



Advokatene i KPMG AS
P.O. Box 7000 Majorstuen
Sørkedalsveien 6
N-0306 Oslo

Telephone +47 04063
Fax +47 21 09 29 45
Internet www.kpmg.no
Enterprise 935 174 627 MVA

Memo

Til Energi Norge v/ Magne Fauli

Dato 4. februar 2019

Fra Trond H. Thorvaldsen
Jan Erik Greni

Ref MF

Ansvarlig advokat: Per Daniel Nyberg

cc

Samordning av eiendomsskatt og konsesjonsbaserte ordninger mot de statlige skattene

1. Bakgrunn og konklusjon

I forbindelse med at det er satt ned et utvalg for å vurdere gjeldende regelverk for beskatning av vannkraftverk har Energi Norge gitt flere innspill til utvalget i dokument av 26. november 2018.

Finansdepartementer har i mandatet for kraftskatteutvalget uttrykt at:

"Utvalget bes om å gjøre en helhetlig vurdering av kraftverksbeskatningen. Hovedoppgaven er å vurdere om dagens vannkraftbeskatning hindrer at samfunnsøkonomisk lønnsomme tiltak i vannkraftsektoren blir gjennomført. "

Finansdepartementet synes å være av den oppfatning at eventuelle vridningseffekter av skattesystemet på investeringsbeslutninger skyldes de kommunale skattene og de konsesjonsbaserte ordningene. I brev til Stortinget den 27. januar 2017 skriver finansministeren i svar på spørsmål 533 fra Kjell-Idar Juvik følgende:

"Eiendomsskatten for vannkraftanlegg virker negativt på incentivene til å investere i samfunnsøkonomisk lønnsomme kraftprosjekter. [...] Ikke bare eiendomsskatten, men også blant annet ordningene med konsesjonskraft og konsesjonsavgift, kan føre til at prosjekter som var lønnsomme før skatt blir ulønnsomme etter skatt."

Energi Norge har i brev av 26. november gitt innspill om at eiendomsskatt og konsesjonsbaserte ordninger kan samordnes mot de statlige skattene, dvs. skatt på alminnelig inntekt og grunnrenteskatt. En samordning som foreslått vil langt på vei nøytralisere eventuelle vridningsvirkninger fra de kommunale ordningene, og være et av flere virkemidler for å oppnå et mer

nøytralt skattesystem. Vridningsvirkningene som ligger i dagens utforming av grunnrente påvirkes imidlertid ikke. Forslaget vil ikke påvirke vertskommunenes inntekter.

Konsesjonsavgift og eiendomsskatt er i dag fradragberettigede kostnader i alminnelig inntekt og grunnrenteinntekt, samt i beregningsgrunnlaget for eiendomsskatt. Kraft avstått til kommuner og fylkeskommuner i form av konsesjonskraft prises til faktisk oppnådd pris ved skatteberegningen av alle de nevnte skattarter.

Energi Norge har foreslått at netto kostnad ved eiendomsskatt og konsesjonsavgift skal komme til fradrag i utlignet skatt etter modell av naturressursskatten fremfor å komme til fradrag som driftskostnad i skattegrunnlaget. Naturressursskatten, som i dag kan samordnes mot skatt på alminnelig inntekt, foreslås videre samordnet også mot grunnrenteskatt. I tillegg er det foreslått å anse forskjellen mellom markedsverdi på konsesjonskraftleveranser og faktisk oppnådd pris som en verdioverføring til kommunene som også skal komme til fradrag i utlignet skatt.

Når dagens regime ikke er fullt ut nøytralt, kan det blant annet bety at kraftforetakene ikke i tilstrekkelig grad kompenseres for kostnadene som oppstår ved kraftproduksjon. Ved en samordning som foreslått, vil kraftselskapene oppnå fradrag krone for krone for eiendomsskatt og konsesjonsbaserte ordninger framfor skatteverdien av inntektsfradragene som er dagens løsning. Når samordningen ikke bare skal skje mot skatt på alminnelig inntekt, men også mot grunnrenteskatt, vil det i større grad sikre effektiv nøytralitet.

