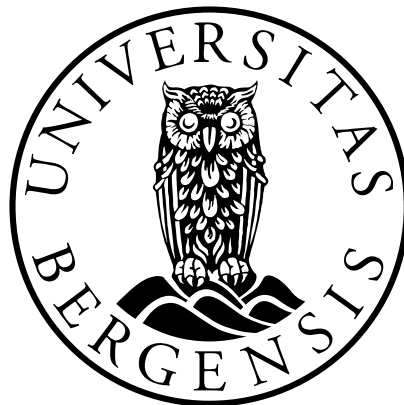


Fradrag for kostnader knyttet til grunnrenteskatt på havbruk

Hvilket tilknytningskrav stilles for å kunne fradragføre driftskostnader i grunnrenteskatten?

Kandidatnummer: 173

Antall ord: 13947



JUS399 Masteroppgave
Det juridiske fakultet

UNIVERSITETET I BERGEN

10.05.2024

Innholdsfortegnelse

Innholdsfortegnelse	1
1 Innledning.....	2
1.1 Oppgavens tema og problemstilling	2
1.2 Rettslig plassering, herunder rettskildebilde og rettslig kontekst.....	3
1.3 Terminologi og begrepsavklaring.....	4
1.4 Metodisk tilnærming og fremstillingen i oppgaven	5
2 Hvordan trekke opp grensen for hvilke kostnader som kan fradragføres i grunnrenteskatten?	7
2.1 Utgangspunkter for fradragretten etter § 19-6	7
2.2 Kostnadsfordeling basert på nytte jf. § 19-6 annet ledd	9
2.3 Hvilken betydning har det alminnelige tilknytningsvilkåret i skatteretten?.....	10
2.4 Gjelder det ulike tilknytningskrav for de enkelte kategoriene av kostnader i sktl. § 19-6 første ledd?.....	12
3 Innebærer vilkåret «regulært følger av havbruksproduksjonen» at tilknytningskravet for driftskostnader er strengere enn hva som følger av det alminnelige tilknytningsvilkåret i sktl. § 6-1?.....	14
3.1 Hvilke slutninger kan trekkes fra ordlyden i § 19-6 første ledd bokstav a?.....	14
3.2 Hvilke slutninger kan trekkes fra forarbeidene?.....	17
3.3 Hva kan utledes av skatteforvaltningspraksis?.....	21
3.4 Hva kan utledes av juridisk teori?	23
3.5 Hvilke slutninger kan trekkes fra eksemplene som gis i lovteksten?	23
3.6 Hvilke slutninger kan trekkes fra reelle hensyn?.....	25
3.7 Hvilken betydning har det at tilknytningsvilkåret er formulert ulikt i § 19-6.....	30
3.8 Hvordan er tilknytningskravet «regulært følger av» tolket og anvendt i tilsvarende skatteregimer, og hvilken rettslig betydning har dette?	34
3.8.1 Noen utgangspunkter.....	34
3.8.2 Grunnrenteskatt på vannkraft	34
3.8.3 Petroleumsskatt	41
3.8.4 Grunnrenteskatt på landbasert vindkraft	42
3.9 Kan tilknytningsvilkåret tolkes i strid med alminnelig språklig forståelse av ordlyden?.....	45
Litteraturliste	46

1 Innledning

1.1 Oppgavens tema og problemstilling

Tema for denne avhandlingen er fradragsretten i grunnrenteskatt på havbruk, inntatt i skatteloven (videre sktl.) § 19-6. Søkelyset i oppgaven er på vilkårene for fradragsretten, mer konkret på tilknytningsvilkåret i § 19-6 første ledd. Problemstillingen er om det gjelder et særegent tilknytningsvilkår for fradragsretten i grunnrenteskatt på havbruk, og om lovgiver har ment å avgrense fradragsretten deretter. Spørsmålet knytter seg til § 19-6 første ledd bokstav a, fordi ordlyden byr på tolkningstvil. Oppgaven tar utgangspunkt i ordlyden «[p]ådratte driftskostnader som regulært følger av havbruksproduksjonen», som fastsetter tilknytningsvilkåret for driftskostnader.

Vurderingen i det følgende er om det eksisterer ulike tilknytningskrav i § 19-6 første ledd, og hvis så, hvordan disse skiller seg fra hovedregelen i den alminnelige skatteretten, som kommer til uttrykk i sktl. § 6-1. Videre knytter drøftingen seg til selve tilknytningsvilkåret i § 19-6 første ledd bokstav a. Spørsmålet i denne delen av oppgaven er om kostnader som er pådratt for å skape skattepliktig inntekt ikke kan fradragsføres fordi de er irregulære sett opp mot produksjonen, altså om det kreves en spesiell sammenheng mellom kostnadene og selve havbruksproduksjonen.

Det som er gjenstand for grunnrentebeskatning etter sktl. kapittel 19 beskattes med hele 32,1 prosent.¹ Etter fradrag for beregnet selskapsskatt jf. sktl. § 19-6 tredje ledd blir effektiv skattesats 25 prosent. I tillegg til skattesatsen er også skattegrunnlaget avgjørende for hvor stor havbruksaktørens skattebelastning blir. På bakgrunn av at det er et høyere skattenivå for grunnrenteinntekten, vil det være attraktivt for selskapene å gjøre skattegrunnlaget minst mulig. Spørsmålet om hva som kan fradragsføres blir derfor et sentralt vurderingstema, som har store økonomiske konsekvenser.

Når havbruksaktører selv uttaler at «de store vridningene og usikkerhetene i det foreslåtte skattesystemet tilsier at en eventuell grunnrenteskatt ikke under noen omstendighet kan

¹ Stortingets skattevedtak (2023) § 3-4 A jf. sktl. § 19-4 annet ledd

innføres fra 1. januar 2023»² tyder det på at skatteregimet og dets innretning enda er uavklart. I høringsrunden har flere aktører uttrykt sin bekymring knyttet til innføringen av skatteregimet³. Usikkerheten knytter seg til selve ordningen for grunnrenteskatt på havbruk, herunder hvordan inntektsskatten beregnes. Formålet med denne oppgaven er å drøfte hvilke kostnader som kan fradragføres i grunnrenteskattepliktig virksomhet med utgangspunkt i hvordan tilknytningsvilkåret skal tolkes. Spørsmålet er aktuelt fordi det har stor økonomisk betydning for bransjen, og fordi bestemmelsens ordlyd byr på tolkningstvil. På et overordnet nivå er det også viktig å få en felles avklaring av hvordan vilkåret skal forstås i grunnrenteskattene, fordi det blant annet i NOU 2022:20 er angitt et mål om at en større andel av skatteinntektene i Norge skal hentes gjennom grunnrenteskatter.⁴

1.2 Rettslig plassering, herunder rettskildebilde og rettslig kontekst

Grunnrenteskatt på havbruk er regulert i sktl. kapittel 19, og fradrag for kostnader innenfor dette skatteregimet er regulert i sktl. § 19-6. Grunnrenteskatten er gitt i et eget kapittel i skatteloven, og pålegger en særegen skatt etter helt egne regler for inntekt som faller innenfor grunnrenteregimet. Bestemmelsen er innført med virkning fra og med inntektsåret 2023.⁵ Grunnrenteskatt er utformet for å skattlegge en ekstraordinær utnyttelse av det norske samfunnet sine stedbundne naturressurser, og er innført for inntekt fra petroleum, vannkraft og landbasert vindkraft.⁶ Disse grunnrenteregimene er regulert i egne kapitler i skatteloven og i petroleumsskatteloven. I relasjon til den alminnelige skatteretten, og hovedregelen i sktl. § 6-1, står disse skatteregimene på egne ben. I kapittel 2.3 drøftes det likevel om fradragsretten, i tråd med skattelovens system, må vurderes opp mot utgangspunktene gitt i § 6-1.

Grunnrenteskatt på havbruk er et helt nytt skatteregime. Derfor er den nye lovteksten og tilhørende forarbeider sentrale. Lovbestemmelsen er relativt detaljert og omfattende.

² Høringssvar fra Kverva AS (2023) s. 37

³ Prop.78 LS (2022-2023) s. 27

⁴ NOU 2022:20 s. 12 og 472

⁵ Torvanger (2023) s. 820

⁶ NOU 2022:20 s. 28 og 29

Likevel er det grensedragninger og tolkninger for hva som er fradragsberettiget, særlig hva lovgiver legger i ordlyden «regulært følger av havbruksproduksjonen», som ikke fremgår direkte av lovteksten.

Til grunnrenteskatten er det utarbeidet grundige lovforarbeid. Både departementets Prop.78 LS (2022-2023) og Havbruksskatteutvalgets utredning NOU 2019:18 gir uttrykk for hvilke hensyn som legges til grunn og hvordan de enkelte bestemmelsene skal forstås. I tillegg er skatteretten et område hvor forvaltningspraksis gjerne får stor betydning.⁷ Etter hvert vil trolig praksis fra skattemyndighetene påvirke hvordan fradragsretten for grunnrenteskatt skal tolkes. Per dags dato foreligger det ingen skatteoppgjør som inkluderer grunnrenteskatt på havbruk, og det er ingen praksis knyttet til spørsmålet. Videre vil også rettspraksis få stor betydning for tolkningen. Selv om søksmålet fra oppdrettsselskapet Mowi, THOD-2024-155952, handlet om bunnfradraget, viser dette at det er vilje for å prøve reglene om grunnrenteskatt i rettsapparatet.⁸ Kjennelsen viser også at spørsmålet ikke kan behandles i retten før skattemyndighetene har truffet et vedtak.⁹

Hovedsakelig vil vurderingen i denne oppgaven knytte seg til hva som kan utledes av ordlyden i sktl. § 19-6 første ledd, og hvordan lovgiver har ment at bestemmelsen skal tolkes. Ved tolkningen av lovbestemmelsen vil jeg i det følgende vurdere regelen opp mot formålene som gjør seg gjeldende for grunnrenteskatt. I tillegg tilsier rettskildebilde at det er relevant å vurdere hvordan tilknytningsvilkåret er tolket i tilsvarende skatteregimer, og hvilke argument som kan hentes ut fra disse tolkningene.

1.3 Terminologi og begrepsavklaring

Tilknytningsvilkåret er det sentrale i denne oppgaven. Derfor brukes betegnelsen tilknytningsvilkår og tilknytningskrav gjennomgående. Begrepene brukes om hverandre både i juridisk teori og i rettspraksis.¹⁰ I det følgende vil meningsinnholdet i disse to begrepene være likt. Med tilknytningsvilkår menes et krav om tilknytning til inntektservervet jf. sktl. § 6-1.¹¹ Dette gir uttrykk for det som i oppgaven betegnes som det

⁷ Fredriksen (2008) s. 224 til 260

⁸ 23-155952TVI-THOD/TVIS

⁹ Ibid.

¹⁰ Brukt om hverandre i Skar (2021) og i rettspraksis gjengitt i Zimmer (2021) s. 232 og 259

¹¹ Zimmer (2021) s. 224

alminnelige tilknytningsvilkåret, eller tilknytningsvilkåret i den alminnelige skatteretten. Videre brukes terminologien «snevert tilknytningsvilkår» eller «strengt tilknytningskrav» for å beskrive et krav om at kostnadene må stå i en spesiell sammenheng med produksjonen, for å komme til fradrag jf. sktl. § 19-6 første ledd bokstav a ved fastsettingen av skattegrunnlaget etter sktl. § 19-4 første ledd.

Begge disse begrepene innebærer en snevrere fradragsrett enn det som følger av det alminnelige tilknytningsvilkåret. Det spesielle kravet handler ikke om graden eller terskelen for tilknytningen, men selve objektet tilknytningen må vurderes opp mot. Spørsmålet i det følgende er om det foreligger et særskilt krav til kostnadens egenskap i relasjon til selve produksjonen, altså om det gjelder et snevert tilknytningsvilkår, som oppstiller et krav om sammenheng mellom kostnad og havbruksproduksjon.

Vurderingstema i oppgaven er knyttet til tilknytningsvilkåret, og om dette oppstiller et krav om at kostnaden må ha en spesiell sammenheng med selve produksjonsprosessen. Dette spørsmålet er noe annet enn vurderingen av hvorvidt kostnaden faller innenfor skattens virkeområde eller ikke. Med skattens virkeområde menes det avgrensede området grunnrenteskatten omfatter. Hvorvidt kostnaden er pådratt i sjøfasen, som beskrevet i kapittel 2.1, er en uavhengig vurdering ved siden av spørsmålet om kostnaden må ha en tilknytning til havbruksproduksjonen. Likevel kan det tenkes at lovgiver har hatt anvendelsesområdet i bakhodet ved utarbeidelsen av tilknytningsvilkåret, og at den snevre fradragsretten er et resultat av denne sammenblanding. På den ene siden legges det i denne oppgaven til grunn at dette er to forskjellige spørsmål. På den andre siden vurderes det løpende om lovgiver mener å presisere anvendelsesområdet for skatteregimet, eller om lovgiver mener at det gjelder et snevert tilknytningsvilkår med hensyn til tilknytningen mellom kostnad og havbruksproduksjon.

1.4 Metodisk tilnærming og fremstillingen i oppgaven

Den metodiske tilnærmingen til spørsmålet er et resultat av rettskildebildet, og henger sammen med at lovbestemmelsen er helt ny. Drøftelsene i oppgaven bygger i stor grad på hvordan de aktuelle kildene bidrar til å tolke ordlyden og hva lovgiver har ment. Et

særtrekk ved denne oppgaven er at det blir viet en god del plass til sammenligninger, både av den alminnelige skatteretten og andre tilsvarende skatteregimer. På tross av at sammenligningene har begrenset rettslig betydning, fungerer funnene som tolkningsbidrag i den grad argumentene er overførbare til grunnrenteskatt på havbruk.

Formålsbetraktninger får også en god del plass i oppgaven, idet dette bidrar til å vurdere bestemmelsen i lys av det helhetlige rettsbildet.

I denne avhandlingen vil jeg ikke vurdere alle deler og vilkår fastsatt i sktl. § 19-6, men trekke frem de vilkår som er relevante for å vurdere hvilket tilknytningskrav som gjelder for å kunne fradragføre kostnader innenfor dette skatteregimet. Første del av oppgaven vil ta for seg noen innledende vilkår for fradragsrett etter § 19-6, og i den andre delen går jeg nærmere inn på selve tilknytningsvilkåret, med særlig fokus på om § 19-6 første ledd bokstav a medfører et krav om at driftskostnaden må ha en tilknytning til selve havbruksproduksjonen.

