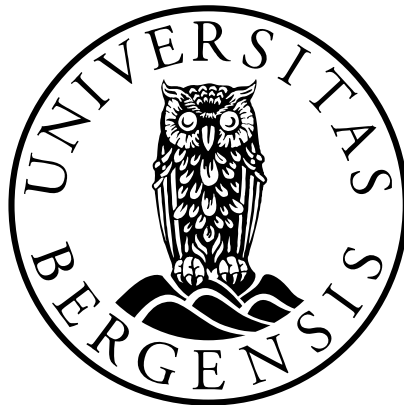


# Fradragsretten for kostnader til driftsmidler i havvindvirksomhet

*Kommer fradragsretten i petroleumsskatteloven § 3 bokstav b til anvendelse for kostnader tilknyttet havvindmøller i kraftproduksjonsvirksomhet på norsk kontinentalsokkel?*

Kandidatnummer: 186

Antall ord: 14825



JUS399 Masteroppgave  
Det juridiske fakultet

UNIVERSITETET I BERGEN

[10.12.2021]

# Innholdsfortegnelse

Innholdsfortegnelse .....	1
1 Innledning.....	3
1.1 Tematikk og problemstilling .....	3
1.2 Aktualitet – det grønne skiftet .....	4
1.3 Rettskildebildet og metode .....	6
1.4 Avgrensinger og presiseringer .....	7
1.5 Veien videre.....	9
2 Petroleumsskatteloven – et overblikk .....	10
2.1 Historien til petroleumsskatteloven .....	10
2.1.1 Solberg-regjeringens endringsforslag .....	12
2.2 Hovedtrekk ved petroleumsskattelovens oppbygning.....	14
2.3 Petroleumsskattelovens virkeområde .....	16
2.3.1 Lovens funksjonelle virkeområde .....	16
2.3.2 Den geografiske avgrensningen .....	17
2.3.3 Kort om særskattepliktig inntekt .....	19
2.4 Oppsummering .....	20
3 Fradragsretten i petroleumsskatteloven § 3 b.....	21
3.1 Innledende om bestemmelsen.....	21
3.2 Nærmere om objektsavgrensningen .....	22
3.2.1 Innledning.....	22
3.2.2 Om vilkåret “produksjonsinnretning med de installasjoner som er en del av eller tilknyttet slik innretning» .....	23
3.2.3 Objektsavgrensningen i skatteforvaltningspraksis .....	26
3.2.4 Omfatter objektsavgrensningen havvindkraftanlegg?.....	26
3.2.5 Sammenfatning av objektsavgrensningen .....	28
3.3 Nærmere om tilknytningsvilkåret.....	29
3.3.1 Innledning.....	29
3.3.2 Tilknytningsvilkåret i petroleumsskatteloven § 3 b – en side av virksomhetsbegrepet.....	30
3.3.3 Tilknytningsvilkåret i spesiallovgivningen .....	32
3.3.4 Metodiske innvendinger til rettssystematiske hensyn .....	32

3.3.5	Fradragsretten for driftsmidler i vindkraftverk .....	33
3.3.6	Tilknytningsvilkåret i fradragsretten for driftsmidler i vannkraftverk.....	35
3.3.7	Sammenfatning av tilknytningsvilkåret .....	37
3.4	Konklusjon.....	39
3.4.1	Konklusjon på tilknytningsvilkåret og objektsavgrensningen .....	39
3.4.2	Konklusjon på hovedproblemstilling .....	39
4	Hvordan bør rettstilstanden være?.....	41
4.1	Innledning .....	41
4.2	Bør petroleumsskatteloven omfatte kraftproduksjon?.....	42
4.3	Bør havvind omfattes av skattelovens kapittel 18? .....	46
4.4	Bør havvind omfattes av egne særskilte skatteregler?.....	48
5	Kildeliste .....	51
5.1.1	Litteratur.....	51
5.1.2	Norske lover og forskrifter .....	51
5.1.3	Forarbeid, etterarbeid og NOU'er .....	52
5.1.4	Rettspraksis .....	53
5.1.5	Stortingsmeldinger, høringsnotater og representantforslag .....	53
5.1.6	Økonomiske rapporter.....	54
5.1.7	Nettsider og dokumenter med hyperlink.....	54
5.1.8	Internasjonale rettskilder .....	56

# 1 Innledning

## 1.1 Tematikk og problemstilling

Tema for denne avhandlingen er skatteleggingsmodellen av kraftproduksjon ved havvindkraftanlegg som er plassert på norsk kontinentalsokkel. Nærmere bestemt skal det gjøres rede for om fradragsretten til kostnader ved driftsmidler i petroleumsskatteloven<sup>1</sup> § 3 bokstav b (heretter § 3 b) kommer til anvendelse for kostnader tilknyttet flytende og bunnfaste havvindmøller i kraftproduksjonsvirksomhet på norsk kontinentalsokkel.

Systemet for skattelegging av inntekt tilknyttet utnyttelse av naturressurser i Norge, er i utgangspunktet regulert gjennom den ordinære selskapsskatten i skatteloven<sup>2</sup>. Det gjelder imidlertid særregler for olje, naturgass og vind- og vannkraft på land. Vind- og vannkraft omfattes av særreglene i skatteloven § 14-51 og kap. 18, hvor olje og naturgass omfattes av særreglene i petroleumsskatteloven. Havvind er en ny naturressurs og det foreligger ingen spesialregulering for skattleggingen av denne type virksomhet. Det oppstår dermed et spørsmål om særskilte skatteregler for havvindkraft.

Etablering av kraftproduksjon ved havvindmøller på norsk kontinentalsokkel krever vesentlige investeringer i infrastruktur og driftsmidler for å tilrettelegge for kraftproduksjon ved havvind til havs.<sup>3</sup> Investeringene vil være kapitalkrevende for selskapene som vil etablere denne typen virksomhet på norsk kontinentalsokkel, og det er knyttet stor risiko til om kraftproduksjonen til havs vil være lønnsomt.

I skattesystemene for petroleumsvirksomhet og vind- og vannkraft har lovgiver utformet et skattesystem som tar hensyn til de kapitaltyngende etableringskostnadene, vedlikehold av driftsmidler, og risikoen tilknyttet kostnadene. For disse naturressursene gjelder det gunstige særregler som leterefusjonsordning for petroleumsselskaper og kostnadsfradrag ved raske avskrivninger med gode avskrivningssatser for driftsmidler som er tilknyttet virksomheten. Her oppstår det dermed et problem. Lovgiver har ikke etablert et tilsvarende skattesystem for

---

<sup>1</sup> Lov av 13. juni 1975 om skattlegging av undersjøiske petroleumforekomster mv. (petrsktl.)

<sup>2</sup> Lov av 26. mars 1999 om skatt av formue og inntekt. (sktl.)

<sup>3</sup> Regjeringen viser til EU-kommisjonens strategi for flytende havvind, COM (2020) 744, «*An EU strategy for harnessing renewable energy for a climate neutral future*», i Meld. St. 36 (2020-2021) s. 84. EU-kommisjonen legger frem at det kreves investeringer på 800 mrd. EURO for å gjøre havvind en viktig del av det europeiske energisystemet innen 2050.

utnyttelse av havvind som naturressurs. Med andre ord oppstår det spenning mellom fraværet av særskilte skatteregler for utnyttelse av havvind, og den øvrige spesiallovgivningen for skattlegging av naturressurser.

For å avklare spørsmålet om fradragsretten i petroleumsskatteloven § 3 b kommer til anvendelse for kostnader tilknyttet havvindmøller i kraftproduksjonsvirksomhet på norsk kontinentalsokkel, oppstår det en rekke underproblemstillinger. For det første er spørsmålet om petroleumsskatteloven § 3 b kan anvendes. Gjennomgangen i kapittel 3 vil vise at dette beror på en konkret tolkning av § 3 b og anvendelsesområdet til petroleumsskatteregimet som følger av petroleumsskatteloven §§ 1 jfr. 5 første ledd. Deretter oppstår det et rettspolitisk spørsmål om petroleumsskatteregimet bør omfatte havvind siden vind- og vannkraft er regulert i skatteloven § 14-51 og kapittel 18.

## 1.2 Aktualitet – det grønne skiftet

I de siste årene har havvind, som energikilde, blitt en viktig problemstilling for både Norge og det internasjonale samfunnet. Energiomstillingen fra fossilt brennstoff til fornybare energikilder, *det grønne skiftet*, innebærer at det internasjonale samfunnet, inklusivt Norge, må se etter andre energiløsninger enn forbrenningsmotoren for å løse det stadig økende behovet for energi. De kommersielle mulighetene for kraftproduksjon ved flytende og bunnfaste havvindmøller på norsk kontinentalsokkel har som følge av dette fått vind i seilene.

På nasjonalt plan er det ikke enighet på Stortinget om en generell satsning på havvind i Norge.<sup>4</sup> Solberg-regjeringen åpnet opp for etablering av flytende og bunnfast havvind på feltene Sørlige Nordsjø II og Utsira Nord i 2020, og en havvind-plan for videreutvikling av næringen sommeren 2021.<sup>5</sup> Den videre industrielle satsningen gjenspeiles i aktiviteten fra de store norske energiselskapene som Equinor og Aker-konsernet.<sup>6</sup> Det er prosjektert at omsetningen ved havvindkraft i Norge kan genere inntekter på 85 milliarder NOK i 2050.<sup>7</sup> Sysselsetting direkte

---

<sup>4</sup> Representantforslag 57 S, (2019-2020), Dok.nr.8:57 S (2019-2020), om investeringer i norsk industriell satsning på flytende havvind fikk ikke flertall i Stortinget, jfr. Innst. 218 S (2019-2020).

<sup>5</sup> Regjeringens havvind-plan fremgår i Meld. St. 36, (2020-2021), kap. 4. Planen innebærer samfunnsøkonomiske- og regulatoriske tiltak som bør gjennomføres for å tilrettelegge for utvikling av havvindkraft på norsk kontinentalsokkel.

<sup>6</sup> Equinor etablert sin første havvindpark utenfor Skottland i 2017, og konstruksjonsarbeidet med storsatsningen på norsk sokkel, *Hywind Tampen* til 4.8 mrd NOK, ble påbegynt i 2020. Kraftanlegget skal drifte store deler av Gullfaks- og Snorre-feltene. Aker-konsernet børsnoterte Aker Offshore Wind høsten 2020 som ledd i deres satsning på havvind.

<sup>7</sup> Menon Economics (2020) s. 3.

tilknyttet kraftproduksjonen, og indirekte tilknyttet servicevirksomhet som vedlikehold og eksport, er antatt å være opp mot 50 000 årsverk innen 2050.<sup>8</sup> Likevel er det ikke klarhet i hvordan satsningen på havvind praktisk eller lovteknisk skal gjennomføres. For å realisere en kommersiell utbygging av flytende og bunnfaste havvindmøller på norsk kontinentalsokkel, kreves det enorme investeringer i infrastruktur samt en bærekraftig finansierings- og skattemodell som tar hensyn til de kapitaltyngende kostnadene som selskapene pådrar seg ved utbygging, produksjon og vedlikehold av kraftproduksjonsinnretningene. En kan her trekke paralleller tilbake til når oljealderen startet i Norge, ref. funnet av Ekofisk, og hvordan Norge gjennom skattesystemet ønsket å gjøre det attraktivt å investere i leteutvinning på norsk kontinentalsokkel.<sup>9</sup>

Behovet for en bærekraftig skattemodell som gir insentiv for satsning på havvind, er ikke utelukkende et norsk behov, men et resultat av et pågående internasjonalt samarbeid. EU's skattereform; *Taxonomy*<sup>10</sup>, og FN's klimaavtale; Parisavtalen<sup>11</sup>, er begge viktige bidragsytere for Norges insentiv til å satse på havvind. Rammeverket som *Taxonomy*-reformen fastlegger, samt klimamålene etter Parisavtalen, innebærer at Stortinget må se etter konkrete løsninger på de skatterettslige utfordringer som oppstår ved satsningen på grønn energi som havvind. Etableringen av havvindkraft på norsk kontinentalsokkel er derfor svært aktuelt for Stortinget å ta stilling til både av nasjonale interesser som verdiskapning, men også fra et internasjonalt ståsted som følge av Norges forpliktelser gjennom EØS-avtalen og Parisavtalen.

Sammen med de samfunnsøkonomiske og bedriftsøkonomiske utfordringene følger det en rekke regulatoriske utfordringer. Staten har allerede mekanismer og virkemidler for å beskatte naturressurser gjennom beskatningsmodellene som følger av petroleumsskatteloven og skatteloven kap. 18 og § 14-51. Er det derfor nødvendig å etablere et nytt skattesystem for havvind, når slike skattesystemer allerede er på plass for øvrige naturressurser? Denne tilnærmingen til problemstillingen anser jeg for å være svært aktuell, siden både petroleumsskatteloven og skatteloven kap. 18 har vært, og fortsatt er, velfungerende

---

<sup>8</sup> *ibid.* s. 5, anslår 20 000 årsverk innen 2040 og 30 000 innen 2050. Thema Consulting Group på oppdrag fra Agder Energi og Vårgrønn justerte, i sin rapport fra 2021 på side 17, opp antall årsverk til 66 000 innen 2050.

<sup>9</sup> Se avhandlingens kap. 2.1

<sup>10</sup> EU sin skattereform, *Taxonomy*, innebærer både et juridisk- og teknisk rammeverk for å klassifisere miljøvennlig- og fornybar økonomisk aktivitet. Reformen er tiltenkt å etablere et økonomisk rammeverk som kan tilrettelegge for satsning på grønn energi. EU Taxonomy Final Report (2020) s. 3.

<sup>11</sup> Norge sluttet seg til Parisavtalen i 2016, og forpliktet seg til å kutte klimagass utslipp med 55% innen 2030, jfr. art. 21

samfunnsøkonomiske og bedriftsøkonomiske skattesystemer.<sup>12</sup> Avhandlingens videre drøftelse av problemstillingen i kap. 3 og 4 vil ha dette *in mente* i analysen.

### 1.3 Rettskildebildet og metode

Avhandlingen tar for seg særlige lovtolkningsspørsmål knyttet til fradragsregelen i petroleumsskatteloven § 3 b. Tolkningsspørsmålet som oppgaven reiser har ikke vært behandlet av lovgiver, og problemstillingen har ikke vært direkte behandlet i rettspraksis, juridisk teori eller skattemyndighetspraksis. Rettskildebildet for oppgaven er derfor begrenset. Et grunnleggende metodisk utgangspunkt for avhandlingen vil derfor være å se hen til de legislative hensyn som begrunner petroleumsskatteloven for å gi en fremstilling om hva som har vært lovgivers intensjon og formål med vedtagelsen av bestemmelsen. Sentrale verdier ved utformingen av petroleumsskatteregimet er hensynet til samfunnsøkonomisk effektivitet, og fiskale hensyn. Innunder hensynet til samfunnsøkonomisk effektivitet, er prinsippene om skatteevne, likebehandling og nøytralitet viktige verdier. Under fiskale hensyn, er det spesielt hensynet til statens *proveny* – grunnrente – og betraktninger knyttet til at deler av verdiskapningen gjennom olje og gass skal tilfalle fellesskapet gjennom petroleumsskatteloven, som utgjør viktige verdier. Disse hensyn, og verdier, vil kunne påvirke tolkningen av enkeltbestemmelser i petroleumsskatteloven.<sup>13</sup>

Ettersom det kun finnes et fåtalls rettskilder som belyser omfanget og rekkevidden til fradragsretten i petroleumsskatteloven § 3 b, vil en analyse av de øvrige skatterettsområdene som også regulerer beskatning av naturressurser være klargjørende – *rettssystematiske hensyn*. Analysen gjøres ved å vurdere rettsområdet, systematikk og regelens likhet. Det tas utgangspunkt i rettssystematiske hensyn fra skattelovens § 14-51 og kapittel 18, som regulerer fradragsretten for kostnader til driftsmidler i vind- og vannkraft på land. Spesiallovgivningen utgjør nærliggende autoritative rettskilder som kan belyse lovgivers formål og intensjon for beskatningsmodellen av naturressurser i Norge.

Et annet viktig særpreg ved avhandlingen, er de metodiske utfordringene som problemstillingen reiser. Hovedproblemstillingen ved lovtolkningen av § 3 b, som behandles i kap. 3, reiser

---

<sup>12</sup> Statens netto inntekter fra petroleumsskatten i 2021 52 mrd. NOK i statsbudsjettet for 2022. I NOU 2019:16, *Skatlegging av vannkraft*, s. 75, er de samlede skatteinntektene fra kraftforetakene i 2017 14.1 mrd. NOK. Den samfunnsøkonomiske effekten til petroleumsskattesystemet er nærmere redegjort for i NOU 2000:18, kap. 2, og for vannkraft i NOU 2019:6, kap 6.

<sup>13</sup> Zimmer (2019) s. 51 og Zimmer (2018) s. 48. flg

spørsmål om ordlyden i virksomhetsbegrepet i petroleumsskatteloven kan tolkes i den retning at bestemmelsen omfatter kraftproduksjon til havs. Som avhandlingens kapittel 3 viser, innebærer dette en utvidet tolkning av virksomhetsbegrepet og en skjerpet skatteplikt for skattesubjektene. For å legitimere en utvidende tolkning av lovtekst, er det alminnelige metodiske utgangspunktet at det må det foreligge tunge rettskildemessige holdepunkter. Legalitetsprinsippet i Grunnloven § 113, herunder klarhetskravet, utgjør en skranke mot slike slutninger fra lovtekst. Dette er en følge av at skattelovgivning i Norge, herunder skatteloven og petroleumsskatteloven, er en del av den spesielle forvaltningsretten.<sup>14</sup> Forutberegnelighetsbetraktninger vil derfor være retningsgivende for avhandlingens slutninger fra lovtekst.

