært følger av vindkraftproduksjonen, fastholdes. Dette inkluderer arbeidslønn og andre personalkostnader, kostnader til vedlikehold, forsikring, administrasjon og andre produksjonskostnader som er henførbare til kraftanlegget. Andre driftskostnader som virksomheten har, men som ikke knytter seg til selve kraftproduksjonen, vil ikke være fradragsberettiget i grunnrenteskatten. Et eksempel på dette er kostnader ved organisering av virksomheten,

Departementet fastholder også at det gis fradrag for kostnader som påløper frem til innmating av kraft til nettet, ettersom inntekten beregnes på grunnlag av spotmarkedspriser for kraften mates

inn i overføringsnettet. Det gis ikke fradrag for overføringskostnader for øvrig.

For vurderingen av finanskostnader og salgs- og markedsføringskostnader vises det henholdsvis til punktene 5.7.6 og 5.7.7.

Grunnrenteskatten beregnes separat for hvert vindkraftanlegg. Fradragsberettigede kostnader som er til nytte ved produksjon i flere vindkraftanlegg som den skattepliktige eier, skal fordeles på en måte som er egnet til å gi samsvar mellom kostnadsandel og nytte for hvert kraftanlegg. Tilsvarende fordeling skal foretas for kostnader som er til nytte både for kraftproduksjon og annen virksomhet som den skattepliktige driver. Fordeelingen er omtalt i punkt 5.7.5.

Departementet viser til forslag til skatteloven ny § 18-10 tredje ledd bokstav a nr. 1.

5.7.2 Investeringskostnader

I høringsnotatet foreslo departementet at grunnrenteskatten på landbasert vindkraft skal utformes som en kontantstrømskatt der selskapene gis umiddelbart fradrag for investeringskostnader på samme måte som driftskostnader. På denne bakgrunn foreslo departementet i høringsnotatet at investeringskostnader skal komme til fradrag det året driftsmidlene aktiveres.

Høringsinstanser som har uttalt seg om valg av modell for grunnrenteskatten, er generelt positive til en kontantstrømskatt, ettersom den virker nøytralt for fremtidige investeringer. Umiddelbart fradrag for investeringer har den positive virkningen at det ikke gir opphav til diskusjon om kompensasjon for avskrivninger/fråinntekt.

Departementet fastholder det prinsipielle utgangspunktet for kontantstrømskatten og forslaget i høringsnotatet om at investeringskostnader kan fradragsføres i sin helhet i grunnrenteinntekten i det inntektsåret kostnaden er aktivepliktig i alminnelig inntektsskatt. Departementet bemerker at investeringskostnader utgjør en betydelig del av kostnadene for et vindkraftanlegg, blant annet kostnader for fundament, tårn, vindturbin, kablede anlegg/transformatorstasjoner, servicebygg, anleggsveier og oppstillingsplasser. I alminnelig inntektsskatt anses slike driftsmidler å være «varige og betydelige», og skal aktiveres og avskrives årlig over driftsmiddelets antatte levetid etter reglene i skatteloven §§ 14-40 flg. Med kontantstrømskatt og direkte fradrag vil selskapene dermed få tidligere fradrag for nye investeringer enn det som følger av avskrivningsreglene for alminnelig selskappsskatt.

Umiddelbar fradragsføring av hele investeringskostnaden innebærer at det ikke er noen inngangsverdi å trekke fra i vederlaget når driftsmiddelet realiseres. Dersom driftsmiddelet senere realiseres, skal eventuell gevinst føres som grunnrenteskattepliktig inntekt i sin helhet. Det vises til punkt 5.6.3 om realisasjon.

Skattedirektoratet mener det bør presiseres om det er valgfrihet for den skattepliktige å velge kontantstrømsfradrag eller periodiserte fradrag. Skattedirektoratet viser videre til at det er lagt opp til at kostnadene kan utgiftsføres direkte i det året driftsmidlene aktiveres. Skattedirektoratet foreslår at ordlyden i forslag til skatteloven ny § 18-10 tredje ledd nr. 5 justeres slik at den gjenspeiler at aktiveringsplikt både er et materielt vilkår for fradragsrett, og at fradraget skal tidfestes på aktiveringstidspunktet.

Departementet er enig i at skatteloven ny § 18-10 tredje ledd nr. 5 første punktum bør presisere tidfestingen av fradraget, slik skatteloven § 18-3 tredje ledd nr. 5 første punktum gjør, slik at de to blir tilnærmet likelydende.

Ordene «i stedet for å avskrives» bør likevel ikke inntas i den foreslåtte, nye skatteloven § 18-10 tredje ledd nr. 5 første punktum. Dette fordi det har vært reist spørsmål om avskrivbarhet er et vilkår for umiddelbar fradragsføring. Departementet presiserer at avskrivbarhet ikke er et vilkår for umiddelbar fradragsføring, verken for vannkraft eller landbasert vindkraft.

Fradragsretten følger av forslag til ny skatteloven § 18-10 tredje ledd bokstav a nr. 1, og gjelder for «kostnader som regulært følger av vindkraftproduksjonen», men med enkelte presiseringer og avskjæringer. Om et driftsmiddel er gjenstand for slit og elde, og dermed avskrivbart, er ikke avgjørende for fradragsretten i grunnrenteskatten. Tvert imot gis det i grunnrenteskatten direkte fradrag for hele investeringskostnaden på aktiveringstidspunktet, i tråd med prinsippet for kontantstrømskatt, uavhengig av driftsmidlets levetid.

Departementet anser det heller ikke nødvendig å endre ordlyden i ny skatteloven § 18-10 tredje ledd nr. 5 første punktum fra «kan» til «skal». Det vises til ordlyden i skatteloven § 18-3 tredje ledd nr. 5 første punktum, og at samme løsning skal gjelde for landbasert vindkraft som for vannkraft. Det fremgår av ordlyden i lovforslaget at det er kostnader som i alminnelig inntekt ville vært aktiveringspliktige i det aktuelle inntektsåret, som i stedet kommer til fradrag direkte.

I høringsnotatet ble det foreslått at kostnader til anlegg av veier og oppstillingsplasser skulle

kunne fradragsføres direkte. Ved fastsetting av alminnelig inntekt er behandlingen av kostnader til anlegg av veier og oppstillingsplasser todelt, avhengig av om kostnadene er investerings- eller vedlikeholdskostnader. Generelt må driftsmidler, på linje med andre kostnader, oppføres for å være fradragsberettigede i alminnelig inntekt etter skatteloven § 6-1. Driftsmidler oppføres ved verdiforringelse ved slit og elde, jf. skatteloven § 6-10. Ettersom veier mv. ved normalt vedlikehold som regel ikke er gjenstand for verdiforringelse ved slit og elde, kommer i utgangspunktet heller ikke investeringskostnadene til fradrag gjennom avskrivninger. Først ved realisasjon vil investeringskostnadene komme til fradrag i alminnelig inntekt. Kostnader til vedlikehold av veien kan imidlertid fradras fortløpende.

Etter energilovforskriften § 3-5 bokstav d «plikter den tidligere konsesjonæren å fjerne det nedlagte anlegg og så langt det er mulig føre landskapet tilbake til naturlig tilstand» ved nedleggelse, se også punkt 5.7.9. I den grad tilbakeføringsplikten omfatter hjelpeanlegg som veier mv., vil investeringskostnadene komme til fradrag når ryddingen gjennomføres. Departementet foreslår ingen endring når det gjelder avskrivning for veier og oppstillingsplasser for vindkraftanlegg i *alminnelig inntekt*.

I grunnrenteskatten fastholder departementet forslaget i høringsnotatet om å tillate direkte fradragsføring av kostnadene for anlegg av nye veier mv. i grunnrenteskatten. Denne løsningen er mest i tråd med prinsippene for kontantstrømskatt.

Eventuelle kostnader til fjerning av veier vil først kunne fradragsføres i grunnrenteskatten når rydding gjennomføres, som i alminnelig inntekt.

I høringsnotatet ble det foreslått at kostnader til *erverv* av eksisterende vindkraftanlegg ikke var fradragsberettiget i grunnrenteskatten.

Departementet fastholder at kostnader ved *erverv* av eksisterende vindkraftanlegg ikke skal kunne fradragsføres. Kjøper av vindkraftanlegg vil, ved samlet overdragelse, tre inn i selgers skattemessige posisjoner, se punkt 5.6.3.

Departementet foreslår at ved overdragelse i løpet av et inntektsår, fastsettes grunnrenteinntekten særskilt for overdrager og erverver på grunnlag av den enkeltes forhold. Foretatte investeringer vil dermed komme til fradrag for selger, mens kjøper overtar gjenstående verdier på historiske investeringer. Dette gir sammenheng med løsningen som er foreslått for driftsmidler generelt.

Skattedirektoratet mener det bør presiseres at *erverv* av grunnareal knyttet til det konsesjonspliktige området ikke kan fradras i grunnrenteinn-

tekten, slik at det blir nøytralitet mellom ervervede og leide grunnarealer. Det vises til at en slik presisering er inntatt i kontantstrømfradraget for vannkraftanlegg hvor det følger at kostnader til erverv av fallrettigheter ikke kan fradragsføres.

Departementet er enig i at det bør presiseres at kostnader til erverv av grunnareal ikke bør være fradragsberettiget i grunnrenteinntekt, på samme måte som løpende kompensasjon til grunneier for bruk av arealet. Departementet viser til punkt 5.7.11 og forslag til skatteloven § 18-10 tredje ledd bokstav a nr. 5.

5.7.3 Historiske investeringer

I høringsnotatet foreslo departementet at det skulle gis fradrag i grunnrenteinntekten for skattemessig gjenstående verdi for driftsmidler som på ikrafttredelsestidspunktet allerede er aktivert og avskrives i alminnelig inntekt. Med «skattemessig gjenstående verdi» siktet man til nedskrevne verdier for driftsmidler slik disse fremkommer i skattemeldingen ved utgangen av inntektsåret før ikrafttredelseåret. Skattemessig gjenstående verdi for historiske investeringer ble foreslått å kunne fradragsføres i grunnrenteinntekten etter de samme reglene som for saldoavskrivninger i alminnelig inntekt.

For investeringer som har vært avskrevet etter de særskilt gunstige reglene for driftsmidler i vindkraftanlegg i skatteloven § 14-51, med lineær avskrivning over fem år, vil gjenstående skattemessig verdi være vesentlig lavere enn om investeringskostnaden hadde blitt avskrevet etter ordinære avskrivningsregler. Departementet ba i høringsnotatet om innspill til en mulig lempeligere løsning, der skattemessig gjenstående verdi for driftsmidler omfattet av de særskilte avskrivningsreglene i stedet beregnes som om de hadde vært avskrevet etter de ordinære avskrivningsreglene.

Videre ble det foreslått at historiske investeringer i veier, oppstillingsplasser og andre ikke-avskrivbare driftsmidler som er aktivert, men ikke realisert før inntektsåret 2023, skal kunne fradragsføres i grunnrenteinntekten ved realisasjon. Dette er tilsvarende som i alminnelig inntekt. Ved opphør av vindkraftvirksomhet ble det foreslått et gevinst- og tapsoppgjør med virkning for grunnrenteinntekten.

Mange av høringsinstansene fra næringen, som nevnt i punkt 5.4, mener primært at eksisterende vindkraftanlegg bør unntas fra grunnrenteskatten, eventuelt kompenseres fullt ut for avståelse av driftsmidler til staten, med fradrag i første

inntektsåret. *Aneo AS* og *Samlet kraftbransje nord for Dovre* mener at markedsmessig verdi av eksisterende vindkraftanlegg bør komme til fradrag i innføringsåret, dersom disse anleggene omfattes av grunnrenteskatten. *Vardar AS* mener det er helt avgjørende at det skilles mellom eksisterende og ny vindkraft ved vurderingen av grunnrenteskatt på landbasert vindkraft.

Enkelte andre høringsinstanser tar til orde for andre alternative inngangsverdier. *Advokatfirmaet PricewaterhouseCoopers AS* mener at det bør gis umiddelbart fradrag i grunnrenteinntekten i år én for gjenanskaffelsesverdien av driftsmidlene i eksisterende vindkraftverk. Alternativt kan man ta utgangspunkt i opprinnelig skattemessig verdi før avskrivninger, eventuelt med reduksjon med hensyn til forventet gjenværende levetid eller konseksjonsperiode. *Advokatfirma DLA Piper Norway DA*, *DNB Bank ASA* og *Renantis Norway AS* mener verdien på driftsmidlene bør settes til historisk kostpris.

Som et alternativ foreslår *Cloudberry Clean Energy ASA* at staten kan la konsesjonær fremføre 51,3 pst. av markedsverdien til prosjektet som underskudd, med et markedsmessig rentepåslag. Eventuell gjenværende, negativ grunnrentesaldo utbetales på en fastsatt dato, eksempelvis 1.1.2027.

Vedrørende de to alternativene for avskrivning i høringsforslaget, skattemessig inngangsverdi og eventuelt lempeligere løsning for de raskere avskrevne driftsmidlene, viser *Fornybar Norge* til Skatteutvalgets vurderinger i NOU 2022: 20. Etter deres syn kan det ikke være tvil om at de ordinære avskrivningsreglene gir et bedre bilde av «gjenværende økonomisk verdi» enn de spesielle reglene med fem års lineære avskrivninger. Det påpekes imidlertid at begge alternativene i høringsnotatet bryter med en grunnleggende forutsetning for at kontantstrømskatten skal være nøytral, fordi eier sitter igjen med store investeringskostnader som ikke har kunnet bli trukket fra i grunnrenteskatten. Dette synspunktet fremmes også av *YS* og *LO*.

Også *NHO* støtter en løsning som innebærer at skattemessig verdi for driftsmidler beregnes som om de hadde vært avskrevet etter de ordinære avskrivningsreglene, men mener at gjenstående økonomisk verdi bør komme til fradrag i innføringsåret ved en eventuell kontantstrømskatt, slik også Skatteutvalget har påpekt. *Samfunnsbedriftene Energi* peker på at en annen løsning kan være at disse kraftverkene får en friinntekt i grunnrenteberegningen som skjermer normal avkastning på investert kapital fra grunnrente-

skatt. Også *Buheii Vindkraft AS* og *Tysvær Vindpark AS* foreslår en alternativ ordning som for vannkraft, der nye investeringer kan fradragføres direkte, mens historiske investeringer gir rett til friinntektsfradrag. Det er også mulig å se hen til overgangsordningen som ble innført for vannkraftverk i 1996. Sistnevnte nevnes også av *Alta Kraftlag SA*, *Norgesgruppen ASA*, *Varanger Kraft AS* og *Å Energi AS*.

Skattedirektoratet er enig i at inngangsverdi lik skattemessig gjenstående verdi etter ordinære avskrivningsregler for driftsmidler som har vært omfattet av skatteloven § 14-51, vil være en rimeligere løsning for den skattepliktige. Det vil være en administrativ fordel å benytte gjenstående skattemessig verdi slik de fremkommer i skattemeldingen ved utgangen av inntektsåret 2022.

Departementet viser til at Skatteutvalget i NOU 2022: 20 pekte på at grunnrenteskatter bør benyttes i så stor utstrekning som mulig. Utvalget omtalte samtidig overgangsordninger ved innføring av grunnrenteskatt:

Hvis det deretter innføres en grunnrenteskatt, vil nåværende eiere påføres et økonomisk tap, forutsatt at de har kjøpt sin del av virksomheten ut fra en forventning om at gjeldende skatteregler vil ligge fast. Grunnrenteskatten vil fremdeles virke nøytralt på fremtidige investeringsbeslutninger i den aktuelle næringen, men tapet som påføres nåværende eiere, vil likevel kunne oppleves urimelig. En kan begrense tapet til nåværende eiere dersom gjenværende økonomisk verdi av fysiske driftsmidler i virksomheten hensyntas i beregningen av fremtidig grunnrenteskatt, enten ved at verdien av driftsmidlene inngår i avskrivnings- og friinntektsgrunnlaget (periodisert skatt) eller ved at verdien av driftsmidlene utgiftsføres umiddelbart (kontantstrømskatt). Da vil staten kompensere for den delen av historiske investeringskostnader som relaterer seg til fremtidig driftsinntekt, som nå blir grunnrenteskattepliktig.

Det vises videre til omtalen av behandlingen av eksisterende vindkraftanlegg i punkt 5.4, og at det er flere forhold som må avveies ved utforming av overgangsordninger. Behandlingen av historiske investeringer vil ikke påvirke selskapenes insentiv til nye vindkraftinvesteringer, men kan påvirke grunnrenteskatten for eksisterende eiere, avhengig av utformingen og hvor stor restverdi av driftsmidlene som gjenstår. For historiske investeringer foreslår departementet tilpasninger både gjen-

nom nivået på inngangsverdien og periodiseringen av fradraget, herunder kompensasjon for avskrivninger over tid.

Inngangsverdi for historiske investeringer

Enkelte høringsinstanser ønsker «full kompensasjon» til eiere ved innføring av grunnrenteskatt, og flere har foreslått alternative inngangsverdier, som opprinnelig skattemessig verdi, historisk kostpris, markedsmessig verdi eller gjenanskaffelsesverdi. *Fornybar Norge* påstår i sitt hørings svar at begge alternativer i høringsnotatet vil bryte med nøytraliteten i kontantstrømskatten.

Departementet presiserer at det med nøytralitet i denne sammenhengen siktes til virkningen grunnrenteskatten vil ha for selskapenes fremtidige investeringsbeslutninger. Behandlingen av historiske investeringer, herunder fastsettingen av inngangsverdi, vil ikke påvirke selskapenes insentiver til å foreta nye vindkraftinvesteringer.

Departementet bemerker videre at dersom inngangsverdien ble satt til markedsverdien av vindkraftanlegget («full kompensasjon»), ville inngangsverdien reflektert nåverdien av fremtidig kontantstrøm i anlegget og dermed medført at det også ble gitt fradrag for grunnrenten i virksomheten. Med inngangsverdi lik markedsverdien av anlegget ville provenyet fra grunnrenteskatten i eksisterende anlegg bli tilnærmet null over tid. Også de andre forslagene ville gitt vesentlig høyere inngangsverdi enn i departementets forslag i høringsnotatet og dermed redusert provenyet.

Samtidig erkjenner departementet at det i overgangen til grunnrenteskatt er en utfordring at investeringer er foretatt og avtaler er inngått, og at det er flere hensyn som taler for overgangsordninger for historiske investeringer. I den utstrekning fradrag for historiske investeringer er lavere enn gjenanskaffelseskostnaden av driftsmidlene, vil det isolert sett utgjøre en forskjell mellom eksisterende og nye driftsmidler. Det vises til at det foreslås romslige overgangsordninger for historiske investeringer. Avveiningene er nærmere redegjort for i punkt 5.4.

Departementet mener at inngangsverdien for historiske investeringer i grunnrenteskatten bør baseres på skattemessig gjenstående verdi. Det vil si den verdien av driftsmidlet som gjenstår etter at avskrivninger er trukket fra. Dette er en kjent skattemessig størrelse, og så lenge de foregående avskrivningene har reflektert driftsmidlets økonomiske verdifall, vil det være et samsvar

mellom skattemessig gjenstående verdi og gjenstående økonomisk verdi av driftsmidlet.

Å sette inngangsverdien til skattemessig gjenstående verdi er samme løsning som ble valgt både ved innføring av grunnrenteskatt på vannkraft i 1997 og ved overgangen til kontantstrømskatt i 2021, samt ved innføring av grunnrenteskatten på havbruk. For vannkraft var det en utfordring at historisk kostpris ikke var kjent for alle driftsmidler. Selskapene fikk dermed mulighet til å velge om kostprisen skulle baseres på historisk kostpris eller en estimert gjenanskaffelseskostnad som ble sjablongmessig beregnet av NVE. Uansett om selskapene valgte historisk kostpris eller gjenanskaffelseskostnad, skulle inngangsverdien reduseres med skattemessige avskrivninger i eiertiden frem til og med inntektsåret 1996.

For vindkraft er historisk kostpris en kjent størrelse, og denne vil være gjenstand for skattemessige avskrivninger tilsvarende som for vannkraft. En del driftsmidler i vindkraftnæringen har imidlertid hatt lineære avskrivninger over fem år, jf. skatteloven § 14-51. For anlegg som har hatt slike forserte avskrivninger, kan gjenstående skattemessig verdi for driftsmidlene være lav, og i noen tilfeller lik null. Raske avskrivninger har vært en fordel for selskapene i alminnelig selskapskatt, men den relativt lave skattemessige gjenstående verdien vil være en ulempe dersom denne benyttes som inngangsverdi i grunnrenteskatten. Mange av høringsinstansene peker derfor på at for disse driftsmidlene bør minimum det lempeligere alternativet i høringsnotatet legges til grunn, der inngangsverdien for disse investeringene fastsettes etter ordinære saldoavskrivninger.