2 Hvordan trekke opp grensen for hvilke kostnader som kan fradragsføres i grunnrenteskatten?

2.1 Utgangspunkter for fradragsretten etter § 19-6

Fradragsberettigede kostnader trekkes fra i «brutto inntekt fastsatt etter § 19-5» jf. sktl. § 19-6 første ledd, og påvirker skattegrunnlaget jf. sktl. § 19-4 første ledd. Fradragsretten omfatter i utgangspunktet alle kostnader som er pådratt i forbindelse med verdiskapningen som skattlegges. Et grunnleggende utgangspunkt er at skatt bare pålegges nettoinntekten.¹² Kostnader som er pådratt i forbindelse med inntjeningen bidrar ikke til økt skatteevne. Kostnader er en nødvendig innsatsfaktor, og må derfor trekkes fra for å beregne virksomhetens skattepliktige inntekt.

I særskatteregimet for grunnrenteskatt på havbruk utskrives altså skatten kun på nettoinntekten jf. sktl. §§ 19-6 og 19-5. I forarbeidene er det uttalt at skatten er «overskuddsbasert og alle relevante kostnader med tilknytning til grunnrentevirksomheten må derfor komme til fradrag».¹³ Sktl. § 19-6 gir rett til fradrag for pådratte «kostnader». I sin høringsuttalelse har Skattedirektoratet uttalt at det er mulig å operere med sjablongregel for hvilke kostnader som kan fradragsføres.¹⁴ Forslaget er ikke fulgt opp i loven, og departementet har lagt til grunn at fradragsretten ikke kan avgrenses slik, fordi dette vil kunne føre til et uriktig skattegrunnlag.¹⁵ Uttalelsen i forarbeidene tilsier at alle kostnadene som er pådratt med hensikt å øke den skattbare inntekten kan fradragsføres i grunnrenteinntekten. Begrunnelsen for valget er at skatten skal «treffe mest mulig presist».¹⁶ Spørsmålet i det følgende er om fradragsretten opererer med et skjerpet krav til

¹² Zimmer (2021) s. 30 og Aarbakke (1990) s. 229

¹³ Prop. 78 LS (2022-2023) s. 47

¹⁴ Høringssvar fra Skattedirektoratet (2023) s. 12 til 13

¹⁵ Prop. 78 LS (2022-2023) s. 49

¹⁶ Ibid.

kostnadens egenskap i relasjon til oppdrettsvirksomheten, og om dette er i tråd med formålet bak skatten.

Det overordnede formålet med det nye skatteregimet er omfordeling av «meravkastningen ved å utnytte våre felles naturressurser».¹⁷ Bakgrunnen for dette utgangspunktet, beskatning av grunnrente som oppstår i havbruksvirksomhet, er at de stedbundne naturressursene er begrenset til visse lokaliteter langs den norske kysten, hvor det er egnet å drive oppdrett. Som en følge av dette utgangspunktet er grunnrenteskatten avgrenset til den delen av verdiskapningen som skjer der noen utnytter samfunnets felles naturressurser. Grunnrenteskatt på havbruk er derfor avgrenset til et spesifikt skattegrunnlag eller virkeområde.

Det er kun verdiskapning som oppstår i fiskemerdene som er omfattet av grunnrenteskatten.¹⁸ Derfor er det et sentralt krav til både inntektene og fradragene at disse gjelder aktiviteten i sjøfasen. Kostnaden må være pådratt i den delen av verdikjeden som er omfattet av grunnrenteskatten. Figuren nedenfor, som er hentet fra NOU 2019:18¹⁹ viser hele verdikjeden. Virkeområdet for grunnrenteskatten er ringet rundt, og viser at skatten gjelder en begrenset del av virksomhetenes aktivitet. Hvorvidt vi befinner oss innenfor eller utenfor området for grunnrenteskatt er avgjørende, men problematiseringen i det følgende er om det gjelder et ytterligere tilknytningskrav i § 19-6 første ledd. Spørsmålet er om det gjelder et særegent tilknytningskrav med hensyn til objektet driftskostnaden må ha tilknytning til, altså selve produksjonen.



20

¹⁷ Prop.78 LS (2022-2023) s. 38

¹⁸ NOU 2019:18 s. 142

¹⁹ NOU 2019:18 s. 143

²⁰ Ibid.

I lovteksten fremgår det både vilkår for fradragsretten og flere eksempler på kostnader som typisk vil være omfattet av fradragsretten, men dette er en ikke-uttømmende liste.²¹ Etersom fradragsretten i § 19-6 første ledd ikke er uttømmende må hver enkelt kostnad vurderes opp mot vilkårene i lovteksten for å avklare om kostnadene er fradragsberettiget eller ikke. I denne avhandlingen er søkelyset på grensen mellom hva som kan fradragsføres og ikke. Videre i kapittel 2 vil jeg gå gjennom hvilke inngangsvilkår som gjelder for fradragsretten i skatteregimet.

2.2 Kostnadsfordeling basert på nytte jf. § 19-6 annet ledd

Mange oppdrettsselskap, særlig de største havbruksaktørene, driver virksomhet innenfor hele verdikjeden. Det kan være både settefiskproduksjon, oppdrett i sjøfasen, bearbeiding, distribusjon, markedsføring og salg i samme fullintegreerte konsern.²² Etersom grunnrenteskatten gjelder verdiskapningen i sjøfasen er fradragsretten avgrenset deretter. Fradragsretten gjelder bare den del som har «nytte i virksomhet» jf. sktl. § 19-6 annet ledd, og kan tolkes som et krav om at kostnaden må falle innenfor grunnrenteskattens virkeområde. Ved fordeling av fradrag mellom de ulike delene av virksomheten er det bare kostnader som kommer til nytte for virksomheten i sjøfasen, hvor det er grunnrente, som omfattes.²³ Derfor må virksomhetene skille på næringsvirksomheten innenfor og utenfor dette området. Hvorvidt kostnaden kan fradragsføres etter § 19-6 annet ledd beror på en konkret vurdering av nytten. Bestemmelsens ordlyd er likelydende som sktl. § 19-5 annet ledd, og vurderingen må anses å være lik. Fastsetting av nytte beror på en konkret vurdering av den aktuelle kostnaden.

Bestemmelsen kommer til anvendelse dersom kostnaden «etter sin art faller inn under første ledd, og som også er til nytte i virksomhet som ikke er skattepliktig etter dette kapitlet». Det er naturlig å tolke ordlyden slik at denne bestemmelsen ikke blir aktuell dersom kostnaden ikke kan fradragsføres i grunnrenteskatten jf. § 19-6 første ledd.

²¹ Torvanger (2023) s. 824

²² NOU 2019:18 s. 150

²³ Prop. 78 LS (2022-2023) s. 5

Dermed er det avgjørende å vurdere om kostnaden i det hele tatt kan fradragføres i grunnrenteskatten før nytten blir vurdert. I denne oppgaven er derfor søkelyset på dette inngangsvilkåret. Under forutsetning av at det er oppfylt, må fortsatt den reelle nytten vurderes. Fordelingen må skje basert på de faktiske forholdene.

2.3 Hvilken betydning har det alminnelige tilknytningsvilkåret i skatteretten?

Fradrag i alminnelig inntekt er regulert i sktl. kapittel 6, der sktl. § 6-1 uttrykker hovedregelen om fradrag for kostnader. I tråd med systemet i skatteloven fungerer § 6-1 som et utgangspunkt og bakgrunnsrett også i relasjon til andre fradragsbestemmelser.²⁴ Spørsmålet i det følgende er om den alminnelige hovedregelen i § 6-1 også har betydning for fradragsretten i grunnrenteskatt på havbruk.

Loven er bygget opp med en hovedregel i § 6-1 og flere spesialbestemmelser videre i kapitlet. Hovedregelen fungerer som et utgangspunkt også for presiserende, utvidende eller innskrenkende fradragsregler i kapittel 6.²⁵ Ettersom sktl. § 19-6 også er en type spesialregel for fradrag, vil det være nærliggende at også denne bestemmelsen følger lovens øvrige system og vurderes i relasjon til hovedregelen. I forarbeidene til grunnrenteskatten viser departementet til hovedregelen, og at tilknytningsvilkåret i § 6-1 er grundig behandlet i juridisk teori og rettspraksis.²⁶ Henvisningen viser at § 6-1 også er et utgangspunkt i relasjon til den spesielle fradragsregelen i § 19-6. Tilsvarende henvisning finnes i Skatte-ABC punkt A-11-9.7.2. Samlet sett taler dette i retning av at vilkårene i hovedregelen for den alminnelige fradragsretten, og tolkningene av disse, er overførbare til vurdering av fradragsretten for grunnrenteskatt.

Drøftelsen ovenfor viser at hovedregelen i den alminnelige fradragsretten fungerer som et inngangsvilkår for den spesielle fradragsregelen i § 19-6 første ledd. Selv om kostnaden kan fradragføres etter de alminnelige reglene, er det likevel ikke nødvendigvis sikkert at den kan fradragføres i grunnrenteskatten. Likevel må vilkårene i § 6-1 være oppfylt for

²⁴ Aarbakke (1990) s. 230 til 231 og Zimmer (2021) s. 206

²⁵ Ot.prp.nr.86 (1997-1998) s. 58

²⁶ Prop. 78 LS (2022-2023) s. 47

at kostnaden skal være fradragsberettiget etter § 19-6 første ledd.²⁷ Det er uklart hvorvidt den alminnelige fradragsretten, i tillegg til å være et utgangspunkt, også kan nyttes som tolkningsbidrag eller bakgrunnsrett i spørsmål som ikke avklart er direkte i § 19-6.

I sktl. § 6-1 første ledd uttrykkes utgangspunktet for fradragsretten slik: «[d]et gis fradrag for kostnad som er pådratt for å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt». Basert på ordlyden i bestemmelsen er det naturlig å vurdere kravet om oppofrelse, uttrykt gjennom vilkåret «kostnad som er pådratt» i lovteksten. Selv om dette er et sentralt inngangsvilkår for å kunne ha fradragsrett, velger jeg å avgrense oppgaven mot denne tematikken. Det forutsettes i denne oppgaven at det foreligger en formuesreduksjon, gjennom en faktisk kostnad. Vurderingstema i det følgende gjelder tilknytningsvilkåret, og må vurderes i relasjon til det andre vilkåret som kommer frem av § 6-1 første ledd. Kravet til tilstrekkelig tilknytning uttrykkes ved at kostnaden må være «pådratt for å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt». Bestemmelsen oppstiller en vurdering av hovedformålet med oppofrelsen og et krav om tilstrekkelig nær sammenheng mellom kostnadene og inntektene.²⁸ Vurderingen i det følgende blir hvilke krav det alminnelige tilknytningsvilkåret stiller til nærheten mellom kostnad og inntjening.

Ordlyden i § 6-1 første ledd taler i retning av at det kun er kostnader som hører til inntjeningen i virksomheten som kan fradragsføres. Selv om vilkåret «tilstrekkelig tilknytning» ikke fremkommer ordrett av bestemmelsen, er det sikker rettsoppfatning i tråd med omfattende rettspraksis²⁹ at det er dette som er vurderingskriteriet. Gjennom presiseringen tilstrekkelig uttrykkes det et terskelkrav for hvilke kostnader som kan fradragsføres. For kostnader knyttet til oppdrett i sjøen kan den naturlige språklige tolkningen av § 6-1 første ledd tilsi at det stilles et krav om at kostnaden må være tilstrekkelig nær den inntektsgivende virksomheten, altså verdiskapningen i sjøfasen.

Terskelkravet har vært sentralt i mange saker om tilknytningsvilkåret, men er formulert litt ulikt i rettspraksis. I Rt. 2015 s. 1068 (Kverva-dommen) la høyesterett til grunn at det kreves «tilstrekkelig nær og umiddelbar sammenheng» mellom kostnad og inntekt. Kravet om umiddelbar sammenheng ble deretter nyansert i HR-2018-580-A (Salmar-dommen)

²⁷ Prop. 78 LS (2022-2023) s. 47

²⁸ Skar (2021) s. 3 til 40

²⁹ Rt. 2008 s. 794, Rt. 2012 s. 744, Rt. 2015 s. 1068, HR-2018-580-A og HR-2020-2200-A

avsnitt 33. I samme avsnitt oppsummerer høyesterett grensen for tilknytningskravet slik: «det er mer treffende å sammenfatte praksis slik at det ikke vil være fradragsrett for kostnader som har en for fjern eller indirekte tilknytning til fremtidige inntekter». Denne tolkningen er også referert til i HR-2020-2200-A (Skeie-Energi-dommen) avsnitt 32. Presiseringen i de nyere dommene fra Høyesterett må legges til grunn for vurderingskriteriet fremfor eldre rettspraksis. Terskelen i Kverva-dommen har også blitt kritisert i juridisk teori.³⁰ Terskelen for tilknytningsvilkåret er, i tråd med nyere rettspraksis, oppfylt dersom kostnaden har nær sammenheng med virksomhetens inntjening, mens det ikke er oppfylt dersom kostnaden har en for fjern eller indirekte tilknytning. Dette utgangspunkt gjelder også for § 19-6, men tilknytningen må vurderes opp mot verdiskapningen innenfor virkeområdet til skatteregimet.

Selv om tilknytningsvilkåret etter § 6-1 legges til grunn for vurderingen etter § 19-6, er det ikke avklart hvorvidt kravet er likt i disse bestemmelsene. Vurderingen i det følgende er om en kostnad kan være fradragsberettiget etter de alminnelige reglene, men likevel ikke være fradragsberettiget i grunnrenteskatten. Problemstillingen aktualiserer seg for fradrag etter sktl. § 19-6 første ledd bokstav a, hvor ordlyden kan tilsi at det gjelder et skjerpet tilknytningskrav. Dersom § 19-6 første ledd har spesielle vilkår som ikke finnes i hovedregelen, er det spesialregelen som må legges til grunn. Det vil unntaksvis være mulig å operere med ulike regler for tilknytningen, men dette vil måtte utledes fra bestemmelsen. I vurderingen nedenfor blir det derfor vurdert om det er forskjell på tilknytningsvilkårene, og eventuelt hvorfor.