Formålet med dette notatet er å vise hvordan forslaget kan gjennomføres i praksis. Vi har vurdert samordning både etter en bruttometode og en nettometode opp mot den enkelte kommunale ordning. Begge metodene synes gjennomførbare i praksis, men nettometoden framstår generelt for oss som den foretrukne. Metoden synes både enklest å gjennomføre og anvende. I tillegg vil den ikke påvirke størrelsen på de ulike beregningsgrunnlagene, herunder eiendomsskattegrunnlaget. Behovet for lovendringer blir også mindre med denne metoden.

I punkt 2 omtales naturressursskatten som allerede i dag blir samordnet mot skatt på alminnelig inntekt, og som derved ikke reiser store spørsmål med hensyn til praktisk gjennomføring av samordning. Konsesjonsavgift omtales i punkt 3, eiendomsskatt i punkt 4 og konsesjonskraft i punkt 5. En oppsummering følger i punkt 7.

2. Naturressursskatt

Etter gjeldende rett kommer naturressursskatten til fradrag krone for krone i utlignet skatt på alminnelig inntekt, og er i realiteten en kommunefordelingsskatt. Ubenyttet naturressursskatt fremføres med en rente som fastsettes årlig av Finansdepartementet. Energi Norge foreslår at naturressursskatten også skal kunne samordnes med grunnrenteskatten.

Ved innføringen av kraftskattereformen skulle naturressursskatten komme til fradrag i utlignet skatt på grunnrenteinntekt. Dette ble imidlertid raskt endret. Endringen var begrunnet i praktiske problemer med en slik samordning.

På innføringstidspunktet var regelen at både grunnrenteskatt og naturressursskatt skulle komme til fradrag ved beregning av eiendomsskattegrunnlaget for det enkelte kraftverk. Etersom naturressursskatten skulle samordnes mot grunnrenteskatten, ble det i

Nasjonalbudsjettet for 1997 vist til at selskapene ville få dobbelt fradrag dersom begge skattene var fradragsberettiget fullt ut i grunnlaget for eiendomsskatten. Det ville ført til en betydelig reduksjon i eiendomsskatten til kommunene. For å ta høyde for dette måtte det i eiendomsskatteberegningen bare gis fradrag for det høyeste av naturressursskatten og grunnrenteskatten for det enkelte kraftverk. Siden samordningen måtte skje på foretaksnivå, var det i så fall behov for fordelingsnøkler for å spre det høyeste av samlet naturressursskatt og grunnrenteskatt tilbake igjen på det enkelte kraftverk.

Dette ble ansett å være for komplisert, og man falt isteden ned på at naturressursskatten skulle samordnes mot skatt på alminnelig inntekt. I tillegg ble reglene for beregning av eiendomsskattegrunnlaget endret slik at naturressursskatten likevel ikke skulle komme til fradrag der.

Vi oppfatter at hovedproblemet med en samordning mellom naturressursskatt og grunnrenteskatt var praktiske problemer knyttet til beregningen av eiendomsskattegrunnlaget fordi det forelå fradrag for både naturressursskatten og grunnrenteskatten i beregningsgrunnlaget. Når dette ble endret, foreligger det ikke lenger fare for dobbelt fradrag i eiendomsskatteberegningen. Noe behov for å fordele ut verdier på den enkelte kraftverk etter en foretakssamordning, synes derfor ikke å foreligge. Vi kan heller ikke se andre praktiske hindringer for at naturressursskatten også samordnes med grunnrenteskatt.

3. Konsesjonsavgift

3.1 Innledning

Kraftverkseieren betaler årlige konsesjonsavgifter både til de berørte kommunene og til staten. NVE beregner og fordeler konsesjonsavgiftene mellom kommunene.

Konsesjonsavgift er behandlet som en fradragsberettiget driftskostnad både ved beregning av alminnelig inntekt, grunnrenteinntekt og grunnlag for utskrivning av eiendomsskatt.