Forholdet mellom forarbeidene og etterarbeidene til petroleumsskatteloven er også en metodisk utfordring for avhandlingen. Petroleumsskatteloven har gjennomgått flere endringer siden vedtagelsestidspunktet i 1975. Til disse lovendringene tilhører det flere etterarbeider, utredninger samt uttalelser fra departementene. Rettskildevekten til disse må ses i lys av den lovendringen de var tiltenkt. Høyesterett har i Rt. 2004 s. 1921 lagt vekt på etterarbeidene til petroleumsskatteloven ved tolkningen av enkeltbestemmelser i petroleumsskatteloven. Høyesterett ga imidlertid retningslinjer om at etterarbeidets rettskildemessige betydning må ses i lys av forbudet mot å endre loven med tilbakevirkende kraft i Grunnloven § 97.<sup>15</sup> I de tilfeller hvor innholdet i lovtekst eller forarbeider er uklart, vil etterarbeid ha større rettskildemessige betydning for forståelsen av bestemmelsen.<sup>16</sup>

## 1.4 Avgrensinger og presiseringer

Det er anvendelsen av fradragsretten i petroleumsskatteloven § 3 b for kostnader tilknyttet kraftproduksjonsvirksomhet ved flytende og bunnfaste havvindkraftanlegg som er avhandlings hovedproblemstilling. Det ligger ikke innenfor rammen av oppgaven å behandle alle lovtolkningsspørsmål som oppstår ved tolkningen av petroleumsskattelovens virksomhetsbegrep i § 5, og særlige lovtolkningsspørsmål som kun er relevante for enkelte

---

<sup>14</sup> Se Zimmer (2019) s. 37-39

<sup>15</sup> Rt. 2004 s. 1921 (Shell-dommen) gjaldt lovtolkning av petroleumsskatteloven § 3 bokstav g. Forarbeidene til bestemmelsen antydte at bestemmelsen skulle tolkes tilsvarende som skatteloven § 50 femte ledd. På tidspunktet på dommen forelå det imidlertid tolkningstvil om innholdet i skatteloven § 50 femte ledd. Høyesterett påpekte at etterfølgende tolkningsuttalelser fra lovgiver, i dette tilfellet, ikke kunne tillegges rettskildemessige betydning som følge av forbudet i Grunnloven § 97. Dommens avsnitt 85 behandler dette nærmere.

<sup>16</sup> Syversen (1991) s. 321



selskapsformer. Petroleumsskatteregimet er omfattende og inneholder flere komplekse mekanismer som et normprissystem, leterefusjonsordning og friinntekt m.m. Ordgrensen tillater ikke en grundig gjennomgang av disse, og deres forhold til spørsmålet om havvind kan omfattes av fradragsretten i petroleumsskatteloven § 3 b. Avhandlingen vil kortfattet behandle petroleumsskatteregimet og dets mekanismer i kapittel 2, men de vil ikke behandles nærmere utover dette. Der hvor øvrige bestemmelser i petroleumsskatteloven utgjør relevante tolkningsbidrag for forståelsen av fradragsretten i § 3 b vil dette bemerkes innledningsvis i kapitlet og vises i den aktuelle analysen.

For det andre avgrenses det mot eventuell internasjonal påvirkning på reguleringen av havvind ved flytende kraftproduksjonsanlegg. Norge er tilsluttet det europeiske økonomiske fellesskapet gjennom EØS-avtalen. Dette innebærer at norske skatterettslige regler, som petroleumsskatteloven, må tolkes i samsvar med presumsjonsprinsippet, dvs. at norsk rett forutsettes å være i samsvar med Norges folkerettslige forpliktelser etter EØS-regelverket.<sup>17</sup> Det kan derfor reises en rekke interessant problemstillinger om hvordan Norges regulering av grønn energi – som havvind – bør reguleres sett i lys av EU-rettens betydning, som *Taxonomy*-reformen er en del av. Disse behandles ikke her.

For det tredje vil endringsforslaget av petroleumsskatteloven til Solberg-regjeringen, om en omlegging av petroleumsskatteregimet til en kontantstrømskatt, ikke behandles her. Endringsforslaget er ikke vedtatt og det er uavklart hvilke endringer i petroleumsskatteloven som skal gjennomføres. Finansdepartementet kom i oktober 2021 med deres anbefalinger i høringsnotat til Stortinget, men saken er enda ikke ferdigbehandlet av Stortinget.<sup>18</sup> Endringsforslaget vil derfor falle utenfor oppgavens tolkningsspørsmål, men jeg vil gi en kortfattet gjennomgang av forslaget og dets betydning i gjennomgangen av historien til petroleumsskattesystemet i kapittel 2.1. Utover dette belyser endringsforslaget ulike interessante problemstillinger om tilpasningsdyktigheten til petroleumsskatteregimet, og gir grunnlag for de lege ferenda-betraktninger om petroleumsskatteregimet bør omfatte nye naturressurser. Dette behandles nærmere i kapittel 4.

---

<sup>17</sup> jfr. EØS-avtalen art. 3, Rt. 2000 s. 1811 på side 1829 og Naas (2017) s. 64-65.

<sup>18</sup> Høringsnotat Finansdepartementet, Sak.nr: 21/394, 03.09.2021. [lastet ned 23.10.2021]

<https://www.regjeringen.no/no/dokumenter/horing-omlegging-av-sarskatten-for-petroleumsvirksomhet-til-en-kontantstromskatt/id2870302/?expand=horingsnotater>

Ved valg av problemstilling for denne avhandlingen, så jeg det som aktuelt å også vurdere spørsmålet opp mot fradragsretten i skatteloven kap. 18. En slik tilnærming til problemstillingen ville gitt en bredere behandling av den aktuelle problemstillingen ved at den ville tatt for seg naturressursbeskatning, inklusiv fradragsretten for kostnader til driftsmidler, på land og til havs. Oppgavens ramme tillater ikke å behandle disse spørsmålene samlet. Jeg har derfor valgt å prioritere fradragsretten for kostnader tilknyttet driftsmidler i petroleumsskatteloven, og se hen til fradragsretten i skatteloven kap. 18 som en tolkningsfaktor ved rettsystematiske hensyn. Denne innfallsvinkelen tillater en grundig behandling av fradragsretten i § 3 b og gir ytterligere rom for en rettspolitisk drøfting av om petroleumsskatteloven bør omfatte havvind. Som kapittel 4 viser, vil et spørsmål her være om skatteloven kap. 18 er mer egnet enn petroleumsskatteloven til å omfatte havvind.

## 1.5 Veien videre

Fradragsretten for kostnader til driftsmidler i petroleumsskatteloven § 3 b inngår som en del av petroleumsskattesystemet. For å løse hovedproblemstilling vil jeg derfor i kapittel 2 redegjøre nærmere om historien til petroleumsskattesystemet og gi et kort overblikk over dets mekanismer og hovedtrekk. Dette gjør jeg for å klargjøre hvilken funksjon fradragsretten i § 3 b har i petroleumsskatteloven.

Videre vil jeg i kapittel 3 behandle hovedproblemstillingen som omfatter lovtolkningen av petroleumsskatteloven § 3 b og den underliggende rettsystematiske analysen. Deretter vil jeg i kapittel 4 ta stilling underproblemstillingen om petroleumsskattesystemet bør omfatte havvind. For ordnes skyld påpeker jeg her at denne drøftelsen er *de lege ferenda* og vil ta utgangspunkt i kapittel 3 sin tolkning av fradragsretten i § 3 b – *de lege lata*.

# 2 Petroleums-skatteloven – et overblikk

## 2.1 Historien til petroleumsskatteloven

Grunnlaget for at Norge i dag har et særskilt petroleumsskattesystem skyldes i hovedsak av tankegangen at det skal gis en *betaling* til staten for at oljeselskapene skal få tilgang til naturressursen olje og gass. Dette tanke settet er gjenspeilet gjennom den høye totale skatteprosenten på 78%.<sup>19</sup> Tilsvarende finnes også i kraftbeskatningen.<sup>20</sup> Hvordan denne tankegangen fikk en såpass fremtredende rolle ved utformingen av petroleumsskatteloven, kan best belyses ved en kort gjennomgang av petroleumsskattelovens tilblivelse.

Norske myndigheter begynte først å vise interesse for verdier på norsk kontinentalsokkel på 1960-tallet. Interessen kom etter at store utenlandske oljeselskaper ønsket å etablere letevirksomhet på norsk kontinentalsokkel på begynnelsen av 1960-tallet.<sup>21</sup> På dette tidspunktet hersket det stor usikkerhet om det var lønnsomt å etablere petroleumsvirksomhet på norsk sokkel, og om det ville blitt gjort funn av petroleum på norsk kontinentalsokkel.<sup>22</sup> Adgangen til leteutvinning på norsk sokkel ledet til at de første særskilte reglene om skattlegging av petroleumsvirksomhet ble vedtatt i 1965.<sup>23</sup> Disse særskilte reglene opererte med et skille mellom ordinær inntektsskatt og ekstraordinær skatt til staten gjennom petroleumsskatteloven av 1965. Reglene innebar en lempet beskatningsmodell for selskaper som opererte på norsk sokkel sammenlignet med skattleggingen av ordinær virksomhet på land etter reglene i skatteloven. Formålet med dette skillet var at lovgiver ønsket å stimulere for letevirksomhet på norsk sokkel – ikke skattlegge selskapene for hardt.<sup>24</sup>

Oppdagelsen av store oljefelt på norsk kontinentalsokkel, Ekofisk i 1969 og Statfjord i 1974, samt den kraftige veksten i markedsprisen til olje og gass, resulterte i at oljeselskapene stod i en annen skattemessig stilling. Behovet for skattemessige stimulerings tiltak for letevirksomhet

---

<sup>19</sup> Inntekter fra petroleumsvirksomhet er beskattet gjennom selskapskatt (22%) og grunnrente (56%) som totalt utgjør en skattesats på 78%.

<sup>20</sup> Kraftbeskatningen gjennom skattelovens kap. 18 er, i likhet til petroleumsvirksomhet, beskattet med grunnrente på 37% i tillegg til selskapskatt på 22%, som totalt utgjør en skattesats på 59%.

<sup>21</sup> Fakta 2014, Norsk Petroleumsverksemd, Olje- og Energidepartementet, Oljedirektoratet, s. 10

<sup>22</sup> Syversen (1991) s. 3

<sup>23</sup> Lov av 11. juni 1965 nr. 3 om skattlegging av undersjøiske petroleumforekomster.

<sup>24</sup> Syversen (1991) s. 3

var svekket.<sup>25</sup> Et fremtredende behov, som fikk betydning for utformingen av petroleumsskatteloven på denne tiden, var statens interesse i å sikre sin andel av verdiskapningen fra petroleumsvirksomheten på norsk kontinentalsokkel.<sup>26</sup> De gunstige særreglene ift. letevirksomhet i petroleumsskatteloven av 1965 ble opphevet i 1972 og underlagt selskapsskatteregimet etter skatteloven. I 1974 opprettet Stortinget en ekspertkomité for å utrede et forslag til ny petroleumsskattelov.<sup>27</sup> Oppnevningen resulterte i utformingen og vedtagelsen av nåværende petroleumsskattelov fra 1975. Det nye *petroleumsskattesystemet* innebar en vesentlig høyere beskatning av petroleumsvirksomhet på norsk sokkel ved særskatt på inntekt tilknyttet utvinning, produksjon og rørledningstransport av petroleum i tillegg til selskapsskatt.<sup>28</sup>

Lovgiver har hatt et svært aktivt forhold til videreutviklingen av petroleumsskatteloven etter vedtagelsen av lovverket i 1975. Dette underbygges av at petroleumsskatteloven har vært gjenstand for en rekke lovendringer, revideringer og utredninger etter vedtagelsestidspunktet i 1975. Bakgrunnen for dette har ofte vært lovgivers behov for modernisering av regelsettet for å bidra til en effektiv samfunnsøkonomisk utnyttelse av offentlige ressurser, eller markedssvingninger i pris og etterspørsel for olje, gass og andre petroleum produkter.<sup>29</sup>

Dette fremheves ytterligere i utredningen av petroleumsskatteloven i 1999.<sup>30</sup> Bakgrunnen for utredningen var at lovgiver ønsket å få klarhet i om petroleumsskatteregimet bidrar til en optimal samfunnsøkonomisk utnyttelse av offentlige ressurser, og om skattesystemet virket nøytralt i forhold til selskapenes investeringsbeslutninger. Lovgiver ønsket en særlig gjennomgang av om fradragsreglene i § 3 og friinntektsordningen i § 5 utgjorde en inngangsbarriere for nye selskaper å etablere seg på norsk kontinentalsokkel samt om hvordan fordelingsreglene for finanskostnader påvirket investeringer utenfor sokkelområdet.<sup>31</sup>

---

<sup>25</sup> *ibid.* s. 49

<sup>26</sup> *ibid.* s. 3 og Naas (2017) s. 455 legger vekt på at staten ønsket å sikre Norge en andel i verdiskapning som skjedde på norsk sokkel etter den sterke prisveksten som fant sted på 1970-tallet. Dette gjenspeiles i NOU 2000:18 kap. 6, pkt. 6.1 hvor det fremheves at hovedoppgaven til petroleumsskatteloven er å sikre statens andel i den ekstraordinære avkastningen.

<sup>27</sup> Ot.prop.nr 26 (1974-75)

<sup>28</sup> jfr. petrsktl. §§ 1 og 5 første ledd

<sup>29</sup> Markedssvingninger har ofte vært bakgrunnen for endringene i skattesatsen. De kraftige prisendringene på 1980-tallet resulterte i at særskattesatsen ble hevet til 35% og deretter senket i inntektsåret 1987 som følge av et kraftig prisfall. I 1992 ble særskatten til staten og friinntektsordningen i petroleumsskatteloven endret som følge av skattereformen som skjedde i det alminnelige skattesystemet. Ot.prop.nr 12 (1991-1992) s. 6-7 belyser endringen nærmere.

<sup>30</sup> NOU 2000:18

<sup>31</sup> NOU 2000:18 kap. 1, pkt. 1.1

Resultatet av lovgivers ønske om utredning av petroleumsskatteloven var; NOU 2000:18 «Skattlegging av petroleumsvirksomhet». Utredningen ble gjennomført av en ekspertkomité utvalgt av Finansdepartementet. Utvalgets gjennomgang av petroleumsskatteregimet inneholder en utredning av skattesystemet i sin helhet. Dette resulterte i vesentlige endringer i fordelingsregelen i § 3 bokstav d, og muligheten for selskaper til å fremføre både underskudd og friinntekt med renter for å senke inngangsbarrieren på norsk kontinentalsokkel for nye selskaper mht. deres etableringsevne.

Refusjonsordningen for letestnader ble ytterligere utvidet i 2004, da lovgiver etablerte en generell adgang til å få refundert letestnader selv om selskapet ikke er i skatteposisjon.<sup>32</sup> Hertil gav lovgiver også selskaper anledning til å få utbetalt skatteverdien av udekket underskudd og friinntekt med renter ved opphør av virksomhet fra staten. Formålet med disse reglene må ses i lys av at gunstige fradrag- og refusjonsregler for underskudd og letestvirksomhet vil kunne tenkes å bidra til økt aktivitet på norsk kontinentalsokkel, og at dette vil stimulere for nye investeringer og virksomhet. Lovgiver balanserer her risikoen som selskapene påtar seg ved kapitalinvesteringer på norsk kontinentalsokkel opp mot den samfunnsøkonomiske effekten til inntektsbeskatning av petroleumsvirksomhet.

I perioden fra 2004-2021 har petroleumsskatteloven vært under stadig utvikling. Friinntekten ble redusert fra 7.5% til 5.5% av kostprisen i 4 år.<sup>33</sup> Bakgrunnen for endringen var at investeringsfradragene ble vurdert for å være høyere enn i en nøytral skatt.<sup>34</sup> Deretter ble selskapsskatten i perioden 2014-2019 senket fra 28% til 22%. Parallelt ble særskatten justert opp slik at samlet skattegrunnlag ble holdt uendret, 78 %.<sup>35</sup> Friinntekten har vært på 5.2% siden 2019. Videre ble det vedtatt midlertidige tiltak i petroleumsskatteloven for å sikre aktivitet og sysselsetting i norsk økonomi gjennom koronakrisen.<sup>36</sup>

### **2.1.1 Solberg-regjeringens endringsforslag**

Solberg-regjeringen sendte i august 2021 et endringsforslag av petroleumsskatteloven ut på høring i Stortinget. Endringsforslaget hovedelement er å omlegge petroleumsskattesystem fra en grunnrenteskatt til en nøytralt kontantstrømskatt, hvor det gis anledning til umiddelbar

---

<sup>32</sup> Ot.prop.nr 1 (2004-2005), kap. 14, punkt 14.2, 14.3 og 14.4

<sup>33</sup> Prop. 150 LS (2012–2013), s. 61

<sup>34</sup> *ibid.* pkt. 5.4 og Høringsnotat Finansdepartementet, Sak.nr: 21/394, 03.09.2021, s. 11

<sup>35</sup> Høringsnotat Finansdepartementet, Sak.nr: 21/394, 03.09.2021, s. 11

<sup>36</sup> jfr. Innst. 351 L (2019-2020), jfr. Prop. 113 L (2019-2020)

utgiftsføring av investeringskostnader i særskatten.<sup>37</sup> Dette innebærer at friinntektsordningen i § 5 og lete- og opphørsrefusjonsordningen med rentetillegg avvikles. Grunnlaget for at disse avvikles, er at begrunnelsen for friinntektsordningen bortfaller ved umiddelbar utgiftsføring av investeringskostnaden. Finansdepartementet fastslår at det ikke er behov for særskilte refusjonsregler med grunnlag i hensynet til en nøytral og mest mulig lik skattebehandling av petroleumsnæringen sammenlignet med øvrig næringsvirksomhet.<sup>38</sup>

Endringsforslaget bygger videre på en samfunnsøkonomisk avveining av de sentrale hensyn som petroleumsskatteloven bygger på. De sentrale betraktninger av hensynene som fremgår av NOU 2000:18, er her også vektlagt av Finansdepartementet ved utformingen av nye skatteregler i petroleumsskatteloven.<sup>39</sup> Finansdepartementet fremhever at en omlegging til en nøytral konstantstrømskatt vil gi bedre samsvar mellom selskapenes og samfunnets lønnsomhetsvurderinger.<sup>40</sup> Endringsforslaget innebærer dermed at beskatningsmodellen for petroleumsnæringen begynner å nærme seg den modellen som gjelder for andre næringer. Dette underbygges av Finansdepartementets synspunkt om at selskapsskatten til petroleumsselskaper bør være mest mulig lik det andre næringer betaler. Omleggingen til en nøytral kontantstrømskatt vil dermed bidra til å forhøye fellesskapets inntekter, og at petroleumssressursene utnyttes på en best mulig måte etter Finansdepartements syn.<sup>41</sup>

For avhandlingens del innebærer ikke endringsforslaget en materiell endring av vilkårene i fradragsregelen i § 3 b eller de virksomheter som er særskattepliktig etter § 5.<sup>42</sup> Adgangen til å utgiftsføre kostnader tilknyttet driftsmidler i friinntektsgrunnlaget etter § 5 tredje ledd, videreføres ved umiddelbart fradrag i særskattegrunnlaget i utkastet til *ny lovtekst* av § 5 tredje ledd.<sup>43</sup> Endringsforslagets betydning for avhandlingen, er at forslaget belyser at lovgiver er aktivt med i utviklingen av petroleumsskattesystemet og er villige til å omlegge skattesystemet

---

<sup>37</sup> Regjeringens pressemelding, NR: 60/2021 (dato. 31.08.2021) [lastet ned 06.11.2021] <https://www.regjeringen.no/no/dokumentarkiv/regjeringen-solberg/aktuelt-regjeringen-solberg/fin/pressemeldinger/2021/foreslar-omlegging-av-petroleumsskatten/id2869684/>

<sup>38</sup> Høringsnotat Finansdepartementet, Sak.nr: 21/394, 03.09.2021, s. 4 om friinntektsordningen og kap. 4.8.1 om opphør av lete- og refusjonsordningen i petroleumsskatteloven.