2.4 Gjelder det ulike tilknytningskrav for de enkelte kategoriene av kostnader i sktl. § 19-6 første ledd?

De kostnadene som kan fradragsføres i grunnrenteskatten er listet opp i sktl. § 19-6 første ledd bokstav a til k. Fradragsretten for disse kategoriene er formulert ulikt, noe som kan tilsi at bestemmelsene skal tolkes ulikt. Felles for bokstav a til k er at fradragsretten begrenser seg til kostnader som er pådratt for verdiskapning innenfor virkeområdet for

³⁰ Zimmer (2016) s. 189 til 255 punkt 5.

bestemmelsen. Spørsmålet i det følgende er om det gjelder et ytterligere tilknytningskrav for driftskostnader, ettersom dette er den eneste kategorien av kostnader som må vurderes opp mot tilknytningsvilkåret «regulært følger av». Formålet med drøftelsen er å finne ut om det gjelder et snevert tilknytningsvilkår, som oppstiller et krav om at driftskostnadene må stå i en spesiell sammenheng med havbruksproduksjonen, for deretter å sammenligne dette med de øvrige vilkårene. Dette gjennomgås nærmere i kapittel 3.7.

Vurderingen knytter seg ikke til hvorvidt det gjelder en spesielt høy terskel, men om det gjelder et skjerpet krav til sammenhengen mellom kostnaden og havbruksproduksjonen, kun for driftskostnader. De øvrige kostnadene oppstiller ikke et slikt vurderingstema. Dette tilsier at det kan være ulike grenser for fradragsretten. For å konkludere på spørsmålet i denne kapitteloverskriften, må det derfor vurderes hvordan tilknytningsvilkåret i § 19-6 første ledd bokstav a skal tolkes. I det følgende blir drøftingen om det kan utledes et strengere tilknytningskrav i § 19-6 første ledd bokstav a enn ellers i grunnrenteskatten, og om det er belegg for ulike tilknytningskrav for kostnadene som omfattes av bokstav a til k.

3 Innebærer vilkåret «regulært følger av havbruksproduksjonen» at tilknytningskravet for driftskostnader er strengere enn hva som følger av det alminnelige tilknytningsvilkåret i sktl. § 6-1?

3.1 Hvilke slutninger kan trekkes fra ordlyden i § 19-6 første ledd bokstav a?

I sktl. § 19-6 første ledd benyttes ulik terminologi for å angi terskelen for hva som kan fradragsføres i særskatteregimet. Fradragsretten for driftskostnader etter § 19-6 første ledd a omfatter «[p]ådratte driftskostnader som regulært følger av havbruksproduksjonen».

Videre gir lovgiver eksempler på typiske driftskostnader som kan fradragsføres:

«herunder kostnader til innkjøp eller produksjon av settefisk, fôr, røkting, forebygging og behandling av sykdommer o.l., arbeidskostnader og andre personalkostnader, kostnader til vedlikehold, forsikring og administrasjon».³¹

Eksemplene sier noe om hvilke driftskostnader lovgiver anser som regulære. Både ordlyden «regulært følger» og de nevnte eksemplene tilsier at det foreligger et overordnet krav om at kostnadene må ha en sammenheng med oppdrettsvirksomheten. I den alminnelige fradragsretten etter sktl. § 6-1 kreves på den andre siden bare sammenheng med inntektskilden.³² Spørsmålet som vil drøftes i det følgende er om det i § 19-6 første ledd oppstilles et skjerpet tilknytningskrav for driftskostnader, med et spesielt krav om tilknytning til produksjonen.

³¹ Sktl. § 19-6 første ledd bokstav a

³² Se kapittel 2.3. Høyesterett har uttalt i Rt. 2015 s. 1068 (Kverva-dommen) at det kreves «nær og umiddelbar» sammenheng mellom kostnad og inntektsverv, senere nyansert i HR-2018-580-A (Salmar-dommen) til å avgrenses mot kostnader med for «fjern eller indirekte tilknytning» til inntektsverv.

Det første spørsmålet er om begrepet «driftskostnader» kan tilføre noe til vurderingen. Ordet drift kan tolkes som arbeidet med å opprettholde og drive virksomheten. I tillegg vil det være naturlig at dette er mer løpende kostnader, enn engangskostnader.

Driftskostnader vil også være noe annet enn eksempelvis driftsmidler. Utover dette gir ikke selve begrepet nærmere avklaring på om det foreligger et snevert tilknytningsvilkår for fradragsretten. Begrepet i seg selv taler ikke i retning av at det må innfortolkes et krav om sammenheng med selve produksjonen contra et krav om tilknytning til inntjeningen.

Lovgiver har brukt vilkåret «regulært følger av havbruksproduksjonen» for å angi hvilke driftskostnader som kan fradragføres i grunnrenteskatten. Ordlyden tyder ikke på at det er noe krav om sterk, kvalifisert eller vesentlig tilknytning. Drøftelsen i det følgende handler om hvilken tilknytning kostnaden må ha til havbruksproduksjonen, ikke nødvendigvis selve terskelen. Ordet «regulær» er definert slik i Store Norske Leksikon: «[r]egulær betyr alminnelig, regelrett eller regelmessig».³³ Den første definisjonen, om at regulær betyr alminnelig, tilsier et krav om at kostnadene må være vanlig, og ordlyden taler i retning av at en uvanlig kostnad derfor vil falle utenfor fradragsretten. Den tredje tolkningen, regelmessig, taler i samme retning gjennom et krav om at kostnaden er typisk og forekommer i et visst omfang. Ut fra dette kan det utledes et særlig tilknytningsvilkår med hensyn til kostnadens funksjon, at kostnaden må være en naturlig innsatsfaktor i havbruksproduksjonen.

Innfortolkes et krav om at kostnadene må være regelrett betyr det at tilknytningen må vurderes ut fra hva som følger av «regler og normer».³⁴ Da vil tilknytningen måtte vurderes opp mot lovpålagte krav, eksempelvis krav som følger av akvakulturdriftsforskriften kapittel 2 og kapittel 3. Ved en slik tolkning avhenger fradragsretten av om kostnaden er regulær i relasjon til oppdrettsvirksomhetens plikter inntatt i forskriften. Et eksempel på hvordan en slik tolkning av vilkåret vil slå ut, er at kostnader som sikrer «teknisk, biologisk og miljømessig forsvarlig» drift jf. akvakulturdriftsforskriften § 5 vil være fradragsberettiget.

³³ Nilstun (2021)

³⁴ Det Norske Akademis Ordbok «regelrett»

I valget mellom to tolkninger av begrepet «regulært» er det den første tolkningen som har best støtte i selve ordlyden, ettersom ordet «regulært» er en bøyning av ordet regulær og ikke ordet regulere. Lovgiver har heller ikke vist til akvakulturdriftsforskriften. Legges den første tolkningen av begrepet «regulært» til grunn, vil også kostnader som er pålagt i akvakulturdriftsforskriften måtte anses som vanlige ettersom dette er pålagte oppgaver for alle oppdrettsselskapene. Gjennomgangen i kapittelet om tilsvarende skatteregimer, kapittel 3.8, viser at vilkåret «regulært» er forstått som et krav om at kostnaden må være vanlig, vurdert ut fra om den trengs for produksjonen. Samlet sett er det best støtte i ordlyden «regulært følger av» for å tolke vilkåret som et krav om at kostnaden er alminnelig og regelmessig.

Videre skal tilknytningen vurderes i relasjon til «havbruksproduksjonen», altså et krav om at kostnaden må ha en sammenheng med produksjonen. En alminnelig språklig forståelse av begrepet produksjon er at det handler om å omgjøre innsatsfaktorer til en vare. I dette tilfellet må produksjon forstås som den prosessen som skjer når fisken føres opp i merdene. Da omgjøres settefisk, fôr og andre faktorer til slakteklar fisk. Tolkningen av tilknytningen må derfor vurderes opp mot nettopp dette, hvorvidt kostnadene pådras i sammenheng med denne prosessen.³⁵

Vilkåret «havbruksproduksjonen» presiserer hva tilknytningen skal vurderes opp mot, men det er ikke åpenbart om vilkåret gjelder havbruksproduksjon generelt eller havbruksproduksjonen til det aktuelle selskapet. Spørsmålet er om det skal gjelde ulikt tilknytningskrav for ulike selskap, eksempelvis om det skal være forskjell på små og store selskap. Hva som er regulære eller vanlige kostnader i det ene selskapet, trenger ikke nødvendigvis å være det for andre selskap. Vurderes tilknytningsvilkåret i relasjon til havbruksproduksjonen i det enkelte selskapet vil fradragsretten være ulik for de enkelte aktørene.

Et eksempel på problemstillingen kan være forskjellen på et større selskap som regelmessig har løpende forskningsprosjekt knyttet til lakselus sammenlignet med et mindre selskap som sporadisk eller inkonsekvent pådrar kostnader til forskning på et spesielt fiskehelseproblem. Spørsmålet er om det store selskapet skal ha rett på fradrag

³⁵ Tolket tilsvarende i TOSLO-2015-158718 med henvisning til Skatteklagenemndas vedtak.

fordi disse er vanlige i relasjon til deres havbruksvirksomhet, mens kostnadene i det mindre selskapet ikke kan fradragsføres fordi de ikke er vanlige eller regelmessige for deres drift. En slik regel blir antakelig for uklar og bryter med likhetsprinsippet i skatteretten³⁶. Det bør være klare holdepunkter i ordlyden for å tolke bestemmelsen slik, på tross av likhetsprinsippet. I denne saken tilsier ikke ordlyden «havbruksproduksjonen» at det må trekkes en slik slutning. Vurderingstema beror derfor på en objektiv vurdering av hva som inngår i havbruksproduksjon.

Avgrensingen om at kostnadene «regulært» må følge av «havbruksproduksjonen» kan bety at fradragsretten er begrenset til å gjelde nødvendige kostnader. På den andre siden er det ingenting i ordlyden som bestemmer at unødvendige kostnader ikke kan fradragsføres så lenge kostnaden er naturlig i oppdrettsproduksjonen. Ordlyden oppstiller ikke et krav om at kostnaden må ha vært formålstjenlig for virksomheten. Dette er også sikker rett i den alminnelige skatteretten jf. § 6-1.³⁷ Likevel bør tilknytningsvilkåret i § 19-6 første ledd bokstav a etter sin ordlyd tolkes slik at kostnaden ut fra en objektiv vurdering må være naturlig, eller vanlig, for driften i sjøfasen. En naturlig språklig tolkning av ordlyden taler i retning av at fradragsretten etter § 19-6 første ledd bokstav a omfatter driftskostnader som følger av produksjonen i sjøfasen i tillegg til at driftskostnaden må være regulær sett opp mot produksjonsprosessen i havbruksvirksomhet. Dersom fradragsretten tolkes slik, foreligger det et snevert tilknytningsvilkår sammenlignet med sktl. § 6-1, med krav om at kostnaden må ha naturlig sammenheng med produksjonen.

3.2 Hvilke slutninger kan trekkes fra forarbeidene?

Selv om ordlyden i sktl. § 19-6 første ledd bokstav a isolert sett tilsier et snevert tilknytningsvilkår, er ikke dette omtalt eller presisert i noen av forarbeidene. Spørsmålet er derfor om forarbeidene taler i retning av at ordlyden ikke skal tolkes i snever forstand, og om omtalen i forarbeidene tyder på at tilknytningskravet i den alminnelige skatteretten

³⁶ Likhetsprinsippet er lagt til grunn i Rt.1931 s. 772 og Rt. 1952 s. 31, og kan utledes av Grunnloven §§ 98 og 105

³⁷ Zimmer (2021) s. 229 til 230 og Rt. 1981 s. 256 (Bjerke Pedersen) som handlet om fradragsrett for en pådratt utgift som viste seg å ikke være formålstjenlig.

gjelder tilsvarende for grunnrenteskatten. I departementets lovforslag ble tilknytningskriteriet for driftskostnader i grunnrenteskatt på havbruk formulert slik:

«Departementet fastholder forslaget om at pådratte kostnader som er knyttet til den grunnrenteskattepliktige virksomheten i sjøfasen, kan fradras i beregningen av grunnrenteinntekten. Tolkningen må gjøres med utgangspunkt i det alminnelige skatterettslige tilknytningskriteriet.»³⁸

Utdraget fra forarbeidene omtaler ikke hvorvidt det gjelder et snevert tilknytningsvilkår i § 19-6 første ledd bokstav a. Henvisningen til det alminnelige skatterettslige tilknytningskriteriet kan tolkes slik at departementet mener at det er de samme kriteriene som følger av sktl. § 6-1 som skal gjelde for sktl. § 19-6 første ledd. Ordvalget «med utgangspunkt i» kan på den andre siden bety at departementet viser til § 6-1 nettopp som et utgangspunkt, og at det utover dette inngangsvilkåret fortsatt kan gjelde et enda snevrere tilknytningsvilkår i § 19-6 første ledd bokstav a.

Videre har departementet uttalt at fradraget gjelder for en viss type kostnader ved å henvise til listen med eksempler «[s]om det fremgår av lovforslaget, vil det typisk omfatte kostnader som kjøp av settefisk, fôr, forebygging og behandling av lus/sykdom, miljøtiltak, gjenfangst av rømt fisk samt røkting, som påpekt av Skattedirektoratet».³⁹ Denne uttalelsen kan tolkes slik at departementet har ment at det bare er en viss type kostnader som er omfattet av fradragretten. Likevel er det ikke noe i forarbeidene som tilsier at fradragretten er avgrenset til de oppnevnte kostnadene, ei heller at andre kostnader må være lik eksemplene. På den andre siden vil det være naturlig å vurdere fradragretten sett opp mot de kostnader lovgiver uttrykkelig har ment skal omfattes av regelen. Eksemplene tyder på at det kan være ganske mange, og forskjellige, kostnader som faller inn under fradragretten i § 19-6 første ledd bokstav a.

Videre i proposisjonen er det uttalt at «arbeidskostnader og andre personalkostnader, kostnader til vedlikehold, forsikring og administrasjon omfattes i den grad kostnadene er tilknyttet sjøfasen i havbruksvirksomheten».⁴⁰ I forarbeidene er det altså lagt til grunn at

³⁸ Prop. 78 LS (2022-2023) s. 49

³⁹ Ibid.

