

NOTAT

Ansvarlig advokat: Stian Berger Røsland

Til: Miljøstiftelsen Bellona

Fra: Advokatfirmaet Selmer AS

Dato: 18. oktober 2022

Emne: Endring i grunnrenteskattesatsen og innføring av et høyprisbidrag for kraftproduksjon – forholdet til Grunnloven § 97

Vår ref.: 11675917

1 OPPSUMMERING OG KONKLUSJON

For tilbakevirkningsspørsmålet har det på skatteområdet tradisjonelt vært trukket et skille mellom formues- og inntektsbeskatningen på den ene siden og de såkalte handlingskattene på den andre siden.

For formues- og inntektsbeskatningen har Stortinget stor handlefrihet. Her er utgangspunktet at tilbakevirkning er tillatt, med mindre tilbakevirkningen er sterkt urimelig eller urettferdig. For handlingskattene har skattyterne et sterkt grunnlovsmessig vern. Her er regelen at tilbakevirkning er grunnlovsstridig, med mindre tilbakevirkningen kan begrunnes i sterke samfunnsmessige hensyn.

Det første spørsmålet er derfor om endringene i kraftskatten gjelder formues- og inntektsskatter eller handlingskatter. Vi slutter oss til lovavdelingens konklusjon om at økningen i grunnrenteskatten er en inntektsbeskatning og at innføringen av høyprisbidraget er handlingsbeskatning. Forslaget om grunnrenteskatt på landbasert vindkraft skal gjelde fra 1. januar 2023 og har derfor ikke et tilbakevirkende element og går derfor klar av Grunnloven § 97.

Det andre spørsmålet er om forslagene er i strid med Grunnloven § 97, vurdert etter korrekt norm.

For forslaget om økt grunnrenteskatt på vannkraft er lovavdelingens konklusjon at endringen ikke er i strid med Grunnloven § 97. Lovavdelingens begrunnelse er imidlertid generell og basert på utgangspunktet om at Stortinget har stor handlefrihet. Vi mener derimot at dette spørsmålet må vurderes konkret og på en grundigere måte for å kunne gi en endelig konklusjon.

For forslaget om innføring av høyprisbidraget, er lovavdelingens konklusjon at forslaget *under tvil* ikke er i strid med Grunnloven § 97. For å kunne vurdere Lovavdelingens konklusjon knyttet til høyprisbidraget er det sentralt å forstå at lovavdelingen *forutsetter* at proposisjonen og innstillingen vil inneholde redegjørelser som på tidspunktet for tolkningsuttalelsen ikke forelå. Lovavdelingen presiserer at både departementet og Stortinget i henholdsvis proposisjonen og innstillingen må gi en velbegrunnet redegjørelse for de krav Grunnloven oppstiller og for hvorfor et tiltak med tilbakevirkende effekt bør velges fremfor andre tiltak som gir lavere byrde for

kraftprodusentene. Videre forutsetter Lovavdelingen at det gis en begrunnelse som i tilstrekkelig grad viser den snevre adgangen det er til å gi et tiltak virkning fra forslagstidspunktet.

Departementet har uttalt seg om saken i proposisjonen. Etter vår vurdering er begrunnelsen ikke god nok, og departementet bør utfordres på om de har satt seg selv i en knipe ved å fremme dette forslaget sent i budsjettprosessen. En del av begrunnelsen fra departementet er at det ikke er tid til å innføre alternative og mindre byrdefulle ordninger. Lovavdelingen peker selv på at de fikk kort tid til grunnlovsvurderingen og at departementet ikke klarte å fremskaffe alt av relevant faktum for vurderingen.

Basert på dette mener vi at forslaget om høyprisbidraget er i strid med Grunnloven § 97.

Dersom Stortinget vedtar de nye forslagene, må spørsmålet om grunnlovsstrid forelegges for domstolene. Skulle domstolene komme til at loven er gitt i strid med Grunnloven § 97, kan domstolen sette loven til side for det konkrete tilfellet. Domstolen har derfor ikke kompetanse til å avsi dom over loven som sådan.

Vi nevner også at det vil kunne ha betydning i grunnlovsvurderingen at virkningene av tiltakene kan avhjelpes gjennom muligheten for ettergivelse eller dispensasjoner. Departementet har foreslått en dispensasjonsbestemmelse som legger terskelen for dispensasjon opp mot regelen som gjelder for vurdering av grunnlovsstrid for inntektsskattene. Dette vil i så fall gi et dårligere vern enn Grunnloven selv.

2 ENDRINGENE

2.1 Grunnrenteskatt på landbasert vindkraft

2.1.1 Oppsummering

- Ny grunnrenteskatt
- Effektiv sats på 40 prosent
- Virkningstidspunkt fra 1. januar 2023
- Grunnrenteskatteplikten vil gjelde for landbaserte vindkraftverk som er konsesjonspliktige etter energiloven → vindkraftverk som har flere enn 5 turbiner eller installert effekt på 1 MW eller mer
- Skatteinntektene anslås til om lag 2,5 milliarder kroner årlig
- Skatteinntektene fordeles likt mellom staten og kommunesektoren
- Forslaget sendes på høring før årsskiftet

2.1.2 Nærmere om forslaget

- Grunnrenteskatten utformes som en kontantstrømskatt. Det innebærer at inntekter skattlegges og investeringer kommer til fradrag løpende i det året de innvinnes/pådras.
- Fastsettelse av inntektene som hovedregel på grunnlag av spotmarkedpriser, men det finnes unntak slik som for grunnrenteskatten på vannkraft.
- Negativ beregnet grunnrenteinntekt kan fremføres med rente og kommer til fradrag i positiv beregnet grunnrenteinntekt senere år.
- Selskapsskatten beregnes før grunnrenteskatt, og grunnrenterelatert selskapsskatt kommer til fradrag i grunnlaget for grunnrenteskatten (tilsvarende som for petroleums- og vannkraft-næringen).