Departementet legger vekt på at investeringskostnader utgjør en vesentlig del av samlede kostnader for vindkraftanlegg. Departementet foreslår at inngangsverdien for disse beregnes som om de hadde vært avskrevet etter ordinære saldoregler. Dette anslås å medføre vesentlig reduksjon av provenyet fra grunnrenteskatten de første årene etter innføring, se punkt 7.1.

Når forslaget for noen investeringer medfører økt inngangsverdi som fradragsføres i grunnrenteskatten, må tilsvarende økning gjøres i avskrivningsgrunnlaget for grunnrenterelatert selskapskatt som fradragsføres i grunnrenteinntekten, se punkt 5.9, der økningen avskrives i tråd med saldoreglene. Dette sikrer at avskrivningen for historiske investeringer over tid får effekt mot den effektive grunnrenteskatten på 35 pst.

Frdrag for historiske investeringer mot en høyere skattesats kan gi selskapene insentiv til å redusere skattemessige avskrivninger for inn-

tektsåret 2023 og flere inntektsår tilbake i tid. Etter skatteforvaltningsloven § 9-4 kan skattepliktig selv endre opplysninger i tidligere leverte skattemeldinger for inntektsskatt inntil tre år etter leveringsfristen. En slik endring kan være interessant for anlegg omfattet av de ordinære saldoavskrivningsreglene. For skattepliktig som for disse inntektsårene ikke har avskrevet driftsmidlene med maksimale satser, nedjusteres derfor inngangsverdien som om maksimale saldoavskrivningssatser var benyttet. Dersom inngangsverdien nedjusteres, må tilsvarende nedjustering gjøres i grunnlaget for avskrivninger i grunnrenterelatert selskapskatt som fradragsføres i grunnrenteinntekten.

Eventuell opp- eller nedjustering av inngangsverdien får også betydning for skattemessig inngangsverdi ved beregning av gevinst eller tap ved realisasjon eller opphør.

Departementet foreslår at historiske investeringer i veier, oppstillingsplasser og andre ikke-avskrivbare driftsmidler som er aktivert, men ikke realisert før inntektsåret 2024, inngår i grunnrenteskatten og fradragsføres ved realisasjon, tilsvarende som i alminnelig inntekt. Ved opphør av vindkraftvirksomheten gjennomføres det et gevinst- og tapsoppgjør med virkning for grunnrenteinntekten, se punkt 5.6.3.

Periodisering av frdraget for historiske investeringer

Enkelte høringsinstanser har foreslått at inngangsverdien av historiske investeringer fradragsføres umiddelbart. Andre høringsinstanser har pekt på at dersom inngangsverdien skal avskrives, bør det også gis frdrag for en friinntekt, som kompenserer for verditapet ved at investeringer avskrives over tid, i stedet for å utgiftsføres umiddelbart.

For nye investeringer innebærer grunnrenteskatten at det skal gis direkte frdrag for hele investeringskostnaden. En tilsvarende løsning for historiske investeringer ville vært at inngangsverdien kunne fradragsføres i sin helhet i 2024. Det ville imidlertid ført til svært store frdrag og negativ grunnrenteinntekt i 2024, som selskapene kunne fremføre til frdrag i påfølgende år. Med en slik løsning ville det tatt lang tid før grunnrenteskatten ga proveny til staten.

Etter d e p a r t e m e n t e t s vurdering er det mer hensiktsmessig at inngangsverdien kan avskrives over tid gjennom saldoavskrivninger. Det er et kjent element i skattesystemet generelt, men også i grunnrenteskatten for vannkraft, der

investeringer foretatt før omleggingen til kontantstrømskatt i 2021 fortsatt blir avskrevet over tid. I grunnrenteskatten på havbruk blir også skattemessig restverdi av historiske investeringer fradragført over tid, i tråd med alminnelige avskrivningsregler.

Et alternativ til direkte utgiftsføring, som er ekvivalent i nåverdi, er avskrivninger over tid, samtidig som selskapet kompenseres for at de må vente på fradragene. Denne kompensasjonen kan kalles «venterente», og vil tilsvare frinntekten i grunnrenteskatten for vannkraft for de historiske investeringer som fortsatt avskrives. For havbruk er det ikke foreslått en slik venterente for historiske investeringer som kommer til fradrag gjennom avskrivninger, men grunnrenteskattepliktig havbruksvirksomhet er heller ikke like kapitalintensiv som vindkraft.

Departementet foreslår å innføre et fradrag for venterente for historiske investeringer. Venterenten foreslås beregnet på gjenstående verdi ved utgangen av foregående inntektsår. Denne multipliseres med risikofri rente, justert til renten etter skatt på alminnelig inntekt. Det vil gjøre at nåverdien av avskrivningene og venterenten tilsvare verdien ved umiddelbart fradrag for inngangsverdien i 2024. Fradraget for venterente vil bare inngå i grunnrenteinntekten, ikke i grunnrentelatert selskapsskatt. Venterenten vil dermed ha effekt mot formell grunnrenteskattesats på 44,9 pst. Fradrag for en slik venterente vil styrke lønnsomheten for eksisterende vindkraftanlegg og redusere provenyet fra grunnrenteskatten ytterligere.

Det er bare aktuelt å beregne venterente for historiske investeringer. Nye investeringer utgiftsføres umiddelbart og skal dermed ikke kompenseres for at fradragene kommer over tid.

Illustrasjon av virkningen for eksisterende vindkraftanlegg

De omtalte forslagene til overgangsordninger for historiske investeringer bidrar til å dempe effekten for selskapene ved innføring av grunnrenteskatt for eksisterende vindkraftanlegg. Samtidig er en hovedegenskap ved grunnrenteskatten at den tilpasser seg lønnsomheten i ulike anlegg. I figur 5.1 illustreres effekten av regjeringens forslag for et tenkt vindkraftanlegg som er i drift før grunnrenteskatten innføres. Historiske kostnader og inntekter er ikke relevante ved vurdering av fremtidig lønnsomhet, og figuren viser derfor selskapenes nåverdi av *fremtidig* kontantstrøm

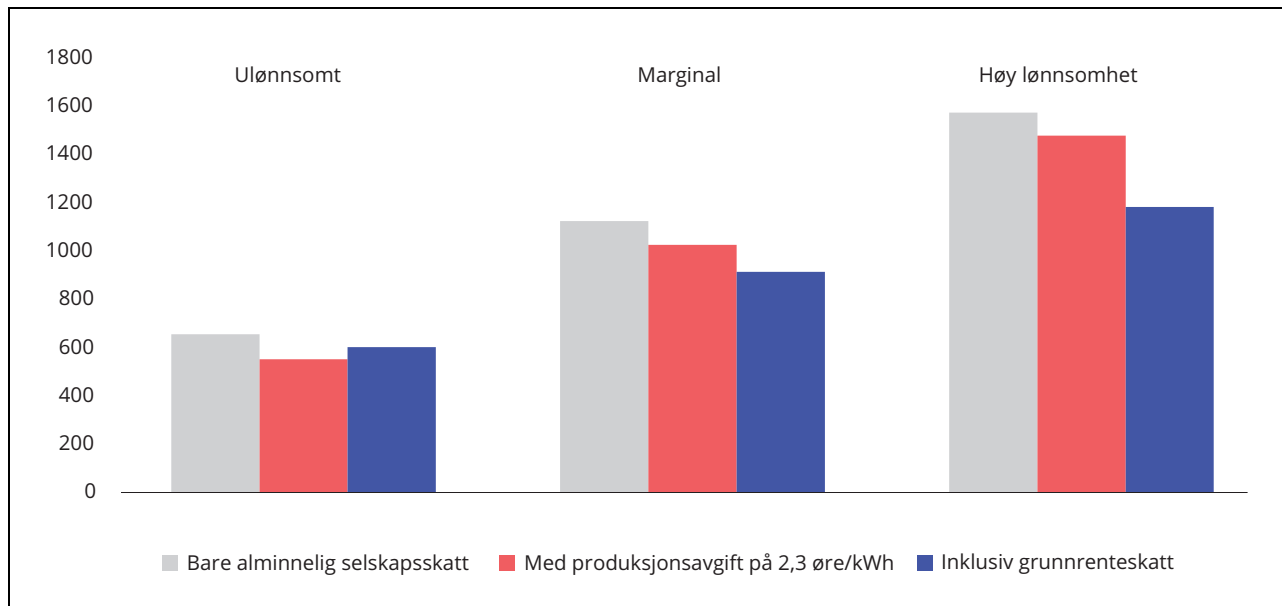
etter skatt i tre tilfeller med ulik lønnsomhet. I det midterste tilfellet er det forutsatt at vindkraftanlegget hadde marginal lønnsomhet ved investeringsbeslutning i 2019 og kun skatt på alminnelig inntekt. Samlet investeringskostnad for alle tre tilfeller er forutsatt til 1 000 mill. kroner fordelt på årene 2019 og 2020. For det marginale tilfellet med kun skatt på alminnelig inntekt er nåverdien av fremtidig kontantstrøm fra og med 2024 på vel 1 100 mill. kroner. For å illustrere effekten for et ulønnsomt tilfelle og effekten ved høy lønnsomhet, er lønnsomheten gjort variabel ved å henholdsvis redusere og øke kraftprisen med 10 øre/kWh. I de grå søylene vises selskapenes nåverdi ved bare alminnelig selskapsskatt, de røde søylene viser nåverdien når produksjonsavgiften inkluderes, mens de blå søylene viser nåverdien når også den foreslåtte grunnrenteskatten inkluderes.

For det tenkte vindkraftanlegget vil den foreslåtte avskrivningen av inngangsverdien for historiske investeringer, øke selskapenes nåverdi etter skatt med om lag 170 mill. kroner. Av dette utgjør forskjellen mellom skattemessig gjenstående verdi ved lineære avskrivninger og den foreslåtte lempeligere løsningen om lag 60 mill. kroner. I tillegg øker forslaget om venterente selskapenes nåverdi etter skatt med om lag 50 mill. kroner.

For det marginale tilfellet vil fremtidig nåverdi for selskapene reduseres, men fremtidig nåverdi tilsvare fortsatt om lag 90 pst. av den historiske investeringskostnaden. Virksomheten vil dermed ha muligheter til å betjene gjeld selv ved høy lånefinansiering.

For det illustrerte ulønnsomme tilfellet, er det produksjonsavgiften som gir negativ effekt for selskapene gjenværende verdier, siden denne ikke tilpasses lønnsomheten. Når grunnrenteskatt også inkluderes, øker selskapenes nåverdi av gjenværende kontantstrøm, blant annet fordi produksjonsavgiften kan trekkes fra krone for krone i fastsatt grunnrenteskatt.

Jo høyere lønnsomheten i anleggene blir, jo større verdier vil tilfalle fellesskapet. Dette blir særlig tydelig for tilfellet med høy lønnsomhet. Figur 5.1 illustrerer også at med økende kraftpriser vil selskapenes gjenværende verdier styrkes, samtidig som grunnrenteskatten bidrar til at fellesskapet mottar en del av verdiøkningen. Dette er i tråd med hensikten bak regjeringens forslag om at verdier ved utnyttelse av fellesskapets naturressurser bør deles med lokalsamfunn og fellesskapet.



Figur 5.1 Illustrasjon av effekten for selskapenes nåverdi etter skatt av fremtidig kontantstrøm for et eksisterende vindkraftanlegg.¹ Mill. kroner

¹ Variasjonen i lønnsomhet fra marginal investering er gjort ved å redusere og øke kraftprisen med 10 øre/kWh.

Kilde: Finansdepartementet.

Oppsummering av departementets forslag

Departementet foreslår at historiske investeringer skal kunne fradragføres i grunnrenteinntekten. Departementet presiserer at tilknytningskriteriet, og dermed vilkåret for fradragsrett, er det samme for historiske investeringer som for nye. Retten til fradraget er dermed den samme. Det er tidfestingen og behandlingen av fradraget som er forskjellig. For historiske investeringer gis det avskrivninger og venterente, mens det gis direkte fradrag for nye.

For investeringer omfattet av ordinære saldoavskrivningsregler settes inngangsverdien lik saldoverdier ved utgangen av inntektsåret 2023. For investeringer omfattet av de raske lineære avskrivningene, jf. skatteloven § 14-51, beregnes inngangsverdien som om de hadde vært avskrevet etter ordinære saldoregler. Det foreslås at inngangsverdien fradragføres i grunnrenteskatten etter de samme reglene som for saldoavskrivninger i alminnelig inntekt.

Departementet foreslår også en venterente, et fradrag som kompensere for at inngangsverdien fradragføres over tid gjennom avskrivninger.

Departementet viser til forslag til skatteloven ny § 18-10 tredje ledd bokstav a nr. 3.

Forholdet til Grunnloven § 105 og Den europeiske menneskerettighetskonvensjonen tilleggsprotokoll 1 artikkel 1

Flere høringsinstanser, herunder *Advokatfirmaet Haavind AS*, *Fornybar Norge*, *Fred. Olsen Renewables AS*, *Raudfjell Vind AS*, *Taaleri Energia Funds Management* og *Tromsø Vind AS* viser til et notat utarbeidet av advokatfirmaene Haavind, Schjødt, Simonsen Vogt Wiig og Thommessen. Der vises det blant annet til forbudet mot ekspropriasjon uten full erstatning i Grunnloven § 105. Notatet reiser spørsmål ved om innføring av den foreslåtte grunnrenteskatten på landbasert vindkraft kan være i strid med likhetsprinsippet i § 105, samt vernet av eiendomsretten i Den europeiske menneskerettighetskonvensjonen (EMK) tilleggsprotokoll 1 artikkel 1 (P1-1). Det er vist til at flere anlegg kan få vanskeligheter med å betjene sine låneforpliktelser dersom staten inndrar over halvparten av kontantstrømmen før renter og avdrag, jf. KPMGs rapport. På denne bakgrunnen ber blant annet Fornybar Norge om at eksisterende vindkraftanlegg unntas grunnrenteskatt.

Departementet viser til at innvendinger knyttet til konfiskasjon og forbudet mot ekspropriasjon i Grunnloven § 105 også ble frem satt under høringen av regjeringens forslag om grunnrenteskatt på havbruk. I lys av høringsinnspillene foretok departementet en vurdering av

disse spørsmålene i Prop. 78 LS (2022–2023), se særlig punkt 5.3. Etter departementets syn var forslaget om grunnrenteskatt på havbruksnæringen verken i strid med Grunnloven § 105 eller EMK P1-1. Det er de samme momentene og hensynene som gjør seg gjeldende i denne saken, og departementet kan ikke se at forhold ved vindkraftnæringen skal føre til en annen konklusjon.

Det sentrale etter Grunnloven § 105 er at skatteregler må utformes på en rasjonell måte etter Stortingets syn, og ikke i strid med de likhets- og rettferdighetsprinsipper som bestemmelsen gir uttrykk for. Det er en svært høy terskel for at en skatt skal kunne anses å være i strid med Grunnloven § 105. Selv ved innføring av en grunnrenteskatt, vil mange prosjekter ha en gjenstående kontantstrøm til å dekke sine låneforpliktelser, se over i dette punktet. Effektene for det enkelte anlegg vil riktignok variere, blant annet avhengig av volum og prisnivå i prissikringer. Departementet kan likevel ikke se at innføring av grunnrenteskatten er i strid med Grunnloven § 105.

Det samme gjelder Den europeiske menneskerettskonvensjonen tilleggsprotokoll 1 artikkel 1 (EMK P1-1). Etter Den europeiske menneskerettsdomstolens praksis har statene et betydelig handlingsrom for å treffe skattevedtak. I denne sammenhengen vises det til at kraftutvinning fra vannkraft har vært grunnrentebeskattet siden 1997, og at forslaget om grunnrenteskatt på landbasert vindkraft hviler på de samme prinsipper som i vannkraft, både i begrunnelse og utforming.

Forholdet til EØS-avtalens bestemmelser om etableringsrett og fri kapitalbevegelse

Advokatfirmaet Haavind AS mener den foreslåtte grunnrenteskatten vil kunne stride mot EØS-rettens bestemmelser om etableringsrett og fri kapitalbevegelse. Som begrunnelse vises det til at vindkraftselskaper med produksjonen bundet til langsiktige fastprisavtaler i hovedsak er eid av utenlandske investorer. Et skatteregime som ikke gjør tilpasninger for vindparker med produksjonen bundet til langsiktige fastprisavtaler, kan derfor utgjøre en indirekte forskjellsbehandling av utenlandske virksomheter.

Etter departementets vurdering vil en grunnrenteskatt på landbasert vindkraft ikke være i strid med EØS-avtalens bestemmelser om fri bevegelse. Det forhold at en beskatningsregel, på grunn av eierforhold i en næring, i praksis kan komme til anvendelse i ulik grad for nasjonalt eide og utenlandsk eide foretak, kan etter departementets oppfatning ikke i seg selv innebære at regelen

er i strid med etableringsretten eller retten til fri kapitalbevegelse.

I *C-75/18 Vodafone* tok EU-domstolen stilling til om Ungarns progressive skatteregel på området for telekommunikasjon forskjellsbehandlet selskap som var hjemmehørende i Ungarn, med selskap som var hjemmehørende i en annen medlemsstat. Domstolen uttalte at selv om lovgivningen innebar at en større andel skatt ville bæres av utenlandske skattytere, skyldtes dette forhold ved det aktuelle markedet og ikke lovgivningen.

Departementet viser for øvrig til vurderingen av bunnfradraget for grunnrenteskatten på havbruk i Prop. 78 LS (2022–2023) punkt 5.7.10 og forholdet til de fire friheter. Flere av momentene som er vektlagt i denne vurderingen støtter opp under departementets konklusjon om at virkningene av grunnrenteskatt også for vindkraftanlegg med langsiktige fastprisavtaler ikke vil være i strid med EØS-retten.

For øvrig viser departementet til at det ved innføringen av grunnrenteskatten foreslås flere overgangsordninger, herunder en tilpasning for inngåtte, langsiktige fastprisavtaler. Grunnrenteskattens effekt på kontantstrømmen i det enkelte vindkraftanlegg kan variere, blant annet på bakgrunn av prisnivået i prissikringer. Ved overgangen til grunnrenteskatt foreslås det at fysiske og finansielle prissikringsavtaler inngått før 28. september 2022 skal hensyntas ved beregning av grunnrenteinntekt, jf. punkt 5.6.1. Det foreslås også at gjenstående verdi av historiske investeringer skal komme til fradrag i grunnrenteinntekten ved saldoavskrivninger og venterente, jf. over i dette punktet. For anlegg som har svak lønnsomhet på grunn av ugunstig prissikring eller kostnadsoverskridelser ved utbygging, bidrar overgangsreglene til at disse forholdene hensyntas helt eller delvis i fastsettelsen av grunnrenteinntekten, jf. punkt 7.2.

5.7.4 Kostnader pådratt i byggetiden

Forslaget til fradrag for driftskostnader i høringsnotatet innebar at vindkraftanlegget må være satt i produksjon før skattepliktig kan kreve fradrag for driftskostnader og investeringer som omfattes av fradragsbestemmelsene. Problemstillingen er tilsvarende i grunnrenteskatten for vannkraft, der ordlyden i skatteloven § 18-3 tredje ledd bokstav a nr. 1 er til hinder for kostnadsfradrag før vannkraftverket er satt i produksjon. Etter nr. 4 kan imidlertid kostnader etter § 18-3 tredje ledd bokstav a, og som er pådratt i byggetiden fra og med inntektsåret 2008, føres til fradrag i inntektsåret,

forutsatt at det foreligger kostnader knyttet til kraftverket som skal behandles som en del av kostprisen etter bokstav b annet punktum.

Departementet foreslo en tilsvarende fradragsrett i grunnrenteskatten for landbasert vindkraft for kostnader pådratt i byggeperioden.

Buheii Vindkraft AS og Tysvær Vindpark AS mener det bør presiseres at utviklingskostnader vil være umiddelbart fradragsberettiget for grunnrenteskatteformål. Det vises til at utviklingskostnader normalt aktiveres som anlegg under utførelse fra det tidspunkt det er sannsynlig at det vil bli et driftsmiddel (tidspunkt for aktiveringsplikt), og at slike kostnader vil generere negativ grunnrente frem til utløpet av byggeperioden.

Troms Kraft AS viser til at det er uklart hvordan departementet mener kostnader i utredningsfasen skal behandles. Det vises til at det vil påløpe relevante kostnader før konsesjon er mottatt og investeringsbeslutning er fattet. Slike kostnader må også komme til fradrag i grunnrenteinntekt, på linje med investeringskostnader og løpende driftskostnader.