⁴⁰ Ibid.

det er et krav om at driftskostnaden er «tilknyttet» virksomheten i sjøfasen, uten noen presisering om at tilknytningsvilkåret skal tolkes snevert. Kostnader til forskning og utvikling er spesifikt omtalt i forarbeidene⁴¹, selv om det ikke er åpenbart at dette er kostnader som «regulært følger av havbruksproduksjonen». I det følgende vil dette eksemplet vurderes i et forsøk på å forstå hva lovgiver har ment med tilknytningsvilkåret. Spørsmålet er om dette er et unntak, eller om departementets uttalelser om dette eksemplet sier noe om tolkning av fradragsretten. Departementet viser til at fradragsretten gjelder så lenge det er forskning «som har tilknytning til grunnrenteskattepliktig virksomhet i sjøfasen».⁴²

Begrepet forskning forstås som å «undersøke noe ved hjelp av vitenskapelig metode for å frembringe ny kunnskap».⁴³ Innhenting av kunnskap er sentralt for å utvikle fiskeoppdrettsindustrien, og det vil derfor være en aktuell kostnad. Eksempler på dette kan være forskning på både fiskehelse og på metoder for fiskeoppdrett. Sett opp mot tolkningen i kapittel 3.1 knyttet til ordlyden i § 19-6 første ledd bokstav a, om at kostnaden må være alminnelig sett opp mot produksjonen av laks, ørret og regnbueørret, er det mer usikkert om forskningsutgifter kan fradragsføres. Forskning er ikke en av de nødvendige innsatsfaktorene, og er ikke direkte knyttet til oppdrett. I tråd med ordlydtolkningen ovenfor, kan det konkluderes med at forskning ikke er en vanlig produksjonskostnad. Det vil være mer i grenseland dersom forskningen er spesielt produksjonsrettet.

Anses utgiften som irregulær sammenlignet med alminnelig produksjon, skulle fradragsretten vært avskåret i tråd med ordlyden i § 19-6 første ledd bokstav a. Likevel har departementet avklart at dette er en kostnad som kan fradragsføres. Dette kan tyde på at departementet ikke har tolket tilknytningsvilkåret i snever forstand, og at de har vurdert fradragsretten opp mot hva som er regulære kostnader for havbruksvirksomhet, fremfor en vurdering av hva som er regulært for selve produksjonen. Det er åpenbart at forskning vil kunne bidra til økt verdiskapning, og det er naturlig å legge til grunn at virksomhetene har det som formål dersom de igangsetter et forskningsprosjekt. Omtalen i forarbeidene kan

⁴¹ Prop. 78 LS (2022-2023) s. 49

⁴² Ibid.

⁴³ Lackner (2023)

tyde på at det er dette som er vurderingstema, hvorvidt kostnaden har tilknytning til selve verdiskapningen.

Departementet uttaler ikke at forskningskostnader er et unntak fra tilknytningskravet, men legger til grunn at kostnaden er fradragsberettiget etter § 19-6 første ledd bokstav a. De vurderer heller ikke hvilket bidrag forskning har til selve produksjonen, men virksomheten generelt. Dette taler i retning av at tilknytningskriteriet, altså kravet om sammenheng med havbruksproduksjonen, ikke er tolket så strengt av departementet som ordlyden tilsier.

I NOUen er heller ikke vilkåret «regulært følger av havbruksproduksjonen» omtalt, og det er lagt til grunn at «[a]lle driftskostnader som knytter seg til sjøfasen, altså før fisken tas opp av merden, bør være fradragsberettiget».⁴⁴ Uttalelsen taler i retning av at det ikke var ment å begrense fradragsretten i § 19-6 første ledd bokstav a. Det er ingen plass i dette forarbeidet, gitt noen direkte vurderinger eller bemerkninger om ordlyden «regulært følger av havbruksproduksjonen». Hadde det vært meningen å tolke tilknytningsvilkåret på en spesiell måte, til forskjell fra hvordan tilknytningsvilkåret er anvendt i skatteretten for øvrig, burde dette blitt omtalt i forarbeidene.

I høringsnotatet som ble sendt ut fra Finansdepartementet 28.09.22 ble regelen om fradrag formulert slik i lovutkastet:

«I brutto inntekt fastsatt etter § 19-6 fradras følgende påløpte kostnader som har eller vil få sammenheng med den grunnrenteskattepliktige virksomheten:

- Kostnader til innkjøp eller produksjon av settefisk, samt driftskostnader, herunder kostnader til fôr, forebygging og behandling av sykdom o.l., arbeidskostnader og andre personalkostnader, kostnader til vedlikehold, forsikring og administrasjon.»⁴⁵

⁴⁴ NOU 2019:18 s. 150

⁴⁵ Høringsnotat fra Finansdepartementet (2022) s. 40

I dette lovforslaget er det ikke noe spor til ordlyden «regulært», og tilknytningskriteriet er formulert ved vilkåret «sammenheng med den grunnrenteskattepliktige virksomhet». I dette forslaget er det ikke gjort forskjell på tilknytningskriteriet for driftskostnader og øvrige kostnader. Ordlyden i dette forslaget åpner ikke for å anvende et snevert tilknytningsvilkår for driftskostnader. I høringsnotatet la departementet til grunn at det foreligger fradragsrett dersom driftskostnaden er «knyttet til den grunnrenteskattepliktige havbruksvirksomheten». Dette taler i retning av at departementet mente at den samme terskelen som følger av det alminnelige tilknytningskravet skulle legges til grunn. Likevel har dette lovforslaget liten rettslig verdi, ettersom det ikke var denne formuleringen som ble vedtatt av Stortinget.

I høringsnotatet og i hørings svar fra Skattedirektoratet⁴⁶ har det blitt vurdert ulike metoder for fradrag, og spørsmålet om fradragsretten skal gjelde faktiske kostnader eller følge sjablongregler har blitt diskutert i høringen. Departementet har senere vurdert det slik at det er faktiske kostnader som kommer til fradrag.⁴⁷ Dette er også lagt til grunn i lovbestemmelsen i § 19-6 første ledd. Som følge av at lovgiver har valgt å tilkjenne fradrag for faktiske kostnader, fremfor sjablongregler, kan det tyde på at alle kostnader som har til formål å skape skattepliktig inntekt kan fradragsføres. Dette er begrunnet med at «grunnrenteskatten skal treffe mest mulig presist»⁴⁸, et utgangspunkt som også er begrunnet i skatteevneprinsippet. Dette er nærmere drøftet i kapittel 3.6 om reelle hensyn. Samlet taler forarbeidsuttalelsene i retning av at lovgiver ikke har ment å avgrense fradragsretten med et snevrere tilknytningsvilkår som krever at kostnaden bidraget til selve produksjonen.

3.3 Hva kan utledes av skatteforvaltningspraksis?

Grunnrenteskatt på havbruk er et nytt skatteregime, selv om grunnrenteskatter er innført for flere typer stedbundne virksomheter. De nye reglene i sktl. § 19-6 er foreløpig uprøvd både av rettsapparatet og skattemyndighetene. Det finnes ingen rettspraksis eller forvaltningspraksis knyttet direkte til problemstillingen. Skatteretten er et område hvor et

⁴⁶ Hørings svar fra Skattedirektoratet (2023) s. 12 til 13

⁴⁷ Prop. 78 LS (2022-2023) s. 49

⁴⁸ Ibid.

stort omfang av tvilsspørsmål blir avgjort av skattemyndighetene, og forvaltningspraksis spiller en større rolle enn ellers i forvaltningen.⁴⁹

En relevant kilde i skatteforvaltningen er Skatte-ABC. Skatte-ABC gir uttrykk for Skattedirektoratets tolkning av skatteretten, noe som kan legge grunnlaget for skatteforvaltningspraksis.⁵⁰ Tilknytningsvilkåret for driftskostnader etter sktl. § 19-6 første ledd bokstav a er omtalt i Skatte-ABC kapittel A-11-9.7.2 slik: «[o]m tilknytningskravet er oppfylt, må vurderes med utgangspunkt i det alminnelige skatterettslige tilknytningskravet i sktl. § 6-1». I tillegg vises det i samme kapittel til emnet K-4 som omhandler hovedregelen for fradrag i alminnelig inntekt. Skattedirektoratet knytter ingen betraktninger til vilkåret «regulært følger», men viser bare til det alminnelige tilknytningskriteriet. På den ene siden kan dette tyde på at Skattedirektoratet mener at det ikke foreligger noe snevert tilknytningsvilkår for driftskostnader. På den andre siden kan det være at Skattedirektoratet ikke har tatt stilling til spørsmålet fordi det ennå er uavklart hvordan vilkåret «regulært følger av havbruksvirksomheten» skal tolkes.

Hvilken rettslig betydning uttalelsen i Skatte-ABC har er usikkert. Forvaltningspraksis vil i utgangspunktet utvikles i tråd med Skattedirektoratets Skatte-ABC, fordi den gir «uttrykk for Skattedirektoratets fortolkning av foreliggende rettskilder»⁵¹ og skal være retningsførende for Skatteetatens ansatte, med et mål om å «oppnå en riktigere og mer enhetlig praktisering av skattereglene»⁵². Sitatene tilsier at uttalelsene i Skatte-ABC har stor betydning for tolkning av skattespørsmål, og legger grunnlaget for forvaltningspraksis. Skatte-ABC er ikke en rettskilde i seg selv, men praksis fra Høyesterett⁵³ viser at skatteforvaltningspraksis er en relevant rettskilde.⁵⁴ Når det i denne saken gjelder en helt ny lovbestemmelse, og det ikke finnes noen skatteforvaltningspraksis, er det dermed liten grunn til å legge stor vekt på uttalelsene i Skatte-ABC.

⁴⁹ Kjærstad (2003) s. 139

⁵⁰ Fredriksen (2008) s. 241

⁵¹ Skatte-ABC 2023/24 side iii

⁵² Ibid.

⁵³ Lagt til grunn i Rt. 2005 s. 1434 hvor Høyesterett la avgjørende vekt på blant annet ligningspraksis og i Rt. 1974 s. 976, Rt. 1990 s. 1143, Rt. 1993 s. 66, Rt. 1996 s. 1629 og Rt. 1998 s. 1756 hvor Høyesterett poengterer at det ikke finnes administrativ praksis.

⁵⁴ Fredriksen (2008) s. 260

3.4 Hva kan utledes av juridisk teori?

Problemstillingen er ikke drøftet konkret i juridisk teori, men i den nyeste utgaven av *Bedrift, selskap og skatt* er tilknytningsvilkåret vurdert slik:

«For andre kostnader må det gjøres en vurdering av om den aktuelle kostnaden ‘regulært’ følger av havbruksproduksjonen. Ved vurderingen henviser forarbeidene til skattelovens alminnelige tilknytningsregel, jf. sktl. § 6-1, se Prop. 78 LS (2022–2023) s. 49. At ordlyden henviser til driftskostnader i ‘havbruksproduksjonen’, må innebære at bare kostnader med tilstrekkelig tilknytning til selve produksjonsfasen i sjø (sjøfasen), hvor grunnrenten oppstår, kan fradras i brutto grunnrenteinntekt.»⁵⁵

Utdraget viser at forfatteren oppfatter bestemmelsen slik at tilknytningsspørsmålet må løses etter de prinsipper som gjelder for den alminnelige skatteretten, og det fremheves ikke at det gjelder et snevert tilknytningsvilkår. Likevel erkjenner forfatteren gjennom begrepet «produksjonsfasen i sjø» at vilkåret knytter seg til produksjonen, men setningen tolket under ett tyder på at forfatteren her henviser til avgrensingen knyttet til skattens virkeområde. Utdraget kan derfor ikke tolkes slik at forfatteren mener at det gjelder et strengt tilknytningsvilkår sett opp mot produksjonen. Omtalen i Norsk Lovkommentar tyder også på at alle relevante kostnader kan fradragføres, og at tilknytningen skal vurderes likt som etter sktl. § 6-1 uten noe spesielt krav om sammenheng til produksjonen.⁵⁶

3.5 Hvilke slutninger kan trekkes fra eksemplene som gis i lovteksten?

Eksemplene som gis i lovteksten bidrar til å synliggjøre hvilke kostnader lovgiver mener oppfyller tilknytningsvilkåret. Eksemplene i bestemmelsen er lovtekst, og har derfor rettslig betydning for tolkningen av regelen. Spørsmålet i det følgende er om eksemplene kan bidra til å avklare det overordnede spørsmålet i denne oppgaven, altså hvilket tilknytningskrav som gjelder for fradragretten etter § 19-6 første ledd bokstav a. En

⁵⁵ Torvanger (2023) s. 824

⁵⁶ Stoveland (2023) note 20700

naturlig tolkning av bestemmelsens system kan tilsi at lovgiver først oppstiller reglene, og deretter presiserer hva som typisk vil komme innunder fradragsretten. Gjennom presiseringen «herunder» er det klart at eksemplene ikke gir noen direkte avgrensning av fradragsretten. Likevel kan eksemplene danne et mønster, som igjen kan være et argument for hvordan tilknytningsvilkåret skal tolkes.

Eksemplene gir anvisning på hvordan tilknytningskriteriet virker i praksis, på et utvalg driftskostnader lovgiver har fastslått som regulære. Eksemplene i seg selv gir liten veiledning på hva lovgiver har ment med tilknytningskravet «regulært følger av havbruksvirksomheten». På den andre siden viser flere av eksemplene, blant annet «forebygging» og «administrasjon» at fradragsretten er nokså vid. I tillegg er det naturlig at tilsvarende kostnader, eller kostnader som faller innenfor en av kategoriene som nevnes i lovteksten, også kan fradragsføres. Samlet sett uttrykker eksemplene et mønster som tyder på at fradragsretten ikke er spesielt snever i § 19-6 første ledd bokstav a.

Eksemplet om «vedlikehold» knytter seg til driftsmidlene, og det viser at det er flytende overganger mellom kostnadene i § 19-6 første ledd bokstav a til k. Mønsteret som kan utledes av dette er at lovgiver ikke anser tilknytningsvilkåret ulikt for de aktuelle kostnadene. Å operere med ulike tilknytningsvilkår strider også mot symmetrihensyn, som drøftet i kapittel 3.7.

En tilsvarende vurdering er om avgrensingen mot kostnader som ikke er fradragsberettiget også kan ha betydning for vurderingen av tilknytningsvilkåret. Lovgiver har spesifikt presisert hvilke kostnader som ikke kan fradragsføres i grunnrenteinntekten i sktl. § 19-6 fjerde ledd. På den ene siden gir dette anvisning på hva lovgiver mener skal være omfattet av fradragsretten, men på den andre siden kan unntakene også være et utslag av spesifikke rettspolitiske hensyn eller begrunnet i det begrensede området for skatteregimet. I så måte vil ikke eksemplene tilføye noen betydning for vurderingen av tilknytningsvilkåret.