- En effektiv grunnrenteskattesats på 40 prosent innebærer dermed at den formelle grunnrenteskattesatsen settes til 51,3 prosent.
- Halvparten av inntektene skal gå til kommunene

2.2 Økt grunnrenteskatt på vannkraft

2.2.1 Oppsummering

- Høyere renteskatt på eksisterende grunnrente
 - Økning i effektiv sats fra 37 til 45 prosent.
 - Virkning fra inntektsåret 2022. Små vannkraftverk betaler ikke grunnrenteskatt og påvirkes derfor ikke av forslagene.
 - Skatteinntektene anslås til 11,2 milliarder kroner årlig
- Opprinnelsesgarantier
 - Inntekter fra salg av opprinnelsesgarantier inkluderes i grunnrenteskattegrunnlaget for vannkraft fra 2023.
 - Skatteinntektene anslås til om lag 1 milliard kroner årlig.

2.2.2 Nærmere om forslaget

- Selskapsskatten beregnes før grunnrenteskatt på vannkraft, og grunnrenterelatert selskapsskatt kommer til fradrag i grunnlaget for grunnrenteskatten.
- En effektiv grunnrenteskattesats på 45 prosent innebærer dermed at den formelle grunnrenteskattesatsen settes til 57,7 prosent.
- Samlet marginalskatt (grunnrenteskatt og selskapsskatt) blir da 67 prosent for vannkraft, det vil si 11 prosentpoeng lavere enn den samlede marginalskatten for petroleumsvirksomhet.
- Forslaget om et høyprisbidrag kommer i tillegg og øker marginalskatteprosenten til 90 prosent.

2.2.3 Virkninger for kommunesektoren

- Grunnrenteskatten på vannkraft trekkes fra i grunnlaget for eiendomsskatten.
- Økt grunnrenteskatt vil derfor isolert sett føre til redusert eiendomsskatt til kommunene.
- Fradraget for grunnrenteskatt ved beregning av eiendomsskattegrunnlaget fastsettes som et gjennomsnitt over 5 år, slik at det vil ta noe tid før hele effekten av økt grunnrenteskatt reflekteres i eiendomsskattegrunnlaget.
- Endringen vil ikke få betydning for eiendomsskatten for kraftverk der eiendomsskatten fastsettes etter minimums- eller maksimumsreglene (som danner et gulv og et tak for eiendomsskattegrunnlaget).

2.3 Høyprisbidrag

2.3.1 Oppsummering

- Ny særavgift – Formålet med avgiften er å skattlegge ekstraordinære inntekter fra kraftproduksjon som kommer av de høye prisene vi har hatt i deler av Sør-Norge den siste tiden
- Satsen settes til 23 prosent av den delen av prisen som overstiger 70 øre/kWh.
- Baseres på faktiske priser og gjelder all produksjon i kraftverket.

- Ikrafttredelse:
 - 28. september 2022 for vannkraft som er grunnrenteskattepliktig (store vannkraftverk med installert kapasitet på minst 10 000 kVA)
 - 1. januar 2023 for øvrig vannkraft og vindkraft (både på land og til havs)
- Skatteinntektene fra høyprisbidraget anslås til om lag 16 milliarder kroner årlig.

2.3.2 Nærmere om forslaget

- Bidraget utformes som en særavgift til statskassen.
- Avgiften skal beregnes time for time per prisområde.
- Avgiftsgrunnlaget er avgrenset til omsetning fra kraftproduksjon.
- Hvem skal betale høyprisbidrag
 - Fra 28. september 2022: Gjelder for vannkraftverk med generatorer med en samlet påstemplet merkeytelse på 10 000 kVA eller mer
 - Fra 1. januar 2023:
 - vannkraftverk på minst 1 MW. Det innebærer at mini- og mikrokraftverk ikke omfattes.
 - vindkraftverk som er konsesjonspliktig etter energiloven.
- Høyprisbidraget beregnes på grunnlag av de faktiske prisene som den avgiftspliktige har oppnådd (tilsvarende som for grunnrenteskatten)
- Ingen fradragsrett i andre skattegrunnlag
- Egne regler for finansielle kontrakter

3 FORHOLDET TIL GRUNNLOVEN § 97

3.1 Grunnlovsnormen generelt – kort introduksjon

Etter Grunnloven § 97 må "[i]ngen lov [...] gis tilbakevirkende kraft". Med "lov" i denne bestemmelsen menes både formelle lover, stortingsbeslutninger og forskrifter.

Det er to former for tilbakevirkning:

- Lover kan være i strid med Grunnloven § 97 der de knytter nye byrder direkte til tidligere handlinger (såkalt *egentlig* tilbakevirkning).
- Nye lover som griper inn i etablerte rettsposisjoner kan være grunnlovsstridige (såkalt *uegentlig* tilbakevirkning), men dette vil normalt bare være tilfellet dersom tilbakevirkningen er særlig eller klart urimelig eller urettferdig.