En samordning av konsesjonsavgift mot grunnrenteskatt og skatt på alminnelig inntekt kan tenkes gjennomført etter to hovedprinsipper;

- A) Fradrag krone mot krone i samlet skatt kombinert med at avgiften fjernes som inntektsfradrag i beregningsgrunnlagene for alminnelig inntekt og grunnrenteinntekt. Dette fordrer i tillegg særskilte tilpasninger i eiendomsskattegrunnlaget. (Bruttosamordning)
- B) Fradrag krone mot krone i samlet skatt for den delen av konsesjonsavgiften det ikke er innrømmet inntektsfradrag for i alminnelig inntekt og grunnrenteinntekt. Dette kan gjøres uten at beregningsgrunnlagene påvirkes. (Nettosamordning)

3.2 Bruttosamordning

En samordning av konsesjonsavgiften (bruttobeløpet) krone for krone i skatt på alminnelig inntekt og grunnrenteskatt, fordrer at dagens inntektsfradrag fjernes fra beregningsgrunnlagene for alminnelig inntekt og grunnrenteinntekt. Et grunnleggende vilkår for fradrag i begge beregningsgrunnlagene er at det er pådratt en kostnad, dvs. det må foreligge en oppofrelse. Det kan vanskelig foreligge en oppofrelse dersom staten kompenserer kraftselskapene for den

betalte konsesjonsavgiften til kommunene gjennom motregning i statskatt. I den grad det et enkelt år ikke er tilstrekkelig betalbar skatt for full samordning, foreslår vi at ubenyttet konsesjonsavgift kan framføres med rente til et senere inntektsår etter mønster av ordningen for naturressursskatt, se nedenfor.

Beregningen av eiendomsskattegrunnlaget vil også bli påvirket. Eiendomsskattegrunnlaget skal etter gjeldende regler reduseres for driftsutgifter, konsesjonsavgift, eiendomsskatt og grunnrenteskatt.

På tilsvarende måte som i grunnrenteinntekten og av hensyn til konsekvens i regelverket, vil det ikke lenger være grunnlag for fradragsføring av konsesjonsavgiften som en kostnad i eiendomsskattegrunnlaget idet avgiften kompenseres av staten. Dette vil isolert sett medføre en økning av eiendomsskattegrunnlaget.

På den annen side, dersom det ikke lenger skal gis fradrag for konsesjonsavgift (og eiendomsskatt) i beregningen av grunnrenteinntekten, vil det føre til en høyere grunnrenteskatt og dermed et høyere fradrag i eiendomsskatteberegningen. Dette vil isolert sett medføre en reduksjon av eiendomsskattegrunnlaget.

I sum vil en endring som forespeilet øke eiendomsskattegrunnlaget, idet reduksjon av fradragsberettigede driftskostnader overstiger skatteeffekten av disse. På grunn av maksimums- og minimumsgrensene i eiendomsskatteformen antar vi likevel, dog på usikkert grunnlag, at effekten vil være beskjeden.

Skal endringen være fullstendig nøytral for eiendomsskatteformål vil det både måtte finne sted en justering av fradragsberettiget grunnrenteskatt i grunnlaget for utskrivning av eiendomsskatt, samt en særskilt tilpasning for at fradragene for konsesjonsavgift og eiendomsskatt er fjernet sammenlignet med beregningen av grunnrenteinntekt. Det vil også måtte foretas en korrigerende av at konsesjonskraftvolumet evt. er priset til spot, se nedenfor. Vi har ikke vurdert slike justeringer i detalj, men konstaterer at dette vil øke kompleksiteten ved en samordning basert på bruttometoden.

3.3 Nettosamordning

En samordning kan også skje ved at det i tillegg til dagens inntektsfradrag, gis fradrag i skatt for den delen av konsesjonsavgiften det ikke er innrømmet inntektsfradrag for i alminnelig inntekt og grunnrenteinntekt (nettobeløpet). Fordelen med denne løsningen er at beregningsgrunnlagene ikke vil påvirkes.

For 2019 er samlet marginal skattesats 59 %. Restkostnaden på 41 % som vannkraftprodusentene dekker etter gjeldende regler, vil med dette forslaget kunne samordnes mot de betalbare overskuddsskattene.

Vi nevner at effektiv (betalbar) grunnrenteskatt kan bli lavere f.eks. på grunn av anvendelse av fremførbar negativ grunnrenteinntekt i samme kraftverk eller ved andre kraftverk i selskapet (eller konsernet). Konsekvensen blir lavere betalbar skatt, og dermed lavere grunnlag for samordning av skatter. Dette aktualiserer spørsmålet om behandlingen av ubenyttede skattefradrag, se nedenfor.