Et eksempel er unntaket i § 19-6 fjerde ledd bokstav a for «[s]algs- og markedsføringskostnader». Det er sikker rett at disse kostnadene ikke kan fradragsføres selv om dette historisk har vært en avgjørende innsatsfaktor for at fisken skal kunne oppnå sin verdi. Kvalitetsstempelen på norsk fisk er avgjørende for inntekten, og virksomhetene

bruker store ressurser på å opprettholde dette. Derfor kan det argumenteres med at dette er en kostnad som pådras i alle ledd i virksomheten. Likevel kommer ikke dette til fradrag i grunnrenteskattelig inntekt. Forklaringen er at verdiskapningen gjennom markedsføring skjer utenfor området for grunnrenteskatten, altså er dette kostnader som knytter seg til verdikjeden etter skatteavregningspunktet.⁵⁷ Kostnaden tilfører derfor ikke nytte, eller verdiskapning, for den inntekten som skattlegges. Lovgiver har konkludert med at dette ikke er aktivitet knyttet til grunnrentevirksomheten, ettersom verdiøkningen ikke skjer i produksjonen i sjøfasen.⁵⁸ Dette eksempelet viser at unntakene i fjerde ledd i hovedsak knytter seg til selve virkeområdet for grunnrenteskatten, og gir ikke anvisning på hvilket tilknytningskrav som gjelder i § 19-6 første ledd.

Det faktum at salgs og markedsføringskostnader er spesifikt unntatt i § 19-6 fjerde ledd, fordi det ikke er innenfor skattens virkeområde, kan tale i retning av at lovgiver har antatt at dette kunne blitt ansett som en fradragsberettiget kostnad etter § 19-6 første ledd bokstav a. I så fall ville det vært fradragsrett for en kostnad som ikke har noe med selve produksjonen å gjøre. Dette trekker i retning av at lovgiver ikke mener å oppstille et snevert tilknytningsvilkår gjennom presiseringen «regulært følger av havbruksproduksjonen». Videre viser eksemplet at det viktigste skillet handler om hvorvidt kostnaden faller innenfor grunnrenteskattens virkeområde, altså om det bidrar til verdiskapning i sjøfasen før fisken tas opp fra merdkanten. Eksemplene viser at det ikke er noen klar avgrensing med hensyn til selve produksjonen, men en svært viktig grense mot kostnader som pådras før eller etter sjøfasen.

3.6 Hvilke slutninger kan trekkes fra reelle hensyn?

Det kan reises spørsmål ved om en snever tolkning av tilknytningsvilkåret strider med grunnleggende formål for grunnrentebeskatning. Grunnrenteskatt er en nettoskatt, og skal bare betales på gevinsten fra verdiøkning i sjøfasen. Nettoprinsippet er metoden for å oppnå lovens formål, altså å skatte grunnrenten.⁵⁹ Grunnrenteskatt skal bare pålegges den

⁵⁷ Prop. 78 LS (2022-2023) s. 57

⁵⁸ Ibid.

⁵⁹ Prop. 78 LS (2022-2023) s. 5

reelle verdiøkningen. Fradragsretten er avgjørende for å fastsette den ekstraordinære avkastningen som skal beskattes. Det vil derfor i utgangspunktet være i strid med skattens formål å begrense eller avskjære fradragsretten.

Skatteevneprinsippet står sentralt i skatteretten, også for grunnrenteskatt. Prinsippet går ut på at skatt fordeles etter evne, og at økonomisk fordel tilsier økt skatt.⁶⁰ Dette er kanskje spesielt sentralt for grunnrenteskatt, ettersom det er skatteevnen som er selve grunnlaget for å innføre en ekstraordinær skatt for denne typen inntekt. Den ekstraordinære avkastningen bransjen oppnår gir skatteevne. Grunnrenteskatt er omfordelende, men må avgrenses til faktisk skatteevne. Høy bruttoinntekt gir ingen skatteevne dersom kostnadene som er pådratt er like store eller større.⁶¹ Oppdretterens evne til å betale skatt er ikke sterk før det foreligger netto inntekt. På bakgrunn av at grunnrenteskatten er tuftet på skatteevneprinsippet må det ved tolkning av bestemmelsen legges stor vekt på at fradragsretten bør omfatte de faktiske kostnadene virksomheten har hatt for å skape den skattbare inntekten. På den andre siden må ikke fradragsretten tolkes så vidt at kostnader som ikke bidrar til skattbar inntekt kommer til fradrag.

Kostnader til studietur er et eksempel på en kostnad som påvirker verdiskapning og skatteevne, uten å ha noen klar sammenheng med selve produksjonen. På den ene siden er ikke dette en direkte innsatsfaktor. På den andre siden er kostnader til opplæring av ansatte åpenbart en kostnad som pådras for å skape verdier, altså bidra til verdiøkning i sjøfasen. I tillegg er opplæring av ansatte i oppdrettsvirksomhet pålagt jf. akvakulturdriftsforskriften § 6. I tråd med nettoprinsippet ville dette vært en fradragsberettiget kostnad, fordi den bidrar til verdiøkning og vil påvirke skatteevnen. Å avvise fradragsretten for slike kostnader vil gjøre skatteberegningen feil, ettersom skatten dermed vil pålegges et kunstig høyt skattegrunnlag.

Et bærende hensyn bak grunnrenteskatt er at den ikke skal forhindre verdiskapning og effektiv ressursbruk, et uttrykk for effektivitetsprinsippet. Metoden for å oppnå dette er å innføre en overskuddsbasert skatt, som tar hensyn til både inntekter og kostnader. Ved en overskuddsbasert skatt vil virksomheten fortsatt være lønnsom etter grunnrenteskatt.⁶²

⁶⁰ NOU 2022:20 s. 84

⁶¹ Zimmer (2021) s. 30

⁶² NOU 2019:18 s. 98

I relasjon til fradragsretten, bør det gis fradrag for kostnader som bidrar til optimalisering av virksomheten. Ut fra effektivitetsbetraktninger er det ikke nærliggende å innfortolke en begrenset fradragsrett for visse driftskostnader. Effektiviteten vurderes ut fra om kostnaden vil bidra til økt omsetning i fiskeoppdrettet, ikke hvorvidt kostnaden er vanlig i relasjon til produksjonen. På den andre siden er det produksjonen av fisken i merdene som skaper skattepliktige inntekter. Derfor vil verdiskapning og produksjon ofte overlape. Likevel viser eksemplet om studietur og kompetansetiltak tidligere i teksten at noen kostnader kanskje ikke har tilknytning til selve produksjonsprosessen, men fortsatt vil ha tilknytning til verdiskapningen. Å begrense fradragsretten på denne måten kan påvirke virksomhetens valg slik at de baserer avgjørelser på skattemessige motiv fremfor forretningsmessige. Derfor er det ikke i tråd med effektivitetsprinsippet å avgrense fradragsretten mot irregulære kostnader, så lenge disse bidrar til verdiskapning.

Grunnrenteskatter er utformet slik at de skal virke nøytrale.⁶³ Dette er et utgangspunkt som henger sammen med effektivitetsbetraktningene, og betyr at skatteregimet i minst mulig grad skal påvirke forretningsmessige vurderinger. Grunnrenteskatten skal ikke påvirke investering og utvikling.⁶⁴ Overført til problemstillingen i denne oppgaven er det nærliggende å tolke fradragsbestemmelsen i lys av prinsippet om at det ikke bør være insentiver i skattesystemet som avgjør hvordan et fiskeoppdrett skal styres. Dersom det er forskjell på hvilke kostnader som kan fradragsføres vil dette kunne påvirke driften, og da er ikke skatten nøytral. Kostnader til miljøtiltak kan være et eksempel. Dersom det ikke gis fradrag for slike kostnader, kan det medvirke til at virksomheten bortprioriterer slike tiltak til tross for at det etter en forretningsmessig vurdering hadde vært fordelaktig med hensyn til for eksempel bærekraftig vekst. Dette taler i retning av at vurderingen opp mot selve produksjonen ikke er veldig treffende, ettersom andre kostnader er vel så viktige. Forhold knyttet til miljø, som i dette eksempelet, kan være en forutsetning for å i det hele tatt kunne drive fiskeoppdrett.

De tre nevnte prinsippene, skatteevne, effektivitet og nøytralitet, trekker i retning av at alle kostnader som faller innenfor virkeområdet for skatten skal kunne fradragsføres i

⁶³ NOU 2022:20 s. 371

⁶⁴ NOU 2019:18 s. 85

grunnrenteinntekten. Hensynene taler mot å innfortolke en snevrere fradragsrett, med et krav om sammenheng mellom kostnad og produksjon. Ettersom ordlyden i § 19-6 første ledd bokstav a likevel tilsynelatende opererer med et annet tilknytningskrav enn ellers i bestemmelsen, er det naturlig å vurdere om det er noen hensyn som taler i retning av at det bør være slik.

Vurderingen blir dermed om det er noen forhold som tilsier at fradragsretten for driftskostnader skal begrenses slik ordlyden tilsier. En særegen side ved driftskostnader er at disse gjerne er mange flere mindre beløp enn eksempelvis driftsmidler, og det kan derfor være vanskeligere for skattemyndighetene å følge opp at disse er knyttet til området for grunnrenteskatten. Derfor kan et krav om sammenheng med produksjonen gjøre det enklere å vurdere om kostnaden faller inn under grunnrenteskatten, fordi det er et enten eller spørsmål i relasjon til hva som er en vanlig kostnad i produksjonen. Klare grenser bidrar til mindre dokumentasjonsspørsmål. En sannsynliggjøring av at kostnaden faktisk bidrar til inntektserverv innenfor området for grunnrenteskatten kan være mer komplisert. For håndhevingen av skatten vil det derfor være fordelaktig å følge en slags skjemabasert linje for hva som er en fradragsførbar driftskostnad. En løsere fradragsregel kan by på langt flere tvister.

På tross av at mange kostnader kan gjøre det vanskelig å følge opp for skattemyndighetene, er det faktum at det forekommer mange forskjellig driftskostnader i havbruksvirksomheten et argument for at fradragsretten ikke kan avgrenses til hva som er vanlig eller hva som naturlig for selve driften. Driften er komplisert, og kostnadene som pådras vil være mangfoldig. Ettersom produksjonen, tilvekst av fisk, er kompleks, vil det ikke være noen typiske produksjonskostnader. Selv om røkting og fôr er regelmessige kostnader, er det mange flere variabler i oppdrettsvirksomheten. Det er en åpenbar forskjell fra blant annet produksjon av kraft, som omtalt i kapittel 3.8.2 og 3.8.4. Det er ikke en håndfull tradisjonelle kostnader, fordi det vil være mange ulike tiltak som bidrar til verdiskapningen i merdene.

Et annet forhold som kan begrunne en begrenset fradragsregel er å motvirke skattesvik. Dette aktualiserer seg fordi kostnadene har større verdi hvis de kan trekkes fra i

grunnrenteinntekten.⁶⁵ Uten nærmere avgrensning kan det være enklere å fradragføre kostnader som faktisk ikke bidrar til den skattepliktige inntekten. Gjennom en avgrensning med hensyn til selve produksjonen, blir fradragretten begrenset til det som vanligvis skaper den skattepliktige inntekten, altså produksjon av fisk. Skattedirektoratet var også inne på problemstillingen i sitt høringssvar⁶⁶. Problemet med avgrensninger eller sjablongreglene er at faktiske kostnader kan bli utelatt. Det ser ut til at departementet har konkludert med at hensynet til en enkel og etterprøvbar regel ikke overgår hensynet til en riktig regel.

Sammenligningen mellom kostnadssiden og inntektssiden for grunnrenteskatten er et symmetrihensyn som kan trekkes inn. Det er ikke fastsatt noen begrensning i sktl. § 19-5, slik som i § 19-6 første ledd bokstav a, for hvilken inntekt som faller innenfor grunnrenteskatten. Altså finnes det ikke noe vilkår om at inntekten «regulært følger» av produksjonen, for at den skal skattlegges. Det er hele verdiskapingen i sjøfasen som skattlegges, uavhengig av hvor regulær inntektskilden er. Presiseringen er trolig unødvendig for inntektssiden, men kan ha betydning for kostnadssiden i grensespørsmål som knytter seg til fordeling mellom fradrag innenfor og utenfor særskatten. Likevel bør skattegrunnlaget vurderes likt, altså at alle kostnadene og inntektene vurderes likt. En mulig begrunnelse for ordlyden i § 19-6 første ledd bokstav a, kan være at formuleringen er mer praktisk enn rettslig. Altså at det er en presisering av skattens virkeområde fremfor et krav om sammenheng med produksjonen. Sammenlignes fradragretten med det som omfattes av brutto inntekt er det lite som tilsier at det skal gjelde et snevert tilknytningsvilkår.

Et annet spørsmål er om det er noen hensyn som tilsier at det skal være forskjell mellom fradragretten i alminnelig inntekt og fradragretten i grunnrenteskatten. Vurderingen blir dermed om de samme hensyn gjør seg gjeldende. Basert på de grunnleggende hensynene som gjør seg gjeldende i dette skatteregimet, er det grunnlag for å tolke tilknytningsvilkåret ulikt. Formålet med det nye skatteregimet er å omfordele deler av den ekstraordinære avkastningen havbruksaktørene tjener i sjøfasen. I forarbeidene uttrykker departementet at det handler om en overskuddsbasert skatt, og at fradrag gjelder kostnader

⁶⁵ Ravnaas (1999) s. 270

⁶⁶ Høringssvar fra Skattedirektoratet (2023) s. 12 til 13

med tilknytning til grunnrentevirksomheten.⁶⁷ Kostnaden må altså ha tilstrekkelig tilknytning til verdiskapningen som er gjenstand for grunnrenteskatt. Det er dette som er utgangspunktet i § 19-6 første ledd og utgjør forskjellen mellom grunnrenteskatt og den alminnelige skatteretten jf. sktl. § 6-1. Hvorvidt en kostnad er vanlig eller regelmessig har ikke noe med dette formålet å gjøre. Dette taler i retning av at det alminnelige tilknytningsvilkåret bør legges til grunn, uten noe spesielt krav om sammenheng med produksjonsprosessen, men med et krav om tilknytning til grunnrenteskattens virkeområde.

3.7 Hvilken betydning har det at tilknytningsvilkåret er formulert ulikt i § 19-6

Tilknytningsvilkåret «regulært følger av havbruksproduksjonen» brukes ikke i de øvrige fradragsbestemmelsene i sktl. § 19-6 første ledd. Det er bare bokstav a om driftskostnader som oppstiller et krav om at kostnaden må følge «regulært» av «havbruksproduksjonen». I de øvrige bestemmelsene brukes blant annet vilkårene «knyttet til», «innsatsfaktor i», «benyttes i», «anvendes til» og «til bruk i den grunnrenteskattepliktiges virksomhet» for å angi tilknytningskravet. Spørsmålet blir dermed om ulik ordlyd tilsier at det også gjelder ulike tilknytningskrav, eller om fradragsretten innenfor grunnrenteskatten skal vurderes etter samme tilknytningsvilkår.