I rettspraxis og juridisk teori utviklet det seg to ulike teorier for vurderingen etter Grunnloven § 97:

- Regelteorien:
 - Faste regler for hvilken tilbakevirkning som er tillatt avhengig av rettsområde
 - Tradisjonelt anvendt ved egentlig tilbakevirkning
 - Hovedregel om at tilbakevirkning ikke er tillatt
- Standardteorien:
 - Helhetsvurdering av om den konkrete tilbakevirkning er særlig urimelig eller urettferdig
 - Tradisjonelt anvendt ved uegentlig tilbakevirkning

- Hovedregel om at tilbakevirkning er tillatt, med mindre tilbakevirkningen er sterkt urimelig eller urettferdig

3.2 Normen etter Grunnloven § 97 i skatte- og avgiftssaker – betydningen av Stortingets handlefrihet etter Grunnloven § 75

På området for skatte- og avgiftssaker har det utviklet seg en "mellomvariant" mellom regelteori og standardteori. Normen i denne mellomvarianten avhenger av om den aktuelle skatten eller avgiften er en:

- formues- og inntektsbeskatning (som knytter seg til en virksomhets resultat gjennom et helt inntekstår), eller en
- handlingsbeskatning (som knytter seg direkte til en handling eller en begivenhet, typisk dokumentavgift, merverdiavgift og toll)

For **formues- og inntektsbeskatningen** har Stortinget stor handlefrihet. Stortinget kan med hjemmel i Grunnloven § 75 a fastsette endrede skattesatser med virkning for hele inntekståret.

Begrunnelsen er som følger:

- Utformingen av skattesystemet beror på *politiske valg* om hvordan skattebyrden i samfunnet best kan fordeles
- Inntektsskatten ses på som en skatt som utskrives på årets nettoinntekt, ikke på den enkelte inntektsskapende begivenhet. Og årets nettoinntekt kan ikke fastslås før ved årets utløp.
- Inntektsskatten bygger på at det er skattesubjektenes samlede skatteevne som skal beskattes, ikke den enkeltstående handling
- Stortinget vil først mot slutten av inntektsåret ha full oversikt over statens samlede inntektsbehov.
- Reglene antas derfor å kunne endres i løpet av inntektsåret, også med virkning for inntektsskapende begivenheter tidligere samme år, uten at det anses som tilbakevirkning i strid med Grl. § 97.

Stortingets handlefrihet er størst når det gjelder endring av skattesatser med virkning for inneværende år, men også endringer i innteks- og fradragsregler innenfor inntektsåret vil i stor grad aksepteres.

For **tilbakevirkende handlingskatter** er det lagt til grunn i rettspraksis at borgerne derimot har et sterkt grunnlovsværn.

Basert på praksis fra Høyesterett kan normene oppsummeres slik:

- Tilbakevirkning for formues- og inntektsbeskatning er tillatt, med mindre tilbakevirkningen er klart urimelig eller urettferdig
- Tilbakevirkning for handlingsbeskatning er ikke tillatt, med mindre tilbakevirkningen kan begrunnes i sterke samfunnsmessige hensyn

3.3 Illustrasjon av de ulike teoriene og normene

	Regelteori: Binær regel	Mellomvariant for skatte- og avgiftssaker: Helhetsvurdering	Standardteori: Helhetsvurdering
--	-------------------------	---	---------------------------------

Egentlig	For eksempel på strafferettens område: Regelteori → egentlig tilbakevirkning ikke tillatt	<u>Handlingsskatt:</u> Tidligere: Regelteori → Tilbakevirkning ikke tillatt Nå: Standardteori → Tilbakevirkning ikke tillatt med mindre sterke samfunnsmessige hensyn (norm etablert i Arves Trafikkskole-saken, stadfestet i senere HR-saker)	
Uegentlig		<u>Inntektskatt (tilsvarende som uegentlig tilbakevirkning):</u> Tidligere: Regelteori → Tilbakevirkning tillatt Nå: Standardteori → Tilbakevirkning tillatt med mindre klart urimelig eller urettferdig (norm stadfestet i Arves Trafikkskole-saken og senere HR-saker)	Inngrep i bestående posisjon: Standardteori → Tilbakevirkning tillatt mindre tilbakevirkningen er klart urimelig eller urettferdig (anvendt i Borthen-saken, stadfestet i senere HR-saker)

3.4 Betydningen av domstolenes innfallsvinkel til vurderingen

Ved domstolenes vurdering av lovligheten er det konsekvensene for den enkelte skattyter, og ikke bransjen i sin helhet, som i utgangspunktet skal vurderes opp mot grunnlovsbestemmelsen, se Rt. 2006 side 293 (Arves Trafikkskole) avsnitt 50. Det må likevel også her tas hensyn til helheten i reguleringen, slik at ikke ethvert urimelig utslag for den enkelte kan medføre grunnlovsstrid, se Rt. 2010 s. 143 (rederiskatt) avsnitt 155.

I Arves Trafikkskole synes Høyesterett å ta dette utgangspunktet kun for handlingsskattene. I Rederiskattdommen virker det som Høyesterett mener at dette gjelder generelt for vurderinger etter Grunnloven § 97.