<sup>39</sup> *ibid.* s. 9

<sup>40</sup> *ibid.* s. 4

<sup>41</sup> Dette fremheves av Finansdepartementet innledningsvis i høringsnotatets kap. 1 og ytterligere i departementets vurdering i kap. 4

<sup>42</sup> *ibid.* pkt. 4.8.2 om § 3 b og kap. 7, utkast til lovendring, pkt. «§ 5 tredje ledd skal lyde»

<sup>43</sup> *ibid.* kap. 7, pkt. «§ 5 tredje ledd skal lyde»

når de sentrale hensyn som begrunner petroleumsskatteloven tilsier det. Som kap. 4 vil vise, er dette poenget sentralt for avhandlingens rettspolitiske drøftelse av problemstillingen.

## 2.2 Hovedtrekk ved petroleumsskattelovens oppbygning

Petroleumsskatteloven er hjemmelsgrunlaget for de særskilte skattereglene som gjelder for petroleumsvirksomhet på norsk kontinentalsokkel. Loven er ikke utformet uttømmende til å omfatte alle skatteregler som gjelder for petroleumsvirksomhet. Skatteloven supplerer petroleumsskatteloven i de tilfeller som ikke er omfattet av særreglene i petroleumsskatteloven.<sup>44</sup> Lovgiver har gitt nærmere anvisning for hvordan særreglene skal forstås i petroleumsskatteforskriften.<sup>45</sup> Forskriften utgjør derfor et relevant tolkningsbidrag ved forståelsen av bestemmelsene i petroleumsskatteloven. For denne avhandlingen er det særlig petroleumsskatteforskriften §§ 2, 3 og 8-11, og dens nærmere presisering av begrepet «driftsmiddel» og kostpris samt fastlegging av rørledningsbegrepet i § 3 b, som er relevant for lovtolkningen.

Som påpekt innledningsvis, i punkt 1.3, har lovgiver lagt vekt på flere sentrale hensyn og verdier – og til dels motstridene hensyn – ved utformingen av petroleumsskatteloven. Disse sentrale hensyn har lovgiver gitt en grundig utredning for i NOU 2000:18, kap. 2, side 26-44. Det er her viktig å trekke frem at hovedoppgaven til petroleumsskatteloven er å sikre staten sin andel i den ekstraordinære avkastningen som petroleumsnæringen skaper på norsk kontinentalsokkel.<sup>46</sup> Hertil er det naturlig at lovgiver har tatt utgangspunkt i de underliggende hensyn, som poengtert i avhandlingens punkt 1.3, ved utformingen av petroleumsskatteloven, og at særreglene derfor må antas å være utslag av lovgivers avveining av hensynene og verdiene.

Petroleumsskatteloven kjennetegnes ved lovens særregler som er viktige for skattleggingen av petroleumsnæringen. Den viktigste særregelen fremgår av petroleumsskatteloven § 5 første ledd som fastslår at selskaper som driver med utvinning, behandling og rørledningstransport på

---

<sup>44</sup> jfr. petrsktl. § 8 første ledd

<sup>45</sup> Forskrift om skattlegging av inntekt vunnet ved utvinning og rørledningstransport av petroleum, *Petroleumsskatteforskriften*, av 30.04.1993

<sup>46</sup> NOU 2000:18 kap. 6, pkt. 6.1 og fremheves av Olje- og Energidepartementet i samarbeid med Oljedirektoratet på deres nettside <https://www.norskpetroleum.no/okonomi/petroleumsskatt/>

sokkelen, pålegges en særskatt.<sup>47</sup> I særskattegrunnlaget gis det ekstra fradrag for *friinntekt*.<sup>48</sup> Deretter gjelder det et eget normprissystem i petroleumsskatteloven § 4 som fastsetter at oljeselskaper ikke skattlegges for realiserte inntekter, men for en oljepris fastsatt av myndighetene.<sup>49</sup> Videre gjelder det egne fradragsregler i § 3 for avskrivninger av driftsmidler, behandling av finansposter, underskudd, leterefusjon m.m. som fraviker fra de alminnelige reglene i skatteloven.<sup>50</sup> Avhandlingen behandler kun fradragsretten i § 3 b som gjelder for driftsmidler.

Videre er det slik at inntektene som generes fra petroleumsskatteloven kun tilfaller staten. Kontinentalsokkelen utgjør sitt eget skattedistrikt<sup>51</sup>, og inntektene som generes der tilfaller staten og ikke en tilgrensende kommune.<sup>52</sup> Grunnlaget for hvorfor disse inntektene ikke tilkommer kommunene kan søkes forklart i at petroleumforekomster på kontinentalsokkelen er statens eiendom og at disse inntektene bør komme fellesskapet til gode – ikke en enkelt kommune.

Et annet hovedtrekk ved petroleumsskatteloven, er at særskatten i petroleumsskatteloven har en høy skattesats på 56% per 2021. Sammenlignet med selskapsskattesatsen på 22% utgjør særskatten i petroleumsskatteloven en vesentlig skattebyrde for skattesubjektene. Petroleumsskatteloven inneholder derfor en funksjonell og geografisk avgrensning av skatteplikten til petroleumsvirksomheten. Avgrensningen av skatteplikten i petroleumsskatteloven er derfor sentral for problemstillingen om kostnader ifm. havvindmøller kan fradragsføres etter petroleumsskatteloven.

---

<sup>47</sup> Naas (2017) s. 466 og petrsktl. § 5 første ledd første punktum

<sup>48</sup> Begrepet er ikke nærmere definert i petroleumsskatteloven eller forarbeid/etterarbeid. Olje- og Energidepartementet, på deres nettside, beskriver *friinntekt* som et virkemiddel for å skjerme normalavkastningen til selskapene fra særskatt ved å gi ekstra fradrag i beregningsgrunnlaget for særskatt. Denne forståelsen av mekanismen fremgår også av NOU 2000:18 kap. 6, pkt. 6.3.2 med henvisning til NOU' kapittel 2.

<sup>49</sup> Naas (2017) s. 466

<sup>50</sup> *ibid.*

<sup>51</sup> Etter petrsktl. § 3 bokstav d første ledd utgjør skatteområdene som nevnt i § 1 et sokkeldistrikt – eget skattedistrikt.

<sup>52</sup> Naas (2017) s. 465



## 2.3 Petroleumsskattelovens virkeområde

Petroleumsskatteloven er, som nevnt i punktet ovenfor, avgrenset funksjonelt og geografisk i § 1. Forståelsen av petroleumsskattelovens generelle virkeområde, slik det fremgår av § 1, vil være avgjørende for om virksomhet ved flytende og bunnfaste havvindkraftanlegg kan omfattes av virkeområdet til petroleumsskatteloven. Det er derfor nødvendig å utdype nærmere om innholdet i den funksjonelle og geografiske avgrensningen i petroleumsskatteloven, siden avgrensningen vil ha betydning for avhandlingens videre behandling av fradragsretten i petroleumsskatteloven § 3 b.

### 2.3.1 Lovens funksjonelle virkeområde

Den funksjonelle avgrensningen av petroleumsskatteloven er hjernet i § 1 første ledd der lovens virkeområde er definert slik:

«Denne lov gjelder skattlegging av *undersøkelse etter og utvinning av undersjøiske petroleumforekomster og dertil knyttet virksomhet og arbeid, herunder rørledningstransport av utvunnet petroleum [...]*» (min kursivering)

Etter første ledd følger det av ordlyden at lovgiver har ønsket å beskatte ulike aktiviteter etter petroleumsskatteloven. Det første alternativet er «undersøkelse etter [...] undersjøiske petroleumaktiviteter». Ordlyden sikter her til å omfatte typiske virksomheter som seismikk undersøkelser av sokkelen ved hjelp av fartøy samt lete- og prøveboring av brønner. Normalt sett vil denne typen aktivitet utføres av andre selskaper enn oljeselskapet.<sup>53</sup>

Deretter er det neste alternativet «utvinning av undersjøiske petroleumforekomster». Ordlyden i «utvinning» tilsier at produksjon og uthenting av petroleumforekomster er skattepliktig. I forarbeidene til bestemmelsen har lovgiver fremhevet at skatteplikten kun innebærer utvinning av petroleum.<sup>54</sup> Den samme forståelsen er videreført i NOU 2000:18.<sup>55</sup> Rørledningstransport av petroleum er også skattepliktig, jfr. begrepet «rørledningstransport av utvunnet petroleum». Dette kommer av at transport av petroleum med røreledning som regel er en integrert del av produksjonen, og det er først ved ilandføringen selskapene har et salgbart produkt.<sup>56</sup>

---

<sup>53</sup> Naas (2017) s. 456

<sup>54</sup> Ot.prop.nr 26 (1974-1975) kap. 9, «merknader til § 1»

<sup>55</sup> Se NOU 2000:18 kap. 5, pkt. 5.2 «matrielle særregler, virksomhet».

<sup>56</sup> Naas (2017) s. 456

Videre er aktivitet som faller inn under samlebegrepet «dertil knyttet virksomhet» skattepliktig etter petroleumsskatteloven § 1 første ledd. Lovens formulering sikter til å skattlegge virksomhet fra underleverandører, som er på oppdrag fra utvinningsselskapet, tilknyttet undersøkelse, utvinning og rørledningstransport av petroleum.<sup>57</sup>

Arbeid som utføres i tilknytning til de aktiviteter som nevnt over, er skattepliktig etter ordlyden i § 1 første ledd. Forutsetning er da at arbeidet rent fysisk er utført innenfor petroleumsskattelovens geografiske virkeområde<sup>58</sup>, som behandles i avhandlingens punkt. 2.3.2.

På denne bakgrunn reiser den funksjonelle avgrensningen spørsmål om kraftproduksjon kan omfattes av petroleumsskatteloven. Forutsetning som fremgår av forståelsen i ordlyden til § 1 første ledd, er at ordlyden legger opp til at lovgiver har avgrenset virkeområdet i petroleumsskatteloven mot aktivitet som ikke har adekvat tilknytning til petroleumsvirksomheten. Dette innebærer at ordlyden til den funksjonelle avgrensningen i § 1 første ledd, særlig begrepet «utvinning av petroleumforekomster», må tolkes utvidende for å kunne omfatte kraftproduksjon ved utnyttelse av havvind. Ordlyden yter derfor motstand mot en slik lovtolkning. Den funksjonelle avgrensningen har en nær sammenheng med virksomhetsbegrepet i petroleumsskatteloven § 5 første ledd, og den ovennevnte problematikken vil behandles videre i kapittel 3.

### **2.3.2 Den geografiske avgrensningen**

Petroleumsskatteloven avgrenses ikke bare funksjonelt, men som nevnt innledningsvis, avgrenses den også geografisk. Med dette menes det at skatteplikten i petroleumsskatteloven kun gjelder for et spesifikt geografisk område. Dette området er fastlagt i petroleumsskatteloven § 1 bokstav a til d. Inntektsverv og kostnader som er tilknyttet virksomhet – som i fastlagt i § 1 første ledd – innenfor de angitte grensene i bokstav a til d, er skattepliktig etter petroleumsskatteloven. Ordlyden i bestemmelsen volder ingen tvil mot at flytende og bunnfaste havvindmøller som plasseres innenfor de geografiske grensene i § 1, vil være omfattet av det geografiske området nedtegnet i petroleumsskatteloven.

---

<sup>57</sup> *ibid.* og Fløystad (2018) note 3

<sup>58</sup> Naas (2017) s. 456

Det er imidlertid viktig å presisere at det geografiske anvendelsesområdet i § 1 bokstav a til d ikke innebærer en absolutt avgrensning mot de inntektserverv som skapes utenfor den geografiske grensen.<sup>59</sup> Anvendelsesområdet til petroleumsskatteloven må ses i sammenheng med de aktiviteter som utføres der – de funksjonelt avgrensede virksomheter. I relasjon til den geografiske avgrensningen av petroleumsskatteloven har Høyesterett lagt til grunn at lovens formulering gir uttrykk for at det gjelder et tilknytningskrav, og ikke *kun* et krav om geografisk plassering.<sup>60</sup> Dette kommer av at petroleumsvirksomhet typisk skjer i forskjellige ledd både innenfor og utenfor det geografiske virkeområdet. Lovgiver vil derfor, gjennom tilknytningskravet, fange opp den ekstraordinære avkastningen som skapes utenfor petroleumsskattelovens geografiske anvendelsesområde ved f.eks. landbaserte produksjonsanlegg.

Tilknytningskravet belyser at det foreligger en indre sammenheng mellom den funksjonelle og geografiske avgrensningen i petroleumsskatteloven. Havvindmøller som plasseres innenfor den geografiske grensen i § 1 vil utelukkende ha kraftproduksjon som formål – ikke utvinning av petroleumforekomster. Formuleringen av den geografiske grensen i § 1 yter ikke motstand mot at havvindmøller, plassert innenfor den geografiske grensen, kan omfattes. Slik tilknytningskravet er utformet av Høyesterett og i juridisk teori, som vist til i forrige avsnitt, vil tilknytningskravet først være aktuelt i de tilfeller hvor det er tale om å klarlegge hvilke ledd i petroleumsvirksomheten som omfattes av skatteplikten etter petroleumsskatteloven. Dette er ikke tilfellet for havvindkraftanlegg plassert innenfor det geografiske anvendelsesområdet til petroleumsskatteloven, som utelukkende vil skje som ledd i kraftproduksjon.

Den ovennevnte forståelsen av den geografiske avgrensningen i § 1 viser at det foreligger spenning mellom tolkningsresultatet av den funksjonelle avgrensningen, og den geografiske avgrensningen. Dette er særlig relevant for lovtolkningen av virksomhetsbegrepet i § 5 første ledd, og vil bli behandlet nærmere i kapittel 3.

---

<sup>59</sup> Fløystad (2018) note 1

<sup>60</sup> Se Rt. 2002 s. 718 på side 724 og Høyesteretts behandling av petrsktl. § 1 i avsnitt 33-42 i Rt. 2011 s. 999.

### 2.3.3 Kort om særskattepliktig inntekt

I punktene foran har jeg slått fast utgangspunktene for skatteplikten i petroleumsskatteloven. Jeg skal i dette avsnittet gi en kort redegjørelse for særskatteplikten i petroleumsskatteloven. Den nærmere vurderingen av innholdet i § 5 første ledd vil bli behandlet i kap. 3. Etter petroleumsskatteloven § 2 annet ledd skal det betales skatt til staten av all inntekt vunnet ved utvinning og rørledningstransport. Dette gjelder også for globalskattepliktige selskaper og utenlandske selskaper som kun er skattepliktig etter petroleumsskatteloven.<sup>61</sup> Særskatteplikten for denne inntekten er nærmere fastlagt i § 5 første ledd.

Paragraf 5 første ledd angir hvilken virksomhet som er pålagt å betale særskatt til staten. Bestemmelsen fastslår at inntekts- og fradragsposter som skriver seg fra utvinning, behandling og rørledningstransport av petroleum er særskattepliktig. Forutsetningen er at virksomheten finner sted innenfor det geografiske området som nevnt i avhandlingens punkt 2.3.2. Virksomhetsbegrepet i petroleumsskatteloven springer ut fra denne bestemmelsen, og dets rekkevidde er utslagsgivende for særskattepliktens omfang. I likhet med den funksjonelle avgrensningen, er forståelsen av § 5 første ledd essensiell for hovedproblemstillingen, og jeg vil behandle den interne grensedragningen av virksomhetsbegrepet i § 5 første ledd i kapittel 3.

Hertil er det for ordens skyld viktig å poengtere at særskatteplikten i § 5 legger opp til en fordeling av inntekts- og fradragsposter som er tilknyttet petroleumsvirksomheten, og derav særskattepliktig. Petroleumsskatteloven har egne regler om fordeling av inntekter/kostnader som stammer fra både land og sokkeldistrikt, finansinntekter/kostnader samt interne transaksjoner mellom sokkel og land, men disse er ikke relevante for avhandlingens fremstilling, og vil ikke bli behandlet ytterligere.

---

<sup>61</sup> Naas (2017) s. 459

## 2.4 Oppsummering

Gjennomgangen av petroleumsskatteloven i punktene over, viser at lovgiver har aktivt endret og tilpasset utformingen av petroleumsskatteloven og derfor vært en del av rettsutviklingen som har skjedd siden vedtagelsen av petroleumsskatteloven. Historien til petroleumsskatteloven underbygger at petroleumsskatteloven har et dynamisk aspekt ved seg. Dette kan begrunnes i at lovgiver aktivt endrer og reviderer reglene i tråd med samfunnsutviklingen der hvor pressende behov tilsier lovendring.