Et likhetstrekk ved alle tilknytningsvilkårene i § 19-6 første ledd er at det foreligger et krav om tilknytning til selve virkeområdet for grunnrenteskatten. Tilknytningsvilkårene som brukes i første ledd, foruten bokstav a, kan ut fra en alminnelig språklig tolkning av ordlyden tilsi at det ikke gjelder noe snevert tilknytningsvilkår. Det er ikke noe felles vilkår i § 19-6 første ledd om at fradragsretten er avgrenset til hva som er vanlige kostnader. Dette er også lagt til grunn i forarbeidene.⁶⁸ For driftskostnader er det valgt en annen ordlyd, noe som tilsynelatende kan tyde på at det gjelder ulike tilknytningsvilkår. Det faktum at lovgiver har formulert vilkårene ulikt for de enkelte kostnadene kan også støtte opp under konklusjonen om at fradragsreglene er ulike.

⁶⁷ Prop. 78 LS (2022-2023) s. 47

⁶⁸ Prop. 78 LS (2022-2023) s. 47 til 48

Det første spørsmålet blir dermed om tilknytningsvilkåret «regulært følger av havbruksvirksomheten» i bokstav a skal tolkes ulikt fra eksempelvis tilknytningsvilkåret «knyttet til» i bokstav c. Deretter blir spørsmålet hvorfor det eventuelt skal være ulike tilknytningskrav. For driftsmidler er det etter sktl. § 19-6 første ledd bokstav c fastsatt at kostnader «knyttet til flytende oppdrettsanlegg» kan fradragsføres. Nærmere bestemt omfattes eksempelvis «fysiske installasjoner som merder, flytemodul, fôringsmaskin, fôringslager, oppholdsrom, sanitæranlegg og lignende, samt anker, lodd og lignende til forankring», men også andre innretninger som «utelukkende er til bruk i den grunnrenteskattepliktiges virksomhet». Tilknytningsvilkåret som brukes for denne typen kostnader er «knyttet til» og «til bruk i». Ut fra en alminnelig språklig tolkning av ordlyden er det ikke noe som tilsier et særegent tilknytningskrav. Vurderingen blir lik som for alminnelig fradragsrett etter sktl. § 6-1, bare at tilknytningen vurderes opp mot verdiskapningen innenfor området for grunnrenteskatten. Det er heller ingen andre fradragsbestemmelser i bokstav b til k som oppstiller et særlig tilknytningskrav.

Legges det til grunn at det gjelder et snevert tilknytningsvilkår for driftskostnader, men ikke for driftsmidler, blir spørsmålet om dette er lovgivers intensjon. Hvilken forskjell er det ved disse kostnadene som tilsier at det er ulike tilknytningskrav? På den ene siden er det mange flere driftskostnader, og det kan tenkes at grensene er vanskeligere å trekke. Driftsmidlene er ofte større investeringer, og enklere å peke på om det er en nødvendig innsatsfaktor for oppdrettsvirksomheten. I tillegg er det forskjell på forbruk og på erverv.

Selv om det er ulikheter mellom driftskostnader og driftsmidler, pådras begge disse kostnadene for økt inntektserverv innenfor området for grunnrenteskatten. Det betyr at kostnadene i utgangspunktet bidrar likt med hensyn til verdiskapningen. Kanskje er det også mulig å argumentere med at driftskostnader er viktigere for inntjeningen enn erverv av dyre driftsmidler, og at det dermed er sterkere grunn for å godta fradragsføring av driftskostnader enn driftsmidler. Et eksempel på dette er at forskning på lakselus vil, dersom man finner en kur, kunne medføre langt større verdiskapning i laksemerdene enn en ny fôringsmaskin. Det er derfor ikke noe generelt argument for at det skal være større fradragsrett for andre kostnader enn driftskostnader. Den naturlige grensen, i tråd med

lovens formål, bør være å vurdere hvorvidt kostnaden har til formål å bidra til grunnrenteinntekt.

Videre er det uklart hvorfor og hvordan virksomheten skal skille på driftskostnader og andre kostnader. Problemet aktualiserer seg dersom selskap omstruktureres slik at innsatsfaktorene blir leid inn eller kjøpt fra underleverandører, gjerne i samme konsern. Det er ikke uvanlig at den skattepliktige leier inn store deler av driftsmidlene, gjerne merdene i sjøen. Leiekostnaden vil, med unntak av tilfeller der leietaker blir ansett som skattemessig eier⁶⁹, dermed ikke være en kostnad til eget driftsmiddel. Det er dårlig symmetri i lovverket om det da skal være forskjell på fradragsretten når kostnadene egentlig er de samme. Likevel er det ikke sikkert problemstillingen realiserer seg fordi driftsmidler som leies inn kan fradragsføres som driftskostnader, ettersom de fleste driftsmidler også følger regulært av havbruksproduksjonen. På den andre siden er det ikke naturlig å operere med ulike vilkår i lovverket, dersom de innholdsmessig omfatter det samme.

Et eksempel som illustrerer at lovgiver ikke har ment å fastsette ulike tilknytningskrav i § 19-6 første ledd er eksemplet «kostnader til vedlikehold» i § 19-6 første ledd bokstav a. Driftskostnader knyttet til vedlikehold av driftsmidler er omfattet av fradragsretten i bokstav a.⁷⁰ Kostnader til vedlikehold av driftsmidler skal dermed vurderes etter § 19-6 første ledd bokstav a, mens selve ervervet av driftsmidlet er regulert etter bokstav c og d. I forlengelse av vurderingene knyttet til reelle hensyn tidligere i teksten, er det nærliggende å legge vekt på sammenheng i regelverket og at det ikke er naturlig med ulike tilknytningsvilkår for vedlikehold av- og erverv av driftsmidler. Realiteten av at det eventuelt hadde vært et skjerpet tilknytningskrav i bokstav a kunne vært at det gis fradrag for erverv, men ikke for vedlikehold av driftsmidler. Ser man på lovbestemmelsen i § 19-6 første ledd under ett kan det tale i retning av at det gir mest mening å bruke samme tilknytningsvilkår. Tilknytningsvilkårene er formulert ulikt for de forskjellige kategoriene i § 19-6 første ledd. Likevel er det ikke en forskjell på kostnadene som skulle tilsi ulike tilknytningsvilkår. Hensynet til symmetri taler i retning av en lik fradragsrett.

⁶⁹ Prop. 78 LS (2022-2023) s. 58

⁷⁰ NOU 2019:18 s. 150

Et annet eksempel er kostnader til rådgivning, hvor det kan bli ulik fradragsrett basert på om det gjelder rådgivning i forbindelse med kjøp av driftsmidler eller om det gjelder annen rådgivning. Rådgivning, enten det gjelder juridiske, økonomiske eller tekniske forhold, er ikke vanlige innsatsfaktorer for selve produksjonen av fisk. Likevel er dette veldig vanlige kostnader, som kan knytte seg til verdiskapning i oppdrettsvirksomheten i sjøen. Også her vil det være naturlig å si at dette ikke er alminnelig eller regelmessig i relasjon til selve produksjonen, men at kostnaden er pådratt for å øke inntektene innenfor skattens område. Det vil nødvendigvis være mulig at noen av disse kostnadene knytter seg til det som handler om produksjon, men det er ikke sikkert at de «regulært følger av havbruksproduksjonen». Konklusjonen i en sak fra Skatteklagenemnda, som omhandlet denne vurderingen, var at kostnadene ikke kunne fradragføres fordi tilknytningsvilkåret ikke var oppfylt.⁷¹ Det vil være nyanser ved en slik vurdering. Eksempelvis vil en utredning av produksjonsmetoder være nærmere produksjonen enn en juridisk risikovurdering av selskapet. Selv om kostnadene pådras med en hensikt om å drive bedre eller mer effektivt, er det ikke nødvendigvis pådratt som ledd i produksjonen av fisk.

Rådgivningskostnader knyttet til driftsmidler er ofte bakt inn i ervervskostnadene, og kan derfor fradragføres etter § 19-6 første ledd bokstav c dersom de er «knyttet til» anlegget. Det stilles ikke noe krav om at kostnaden er regulær, og det er heller ikke noe tegn til at tilknytningskravet er nærmere avgrenset. På denne måten vil kostnader til rådgivning dermed vanligvis omfattes av fradragsretten.

Kostnader til rådgivning som faller innenfor drift må derimot vurderes etter vilkåret i § 19-6 først ledd bokstav a. Slike kostnader kan knytte seg til undersøkelser, eller utredninger, som ikke nødvendigvis fører til erverv av et nytt driftsmiddel. Det kan vurderes om dette faller inn under ett av lovgivers eksempel, kostnader til «administrasjon». Begrepet administrasjon er nokså vidt, og vil trolig kunne omfatte ulike utredninger. Selv om kostnaden kan kategoriseres som administrasjon er det nærliggende at også slike kostnader må vurderes opp mot tilknytningsvilkåret. Det faktum at lovgiver likevel har valgt at administrasjon «herunder» er omfattet av fradragsretten, kan tilsi at lovgiver ikke har ment at tilknytningskravet skal være så snevert at slike kostnader ikke kan fradragføres. I tillegg taler symmetri i lovverket i retning av at rådgivning bør kunne

⁷¹ SKNS1-2022-18, som er drøftet i kapittel 3.8.2

fradragsføres etter bokstav a ettersom det vil kunne fradragsføres dersom det faller innenfor bokstav c. Ses det på hele § 19-6 første ledd under ett er det i tråd med symmetribetraktninger nærliggende å tolke loven slik at det gjelder ett felles tilknytningsvilkår, uten et skjerpet krav om at kostnaden må ha en spesiell sammenheng med produksjonen.

3.8 Hvordan er tilknytningskravet «regulært følger av» tolket og anvendt i tilsvarende skatteregimer, og hvilken rettslig betydning har dette?

3.8.1 Noen utgangspunkter

Gjennomgangen hittil viser at det ikke er et klart svar på hvordan tilknytningsvilkåret i grunnrenteskatt på havbruk skal tolkes. Derfor kan rettskilder knyttet til tilsvarende skatteregimer benyttes som argument for hvordan bestemmelsen skal tolkes og anvendes. Ved siden av å kopiere argument fra tilsvarende skatteregimer vil symmetri, sammenheng og forutsigbarhet være reelle hensyn som tilsier at like skatteregimer, særlig lik ordlyd, bør tolkes likt. I det følgende vurderes tre tilsvarende skatteregimer: grunnrenteskatt på vannkraft, petroleumsskatt og grunnrenteskatt på vindkraft. Gjennomgående vil fokuset være på hvordan regelen er tolket i disse bestemmelsene, og hva som kan utledes fra dette. Overføringsverdien vurderes løpende.

3.8.2 Grunnrenteskatt på vannkraft

Fradragsretten for driftskostnader i grunnrenteskatt på vannkraft er regulert i sktl. § 18-3 tredje ledd bokstav a nr. 1. Det gis fradrag for «[d]riftskostnader som regulært følger av kraftproduksjonen». Grunnrenteskatt på vannkraft kom inn i skatteloven i 1997, og det har

vært grunnrenteskatt på utnyttelse av vannkraft ved kraftproduksjon i mange år.⁷² Derfor er dette et skatteregime som er mer utprøvd, og det foreligger flere rettskilder.

I forarbeidene presiserer departementet at kravet om at driftskostnader regulært må følge av produksjonen medfører at «[o]mkostninger som ikke har betydning for produksjonen, men som vedrører andre deler av skattyterens virksomhet, f.eks. salg og overføring/distribusjon av kraft, kan ikke trekkes fra».⁷³ Det er altså en vurdering av om oppførelsen er knyttet til produksjonen. Forarbeidsuttalelsen taler i retning av at fradragsretten må vurderes ut fra kostnadenes betydning for produksjonen. Det samme kravet følger ikke av det alminnelige tilknytningsvilkåret i sktl. § 6-1. Likevel er det usikkert om departementet har ment å konkretisere vilkåret rundt skattens virkeområde, som er en viktig avgrensning, eller om de uttrykker et snevert tilknytningsvilkår sett hen til sammenhengen med produksjonen.

I Skatte-ABC har Skattedirektoratet uttalt at fradragsretten skal tolkes og anvendes slik av skattemyndighetene: «[d]riftskostnader som ikke knytter seg til selve kraftproduksjonen, er ikke fradragsberettiget ved fastsettingen av grunnrenteinntekten, selv om kostnadene anses som fradragsberettigede driftskostnader etter sktl. § 6-1. Dette gjelder f.eks. kostnader til organisering av virksomheten, se Skatteklagenemnda i SKNS1-2022-18».⁷⁴ Det interessante i utdraget er at tilknytningen må vurderes opp mot «selve» kraftproduksjonen. En konkret presisering av tilknytningsvilkåret. Dette er fulgt opp i dette utdraget:

«Kostnaden må ha eller få sammenheng med kraftproduksjonen ved kraftverket. Dette oppstiller et snevrere tilknytningsvilkår enn i alminnelig inntekt, noe som har gitt opphav til flere tvister for domstolene.»⁷⁵

Uttalelsene vil legge føringer for forvaltningspraksis, og det er nærliggende å anta at skattemyndighetene vil vurdere kostnaden opp mot «kraftproduksjonen». Uttalelsen kan tolkes slik at første setning avklarer hva Skatteetaten mener med et «snevrere

⁷² Særskatteregimet for vannkraft, Skatteetaten

⁷³ Ot.prp.nr.23 (1995-1996) s. 95 til 96

⁷⁴ Skatte-ABC K-5-10.20

⁷⁵ Særskatteregimet for vannkraft, Skatteetaten

tilknytningsvilkår», altså at det er kravet om «sammenheng med kraftproduksjonen» som medfører at tilknytningsvilkåret er snevrere. Dette taler i retning av at det gjelder et tilknytningskrav utover det alminnelige prinsippet om at kostnaden må være tilknyttet den skattepliktige inntekten jf. § 6-1. I tillegg til at skattemyndighetene praktiserer denne tilnærmingen i sin virksomhet, er det også naturlig å anta at virksomheter innretter seg etter denne publiserte tolkningen. Begge disse to forholdene har rettskildemessig verdi.