3.5 Betydningen av lovgivers egen vurdering

Dersom det er snakk om et tvilstilfelle, vil Stortingets egen avveining av de berørte interessene og av grunnlovmessigheten av regelendringen ha betydning, jf. blant annet Rt. 1976 s. 1 (Kløfta), der lovgivers vurderinger ble tillagt følgende betydning, se dommen på side 6:

Jeg finner det klart at Stortingets forståelse av lovens forhold til slike grunnlovsbestemmelser må spille en betydelig rolle når domstolene skal avgjøre grunnlovmessigheten, og domstolene må vise varsomhet med å sette sin vurdering over lovgiverens. [...] Ut fra dette vil jeg for min del vike tilbake for å konstatere grunnlovsstrid i tilfelle hvor det foreligger rimelig tvil, og hvor Stortinget klart har vurdert og bygd på at loven ikke kommer i strid med grunnloven.

Høyesterett synes å ha avgrenset denne læren til tilfeller der Stortingets standpunkt er basert på et overveid syn og der Stortinget har lagt til grunn et relevant prøvingstema og vært oppmerksom på vesentlige konsekvenser av loven, jf. Rt. 2010 s. 143 (rederiskatt) avsnitt 172. Det vil dermed ha betydning om Stortingets behandling av saken tilfredsstiller disse kravene.

Som nevnt allerede innledningsvis, er dette sentralt i denne saken. Lovavdeling peker tydelig i sin tolkningsuttalelse på at Stortinget må fremlegge en slik begrunnelse, og forutsetter i sin vurdering at begrunnelsen vil være god nok.

3.6 Kort om rettspraksis om Grunnloven § 97

3.6.1 Rt. 1996 s. 1415 (Borthen)

Følgende poenger er sentrale i Borthen dommen:

- Høyesterett presiseres at det må legges til grunn en vurderingsnorm og anerkjenner at det eksisterer flere (dommens side 1426)
- Høyesterett legger til grunn at på trygderettens område gjelder standardteorien for inngrep i bestående rettigheter – kun den særlige urimelige eller urettferdige tilbakevirkning som er i strid med Grunnloven § 97 (dommens side 1426)
- Høyesterett understreker at trygdeområdet er et rettsområde der lovgivers spillerom er vesentlig, i lys av de hensyn som ligger bak Grunnloven § 75 bokstav a og d og at det bare vil være de kvalifiserte eller åpenbare tilfeller av urimelighet eller urettferdighet som kan rammes (dommens side 1430)
- Høyesterett angir momenter i helhetsvurderingen (dommens side 1430)
 - *"Inn i avveiningen vil blant annet komme hvilke rettigheter eller posisjoner inngrepet gjelder, hvilket grunnlag den enkelte eller en gruppe har for sine forventninger, om inngrepet er plutselig og betydelig og om fordelingen av byrdene rammer den enkelte eller en gruppe særlig hardt."*

Tilsvarende norm ble lagt til grunn i Rt. 1996 s. 1440 (Thunheim), Rt. 2006 s. 262 (enkepensjon) og Rt. 2013 s. 1345 (strukturkvote).

Normen har fått kritikk i teorien, men det kan ikke tillegges særlig vekt i lys av utviklingen i rettspraksis. Juridisk teori har også tatt til orde for at den viktigste betydningen av Borthen-dommen er at den vektlegger helhetsvurderingen og interesseavveiningen.

3.6.2 Rt. 2001 s. 762 (Bjørnenak)

Følgende poenger er sentrale i Bjørnenak-dommen:

- Høyesterett stadfester Stortingets frihet etter Grunnloven § 75 (dommens side 767):
 - *Som nevnt dreier det seg etter dette om en tilbakevirkning innenfor samme kalenderåret. En slik tilbakevirkning strider ikke mot Grunnloven § 97. Dels treffes de årlige skattebeslutninger, jf. Grunnloven § 75 litra a, regelmessig ved årets slutt. De gjelder først og fremst skattesatsene. Men også generelt har det vært den alminnelige oppfatning at endringer i inntektsskatten kan gjøres gjeldende for det inntektsår da endringen ble vedtatt, jf. Rt-1976-1245. Jeg ser ingen grunn til at nærværende endring ikke skulle vurderes etter denne vanlige norm*

- Høyesterett presiserer også betydningen av politiske valg og lovgivers vurderinger (dommens side 767-768):
 - *"Også innen skatteområdet vil dette etter min mening være et riktig utgangspunkt. Utformingen av skattesystemet må baseres på politiske valg og vurderinger av hvordan skattebyrden best kan fordeles. Stortinget bør ha stor frihet her"*

3.6.3 Rt. 2006 s. 293 (Arves Trafikkskole)

Følgende poenger er sentrale i Arves Trafikkskole-dommen:

- Høyesterett slår fast at Stortinget har betydelig handlefrihet i relasjon til inntektst- og formuesskattene (avsnitt 62)
 - *"En langvarig rettspraksis har godtatt at satsene for alminnelig inntekts- og formuesskatt fastsettes i slutten av et inntektsår og dermed gis tilbakevirkende kraft. I vid utstrekning er det også – med utgangspunkt i plenumsdommen i Rt-1925-588 – akseptert at inntekts- og fradragregler kan endres med tilbakevirkende kraft innenfor inntektsåret dersom lovgiveren har funnet det nødvendig"*
- Høyesterett presiserer at regelen for inntektsskatter tidligere var at tilbakevirkning var lovlig, med at slik tilbakevirkning ikke lenger er lovlig dersom tilbakevirkningen er "klart urimelig eller urettferdig" (avsnitt 63):
- Høyesterett presiserer at hovedregelen for inntektsskatter har vært at tilbakevirkning er ulovlig (avsnitt 65):
 - *For handlingsskatter "har også regelteorien vært dominerende, men her med det motsatte utgangspunkt: Når en ny skatt eller avgift er blitt lagt på en tidligere handling eller begivenhet, har rettspraksis uten en nærmere vurdering lagt til grunn at tilbakevirkningen har vært i strid med Grunnloven § 97"*
- Høyesterett presiserer at hovedregelen for inntektsskatter nå er at tilbakevirkning er ulovlig, med mindre det foreligger sterke samfunnsmessige hensyn og etablerer at det gjelder mellomvarianter mellom regelteori og standardteori (avsnitt 69 og 70 og 72).
- I den aktuelle saken sto Høyesterett overfor et tilfelle som minnet om egentlig tilbakevirkning.
- Høyesterett presiserer at lovgiver har et "visst spillerom" for å gi tilbakevirkende kraft dersom dette er begrunnet i hensynet til å unngå skatte- og avgiftsmotivert tilpasninger. (avsnitt 79 og 80)
 - *"Dersom tilstrekkelig forutberegnelighet er etablert før loven blir vedtatt, kan det derfor etter omstendighetene være berettiget å bestemme at lovendringen skal tre i kraft fra et tidspunkt forut for vedtakelsen for å motvirke disposisjoner med sikte på å komme loven i forkjøpet under lovforberedelsen, jf. også Rt-1990-284 på side 295 og Rt-1976-1245 på side 1251"*
- Høyesterett presiserer enkelte vilkår, men ikke alle, for at lovgiver skal ha et slikt spillerom
 - *"Forutsetningen må være at det på det tidligere tidspunktet er klart eller nærliggende at man vil få den regel som senere blir lov. Etter mitt syn må det videre normalt kreves at lovforslaget og forslaget til ikrafttredelsestidspunkt er gjort tilstrekkelig kjent for den aktuelle gruppe. Hvilke vilkår som ellers må stilles opp, finner jeg ikke grunn til å komme nærmere inn på her"*

3.6.4 Rt. 2010 s. 143 (rederiskatt)

Følgende poenger er sentrale i Rederiskatte-dommen:

- Høyesterett legger til grunn at vurderingen etter Grunnloven § 97 avhenger av hvor sterkt tilbakevirkningsselementet er (avsnitt 153)
 - Høyesterett presiserer at hovedregelen er at egentlig tilbakevirkning er ulovlig
 - Høyesterett presiserer at hovedregelen er at uegentlig tilbakevirkning er lovlig
 - Høyesterett presiserer at det finnes ulike "overgangsformer" / mellomvarianter
- Høyesterett legger til grunn den samme normen som i Arves Trafikkskole, nemlig at det måtte foreligge "sterke samfunnsmessige omsyn" for at en slik tilbakevirkning kunne være tillatt

3.6.5 Rt. 2013 s. 1345 (strukturkvote)

Følgende poenger er sentrale i Strukturkvote-dommen:

- Høyesterett legger til grunn at hovedregelen ved uegentlig tilbakevirkning er at dette er tillatt med mindre tilbakevirkningen er "særlig urimelig eller urettferdig" (avsnitt 83):
- Høyesterett legger grunn til at hovedregelen for egentlig tilbakevirkning er at dette er ulovlig. Høyesterett bruker strafferettens område som eksempel (avsnitt 84):
- Høyesterett legger til grunn at "mellomvarianten" i Arves Trafikkskole befant seg mellom det strafferettslige tilbakevirkningsforbudet og inngrep i etablerte rettsposisjoner, og gjaldt "egentlig tilbakevirkning på det økonomiske området" (avsnitt 86).

3.6.6 HR-2016-389-A (stortingspensjon)

Følgende poenger er sentrale i Stortingspensjons-dommen

- Høyesterett legger til grunn at terskelen for å sette lovgivning til side etter Grunnloven § 97 vil være lavere desto mer lovgivningen synes å legge nye byrder på eldre forhold
- Sondringen mellom egentlig og uegentlig tilbakevirkning virker ikke å være avgjørende alene → inngrepets art og styrke avgjørende for hvor høyt man legger terskelen i den konkrete saken.
- Høyesterett sier at det skal "foretas en helhetsvurdering, hvor de nevnte avveiningskriteriene må trekkes inn"

3.6.7 Oppsummering av relevante momenter i rettspraksis

I praksis vil det bli en helhetsvurdering, men der de ulike momentene kan tillegges ulik vekt alt ettersom hvilken situasjon man står ovenfor. Følgende momenter spiller inn:

- Forutberegnelighet for skatteyttere
- Berettiget forventninger om at rettstilstanden ikke skal endres
 - grunnlaget for forventningen
 - Hva forventningene egentlig retter seg mot, jf. Stortingspensjon om en "trygg og god pensjon", ikke endringsfri.
 - Betydningen av rettsområdet – om det er et rettsområde med mye, ofte og løpende lovgivningsendringer slik at aktørene er forberedt på lovendringer, jf. Rt. 2007 s. 1281 (Tomtefeste) avsnitt 106.
- Inngrepets art og styrke
 - Om fordelingen av byrdene rammer en enkelte eller en gruppe særlig hardt
 - Om ordningen fører til forskjellsbehandling