Dette innebærer at lovgiver har et aktivt forhold til de sentrale verdier og hensyn som petroleumsskatteloven bygger på. Gjennomgangen kan tas til inntekt for at lovgiver har et ønske om å forsøke å balansere og ivareta de hensyn og verdier som petroleumsskatteloven bygger på. Lovendringene og revideringene av petroleumsskatteloven er et eksempel på dette. Hertil viser gjennomgangen at det er særlig nøytralitetshensynet og hensynet til samfunnsøkonomisk effektivitet som kan skape pressende behov for endring av petroleumsskatteloven.

Imidlertid viser også kapitlet at petroleumsskatteloven, herunder den funksjonelle avgrensningen, yter motstand mot å omfatte kraftproduksjon ved havvindmøller. Dette kan tas til inntekt for at petroleumsskatteloven ikke er egnet til å omfatte havvind eller at lovgiver ikke har tiltenkt petroleumsskatteloven å favne om nye naturressurser. Hovedoppgaven til petroleumsskatteloven underbygger dette, ved at petroleumsskattesystemet er utformet med det formål at selskapene skal betale en særskatt til staten for å få tilgang til de undersjøiske petroleumforekomstene.

Overblikket gir derfor en pekepinn på hvilke hensyn som lovgiver tidligere har vektlagt, og danner grunnlag for de lege ferenda-betraktninger i kap. 4. Videre er det naturlig å påpeke at tolkningen av anvendelsesområdet i § 1 vil måtte ha betydning i den kommende lovtolkningen av fradragsretten i § 3 b, som følge av den indre sammenhengen i petroleumsskatteloven – påpekt i punkt. 2.3.1 og 2.3.2.

# 3 Fradragsretten i petroleumsskatteloven § 3 b

## 3.1 Innledende om bestemmelsen

I dette kapitlet vil jeg behandle hovedproblemstillingen som omfatter lovtolkningen av petroleumsskatteloven § 3 b, og om denne omfatter kostnader tilknyttet flytende og bunnfaste havvindmøller på norsk kontinentalsokkel. Som vist i kapitlet over, inngår fradragsretten i § 3 b i et komplekst skattesystem, hvor forståelsen av §§ 1 og 5 vil ha betydning for om fradragsretten i § 3 b omfatter kostnader ifm. havvindmøller. Følgelig anser jeg disse bestemmelsene for å utgjøre relevante tolkningsbidrag. Innledningsvis vil jeg derfor kort redegjør for innholdet i § 3 b og presentere de sentrale vilkårene i bestemmelsen.

Fradragsretten for kostnader ved driftsmidler i petroleumsvirksomhet er utformet slik i petroleumsskatteloven § 3:

«Ved ansettelse av formue og inntekt av utvinning, behandling og rørledningstransport som nevnt i § 1 gjelder følgende særregler:

[...]

b) Det gis ikke fradrag etter reglene i skatteloven §§ 14-30 til 14-48. *Utgifter til erverv av rørledning og produksjonsinnretning med de installasjoner som er en del av eller tilknyttet slik innretning*, kan kreves avskrevet med inntil 16 2/3 pst. pr. år fra og med det år utgiftene er pådratt. [...] (min kursivering)

For driftsmidler som omfattes av fradragsretten i § 3 b skal disse avskrives lineært med inntil 16 2/3 pst. pr. år fra og med det år utgiftene er «pådratt», jfr. § 3 b annet punktum. Reglene om fradrag etter skatteloven §§ 14-30 til 14-48 kommer ikke til anvendelse for driftsmidler som avskrives etter fradragsregelen i petroleumsskatteloven § 3 b. Videre gir også driftsmidlene som avskrives etter § 3 b rett til fradrag for friinntekt i særskattegrunnlaget.<sup>62</sup> Deretter følger det av bestemmelsens tredje punktum en særlig avskrivningsrett for driftsmidler på Melkøya og i

---

<sup>62</sup> jfr. petrsktl. § 5 tredje ledd

Finnmark. Tredje punktum behandles ikke her siden den ikke er relevant for avhandlingens videre fremstilling.

Avskrivningsgrunnlaget er definert av lovgiver i formuleringen «utgifter til erverv». Formuleringen gir anvisning på at det er kostpris som menes.<sup>63</sup> Aktiveringspliktige utgifter vil kunne avskrives etter regelen, herunder rentekostnader som følger av opptatt lån til finansiering av driftsmiddelet.<sup>64</sup> Adgangen til å utgiftsføre rentekostnader er imidlertid begrenset av regelen i petroleumsskatteloven § 3 bokstav h. For avhandlingens del reiser ikke grensedragningen mellom aktiveringspliktige og ikke-aktiveringspliktige kostnader, samt kravet om at driftsmidlene må være gjenstand for slit og elde for å kunne fradragsføres<sup>65</sup> særlige utfordringer. Gitt at skattyter driver med havvindvirksomhet med fysiske driftsmidler som havvindmøller, er det klart at kostnadene vil være fradragsberettiget og skal aktiveres - forutsatt at § 3 b kommer til anvendelse.

Av bestemmelsens ordlyd, er det presiseringen av hvilke driftsmidler som omfattes av fradragsretten i § 3 b – *objektsavgrensningen*<sup>66</sup>, og hvilken tilknytning driftsmiddelet må ha til den inntektsgenererende virksomheten ved utvinning, produksjon og rørledningstransport av petroleum – *tilknytningsvilkåret*<sup>67</sup>, som er relevante for hovedproblemstillingen. Førstnevnte reiser et prinsipielt spørsmål om driftsmidlene i havvindvirksomheten kan omfattes av objektsavgrensningen. Deretter reiser tilknytningskravet et prinsipielt spørsmål om kraftproduksjon kan omfattes av virksomhetsbegrepet i petroleumsskatteloven.

## 3.2 Nærmere om objektsavgrensningen

### 3.2.1 Innledning

I punktet foran viste jeg at objektsavgrensningen og tilknytningskravet reiser prinsipielle spørsmål om kostnader ifm. havvindmøller kan omfattes av fradragsretten i § 3 b. Jeg vil først ta stilling til objektsavgrensningen i dette punktet. Objektsavgrensningen springer ut av § 3 b sin formulering; «utgifter til erverv av rørledning og produksjonsinnretning med de installasjoner

---

<sup>63</sup> Petroleumsskatteforskriften § 2 første ledd fastslår at det i kostprisen skal medregnes for alle utgifter som påløper til driftsmidler som nevnt i § 3 b i forbindelse med utbygging av petroleumfelt.

<sup>64</sup> Fløystad (2018) note 20

<sup>65</sup> jfr. sktl. §§ 6-1 og 6-10 jfr. petrsktl. § 8 første ledd

<sup>66</sup> jfr. petrsktl. § 3 b annet punktum

<sup>67</sup> jfr. petrsktl. § 3 første ledd

som er en del av eller tilknyttet slik innretning». Den nærmere problemstilling blir dermed å kartlegge om typiske driftsmidler i havvindvirksomhet, som f.eks. havvindmøller, forankringspunkt og strømkabler, kan omfattes av objektsavgrensningen i § 3 b.

Det er mest nærliggende å vurdere problemstillingen opp mot alternativet; «produksjonsinnretning med de installasjoner som er en del av eller tilknyttet slik innretning», jfr. § 3 b annet punktum. Dette kommer av at ordlyden i lovtekstens begrep; «rørledning» sikter til å omfatte anlegg som transporterer petroleum fra produksjonsanlegg på kontinentalsokkelen til land.<sup>68</sup> Strøm vil ikke transporteres i rørledning eller slikt transportsystem, men i kabler fra havvindmøllene til det landbaserte sentralnettet. Det er derfor mer naturlig å avgjøre tolkningsspørsmålet ut fra førstnevnte alternativ.

### **3.2.2 Om vilkåret “produksjonsinnretning med de installasjoner som er en del av eller tilknyttet slik innretning»**

Som nevnt over, fremgår objektsavgrensningen av ordlyden i § 3 b. Ordlyden gir anvisning på at det kun er visse installasjoner, som er en del av eller tilknyttet produksjonsinnretningen, som utgjør et fradragsberettiget driftsmiddel. Formuleringen må derfor forstås i den retningen at det må foreligge en viss tilknytning mellom virksomheten som driftsmiddelet inngår i og produksjonsinnretning, samt installasjonens geografiske plassering, jfr. lovtekstens formulering; «er en del av eller tilknyttet produksjonsinnretningen». Lovteksten gir ingen nærmere anvisning på hva som skal til for å oppfylle kravet. Det at lovgiver har valgt å presisere hvilke driftsmidler som omfattes av fradragsretten i § 3 b indikerer at bestemmelsen operer med et snevert driftsmiddelbegrep.

Videre har ordlyden i § 3 b vært gjenstand for endring etter vedtakelsen av petroleumsskatteloven i 1975. Den opprinnelige ordlyden inneholdt formuleringen «driftsmidler» og begrepet var legaldefinert i, daværende petroleumsskatteforskrift av 1976, § 1. Legaldefinisjonen av driftsmiddelbegrepet var her definert slik:

---

<sup>68</sup> jfr. petroleumsskatteforskriften § 8 første ledd. Rørledningsbegrepet er nærmere presisert og avgrenset i forskriftens øvrige bestemmelser §§ 8 til 11.



«med driftsmidler i petroleumsskatteloven §§ 3 og 5 menes rørledning, jfr. §11-15 i disse forskrifter, og *produksjonsanlegg som er en del av eller tilknyttet slikt anlegg*»<sup>69</sup> (min kursivering).

Legaldefinisjonen, som vist over, var videre utpenslet i merknaden til forskriften. I denne ble det fremhevet at produksjonsanlegg med tilhørende og tilknyttede installasjoner i hovedsak vil omfatte produksjonsanleggene, avskipningsanlegg og rørledninger for transport av petroleum. Forutsetningen for den geografiske plasseringen, er her bemerket å være at driftsmidlene er plassert i fast posisjon over feltet, over havbunnen eller i dens undergrunn. Hertil bemerkes det at driftsmiddelbegrepet utelukker mobile borerigger, baser og administrasjonsbygg på land som ikke kan regnes som tilknyttet produksjons- eller rørledningssystem.<sup>70</sup> Den overnevnte materielle forståelsen av driftsmiddelbegrepet ble videreført i endringen av petroleumsskatteforskriften i 1993.<sup>71</sup>

Deretter ble ordlyden til objektsavgrensningen i § 3 b endret ved lovendring i 1998, ved at den overnevnte endringen av petroleumsskatteforskriften i 1993 ble inkorporert direkte inn i ordlyden til § 3 b annet punktum.<sup>72</sup> Lovendringen innebar ingen materiell endring av virkeområdet til bestemmelsen. Formuleringen «produksjonsanlegg» ble utfaset til fordel for begrepet «produksjonsinnretning». Departementet begrunnet lovendringen med utgangspunktet i utviklingen av produksjonsskip i petroleumsnæringen, og at «produksjonsinnretning»-begrepet derfor var mer egnet til å dekke de driftsmidler som kan omfattes av ordlyden.<sup>73</sup> Hvilket innebærer en utvidelse av virkeområdet til bestemmelsen.

I etterarbeidet til lovendringen i 1998 ble merknadene til petroleumsskatteforskriften § 1 videreført. Departementet fastholder her at ordlyden til «produksjonsinnretning» innebærer at driftsmiddelet må ligge i fast posisjon på feltet for å kvalifisere til avskrivninger etter petroleumsskatteloven § 3 b. Videre påpekes det at objektsavgrensningen ikke er fullt ut klarlagt, spesielt med tanke på utviklingen av nye utbyggingsløsninger i petroleumsnæringen.<sup>74</sup>

---

<sup>69</sup> jfr. petroleumsskatteforskriften av 1976 § 1.

<sup>70</sup> Se Finansdepartementets gjennomgang av ordlyden til § 3 b i UFIN-2012-5177 punkt 2.2. Tolkningssuttalelsen behandles nærmere i avhandlingens punkt 3.2.4.

<sup>71</sup> *ibid.*

<sup>72</sup> Ot.prop.nr. 36 (1997-1998) punkt 4.3.4.

<sup>73</sup> *ibid.*

<sup>74</sup> *ibid.* Departementet fremhever i punkt 2.2.2 at klarheten i gjeldende rett relaterer seg til utviklingen av flerbruksskip - skip som kan brukes til å veksle mellom å produsere, lagre og transportere petroleum – og om disse er omfattet av ordlyden.

Hvilke driftsmidler som er fradragsberettiget etter i § 3 b har vært omdiskutert i juridisk teori. Diskursen knytter seg til om driftsmiddelbegrepet i petroleumsskatteloven skal forstås i snever eller relativ forstand. På den ene siden har Zimmer og Naas lagt vekt på den materielle forståelsen som fremgår av etterarbeidene til § 3 b<sup>75</sup>, mens Syversen viser til at en helhetlig forståelse av driftsmiddelbegrepet, i petroleumsskatteloven og skatteloven, tilsier et relativt driftsmiddelbegrep.<sup>76</sup> Fløystad legger i sin lovkommentar til petroleumsskatteloven betydelig vekt på uttalelsene i etterarbeidene, men viser til Syversens behandling av spørsmålet på side 507-512 kan tas til inntekt for en innskrenkende tolkning.<sup>77</sup>

Slik jeg tolker Syversens gjennomgang av rettsstilstanden, er at han legger opp til at driftsmiddelbegrepet i petroleumsskatteloven skal forstås snevrere enn i skatteloven, og at objektsavgrensningen i § 3 b derfor skal tolkes innskrenkende. Jeg er enig med Syversen i at objektsavgrensningen i § 3 b representerer et snevrere driftsmiddelbegrep sammenlignet med det vi finner i skattelovens §§6-10 jfr. 14-40. Likevel inneholder ikke petroleumsskatteloven egne regler som klart trekker i den retning av at driftsmiddelbegrepet i petroleumsskatteloven skal forstås snevrere enn det som gjelder i skatteloven. Syversen trekker her frem at skillet må indikeres ved utslagene av særskilte skatteregler for enkelte driftsmidler i petroleumsskatteloven.<sup>78</sup> Dette er et godt poeng, og underbygges ved at lovgiver kun har gitt driftsmidler som benyttes i kraftproduksjon ved vannkraftverk tilsvarende særregler for fradrag i skattelovens kap. 18.

Overført til tolkningsspørsmålet viser de ovennevnte rettskildene at objektsavgrensningen skal tolkes innskrenkende, og at forutsetningen for den geografiske plasseringen er at driftsmiddelet er plassert i fast posisjon på feltet, i havbunnen eller dens undergrunn. Dette innebærer at ordlyden ikke avgrenser mot at fysiske produksjonsinnretninger som havvindmøller, forankringssystemer i havbunnen og strømmnett, kan omfattes av objektsavgrensningen. Gjennomgangen av rettskildene viser at det også stilles krav til tilknytningen mellom installasjonen og den virksomhet som produksjonsinnretningen inngår i. For driftsmidler som utelukkende har kraftproduksjon som formål – flytende og bunnfaste havvindmøller – vil dette være problematisk ettersom rettskildene tilsynelatende forutsetter at driftsmiddelet må ha

---

<sup>75</sup> Se gjennomgangen av driftsmidler som kan avskrives etter § 3 b i Zimmer (2019) s. 799-802 og Naas (2017) s. 466-467.

<sup>76</sup> Syversen behandler spørsmålet i sin gjennomgang av rettsstilstanden i kap. 20.2, og driftsmiddelbegrepet i petroleumsskatteloven i kap. 14.3, særlig punkt 14.3.2.2 – Syversen, (1991).

<sup>77</sup> Fløystad (2018) note 20

<sup>78</sup> Syversen (1991) s. 381

tilknytning til den petroleumsvirksomhet – utvinning/produksjon av petroleumsforekomster - som produksjonsinnretningen er en del av. Ordlyden i objektsavgrensningen taler derfor mot å omfatte driftsmidler som ikke har tilknytning til petroleumsvirksomhet.

### **3.2.3 Objektsavgrensningen i skatteforvaltningspraksis**

Problematikken som jeg belyste i forrige avsnitt, har ikke vært behandlet i rettspraksis fra domstolene eller av Klagenemda for petroleumsskatt som behandler alle klager på skattevedtak fattet av Oljeskattekontoret. Problematikken var imidlertid tema for Oljeskattekontoret i en sak fra 2012. I denne saken var Oljeskattekontoret i tvil om rekkevidden til driftsmiddelbegrepet i § 3 b i forhold til avskrivninger for flytende kraftproduksjon på norsk sokkel etter petroleumsskatteloven. Oljeskattekontoret forespurte derfor Finansdepartementet om veiledning i tolkningsspørsmålet. I fraværet av andre rettskilder har jeg valgt å trekke frem denne tolkningsuttalelsen. Tolkningsuttalelsen er spesielt relevant for min hovedproblemstilling, og den påfølgende skattemessige behandlingen av flytende havvindkraftanlegg på norsk sokkel.

Den rettskildemessige betydningen til denne forhåndsuttalelsen må imidlertid anses for å være begrenset. Dette kommer av at enkeltstående administrative uttalelser gitt av Finansdepartementet og Skattedirektoratet er tillagt liten vekt i Høyesterettspraksis. Det samme er poengtert i den alminnelige metodelæren.<sup>79</sup> Jeg har valgt å bruke tolkningsuttalelsen for å synliggjøre objektsavgrensningens innhold og skattemyndighetens forhold til fradragsregelen i § 3 b. Den vil imidlertid ikke tillegges nevneverdig vekt i lovtolkningen.

### **3.2.4 Omfatter objektsavgrensningen havvindkraftanlegg?**

Foranledning til Finansdepartementets tolkningsuttalelse i 2013 var tolkningstvilen som oppstod hos Oljeskattekontoret ved spørsmål om den skattemessige behandlingen av vind- og bølgevindkraft på norsk sokkel. Oljeskattekontoret viste til at det forelå en tolkningsmessig usikkerhet om kostnader til kraftproduksjonsanlegg på norsk sokkel kan avskrives etter særregelen i § 3 b og gi grunnlag for friinntekt etter petroleumsskatteloven § 5 tredje ledd. Finansdepartementet kom i 2013 med den forespurte tolkningsuttalelsen i UFIN-2012-5177.