Departementet viser til at man for vannkraftverk innførte fradragsrett for kostnader pådratt i byggetiden etter forslag i Ot.prp. nr. 1 (2008–2009), av hensyn til nøytralitet. Når investeringskostnaden er pådratt, er skattepliktig avskåret fra en alternativ investering og avkastning av midlene. Departementet foreslo derfor at den skattepliktige kan beregne et fradrag i grunnrenteinntekten for pådratte driftskostnader i kraftverkets byggeperiode, altså før verket genererer inntekter fra kraftproduksjon, jf. skatteloven § 18-3 tredje ledd bokstav a nr. 4.

Etter departementets vurdering gjør de samme hensynene seg gjeldende i byggeperioden for vindkraftanlegg. Departementet fastholder forslaget om en bestemmelse tilsvarende som for vannkraft. Bestemmelsen innebærer fradragsrett for kostnader etter skatteloven § 18-10 tredje ledd bokstav a som er pådratt i byggetiden. Samtidig er det ikke grunnlag for at flere kostnader skal være fradragsberettiget i byggeperioden i grunnrenteskatten for landbasert vindkraft enn i grunnrenteskatten for vannkraft. De kostnadene det kan være aktuelt å kreve fradrag for i byggeperioden, vil være av samme art som kostnader som fradras ved den løpende beregningen av grunnrenteinntekt. De aktuelle kostnadene som omfattes av forslaget, må derfor ha den nødvendige tilknytningen til fremtidig produksjon ved det aktuelle kraftanlegget.

Det må avklares hva som skal anses som «byggetiden». Etter departementets syn gjør de

samme vurderinger og hensyn seg gjeldende som ble omtalt i Ot.prp. nr. 1 (2008–2009) punkt 9.3.2.4. Der la man til grunn aktiveringstidspunkt for investeringene som tidligste tidspunkt for pådratte kostnader i byggetiden. Departementet fastholder at det samme bør legges til grunn for landbaserte vindkraftanlegg. Det betyr at skjæringspunktet settes til tidspunktet da den skattepliktige aktiverer investeringskostnader for anlegget i den alminnelige selskapsskatten.

Departementet viser til forslag til skatteloven ny § 18-10 tredje ledd bokstav a nr. 4.

5.7.5 Fordeling av kostnader med tilknytning til flere vindkraftanlegg og annen virksomhet

Skattepliktig kan ha kostnader som er felles for flere vindkraftanlegg, eksempelvis ulike former for kostnader til administrasjon. Videre kan skattepliktig drive annen virksomhet i tillegg til grunnrenteskattepliktig vindkraft, for eksempel vannkraftproduksjon, nettvirksomhet eller kraftsalg. I slike tilfeller kan det oppstå spørsmål om hvilke kostnader som er knyttet til den grunnrenteskattepliktige vindkraftvirksomheten, og dermed er fradragsberettiget i grunnrenteinntekten.

I grunnrenteskatten for vannkraft er det i skatteloven § 18-3 tredje ledd a nr. 1 fjerde og femte punktum innført regler for fordeling av kostnader som er til nytte i flere kraftverk, og for kostnader som er til nytte for kraftproduksjonen og skattepliktiges øvrige virksomhet. I høringsnotatet foreslo departementet tilsvarende regler for kostnadsfordeling i grunnrenteskatten for landbasert vindkraft. Høringsinstansene har ikke kommet med merknader til løsningen i høringsforslaget.

Departementet fastholder forslaget om tilsvarende kostnadsfordeling som i grunnrenteskatten for vannkraft. I likhet med reglene i grunnrenteskatten for vannkraft, foreslår departementet at kostnader som er til nytte ved produksjonen i flere vindkraftanlegg som skattepliktig driver, skal fordeles på en måte som er egnet til å gi samsvar mellom kostnadsandel og nytte for hvert vindkraftanlegg. En tilsvarende regel foreslås for kostnader som kan knyttes til både den grunnrenteskattepliktige vindkraftvirksomheten og skattepliktiges øvrige virksomhet.

Departementet presiserer at det ikke er tale om en felleskostnad dersom en utgift påviselig er knyttet til ett vindkraftanlegg, for eksempel utgifter til vedlikehold. Tilsvarende skal fradragsberettigede kostnader for vindkraft holdes adskilt fra fradragsberettigede kostnader for vannkraft, der-

som kostnaden ikke er tilknyttet begge virksomheter.

Departementet viser til forslag til skatteloven ny § 18-10 tredje ledd bokstav a nr. 1 femte og sjette punktum.

5.7.6 Finanskostnader, utsatt betaling og leasing

Finanskostnader

I høringsforslaget viste departementet til at det ikke er grunnlag for fradrag for lånerenter og andre finanskostnader i en kontantstrømskatt, fordi hele investeringskostnaden kommer til fradrag det året kostnaden aktiveres. Det ble derfor foreslått at slike kostnader ikke kan fradras i grunnrenteskatten.

Aneo AS viser til at forslaget ikke innebærer utbetaling av negativ grunnrente ved neste skatte-termin eller samordning. Dette vil resultere i at skatten ikke vil virke nøytralt. På bakgrunn av dette er det viktig at faktiske finanskostnader blir inkludert i grunnlaget for fradrag mot grunnrenten. Også *Alta Kraftlag SA* viser til at finanskostnader bør kunne fradragføres dersom det ikke legges opp til utbetaling av skattemessig underskudd.

Buheii Vindkraft AS, *Finnmark Kraft AS*, *Hamnefjell Vindkraft AS* og *Tysvær Vindpark AS* mener det bør tillates fradrag for finanskostnader, alternativt at det innføres en ordning der det beregnes en friinntekt som tilsvarer finanskostnader.

Odal Vindkraftverk AS mener, som et minimum, at finanskostnader knyttet til vindkraftanlegg som er besluttet og låneopptak foretatt før den 28.09.2022, må kunne fradragføres i grunnrenteinntekten.

Varanger Kraft AS viser til at dersom det ikke legges opp til reell kontantstrømskatt eller skjerming av normal avkastning, vil den foreslåtte innretningen for rentekostnader ikke være investeringsnøytral. Ved en eventuell innføring av departementets foreslåtte utforming må det derfor gis fradrag for lånerenter.

Motsatt er *Norges Miljøvernforbund* svært kritisk til fradrag for finanskostnader, og viser til Tax Justice Norge sin rapport, som blant annet beskriver at fradragberettigede gjeldsrenter kan brukes som et middel for overskuddsflytting fra høy-skatteland/-regimer, til land eller skattesystemer med lavere sats.

Departementet viser til at lånerenter og andre finanskostnader i utgangspunktet fra-

dragsføres i skatt på alminnelig inntekt. Enkelte begrensninger gjelder også her, som rentebegrensning i skatteloven § 6-41 og reglene om interessefellesskap i skatteloven § 13-1. Fradragretten i alminnelig inntekt må imidlertid ses i sammenheng med at renteinntekter er skattepliktig inntekt for långiver, med samme skattesats for norske skattytere. For et selskap med lån vil fravær av fradrag for lånekostnader være et av flere forhold som vil medføre en forskjell i det skattemessige resultatet for henholdsvis grunnrenteskatten og selskapsskatten.

Departementet fastholder vurderingen om at finanskostnader ikke skal komme til fradrag i en kontantstrømskatt. I en kontantstrømskatt kan investeringen utgiftsføres umiddelbart, og eventuell negativ grunnrenteinntekt fremføres med et tillegg av rente. Et ytterligere fradrag i grunnrenteskatten for kostnader til kapitalbinding eller gjeldsfinansiering, som lånerenter, har da ingen faglig begrunnelse. Departementet vil også påpeke at det ikke er fradrag for finanskostnader i grunnrenteskattene for vannkraft og havbruk, som også er utformet som kontantstrømskatter. Det er ikke særskilte forhold som tilsier en annen løsning for grunnrenteskatten for landbasert vindkraft.

Som omtalt i punkt 2.4 er det store variasjoner i belåningsgrad mellom vindkraftselskapene, og belåningsgraden er særlig høy for en del av de utenlandskeide selskapene. Et fradrag for renter i eksisterende låneavtaler ville ha ulik effekt for selskapene, og størst effekt for selskap som har valgt høy grad av lånefinansiering av prosjekt, fremfor egenkapitalfinansiering. Gitt utformingen av grunnrenteskatten på vindkraft ellers, vil etter departementets syn et fradrag for lånerenter gi en uforholdsmessig fordel til selskaper som har valgt høy grad av lånefinansiering, fremfor egenkapitalfinansiering. Eksisterende anlegg er også ivaretatt gjennom overgangsordninger som beskrevet i punkt 5.4.

Departementet viser til forslag til skatteloven § 18-10 tredje ledd bokstav a nr. 1 tredje punktum.

Utsatt betaling

Ved kjøp eller leie av en innsatsfaktor kan betalingsvilkår for drifts- og investeringskostnader inneholde et element av utsatt betaling/kreditt, som selger skal kompenseres for. Det samme prinsipielle utgangspunktet gjelder for rentekostnader ved utsatt betaling som for finanskostnader. I en nøytral grunnrenteskatt skal inntekter og kostnader inngå med beløp som tilsvarer nåver-

dien av inntekten/kostnaden. Det gis umiddelbare fradrag på det tidspunktet driftskostnaden pådras eller investeringskostnader aktiveres etter reglene for alminnelig inntektsskatt. Dersom det gis fradrag for den fulle kjøpsprisen når kostnaden pådras/aktiveres, selv om betaling først skjer i en senere periode, vil et kreditlement ha felles-trekk med rentekostnader, som ikke er fradragsberettiget i grunnrenteskatten.

Ved ordinære forretningsvilkår mellom uavhengige parter vil betalingsutsettelsen og kreditlementet være moderat. Det er da ikke hensiktsmessig å skille ut kreditlementet i kostnader som er fradragsberettigede i grunnrenteskatten. Dersom betalingsutsettelsen/kreditten blir vesentlig, for eksempel ved lang betalingsutsettelse eller kjøp på avbetaling, kan kreditlementet utgjøre en større del av kjøpsprisen. I slike tilfeller må rentekostnaden skilles ut fra kjøpsprisen, slik at fradraget i grunnrenteskatten tilsvarer kjøps-/leieprisen ved ordinære betalingsvilkår ved umiddelbart oppgjør.

Departementet foreslår derfor at det ikke gis fradrag for rentekostnader der betalinger utsettes ut over det som kan anses som ordinære forretningsvilkår mellom uavhengige parter. Tilsvarende regler er innført i grunnrenteskatten på havbruk.

Leie/leasing av driftsmidler der leietager anses som skattemessig eier

Av ulike grunner kan skattyter velge å leie driftsmidler i stedet for å eie dem. I noen tilfeller kan leie-/leasingavtaler, etter en konkret vurdering, innebære en så stor overføring av rettigheter, plikter og risiko at leietager anses som skattemessig eier.

I skatt på alminnelig inntekt skal den leietager som også er skattemessig eier, aktivere en kjøpesum og avskrive summen i tråd med saldoavskrivningsreglene. Kjøpesummen for leietager kan i slike tilfeller fastsettes som summen av nominelle leiebetalinger over leasingperioden, uten at det er krav om å skille ut renteelementet eller beregne nåverdi av leiebetalingene.

For denne type leasingavtaler vil regnskapsstandarder ha krav om balanseføring av nåverdien av leiebetalingene, der rentekostnaden i leiebetalingene skilles ut. En vesentlig del av leiebetalingene kan i slike tilfeller være rente-/kredittkostnader. Summen av nominelle leiebetalinger vil dermed ikke tilsvare kostpris/markedsverdi for driftsmiddelet, men kan være vesentlig høyere. Problemstillingen ble ikke omtalt i høringsnotatet.

I tilfeller der leietager anses som skattemessig eier av leasinggjenstanden, foreslår departementet at fradraget i grunnrenteskatten for leietager fastsettes lik kostprisen/markedsverdien av driftsmiddelet eksklusiv rentekostnader. Dette er best i tråd med den foreslåtte behandlingen av finanskostnader og kreditlement i grunnrenteskatten for øvrig. Kostprisen/markedsverdien av driftsmiddelet kan fradragsføres i grunnrenteskatten i tråd med reglene omtalt for driftsmidler i grunnrenteskatten, se punktene 5.7.2 og 5.7.3. Den delen av leiebeløpene som reflekterer rente-/kredittkostnader, vil ikke være fradragsberettiget i grunnrenteskatten. Eventuelle deler av leiebeløpet som reflekterer drifts- og vedlikeholdskostnader, må også skilles ut og kan fradragsføres umiddelbart i grunnrenteskatten som løpende driftskostnader. Tilsvarende regler er innført i grunnrenteskatten på havbruk.

5.7.7 Salgs- og markedsføringskostnader

Det er i avsnitt 5.6.1 ovenfor foreslått at årlige brutto salgsinntekter i grunnrenteskatten etter hovedregelen skal beregnes ut fra spotmarkedsprisen time for time. Det er ikke behov for markedsføring eller salgsinnsats for å omsette kraften i spotmarkedet. Dermed ble det foreslått i høringsforslaget at det ikke skulle gis fradrag i grunnrenteskatten for salgs- og markedsføringskostnader.

Departementet la i høringsnotatet til grunn at det heller ikke skal gis fradrag for salgskostnader for kontrakter som omfattes av unntaksbestemmelsene for eksisterende kraftavtaler inngått før 28. september 2022, samt fastprisavtaler hvor kraften vil verdsettes til kontraktspris.

Flere høringsinstanser fra næringen, blant annet *Odal Vindkraftverk AS*, er uenige. De mener at det bør gis fradrag for salgs- og markedsføringskostnader.

Aneo AS mener at det bør gis fradrag for alle kostnader som etter Aneos oppfatning er relevante for å oppnå grunnrenteinntekten, for eksempel juridiske og økonomiske tjenester tilknyttet salg av kraft.

Ernst & Young Advokatfirma AS (EY) mener eier av vindkraftverk bør få fradrag for kostnader til å forhandle frem kontrakter når prisen for grunnrenteskatteformål fastsettes til kontraktsprisen, og at reglene om grunnrenteskatt på vannkraft bør endres tilsvarende. EY peker på at kostnader til å forhandle frem kontrakter er fradragsberettigede i særskatten for petroleum, og viser også til lempeligere løsninger i forslaget til grunn-

renteskatt på havbruk. EY mener at det er uheldig at det er forskjeller i reglene som ikke er godt faglig begrunnet, og at dette er til hinder for en ensartet praktisering og kamuflerer at noen bransjer skattlegges hardere enn andre basert på andre forhold enn skattesats.

Fornybar Norge mener det vil være i strid med prinsippet om nøytralitet, dersom det ikke gis fradrag for salgs- og markedsføringskostnader. *Advokatfirmaet DLA Piper Norway DA, Fosen Vind DA, Renantis Norway AS og Statkraft AS* viser til tilsvarende i sine høringstilsvar.

Departementet fastholder at kostnader til salg og markedsføring ikke skal være fradragsberettiget i grunnrenteinntekten.

Departementet peker på at kraft er et homogent standardprodukt, og at i spotmarkedet vil salgskostnader som regulært følger av kraftproduksjonen være lave.

For unntaksbestemmelsene kan man argumentere for at visse kostnader knyttet til salg burde være fradragsberettiget. Slike kostnader vil trolig i de fleste tilfeller være lave sammenlignet med totalverdien av salgsvitalene. Departementet vil videre peke på at når det gjelder kostnader til salg av kraft som omfattes av forslaget om kontraktsunntakene som omtalt under punkt 5.6.1, vil slike kostnader være administrativt krevende å avgrense fra øvrige kostnader i selskapene.

Dersom en vindkraftprodusent også velger å selge kraft i sluttbrukermarkedet, vil denne aktiviteten være utenfor grunnrenteskatteområdet. Kostnader til salg og markedsføring vil da ikke være fradragsberettiget samtidig som mer-/mindreinntekter ved salg til sluttbruker ikke vil inngå i grunnrenteinntekten.

Departementet viser til forslag til skatteloven ny § 18-10 tredje ledd bokstav a nr. 1 tredje punktum.

5.7.8 Skatter og avgifter

I høringsnotatet foreslo departementet å gi fradrag i grunnrenteinntekten for kommunal utskrevet eiendomsskatt for vindkraftanlegg. Det ble ikke foreslått å gi fradrag for utskrevet produktionsavgift, da denne vil kunne trekkes fra krone mot krone i fastsatt grunnrenteskatt. Videre ble det ikke foreslått å gi fradrag i grunnrenteinntekten for høyprisbidraget.

Motvind Norge støtter at eiendomsskatt skal kunne fradragsføres i grunnrenteinntekten, «da det vil utjevne inntekt fra vindkraftverk mellom kommuner med ulike nivåer eiendomsskatt».

Departementet fastholder at utskrevet eiendomsskatt på vindkraftverk skal komme til fradrag i grunnrenteinntekten for vindkraftanlegg. Det vises til at eiendomsskatt, på samme måte som de fleste andre avgifter og produktionsbaserte skatter, vil være fradragsberettiget som en driftskostnad. Disse vil, på samme måte som andre løpende kostnader, redusere overskuddet og gjenværende grunnrente i selskapet.

Med forslaget i denne proposisjonen, jf. punkt 6.3, vil produktionsavgiften være et virkemiddel for omfordeling av grunnrenten til kommuner. Produktionsavgiften vil komme til fratrukk krone for krone i fastsatt grunnrenteskatt. Siden produktionsavgiften kan trekkes fra krone for krone i fastsatt grunnrenteskatt, skal den ikke komme til fradrag i grunnrenteinntekt eller i alminnelig inntekt. For skatt på alminnelig inntekt følger dette av forslaget til skatteloven ny § 18-11 annet ledd. Tilsvarende vil gjelde i grunnrenteskatten på vindkraft. Det vises for øvrig til punkt 3.4 hva gjelder høyprisbidraget.

Departementet viser til forslag til skatteloven ny § 18-10 tredje ledd bokstav a nr. 2 og § 18-11.

5.7.9 Avsetning til fjerning av vindkraftanlegg og tilbakeføring av området

I høringsnotatet ble det lagt til grunn at kostnader ved nedlegging og fjerning av vindkraftanlegg vil være fradragsberettiget i grunnrenteinntekten. Det kan imidlertid være spørsmål om det kan gjøres skattemessige avsetninger eller aktivering av slike kostnader som kan gi fradrag gjennom produktionsperioden. I høringsnotatet la departementet til grunn at kostnader ved fjerning og tilbakeføring først skal fradragsføres i grunnrenteskatten når dette arbeidet utføres.

Skattedirektoratet forstår det slik at det er på det tidspunktet hvor den skattepliktige er ferdig med opprydningen og tilbakeføringen av området i tråd med konsesjonen, at inntektsoppgjøret skal foretas og eventuell negativ grunnrenteinntekt utbetales. Skattedirektoratet viser til veiledning til saksbehandlingsprosess ved nedleggelse av landbasert vindkraftverk i brev fra NVE til Olje- og energidepartementet. Skattedirektoratet antar at det kan oppstå tilfeller hvor det påløper ytterligere oppryddingskostnader etter at den formelle nedleggings- og oppryddingsprosessen er avsluttet. Av administrative hensyn er det ønskelig at inntektsoppgjøret skjer med endelig virkning senest i året NVE har satt frist for å fjerne vindkraftanlegget.

Motvind Norge mener det må settes av midler til fjerning og tilbakeføring allerede fra første driftsår. *Motvind* mener det bør vurderes om deler av beløpet bør gå til fradrag i grunnrenteskatten i produksjonsperioden, for å sannsynliggjøre at tilstrekkelige midler for fjerning og tilbakeføring blir tilgjengelige.

I rapporten vedlagt høringssvaret fra *Tax Justice Norge* pekes det på at kravene for tilbakeføring er uklare. Det vises til at NVE gir uttrykk for at tilbakeføring skal skje så langt det er praktisk mulig, men også at etableringen av vindkraft har gått så raskt at man ikke har hatt tid til å lage en helhetlig plan for tilbakeføring. Ut over dette er det opp til selskapene selv å planlegge tilbakeføringen. Videre vises det til at avtaler mellom grunneiere og vindkraftselskapene i utgangspunktet ikke er offentlige. Dersom grunneier har påtatt seg ansvaret for deler av tilbakeføringen, kan det innebære at veier, betongfundament mm. potensielt blir værende etter endt vindkraftproduksjon.

Akershus Energi AS og *Odal Vindkraft AS* mener kostnader til garantistillelse eller avsetning på egen konto bør behandles som ordinære kostnader som fradragsføres. På denne måten unngår man at vindkraftverket må forskuttere disse kostnadene i sin helhet og at staten dekker sin andel først når kraftverket legges ned.

Statkraft AS viser til at kostnader i sammenheng med sikkerhetsstillelse må være fradragsberettiget i grunnrenteskatten. For å unngå sammenblanding med finanskostnader som ikke kan fradragsføres, bør dette presiseres i lovforslaget.