- hvilke rettigheter eller posisjoner inngrepet gjelder
- egentlig eller uegentlig tilbakevirkning
- Om inngrepet er plutselig og betydelig
- Lovgivers behov for å endre rettstilstanden
- Alternativer til tilbakevirkning
- Avhjelpende tiltak (som ettergivelse eller dispensasjoner)
- Overgangsregler
- Lovgivers egne vurderinger av grunnlovsmessighet – gitt at det er lagt til grunn et relevant prøvingstema og vurdert vesentlige konsekvenser av en lov
- Om det er foretatt konkrete disposisjoner i tillit til gjeldende skatteordning
- Om tilsvarende tilbakevirkning har blitt vedtatt for sammenliknbare tilfeller

3.7 Vurdering: Er forslagene til endringene i kraftbeskatningen i strid med Grunnloven § 97?

3.7.1 Innebærer de nye forslagene tilbakevirkning?

Forslag om grunnrenteskatt på landbasert vindkraft er foreslått med virkning fra 1. januar 2023. For dette forslaget foreligger det ingen tilbakevirkning.

Forslaget om økt grunnrenteskatt på vannkraft er foreslått med virkning fra 1. januar 2022. Her vil det foreligge tilbakevirkning for hele 2022 dersom forslaget godkjennes av Stortinget.

Forslaget om høyprisbidrag er foreslått med virkning fra høsten 2022 for enkelte deler av kraftmarkedet. For disse skatteytene vil det foreligge tilbakevirkning fra høsten og frem til forslaget eventuelt godkjennes av Stortinget.

3.7.2 Er satsøkningen i grunnrenteskatten i strid med Grunnloven § 97?

Grunnlovsnormen:

- Vi slutter oss til Lovavdelingens vurdering av om at denne skatten utgjør en inntekts- eller formuesskatt
- Etter vår vurdering minner forslaget mest om uegentlig tilbakevirkning
- Basert på dette blir vurderingstemaet om det foreligger en særlig eller klart urimelig eller urettferdig tilbakevirkning.

Momenter som inngår i helhetsvurderingen:

- Hvor omfattende er tilbakevirkningselementet
 - Inngrep i bestående rettsposisjon, virkning for hele året
- Skattyternes behov for innrettelse og grunnlaget for skatteytene forventinger
 - Basert på forarbeidet til innføringen av den opprinnelige grunnrenteskatten, kan det argumenteres for bransjen har fått inntrykk av at det ved innføring av gjeldende ordning med grunnrenteskatt ble vurdert at staten skulle bære risikoen for endringer i kraftprisene. Ordningen gav også inntrykk at prissvingningene som gjelder generelt i kraftmarkedet ble vurdert, og at dette ikke ville endres i ettertid med tilbakevirkende kraft ved spesielle

prissituasjoner som nå, jf. Ot.prp.nr. 23 (1995-1996) Skattelegging av kraftforetak s. 7 og 25 flg. Dette momentet mener vi er særlig relevant for høyprisbidraget.

- En bærende begrunnelse for Finansdepartementet standpunkt om at forslaget ikke er i strid med tilbakevirkningsforbudet er at aktørene ble varslet om innføringen 28. september 2022. For høyprisbidraget uttaler Finansdepartementet (prp s 111,2. sp.): "Aktørene ble varslet om forslaget om høyprisbidrag 28. september 2022 ved at statsministeren og finansministeren sammen holdt en pressekonferanse. Tiltaket fikk bred dekning. Aktørene har fra dette tidspunktet forutsetninger for å tilpasse seg etter forslaget også i tidsrommet før Stortingets vedtak." Denne begrunnelsen er imidlertid bare bærende så langt Stortingets vedtak ikke er innskjerpende i forhold til Regjeringens forslag. Når det gjelder grunnrenteskatt på vannkraft (og muligens også høyprisbidraget) er det klare indikasjoner på at vedtaket vil bli strengere enn forslaget i proposisjonen, blant annet når det gjelder kontraktsunntaket (i.e. fastpriskontrakter som verdsettes etter kontraktspris, og ikke spotpris).
- Betydningen av Stortingets frihet
 - Det er lang praksis for at Stortinget kan justere skattesatser for inneværende år. Denne praksisen tilsier i seg selv at kraftprodusentene i utgangspunktet ikke kan sies å ha noen berettiget forventning om at skattesatsene ikke endres gjennom året.
- Grunnrenteskatt for vannkraft ble fra 2021 omgjort til en kontantstrømskatt, hvor inntekter skattlegges og investeringer kommer til fradrag skattlegges løpende i det året de innvinnes/pådras.
 - Tilbakevirkning vil innebære en symmetri mellom for virksomheter som har foretatt investeringer i løpet av 2022, da hele investeringen vil komme til fradrag i den høyere skattesatsen og investeringen således vil fradras med samme skattesats som de senere inntekter.
 - Dette vil kunne anføres som et argument *mot* at tilbakevirkning anses urimelig.
- Betydningen av hvordan kraftprodusenter har innrettet sin virksomhet
 - Generelt: Hvor hardt kraftselskapene rammes avhenger av hvordan regimer som gjelder for deres inntjening, om de har inngått langvarige fastpriskontrakter, om de har andre finansielle sikringsmekanismer eller annet.
 - Når det er foretatt slike bevisste, strategiske eller kommersielle valg, er altså utgangspunktet at skattyteren må akseptere virkningene av disse valgene, herunder at en senere regelendring slår mer uheldig ut for vedkommende enn for andre
 - Bakgrunnen er at årsaken til utviklingen ikke er satsendringen som sådan, men innretningen til gjeldende regelverk (grunnrenteskattereglene) og egne strategiske disposisjoner (beslutningen om å sikre prisen på et gitt nivå)
- Betydningen av den økonomiske konsekvensen for skatteyterne
 - Det er relevant om fordelingen av byrdene rammer den enkelte eller en gruppe særlig hardt, se HR-2016-389-A (stortingspensjon) avsnitt 77
 - Grunnrenteskatt basert på faktisk inntekt
 - For kraftselskaper som selger i spotmarkedet virker ikke økning urimelig
 - For kraftselskaper som omfattes av kontraktsunntaket skal grunnrenteskatten beregnes basert på grunnlag av faktiske priser. Siden disse prisene er vesentlig lavere enn dagens spotmarkedspriser, får satsøkningen mindre betydning i kroner