---

<sup>79</sup> Naas (2017) s. 79 og Zimmer (2019) s. 50-51 viser begge til Høyesteretts vektlegging av administrative uttalelser i Rt. 1990 s. 1273 og Rt. 1990 s. 958.

Departementet tar først utgangspunkt i rettskildene, som vist i avhandlingens punkt 3.2.2, ved fastleggningen av innholdet i fradragsretten i § 3 b. I departementets gjennomgang av rettskildene, i tolkningsuttalelsens punkt 2.2, fremheves det at utviklingen av driftsmiddelbegrepet i lovverket har betydning for objektsavgrensningens innhold. Hertil påpeker departementet at lovendringen i 1998, som nevnt i avhandlingens punkt 3.2.2, ikke innebar en endring i det materielle innholdet i driftsmiddelbegrepet, og at rettstilstanden er uendret. Gjennomgangen illustrer at etterarbeidene har stor betydning for innholdet i objektsavgrensningen.

Deretter fastslår Finansdepartementet at det ikke foreligger et krav om at installasjonen er plassert i umiddelbar nærhet av produksjonsinnretningen.<sup>80</sup> Slutningen er begrunnet i etterarbeidene til § 3 b, hvor det fremheves at objektsavgrensningen må tolkes i den retning at det kun er visse typer driftsmidler som omfattes, og at det må foreligge en kvalifisert tilknytning til produksjonsinnretningen.<sup>81</sup> Hertil fastslår Finansdepartementet at det ikke gjelder et krav om at installasjonen er plassert i umiddelbar nærhet av produksjonsinnretning. Dette illustreres ved at strømforsyningskabler fra land og ut til feltet, i skatteforvaltningspraksis, kan gi rett til avskrivninger etter § 3 b.<sup>82</sup>

Finansdepartementets konkrete vurdering er kortfattet:

«I dette tilfellet blir kraften fra kraftproduksjonsanleggene levert inn på sentralnettet, og kraftforsyningen ut til feltet skjer uavhengig av kraftproduksjonen ved anleggene. Kraftproduksjonsanlegget og produksjonsinnretningen er kun indirekte tilknyttet via sentralnettet, som er eid og drevet av landskattepliktige kraftnettselskaper. Tilknytningen mellom anleggene er etter departementets syn dermed for fjern til at kraftproduksjonsanleggene kan sies å være en del av eller tilknyttet produksjonsinnretningen.»

Vurderingen til Finansdepartementet understreker at det er tilknytningen mellom installasjonen og virksomheten som produksjonsinnretningen er en del av, som er avgjørende for problemstillingen. Grunnlaget for at det overnevnte kraftanlegget ikke kunne omfattes var nettopp at tilknytning mellom kraftproduksjonen ved havvindmøllene og produksjonsinnretning var for fjern og avledet. Slutningen underbygger det faktum at formålet til driftsmiddelet og virksomheten det inngår i, er en sentral faktor for om fradragsretten i § 3 b

---

<sup>80</sup> UFIN-2012-5177, punkt 2.3

<sup>81</sup> *ibid.*

<sup>82</sup> *ibid.*

kommer til anvendelse. Tolkingsuttalelsen illustrer derfor at objektsavgrensningen kan omfatte typiske driftsmidler som inngår i havvindvirksomhet, men at dets tilknytning til petroleumsvirksomheten – herunder produksjonsinnretning – vil ha betydning for anvendelsesområdet til fradragsretten i § 3 b.

### 3.2.5 Sammenfatning av objektsavgrensningen

Etter å ha foretatt en analyse av lovens ordlyd, relevante forarbeid/etterarbeid og skatteforvaltningspraksis legges det til grunn at objektsavgrensningen i § 3 b skal forstås i snever forstand. Gjennomgangen av rettskildene viser at objektsavgrensningen inneholder to elementer i vurderingen av om kostnader ifm. driftsmidler i havvindvirksomhet omfattes: driftsmiddelet må utgjøre et driftsmiddel i petroleumsskattelovens forstand, og ha en kvalifisert tilknytning til produksjonsinnretning for å være fradragsberettiget.

For hovedproblemstillingens del innfrir typiske driftsmidler i havvindvirksomhet kravet som oppstilles til driftsmiddelets art i petroleumsskatteloven § 3 b. Dette kommer av at havvindmøller, forankringspunkt og oppkoblingskabler til sentralnettet, er fysiske objekter som vil ligge i fast posisjon over feltene og være forankret i havbunnen eller annet flytende forankringspunkt. Forståelsen av ordlyden og etterarbeidene, som vist i punkt 3.2.2, tilsier at slike objekter kan utgjøre et driftsmiddel i petroleumsskattelovens forstand.

Hva gjelder kravet om kvalifisert tilknytning til produksjonsinnretningen, er dette noe mer problematisk. Ordlyden gir ingen nærmere anvisning på om kraftproduksjon kan være et adekvat formål/virksomhet for driftsmiddelet. Tolkingsuttalelsen til Finansdepartementet gir uttrykk for at slik virksomhet ikke innfrir kravet om kvalifisert tilknytning. Gjennomgangen av forarbeidene/etterarbeidene kan tas til inntekt for det samme. Slik jeg forstår ordlyden, er det imidlertid mer nærliggende å se tilknytningskravet i objektsavgrensningen i sammenheng med fradragsrettens anvendelsesområde i § 3 første ledd – *tilknytningsvilkåret*. Kravet om kvalifisert tilknytning mellom driftsmiddelet og virksomheten det inngår i ved produksjonsinnretningen, tilsier at ordlyden i § 3 b bør leses i lys av hvilke virksomhet som i utgangspunktet er fradragsberettiget. Dette er nærmere regulert i § 3 første ledd, og vil etter mitt skjønn måtte være avgjørende for om kostnader ifm. havvindmøller innfrir kravet om kvalifisert tilknytning i objektsavgrensningen.

Objektsavgrensningen i § 3 b utelukker derfor ikke at typiske driftsmidler i havvindvirksomhet kan omfattes av bestemmelsen. Innholdet i tilknytningsvilkåret – som fremgår av § 3 første ledd – må derfor klarlegges ytterligere før jeg kan fastlegge om kraftproduksjon innfrir kravet om kvalifisert tilknytning i objektsavgrensningen.

## 3.3 Nærmere om tilknytningsvilkåret

### 3.3.1 Innledning

I punktet over behandlet jeg innholdet i objektsavgrensningen i § 3 b. Som analysen av objektsavgrensningen viste, er innholdet i tilknytningsvilkåret avgjørende for hovedproblemstillingen. I dette punktet vil jeg derfor forsøke å klarlegge det nærmere innholdet i tilknytningsvilkåret i § 3 b. Tilknytningsvilkåret springer ut av § 3 første ledd hvor det fremgår at:

«Ved ansettelse av formue og inntekt av utvinning, behandling og rørledningstransport som nevnt i § 1 gjelder følgende særregler: [...]» (min kursivering)

Lovens ordlyd fastslår at fradragsreglene i § 3 kommer til anvendelse for ansettelse av formue/inntekt fra utvinning, behandling og rørledningstransport. Hvilke inntektsgenerende virksomhet som lovteksten her sikter til, er de virksomheter som er særskattepliktig etter § 5 første ledd, jfr. § 1.<sup>83</sup> Fokuset for analysen av tilknytningsvilkåret vil derfor være å klargjøre om virksomhetsbegrepet i petroleumsskatteloven kan omfatte kraftproduksjon ved havvindmøller.

Som nevnt innledningsvis, i punkt 1.4, vil jeg i analysen trekke frem rettssystematiske hensyn fra skattelovens kap. 18 og § 14-51. Dette gjør jeg siden spesiallovgivningen utgjør nærliggende autorative rettskilder, og kan tydeliggjøre lovgivers hensikt bak tilknytningsvilkåret i petroleumsskatteloven. De metodiske utfordringer som aktualiseres ved å anvende rettssystematiske hensyn som lovtolkningsfaktor behandles i avhandlingens punkt 3.3.4.

---

<sup>83</sup> Fløystad (2018) note 17

### 3.3.2 Tilknytningsvilkåret i petroleumsskatteloven § 3 b – en side av virksomhetsbegrepet

Etter petroleumsskatteloven § 1 er det kun inntekt som skriver seg fra en funksjonelt avgrenset virksomhet, som finner sted innenfor petroleumsskattelovens geografiske avgrensede område, som er skattepliktig. Særskatteplikten for denne virksomheten er nærmere fastlagt i § 5 første ledd. Fradragsreglene i § 3, herunder bokstav b, kommer til anvendelse for denne typen virksomhet. Virksomhetsbegrepet i petroleumsskatteloven § 5 første ledd lyder;

«Skattepliktige som driver *utvinning, behandling og rørledningstransport* i de områder som nevnt i § 1, skal av inntekt *ved slik virksomhet* betale særskatt til staten.» (min kursivering)

Ordlyden tilsier at lovgiver lister opp tre kategorier; utvinning, behandling og rørledningstransport, hvor inntekt som skriver seg fra denne typen virksomhet er særskattepliktig. I juridisk teori omtales disse kategoriene som «*kjernevirksomheten*» som finner sted på sokkelen.<sup>84</sup> Begrepet er etter mitt syn ikke egnet for å dekke alle virksomheter som er særskattepliktig, men et samlebegrep som illustrer de virksomheter som klart er særskattepliktig etter § 5 første ledd. Inntekt som stammer direkte fra kjernevirksomheten vil typisk være utvinning og videresalg av ubearbeidet petroleum, inklusiv råolje, NLG (natural liquid gas) og naturgass.<sup>85</sup> Lovtekstens utforming og kategorisering tilsier en snever forståelse av virksomhetsbegrepet i petroleumsskatteloven. Tilsvarende forståelse er forutsatt i utredningen av petroleumsskatteloven.<sup>86</sup>

I forarbeidene til petroleumsskatteloven påpeker departementet at særskatteplikten er et utslag av flere forskjellige hensyn; fiskale hensyn, grunnrentehensyn, risikohensyn og skattetilordningshensyn m.m.<sup>87</sup> Departementet fremhever imidlertid at; ««når man skal vurdere hvilken andel av produksjonsresultatet som bør tilflyte det offentlige, er det naturlig å ta utgangspunkt i at petroleumproduksjon på kontinentalsokkelen er utnyttelse av naturressurser

---

<sup>84</sup> Fløystad (2018) note 73

<sup>85</sup> *ibid.*

<sup>86</sup> NOU 2000:18 kap. 5, pkt. 5.2

<sup>87</sup> Ot.prop.nr 26 (1974-1975) s. 22

som er den norske stats eiendom».<sup>88</sup> I dette ligger det at hensynet til grunnrente har vært et sentralt hensyn ved utformingen av særskatteplikten, og hensynet vil derfor utgjøre et tungtveiende moment ved forståelsen av innholdet i virksomhetsbegrepet.

Dette synspunktet ble videreført av petroleumsskatteutvalget i NOU 2000:18. Utvalget understreker at de hensyn som begrunner petroleumsskattesystemet ikke har endret seg, og fortsatt er relevante. Poenget til utvalget, er at de samme hensyn som fremgår i lovens forarbeider, Ot.prop.nr. 26 (1974-1975), skal vektlegges i like stor grad ved nåtidens petroleumsskattesystem, som ved lovens tilblivelse.<sup>89</sup> Til forståelsen av virksomhetsbegrepet fremhever utvalget at den saklige avgrensningen av lovens virkeområde har stor betydning for rekkevidden til særskatteplikten. Dette kommer av at petroleumsskattelovens særregler hjemler en tyngende beskatning for skattesubjektene, og at særskatteplikten har en særlig begrunnelse i grunnrenten.<sup>90</sup> Utvalget fremhever at det i ligningspraksis opereres med et snevert virksomhetsbegrep, som skal forstås snevrere enn det alminnelige virksomhetsbegrepet i skatteloven.

Utvalgets ovennevnte oppfatning av rettstilstanden viderefører de synspunkter som Klagenemda for petroleumsskatt avsa i Ballastvann-saken.<sup>91</sup> Problemstillingen i saken var innholdet i virksomhetsbegrepet og hvordan dette skulle forstås. Nemda påpeker at utgangspunktet for vurderingen etter forarbeidet Ot.prop.nr 26 (1974-1975) og etterarbeidet Ot.prop.nr. 37 (1979-1980) vil være de hensyn som begrunner særskatteplikten: overordnede fiskale hensyn og grunnrentehensyn. Dette standpunktet ble videreført i nemdas tolkning av virksomhetsbegrepet: «[at] det bør [...] vises *forsiktighet* med å anvende særskattereglene i tilfelle hvor *rekkevidden av reglene fremstiller seg som tvilsom* og hvor *de nevnte hensyn ikke er tilstede*»<sup>92</sup> (min kursivering). Det er lagt til grunn at Klagenemdas prinsipielle forståelse om et snevert virksomhetsbegrep har vært retningsgivende for etterfølgende praksis.<sup>93</sup> Et slikt synspunkt underbygges ved at kjennelsens slutning er tillagt vekt i utredningen av petroleumsskatteloven.

---

<sup>88</sup> Ot.prop.nr. 26 (1974-1975) s. 21

<sup>89</sup> NOU 2000:18 kap. 2, pkt. 2.5

<sup>90</sup> NOU 2000:18 kap. 5, pkt. 5.2

<sup>91</sup> Ballastvann-kjennelsen er inntatt i LovData PSK-19810617-A

<sup>92</sup> *ibid.* s. 14

<sup>93</sup> Se Fløystad (2018) note 73 og Zimmer (2019) s. 793-794



Overført til tolkningsspørsmålet tilsier rettskildene at virksomhetsbegrepet i § 5 første ledd bør tolkes presiserende i relasjon til spørsmålet om å omfatte kraftproduksjon. Hertil viser forarbeidene til petroleumsskatteloven at virksomhetens tilknytning til kjerneaktivitetene vil ha betydning i tolkningsspørsmålet. Videre vil også de underliggende hensyn som begrunner særskatteplikten ha vekt i tolkningsspørsmålet. Dette fremheves i både forarbeidene og etterarbeidene til petroleumsskatteloven. Klagenemdas uttalelse i Ballastvann-kjennelsen vil her ha betydning ettersom kjennelsen viser rekkevidden til virksomhetsbegrepet i de tilfeller hvor de underliggende hensyn er fraværende. Vekten til kjennelsen må imidlertid ses i lys av det metodiske utgangspunktet som gjelder for skattemyndighetspraksis.<sup>94</sup> Hertil vil den rettskildemessige vekten til skattemyndighetspraksis bero på om den har vært gjenstand for *fast og langvarig praksis*.<sup>95</sup> Kjernen i dette er om skattemyndighetene har fulgt kjennelsen i etterfølgende praksis. Ballastvann-saken har vært retningsgivende for etterfølgende praksis, og vil derfor måtte ha vekt i lovtolkningen.<sup>96</sup>

### 3.3.3 Tilknytningsvilkåret i spesiallovgivningen

#### 3.3.4 Metodiske innvendinger til rettssystematiske hensyn

Jeg har i punktet over behandlet virksomhetsbegrepet i petroleumsskatteloven § 5 første ledd og belyst vekten til de relevante rettskildene. Som påpekt i innledningsvis, i punkt. 3.3.1, vil jeg anvende rettssystematiske hensyn fra spesiallovgivningen i lovtolkningen av tilknytningsvilkåret i petroleumsskatteloven. I dette ligger det at jeg vurderer rettsområdet, systematikken og likheten mellom fradragsreglene for driftsmidler i spesiallovgivningen for å klargjøre innholdet i tilknytningsvilkåret i petroleumsskatteloven. Her oppstår det en metodisk utfordring; er det legitimt å anvende rettssystematiske hensyn fra skattelovens kap. 18 og § 14-51 for å fastlegge innholdet i tilknytningsvilkåret i petroleumsskatteloven §§ 3 b jfr. 5 første ledd.

Ettersom petroleumsskattesystemet er et resultat av en ulik avveining av flere hensyn – tidvis motstridende hensyn – kan det være problematisk å vektlegge rettssystematiske hensyn hentet fra spesiallovgivningen. Dette kommer av at lovgiver ofte vektlegger ulike hensyn og prinsipper

---

<sup>94</sup> Zimmer (2018) s. 55-58 behandler de metodiske utfordringen tilknyttet anvendelse av skattemyndighetspraksis nærmere.

<sup>95</sup> *ibid.*

<sup>96</sup> Zimmer (2019) s. 793-794

ved utformingen av forskjellige skattesystemer. Lovgivers ulike avveining av hensyn/prinsipper tilsier at det bør utvises varsomhet ved å anvende rettssystematiske hensyn i lovtolkningen.

Likevel er kraft- og petroleumsvirksomhet i Norge beskattet ved grunnrente.<sup>97</sup> I forarbeidene til petroleumsskatteloven fremheves det at den overskytende delen av avkastningen som oljeselskapene oppnår, skal tilflyte det offentlige.<sup>98</sup> Tilsvarende begrunnelse gjelder for kraftbeskatningen i skatteloven kap. 18.<sup>99</sup> Denne likheten kan også forklares i at begge næringer utnytter begrensede naturressurser som er statens eiendom for å oppnå en vesentlig høyere fortjeneste enn normal forretningsmessig avkastningen. Hvilket tilsier at de underliggende hensyn som begrunner særreglene, er sammenfallende.

Det samme er ikke tilfellet for vindkraftverk på land som reguleres i skattelovens § 14-51.<sup>100</sup> Hvilket tilsier at rettssystematiske hensyn fra denne bestemmelsen vil nyte mindre vekt enn skattelovens kap. 18.