Departementet peker på at alle vindkraftkonsesjoner inneholder et vilkår om at konsesjonæren er ansvarlig for tilbakeføring av planområdet etter endt konsesjonsperiode. I løpet av det tolvte driftsåret skal det foreligge en garanti for nedleggingskostnadene. Ved nedlegging plikter konsesjonæren å fjerne det nedlagte anlegget og så langt det er mulig føre landskapet tilbake til naturlig tilstand. Det skal fremlegges en plan for tilbakeføring i god tid før nedlegging. Dersom anlegget skal legges ned mens konsesjonen løper, må det søkes til NVE. Det må også søkes NVE om ny konsesjon ved en eventuell reetablering av vindkraftanlegget etter endt konsesjonsperiode.

Det har under høringen ikke kommet inn merknader til høringsforslaget om at kostnader til nedleggelse og fjerning av vindkraftanlegg vil være fradragsberettiget i grunnrenteinntekten. Departementet foreslår at forslaget i høringsnotatet videreføres.

Etter hovedregelen om tidfesting i skatteloven § 14-2 annet ledd skal en kostnad fradragsføres det året det oppstår en ubetinget forpliktelse til å dekke kostnaden. Ved oppstart av prosjektet vil det være usikkert om hele vindkraftanlegget skal fjernes eller et nytt vindkraftanlegg etableres. Samtidig vil kostnadsanslagene for fjerning og tilbakeføring være usikre. I petroleumsskatten kan kostnader ved nedstenging og fjerning først fradragsføres når arbeidet gjennomføres. Tilsvarende fastholder departementet at kostnader til fjerning og tilbakeføring av vindkraftanlegg først skal fradragsføres i grunnrenteskatten det året arbeidet utføres. Det er mest i tråd med prinsippene for kontantstrømskatt og alminnelig inntektsskatt at fradrag tidfestes når aktivitet gjennomføres og utbetalinger foretas.

Skattedirektoratet viser til at det på bakgrunn av administrative hensyn er ønskelig at inntektsoppgjøret skjer med endelig virkning senest i året NVE har satt frist for å fjerne vindkraftanlegget. Som Skattedirektoratet viser til i sitt høringstilsvar, er det først på det tidspunktet hvor skattepliktig er ferdig med opprydningen og tilbakeføringen av området i tråd med konsesjonen, at inntektsoppgjøret skal foretas og eventuell negativ grunnrenteinntekt utbetales fra staten. Skattepliktig kan derfor fradragsføre ryddekostnader i ryddeperioden selv om vindkraftanlegget er satt ut av drift. Etter departementets vurdering bør selskapene ha sikkerhet for å få fradrag for kostnader ved fjerning og tilbakeføring i grunnrenteskatten. Selv om administrative hensyn tilsier en annen løsning, mener departementet det derfor ikke er hensiktsmessig å sette en endelig frist for fradragsretten til ryddekostnader i året NVE har satt frist for å fjerne vindkraftanlegget. Departementet viser til at løsningen samsvarer med fradragsretten for fjerningskostnader i petroleumsskatten.

Kostnader til sikkerhetsstillelse for forpliktelses har fellestrekk med finanskostnader som ikke kan fradragsføres i grunnrenteskatten. På bakgrunn av dette foreslår departementet at det ikke gis fradrag for kostnader til sikkerhetsstillelse for fjerningsforpliktelsen i grunnrenteskatten for vindkraft.

Departementet viser til at det foreslås at negativ grunnrenteskatt skal utbetales ved opphør av virksomhet, med fjerning av vindkraftanlegg og tilbakeføring av området i samsvar med konsesjonen, jf. punkt 5.8. Som vist til ovenfor, vil ryddekostnader kunne fradragsføres selv om vindkraftanlegget er satt ut av drift. Selskapene har derfor sikkerhet for å få fullt fradrag i grunnrente-

skatten for kostnader ved fjerning og tilbakeføring.

5.7.10 Ytelser til kommuner og lokalsamfunn

Departementet la i høringsforslaget opp til at det ikke skal gis fradrag for frivillige ytelser til kommuner og lokalsamfunn i grunnrenteskatten for vindkraft.

Høringsinstansene er delt i spørsmålet om hvorvidt det bør gis fradrag i grunnrenteskatten for kostnader til ytelser til kommuner/lokalsamfunn som ikke er regulert i lov. Dette omfatter ytelser som er et resultat av frivillige avtaler mellom vindkraftutbyggere og kommuner mv. *Advokatfirma DLA Piper Norway DA, Statkraft AS og Fosen Vind DA* viser i sine høringssvar til at begrensninger i fradragsretten for frivillige ytelser til kommuner og lokalsamfunn medfører at grunnrenteskatten ikke blir nøytral. Tilsvarende mener høringsinstansene *Buheii Vindkraft AS, Odal Vindkraftverk AS og Tysvær Vindpark AS* at det bør gis fradrag for frivillige ytelser til kommuner og lokalsamfunn. *Odal Vindkraftverk AS* mener at det bør være fradragsrett for eksisterende kraftverk for kostnader knyttet til avtaler om ytelser inngått før 28. september 2022.

Fornybar Norge bemerker i sitt høringssvar at det i fravær av regulerte ordninger for lokal kompensasjon er inngått kompensasjonsavtaler mellom utbygger og vertskommuner. Dersom grunnrenteskatt skal innføres for eksisterende vindkraftverk, mener *Fornybar Norge* at det bør åpnes for at slike kostnader kan komme til fradrag i grunnrenteskatten. Ifølge *Fornybar Norge* må kostnader knyttet til avbøtende tiltak for negative virkninger av vindkraftverk, under alle omstendigheter gjøres fradragsberettiget. Det gjelder også når motparten for avtalen er vertskommunen. *Zephyr AS* viser til tilsvarende momenter i sitt høringstilsvare.

Motvind Norge og *Norges Miljøvernforbund* er enige med departementet i at frivillige ytelser til kommuner/lokalsamfunn ikke skal kunne fradragsføres i grunnrenteskatten. *Landssammenlutninga av Norske Vindkraftkommuner (LNVK)* mener det bør gis fradrag for kostnader til utbyggingsavtaler, og viser til at slike avtaler gir mulighet for skreddersydde løsninger mellom utbygger og vertskommune, og sikrer lokal oppslutning. Slike avtaler kan også ivareta naturmangfold og gir insentiver til å oppføre samfunnsnyttig.

I høringsnotatet omtales bare frivillige ytelser til kommuner. *Skattedirektoratet* foreslår at presi-

seringen «frivillige» inntas i lovteksten for å klargjøre.

Departementet fastholder utgangspunktet fra høringsforslaget, om at kostnader til ytelser til kommuner og lokalsamfunn kan representere en del av verdien av grunnrenten i anlegget, samt i mange tilfeller anvendelse av overskudd. Mottakeren av ytelsen vil på sin side ikke være grunnrenteskattepliktig. Fradrag for slike kostnader ville dermed uthule grunnrenteskatten.

Som *Fornybar Norge* peker på i sitt høringssvar, kan det være inngått kompensasjonsavtaler mellom utbygger og vertskommuner. *Fornybar Norge* peker også på at det ikke finnes noen regulerte ordninger for lokal kompensasjon. Departementet antar derfor at disse avtalene er individuelle, og at vilkår og betingelser varierer. De ulike høringsinstansene har som nevnt forskjellige oppfatninger av hvorvidt det er hensiktsmessig at slike avtaler mellom utbygger og vertskommuner inngås. Det bør etter departementets oppfatning ikke tillates fradrag for kostnader ved å oppfylle slike individuelle avtaler. Det vil være vanskelig å avgrense hvilke ytelser som i realiteten er nært knyttet til vindkraftproduksjonen og grunnrenten som realiseres. En slik fradragsrett vil også kunne åpne for uønskede tilpasninger, og gi insentiver til å inngå avtaler for å minimere grunnrenteinntekten. En fradragsrett for kostnader basert på individuelle avtaler vil også være administrativt krevende å kontrollere.

Videre understreker departementet at man med «frivillige ytelser» i høringsnotatet har ment å omfatte alle ytelser som ikke følger av myndighetspålagte krav, som *Skattedirektoratet* peker på. Fradragsbegrensningen er ikke ment bare å omfatte ytelser uten betingelser/motytelser mv. Departementet peker på at å innta «frivillige» i lovteksten, vil kunne åpne for usikkerhet og uønskede tilpasninger.

Gebyrer mv. som følger av myndighetspålagte krav, vil være fradragsberettiget i grunnrenteskatten dersom de generelle vilkårene for fradragsrett, herunder tilknytningskravet, er oppfylt.

Skattedirektoratet peker som nevnt på kostnader til for eksempel veier og administrasjonsbygg, og antar at bestemmelsen ikke er ment å hindre fradrag for slike kostnader. Departementet peker på at slike kostnader, dersom de har tilstrekkelig tilknytning (det vil si at de «regulært følger av vindkraftproduksjonen», jf. § 18-10 tredje ledd bokstav a nr. 1), vil være fradragsberettigede investeringskostnader. Slike kostnader er behandlet i punktene 5.7.2 og 5.7.3.

Kommunalt utskrevet eiendomsskatt kan fradragføres i grunnrenteskatten, se punkt 5.7.8. Videre foreslår departementet at kommunene skal få halvparten av provenyet fra grunnrenteskatten via produksjonsavgift, som kan trekkes fra krone for krone i fastsatt grunnrenteskatt, samt en eventuell ekstrabevilgning til kommunesektoren, se kapittel 6.

Departementet foreslår at høringsforslaget videreføres.

5.7.11 Ytelser til grunneiere og rettighetshavere

Eiere av vindkraftanlegg kan betale leie eller engangsvederlag til grunneiere. Departementet vurderte i høringsnotatet i hvilken grad slike overføringer skal kunne fradragføres i grunnrenteskatten. Departementet foreslo i høringsnotatet at ytelser til grunneier som kompenserer for tap av inntekt fra annen virksomhet enn vindkraft, og som må opphøre helt eller delvis på grunn av etableringen av vindkraftanlegget, skal kunne fradragføres i grunnrenteskatten. Dette gjelder uavhengig av om ytelsen består av kontantvederlag eller naturalytelser.

Ytelser til grunneier ut over dette vil gjerne være preget av mulighetene til meravkastning som etablering av vindkraftverk gir. Vederlaget vil derfor utgjøre en del av grunnrenten i anlegget. Fradrag ville dermed kunne uthule grunnrenteskatten. Grunneieren som mottar leien/ytelsen, vil på sin side ikke være grunnrenteskattepliktig. Høringsforslaget la til grunn at denne typen løpende ytelser eller engangsvederlag til grunneier ikke skal fradragføres i grunnrenteskatten for vindkraft. Tilsvarende gjelder for leie av fallretigheter i grunnrenteskatten for vannkraft, se Prop. 1 LS (2010–2011).

Flere høringsinstanser fra næringen, blant annet *Fornybar Norge*, *Fosen Vind DA*, *Odal Vindkraftverk AS*, *Renantis Norway AS* og *Statkraft AS*, mener det må gis fradrag for alle kostnader som de mener er relevante, dersom kontantstrømskatten skal være nøytral, og at begrensningen i fradragretten for ytelser til grunneier bryter med dette prinsippet. *Advokatfirma DLA Piper Norway DA*, *Buheii Vindkraft AS*, *Fred. Olsen Renewables AS* og *Tysvær Vindpark AS* viser til tilsvarende momenter i sine høringsinnspill.

Skattedirektoratet foreslår justering av adgangen til fradrag for ytelser som kompenserer for tap av inntekt fra annen virksomhet enn vindkraft,

slik at «helt eller delvis» tilføyes til «opphevet» i ordlyden. Direktoratet viser videre til at det kan være ulike rettighetshavere som blir berørt av en konsesjon, og at betalinger til andre rettighetshavere derfor bør behandles på samme måte som betalinger til grunneiere og kommuner.

Norges Miljøvernforbund og *Motvind Norge* mener at kompensasjon til grunneier ikke skal kunne fradras i grunnrenteskatten, og viser til at slike avtaler gir utbygger mulighet til å «kjøpe» grunneier, som igjen gir grobunn for konflikter i lokalsamfunnet.

Troms Kraft AS mener at fradrag for ytelser til grunneiere bør gis fullt ut i grunnrenteskatten. De mener at departementet ikke gir en god begrunnelse for å nekte fradrag til ytelser til grunneier, og at nektelse av fradrag gir et uheldig brudd på nøytraliteten i modellen.

Departementet foreslår at høringsforslaget videreføres og fastholder at kostnader til ytelser til grunneier skal kunne fradras i grunnrenteinntekten, såfremt ytelsen kompenserer for tap av inntekt fra annen virksomhet enn vindkraft, og som må opphøre helt eller delvis på grunn av etableringen av vindkraftanlegget. Det foreslås presisert i lovteksten at inntekten opphører «helt eller delvis», i tråd med Skattedirektoratets høringsinnspill.

Departementet er enig med Skattedirektoratet i at betalinger til andre rettighetshavere bør behandles på samme måte som betalinger til grunneiere og kommuner. Hvorvidt ytelsen består av kontantvederlag eller naturalytelser, har ingen betydning for fradragretten.

For øvrige ytelser til grunneier eller andre rettighetshavere fastholder departementet forslaget i høringsnotatet om at disse ikke skal fradragføres i grunnrenteskatten for vindkraft. Skattegrunnlaget vil dermed kunne avvike fra bedriftsøkonomisk resultat og skattegrunnlaget i den ordinære selskappsskatten, slik flere høringsinstanser påpeker. Departementet legger imidlertid avgjørende vekt på at fradrag for ytelser til grunneier vil representere fradrag for en del av grunnrenten i anlegget. Fradrag vil dermed kunne uthule grunnrenteskatten, og bør derfor avskjæres.

Samtidig ville ikke mottaker av ytelsen være grunnrenteskattepliktig. Ved forhandlinger av nye avtaler kan aktørene tilpasse størrelsen på ytelsene etter gjeldende skattevilkår.

Departementet viser til forslag til skatteloven ny § 18-10 tredje ledd bokstav a nr. 1 annet punktum.

5.8 Behandling av negativ grunnrenteinntekt og samordning

Direkte fradrag for nye investeringer kan innebære at fradragsberettigede kostnader ved oppstart av anlegget er høyere enn inntektene. Grunnrenteinntekten vil da bli negativ. For at grunnrenteskatten skal fungere nøytralt, må selskapene ha sikkerhet for å få utnyttet full verdi av fradragene også ved negativ inntekt. Dette kan løses ved å åpne for fremføring av negativ grunnrenteinntekt med et rentetillegg. Slik vil fradragsverdien opprettholdes når negativ grunnrenteinntekt kommer til fradrag i positiv grunnrenteinntekt i fremtidige år. Videre opprettholdes skatteverdien av eventuell negativ grunnrenteinntekt ved opphør, når denne kommer til utbetaling. Alternativt kan staten årlig utbetale skatteverdien av negativ grunnrenteinntekt. I nåverdi er de to alternativene likeverdige. Utbetaling vil på den ene siden redusere kapitalbehovet til selskap med negativ grunnrenteinntekt. På den annen side er det hensiktsmessig å kontrollere at skatten fungerer etter hensikten før en utbetalingsordning innføres.

På bakgrunn av dette ble det i høringsnotatet foreslått at negativ grunnrenteinntekt skal fremføres med rentetillegg og komme til fradrag i positiv grunnrenteinntekt i senere år. For å gi selskapene sikkerhet for fradragsverdien ble det samtidig foreslått at staten skulle utbetale skatteverdien av eventuell negativ grunnrenteinntekt ved opphør av virksomhet. Siden selskapene med sikkerhet får full verdi av fradragene, ble det foreslått at fremføringsrenten skulle være en risikofri rente etter skatt på alminnelig inntekt. I høringsnotatet ble det videre omtalt at en utbetalingsordning kan vurderes på et senere tidspunkt, etter at en har høstet erfaring med grunnrenteskatten.

Av tilsvarende grunner ble det i høringsnotatet også omtalt at det på nåværende tidspunkt ikke foreslås mulighet for samordning av negativ grunnrenteinntekt i et vindkraftanlegg med positiv grunnrenteinntekt i et annet vindkraftanlegg som den skattepliktige eller et konsernselskap eier.

Fornybar Norge mener grunnrenteskatten ikke vil være investeringsnøytral uten løpende utbetaling av skattemessig underskudd. Det vises til at dette i praksis innebærer at utbygger må legge ut for statens andel av investeringen. Etter forslaget skal utbygger få en svært lav risikofri rente som kompensasjon for finansieringen, og renten er mye lavere enn de kostnadene utbygger vil ha for å stille finansiering til disposisjon for staten. Dette

er en ekstrakostnad for utbygger som gjør prosjektet mindre konkurransedyktig. *Fornybar Norge* viser til beregninger fra THEMA, som skal vise at dette avviker fra ren kontantstrømskatt øker utbyggers kostnader med mellom 8 og 10 øre/kWh spredd ut over produksjonen i levetiden. *Fornybar Norge* foreslår derfor at skattemessig underskudd utbetales.

Statkraft AS og *Fosen Vind DA* peker på at det i høringsnotatet omtales at kontantstrømmodellen og samvirkningsfradrag kan redusere kapitalbehovet i investeringsfasen. Det vises til at denne modellen ikke blir reell dersom man verken åpner for utbetaling av skatteverdien av negativ grunnrenteinntekt eller samordning. Dersom man mener det finnes uheldige tilpasningsmuligheter som er vanskelige å overskue, bør man heller avvente innføringen av skatten enn å avvente innføringen av utbetalingsordningen.

Statkraft og *Fosen Vind* mener det eventuelt må legges til grunn en rente i tråd med investorenes minimumsforventning om en normalavkastning. Det vises videre til at adgang til samordning særlig vil være viktig dersom departementet fastholder at skatteverdien av negativ grunnrenteinntekt ikke skal utbetales. Samordningsadgangen bør utformes som mulighet til samordning av negativ/positiv grunnrenteinntekt mellom kraftverk eid av ulike selskap i samme skattekonsern.

Varanger Kraft AS mener negativ grunnrente må utbetales løpende, og fremhever at produksjonsavgiften ikke kan avkorte negativ grunnrenteskatt for utbetaling. Dersom produksjonsavgiften ikke refunderes løpende som en del av negativ grunnrente, vil dette innebære en reell skatteskjerpelse.

Ernst & Young Advokatfirma AS mener skatteverdien av negativ grunnrenteinntekt bør utbetales. Alternativt må renten fastsettes med et risikotillegg på samme måte som renten i reglene om grunnrenteskatt på vannkraft. Risikotillegget må i alle fall være tilsvarende som i grunnrenteskatten for vannkraft, dvs. 2 prosentpoeng. *Renantis Norway AS* og *Advokatfirmaet PricewaterhouseCoopers AS* mener tilsvarende at det må gis adgang til å få utbetalt skatteverdien av negativ grunnrenteinntekt, eventuelt at fremføringsrenten baseres på bransjens avkastningskrav heller enn en risikofri rente.

Norsk Hydro ASA mener skattemessig underskudd bør utbetales løpende. Det vises til at omfanget av nye vindkraftprosjekter i Norge foreløpig er beskjedent. Staten burde derfor ha gode muligheter til å kontrollere det enkelte vindkraft-

anlegg og unngå eventuelle uberettigede refusjonskrav.

Norgesgruppen ASA viser til at dersom staten er skeptisk til å foreta utbetalinger av negativ grunnrenteskatt, bør departementet vurdere alternative løsninger. Statens passive deltakelse gjennom refusjon av negativ grunnrenteskatt kan sikres gjennom legalpant i vindparken eller lignende ordninger. Renten for fremføring av negativ grunnrenteskatt, naturressursskatt og produksjonsavgift må videre settes høyere enn risikofri rente.

Regelrådet mener departementet bør prioritere å evaluere skatten og få på plass en utbetalingsordning innen noen få år.

Advokatfirma DLA Piper Norway DA, Alcoa Norway AS, Alta Kraftlag SA, Aneo AS, Cloudberry Clean Energy ASA, Distriktsenergi, DNB Bank ASA, Ewz Energie, Fellesforbundet, Industri Energi, NHO, Samlet kraftbransje og industriselskap nord for Dovre, Sogn og Fjordane Energi AS, Troms Kraft AS, Zero og Å Energi AS mener skattemessig underskudd må utbetales løpende.

Advokatfirmaet PricewaterhouseCoopers AS, Aneo AS, Buheii Vindkraft AS, Troms Kraft AS og Tysvær Vindpark AS mener det må åpnes for samordning av negativ grunnrenteinntekt.

Skattedirektoratet viser til at det av kontrollhensyn er viktig å kunne følge aktører over tid før en utbetaling skjer. Ved etablering av ny virksomhet vil grunnrenteinntekten som følge av investeringer som oftest være negativ i begynnelsen, noe som innebærer at eventuelle utbetalinger kommer tidlig. Uten at det er direkte sammenlignbart, er etatens erfaringer at systemer med direkte utbetaling, slik som leterefusjonsordningen, SkatteFUNN og lønnsstøtteordningen under korona, kan gi opphav til skatteunndragelse, misbruk og risiko for uønskede tilpasninger.