3.4 Anbefalt metode for samordning

Bruttosamordning er gjennomførbar og en aktuell metode å anvende. Dette gjelder særlig dersom en aksepterer konsekvensene av de endringene som må gjøres blant annet med den følge at eiendomsskattegrunnlaget trolig vil øke.

Dersom bruttometoden ønskes anvendt på en slik måte at eiendomsskattegrunnlaget ikke påvirkes, må det foretas tilpasninger som vil gjøre samordningen mer komplisert, og som vil kunne løsrive beregningen av eiendomsskattegrunnlaget i større grad fra beregningen av grunnrenteinntekt.

Det synes etter dette som om nettosamordning vil være den enkleste og mest praktikable løsningen, idet dette alternativet vil medføre behov for færrest lovendringer og tilhørende skjemaendringer. Inntektsberegningene og eiendomsskattegrunnlaget beholdes uendret, og kompliseres ikke.

3.5 Hensynet til skattemyndighetenes kontroll og praktisk gjennomføring

Kraftprodusentene mottar årlig oppgave fra NVE over konsesjonsavgift pr. kraftverk (og pr. kommune). Det vil følgelig være enkelt for skatteetaten å kontrollere at det ikke er krevet uriktig fradrag. Denne kontrollen vil være den samme, uavhengig av om konsesjonsavgiften er fradragsberettiget i grunnrenteinntekten (som i dag), eller om den skal komme til fradrag i utliknet grunnrenteskatt.

Ettersom konsesjonsavgiften ikke skrives ut av skatteetaten kan det vurderes å forskriftsfeste at oversikt over konsesjonsavgift pr. kraftverk skal følge ligningsoppgavene som pliktig vedlegg. Konsesjonsavgiften er i dag spesifisert i RF 1153 post 132, og er derfor en identifiserbar størrelse, som ikke berøres dersom nettosamordning benyttes. Beløpet i post 132 kan flyte direkte videre i RF-1151 som danner grunnlag for skatteberegningen, og derfra videre til skatteoppgjøret på samme måte som naturressursskatt.

4. Eiendomsskatt

4.1 Innledning

Eiendomsskatt er på samme måte som konsesjonsavgift en fradragsberettiget driftskostnad ved beregning av alminnelig inntekt, grunnrenteinntekt og ved beregning av grunnlaget for utskrivning av eiendomsskatt.

En samordning av eiendomsskatten med grunnrenteskatt og skatt på alminnelig inntekt kan etter vårt forslag både gjennomføres etter en brutto- og nettometode på samme måte som vurdert for konsesjonsavgiften.

Også for eiendomsskatt vil nettosamordning være den enkleste formen for samordning, idet dette alternativet vil medføre behov for færrest lovendringer og tilhørende skjemaendringer. Inntektsberegningene beholdes uendret, og kompliseres ikke.

Som nevnt vil denne metoden heller ikke berøre kommunenes eiendomsskattegrunnlag slik tilfelle kunne vært med bruttosamordning.

4.2 Hensynet til skattemyndighetenes kontroll og praktisk gjennomføring

I skjema for beregning av grunnrenteinntekt spesifiseres betalt eiendomsskatt pr kraftverk. I RF-1153 for inntektsåret 2017 ble eiendomsskatten ført i post 133.

Det er skatteetaten som fastsetter og kontrollerer eiendomsskattegrunnlaget.

På grunn av sammenhengen i skattesystemet kommer eiendomsskatten først til fradrag året etter skattefastsettelsesåret. Videre har kommunene anledning til både å velge hvorvidt de ønsker å utskrive eiendomsskatt basert på det fastsatte eiendomsskattegrunnlaget, samt å velge eiendomsskattesats i intervallet 0,2 – 0,7 %. Det vil som følge av dette ikke nødvendigvis være samsvar mellom eiendomsskatten som føres til fradrag i grunnrenteinntekten (RF-1153 post 133) og beregnet eiendomsskatt av beregningsgrunnlaget for eiendomsskatt i samme skjema, post 365.

Dette er imidlertid en utfordring allerede i dag. Ettersom kraftprodusentene spesifiserer fradraget i ligningsskjemaene antar vi kontrollen, som i dag, vil kunne utføres ved å kontrollere det spesifiserte beløp. Slik vi ser det er det ingen vesentlige kontrollhensyn som taler imot en nettosamordning.