### **3.3.5 Fradragsretten for driftsmidler i vindkraftverk**

Vindkraftverkselskaper er underlagt selskapsskatt etter reglene i skatteloven. Fradragsreglene i skattelovens kapittel 6 og reglene om saldoavskrivninger i §§14-30 ff. var derfor utgangspunktet for fradragsretten til driftsmidler som inngikk i vindkraftverk. Dette ble imidlertid modifisert ved lovendring i 2015. Skatteloven § 14-51 ble innført for å gi vindkraftselskap mulighet for fradrag ved kostnader etter en lineær avskrivningsmetode for driftsmidler. Særregelen gjelder frem til og med 31. desember 2021, når Norges el-godkjenningssertifisering utgår.<sup>101</sup>

Skatteloven § 14-51 gir skattyter rett til å avskrive «driftsmidler i vindkraftverk» med like store årlige beløp over fem år. Ordlyden utgjør en presisering av driftsmiddelbegrepet som fremgår av § 14-40. Lovtekstens formulering oppstiller her et krav om at driftsmiddelet må være omfattet av vindkraftverket for å være fradragsberettiget. Videre gir formuleringen «i vindkraftverk» tolkningsanvisning på at det gjelder et krav om kvalifisert tilknytningen mellom driftsmiddelet og virksomheten som skjer ved vindkraftverket. Altså et tilsvarende

---

<sup>97</sup> jfr. skatteloven §§ 18-3 jfr. 18-1 og petroleumsskatteloven §§ 5 jfr. 1

<sup>98</sup> Ot.prop.nr. 26 (1974-1975) s. 21

<sup>99</sup> Se departementets gjennomgang av grunnrenteskatt for vannkraftverk i Ot.prop.nr. 23 (1995-1996) kap. 9.1 og 9.4.

<sup>100</sup> Se avhandlingens punkt 3.3.5.

<sup>101</sup> Prop. 121 LS (2015-2016) s. 34

tilknytningskrav som gjelder i petroleumsskatteloven. § 3 b. Tolkningen av «vindkraftverk» byr i nåtiden ikke på særlige utfordringer ved at ordlyden sikter til å omfatte landbaserte vindmøller med tilkoblingsnettverk til sentralnettet.

Til tross for det ovennevnte, kan ikke ordlyden i driftsmiddelbegrepet i skatteloven § 14-51 forstås i den retning at særregelen operer med et vesentlig annet driftsmiddelbegrep enn det som gjelder i § 14-40 for saldoavskrivningsreglene. Sett i lys av den nære sammenhengen mellom saldoavskrivningsreglene og særregelen i § 14-51, må de rammer som lovgiver har fastlagt i legaldefinisjonen i § 14-40 ha betydning for hvilke driftsmidler som omfattes av driftsmiddelbegrepet i § 14-51. Dette underbygges av skatterettslige koherenshensyn; det vil være ulogisk å operere med to forskjellige forståelser av driftsmiddelbegrepet i samme lov. Særregelen må derfor antas å være en presisering av driftsmiddelbegrepet i § 14-40.

En slik forståelsen av forholdet mellom særregelen og saldoavskrivningsreglene underbygges av § 14-51 fjerde setning. Her fastsettes det at departementet ved forskrift kan utfylle bestemmelsen, herunder presisere hvilke driftsmidler som omfattes av bestemmelsen. Departementet gjennomførte dette, ikke ved forskrift, men i lovendring om at driftsmidler som er gruppert i skatteloven § 14-41 første ledd bokstav g, skal omfattes av de lineære avskrivningene i § 14-51.<sup>102</sup>

Det er her nærliggende å stille spørsmål om hvorfor særregelen i § 14-51 ikke inngår i et grunnrenteskattesystem, siden denne typen fradragregler, kun finnes i grunnrenteskattesystemene. Med utgangspunkt i nøytralitetsbetraktninger skulle dette tilsi at naturressurser bør skattlegges etter samme skattemodell. Regjeringen har i Meld.st. 28 (2019-2020) uttalt at på nåværende tidspunkt har vindkraftverk samme avkastning som vannkraftverk, og det er derfor ikke naturlig å beskatte vindkraftverk på like linje – med grunnrente.<sup>103</sup> Videre poengterer regjeringen at grunnrente kan være et alternativ når vindkraftverk oppnår samme økonomiske stabilitet som vannkraftverk, og dermed muliggjøre ekstraordinær avkastning. Hvilket tilsier at de hensyn, som vist i punkt 1.3, er fraværende for beskatningsmodellen for vindkraftproduksjon på land.

---

<sup>102</sup> Prop. 120 LS (2014-2015) punkt 10.4.2, s. 25

<sup>103</sup> Meld.nr. 28 (2019-2020) punkt 7 til 7.1.1

Samlet sett tilsier ordlyden i skatteloven § 14-51 forutsetter at driftsmidlene har tilknytning til virksomheten ved vindkraftverket for å være fradragsberettiget. Rettssystematiske hensyn fra skatteloven § 14-51 støtter dermed opp om at det er virksomheten som driftsmiddelet inngår i, som er avgjørende for om driftsmiddelet kan omfattes av den særskilte fradragsretten. Videre viser utformingen av bestemmelsen at lovgiver ikke har valgt å utforme et grunnrenteskattesystem, som gjelder for vannkraft- og petroleumsvirksomhet, for vindkraftverk på land. Fraværet av grunnrentebeskatningen for vindkraftverk kan søkes forklart i at de underliggende hensyn som begrunner skattesystemene for vannkraft- og petroleumsvirksomhet ikke er like aktuelle for skattlegging av vindkraft på land.

### **3.3.6 Tilknytningsvilkåret i fradragsretten for driftsmidler i vannkraftverk**

På like linje som petroleumsvirksomhet skattlegges inntekt fra vannkraftverk med grunnrente i tillegg til selskapsskatt. Særreguleringen for grunnrentebeskatningen av vannkraftverk er regulert i skattelovens kapittel 18. Begrunnelsen for hvorfor vannkraftverk er underlagt grunnrenteskatt, er at beskatningen har som formål å fange opp den ekstraordinære kapitalavkastningen som følger av at kraftselskap har tilgang til en begrenset naturressurs – vann.<sup>104</sup> Tilknytningsvilkåret i skattelovens kapittel 18 fremgår av lovens anvendelsesområde i § 18-1. Etter bestemmelsens første ledd gjelder særreglene i kapittel 18 for «inntekt knyttet til produksjon, omsetning, overføring eller distribusjon av vannkraft». Videre inneholder bestemmelsens annet ledd legaldefinisjoner som fastlegger hva som utgjør et kraftanlegg, kraftverk, reguleringsanlegg og kraftforetak.

Avgrensningen av anvendelsesområdet i § 18-1 første ledd ligner på den vi finner i petroleumsskatteloven §§ 5 første ledd jfr. 1. Lovteksten kategoriserer ulike inntektsgenererende virksomheter, og fastslår at særreglene i skattelovens kap. 18 kommer til anvendelse for inntekt som generes fra overnevnte virksomhetsalternativer. I etterarbeidet til bestemmelsen fremheves det at særreglene i kapittel 18 gjelder for skattlegging av inntekt som skriver seg fra kraftproduksjon ved vannkraftverk.<sup>105</sup> Hvilket var et resultat av at lovgiver ønsket å synliggjøre og samle reglene som gjaldt for skattlegging av vannkraftverk.<sup>106</sup>

---

<sup>104</sup> Ot.prop.nr. 23 (1995-1996) s. 111 flg.

<sup>105</sup> Ot.prop.nr. 86 (1997-1998) kap. 7.18 i punkt "generelle bemerkninger"

<sup>106</sup> *ibid.*

Hertil inneholder særreglene i kapittel 18 egne avskrivningsregler for særskilte driftsmidler som benyttes i kraftproduksjonen i § 18-6. Etter denne bestemmelsen avskrives «dammer, tunneler, rørgater (unntatt rør), kraftstasjoner (inkludert atkomsttunneler» med 1.5% årlig over 67 år.<sup>107</sup> I tillegg avskrives «maskinteknisk utrustning i kraftstasjon, generatorer, rør og foring i sjakt/tunnel, luker, rister etc» med 2.5% årlig over 40 år.<sup>108</sup> Driftsmidler som er underlagt hjemfallsretten til staten vil kunne avskrives med en høyere sats hvis det er nødvendig for at driftsmidlene skal være helt avskrevet ved konsesjonstidens utløp.<sup>109</sup>

Et annet særtrekk ved fradragretten for driftsmidler i kraftbeskatningen i kapittel 18, er lovendringen av § 18-3 3. punkt bokstav a fra desember 2020 med ikrafttredelse januar 2021.<sup>110</sup> I denne lovendringen ble § 18-3 3. punkt bokstav a nr. 5 tilført kraftbeskatningsregimet. Regelen gir rett til direkte utgiftsføring av investeringskostnader. Driftsmiddelet vil etter denne bestemmelsen gi fradrag for 100% av kostprisen til driftsmiddelet i beregningsgrunnlaget for grunnrenteinntekten, og det gis derfor i tillegg ikke rett til avskrivninger etter § 18-6. Forutsetningen for anvendelsen av regelen er at driftsmiddelet inngår i virksomhet som nærmere fastlagt i § 18-1 første ledd – kraftproduksjon.

Samlet sett må skattelovens kapittel 18 forstås i den retning at tilknytningsvilkåret i § 18-1 gir tolkningsanvisning på at loven er tiltenkt å omfatte kraftproduksjon som skjer ved vannkraftverk. Dette kommer til uttrykk i særreglene om fradrag og hvordan lovteksten fastlegger hvilke driftsmidler som utgjør et *særskilt driftsmiddel* i § 18-6. Rettssystematiske hensyn fra skattelovens kapittel 18 tilsier dermed at tilknytningsvilkåret ikke omfatter andre typer virksomhet enn det som fremgår av anvendelsesområdet til skattelovens kapittel 18 i § 18-1.

---

<sup>107</sup> jfr. sktl. § 18-6 1. punkt bokstav a

<sup>108</sup> ibid. bokstav b

<sup>109</sup> ibid. 2. punkt.

<sup>110</sup> Prop. 1 LS (2020-2021) jfr. Innst. 4 L (2020-2021)

### 3.3.7 Sammenfatning av tilknytningsvilkåret

Etter å ha foretatt en analyse av rettskildene i petroleumsskatteloven, og en rettssystematisk gjennomgang av tilknytningsvilkåret i skattelovens kapittel 18 og § 14-51, legges det til grunn at tilknytningsvilkåret i petroleumsskatteloven § 3 b kun omfatter virksomhet som fremgår av ordlyden i virksomhetsbegrepet i petroleumsskatteloven §§ 5 jfr. 1. Følgelig vil jeg derfor vekte slutningene jeg kom frem til i punkt 3.3.2, 3.3.5 og 3.3.6.

Ordlyden i virksomhetsbegrepet i petroleumsskatteloven § 5 må etter mitt skjønn tillegges avgjørende vekt i lovtolkningen. Denne skal forstås presiserende. Alternativene i lovteksten nevner ikke kraftproduksjon, men henviser til utvinning, produksjon og rørledningstransport av petroleumforekomster. Dette innebærer at ordlyden yter betydelig motstand til å omfatte kraftproduksjon ved utnyttelse av havvind. Sett i lys av forutberegnelighetsbetraktninger, som nevnt i avhandlingens punkt. 1.3, vil klarhetskravet til skattelovgivningen også harmonere overens med en slik forståelse av ordlyden til virksomhetsbegrepet.

Forarbeidene til petroleumsskatteloven underbygger en slik forståelse ved at lovgiver fremhever at petroleumsskatteloven gjelder for beskatning av utvinning/produksjon av undersjøiske petroleumforekomster. Dette er fulgt opp av lovgiver i etterarbeidene til petroleumsskatteloven og fremhevet av Petroleumsskatteutvalget i NOU 2000:18. Hvilket kan tas til inntekt for at lovgivers formål med petroleumsskatteregimet, er å beskatte petroleumsvirksomhet gjennom petroleumsskatteloven. Forarbeid/etterarbeid taler derfor mot å omfatte havvind.

Det foreligger lite skattemyndighetspraksis, og det er et fåtalls avgjørelser som er relevante for problemstillingen. Tolkningsuttalelsen til Finansdepartementet har ikke nevneverdig vekt ettersom den er et utslag av en enkeltsak, noe som ikke er tilfellet for Ballastvann-kjennelsen. Etter mitt skjønn er det særlig Klagenemdas prinsipielle forståelse av virksomhetsbegrepet og dets omfang som bør vektlegges i lovtolkningen. Hensynet som begrunner petroleumsskatteloven må derfor kartlegges ytterligere.

I den aktuelle sak, er det spesielt hensynet til samfunnsøkonomisk effektivitet som står i spenning opp mot grunnrentehensynet. Kjernen i hensynet om samfunnsøkonomisk effektivitet, er at skattesystemet bør bidra til, eller i minst mulig grad stå i veien for, en effektiv

ressursbruk.<sup>111</sup> Overført til havvindvirksomhet tilsier hensynet at havvind bør omfattes av et skattesystem som gir insentiv til investering, som igjen vil lede til økte inntekter til fellesskapet. Petroleumsskattesystemet og dets særregler vil kunne gi havvind dette insentivet. Likevel viser avhandlingens kapittel 2 at insentivet i petroleumsskatteloven, er begrunnet i statens andel i den ekstraordinære avkastningen som generes ved petroleumsvirksomhet – altså grunnrentehensyn. Dette underbygges ved at hovedoppgaven til petroleumsskatteloven er å sikre statens andel i den ekstraordinære avkastningen. Det er fortsatt vanskelig å si om havvind vil oppnå ekstraordinær avkastning, som illustrert ved rettsystematiske hensyn fra § 14-51, og etter mitt skjønn er grunnrentehensynet fraværende for havvind på nåværende tidspunkt. Grunnrentehensynet vil derfor tale med tyngde mot at virksomhet som ikke skaper slik avkastning omfattes av petroleumsskatteloven.

Videre er det naturlig å vurdere fraværet av grunnrentehensynet opp mot skatteevnen til skattesubjektene. Kjernen i skatteevneprinsippet er at skattebelastningen skal fordeles ut fra skattesubjektene evne til å bære den.<sup>112</sup> Ved å utvide omfanget til særskatteplikten i petroleumsskatteloven, kan man risikere at skattesubjekter som ikke er egnet til å bære den tyngende beskatningen blir omfattet av særskatteplikten. Dette betyr også at særskattepliktens virkeområde blir utvidet videre enn det lovgiver har fastlagt i petroleumsskatteloven. Avgrensningen som følger av petroleumsskatteloven §§ 1 og 5 kan antas å være et utslag av skatteevneprinsippet. Dette kommer av at det er essensielt for skattesubjektene å klargjøre sin skatteposisjon av hensyn til hvilke inntektsposter som er særskattepliktig, og de som skattlegges etter alminnelig inntektsskatt, for å forutberegne skattebyrden.

Jeg er av samme oppfatning som Klagenemda om at det bør vises varsomhet ved å gi særreglene i petroleumsskatteloven et utvidet omfang i de tilfeller hvor de underliggende hensyn er fraværende. En utvidende tolkning av virksomhetsbegrepet i § 5 representerer en utvidelse av særskatteplikten og skattebyrden som pålegges skattyter. For havvindvirksomhet innebærer det at den inntektsgenererende virksomheten vil pålegges en total skattebyrde på 78%. Siden grunnrentehensynet ikke gjør seg gjeldende for havvind, er det her nærliggende at skatteevneprinsippet vil måtte tillegges vekt. Hvilket taler mot en utvidelse særskatteplikten av hensyn til skattyters skatteevne.

---

<sup>111</sup> NOU 2000:18 kap. 2, punkt 2.2

<sup>112</sup> Zimmer (2018) s. 30.

Hva gjelder vekten til de rettssystematiske hensyn må disse tillegges begrenset vekt i lovtolkningen etter mitt skjønn. Analysen viser at det foreligger flere likheter i utformingen og systematikken av fradragsretten i petroleumsskatteloven og skattelovens kapittel 18 og § 14-51. Hertil vektlegger jeg at lovgiver oppstiller et krav om tilknytning mellom driftsmiddelet og den virksomhet som lovgiver har tiltenkt særreglene å omfatte – vannkraft eller vindkraft. Hvilket harmonerer godt overens med utformingen av virksomhetsbegrepet i petroleumsskatteloven.

## **3.4 Konklusjon**

### **3.4.1 Konklusjon på tilknytningsvilkåret og objektsavgrensningen**

Lovtolkningen over, viser at det er virksomhetsbegrepet i §§ 5 jfr. 1 som er avgjørende for tilknytningsvilkårets innhold. Med utgangspunkt i lovtolkningen legges det til grunn at virksomhetsbegrepet ikke omfatter kraftproduksjon ved havvindvirksomhet. Dette betyr at kravet om kvalifisert tilknytning i objektsavgrensningen ikke er oppfylt. Jeg konkluderer derfor med at verken objektsavgrensningen eller tilknytningsvilkåret i § 3 b er innfridd. Følgelig kommer ikke fradragsretten i § 3 b til anvendelse for kostnader tilknyttet flytende og bunnfaste havvindmøller på norsk kontinentalsokkel i kraftproduksjonsvirksomhet. For at dette skal omfattes må det gjøres ved lovendring.

### **3.4.2 Konklusjon på hovedproblemstilling**

Som konklusjonen over viser, oppstiller objektsavgrensningen og tilknytningsvilkåret en grense for hvilke virksomhet havvindmøllene må inngå i, for å være fradragsberettiget etter petroleumsskatteloven § 3 b. Grensedragningen beror på en konkret tolkningen av de ovennevnte vilkårene, hvor det kan utledes at kraftproduksjon ikke omfattes av virksomhetsbegrepet i petroleumsskatteloven §§ 5 første ledd jfr. 1.

Avhandlingen viser at kostnader til havvindmøller som brukes i kraftproduksjon ved havvindmøller på norsk kontinentalsokkelen ikke omfattes av fradragsretten i petroleumsskatteloven § 3 b. Hva gjelder kostnader til havvindmøller som brukes som ledd i petroleumsvirksomhet, f.eks. havvindmøller som forsyner strøm til produksjonsinnretninger på oljefelt, viser avhandlingen at objektsavgrensningen og tilknytningsvilkåret kan være tilbøyelig



til å omfatte disse kostnadspostene. Grunnlaget for dette ligger i at havvindmøller som inngår som ledd i petroleumsvirksomheten ikke innebærer en utvidelse av virksomhetsbegrepet i petroleumsskatteloven §§ 5 jfr. 1.