Skattedirektoratet legger til grunn at det vil være krevende å kontrollere samtlige grunnrenteskattepliktige før en utbetaling skjer. Det kan også være utfordrende for innkrevingsmyndighetene å få tilbakebetalt uriktig utbetalt negativ grunnrenteskatt i enkelte tilfeller. På bakgrunn av disse punktene mener *Skattedirektoratet* at en bør være tilbakeholden med å innføre utbetaling av negativ grunnrenteinntekt og samordning.

Tax Justice Norge støtter forslaget om at negativ grunnrenteinntekt fremføres med rente og kommer til fradrag i positiv beregnet grunnrenteinntekt senere år. Det vises til *Tax Justice Norge* sin rapport «Vindkraftens skyggesider» fra 2021, og at man per i dag ikke har god nok kjennskap til hvordan organiseringen med utenlandsk eier-

skap og bruk av selskap og fond i skatteparadis kan medføre risiko for uønskede tilpasninger ved en utbetalingsordning.

LO mener det er særpreg ved vindkraftsektoren som kan gjøre umiddelbare utbetalinger under kontantsstrømsprisset mer problematiske enn for øvrige grunnrentenæringer. *LO* viser blant annet til at vindkraftnæringen har en eierstruktur dominert av utenlandske eiere registrert i skatteparadis, noe som øker risikoen for overskuddsflytting. *LO* er bekymret for at en umiddelbar utbetalingsordning er sårbar for misbruk i form av uberettigede utbetalingskrav, og ønsker at det utarbeides gode kontrollmekanismer før en utbetalingsordning iverksettes.

Departementet viser til at forslaget om fremføring av negativ grunnrenteinntekt med rente i kombinasjon med utbetaling av skatteverdi ved opphør, i nåverdi gir samme fradragverdi som ved en løpende utbetalingsordning. Departementet legger vekt på behovet for kontroll ved innføring av nye skatter. Både i petroleumsskatten og i grunnrenteskatten for vannkraft var regelen opprinnelig at negativ grunnrenteinntekt ble fremført. Utbetalingsordning ble først innført ved leterefusjon i petroleumsskatten fra 2005 og en generell underskuddsrefusjon fra 2022. For vannkraft ble utbetalingsordning for negativ grunnrenteinntekt innført fra 2007. Negativ grunnrenteinntekt fra før 2007 må fremdeles fremføres med rente. Også for grunnrenteskatt for havbruk fra 2023 er regelen at eventuell negativ grunnrenteinntekt fremføres med rente.

Ved innføring av en grunnrenteskatt forutsetter en utbetalingsordning at man kan følge aktører over tid før utbetaling skjer, slik at det bare er skatteverdien av relevante kostnader som utbetales. Som *Skattedirektoratet* viser til i sitt høringsvar, vil det være krevende å kontrollere samtlige grunnrenteskattepliktige før utbetalinger gjennomføres. Departementet viser til at en slik kontroll også vil kreve store administrative ressurser.

Ved innføringen av en ny grunnrenteskatt kan det være nødvendig å avklare hvordan uklarheter i regelverket skal fortolkes, noe som øker muligheten for endringssaker. Ved en utbetalingsordning vil det derfor særlig i startfasen være risiko for uriktige utbetalinger, som i seg selv kan innebære en fare for manglende tilbakebetaling til staten. I tilfeller der det skulle bli behov for etterfølgende innkreving av uriktige utbetalinger, kan dette være utfordrende dersom selskapets virksomhet har opphørt, eller der skattepliktig er hjemmehørende i et annet land. Risikoen ved utbetalingsordninger er blant annet kjent fra den

tidligere leterefusjonsordningen i petroleumsskatten (se eksempelvis HR 2020-611-A og HR-2020-2200-A), merverdiavgiftssystemet og SkatteFUNN-ordningen. Disse hensynene fremheves også i høringsinnspillene fra Skattedirektoratet, Tax Justice Norge og LO.

Mange høringsinnspill fra næringen hevder at en utbetalingsordning er nødvendig for at grunnrenteskatten skal fungere nøytralt. Departementet er ikke enig i dette, siden negativ grunnrenteinntekt fremføres med rentetillegg for å opprettholde fradragsverdien. For å gi selskapene sikkerhet for å få utnyttet fradragene, foreslås det videre at staten utbetaler skatteverdien av eventuell negativ grunnrenteinntekt ved opphør av virksomhet. Dette gir selskapene samme nåverdi etter skatt av fremført negativ grunnrenteinntekt som ved en årlig utbetalingsordning, og grunnrenteskatten vil dermed fungere nøytralt.

Fullstendig verdsetting av sikre skattefradrag vil være særlig viktig for nye vindkraftanlegg der investeringskostnaden er et vesentlig element og det kan ta flere år før anlegget får positiv grunnrenteinntekt.

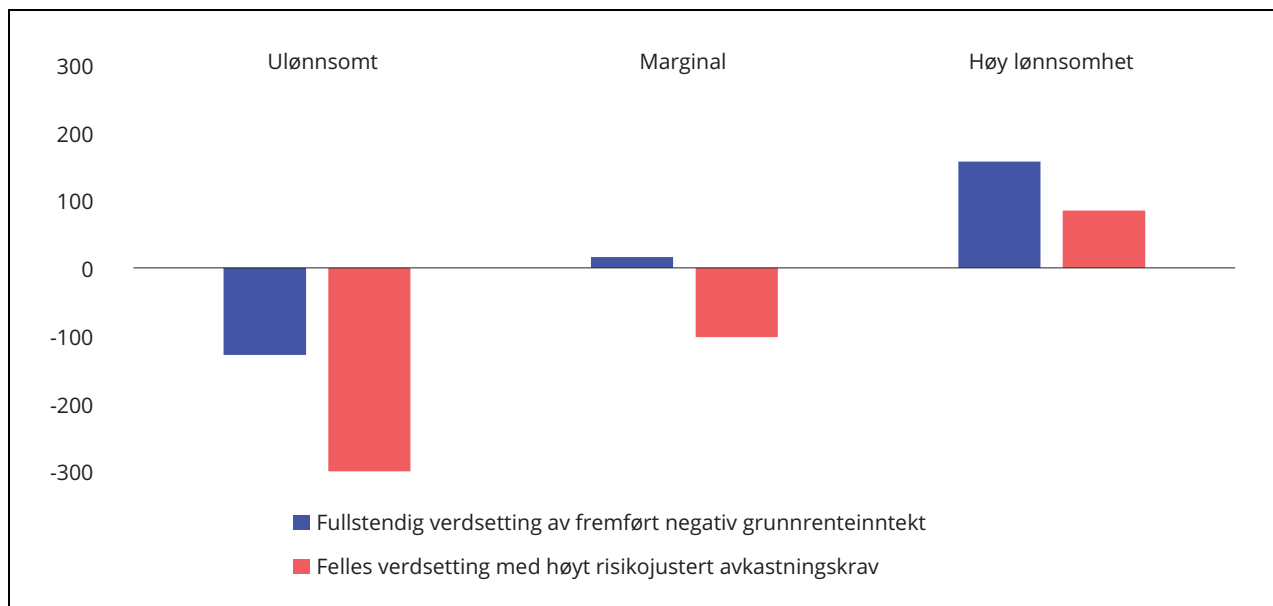
I en investeringsanalyse er det standard praksis at prosjekter verdsettes med avkastningskrav som reflekterer den systematiske risikoen i virksomheten. Det tilsier at selskap som har virksomhet i ulike næringer og ønsker å maksimere verdier for eier, må bruke ulike avkastningskrav når de vurderer lønnsomheten i virksomheter med ulik systematisk risiko. Det samme vil være tilfelle om selskapet vurderer å prissikre deler av produksjonen slik at inntekten får lavere systematisk risiko.

Det er den samme metoden som legges til grunn ved vurdering av verdien av sikre, fremtidige skattefradrag. Størrelsen på fremføringsrenten bestemmes av risikoen ved fremføring og ikke av selskapets lånekostnader eller normalavkastning for virksomheten. Som omtalt over, foreslås det ordninger som gir selskapene sikkerhet for full verdi av fradragene ved fremføring av negativ grunnrenteinntekt. Ved sikre fremtidige skattefradrag er det ingen begrunnelse for risikotillegg, og fremføringsrenten skal da være en risikofri rente etter skatt på alminnelig inntekt. Tilsvarende tilsier dette at et risikofritt avkastningskrav etter skatt på alminnelig inntekt skal benyttes i verdsettingen av denne delen av kontantstrømmen i en fullstendig verdsetting. Selskapene kan håndtere dette ved å verdsette tidsforskyvningen av fradragene separat, eller ved å benytte et risikoveid avkastningskrav for den samlede kontantstrømmen.

Dersom en ikke tar hensyn til at fremtidige skattefradrag i grunnrenteskatten er sikre, kan lønnsomheten av investeringen undervurderes vesentlig. Investeringer som er lønnsomme før grunnrenteskatt, ville da fremstå som ulønnsomme etter grunnrenteskatt. Dette kan illustreres for et nytt vindkraftanlegg med investering på 1 000 mill. kroner i tre tilfeller med ulik lønnsomhet, se figur 5.2. Investeringen er i utgangspunktet forutsatt marginalt lønnsom etter skatt med forslagene i denne proposisjonen. Investeringskostnaden er deretter økt og redusert med 25 pst. for henholdsvis å illustrere et ulønnsomt tilfelle og et tilfelle med høy lønnsomhet. I figuren illustreres nåverdiberegninger for fullstendig verdsetting av sikre, fremtidige skattefradrag i de blå søylene. De røde søylene illustrerer nåverdiberegninger ved grovere verdsetting, hvor et høyt risikojustert avkastningskrav benyttes for hele kontantstrømmen, som har både sikre og usikre deler. Figuren viser at sistnevnte metode vil undervurdere verdien av prosjektene etter skatt for alle tilfeller.

THEMA har utarbeidet en analyse for Fornybar Norge som er lagt ved deres høringsinnspill. I denne analysen omtales det blant annet at grunnrenteskatten vil svekke investeringsinsentivene for nye vindkraftanlegg og at «Grunnrenteskatten øker balanseprisen (LCOE etter skatt) for et representativt norsk vindkraftprosjekt med 8–9 øre/kWh». Imidlertid skriver THEMA at det ikke tas hensyn til eventuelle forskjeller i risiko i ulike delkontantstrømmer, og at dette er en sentral forutsetning for resultatene. Analysen inneholder ingen faglig vurdering av hvordan kontantstrømmer med lav/ingen systematisk risiko bør verdsettes. I den samme rapporten legger imidlertid THEMA til grunn at avkastningskravet kan reduseres med 1–3 prosentpoeng dersom selskapet har langsiktige salgskontrakter og differansekontrakter. Dette underbygger at standard investeringsanalyse, som omtalt over, tilsier at kontantstrømmer bør vurderes med et avkastningskrav som reflekterer systematisk risiko. Ved etterprøving av en tenkt vindkraftinvestering med THEMAs forutsetninger og metode, finner departementet den samme undervurdering av lønnsomheten slik at balansepris fremstår å øke. Økningen i balansepris skyldes i hovedsak at THEMA verdsetter sikre skattefradrag med et høyt, risikojustert avkastningskrav og dermed undervurderer lønnsomheten av investeringen.

Ved utforming av skattesystemer må det legges til grunn at skattytere er rasjonelle og at selskapene maksimerer verdien for eierne. Selska-



Figur 5.2 Illustrasjon av effekten for selskapenes nåverdi etter skatt ved ulik verdsetting av fremført negativ grunnrenteinntekt.^{1,2,3} Mill. kroner

¹ Variasjonen i lønnsomhet fra marginal investering er gjort ved å øke og redusere investeringskostnaden med 25 pst. for henholdsvis det ulønnsomme alternativet og alternativet med høy lønnsomhet.

² I illustrasjonen er det for enkelhet skyld ved fullstendig verdsetting benyttet samme risikojusterte avkastningskrav for den usikre delen av kontantstrømmen som ved den grovere verdsettingen. Avkastningskravet bør fastsettes ut fra den systematiske risikoen i den usikre delen av kontantstrømmen. Dette ville likevel ikke påvirke effektene vesentlig.

³ Forutsetningene for illustrasjonen er tilsvarende som i figur 6.2.

Kilde: Finansdepartementet

pene har alle insentiver til å utnytte lønnsomme investeringsmuligheter over tid. Dersom enkelte aktører ikke er i stand til å gjennomføre lønnsomme investeringer, eller av ulike grunner har en lønnsomhets- og risikovurdering som medfører at lønnsomheten undervurderes, kan andre aktører gripe investeringsmuligheten eller prosjektet kan overdras. En fremføringsrente som ikke tok hensyn til at skattefradragene er sikre, ville vært for høy og gi rasjonelle aktører insentiv til å gjennomføre investeringer som kan være ulønnsomme for samfunnet. Samtidig ville en slik overkompensasjon redusere verdiene som tilfaller lokalsamfunn og fellesskap. Departementet mener derfor det er korrekt, fullstendig og i tråd med standard investeringsanalyse å verdsette fremførbar negativ grunnrenteinntekt med rente uten risikotillegg.

Departementet foreslår på denne bakgrunn at negativ grunnrenteinntekt fremføres med risikofri rente og kommer til fradrag i positiv beregnet grunnrenteinntekt senere år. Det foreslås at rentesatsen fastsettes til årsgjennomsnittet av renten på statskasseveksler med 12 måneders gjenstående løpetid, justert til renten etter skatt på alminnelig inntekt. Det foreslås at fremføringsadgangen med

rente reguleres av Finansdepartementet i forskrift. En utbetalingsordning for vindkraft kan vurderes på et senere tidspunkt, etter at en har høstet erfaringer med grunnrenteskatten.

I grunnrenteskatten for vannkraft ble det med virkning fra og med 2007 gitt regler om samordning av negativ grunnrenteinntekt mellom kraftverk når den skattepliktige eier flere kraftverk, og innad i et konsern som definert i skatteloven § 10-4. Som omtalt ovenfor vil det ved innføring av nye skatteregler være vanskelig å overskue virkningen av de ulike elementene i regelverket. Dersom det fastsettes negativ grunnrenteinntekt for et vindkraftanlegg, og dette skyldes utilsiktede effekter av reglene, bør denne negative grunnrenteinntekten ikke kunne redusere skattegrunnlaget for andre vindkraftanlegg i selskapet/konsernet. Departementet foreslår derfor på nåværende tidspunkt ikke regler som åpner for samordning av negativ grunnrenteinntekt mellom vindkraftanlegg eller innad i konsern. Det understrekes at skattepliktige vil ha sikkerhet for å få full verdi av fradragene i grunnrenteskatten som omtalt over.

Utbetaling av negativ grunnrenteinntekt ved opphør av virksomhet gjennomføres etter at opprydding og tilbakeføring er gjennomført. Etter

dette vil det ikke lenger fastsettes grunnrenteinntekt for vindkraftanlegget.

Departementet viser til forslag til skatteloven ny § 18-10 fjerde og femte ledd.

5.9 Samvirkning mellom selskapsskatt og grunnrenteskatt

Det er viktig at grunnrenteskatten og skatt på alminnelig inntekt virker godt sammen, slik at de to skattene til sammen ikke fører til større vridninger enn det som følger av skatt på alminnelig inntekt alene. Departementet foreslo i høringsnotatet en modell der grunnrenterelatert selskapsskatt beregnes først og fradragsføres i grunnrenteinntekten (sekvensiell beregning).

Statkraft AS er enig i den foreslåtte modellen for samvirkning mellom alminnelig selskapsskatt og grunnrenteskatt som drøftes i høringsnotatet.

Departementet viderefører forslaget om en grunnrenterelatert selskapsskatt som fradragsføres i grunnrenteskatten. Dette er tilsvarende modell som er brukt i grunnrenteskatten på vannkraft, særskatten for petroleumsvirksomhet og grunnrenteskatten på havbruk.

Det foreslås en effektiv grunnrenteskattesats på 35 pst., noe som gir en samlet marginalskatt på 57 pst. når en tar hensyn til både grunnrenteskatt og skatt på alminnelig inntekt. Med fradrag for grunnrenterelatert selskapsskatt vil grunnrenteinntekten bli lavere enn om skattene hadde blitt beregnet parallelt. Da må den formelle grunnrenteskattesatsen settes høyere for å gi samme samlet skatteprosent. Teknisk må grunnrenteskattesatsen justeres til 44,9 pst.:

$$0,22 + (1 - 0,22) \times 0,449 = 0,57$$

Denne tekniske justeringen har ingen betydning for inntekter og kostnader som behandles likt i grunnrenteskatten og grunnrenterelatert selskapsskatt. En høyere skattesats har imidlertid betydning for nye investeringskostnader, som i grunnrenteskatten kommer til fradrag umiddelbart, mens den kommer til fradrag over tid gjennom avskrivninger i selskapsskatt. Selskapene får med forslaget et høyere fradrag for investeringskostnaden i aktiveringsåret (44,9 pst. i stedet for 35 pst.) enn om skattene hadde blitt beregnet parallelt. Med den valgte løsningen vil derfor mindre grunnrenteskatt påløpe i investeringsfasen, mot at mer skatt påløper i produksjonsfasen.

Figur 5.2 illustrerer hvordan skattegrunnlaget i de to skattene fastsettes i et tenkt eksempel for

investering i et nytt vindkraftanlegg. I eksempelet er grunnrenterelatert selskapsskatt beregnet til 44 i år 1 og 2. Dette beløpet føres til fradrag i grunnrenteinntekten.

Formålet med fradraget for grunnrenterelatert selskapsskatt er at det ved utregningen av grunnrenteskatten skal tas hensyn til at de aktuelle innteks- og kostnadselementene allerede er kommet til beskatning eller til fradrag i alminnelig inntekt. Siden grunnrenteskatten fastsettes for hvert vindkraftanlegg, må også den grunnrenterelaterte selskapsskatten beregnes per vindkraftanlegg. Den grunnrenterelaterte selskapsskatten skal kun inkludere de elementene som ilegges grunnrenteskatt på landbasert vindkraft. Det vil si at andre inntekter utenom vindkraft eller kostnader som ikke er fradragsberettiget i grunnrenteskatten for vindkraft, skal holdes utenom.

Størrelsen på innteks- og kostnadskomponenter som inngår i grunnrenterelatert selskapsskatt, vil samsvare med størrelsene i grunnrenteskatten. For eksempel skal inntekten fastsettes med de samme kraftprisene som benyttes ved fastsettingen av inntekten i grunnrenteskatten. Investeringer som fradragsføres i grunnrenteskatten, se punktene 5.7.2 og 5.7.3, skal likevel avskrives etter skattelovens alminnelige regler ved beregning av grunnrenterelatert selskapsskatt. Skattemessig gjenstående verdi av investeringer som er omfattet av de raske lineære avskrivningene, skal også avskrives lineært i grunnrenterelatert selskapsskatt. Øvrige inngangsverdier for historiske investeringer avskrives i tråd med saldoreglene. Ved oppskrivning eller nedskrivning av inngangsverdien av historiske investeringer som omtalt i punkt 5.7.2, skal tilsvarende justering gjøres i grunnlaget for avskrivninger i grunnrenteskattpliktig selskapsskatt. Samlede avskrivninger for historiske investeringer i grunnrenteskatt og grunnrenterelatert selskapsskatt vil dermed være den samme, men periodiseringen vil være noe forskjellig. Den foreslåtte venterenten, se punkt 5.7.3, er et avgrenset fradrag i grunnrenteinntekten, og skal ikke fradragsføres i grunnrenterelatert selskapsskatt. Den grunnrenterelaterte selskapsskatten er en beregnet størrelse som bare benyttes ved fastsettelse av grunnrenteinntekten, og den vil ikke påvirke fastsettelsen av skattyters alminnelige inntekt.

En fordel med en sekvensiell løsning der grunnrenterelatert selskapsskatt kommer til fradrag, er at grunnrenteskatten vil virke nøytralt også i tilfeller der beregnet selskapsskatt er negativ. Det kommer av at en i utregningen av grunnrenteskatten kompenserer for at underskuddet i

Tabell 5.2 Illustrasjon av samvirkning mellom skattegrunnlagene¹

År	0	1	2
Investering	-1 000		
Driftsinntekt		800	800
Driftskostnad		-100	-100
Avskrivning		-500	-500
<i>Grunnrenterelatert selskapsskatt</i>			
Driftsinntekt		800	800
Driftskostnad		-100	-100
Avskrivning		-500	-500
Skattegrunnlag		200	200
Grunnrenterelatert selskapsskatt (22 pst.)		44	44
<i>Grunnrenteskatt</i>			
Driftsinntekter		800	800
Driftskostnader		-100	-100
Umiddelbart fradrag for investeringskostnad	-1000		
Grunnrenterelatert selskapsskatt		-44	-44
Årets beregnede grunnrenteinntekt	-1000	656	656
Fremført negativ grunnrenteinntekt fra tidligere år ²		-1028	-382
Skattbar grunnrenteinntekt	0	0	274
Grunnrenteskatt (44,9 pst.)	0	0	123

¹ For illustrasjonsformål er avskrivningene i selskapsskatten satt til 50 pst. lineært, fordelt over to år.