Eiendomsskatten er i dag spesifisert i RF 1153 post 133, og er derfor en identifiserbar størrelse, som ikke berøres dersom nettosamordning benyttes. Beløpet i post 133 kan flyte direkte videre i RF-1151 som danner grunnlag for skatteberegningen, og derfra videre til skatteoppgjøret på samme måte som naturressursskatt.

5. Konesjonskraft

5.1 Innledning

Vannkraftprodusenter avstår inntil 10 % av sin produksjon til vertskommunene. For dette mottar de oppgjør i form av fast vederlag fastsatt av NVE (OED-pris). OED-prisen er ment å være et uttrykk for kraftverkernes selvkostpris. NVE fastsatte konesjonskraftprisen for 2019 til 10,99 øre/kWh 26 desember 2018.

Enkelte vannkraftprodusenter leverer også konesjonskraft iht. eldre avtaler (før 10 april 1959). Her er prisen individuelt avtalt, og fastsettes ikke av OED. Også disse avtalene er imidlertid bygget opp med sikte på at kommunene skal kompensere kraften til selvkost.

At det finner sted en verdioverføring fra kraftprodusentene til kommunene ved uttak av konesjonskraft til selvkost er ikke tvilsomt. Dette er også bakgrunnen for at konesjonskraftsunntaket er tatt inn i skatteloven §§ 18-3 og 18-5.

Energi Norge har foreslått å anse forskjellen mellom markedsverdi på konesjonskraftleveranser og faktisk oppnådd pris som en verdioverføring til kommunene som skal komme til fradrag i utliknet skatt.

Hvorvidt det ytes kompensasjon til kommunene i form av penger (f.eks. konesjonsavgift) eller i form av fysisk kraft til selvkost (konesjonskraft) bør ikke påvirke vurderingen av hvorvidt

verdioverføringen kan samordnes. Dette gjelder uavhengig av om oppgjørsformen er fysisk eller finansiell.

5.2 Metodevalg

Siden konsesjonskraftprisen legges til grunn ved beregning av grunnrentens inntektsside, betyr det i realiteten at forskjellen mellom markedsverdi på konsesjonskraftleveranser og faktisk oppnådd pris / verdioverføringen i dag kommer indirekte til fradrag ved beregning av grunnrenteinntekten.

Vi antar at en bruttosamordning her vil innebære at verdien av kraftproduksjonen som overføres til kommunen må måles til markedsverdi (spot) ved beregning av alminnelig inntektsskatt og grunnrenteskatt, slik at kraftleveransen ikke både reduserer grunnlaget for de overskuddsbaserte skattene, og samtidig kommer til reduksjon i utlignede skatter. Dette vil nødvendigvis gjøre lovendringer både i skatteloven kapittel 5 og kapittel 18.

Ved fastsettelse av eiendomsskattegrunnlaget kan det vurderes om konsesjonskraften med bruttosamordning likevel bør verdsettes som i dag. Dette vil imidlertid skape asymmetri i forhold til alminnelig inntekt og grunnrenteinntekt. Kombinert med høyere fradrag for grunnrenteskatt som følge av at konsesjonskraftvolumet prises til spot, vil det medføre en reduksjon i eiendomsskattegrunnlaget. Alternativt kan det tenkes at markedspris skal utgjøre utgangspunktet også her. Som tilfelle er for konsesjonsavgift og eiendomsskatt, ref. overfor, vil dette i realiteten medføre en økning i eiendomsskattegrunnlaget, men pga. maksimums- og minimumsreglene i eiendomsskatteoven forventes effektene å bli ubetydelige.

Vi antar imidlertid at en samordning også her enklest kan gjennomføres ved en nettosamordning. På denne måten kan konsesjonskraften, som nå, verdsettes til faktisk inntekt både ved beregning av alminnelig inntektsskatt, grunnrenteskatt samt ved fastsettelse av eiendomsskattegrunnlaget. Nettosamordning vil ikke skape samme behov for lovendringer.