Konklusjonen for hovedproblemstillingen er derfor at petroleumsskatteloven § 3 b ikke kommer til anvendelse for kostnader ved flytende og bunnfaste havvindmøller som inngår i kraftproduksjonsvirksomhet på norsk kontinentalsokkel. Etter mitt skjønn er utgangspunktet at havvindmøllene må inngå i petroleumsvirksomhet for å omfattes av fradragsretten i petroleumsskatteloven § 3 b.

# 4 Hvordan bør rettstilstanden være?

## 4.1 Innledning

Som redegjørelsen i kapittel 3 viser, ble det konkludert med at det ikke er fradragsrett etter petroleumsskatteloven § 3 b for kostnader til flytende og bunnfaste havvindmøller på norsk kontinentalsokkel som brukes i kraftproduksjonsvirksomhet. Jeg vil i dette kapitlet behandle underproblemstillingen, påpekt i avhandlingens punkt 1.1, om petroleumsskatteregimet bør omfatte havvind siden lovgiver har regulert vann- og vindkraft i skattelovens kapittel 8 og § 14-51. Det foreligger også en mulighet for at lovgiver i stedet kan komme med egne særregler for havvind, som er mer tilpasset havvindvirksomhet. Mer presist reises det spørsmål om hvordan havvind bør skattlegges. De nærliggende alternativene er; petroleumsskatteloven, skattelovens kapittel 18 eller egne særskilte skatteregler.

Problemstillingen innebærer en rettspolitisk redegjørelse for hvordan rettstilstanden bør være – *de lege ferenda*. Fokuset for drøftelsen av problemstillingen, er å kartlegge hvilke skattesystem som er best egnet til å beskatte kraftproduksjon ved flytende og bunnfaste havvindkraftanlegg. Hertil vil det være naturlig å ta utgangspunkt i de hensyn som begrunner skattlegging av naturressurser for å avgjøre hvilke hensyn som bør være tungtveiende for skattlegging av havvind.

Den rettspolitiske drøftelsen vil ta utgangspunkt i den rettslige rammen som oppstilles av rettskildene som ble gjennomgått i avhandlingens kapittel 2 og 3. Fremstillingen vil forsøke å belyse samspillet mellom de underliggende hensyn som begrunner dagens beskatningsmodell for naturressurser med det formål å si noe om hvordan havvind bør beskattes.

## 4.2 Bør petroleumsskatteloven omfatte kraftproduksjon?

Jeg vil starte den rettspolitiske drøftelsen med å redegjøre for om petroleumsskatteloven er et egnet skattesystem til å omfatte kraftproduksjon som skjer ved flytende og bunnfaste havvindmøller. Petroleumsskatteloven operer, i likhet med særreglene for vannkraft, med en funksjonell avgrensningen av skatteplikten i loven. Grunnlaget for at skattelovens kapittel 18 ikke operer med en nærmere geografisk avgrensning, er at vannkraftverkene befinner seg på land mens petroleumsvirksomheten skjer på kontinentalsokkelen. Kraftproduksjonen til havs vil foregå ved flytende og bunnfaste havvindkraftanlegg forankret i kontinentalsokkelen. Det er derfor nærliggende at skatteplikten til kraftproduksjonen ved denne virksomheten avgrenses både funksjonelt og geografisk. Petroleumsskatteloven er avgrenset på denne måten og har som formål å beskatte virksomhet som skjer på kontinentalsokkelen. Hvilket tilsier at petroleumsskatteregimet kan være egnet for beskatning av havvindvirksomhet som finner sted på kontinentalsokkelen.

Et argument mot egnetheten til petroleumsskatteloven, er at lovgiver ikke hadde kraftproduksjon som formål ved utformingen av skattereglene i petroleumsskatteloven. Dette er fastslått i avgrensningen av skatteplikten i petroleumsskattelovens §§ 1 og 5 første ledd. Tilsvarende forståelse fremgår i forarbeidene.<sup>113</sup> Reglene i petroleumsskatteloven må forstås med utgangspunkt i denne lovgiverviljen. Lovgiver har ved beskatningen av vannkraft uttrykt et tilsvarende synspunkt ved at særreglene i skatteloven kap. 18 ikke kommer til anvendelse for andre typer virksomhet enn kraftproduksjon ved vannkraftverk.<sup>114</sup>

Ved å innlemme havvind i et grunnrenteskattesystem, som petroleumsskatteloven utgjør, vil dette skape utfordringer sett opp mot grunnrentehensynet. Dette knytter seg til at skattlegging av både petroleumsnæringen og kraftproduksjon ved vannkraft med grunnrente, er begrunnet av lovgiver med at begge næringer utnytter naturressurser som muliggjør ekstraordinær avkastning. Havvind har i dag ikke en slik begrunnelse.<sup>115</sup> Lovgiver har ved grunnrenteskatten ønsket å fange opp statens andel av den ekstraordinære avkastningen i petroleum- og vannkraftverksvirksomheten. Ved å innlemme næringer som ikke skaper ekstraordinær

---

<sup>113</sup> Ot.prop.nr. 26 (1974-1975) kap. 9, punkt “*merknader til § 1*”

<sup>114</sup> Se avhandlingens punkt 3.3.6.

<sup>115</sup> Meld. St. 36 (2020-2021) punkt 4.3.2.4, s. 94

avkastning, i petroleumsskatteloven, vil dette resultere i et mer komplekst skattesystem. De skatterettslige tilordningsprinsippene som gjelder for å fastlegge hvilke inntektsposter som omfattes av særskatteplikten i petroleumsskatteloven, og skillet mellom land- og sokkelbasert inntekt, vil her måtte tilpasses til å omfatte inntektsposter som skapes ved kraftproduksjon. Hvilket kan bidra til å skape uklarhet for skattyter ved dets forståelse av deres skatteposisjon, siden komplekse og uklare skatteregler ikke harmonerer godt overens med forutberegnelighetshensynet.

Det er i dag uavklart om kraftproduksjon ved havvindkraftanlegg kan muliggjøre ekstraordinær avkastning. Solberg-regjeringen bemerker i Meld. St. 36 (2020-2021) at «med dagens utsikter for kostnader og kraftpriser for havvind forventes det ikke grunnrente over tid og det er derfor ikke aktuelt å innføre grunnrenteskatt nå».<sup>116</sup> Videre bemerker Solberg-regjeringen at grunnrenteskatt av havvindvirksomhet kan være aktuell dersom det på et senere tidspunkt forventes grunnrente, slik at en større andel av overskuddet fra næringen hentes inn til fellesskapet.<sup>117</sup> I dette ligger det grunnrentehensyn, som begrunner petroleumsskattesystemet og skattelovens kapittel 18, bør tillegges tungtveiende vekt i vurderingen av om et grunnrenteskattesystem bør omfatte havvind. Dette poengteres av Solberg-regjeringen ved at; «[e]n riktig utformet grunnrenteskatt svekker ikke selskapenes insentiv til å gjennomføre lønnsomme investeringer».<sup>118</sup> Hvilket tilsier at grunnrentehensynet har en side til prinsippet om samfunnsøkonomisk effektivitet.

Det kan her trekkes paralleller til de forhold som la til rette for petroleumsvirksomhet på norsk kontinentalsokkel på 1960-tallet. Som tidligere påpekt i avhandlingens punkt 2.1, var det knyttet stor risiko til investeringer på norsk sokkel, og lovgiver var usikker på om denne typen næring i det hele tatt ville være lønnsom. Dette resulterte i gunstige investeringsregler i petroleumsskatteloven av 1965. Når risikoen ikke lenger var aktuell ble loven opphevet, og dagens lov ble utformet med utgangspunkt i de hensyn som var, og fortsatt, er relevante.

Havvindselskapene står i en tilnærmet lik stilling i dag ved at det er knyttet stor investeringsrisiko til etablering og utvikling av havvindkraftanlegg på norsk kontinentalsokkel.<sup>119</sup> Det er prosjektert at den totale omsetningen ved havvindkraftnæringen i

---

<sup>116</sup> Meld. St. 36 (2020-2021) punkt 4.3.2.4, s. 94

<sup>117</sup> *ibid.*

<sup>118</sup> *ibid.*

<sup>119</sup> Equinor' første godkjente havvindkraftanlegg, *Hywind Tampen*, har en foreløpig kostnadsplan på 4.8 milliarder NOK. Aker Offshore Wind tapte 244 millioner NOK i de tre første kvartalene av 2021. Dette er også

Norge vil være på 85 milliarder NOK i 2050.<sup>120</sup> Til sammenligning er statens foreløpige petroleumsskatteinntekter for inntektsåret 2021 ca. 50 milliarder NOK, og forventet å være 160 milliarder NOK i inntektsåret 2022.<sup>121</sup> Det er nærliggende å anta at lovgiver har tilsvarende samfunnsøkonomiske insentiv for å beskatte den anslåtte inntekten til havvindnæringen, og en eventuell lovendring av petroleumsskatteloven bør derfor ses i lys av hensynet til samfunnsøkonomisk effektivitet.

Som vist til i avhandlingens punkt 2.1.1, er lovgiver villig til å endre petroleumsskatteloven når sentrale hensyn tilsier lovendring. Jeg har i kapittel 3 konkludert med at det må foretas en lovendring for at petroleumsskatteloven kan omfatte havvindvirksomhet. Endringsforslaget til Solberg-regjeringen, behandlet i avhandlingens punkt 2.1.1, er begrunnet i nøytralitetshensynet. Dette kommer av at regjeringen ønsker å omlegge petroleumsskatteregimet til en nøytral kontantstrømskatt for å sikre en mest mulig lik skattebehandling av petroleumsnæringen sammenlignet med øvrig næringsvirksomhet. Endringsforslaget er ikke ferdigbehandlet, men illustrer at nøytralitetshensynet vil måtte ha betydning for spørsmålet. For havvind innebærer nøytralitetshensynet at naturressursen bør skattlegges på samme måte som øvrige naturressurser.

Samlet sett viser drøftelsen at petroleumsskatteloven søker å balansere den private og offentlige interessen i den ekstraordinære avkastningen som skapes ved petroleumsvirksomhet. Dette kommer til uttrykk i petroleumsskatteloven ved særreglene om fradrag/lete- og opphørsrefusjonsordning, er gunstige for skattyter. Hvilket bidrar til å stimulere for at selskaper investerer i petroleumsnæringen, som bidrar til en høyere samfunnsøkonomisk avkastning ved skattlegging av inntekter fra petroleumsnæringen. Hva som er samfunnsøkonomisk effektivt for havvind vil derfor ha en nær sammenheng med det skattesystemet det faller innunder.

Dette må vektes opp mot grunnrentehensynet. Grunnrentebeskatningen i petroleumsskatteloven danner et solid fundament for å skattlegge virksomhet som finner sted på kontinentalsokkelen. Likevel har grunnrenten som oppstår ved petroleumsvirksomhet en særskilt begrunnelse av lovgiver - sikre statens andel i den ekstraordinære avkastningen. Havvindvirksomhet er en ny

---

nærmere poengtert i avhandlingens punkt 1.2. <https://www.equinor.com/no/news/20201001-contruction-start-hywind-tampen.html> og <https://e24.no/boers-og-finans/i/mr397q/nye-tap-for-aker-offshore-wind-i-tredje-kvartal> [hentet 17.11.2021]

<sup>120</sup> Menon Economics (2020) s. 3

<sup>121</sup> Statens skatteinntekt fra petroleumsvirksomhet er hentet fra Oljedirektoratet og Olje- og Energidepartements nettside under seksjonen «petroleumsskatt».

inntektsskapende næring som kan gjennomføres på kontinentalsokkelen. For havvind er det ikke grunnlag til å hevde at virksomheten muliggjør ekstraordinær avkastning på nåværende tidspunkt, men det kan bli aktuelt på et senere tidspunkt. Grunnrentehensynet må derfor forstås i den retning at nyetablering av virksomhet på kontinentalsokkelen, i seg selv, ikke er tilstrekkelig for at havvindvirksomhet skal omfattes av petroleumsskatteloven. Avgjørende er at virksomheten muliggjør ekstraordinær avkastning.

Hva gjelder forholdet til nøytralitetshensynet, er det her nærliggende å trekke paralleller til den pågående utviklingen av petroleumsskatteloven. Lovgiver har tillagt nøytralitetsbetraktninger betydelig vekt i endringsforslaget til Solberg-regjeringen, og ved innføringen av lete- og opphørsrefusjonsordningen i petroleumsskatteloven som følge av Petroleumsskatteutvalgets utredningen i NOU 2000:18. For havvind er det særlig nøytralitetshensynets forhold til hensynet om samfunnsøkonomisk effektivitet som kommer på spissen. Hva som er samfunnsøkonomisk effektivt for havvind vil måtte ha en nær sammenheng med skattesystemets utvikling, og hvilke beskatningsmodell som omfatter kraftproduksjonen ved havvindkraftanlegg. Nøytralitetshensynet gir her anvisning på at naturressurser bør skattlegges på samme grunnlag for å sikre mest mulig lik skattebehandling av havvindvirksomhet sammenlignet med øvrig næringsvirksomhet. En grunntanke som kan utledes fra hensynet, er at lovgiver bør operere med like verdier over hele linjen, når det kommer til beskatning av naturressurser, for å oppnå et beslutningsnøytralt skattesystem.

For havvind tilsier dette at lovgiver bør skattlegge naturressurser med utgangspunkt i like verdier. Vannkraft og petroleumforekomster er skattlagt ved grunnrente som følge av den ekstraordinær avkastningen som oppstår ved utnyttelsen av naturressursen. Dette er ikke tilfellet for vindkraft på land som beskattes gjennom alminnelig inntektsskatt etter skatteloven. Ettersom grunnrentehensynet yter motstand mot å omfatte havvind i petroleumsskatteloven, vil følgen av dette være at prinsippet om samfunnsøkonomisk effektivitet svekkes. Nøytralitetshensynet vil derfor måtte skjære gjennom og tillegges avgjørende vekt. Av denne grunn, er jeg av den oppfatning at petroleumsskatteloven ikke bør omfatte havvind.

## 4.3 Bør havvind omfattes av skattelovens kapittel 18?

Over har jeg klarlagt for om havvind bør omfattes av petroleumsskatteloven. I dette punktet vil jeg ta for meg skattelovens kapittel 18. Det er her viktig å fremheve at hensynene som begrunner grunnrentebeskatningen i skatteloven kapittel 18, er sammenfallende med lovgivers begrunnelse for grunnrenten i petroleumsskatteloven.<sup>122</sup> Etersom vannkraftbeskatningen i skattelovens kapittel 18 også utgjør en grunnrenteskatt, vil den ovennevnte vektingen av hensynene i punkt 4.2 ha betydelig vekt i spørsmålet om skattelovens kapittel 18 bør omfatte havvind.

Hva gjelder skattelovens kapittel 18 egnethet til å omfatte havvind, er de særskilte skattereglene i skattelovens kapittel 18 utformet med utgangspunkt i skattlegging av kraftproduksjon. Dette skiller seg fra skattereglene i petroleumsskatteloven, som er utformet med utgangspunkt i utvinning, produksjon og rørledningstransport av undersjøiske petroleumforekomster. Hvilket innebærer at regelsettet i skattelovens kapittel 18 allerede er tilpasset de skatterettslige utfordringer som kan oppstå ved skattlegging av kraftproduksjon. Ved å innlemme havvind under skattelovens kapittel 18 vil en her avbøte problematikken ved tilordningsprinsippene som gjelder i petroleumsskatteloven. Dette kommer av at det ikke vil oppstå et spørsmål om land- og sokkelbasert inntekt som stammer fra petroleumsvirksomhet, men kun være spørsmål om inntekten stammer fra kraftproduksjon ved havvind.

Dette må imidlertid ses i lys av at skattelovens kapittel 18 ikke inneholder en geografisk avgrensning av skatteplikten.<sup>123</sup> For havvindvirksomhet som er lokalisert ved flytende og bunnfaste havvindkraftanlegg på kontinentalsokkelen, er det nærliggende at skattleggingen av havvindvirksomheten bør være geografisk avgrenset. Implisitt i dette ligger det at egnetheten til skattelovens kapittel 18 svekkes. En vil her være nødt til å utvide virkeområdet til skattelovens kapittel 18, og i likhet med utfordringene som oppstår ved å omfatte havvindvirksomhet i petroleumsskatteloven, kunne risikere å skape uklare og komplekse skatteregler.

---

<sup>122</sup> Se avhandlinens punkt 3.3.6

<sup>123</sup> Se avhandlingens punkt 3.3.6.

Som nevnt innledningsvis i dette punktet, vil den foregående vektingen av grunnrentehensynet, i punkt 4.2, slå ut likt for skattelovens kapittel 18. Likevel vil jeg nedenfor poengtere en nyanse, som jeg anser som relevant for den rettspolitiske drøftelsen, i nøytralitetshensynet ved innføringen av regelen om direkte utgiftsføring av investeringskostnader i skattelovens kapittel 18 i 2020.