Skatteklagenemnda behandlet en sak om fradrag retten for driftskostnader i grunnrenteskatt på vannkraft i SKNS1-2022-18, og kom til at utgifter til juridisk og teknisk gjennomgang av kraftanlegget ikke var fradragsberettiget i sktl. § 18-3 tredje ledd bokstav a nr. 1. Nemnda la følgende til grunn: «av forarbeidene fremgår det at kostnadene må følge ‘regulært’ av kraftproduksjon, og være ‘henførbare’ til verket. Etter sekretariatets vurdering foreligger det en avgrensning av tilknytningskravet også her»⁷⁶. Utdraget viser at nemnda tolket forarbeidene slik at tilknytningskravet er ytterligere avgrenset eller snevert. Nemnda oppsummerte tolkningen av gjeldende rett på denne måten:

«Etter sekretariatets vurdering viser lovens ordlyd, formålet, underrettspraksis, og tidligere administrativ praksis, at det oppstilles et snevert tilknytningskrav etter skatteloven § 18-3 (3) nr. 1 bokstav a. Tilknytningskravet er strengere enn det som finnes i skatteloven § 6-1, og det tilknytningskravet som gjelder for driftsmidler som inngår i friinntekten etter skatteloven § 18-3 (3) nr. 1 bokstav b.»⁷⁷

Dette utdraget fra Skatteklagenemnda tilsier at det er forskjell på fradrag vurdert etter § 6-1 og fradrag vurdert etter § 18-3 tredje ledd nr. 1 bokstav b med hensyn til tilknytningskravet. Spesielt interessant er det at nemnda støtter følgende uttalelse fra skattekontoret: «[s]elv om [kostnaden] må anses å knytte seg til kraftproduksjon som virksomhetsområde, har kostnadene etter kontorets syn ikke tilstrekkelig tilknytning til produksjonen av kraft, og kan heller ikke anses som en ‘driftskostnad’». Utdraget viser at det er forskjell mellom virksomheten generelt og produksjonen av kraft. Det kan derfor konkluderes med at nemnda skiller mellom kostnader knyttet til virksomheten og selve

⁷⁶ SKNS1-2022-18

⁷⁷ Ibid.

produksjonen. Tilknytningsvilkåret er avgrenset til å bare gjelde kostnader til drift, altså produksjon av kraft. Nemndas vurdering har ikke rettslig betydning, men argumentene som oppstilles, og slutningen som trekkes, er i overensstemmelse med en naturlig ordlydstolkning og uttalelser i forarbeidene. Tilknytningen må både vurderes ut fra skattens virkeområde og kravet til sammenheng med selve produksjonen. I tillegg legger nemnda vekt på formålet bak grunnrenteskatten, et uttrykk for reelle hensyn. Nemnda sier likevel ikke noe konkret om hva de legger i dette.

I en sak for Hålogaland lagmannsrett ble det presisert at fradragsretten må vurderes opp mot det spesielle tilknytningskravet. I dommen, LH-2018-75502, under punktet «Skattemessig fradrag» uttalte retten hvordan fradragsretten bør tolkes:

«De opplistede eksemplene viser at driftskostnadene må knytte seg til produksjonen; at det må dreie seg om kostnader som trengs for produksjon av kraft. Lovens videre oppbygging og eksemplifiseringen støtter opp om dette. Konesjonsavgift og eiendomsskatt til kraftverket kan ikke betegnes som kostnader som har sammenheng med produksjonen. Dette forklarer etter lagmannsrettens vurdering at fradragsrett for disse postene er bestemt særskilt i 18-3(3) første ledd nr. 2.»⁷⁸

Et av argumentene i denne dommen er at eksemplene støtter opp under et krav om at kostnaden må ha tilknytning til produksjonen. Slutningen i dommen er at eksemplene underbygger en snever tolkning av tilknytningsvilkåret. I motsatt fall vil det være nærliggende å argumentere med at det ikke gjelder noe snevert tilknytningsvilkår dersom eksemplene som listes opp i lovteksten ikke er nødvendige innsatsfaktorer for selve produksjonen. Overført til problemstillingen i denne oppgaven kan det derfor, sammen med vurderingene i punkt 3.5, argumenteres for at eksemplene i sktl. § 19-6 første ledd bokstav a taler i retning av at det ikke gjelder et spesielt krav om tilknytning til selve produksjonen.

En annen behandling i underrettspraksis som omhandler tilknytningskravet er TOSLO-2015-158718, hvor Oslo tingrett konkluderte slik: «[r]ettskildene trekker etter rettens syn entydig i retning av at fradragsretten er begrenset til driftskostnader som har sammenheng

⁷⁸ LH-2018-75502

med selve produksjonsprosessen». Retten la vekt på hvilke innsatsfaktorer som har betydning for produksjonsprosessen ved tolkningen av § 18-3 tredje ledd bokstav a nr. 1. Dersom tingrettens tolkning av regelverket er riktig, stilles det både et krav til nytte for produksjonen og om kostnaden samtidig er naturlig med hensyn til produksjonen. Selv om dommen har liten rettskildemessig betydning, og dermed ikke kan avgjøre det overordnede spørsmålet i denne oppgaven, tyder det på at ordlyden tilsier en snever tolkning av tilknytningsvilkåret.

I etterarbeid, som oppsummerer hvordan kraftskatteutvalget tolker § 18-3 tredje ledd, har utvalget i NOU 2019:16 lagt til grunn at fradragretten for driftskostnader bør forstås slik:

«Etter dagens regler må driftskostnader ha tilknytning til produksjonen for å komme til fradrag i grunnlaget for grunnrenteskatt, jf. punkt 4.3. Kostnadene avgrenses mot kostnader knyttet til annen type virksomhet enn vannkraftproduksjon. Reglene innebærer en snevrere fradagsrett enn ved beregning av alminnelig inntekt, selv i rene produksjonsselskap som ikke har annet formål enn å drive kraftproduksjon.»⁷⁹

Utvalgets mandat var å «vurdere beskatningen av vannkraftverk»⁸⁰ i Norge, og i den forbindelse har de vurdert gjeldene rett for å ta stilling til eventuelle endringer. Utvalget viser i utdraget ovenfor hvordan de har tolket tilknytningskravet. De presiserer i flere av setningene at det gjelder en vurdering opp mot «produksjonen» eller «vannkraftproduksjon». Dette er presiseringer som taler for en annen vurdering enn etter den alminnelige fradagsretten. Utvalget oppsummerer sin tolkning med å slå fast at det er en «snevrere fradagsrett». Videre bemerker utvalget at «grunnrenteskattens formål er å beskatte avkastningen som vannkraftproduksjon potensielt kan gi. Fradragpostene må dermed begrenses til kostnader som bidrar til dette, nemlig produksjonskostnader». Dette kan tyde på at utvalget legger vekt på formålet, beskatning av det avgrensede skatteområdet, når de legger til grunn at det skal være en snevrere fradagsrett i grunnrenteskatten. Utvalget finner ikke noen grunn for å presisere tilknytningsvilkåret gjennom lov eller forskrift. Likevel er det høyst usikkert om utvalget knytter sine vurderinger til skattens virkeområde eller tilknytningsvilkåret. Det er ikke avklart hvorvidt

⁷⁹ NOU 2019:16 s. 116

⁸⁰ NOU 2019:16 s. 9

selve tilknytningsvilkåret skal være snevert, men det er klart at det gjelder et særegent virkeområde for grunnrenteskatt.

I juridisk teori er fradragsretten for driftskostnader vurdert slik: «[n]år det i sktl. § 18-3, 2. [sic] ledd a nr. 1 kreves at driftskostnadene ‘regulært følger av’ kraftproduksjonen, er dette trolig ment som en avgrensning mot visse typer generalomkostninger som ikke kan henføres til noen bestemt inntektskilde, sml. Rt. 1987 s. 269 (Hydro). Det er altså kun kostnader som bidrar til inntekt ved utnyttelse av vannkraftressursen som kommer til fradrag i grunnlaget for grunnrenteinntekt. Hva som anses som (fradragsberettigede) produksjonskostnader kan by på tvil»⁸¹ Utdraget viser at det i teorien er innfortolket et krav om tilknytning til inntektskilden. Utover dette er det ikke angitt nærmere hva kravet i den aktuelle bestemmelsen innebærer, og det er uttalt at det er usikkerhet rundt hva som er en fradragsberettiget produksjonskostnad. Tvilen tyder på at det i juridisk teori ikke er støtte for å innfortolke et snevert tilknytningsvilkår.

Forutsatt at det gjelder et snevert tilknytningskrav for driftskostnader i grunnrenteskatt på vannkraft, blir spørsmålet hvilken overføringsverdi dette har. Overført til problemstillingen som reises i denne oppgaven, hvilket tilknytningskrav som gjelder for kostnader som fradragsføres i grunnrenteskatt på havbruk, må det vurderes om det også gjelder et særskilt og snevert tilknytningsvilkår innenfor dette skatteregimet. En avgjørende faktor, som taler for at det er en overføringsverdi, er den likelydende lovteksten. Tolkningen av lovteksten, basert på alminnelig språklig forståelse, må nødvendigvis bli den samme.

I tillegg til at det ut fra alminnelig lovtolkning er nærliggende å tolke likelydende ordlyd likt, tilsier også systembetragtning og forutsigbarhet i skatteretten at vilkåret tolkes likt. Havbruksskatteutvalget uttalte at «[m]odellen som flertallet foreslår å innføre er utformet etter mal av grunnrenteskatten for vannkraftverk»⁸², og departementet har gjennomgående i Prop. 78 LS (2022-2023) vist til grunnrenteskatt på vannkraft i vurdering av hvordan grunnrenteskatt på havbruk skulle utarbeides. Forarbeidene tilsier derfor at det var meningen at grunnrenteskatt på havbruk skulle utformes likt som grunnrenteskatt på

⁸¹ Pilgaard (2023) s. 763

⁸² NOU 2019:18 s. 17

vannkraft. Ettersom grunnrenteskatt på havbruk er utviklet etter mønster fra sktl. § 18-3 vil tolkninger fra dette skatteregiment også være relevant for tolkning av sktl. § 19-6.

I tillegg til symmetri er også forutsigbarhet et argument for at fradragsretten i de enkelte bestemmelsene bør tolkes likt. Uten spesielle holdepunkter for annet vil det være nærliggende å ta utgangspunkt i at en likelydende ordlyd betyr det samme. På den andre siden må regelen leses i relasjon til det aktuelle området man operer innenfor.

Argumentene og tolkningene fra vannkraft er overførbare i den grad de også passer for havbruksvirksomhet.

Symmetri i regelverket er også i tråd med nøytralitetshensynet, at skattereglene ikke bør påvirke forretningsmessige valg.⁸³ Lovverket bør være nøytralt utformet, for å unngå atferdsendringer basert på skattefordeler. Et forenklet eksempel er at det ikke bør være gunstigere å investere i havbruk fremfor vannkraft fordi det i grunnrenteskatt på havbruk er en større fradragsrett.

Selv om grunnrenteskatt på vannkraft er brukt som en modell for grunnrenteskatt på havbruk, er det et poeng at det ikke kommer frem av forarbeidene til sktl. § 19-6 første ledd hvorvidt det gjelder et krav om tilknytning til selve produksjonen. Som følge av at spørsmålet om fradragsretten for grunnrenteskatt på vannkraft har vært omdiskutert og omtvistet i flere saker før grunnrenteskatt på havbruk ble utarbeidet, ville det vært naturlig at lovgiver presiserte denne uklarheten, enten i forarbeidene eller lovteksten. På den ene siden kan manglende betraktninger om tema være en indikasjon på at fradragsretten for driftskostnader skal tolkes likt som andre kostnader. På den andre siden er det vanskelig å legge vekt på slike tolkninger, ettersom det er få holdepunkter for å vurdere hva lovgiver har ment med å ikke inkludere noen betraktninger om tema. Det kan også være at lovgiver har oversett problemstillingen.

Bestemmelsene bygger i stor grad på de samme hensynene. Det handler om beskatning av grunnrente, og poenget er å beskatte nettoinntekten. Likevel må det innvendes at det er vesentlig forskjell på vannkraft og havbruk, ettersom produksjonen er veldig ulik. Havbruk på den ene siden innebærer en komplisert drift, med svært mange ulike

⁸³ Zimmer (2021) s. 31

kostnader, som drøftet i kapittel 3.6. Vannkraft på den andre siden har ikke like mange innsatsfaktorer som kan være fradragsberettiget. I tillegg oppstilles det langt flere krav til hvordan driften av et oppdrettsanlegg foretas, ref. krav i akvakulturdriftsforskriften, fordi det handler om levende fisk. På bakgrunn av de ulike hensynene som gjør seg gjeldende og produksjonens natur er det ikke selvsagt at fradragsretten skal være lik.

Dersom bestemmelsene skal tolkes likt, og det legges vekt på symmetri i lovverket, blir spørsmålet om tolkningen av regelverket for grunnrenteskatt på vannkraft er riktig. Den rettslige verdien av sammenligningen beror på om det faktisk oppstilles et skjerpet tilknytningskrav for driftskostnader i dette skatteregimet. Det enkleste svaret er at dette ikke er rettslig avklart, ettersom det ikke finnes høyesterettspraksis som vurderer vilkåret. Likevel er det som gjennomgått ovenfor flere kilder som taler i retning av at tilknytningsvilkåret er tolket innskrenkende, og at fradragsretten avgrenses mot irregulære kostnader sett hen til produksjonen. På den andre siden er dette langt fra sikker rett, og det er lagt til grunn i eksempelvis juridisk teori at grensen for hva som kreves av tilknytning til produksjonen er usikker.⁸⁴ Spørsmålet må avklares i retten eller presiseres i lovtekst eller forskrift, før det med sikkerhet kan konkluderes med at tilknytningsvilkåret skal tolkes snevert.

3.8.3 Petroleums-skatt

Grunnrenteskatt på petroleumsvirksomhet ble innført allerede i 1975. Hensynet bak skatten den gang var at petroleumsressursene og gevinsten fra disse skulle tilfalle det norske folk.⁸⁵ Prinsippene som ligger til grunn for petroleums-skatten er de samme som i de nyere grunnrenteskatteregimene. Fradragsretten i petroleums-skatteloven § 3 første ledd bokstav b omfatter «rørledning og produksjonsinnretning med de installasjoner som er en del av eller tilknyttet slik innretning». Bestemmelsen avgrenser hva som kan fradragsføres, men tilknytningsvilkåret er ikke likelydende med det som finnes i de øvrige skatteregimene. Ordlyden ligner på det tilknytningsvilkåret som er lagt til grunn i sktl. § 6-1. Likevel må fradragsretten leses i lys av området for petroleums-skatten jf. petroleums-skatteloven §§ 1 og 5. Det kan derfor legges til grunn at fradrag i

⁸⁴ Pilgaard (2023) s. 763

⁸⁵ Ot.prp.nr.26 (1974-1975) s. 21

petroleumsskatt må vurderes opp mot området for skatten, uten at det er nærliggende å innfortolke et snevert tilknytningsvilkår.