Rent teoretisk kan det tenkes at kompensasjonen fra kommunene enkelte timer overstiger spotmarkedsprisene. Dette vil spesielt kunne gjelde for konsesjonskraftavtaler fra før 10. april 1959, der enkelte verk vil kunne ha forhøyet selvkostpris som følge av større rehabiliteringsprosjekter.

I den utstrekning konsesjonskraftprisen enkelte timer overstiger spotmarkedspris vil det ikke finne sted noen reell verdioverføring til kommunene ved uttak av konsesjonskraft i disse tidsintervallene. Det legges uten videre til grunn at konsesjonskraftprisen, som etter gjeldende rett, skal danne grunnlag for beregning av grunnrenteinntekt også når denne er høyere enn spotpris.

5.3 Hensynet til skattemyndighetenes kontroll og praktisk gjennomføring

Det kan anføres som argument at konsesjonskraften, f.eks. sammenlignet med konsesjonsavgiften, er en mer usikker størrelse som vil nødvendigvis gjøre beregninger av forskjellen mellom konsesjonskraftpris og spotmarkedsprisen i det tilhørende tidsavsnittet for sammen volum.

Kraftprodusentene besitter imidlertid i stor grad oversikter over timesmålt produksjon pr kraftverk, og også levert konsesjonskraft time for time. Dette er dokumentasjon vannkraftprodusentene allerede er pålagt å ha, og som skattemyndighetene etter hva vi erfarer allerede i en viss utstrekning innhenter for å kontrollere inntektsgrunnlaget i grunnrenteinntektsberegningen. Dersom ikke faktisk uttaksprofil foreligger, kan en form for snittpris benyttes eventuelt basert på regler som allerede foreligger i Finansdepartementets forskrift til skatteloven § 18-3 om uttaksprofil. Dette vil være forenklen, men må veies opp mot at kommunen sannsynligvis vil søke å ta ut konsesjonskraft i perioder hvor spotprisen er høy, slik at en slik forenkling ikke nødvendigvis vil gi et fullstendig rettviseende bilde.

Slik vi bedømmer dette forholdet, vil ikke skattekontorets kontrollmuligheter eller –handlinger være et vesentlig argument mot forslaget fra Energi Norge om å samordne verdioverføringen til kommunene i form av konsesjonskraft mot alminnelig inntektsskatt og grunnrenteskatt.

Dersom forslaget legges til grunn ved regelverksutformingen anbefaler vi at det tas inn en post i RF-1153 tilknyttet nåværende post 111 der spotpris tilhørende konsesjonskraftvolumet fremkommer. Differansen mellom faktisk oppnådd konsesjonskraftpris og tilhørende spotpris kan flyte videre til RF-1151 på samme måte som naturressursskatten.

6. Framføring eller utbetaling

Etter gjeldende regelverk fremføres ubenyttet naturressursskatt med rente. En slik løsning vil være praktisk gjennomførbar også for de øvrige skatter og avgifter, hver for seg eller samlet, som er vurdert i dette notatet.

7. Oppsummering

Etter vår oppfatning kan en samordning av eiendomsskatt og konsesjonsbaserte ordninger mot de statlige skattene, dvs. både alminnelig inntektsskatt og grunnrenteskatt, gjennomføres i praksis uten store vanskeligheter.

Vi har vurdert samordning både etter en bruttometode og en nettometode opp mot den enkelte kommunale ordning. Begge metodene synes gjennomførbare i praksis. Bruttosamordning er en aktuell metode særlig dersom en aksepterer konsekvensene av de endringene som må gjøres i beregningsgrunnlagene, blant annet med den følge at eiendomsskattegrunnlaget vil kunne øke, uten avbøtende tiltak.

Dersom bruttometoden ønskes anvendt på en slik måte at eiendomsskattegrunnlaget ikke påvirkes, må det foretas en del tilpasninger som vil gjøre samordningen mer komplisert og dermed mindre praktikabel.

På denne bakgrunn framstår nettosamordning som den foretrukne metode. Metoden synes enklest å gjennomføre og anvende, i tillegg til at den ikke vil påvirke størrelsen på de ulike beregningsgrunnlagene, herunder eiendomsskattegrunnlaget. Behovet for lovendringer blir også mindre med denne metoden.



Vedlegg:
Eksempel til illustrasjon av nettosamordning.