Bakgrunnen for lovendringen av skattelovens kapittel 18 var utredningen av vannkraftbeskatningen; NOU 2019:16, utført av *Sanderud-utvalget*. Utredningen hadde som hovedformål å utrede om dagens vannkraftbeskatning var til hinder for at samfunnsøkonomiske lønnsomme tiltak ble gjennomført.<sup>124</sup> Et samlet utvalg konkluderte med at dagens kraftbeskatning er utført i tråd med gjeldende faglige prinsipper om et nøytralt skattesystem.<sup>125</sup> Et av hovedpoengene til utvalget var at grunnrentebeskatningen ikke bidro til å dempe selskapenes insentiv til å gjennomføre lønnsomme investeringer i kraftsektoren.<sup>126</sup>

Solberg-regjeringen var imidlertid ikke enig i deler av utredningen til *Sanderud-utvalget*, og dette resulterte i at reglen om direkte utgiftsføring i § 18-3 tredje ledd ble innført. Bakgrunnen for lovendringen er belyst av Solberg-regjeringen i Prop. 1 LS (2020-2021). Regjeringen bemerker at vannkraftsektoren stod overfor omfattende reinvesteringer i eldre kraftverk før lovendringen ble gjennomført. NVE anslo kostnadene til å være på om lag 40 milliarder NOK.<sup>127</sup> Til dette fremhever regjeringen at vannkraftnæringen over lengre tid har fremholdt at dagens regler ikke virket nøytralt, og hemmet nyinvesteringer.<sup>128</sup>

Solberg-regjeringens løsning på det ovennevnte problemet var å endre fradragsretten i § 18-3 for å gi rett til umiddelbar utgiftsføring av investeringskostnader i grunnrentegrunnelaget. Forslaget fikk flertall i Stortinget, og er gjeldende rett for fradragsretten til investeringskostnader i vannkraftverk.<sup>129</sup> I endringsforslaget til petroleumsskatteloven bemerker Solberg-regjeringen at endringsforslaget ligner på det som ble gjennomført for vannkraftverk i 2020.<sup>130</sup> Hvilket poengterer at nøytralitetshensynet vil måtte ha stor betydning

---

<sup>124</sup> NOU 2019:16 kap. 1 punkt 1.1

<sup>125</sup> Se utvalgets vurdering av grunnrenteskatten i NOU 2019:16 kap. 8, punkt 8.5.8.

<sup>126</sup> *ibid.* kap. 2, punkt “Nøytral grunnrenteskatt hindrer ikke selskapenes investeringer”.

<sup>127</sup> Prop. 1 LS (2020-2021) s. 143

<sup>128</sup> *ibid.* s. 144

<sup>129</sup> jfr. Innst. 4 L (2020-2021)

<sup>130</sup> Høringsnotat Finansdepartementet, Sak.nr: 21/394, 03.09.2021, s. 3



for skattesystemet som omfatter havvind ettersom hensynet har en sentral side til hva som utgjør lønnsomme investeringer.

Sett i lys av det ovennevnte, er jeg av den oppfatning at skattelovens kapittel 18 ikke bør omfatte havvind. Grunnrentehensynet vil, på lik linje som i petroleumsskatteloven, være avgjørende. Likevel viser skattelovens kapittel 18 at nøytralitetshensynet har fått en fremtredende rolle i utviklingen av grunnrenteskattesystemet, og tilsvarende kan også være tilfellet for petroleumsskatteloven. Av denne grunn vil nøytralitetshensynet måtte være et tungtveiende hensyn ved skattlegging av havvind.

#### **4.4 Bør havvind omfattes av egne særskilte skatteregler?**

Slik jeg tolker rettstilstanden med utgangspunkt i lovtolkningen i kapittel 3 og den rettspolitiske drøftelsen i punkt 4.2 og 4.3, er det mest nærliggende alternativet for skattlegging av havvind at dette skjer gjennom egne særskilte skatteregler. Dette kommer av at de underliggende hensyn, som begrunner skattelovens kapittel 18 og petroleumsskatteloven, ikke har samme betydning for skattlegging av havvind som deres tiltenkte naturressurs: vann og undersjøiske petroleumforekomster. Ved utformingen av særskilte skatteregler for havvind, er jeg av den oppfatning at nøytralitetshensynet og hensynet til samfunnsøkonomisk effektivitet bør være tungtveiende.

Fordelen med at havvind omfattes av egne skatteregler, og ikke under petroleumsskatteloven eller skattelovens kap. 18, er at reglene kan tilpasses de behov som havvindvirksomhet aktualiserer. Dette innebærer at problematikken ved utvidelse av virksomhetsbegrepet i spesiallovgivningen unngås, og lovgiver vil ivareta det grunnleggende behovet for klare skatteregler. Avhandlingen viser at skatteplikten til havvindvirksomhet bør avgrensnes både funksjonelt og geografisk. Hertil er det naturlig at lovgiver tar utgangspunkt i spesiallovgivningens avgrensning av skatteplikten, petroleumsskatteloven §§ 1 jfr. 5 og skatteloven § 18-1, ved utformingen av en tilsvarende bestemmelse for havvindvirksomhet.

Som avhandlingens lovtolkning og rettspolitiske drøftelse viser, har nøytralitetshensynet vært retningsgivende for utviklingen av skattereglene i petroleumsskatteloven og skattelovens kap. 18. Gjennomgangen kan tas til inntekt for at lovgiver har et overordnet formål om at naturressurser skal skattlegges på en mest mulig lik måte, og at skattereglene ikke skal være til hinder for selskapenes insentiv til å gjennomføre lønnsomme investeringer. For havvindvirksomhet vil dette både ha en side til hva som utgjør en lønnsom investering – hva som er samfunnsøkonomisk effektivt, og at skattereglene ikke skal legge bånd på investeringsadferden til selskapene.

Det er knyttet stor risiko til investeringskostnadene for etablering av havvindkraftanlegg på norsk kontinentalsokkel. Til sammenligning med behovet for nyinvestering i kraftsektoren, 40 mrd. NOK, vil en havvindpark, med en levetid på 25 år, ha en investeringskostnad på 18 mrd. NOK inklusiv tilkobling til sentralnettet.<sup>131</sup> Solberg-regjeringen henviser til EU-kommisjonens vurdering om at det krever investeringer på 800 mrd. EURO for å gjøre havvind til en sentral del av det europeiske kraftmarkedet.<sup>132</sup> Det kan her trekkes paralleller til utviklingen av særskilte skatteregler for petroleumsnæringen på 1960-tallet. Jeg er av den oppfatning at de høye investeringskostnadene representerer et hinder for selskapenes insentiv til å gjennomføre lønnsomme nyinvesteringer i havvindkraftanlegg. Lovgiver bør søke å ivareta investeringsrisikoen til selskapene gjennom et beslutningsnøytralt skattesystem.

Avhandlingen viser at lovgiver har ivaretatt investeringsrisikoen i skattesystemene for vannkraft og petroleumforekomster gjennom skattereglene som gir selskaper rett til direkte utgiftsføring av investeringskostnader i grunnrentegrunnelaget og særskilte regler om utgiftsføring av letetekostnader og underskudd. Ved å utforme like skatteregler for havvind, vil lovgiver både ivareta hensynet til et nøytralt skattesystem og investeringsrisikoen som selskapene påtar seg ved satsning på havvind. Etter mitt skjønn vil nøytrale skatteregler være best egnet til å ivareta statens interesse i skatteinntekter fra næringen, og selskapenes behov for balansering av investeringsrisiko.

---

<sup>131</sup> Menon Economics (2019) s. 30

<sup>132</sup> Se avhandlingens punkt 1.1

Grunnlaget for hvorfor jeg ikke mener at grunnrentehensyn er av betydning for utviklingen av skatteregler for havvind, er at havvindvirksomhet ikke muliggjør ekstraordinær avkastning. Den særskilte begrunnelsen for grunnrente, som vi finner i petroleumsskatteloven og skatteloven kap. 18, faller dermed bort. Jeg er likevel av den oppfatning at grunnrentebeskatning av havvind kan bli aktuelt på et senere tidspunkt. Avhandlingen viser at lovgiver har et aktivt forhold til utviklingen av grunnrentebeskatningen, og det kan vanskelig argumenteres mot at et nøytralt utformet grunnrentesystem, som endringsforslaget til petroleumsskatteloven og endringen av skatteloven kap. 18 viser, er til hinder for lønnsomme investeringer i havvind.

## 5 Kildeliste

### 5.1.1 Litteratur

(alfabetisk)

- Fløystad (2018) Fløystad, Torstein, *Kommentar til lov om skattlegging av undersjøiske petroleumforekomster m.v.* 2. utg. Gyldendal, Rettsdata, 2018.
- Naas (2017) Henning Naas, Ståle R. Kristiansen, Finn Backer Grøndahl, Hanne Skaarberg Holen og Marius Holm Rynning, *Norsk internasjonal skatterett*, 2. utg. Oslo, Universitetsforlaget, 2017
- Syversen (1991) Syversen, Jan, *Skatt på petroleumsutvinning – petroleumsskatterettslige emner*, Sjørettsfondet, Oslo, 1991
- Zimmer (2018) Zimmer, Frederik, *Lærebok i skatterett*, 8.utg. Universitetsforlaget, Oslo, 2018
- Zimmer (2019) Zimmer, Frederik (red.) i samarbeid med BAHR AS, *Bedrift, selskap og skatt – Skattlegging av næringsdrivende, selskaper og eiere*, 7.utg. Universitetsforlaget, Oslo, 2019

### 5.1.2 Norske lover og forskrifter

(kronologisk)

- 1965 Lov 11. juni 1965 nr. 3 om skattlegging av undersjøiske petroleumforekomster. (opphevet)
- 1975 Lov 13. juni 1975 nr. 35 om skattlegging av undersjøiske petroleumforekomster mv. (petroleumsskatteloven)
- 1976 Forskrift om skattlegging av inntekt vunnet ved utvinning og rørledningstransport av petroleum, *Petroleumsskatteforskriften*, 11.03.1976, (opphevet)
- 1993 Forskrift om skattlegging av inntekt vunnet ved utvinning og rørledningstransport av petroleum, *Petroleumsskatteforskriften*, 30.04.1993 nr. 316
- 1999 Lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt. (skatteloven)

### 5.1.3 Forarbeid, etterarbeid og NOU'er

(kronologisk)

Ot.prop.nr 26 (1974-1975)	Om lov om skattlegging av undersjøiske petroleumsforekomster m.v.
Ot.prop.nr 37 (1979-1980)	Etterarbeidet er utilgjengelig i LovData. Utdrag hentet fra Oljeskattekontoret sin nettside.
Ot.prop.nr 12 (1991-1992)	Om lov om endringer i lov av 13. juni 1975 nr. 35 om skattlegging av undersjøiske petroleumsforekomster mv.
Ot.prop.nr 23 (1995-1996)	Ot.prop.nr 23 (1995-1996) Skattlegging av kraftforetak
Ot.prop.nr 36 (1997-1998)	Ot.prop.nr 36 (1997-1998) Endringer i petroleumsbeskatningen
Ot.prop.nr 86 (1997-1998)	Ny skattelov
NOU 2000:18	Skattlegging av petroleumsvirksomhet
Ot.prop.nr 1 (2004-2005)	Ot.prop.nr 1 (2004-2005) Skatte- og avgiftsopplegget 2005 - lovendringer
Prop. 150 LS (2012-2013)	Prop. 150 LS (2012-2013) Endringer i skatte-, avgifts- og tollovgivninga
Prop. 120 LS (2014-2015)	Prop. 120 LS (2014-2015) Endringer i skatte-, avgifts- og tollovgivninga
Prop. 121 LS (2015-2016)	Prop. 121 LS (2015-2016) Endringer i skatte-, avgifts- og tollovgivninga
Prop. 113 L (2019-2020)	Midl. endr. i petroleumsskatteloven. Prop. 113 L (2019-2020) Midlertidige endringer i petroleumsskatteloven
Innst. 351 L (2019-2020)	Innst. 351 L (2019-2020) Innstilling fra finanskomiteen om Midlertidige endringer i petroleumsskatteloven
NOU 2019:16	Skattlegging av vannkraftverk
Prop. 1 LS (2020-2021)	Statsbudsjettet 2021, Skatter, avgifter og toll 2021
Innst. 4 L (2020-2021)	Statsbudsjett 2021, (Skatter, avgifter og toll, lovsaker), Innstilling fra finanskomiteen om skatter, avgifter og toll mv. 2021 – lovendringer

## 5.1.4 Rettspraksis

(kronologisk)

### Høyesterett:

Rt. 1990 s. 958

Rt. 1990 s. 1273

Rt. 2000 s. 1811

Rt. 2004 s. 1921 (*Shell-dommen*)

Rt. 2011 s. 999

### Skattemyndighetspraksis:

Klagenemda for petroleumsskatt

PSK-19810617-A (*Ballastvann-saken*)

Finansdepartementet

UFIN-2012-5177

## 5.1.5 Stortingsmeldinger, høringsnotater og representantforslag

(kronologisk)

Representantforslag 57 S (2019-2020)

Om investeringer i en norsk industriell satsning på flytende havvind

Innst. 218 S (2019-2020)

Innstilling fra energi- og miljøkomiteen om Representantforslag fra stortingsrepresentant Bjørnar Moxnes om investering i en norsk industriell satsning på flytende havvind

Meld. St. 28 (2019-2020)

Saksgang: Innst. 101 S (2020-2021) Innstilling fra energi- og miljøkomiteen om Vindkraft på land

Meld. St. 36 (2020-2021)

Energi til arbeid til – langsiktig verdiskapning fra norske energiresurser (Meld. St. 36 (2020-2021))

Høringsnotat Finansdepartementet, Sak.nr: 21/394, 03.09.2021

Høringsnotat – omlegging av særskatten for petroleumsvirksomhet til en kontantstrømskatt

## 5.1.6 Økonomiske rapporter

(kronologisk)

Menon Economics (2019)	Even Winje, Sigrid Hernes, Gjermund Grimsby og Erik W. Jakobsen, <i>Rapport – Verdiskapingspotensialet knyttet til utviklingen av en norskbasert industri innen flytende havvind</i> , Menon-publikasjon nr. 69/2019
Menon Economics (2020)	Sigrid Hernes, Jonas Erraia og Even Winje, <i>Flytende havvind ringvirkninger og industriutvikling</i> , Menon-publikasjon nr. 115/2020
EU Taxonomy Final Report (2020)	EU Technical Expert Group, <i>Taxonomy: Final report of the Technical Expert Group on Sustainable Finance</i> , EU, March 2020
Thema Consulting Group (2021)	Håkon Taule (prosjektleder), Adrian Mekki og Lars Byenstuen (prosjektmedarbeidere), <i>Visjon 2050: 50 GW Offshore Wind i Norge</i> , ISBN: 978-82-8368-089-8

## 5.1.7 Nettsider og dokumenter med hyperlink

Oljedirektoratet og Olje- og energidepartementet, *Petroleumsskatt*,

<https://www.norskpetroleum.no/okonomi/petroleumsskatt/>, [sisert 29.11.2021]

Solberg-regjeringens pressemelding, NR: 60/2021 (dato. 31.08.2021),

<https://www.regjeringen.no/no/dokumentarkiv/regjeringen-solberg/aktuelt-regjeringen-solberg/fin/pressemeldinger/2021/foreslar-omlegging-av-petroleumsskatten/id2869684/>,

[lastet ned 06.11.2021]

Høringsnotat Finansdepartementet, Sak.nr: 21/394, 03.09.2021,

<https://www.regjeringen.no/no/dokumenter/horing-omlegging-av-sarskatten-for-petroleumsvirksomhet-til-en-kontantstromskatt/id2870302/?expand=horingsnotater>, [lastet

ned 23.10.2021]

Ot.prop.nr 37 (1979-1980), Oljeskattekontoret, *Petroleumsskatteloven – endringer*, sist

oppdatert i 2009, [https://ors.no/?smd\\_process\\_download=1&download\\_id=179](https://ors.no/?smd_process_download=1&download_id=179), [lastet ned

29.11.2021]

Fakta 2014, Olje- og Energidepartementet, Oljedirektoratet, Oslo,

[https://www.npd.no/globalassets/norsk/3-publikasjoner/faktahefter/fakta\\_2014\\_no\\_net.pdf?t\\_id=p08r9Bpi3r6nfA2pirhbyA%3d%3d&t\\_uid=xupnGI%2bsTE2uFAdUp6etBg&t\\_q=fakta+2012&t\\_tags=language%3ano%2csiteid%3a7f80defd-7203-4bab-8810-fe8a4c87f93b%2candquerymatch&t\\_hit.id=NPD\\_Web\\_Models\\_Media\\_GenericMedia/d4d79492-65a1-461c-a563-36573ea9b265&t\\_hit.pos=1](https://www.npd.no/globalassets/norsk/3-publikasjoner/faktahefter/fakta_2014_no_net.pdf?t_id=p08r9Bpi3r6nfA2pirhbyA%3d%3d&t_uid=xupnGI%2bsTE2uFAdUp6etBg&t_q=fakta+2012&t_tags=language%3ano%2csiteid%3a7f80defd-7203-4bab-8810-fe8a4c87f93b%2candquerymatch&t_hit.id=NPD_Web_Models_Media_GenericMedia/d4d79492-65a1-461c-a563-36573ea9b265&t_hit.pos=1), [hentet 17.11.2021]

Nyhetsartikkel, *Starter byggingen av Hywind Tampen*, Equinor, (2020)

<https://www.equinor.com/no/news/20201001-contruction-start-hywind-tampen.html>, [hentet 17.11.2021]

Nyhetsartikkel, *Nye tap for Aker Offshore Wind i tredje kvartal*, E24, (2021),

<https://e24.no/boers-og-finans/i/mr397q/nye-tap-for-aker-offshore-wind-i-tredje-kvartal>  
[hentet 17.11.2021]

### **Nedlastningslink til ovennevnte økonomiske rapporter**

Menon Economics (2019) kan lastes ned her: <https://www.menon.no/publication/flytende-havvind/>

Menon Economics (2020) kan lastes ned her: <https://www.menon.no/ringvirkninger-industriutvikling-flytende-havvind/>

EU Taxonomy Final Report (2020) kan lastes ned her:

[https://ec.europa.eu/info/sites/default/files/business\\_economy\\_euro/banking\\_and\\_finance/documents/200309-sustainable-finance-teg-final-report-taxonomy\\_en.pdf](https://ec.europa.eu/info/sites/default/files/business_economy_euro/banking_and_finance/documents/200309-sustainable-finance-teg-final-report-taxonomy_en.pdf)

Thema Consulting Group (2021) kan lastes ned her: <https://thema.no/wp-content/uploads/THEMA-Rapport-2021-05.pdf>



## 5.1.8 Internasjonale rettskilder

### Folkerettslige traktater

(kronologisk)

EØS-avtalen	Avtale om Det europeiske økonomiske samarbeidsområde. Oporto, 2. mai 1992
Paris-avtalen	Paris agreement, United Nations, 2015