Bestemmelsens ordlyd er ikke likelydende som fradragsretten for grunnrenteskatt på havbruk, og tolkningene har derfor ingen direkte overføringsverdi. Likevel er det bærende hensynet, å skatte den ekstraordinære avkastningen, likt i begge skatteregimene. Dette taler i retning av at tolkninger i lys av formålsbetraktninger i stor grad blir like. I en avgjørelse fra Klagenemnda for oljeskatt, inntatt i Utv-1981-676, som gjaldt et spørsmål om utvinningsbegrepet, ble det lagt vekt at petroleumsskatt er en hard skatt, og at nemnda derfor var tilbakeholden med å utvide skattens virkeområde. Et tilsvarende hensyn gjelder også for grunnrenteskatt på havbruk, selv om skattesatsen er lavere. Det bør utvises forsiktighet med hensyn til å utvide skatten, eller i dette tilfellet innskrenke fradragsregelen. Dette har også god støtte i formålet om å treffe netto gevinst.

Oppfatningen i juridisk teori⁸⁶, med henvisning til praksis fra skatteforvaltningen, er at tilknytningsvurderingen omhandler utvinningsvirksomheten. Gjeldende oppfatning er at det gjelder et snevert anvendelsesområde for skatten, men det er ikke noen tegn til samme avgrensning som i grunnrenteskatt på havbruk. Det oppstilles ikke noe direkte krav om sammenheng mellom kostnad og produksjon, men fradragsretten må vurderes ut fra om kostnaden inngår i utvinningsvirksomheten. Overført til grunnrenteskatt på havbruk er det naturlig å også legge størst vekt på skillet mellom det som faller innenfor og det som faller utenfor anvendelsesområdet, og at vurderingen av om kostnaden er regulær sett opp mot produksjonen ikke er så sentral.

3.8.4 Grunnrenteskatt på landbasert vindkraft

Stortinget har nylig vedtatt en grunnrenteskatt på landbasert vindkraft. Fradragsretten for driftskostnader i grunnrenteskatt på landbasert vindkraft følger av sktl. § 18-10 tredje ledd bokstav a nr. 1, og tilknytningsvilkåret er formulert slik: «[d]riftskostnader som regulært følger av vindkraftproduksjonen». Departementet har i den forbindelse gitt en gjennomgang av hvordan fradragsbestemmelsen for driftskostnader innenfor skatteregimet skal tolkes i proposisjonen:

⁸⁶ Fløystad (2023) note 66

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

Departementet fastholder derfor forslaget om et tilknytningskriterium for fradragsberettigede kostnader i grunnrenteskatten for landbasert vindkraft som svarer til kriteriet i grunnrenteskatten for vannkraft. Den foreslåtte ordlyden om fradrag for driftskostnader som regulært følger av vindkraftproduksjonen, fastholdes. Dette inkluderer arbeidslønn og andre personalkostnader, kostnader til vedlikehold, forsikring, administrasjon og andre produksjonskostnader som er henførbare til kraftanlegget. Andre driftskostnader som virksomheten har, men som ikke knytter seg til selve kraftproduksjonen, vil ikke være fradragsberettiget i grunnrenteskatten. Et eksempel på dette er kostnader ved organisering av virksomheten»⁸⁷

Ut fra disse forarbeidene kan det utledes at ordlyden i lovbestemmelsen tilsier et krav om sammenheng med produksjonen, og departementet legger vekt på at grunnrenteskatten bør tolkes og anvendes likt som i vannkraftsbeskatningen. Departementet viser også at det er forskjell på fradragsretten i den alminnelige fradragsretten etter sktl. § 6-1 og fradragsretten for driftskostnader i grunnrenteinntekt. Det avgjørende argumentet som

⁸⁷ Prop. 2 LS (2023-2024) s. 42

departementet trekker frem er forskjellen som kommer til syne i lovteksten, altså et svært viktig poeng.

I siste setning av utdraget ovenfor står det spesifikt at departementet mener kostnader til organisering av virksomhet ikke er omfattet av fradragsretten for driftskostnader.⁸⁸ Det gis ikke noe nærmere begrunnelse for valget, men det må trolig ha en sammenheng med at departementet anser dette som en kostnad uten tilstrekkelig tilknytning til selve produksjonen. Spørsmålet blir om det samme også skal gjelde for grunnrenteskatt på havbruk. Dette er vanlige kostnader for oppdrettsselskapene, og kanskje særlig etter dette regelverket trådte i kraft. Selv om begrepet organisering kan bety ganske mye, og kanskje faller inn under eksemplet «administrasjon» i sktl. § 19-6 første ledd bokstav a, er dette et eksempel på kostnader som er knyttet til virksomheten, men ikke selve produksjonen. Eksemplet viser betydningen av hvordan tilknytningsvilkåret skal tolkes.

Departementet har i utdraget ovenfor knyttet eksemplet opp mot det snevre tilknytningsvilkåret, og legger vekt på at det ikke knytter seg til selve produksjonen.⁸⁹ Fremstillingen i denne oppgaven tyder på at tilknytningsvilkåret for grunnrenteskatt på havbruk ikke skal tolkes så snevert. Derfor kan det være mer rom for å godta en utvidet tolkning av eksemplet «administrasjon», og anse kostnadene til organisering som fradragsberettiget. På den andre siden kan fradragsretten også være avskjær fordi organiseringen ikke har betydning for verdien som opptjenes i merdene, altså verdiskapning som skattlegges i grunnrenteskatten. Hvorvidt fradragsretten skal godtas etter bokstav a er uklart, men utdraget fra forarbeidene til landbasert vindkraft er ikke et avgjørende argument for å konkludere med at kostnadene ikke kan fradragsføres.

Grunnrenteskatt på vindkraft ble innført etter grunnrenteskatt på havbruk, men kommer relativt nært i tid. Det er derfor naturlig at lovgiver har tenkt likt ved utforming av disse to skatteregimene. Likevel kan det tenkes at lovgiver har sett forskjellen på disse typene av virksomhet, og konkludert med at det gjelder et behov for en avgrensning av fradragsretten for driftskostnader i grunnrenteskatt på vindkraft, men ikke for grunnrenteskatt på

⁸⁸ Prop. 2 LS (2023-2024) s. 42

⁸⁹ Ibid.

havbruk. Derfor er ikke forarbeidsuttalelsene gjengitt ovenfor like overførbare til grunnrenteskatt på havbruk.

3.9 Kan tilknytningsvilkåret tolkes i strid med alminnelig språklig forståelse av ordlyden?

Ordlyden i sktl. § 19-6 første ledd bokstav a tyder på at tilknytningsvilkåret for driftskostnader bygger på et krav om sammenheng mellom kostnad og havbruksproduksjonen. Likevel viser gjennomgangen ovenfor at det er flere argumenter som taler mot å innfortolke et slikt krav i grunnrenteskatt på havbruk, og at dette heller ikke var lovgivers intensjon. Selv om flere av de gjennomgåtte rettskildene nevnt ovenfor kan tyde på at det ikke gjelder et snevert tilknytningsvilkår, er lovteksten en tungtveiende rettskilde⁹⁰, og lovgivningsmyndigheten er tillagt Stortinget jf. Grunnloven § 75 bokstav a. Ordlyden og naturlig ordlydstolkning er derfor avgjørende for spørsmålet om hva som er gjeldende rett. Samtidig kan de nevnte kildene omtalt ovenfor tale i retning av at lovteksten skal tolkes i vid forstand, på tross av det en isolert språklig tolkning taler for. Uttalelsene i forarbeidene, vurderingen fra Skattedirektoratet, juridisk teori og reelle hensyn kan tyde på at det ikke er noe snevrere tilknytningsvilkår for driftskostnader i grunnrenteskattepliktig virksomhet enn det som følger av hovedregelen i den alminnelige skatteretten jf. sktl. § 6-1.

Funnene i oppgaven taler i retning av at det alminnelige tilknytningsvilkåret i § 6-1 kommer til anvendelse. Dette kan trolig begrunnes i en utvidende tolkning av ordlyden. Uavhengig av tilknytningsvilkåret, som var vurderingen i denne oppgaven, må kostnadene som fradragsføres i grunnrenteinntekt være innenfor skatteregimets virkeområde.

⁹⁰ Boe (2010) s. 275

Litteraturliste

Lover og forskrifter

Akvakulturdriftsforskriften (2008)	Forskrift 17. juni nr. 822 om drift av akvakulturanlegg
Grunnloven (1814)	Lov 17. mai 1814. Kongeriket Norges Grunnlov.
Petroleumsskatteloven (1975)	Lov 13. juni 1975 nr. 35 om skattelegging av undersjøiske petroleumforekomster mv.
Skatteloven (1999)	Lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt.
Stortingets skattevedtak (2023)	Sttingsvedtak om skatt av inntekt og formue mv. for inntektsåret 2024

Forarbeid og etterarbeid

Ot.prp.nr.26 (1974-1975)	Om lov om skattlegging av undersjøiske petroleumforekomster m.v.
Ot.prp.nr.23 (1995-1996)	Skattlegging av kraftforetak
Ot.prp.nr.86 (1997-1998)	Ny skattelov
NOU 2019:16	Skattlegging av vannkraftverk
NOU 2019:18	Skattlegging av havbruksvirksomhet

NOU 2022:20

Et helhetlig skattesystem

Prop.78 LS (2022–2023)

Grunnrenteskatt på havbruk

Prop. 2 LS (2023-2024)

Grunnrenteskatt på landbasert vindkraft

Høyesterettspraksis

Rt.1931 s. 772

Rt. 1952 s. 31

Rt. 1974 s. 976

Rt. 1981 s. 256

Rt. 1990 s. 1143

Rt. 1993 s. 66

Rt. 1996 s. 1629

Rt. 1998 s. 1756

Rt. 2008 s. 794

Rt. 2012 s. 744

Rt. 2015 s. 1068

HR-2018-580-A

HR-2020-2200-A

Underrettspraksis

TOSLO-2015-158718

LH-2018-75502

THOD-2024-155952

Skatteforvaltning

Utv-1981-676

SKNS1-2022-18

Skatte-ABC 2023-24, Skatteetaten, URL:

<https://www.skatteetaten.no/globalassets/rettskilder/handboker/skatte-abc/skatteabc-2023-24.pdf> (lest 26. april 24)

Særskatteregimet for vannkraft, Skatteetaten, URL:

<https://www.skatteetaten.no/bedrift-og-organisasjon/rapportering-og-bransjer/bransjer-med-egne-regler/vannkraftverk/store-vannkraftverk/sarskatteregimet-for-vannkraft/> (lest 19. februar 24)

Juridisk teori

Aarbakke, Magnus, *Skatt på inntekt*, 4. utg., Universitetsforlaget 1990

Boe, Erik, *Innføring i juss*, 4. utg., Aschehoug 2010

Fløystad, Torstein, *Kommentar til lov om skattlegging av undersjøiske petroleumsforekomster mv.*, Gyldendal, Rettsdata 2023

Fredriksen, Ola, «Høyesteretts anvendelse av ligningspraksis som rettskilde», *Skatterett* 2008/3, *Juridika*:

<https://juridika.no/tidsskrifter/skatterett/2008/3/artikkel/fredriksen> (lest 12. februar 2024)

Håvard Kjærstad, «Forvaltningspraksis som rettskilde – belyst med praksis fra ett eller flere forvaltningsområder», *Jussens Venner* 2003/3, *Juridika*:

<https://juridika.no/tidsskrifter/jussens-venner/2003/3/artikkel/kj%C3%A6rstad> (lest 12. februar 2024)

Lackner, Elisabeth Josefine, «Forskning», *Store norske leksikon*, 11. desember 2023,

<https://snl.no/forskning>, (lest 01.05.2024)

Nilstun, Carina, «Regulær», *Store norske leksikon*, 8. november 2021,

<https://snl.no/regulær>, (lest 12. februar 2024).

Pilgaard, Marius og Zimmer, Frederik (red.), «Kraftbeskatning», *Bedrift, selskap og skatt: skattlegging av næringsdrivende, selskaper og eiere*, 8 utg., Universitetsforlaget 2023

Ravnaas, Ernst et al., *Kraftverkbeskatning*, Cappelen akademisk forl. 1999

Skar, Henrik, «Tilknytningsvilkåret i sktl. § 6-1 (1)», *Skatterett* 2021/1, *Juridika*:

<https://juridika.no/tidsskrifter/skatterett/2021/1/artikkel/skar> (lest 12. februar 2024)

Stoveland, Per Helge, *Kommentar til lov om skatt av formue og inntekt*, Gyldendal, Rettsdata 2023

Torvanger, Even og Zimmer, Frederik (red.), «Havbruk», *Bedrift, selskap og skatt: skattlegging av næringsdrivende, selskaper og eiere*, 8. utg., Universitetsforlaget 2023

Zimmer, Fredrik, *Lærebok i skatterett*, 9. utg., Universitetsforlaget 2021

Zimmer, «Høyesterettsdommer i skattesaker 2015», Skatterett 2016/3 Juridika:
<https://juridika.no/tidsskrifter/skatterett/2016/3/artikkel/zimmer> (lest 12. februar 2024)

Det Norske Akademis Ordbok, «regelrett», URL:
<https://naob.no/ordbok/regelrett> (lest 26. april 24)

Høringsnotat og hørings svar

Høringsnotat Grunnrenteskatt på havbruk, Finansdepartementet, URL:
<https://www.regjeringen.no/contentassets/dfe403fd8a8b4d40af2165583e25c747/horingsnotat-grunnrenteskatt-pa-havbruk.pdf> (lest 12. februar 24)

Hørings svar fra Kverva AS 03.01.2023, Regjeringen.no, URL:
<https://www.regjeringen.no/no/dokumenter/horing-grunnrenteskatt-pa-havbruk/id2929159/?uid=8227b518-2baf-4181-bd5f-be0e8a2eb8e3> (lest 19. februar 24)

Hørings svar fra Skattedirektoratet 03.01.2023, Regjeringen.no, URL:
<https://www.regjeringen.no/no/dokumenter/horing-grunnrenteskatt-pa-havbruk/id2929159/?uid=f15adb39-f4ef-44aa-a17a-ba06d8f8c01b> (lest 19. februar 24)