² Negativ grunnrenteinntekt foreslås fremført med rente, se omtale i punkt 5.8. I illustrasjonen er fremføringsrenten 2,8 pst.

Kilde: Finansdepartementet.

alminnelig inntekt fremføres uten rente. Som for vannkraft foreslås det at dersom grunnlaget for grunnrenterelatert selskapsskatt er negativt, fradragføres det null i grunnrenteskatten dette inntektsåret, og underskuddet i grunnrenterelatert selskapsskatt fremføres til senere inntektsår uten rentetillegg. Det tas ikke hensyn til eventuelle underskudd i årene før 2024, slik at eventuell fremførbar negativ grunnrenterelatert selskapsskatt starter på null ved inngang til inntektsåret 2024.

Ved høringen av omlegging til kontantstrømskatt i petroleumsvirksomheten påpekte Skatte-

etaten at denne løsningen kunne medføre forskjellig verdi for selskaper, avhengig av om de har positiv alminnelig inntekt i annen virksomhet eller ikke. I petroleumsskatten ble det derfor innført en tilleggsregel i beregningen for å motvirke dette. Departementet vil vurdere hvordan tilsvarende løsning kan gjennomføres for de andre grunnrenteskattene og eventuelt fremme et høringsnotat om teknisk justering av regelen.

Departementet viser til forslag til skatteloven ny § 18-10 tredje ledd bokstav b.

6 Fordeling av inntekter mellom stat og kommune mv.

I Hurdalsplattformen er regjeringen tydelig på at lokalsamfunn og fellesskapet skal få en rettferdig andel av verdiene som skapes ved å utnytte fellesskapets naturressurser. En sentral del av forslaget til grunnrenteskatt på landbasert vindkraft er at lokalsamfunn som stiller naturressurser til disposisjon, skal sikres en andel av grunnrenten.

Som omtalt i Prop. 1 LS (2022–2023) legger regjeringen opp til at kommunene skal få halvparten av provenyet fra grunnrenteskatten på landbasert vindkraft. Regjeringen mener i tillegg at vindkraftproduksjon bør komme interesser som berøres negativt av vindkraftutbygging, til gode.

6.1 Høringsforslaget

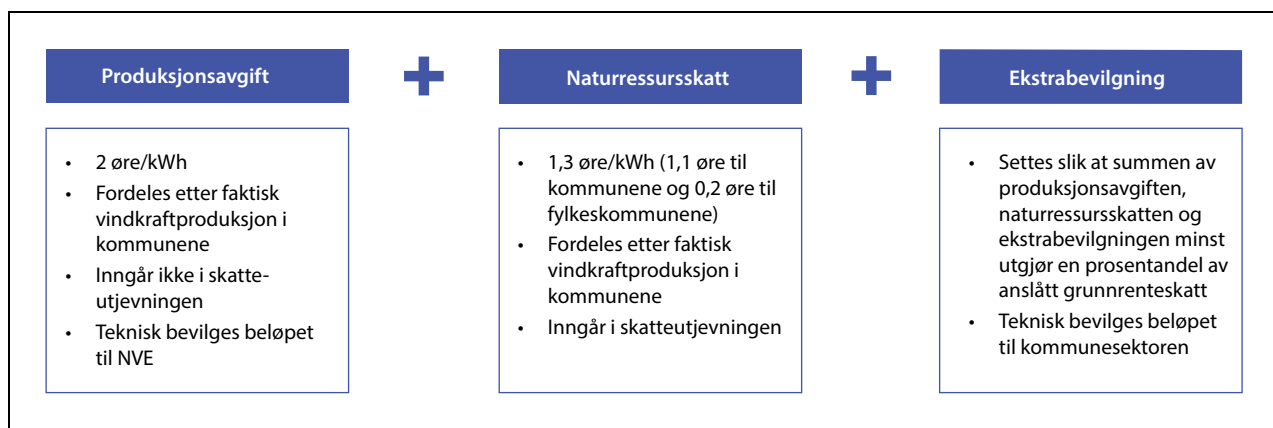
I høringsnotatet ble det foreslått at kommunesektoren gjennom tre virkemidler skulle få halvparten av provenyet fra grunnrenteskatten på landbasert vindkraft: den eksisterende produksjonsavgiften, en ny naturressursskatt og en ekstrabevilgning i år med høy grunnrente. Modellen er illustrert i figur 6.1.

I forbindelse med grunnrenteskatteforslaget ble det i statsbudsjettet for 2023 foreslått, og vedtatt, å øke produksjonsavgiften til 2 øre/kWh, se Prop. 1 LS (2022–2023) punkt 8.7. Produksjonsavgiften innbetales månedlig til staten og tilbakefø-

res til vertskommunene året etter avgiftsåret. Den gir relativt stabile inntekter til kommunene.

I høringsnotatet ble det dessuten foreslått å innføre en naturressursskatt på 1,3 øre/kWh (1,1 øre/kWh til vertskommunene og 0,2 øre/kWh til fylkeskommunene). Naturressursskatten ble foreslått å inngå i inntekstutjevningssystemet mellom kommunene, slik som for vannkraft. Det ble også lagt opp til at produksjonsavgiften og naturressursskatten kunne trekkes fra krone for krone i fastsatt grunnrenteskatt. På den måten vil de normalt ikke virke belastende for selskap som betaler grunnrenteskatt, men være en mekanisme for å omfordele grunnrenteskatt fra staten til kommunesektoren. For tilfeller der produksjonsavgiften og naturressursskatten overgår fastsatt grunnrenteskatt, ble det foreslått at ubenyttet fradrag fremføres med rente og kommer til fradrag i positiv fastsatt grunnrenteskatt senere år. I likhet med produksjonsavgiften og grunnrenteskatten foreslo departementet at naturressursskatten skal gjelde for vindkraftanlegg som er konsesjonspliktige etter energiloven.

I tillegg ble det i høringsnotatet foreslått at kommunesektoren gis en ekstrabevilgning i år der grunnrenten er høy. Ekstrabevilgningen skulle fordeles etter nøklene i rammetilskuddet til kommunene og eventuell ekstrabevilgning skulle utbetales til kommunene året etter inntektsåret.



Figur 6.1 Modell i høringsnotatet for fordeling av proveny mellom stat og kommunesektoren

6.2 Høringsuttalelsene

Landssammenslutninga av Norske Vindkraftkommuner (LNVK), med støtte fra om lag 40 kommuner, er tilfreds med at kommunenes posisjon styrkes med en andel til kommunene som en del av et nytt skatteregime for vindkraft. LNVK er likevel kritisk til flere sider ved innretningen av forslaget, og mener innretningen ikke fullt ut likestiller vindkraftkommuner med vannkraftkommuner. Det vises til at forslaget løsrives fra vindkraftens og naturinngrepenes lokale forankring, og overfører deler av den verdiskaping noen kommuners naturressurser gir grunnlag for, til kommuner som ikke selv ofrer egen natur. Ved bruk av rammetilskuddene, som i hovedsak fordeles etter antall innbyggere, vil bykommuner motta hovedtyngden av grunnrenteskatten. LNVK viser til Energikommisjonen, som anbefaler at «den berørte kommunen som stiller sine naturressurser til disposisjon for storsamfunnet» gis en fast andel «på 15 prosent av grunnrenteskatten til staten fra det enkelte vindkraftanlegg». LNVK slutter seg til dette, og viser blant annet til at man ved en slik løsning vil unngå sammenblanding av skatteregimet for naturressursnæringer og det statlige overføringssystemet for kommunesektoren. LNVK viser videre til at det er feil å fremstille produksjonsavgiften som en vridende skatt, da denne er å anse som en naturavgift.

Kommunenes sentralforbund (KS) mener det må vurderes å øke inntektene som tilfaller vindkraftkommunene fra det som følger av forslaget, for at vindkraftutbygginger skal aksepteres lokalt. KS foreslår at dette enten kan gjøres ved at kommunesektorens samlede andel av grunnrenteskatten økes og dermed gi rom for å øke satsen for produksjonsavgiften, at produksjonsavgiften økes og ekstrabevilgningen reduseres eller at produksjonsavgiften økes og naturressursskatten reduseres.

Kraftfylka mener skatteinntektene i større grad bør tilfalle vertsfylker og -kommuner fremfor kommunesektoren som sådan for å kompensere for tapt areal og naturverdier, samt for å sikre lokal tilslutning til etablering av ny vindkraft. For det andre må den omtalte ekstrabevilgningen til kommunesektoren komme vertsfylker og -kommuner til gode heller enn å inngå i inntektsutjevningssystemet. Videre mener Kraftfylka at produksjonsavgiften bør deles mellom vertskommuner og vertsfylker, og at naturressursskatten må gå uavkortet til vertsfylkene og -kommunene.

Statistisk sentralbyrå (SSB) viser til at det foreslåtte systemet for fordeling av grunnrenten vil

sikre at alle kommuner og fylkeskommuner vil kunne tjene på vindkraftutbygging, selv de som ikke har vindkraften lokalisert hos seg. Det kan føre til et politisk press fra hele kommunesektoren om tilrettelegging for mer vindkraft på land. Det vil være uheldig i en helhetlig vurdering, da kommunene ikke nødvendigvis tar hensyn til alle miljøeffekter i sine avveininger. SSB foreslår at departementet i større grad problematiserer hva som menes med å legge til rette for kommunale inntekter, hvor stor andel som bør tilfalle kommunene og hvordan den foreslåtte fordelingen påvirker kommunenes insentiver. SSB mener det også bør vurderes å innføre en naturavgift på vindkraft, som kan sikre samfunnsøkonomisk effektiv utnyttelse av arealer til vindkraft, og lokalisering av denne.

Norges Miljøvernforbund (NMF) tar i sitt hørings svar til orde for at samtlige skatteinntekter skal gå til staten for videre fordeling, primært til sikring av naturområder og naturrestaurering, deretter til kommunesektoren. NMF mener direkte fordeling til vertskommuner vil skape insentiver til at kommunene vil kunne presses/kjøpes til å samtykke til utbygging de ellers ikke ville akseptert, for å kunne opprettholde basistjenester til sine innbyggere.

Motvind Norge er uenig i at inntektene fra grunnrenteskatten delvis skal tilbakeføres til kommunene, da dette er insentiv til ytterligere nedbygging av natur. Det fremheves at deler av inntektene i stedet bør gå til et fond som øremerkes naturrestaurering. Motvind Norge mener videre at produksjonsavgiften til kommunene bør holdes lavest mulig, og at naturressursskatten bør inngå i inntektsutjevningssystemet, slik som for vannkraft.

Landsorganisasjonen (LO) støtter regjeringens forslag til modell for fordeling av proveny mellom stat og kommunesektor, inkludert andelen som skal gå direkte til vertskommunen.

Statkraft AS og *Fosen Vind DA* mener det er viktig å lovfeste kompensasjonsordninger til det lokale nivået. I tillegg vises det til at naturressursskatten bør allokere i sin helhet til vertskommunene. Statkraft mener man bør være varsomme med ekstrabevilgningen til vertskommunene, og viser til at det bør utvises varsomhet med å innføre resultatavhengige allokeringer mellom stat og kommune på bekostning av mer forutsigbare løsninger.

Alcoa Norway AS, *Distriktsenergi*, *Fornybar Norge*, *Fred. Olsen Renewables AS*, *Norsk Hydro ASA*, *Norsk Industri*, *Zephyr AS* og *Zero* mener naturressursskatten og produksjonsavgiften må

gå uavkortet til vertskommunen og ikke fordeles ut over kommunesektoren. Zero viser til at dette vil lede til at mer av verdiskapingen blir liggende igjen lokalt og at det blir mer attraktivt å bygge ut mer fornybar energi.

Aneo AS mener at både naturressursskatten og produksjonsavgiften i sin helhet bør allokere til vertskommunen, med unntak av 0,2 øre/kWh til fylkeskommunen hvor vindparken ligger.

Flere høringsinstanser, herunder *Advokatfirmaet PricewaterhouseCoopers AS*, *Advokatforeningen*, *Alcoa*, *Gudbrandsdal Energi Holding*, *Norgesgruppen ASA*, *Norsk Hydro ASA*, *Norsk Industri* og *Troms Kraft AS* har uttalt at dersom produksjonsavgiften beholdes og naturressursskatten innføres, bør disse komme til fradrag i alminnelig inntektsskatt heller enn i grunnrenteskatten. Dette for å unngå at disse blir en kostnad selskapene må bære dersom grunnrenteinntekten blir negativ.

Aneo AS, *Fornybar Norge*, *Fosen Vind DA* og *Statkraft AS* mener produksjonsavgiften og naturressursskatten i sin helhet må kunne trekkes fra i valgfri utlignet statlig skatt (selskapsskatt eller grunnrenteskatt). *Statkraft* mener videre at som for fremførbart underskudd, vil ikke en risikofri rente innebære investeringsnøytralitet ved fremføring av naturressursskatt og produksjonsavgift.

6.3 Departementets vurderinger

Flere av høringsinstansene har ønsket at en større del av inntektene bør gå direkte til vertskommunene. Samtidig peker enkelte på at et for høyt nivå på vertskommunenes inntekter kan gi kommuner uheldige insentiver til utbygging av vindkraft.

Bruttoavgifter, slik som produksjonsavgiften og naturressursskatten foreslått i høringsnotatet, er uavhengige av lønnsomhet. Det kan føre til at prosjekter som er lønnsomme før skatt, blir ulønnsomme etter skatt. I høringsnotatet utgjorde de foreslåtte bruttoavgiftene samlet 3,3 øre/kWh. I tillegg vil også kommunalt utskrevet eiendomsskatt virke som en bruttoavgift. Samlet innebar høringsforslaget at bruttoavgiftene kunne utgjøre en betydelig andel av brutto salgsverdi, eksempelvis for et anlegg i områder med moderate kraftpriser eller for anlegg som har inngått lavt prisede kraftavtaler. Et høyt nivå på bruttoavgiftene kan også gjøre at avgiftene overgår den samlede grunnrenteskatten.

Virkningene av bruttoavgifter på prosjekter med ulik lønnsomhet er illustrert i figur 6.2. Det er her tatt utgangspunkt i en investering i et tenkt

nytt vindkraftanlegg med investeringskostnad på 1 000 mill. kroner. Investeringen er i utgangspunktet forutsatt marginalt lønnsomt etter skatt med forslagene i denne proposisjonen. Investeringens kostnaden er deretter økt og redusert for å illustrere henholdsvis et ulønnsomt og lønnsomt prosjekt. I den grå søylen er det lagt til grunn at vindkraftanlegget bare står overfor skatt på alminnelig inntekt (selskapsskatt) med ordinære saldoavskrivninger, mens den røde søylen inkluderer produksjonsavgift på 2,3 øre/kWh som er fradragsberettiget i grunnlaget for skatt på alminnelig inntekt. Videre inkluderer den blå søylen den foreslåtte grunnrenteskatten der produksjonsavgift i stedet trekkes fra krone for krone i fastsatt grunnrenteskatt.

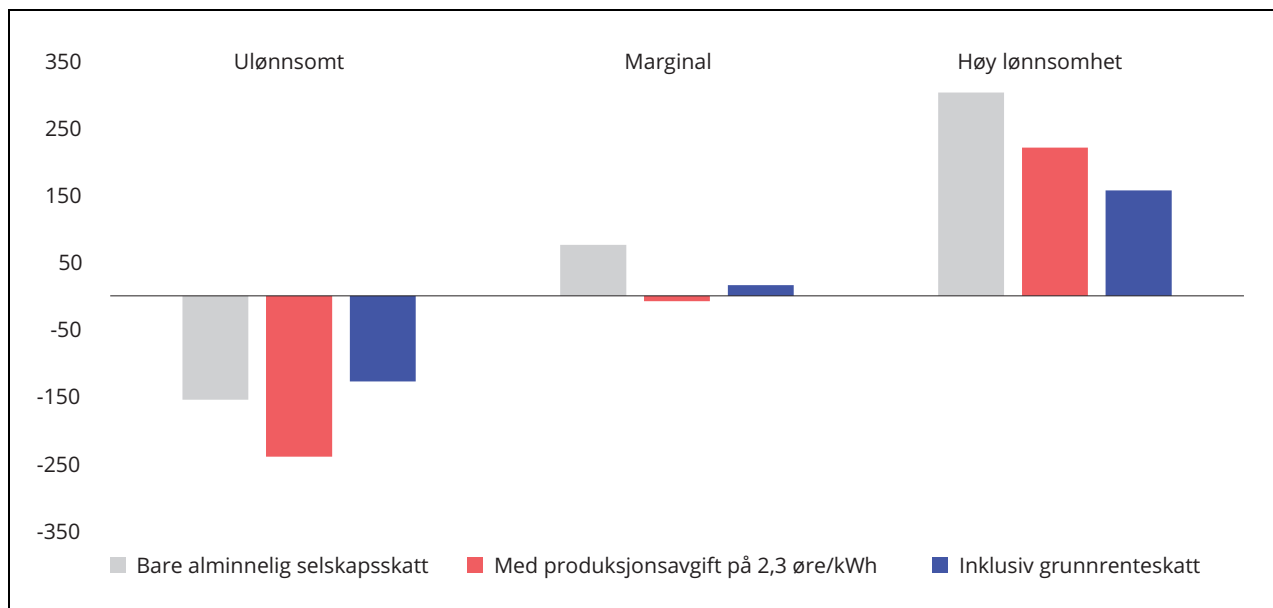
Som det fremgår av illustrasjonen, vil bruttoavgifter i form av produksjonsavgift redusere selskapenes lønnsomhet målt som nåverdi etter skatt. Dermed kan prosjekter som er lønnsomme uten bruttoavgifter, bli ulønnsomme etter skatt, som vist for det marginale tilfellet.

Grunnrenteskatten vil derimot tilpasses lønnsomheten. Videre reduserer grunnrenteskatten den negative effekten av produksjonsavgiften, siden avgiften kan trekkes fra krone for krone i fastsatt grunnrenteskatt. Det ulønnsomme og det marginale tilfellet kommer dermed bedre ut når grunnrenteskatten inkluderes, enn i tilfellet med kun produksjonsavgift. For ulønnsomme eller marginale prosjekter er det altså bruttoavgifter som i første rekke vil virke belastende. Det fremgår også av KPMGs rapport, der det er bruttoavgifter som reduserer kontantstrømmen de første årene for seks av åtte prosjekter som de har vurdert. Disse seks prosjektene vil, ifølge KPMGs rapport, først betale grunnrenteskatt etter 2030.

For anlegg med høy lønnsomhet vil grunnrenteskatten bidra til at lokalsamfunn og fellesskapet får en større del av den ekstraordinære lønnsomheten, i tråd med formålet ved innføring av grunnrenteskatt.

Departementet foreslår etter en samlet vurdering at det ikke innføres naturressursskatt for vindkraft, og at produksjonsavgiften økes fra 2 til 2,3 øre/kWh. Vertskommuner vil dermed være sikret en betydelig del av grunnrenten.

Departementet legger videre opp til at kommunene skal få halvparten av provenyet fra grunnrenteskatten. Det innebærer en ekstra bevilgning til kommunene i år med høy grunnrente, slik at produksjonsavgift og bevilgning til sammen utgjør halvparten av provenyet fra grunnrenteskatten. Både produksjonsavgiften og eventuell ekstra bevilgning gis året etter inntektsåret.



Figur 6.2 Illustrasjon av effekten på selskapenes lønnsomhet målt som nåverdi etter alminnelig selskapskatt, bruttoavgift og grunnrenteskatt for et nytt vindkraftanlegg.¹ Mill. 2024-kroner

¹ Variasjonen i lønnsomhet fra marginal investering er gjort ved å øke og redusere investeringskostnaden med 25 pst. for henholdsvis det ulønnsomme tilfellet og tilfellet med høy lønnsomhet.

Kilde: Finansdepartementet.

Den årlige grunnrenten kan svinge betydelig over tid. Med forslaget til fordeling av inntekter mellom stat og kommunesektoren vil vertskommunene i perioder med lav til moderat grunnrente være sikret et minstenivå av inntekter tilsvarende produksjonsavgiften, mens det gis en ekstra bevilgning i år med høy grunnrente. Produksjonsavgiften (sammen med eiendomsskatten) bidrar til stabilitet i vertskommunenes inntekter fra vindkraften.

Departementet viderefører forslaget i høringsnotatet om at produksjonsavgiften kan trekkes fra krone for krone i fastsatt grunnrenteskatt. På den måten vil avgiften normalt ikke virke belastende for selskap som betaler grunnrenteskatt, men være en mekanisme for å omfordele grunnrenteskatt fra staten til vertskommuner. Det tilsvarer løsningen som er vedtatt for grunnrenteskatt på havbruk. Hvis produksjonsavgiften er høyere enn fastsatt grunnrenteskatt i vindkraftanlegget, foreslås det at ubenyttet fradrag fremføres med rente og kommer til fradrag i positiv fastsatt grunnrenteskatt senere år. Siden produksjonsavgiften trekkes fra krone for krone i fastsatt grunnrenteskatt, vil produksjonsavgiften ikke lenger være fradragsberettiget i grunnrenteinntekten eller skatt på alminnelig inntekt. Departementet viser til at produksjonsavgiften skal gi vertskommunene inntekter fra grunnrentevirksomheten

som er lokalisert i kommunen. Det er derfor naturlig at produksjonsavgiften samordnes med grunnrenteskatten og ikke skatt på alminnelig inntekt.

I tråd med høringsforslaget vil eier av vindkraftanlegget være skattesubjekt for grunnrenteskatten, mens det for produksjonsavgiften er konsesjonæren. Energilovgivningen åpner for at eier kan overlate drift av vindkraftanlegg til en driftsoperatør. Videre kan funksjoner som salg av kraft mv. overlates til et annet selskap. Eieren av et vindkraftanlegg vil ha den økonomiske risikoen for anlegget, og oppnå grunnrenten. I tilfeller der oppgaver knyttet til driften av et vindkraftanlegg er overlatt til en driftsoperatør, kan driftsoperatøren være konsesjonær. I slike tilfeller vil driftsoperatøren være registreringspliktig, og dermed avgiftsdebitor, for produksjonsavgiften på vindkraft på land (jf. punkt 3.3), men kan viderefakturere avgiften til eieren. For at produksjonsavgiften i slike tilfeller skal være fradragsberettiget krone for krone i fastsatt grunnrenteskatt for eier, må eieren av vindkraftanlegget kunne dokumentere overfor skattemyndighetene at produksjonsavgiften ikke fradragsføres i grunnlaget for skatt på alminnelig inntekt eller grunnrenteskatt.

Som det fremgår av høringsnotatet og punkt 5.6.3, vil fremført produksjonsavgift bli overført til overtakende selskap ved samlet realisasjon av

vindkraftanlegg som gjennomføres med kontinuitet og dermed uten umiddelbar skattlegging. Ved realisasjon som gjennomføres med skattlegging, vil det overdragende selskapet ikke lenger opp tjene grunnrenteinntekt ved det aktuelle vindkraftanlegget. Uten nærmere regler kan det innebære at fremført produksjonsavgift går tapt for overdrageren. Departementet antar likevel at realisasjon av vindkraftanlegg normalt vil gi en positiv grunnrenteinntekt, og dermed grunnrenteskatt, i realisasjonsåret, som er tilstrekkelig til å gi grunnlag for fradrag for fremført produksjonsavgift. Det har ikke kommet høringsinnspill til dette punktet, og departementet viderefører forslaget i høringsnotatet.

Interesser som berøres negativt av vindkraftutbygging

Vindkraftverk er arealkrevende, forutsetter gode vindressurser og kan påvirke nærmiljø, næringsinteresser og bosetning. Vindkraft etableres derfor typisk i områder et stykke unna boset-

ning der utmark utgjør en vesentlig del av planområdet. Hensynet til naturverdier gjør seg derfor særlig gjeldende i vindkraftsaker. Konesjonsbehandlingen skal sikre at prosjekter med akseptable virkninger for naturverdier gis konsesjon, men like fullt vil de aller fleste vindkraftverk medføre tap av naturverdier. I områder med samisk reindrift vil utmarksområdene også være viktige for reindriften, og hensynet til reindriften står sentralt i mange vindkraftsaker.

Regjeringen mener at vindkraftproduksjon bør komme interesser som berøres negativt av vindkraftutbygging, til gode. Regjeringen tar sikte på at et beløp tilsvarende 0,2 øre/kWh av vindkraftproduksjonen avsettes til lokale formål som natur, reindrift og eventuelt andre formål som er direkte berørt av arealbruken. Det er behov for å utrede ordningen nærmere. Blant annet må det vurderes nærmere hvilke konkrete formål som skal tilgode ses og hvordan midlene skal fordeles. Regjeringen vil komme tilbake med et forslag og detaljerte bestemmelser i forbindelse med Revidert nasjonalbudsjett 2024.

7 Økonomiske og administrative konsekvenser

7.1 Provenyvirkninger

Anslag fra NVE indikerer at landbasert vindkraft er blant de mest kostnadseffektive kildene til ny kraftproduksjon. Ut fra forventningene om begrenset utbygging av landbasert vindkraft de neste årene, ventes vindkraftproduksjonen i dette tiåret i hovedsak å komme fra eksisterende vindkraftanlegg.

Utviklingen i kraftprisene vil ha vesentlig betydning for lønnsomheten fremover. Siden grunnrenteskatten tilpasser seg den løpende lønnsomheten, vil provenyet kunne variere betydelig fra år til år. Forventningene til langsiktige spotmarkedspriser ligger over anslåtte produksjonskostnader over levetiden for landbasert vindkraft, se punkt 2.3.1. Dette gjelder både for nye vindkraftanlegg og for det meste av eksisterende anlegg. For eksisterende vindkraftanlegg med lavt prisede kraftavtaler er det utsikter til at lønnsomheten vil bedres etter hvert som avtalene utløper. Selv om det er stor usikkerhet knyttet til utviklingen i både kraftpriser og produksjonskostnader, forventes det på sikt et positivt proveny fra grunnrenteskatten på vindkraft.

Siden nye investeringer fradras umiddelbart, vil provenyet også påvirkes av hvor store investeringene er i årene fremover. Regjeringen foreslår omfattende overgangsordninger, blant annet at kraftavtaler inngått før forslaget ble kjent (28. september 2022), skal verdsettes til kontraktspris, og at historiske investeringer kan fradras gjennom avskrivninger tillagt en venterente. I tillegg foreslås det å ikke innføre naturressursskatt, men at produksjonsavgiften økes noe. Negativ grunnrenteinntekt foreslås fremført med rente og ubenyttet fradrag for produksjonsavgift kan også fremføres til senere år. Samlet sett trekker dette i retning av at det kan gå flere år før det kan forventes noe særlig samlet proveny fra grunnrenteskatten på landbasert vindkraft. En del kraftverk har svært god lønnsomhet, blant annet fordi de i større grad er eksponert for høye spotmarkedspriser. Slike kraftverk kan betale grunnrenteskatt allerede fra 2024.

Uten overgangsordninger anslås bruttoprovenyet til om lag 2,6 mrd. kroner. Med en grunnrenteskatt som foreslått, anslås det samlede bruttoprovenyet på svært usikkert grunnlag til om lag 300 mill. kroner påløpt i 2024. Anslaget for påløpte inntekter i 2024 er betydelig lavere enn anslaget som ble utarbeidet for 2023, se Prop. 1 LS (2022–2023) punkt 5.4. Det skyldes i stor grad lavere forutsetninger om kraftpris og lempeligere behandling av historiske investeringer enn forslaget i høringsnotatet, i tillegg til lavere skattesats.

Etter forslaget kan produksjonsavgift trekkes fra krone for krone i positiv fastsatt grunnrenteskatt. Produksjonsavgiften på 2,3 øre/kWh anslås til om lag 390 mill. kroner påløpt i 2024. Av dette anslås om lag 150 mill. kroner å komme til fratregg i grunnrenteskatten, mens resterende fremføres og kommer til fratregg i senere år. Nettoprovenyet, etter fratregg for produksjonsavgift, anslås dermed til om lag 150 mill. kroner påløpt i 2024. Grunnrenteskatteprovenyet bokføres i sin helhet i 2025.

Enkelte vindkraftanlegg anslås å få negativ grunnrenteinntekt som fremføres med rente og kommer til fradrag i positiv beregnet grunnrenteinntekt senere år. For 2024 anslås summen av skatteverdien av negativ grunnrenteinntekt og ubenyttet fratregg for produksjonsavgift til om lag 700 mill. kroner. Den fulle årsvirkningen av forslaget for inntektsåret 2024 anslås dermed til om lag -550 mill. kroner påløpt i nettoproveny. På lengre sikt, når de foreslåtte overgangsordningene og historiske prissikringsavtaler fases ut, forventes det høyere proveny fra grunnrenteskatten.

Provenyanslagene er oppsummert i tabell 7.1. Departementet understreker at anslagene er svært usikre.

Økt produksjonsavgift og fordeling av inntekter til kommunene

Samlet har vertskommunene fått en klar økning i inntektene fra vindkraft de siste årene. Produksjonsavgiften til vertskommuner ble innført fra 1. juli 2022 med en sats på 1 øre/kWh, se punkt 3.3. Fra 1. januar 2023 ble avgiften økt til 2 øre/kWh.

Tabell 7.1 Anslått påløpt proveny av grunnrenteskatt på landbasert vindkraft for 2024. Mill. kroner

Brutto grunnrenteskatt	300
Fratrekk for produksjonsavgift	150
Netto grunnrenteskatt (påløpt proveny)	150
Grunnrenteskatt og produksjonsavgift til fremføring ¹	700
Full årsvirkning, netto grunnrenteskatt	-550

¹ Summen av skatteverdien av negativ beregnet grunnrenteinntekt og ubenyttet fratrekk for produksjonsavgift.

Økningen ble satt i sammenheng med forslaget om grunnrenteskatt. Det foreslås nå å øke satsen til 2,3 øre/kWh fra 2024, se punkt 6.3 og Prop. 1 LS (2023–2024) punkt 7.8. Det anslås å øke provenyet med om lag 38 mill. kroner påløpt og 35 mill. kroner bokført i 2024. Samlet produksjonsavgift anslås til 390 mill. kroner for 2024. Inntektene fra avgiften tilbakeføres til vertskommunene året etter avgiftsåret.

Etter forslaget skal minst halvparten av provenyet fra grunnrenteskatten gå til kommunesektoren gjennom produksjonsavgiften og en ekstra bevilgning i år med særlig høy grunnrente, se kapittel 6. For 2024 anslås det at vertskommunene gjennom produksjonsavgiften vil motta mer enn halvparten av anslått grunnrenteskattproveny. Det ligger derfor ikke an til ekstra bevilgning til kommunene i budsjettet for 2025.

7.2 Økonomiske konsekvenser for eiere av vindkraftanlegg

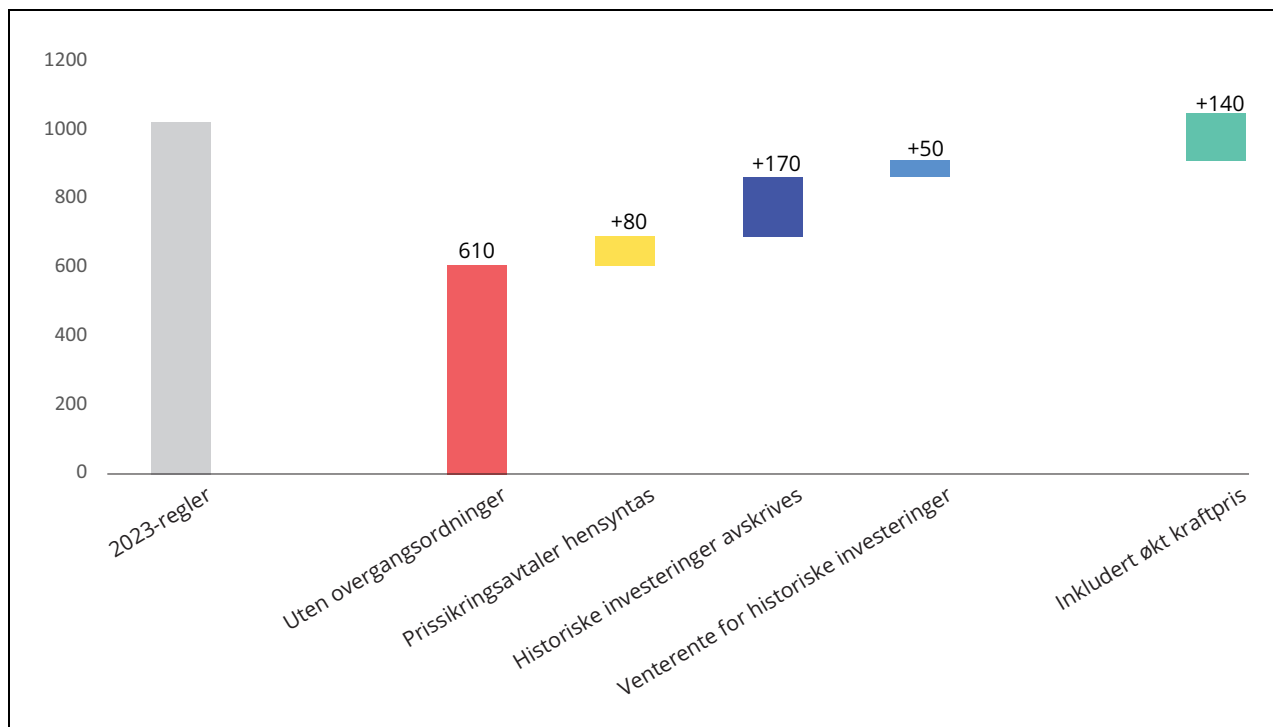
Lønnsomheten i vindkraftanleggene vil variere ut fra kostnadsnivået i anlegget, vindressursen, i hvilket prisområde anlegget ligger, eventuelle fastprisavtaler og finansieringsform. Grunnrenteskatten er basert på resultatet i selve grunnrentevirksomheten og vil dermed tilpasse seg til lønnsomheten i vindkraftanleggene, se punkt 6.3. Staten vil gjennom grunnrenteskatten ta en andel av resultatet både ved overskudd og ved underskudd. Samtidig bærer staten en lik andel av investeringskostnaden gjennom umiddelbare fradrag. For nye investeringer vil selskapenes avkastning målt som nåverdi per krone investert ikke påvirkes av grunnrenteskatten. Selskapene vil dermed fortsatt ha incentiv til å investere i anlegg som er lønnsomme før grunnrenteskatt.

For eksisterende vindkraftanlegg vil effekten av grunnrenteskatten også avhenge av hvordan historiske tilpasninger hensyntas. Siden eiere kan ha inngått kraftavtaler uten forventninger om en

grunnrenteskatt, har departementet foreslått en unntaksregel som hensyntar historiske prissikringer, se punkt 5.6.1. Videre er det foreslått at skattemessig gjenstående verdi av historiske investeringer skal kunne fradragføres i grunnrenteskatten, inkl. den lempeligere løsningen for driftsmidler omfattet av de raske lineære avskrivningsreglene. Regjeringen foreslår i tillegg en venterente som skal kompensere for at inngangsverdien av historiske investeringer må avskrives over tid, se punkt 5.7.3.

Figur 7.1 illustrerer virkningen av grunnrenteskattforslaget for et tenkt, eksisterende vindkraftanlegg, under forenklete forutsetninger. Det er tatt utgangspunkt i et anlegg med historiske investeringskostnader på 1 000 mill. kroner, der selskapet har inngått prissikringsavtaler for halvparten av produksjonen. Investeringen er forutsatt marginalt lønnsom for selskapet på beslutningstidspunktet i 2019. Historiske kostnader og inntekter kan ikke påvirkes eller endres, og inngår derfor ikke ved vurdering av *fremtidig* verdi og lønnsomhet. Rasjonelle aktører vil vurdere verdien av den fremtidige kontantstrømmen, og figuren vises derfor nåverdien av selskapets forventede, fremtidige kontantstrøm etter skatt fra og med 2024.

I den første, grå søylen vises selskapets nåverdi av gjenværende kontantstrøm dersom 2023-regler inklusiv produksjonsavgift på 2,3 øre/kWh fra 2024, hadde blitt videreført over hele anleggets levetid. Den røde søylen viser selskapets gjenværende nåverdi uten overgangsordninger, som er vesentlig lavere enn med videreførte 2023-regler. De gule, blå og lyseblå søylene viser de isolerte virkningene av de foreslåtte overgangsordningene, for henholdsvis historiske prissikringsavtaler, avskrivning av historiske investeringer og venterente. Samlet gir de foreslåtte overgangsordningene en betydelig økning i gjenværende nåverdi sammenlignet med tilfellet uten overgangsordninger. Den gjenværende nåver-



Figur 7.1 Illustrasjon av effekten av overgangsordninger for selskapets nåverdi av gjenværende kontantstrøm etter skatt.^{1,2,3} Mill. 2024-kroner

¹ Med 2023-regler menes at anlegget er omfattet av skatt på alminnelig inntekt med lineære avskrivninger for historiske investeringer samt produksjonsavgift på 2,3 øre/kWh fra 2024.

² Det er forutsatt at selskapet har sikret kraftprisen for halvparten av produksjonen i hele anleggets levetid til moderat kraftpris.

³ Den grønne søylen illustrerer effekten av at spotmarkedsprisen øker med 10 øre/kWh for halvparten av produksjonen som ikke er prissikret.

Kilde: Finansdepartementet.

dien utgjør da om lag 90 pst. av forventet nåverdi i tilfellet uten grunnrenteskatt.

Kraftprisene er volatile, men det er rimelig å anta at forventede kraftpriser er høyere enn det selskap la til grunn ved investeringsbeslutningen. I illustrasjonen over ble investeringsbeslutningen tatt i 2019. Da var gjennomsnittlig fremtidspris i det finansielle kraftmarkedet vel 30 øre/kWh for årene 2022–2027. Den grønne søylen i figuren viser økningen i selskapets nåverdi som følge av økt kraftpris for produksjonen som er forutsatt solgt i spotmarkedet. Inkludert de foreslåtte overgangsordningene ville en slik kraftprisøkning økt selskapets gjenværende nåverdi til om lag samme nivå som i tilfellet uten grunnrenteskatt.

Virkningene av grunnrenteskatten vil variere mellom det enkelte anlegg. Anlegg kan ha svak lønnsomhet, for eksempel på grunn av inngåtte prissikringsavtaler eller eventuelle kostnadsoverskridelser. Slike forhold vil helt eller delvis hensyntas med de foreslåtte overgangsordningene. For anlegg omfattet av raske lineære avskrivningsregler, og som har lav eller null i skattemessig gjenstående verdi, vil den foreslåtte lempeli-

gere løsningen for fastsettelse av inngangsverdien vesentlig lette overgangen til en grunnrenteskatt. For anlegg som har svak eller negativ lønnsomhet er det særlig bruttoavgifter som vil virke belastende.

Enkelte vindkraftanlegg kan ha hatt store lønnsomhetsutfordringer allerede før forslaget om grunnrenteskatt ble lagt frem. En grunnrenteskatt vil ta hensyn til mange av disse forholdene, men det ligger utenfor skattesystemets funksjon å sikre levedyktigheten til alle anlegg med lønnsomhetsutfordringer.

7.3 Administrative konsekvenser

I høringsnotatet antok departementet at vindkraftprodusentene vil få kostnader knyttet til tilpasning av systemer for å sikre riktig innberetning av nødvendige opplysninger til skattemeldingen, men at de langt på vei allerede har rapporteringspliktig informasjon relativt lett tilgjengelig, blant annet gjennom den ordinære skattemeldingen.

For skattemyndighetene var det beskrevet økte kostnader til utvikling av systemløsninger, utarbeidelse av informasjons- og veiledningsmateriell og opplæring, samt varige kostnader til veiledning, drift av systemløsningene og saksbehandling, herunder fastsetting og kontroll.

Enkelte kan kreve særlig oppfølging fra Skatteetaten og/eller de skattepliktige, for eksempel ved delt allokering.

Skattedirektoratet viser til at innføring av grunnrenteskatt på landbasert vind vil kreve tilførsel av nye ressurser til blant annet veiledning, fastsetting og kontroll, utvikling av nye systemer og tilpasninger i allerede eksisterende systemer for rapportering, kontroll og analyse. Et høyskatteregime innebærer at skattepliktige generelt vil ha større økonomisk insentiv enn ellers til å minimere den skattepliktige inntekten fra kraftproduksjonen. Det er derfor et særskilt behov for kontrollvirksomhet blant annet knyttet til kostnadsfordeling og prising av transaksjoner mellom tilknyttede selskaper i Norge med virksomhet i og utenfor de ulike skatteregimene. Det forventes også at det vil oppstå tvister med de skattepliktige i forbindelse med nytt regelverk.

Departementet viser til at Skatteetaten i 2024 vil ha kostnader til utvikling av en systemløsning for grunnrentebeskatning av landbaserte vindkraftanlegg, og til nødvendige tilpasninger i eksisterende systemer. Ny systemløsning må være på plass til fastsetting for inntektsåret 2024. Det vil også være behov for å etablere et kompetansemiljø på grunnrenteskatt for landbasert vindkraft i Skatteetaten. Videre vil Skatteetaten ha varige merkostnader til drift av den nye systemløsningen, utarbeidelse av informasjons- og veiledningsmateriell og saksbehandling, herunder fastsetting, veiledning og kontroll. I regjeringens forslag til statsbudsjett for 2024, jf. Prop. 1 S (2023–2024) for Finansdepartementet, er det foreslått å sette av midler til Skatteetaten for å dekke nevnte kostnader til utvikling og forvaltning.

Regelrådet stiller i sitt hørings svar spørsmål til om modellen for fordeling av inntekter til kommunene, men både produksjonsavgift og naturressursskatt i tillegg til grunnrenteskatten, er unødvendig tungvint og gir større administrative byrder for næringslivet enn nødvendig. Departementet viser til at forslaget i høringsnotatet om å innføre en naturressursskatt ikke videreføres.

8 Ikrafttredelse

Høringsnotatet tok utgangspunkt i omtalen i Prop. 1 LS (2022–2023), hvor foreslått ikrafttredelsestidspunkt for grunnrenteskatt for landbasert vindkraft var fra og med inntektsåret 2023, men hvor departementet åpnet for en nærmere vurdering av virkningstidspunktet.

Flere høringsinstanser mener det ville vært kritikkverdig å innføre grunnrenteskatten med tilbakevirkende kraft. *Regelrådet* mener det er en uheldig bruk av høringsinstituttet at grunnrenteskatten skal ha virkning allerede fra inntektsåret 2023.

Alta Kraftlag SA mener utredningen av forslaget bryter med utredningsinstruksen, og viser blant annet til at det ikke er angitt verken positive eller negative virkninger av tiltakene, og at det ikke er utredet eller vurdert konsekvenser utover de åpenbare økonomiske og administrative konsekvenser.

Flere høringsinstanser, herunder *Advokatfirmaet Haavind AS*, *Fornybar Norge*, *Fred. Olsen Renewables AS*, *Raudfjell Vind AS*, *Taalari Energia Funds Management* og *Tromsø Vind AS* viser til et notat utarbeidet av advokatfirmaene Haavind, Schjødt, Simonsen Vogt Wiig og Thomassen. I notatet reises det spørsmål om den foreslåtte grunnrenteskatten på landbasert vindkraft kan være i strid med tilbakevirkningsforbudet i Grunnloven § 97. Det vises til at dersom premisset om fremtidig ekstraordinær avkastning svikter, men det likevel må betales grunnrenteskatt, vil dette få store konsekvenser for eksisterende vindkraftverk. Dette er en forskjellsbehandling som er problematisk med hensyn til Grunnloven § 97.

Advokatfirmaet Haavind AS viser til at man har gitt vindkraftbransjen gunstige avskrivningsregler og et skatteregime som oppfordrer til

investeringer. Innføring av grunnrenteskatt kan derfor sammenlignes med rederiskattesaken i Rt. 2010 s. 143. Videre vises det til at forskjellsbehandlingen av allerede gjennomførte og nye investeringer styrker at det kan foreligge en overtreddelse av Grunnloven § 97.

Departementet viser til vurderingen av grunnrente i vindkraftnæringen i punkt 5.2, økonomiske konsekvenser for eiere av vindkraftanlegg i punkt 7.2 og administrative konsekvenser i punkt 7.3. Hva gjelder ikrafttredelsestidspunktet, viser departementet til omtale av forslag om grunnrenteskatt på landbasert vindkraft i Revidert nasjonalbudsjett 2023, Prop. 117 LS (2022–2023) punkt 8. I lys av blant annet høringsinnspill og tidshensyn ble ikrafttredelsestidspunktet utsatt, og det ble omtalt at regjeringen tok sikte på fremleggelse av forslag for Stortinget i løpet av høsten 2023, med virkning fra og med inntektsåret 2024.

Når det gjelder anførselene om at grunnrenteskatten kan være i strid med tilbakevirkningsforbudet i Grunnloven § 97, viser departementet til at Stortinget etter Grunnloven § 75 a i utgangspunktet står fritt til å innføre nye skatter og avgifter. Departementet vil bemerke at innføring av grunnrenteskatt for landbasert vindkraft med virkning fra og med inntektsåret 2024, innebærer at skatten vil virke fremover i tid. Grunnrenteskatten kan få betydning for tidligere gjennomførte investeringer, men dette vil gjelde tilsvarende for svært mange endringer i skattereglene. Departementet legger til grunn at de romslige overgangsordningene for eksisterende vindkraftanlegg, se punkt 5.4, uansett vil innebære at innføringen av grunnrenteskatt på landbasert vindkraft ikke vil være i strid med Grunnlovens forbud mot tilbakevirkning.

Finansdepartementet

t i l r å r :

At Deres Majestet godkjenner og skriver
under et fremlagt forslag til proposisjon til Stortinget om grunnrenteskatt på landbasert vindkraft.

Vi HARALD, Norges Konge,

s t a d f e s t e r :

Stortinget blir bedt om å gjøre vedtak til

- lov om endringer i skatteloven

og

- vedtak om skatt av inntekt og formue mv. for inntektsåret 2024 (Stortingets skattevedtak) i samsvar med et vedlagt forslag.
-

A

Forslag

til lov om endringer i skatteloven

I

I lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt gjøres følgende endringer:

§ 9-3 syvende ledd skal lyde:

(7) Gevinst ved samlet realisasjon av særskilte driftsmidler i kraftanlegg som nevnt i § 18-6 første ledd og fallrettigheter eller andel i slike, er unntatt fra skatteplikt dersom overtaker viderefører de skattemessige verdiene og ervervstidspunktene for eiendeler, rettigheter og forpliktelser som overføres. Det samme gjelder ved samlet realisasjon av driftsmidler som nevnt i § 19-6 første ledd bokstav c og akvakulturtilatelse som nevnt i § 19-1 for grunnrenteskattepliktig havbruksvirksomhet, og ved samlet realisasjon av driftsmidler i grunnrenteskattepliktig vindkraftvirksomhet.

§ 18-1 første ledd skal lyde:

(1) Bestemmelsene i dette kapittel gjelder for skattlegging av inntekt knyttet til produksjon, omsetning, overføring eller distribusjon av vannkraft og vindkraft på land i Norge.

§ 18-1 annet ledd ny bokstav e skal lyde:

e. Med vindkraftanlegg menes en eller flere vindturbiner, med tilhørende elektrisk utrustning for produksjon av elektrisk energi fra vindenergi, herunder interne elektriske anlegg (kabler eller luftledninger), interne transformatoranlegg og produksjonslinjer, samt andre bygningstekniske konstruksjoner, styrings- og overvåkningsanlegg mv. som hører til anlegget.

Ny deloverskrift til §§ 18-2 til 18-8 skal lyde:

Skattlegging av vannkraft

Ny deloverskrift til §§ 18-10 og 18-11 skal lyde:

Skattlegging av landbasert vindkraft

Ny § 18-10 skal lyde:

§ 18-10 Grunnrenteskatt til staten for vindkraftanlegg

(1) Eier av vindkraftanlegg skal svare skatt til staten på grunnlag av grunnrenteinntekt beregnet ved det enkelte vindkraftanlegget. Grunnrenteinntekten fastsettes etter bestemmelsene i annet til åttende ledd. Skatt på grunnrenteinntekt beregnes etter en sats som for det enkelte år vedtas av Stortinget.

(2) Grunnrenteskatt ilegges kraft som er produsert i landbaserte vindkraftanlegg. Skatteplikten omfatter også kraft produsert utenfor vindkraftanleggets ordinære drift, for eksempel ved prøvedrift, testkjøring og liknende. Kraft som er forbrukt i eventuelt hjelpeutstyr i forbindelse med produksjon av elektrisk energi, kraft tapt i hovedtransformatoren ved produksjon i vindkraftanlegget og energi fra eventuell hjelpegenerator omfattes ikke av skatteplikten. Beregningsgrunnlaget for grunnrenteskatt av løpende inntekt fra vindkraftvirksomhet er brutto salgsinntekter som fastsettes på følgende måte:

a. Årlige brutto salgsinntekter settes til summen av årets spotmarkedspriser per time multiplisert med faktisk produksjon ved vindkraftanlegget i de tilhørende tidsavsnitt, med følgende unntak:

1. Kraft som leveres i henhold til kjøpekontrakt mellom uavhengige parter inngått før 28. september 2022, verdsettes til kontraktsprisen. Kraft som leveres til spotmarkedspris, der det før 28. september 2022 er inngått avtale med uavhengig part om finansiell sikring mot spotmarkedsprisen i prisområdet der kraften er levert, eller mot nordisk systempris, verdsettes til sikret pris. Forrige punktum omfatter avtaler om sikring som er inngått av konsernforbundet selskap, jf. § 10-4. Ved avtale om sikring som omfattes av annet punktum skal gevinst eller tap knyttet til markedsutviklingen for elektrisk kraft for inntektsåret inngå i grunnrenteinntekten. Dette nummer gjelder avtaler som er inngått med formål om å prissikre leveranser av kraft fra vindkraftanlegg. Avtaler som har vært omfattet av § 18-3 annet ledd bokstav a nr. 2 omfattes ikke av dette nummer. Med uavhengig part menes kontraktspart som ikke har direkte eller indirekte interessefelleskap med

selger, jf. § 13-1. Ved oppgjør før tiden av kjøpekontrakt som nevnt i forrige punktum, skal gevinsten eller tapet ved oppjøret inngå i grunnlaget for grunnrenteskatt. Forrige punktum gjelder også ved oppgjør før tiden av avtale om sikring som nevnt i annet punktum, for så vidt gjelder gevinst eller tap for inntektsåret og gjenstående sikringsperiode. Den nærmere avgrensningen og retningslinjene for unntaket fastsettes av departementet i forskrift.

2. Kraft som leveres til en strømleverandør i henhold til langsiktig fastpriskontrakt, og som leveres videre i henhold til standard fastprisavtaler i sluttbrukermarkedet, verdsettes til kontraktsprisen. Den nærmere avgrensningen og retningslinjene for unntaket fastsettes av departementet i forskrift.
3. Kraft som leveres i henhold til kjøpekontrakt mellom uavhengige parter inngått i perioden 2024 til 2030, verdsettes til kontraktsprisen. Dette nummer gjelder avtaler som er inngått med formål om å prissikre leveranser av kraft fra vindkraftanlegg. Avtaler som har vært omfattet av § 18-3 annet ledd bokstav a nr. 2 omfattes ikke av dette nummer. Med uavhengig part menes i dette nummer kontraktspart som ikke har direkte eller indirekte interessefelleskap med selger, jf. § 13-1. Ved oppgjør før tiden av avtaler som nevnt i første og annet punktum, skal gevinsten eller tapet ved oppjøret inngå i grunnlaget for grunnrenteskatt. Den nærmere avgrensningen og retningslinjene for unntaket fastsettes av departementet i forskrift.
- b. Gevinst ved realisasjon av driftsmiddel som benyttes i vindkraftproduksjon, tillegges brutto salgsinntekter. For driftsmidler som nevnt i tredje ledd bokstav a nr. 6 første punktum, inntektsføres gevinsten i realisasjonsåret. For øvrige driftsmidler gjelder reglene i §§ 14-44 til 14-46.
- c. Driftsstøtte til produksjon av ny vindkraft tillegges brutto salgsinntekter.
- d. Inntekt fra utstedte elsertifikater tillegges brutto salgsinntekter.
- e. Inntekt fra utstedte opprinnelsesgarantier tillegges brutto salgsinntekter.

(3) Grunnrenteinntekten for løpende inntekt fra vindkraftvirksomhet fremkommer ved at det i beregningsgrunnlaget gis følgende fradrag:

- a. I brutto salgsinntekter etter annet ledd fradras følgende påløpte kostnader som har eller vil få sammenheng med produksjonen ved vindkraftanlegget:

1. Driftskostnader som regulært følger av vindkraftproduksjonen, herunder arbeidslønn og andre personalkostnader, kostnader til vedlikehold, forsikring, administrasjon, erstatninger til grunneiere og rettighetshavere for tap av inntekt fra virksomhet som må opphøre helt eller delvis ved etablering av vindkraftanlegget og tap ved realisasjon av driftsmidler som ikke omfattes av nr. 6 første punktum. Tap ved realisasjon av driftsmidler som nevnt i forrige punktum fradragsføres etter reglene i §§ 14-44 til 14-46. Det gis ikke fradrag for ervervskostnader til grunn eller andre ytelser til grunneier, kommuner mv. Det gis heller ikke fradrag for salgs-, overførings- eller finanskostnader. Det gis likevel fradrag for kostnader som påløper ved innmating av kraft til nettet. Kostnader som etter sin art faller inn under første punktum, og som er til nytte ved produksjonen i flere vindkraftanlegg som den skattepliktige driver, skal fordeles på en måte som er egnet til å gi samsvar mellom kostnadsandel og nytte for hvert vindkraftanlegg. Tilsvarende fordeling skal foretas for kostnader som er til nytte både for vindkraftproduksjon og annen virksomhet som den skattepliktige driver. Pådratte kostnader til fjerning av vindkraftanlegg og tilbakeføring av område etter vilkår i konsesjon, kan føres til fradrag.
2. Eiendomsskatt for vindkraftanlegget.
3. Inntektsårets skattemessige avskrivninger etter §§ 14-40 til 14-43 av driftsmidler som er knyttet til vindkraftproduksjonen. For driftsmidler som avskrives etter § 14-51 skal satsene i § 14-43 benyttes. For skattepliktig som for inntektsåret 2023 eller tidligere inntektsår ikke har avskrevet driftsmidlene med maksimale satser, reduseres grunnlaget for avskrivninger som om maksimale satser var benyttet. For driftsmidler ervervet fra og med 19. juni 2015 til og med inntektsåret 2021, som har vært avskrevet etter de særskilte bestemmelsene i § 14-51, skal grunnlaget for avskrivninger etter første punktum fastsettes som om driftsmidlene ikke har vært avskrevet etter § 14-51, men med maksimale satser etter §§ 14-40 til 14-43. Det ses bort fra avskrivninger for driftsmidler som omfattes av tredje ledd bokstav a nr. 6 første punktum.
4. I tillegg gis det fradrag for en inntekt, tilsvarende gjennomsnittet av de skattemessige verdiene av driftsmidlene pr. 1. januar og 31. desember i inntektsåret, herunder ervervet forretningsverdi og immaterielle rettigheter

knyttet til kraftproduksjonen i anlegget, multiplisert med en normrente fastsatt av departementet i forskrift. Kostnader til driftsmidler som omfattes av tredje ledd bokstav a nr. 6 første punktum, inngår ikke ved beregningen av fradrag etter første punktum. Ved beregning av fradrag etter første punktum blir kostnader som skal behandles som en del av kostprisen for driftsmidler som nevnt, å hensynta fra og med inntektsåret det oppstår en ubetinget forpliktelse til å dekke eller innfri kostnaden

5. Kostnader etter denne bokstav som er pådratt i byggetiden kan føres til fradrag fra tidspunktet den skattepliktige begynner å aktivere investeringskostnader for anlegget for fastsetting av alminnelig inntekt.
 6. Inntektsårets kostnader som ellers er aktiviseringspliktige, fradras umiddelbart i beregningsgrunnlaget for grunnrenteinntekt. Kostnader til erverv av vindkraftanlegg kan ikke fradras umiddelbart.
- b. I beregningsgrunnlaget for grunnrenteinntekt skal en særlig beregnet selskapsskatt for det grunnrenteskattepliktige vindkraftanlegget, føres til fradrag. Ved beregningen medtas de samme inntekts- og kostnadsstørrelsene som brukes ved fastsettelse av grunnrenteskatten. Kostnader til driftsmidler knyttet til vindkraftproduksjon som utgiftsføres umiddelbart etter bokstav a nr. 5 første punktum, skal likevel avskrives etter skattelovens alminnelige regler, og fradras i grunnlaget for beregnet selskapsskatt. Beregnet negativ selskapsskatt fremføres til fradrag i beregnet selskapsskatt for senere inntektsår uten rente.

(4) Dersom fradragene i brutto salgsinntekter fører til at grunnrenteinntekten for vindkraftanlegget blir negativ, skal differansen fremføres til fradrag i neste års grunnrenteinntekt beregnet ved vindkraftanlegget. Differansen fremføres med rente fastsatt av departementet i forskrift.

(5) Ved opphør av driften, med fjerning av vindkraftanlegg og tilbakeføring av området i samsvar med konsesjon, skal det foretas et inntektsoppgjør for driftsmidler som er knyttet til kraftproduksjonen. Dersom årets grunnrenteinntekt, inkludert fremført, negativ grunnrenteinntekt fra tidligere inntektsår, blir negativ, utbetales skatteverdien av den negative grunnrenteinntekten fra staten ved avregningsoppjøret for inntektsåret etter skattebetalingsloven.

(6) Underskudd eller tap i andre inntektskilder kan ikke trekkes fra i positiv grunnrenteinntekt ved et vindkraftanlegg.

(7) Beregningsgrunnlaget for grunnrenteinntekt ved realisasjon av vindkraftanlegg fastsettes på følgende måte:

- a. For overdrager skal det i realisasjonsåret beregnes grunnrenteinntekt tilsvarende vederlaget, fratrukket summen av skattemessig verdi av driftsmidler som benyttes i kraftproduksjonen ved vindkraftanlegget og eventuell negativ grunnrenteinntekt til fremføring, jf. fjerde ledd. Skattemessig verdi for driftsmidler som omfattes av tredje ledd bokstav a nr. 5 første punktum, inngår ikke ved beregningen av fradrag etter første punktum. Negativ differanse kan tilbakeføres og fradras i grunnrenteinntekt beregnet for det realiserede vindkraftanlegget for samme eller tidligere inntektsår, med tillegg av rente fastsatt av departementet i forskrift.
- b. Vindkraftanlegg kan realiseres uten beskatning som nevnt i bokstav a. Slik overdragelse kan bare skje dersom vindkraftanlegget overføres samlet og overtaker viderefører de skattemessige verdiene og ervervstidspunktene for eiendeler, rettigheter og forpliktelser som overføres. Kostnader til driftsmidler som omfattes av tredje ledd bokstav a nr. 5 første punktum, inngår ikke i skattemessige verdier etter første punktum. Ved slik realisasjon kan negativ grunnrenteinntekt etter fjerde ledd og fremført produksjonsavgift etter § 18-10 femte ledd, på overdragelsestidspunktet, overdras til overtaker.
- c. Når vindkraftanlegg overdras til ny eier i løpet av inntektsåret, skal grunnrenteinntekt fastsettes særskilt for overdrager og erverver på grunnlag av den enkeltes forhold.

(8) Av produksjon i vindkraftanlegg med generatorer som har en samlet maksimal installert effekt i henhold til konsesjon under 1 MW, fastsettes ikke grunnrenteinntekt. For vindkraftanlegg med mer enn fem vindturbiner fastsettes likevel grunnrenteinntekt.

(9) Departementet kan gi forskrift til utfylling og gjennomføring av denne paragraf.

Ny § 18-11 skal lyde:

§ 18-11 Avgift på landbasert vindkraft

(1) Avgift etter Stortingets vedtak om avgift på landbasert vindkraft, kan kreves fratrukket i fastsatt grunnrenteskatt som kan henføres til vindkraftanlegget. Dersom eier av vindkraftanlegget ikke er innehaver av konsesjonen, må eieren av vindkraftanlegget kunne dokumentere at avgiften ikke inngår i fradragberettiget vederlag til driftsoperatøren. Dersom avgiften overstiger grunnrenteskatt for inntektsåret, kan det overskytende fremføres til fradrag

i senere inntektsår med rente som departementet fastsetter i forskrift.

(2) Avgift etter Stortingets vedtak om avgift på landbasert vindkraft, kan ikke fradras i alminnelig inntekt. Forrige punktum gjelder ikke avgift for vindkraftanlegg som den avgiftspliktige ikke eier.

II

Loven trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2024.

B Forslag

til vedtak om skatt av inntekt og formue mv. for inntektsåret 2024 (Stortingets skattevedtak)

Kapittel 3. Inntektsskatt til staten, kommunene og fylkeskommunene

§ 3-4 Skatt på grunnrenteinntekt i vann- og vindkraftforetak

Av grunnrenteinntekt i vannkraftverk fastsatt i medhold av skatteloven § 18-3 svares grunnrente-

skatt til staten med 57,7 pst. Av grunnrenteinntekt i vindkraftanlegg fastsatt i medhold av skatteloven § 18-10 svares grunnrenteskatt til staten med 44,9 pst.

Bestilling av publikasjoner

Departementenes sikkerhets- og serviceorganisasjon
publikasjoner.dep.no
Telefon: 22 24 00 00

Publikasjonene er også tilgjengelige på
www.regjeringen.no

Trykk: Departementenes sikkerhets- og
serviceorganisasjon – 10/2023