- For kraftselskaper som leverer konsesjonskraft og i egen produksjonsvirksomhet fastsettes grunnrenteskatten til hhv. selvkost og ved en gjennomsnittsberegning av prisen på kraft etter visse langvarige kontrakter
- Grunnrenteskatt basert på spotpris og ikke faktisk inntekt
 - For kraftselskaper med fastpriskontrakter som ikke omfattes av kontraktsunntaket vil faktisk inntekt kunne ligge vesentlig lavere enn spotprisen (situasjonen forsterkes som følge av satsøkningen)
 - Departementet har i sin vurdering lagt til grunn at de fleste produsentene har en relativt begrenset andel av sine volumer bundet gjennom bilaterale fastpriskontrakter
 - Det er foreslått endringer slik at grunnrenteskatten for disse selskapene skal beregnes på faktisk inntekt
- For kraftselskaper med finansielle sikringsinstrumenter vil spotprisen være grunnlaget for skatten og faktisk inntekt kunne ligge vesentlig lavere enn spotprisen (situasjonen forsterkes som følge av satsøkningen)
- For kraftselskaper med varig uttaksrett vil spotprisen være grunnlaget for skatten. Det er uklart hva slags regime dette er og hvordan forslaget vil påvirke denne gruppen
- Behovet for tilbakevirkningen
 - Tilbakevirkningen er begrunnet i kraftselskapenes ekstraordinære inntekter i 2022, regjeringens uttrykk for at presset i norsk økonomi ikke må økes, redusere risikoen for å bidra til ytterligere press på inflasjon og renter, samt behovet for å øke inntektene blant annet for å dekke strømstøtteordninger.
 - I vurderingen av høyprisbidraget skriver departementet at det er klart ønskelig å legge opp til et nivå av skattesatsen som står seg over tid, men at det å *"begrunne en satsøkning med økte kraftpriser i deler av Sør-Norge [ikke vil] berede grunnen for slik stabilitet"*, se proposisjonen side 113
- Betydningen av lovgivers begrunnelse
 - Et velbegrunnet valg fra Stortinget om at den hensiktsmessige beslutningen er å innføre et høyprisbidrag og la dette virke fra varslingstidspunktet, i utgangspunktet må respekteres, jf. Rt. 2006 s. 293 (Arves Trafikkskole) avsnitt 74. Dette skyldes at politiske vurderinger som utgangspunkt ikke skal overprøves av domstolene.
- Satsøkningen må sees i sammenheng med de foreslåtte endringene i grunnlaget for beregning av grunnrenteinntekt, bl.a. det foreslåtte utvidede kontraktsunntaket.
 - Dersom vedtaket i vesentlig grad avviker fra Regjeringens forslag, vil innrettelseshensynet stå svakere – noe som vil være et forhold som taler form tilbakevirkning.

3.7.3 Høyprisbidrag

Grunnlovnormen:

- Høyprisbidraget er en handlingsskatt og tilbakevirkningselementet er sterkt.
- Vurderingstemaet blir om det foreligger en sterke samfunnsmessige hensyn som gjør tilbakevirkningen lovlig. De samfunnsmessige interessene må deretter holdes opp mot hvordan inngrepet rammer.

Momenter som inngår i helhetsvurderingen:

- Hvor omfattende er tilbakevirkningselementet
 - tilbakevirkningen er begrenset til perioden fra forslaget varsles i månedsskiftet september/oktober til budsjettet vedtas, som normalt er i desember – men slår hardt ut
- Skattyternes behov for innrettelse og grunnlaget for skatteyternes forventinger
 - Ref. ovenfor. Basert på forarbeidet til innføringen av den opprinnelige grunnrenteskatten, kan det argumenteres for bransjen har fått inntrykk av at det ved innføring av gjeldende ordning med grunnrenteskatt ble vurdert at staten skulle bære risikoen for endringer i kraftprisene. Ordningen gav også inntrykk at prissvingningene som gjelder generelt i kraftmarkedet ble vurdert, og at dette ikke ville endres i ettertid med tilbakevirkende kraft ved spesielle prissituasjoner som nå, jf. Ot.prp.nr. 23 (1995-1996) Skattelegging av kraftforetak s. 7 og 25 flg.
 - Departementet skriver i proposisjonen side 113 at høyprisbidraget er utformet for å innkreve en andel av inntektene i en høyprissituasjon og at et slikt formål er "systemfremmed" i grunnrenteskatten – dette kan underbygge at dette ikke kunne forventes
- Betydningen av Stortingets frihet
 - Ingen tilsvarende frihet for handlingsskatter som for inntektsskatter
- Betydningen av den økonomiske konsekvensen for skatteyterne
 - Det er relevant om fordelingen av byrdene rammer den enkelte eller en gruppe særlig hardt, se HR-2016-389-A (stortingspensjon) avsnitt 77.
 - Virkningene vil slå ulikt ut og avgiften er betydelig i den perioden den virker tilbake
- Behovet for tilbakevirkningen – begrunnelsen er delt i to og fremgår av proposisjonen side 107
 - Del 1 – tilpasningsbegrunnelsen: Departementet mener det er behov for tilbakevirkning for å unngå avgiftsmotivert tapping av magasiner med tilhørende risiko for forsyningssikkerheten.
 - Høyesterett har i Arves Trafikkskole åpnet for et "et visst spillerom" for å unngå avgiftsmotiverte tilpasninger – handlingsrommet er ikke fritt, det er også presisert i juridisk teori
 - Etter vår vurdering gir departementet en lite grundig vurdering av den reelle risikoen for tilpasningene, særlig opp mot vurderingen av verktøy for å unngå dette – for eksempel rapporteringsordning
 - Etter vår vurdering gir departementet en lite grundig vurdering av risikoen for forsyningssikkerheten
 - Del 2 – makroøkonomisk begrunnelse: Tidligere ikrafttredelse vil gi betydelige midler til staten og bidra til å redusere presset i økonomien og risikoen for økt inflasjon og økte renter
 - Departementet omtaler disse hensynene som "tunge". En slik begrunnelse alene er ikke tunge samfunnsmessige hensyn
- Dispensasjonsadgangen
 - er for snever til å avhjelpe ulempene ved reguleringen
- Alternativer til tilbakevirkende kraft
 - Tiden med tilbakevirkende kraft kunne vært kortere, regulert ordningen med magasinifylling direkte, kunne regulert økningen i satsen alene uten særavgift
- Betydningen av Stortingets egne vurderinger
 - Et velbegrunnet valg fra Stortinget om at den hensiktsmessige beslutningen er å innføre et høyprisbidrag og la dette virke fra varslingstidspunktet, i utgangspunktet må respekteres, jf. Rt. 2006 s. 293 (Arves Trafikkskole) avsnitt 74. Dette skyldes at politiske vurderinger som utgangspunkt ikke skal overprøves av domstolene.

- Det vil likevel kunne ha betydning i vurderingen om det samlet foreligger sterke samfunnsmessige hensyn for tilbakevirkning om det på disse punktene gis en god forklaring på hvorfor alternative reguleringer med mindre innslag av tilbakevirkning ikke er aktuelle eller hensiktsmessige.
- I rettspraksis er det pekt på at det er i tvilstilfeller at Stortingets vurdering av de kryssende hensynene tillegges egen betydning for utfallet av avveiningen, jf. Rederiskatt avsnitt 172
- Lovavdelingen sier at Stortinget bør gis en god forklaring på nødvendigheten av tilbakevirkningen, herunder hvorfor ingen av alternativene er aktuelle
- Departementet har i proposisjonen side 111-114 gitt følgende begrunnelse:
 - Departementet argumenterer for at vilkårene oppstilt i Arves Trafikkskole med hensyn til å unngå skattetilpasning er oppfylt. Departementet viser blant annet til forskjellen mellom denne situasjonen og Arves Trafikkskole, hvor det kun var gitt uttrykk for en politisk målsetning.
 - Vi har vanskelig for å se at det er etablert tilstrekkelig forutberegnelighet før loven trer i kraft. Hvorvidt kraftselskapene har mulighet til å tilpasse seg vedtaket beror på helt konkrete omstendigheter. Departementet kan ikke automatisk legge til grunn at selskapene vil kunne klare dette. Det er uklart i hvilken grad departementet tar innover seg hvor ulikt forslaget vil slå ut.
 - Departementets begrunnelse for at det er reell risiko for tilpasning fremstår svak, og er basert på et *worst case scenario*. Departementet understreker at de legger tung vekt på risikoen for alvorlig knapphet på strøm og i verste fall rasjonering, som vil være svært krevende for samfunnet og svekke samfunnssikkerheten.
 - Når det gjelder alternativet om konkret regulering at tapping så sier departementet følgende: *"Å innføre en ytterligere adgang for myndighetene å gripe inn i magasindisponeringen av hensyn til forsyningsikkerhet krever en endring av vassdragsreguleringsloven, noe som ikke ville vært mulig å gjennomføre i tide til offentliggjøring av avgiften."* I denne sammenheng er det grunn til å stille spørsmålet om når dette nye forslaget faktisk kom på bordet, ref. at også lovavdelingen eksplisitt sier at de ikke har fått god nok tid og at de ikke har alle fakta
 - Departementet vurderer et alternativ med forsert behandling, men konkluderer med at Stortinget ikke kan behandle høyprisbidraget separat fordi det henger sammen med økt skattesats
 - Departementet legger til grunn at dispensasjonsregelen bør utformes slik at den gjelder i perioden før Stortingets vedtak dersom regelen gir enten en utilsiktet eller en klart urimelig virkning for den avgiftspliktige. Normen ligner på normen ved uegentlig tilbakevirkning og ved inntektsskatter, hvilket er lempeligere enn for egentlig tilbakevirkning og handlingsskatter. Regelen gir med andre ord dårligere vern enn det Grunnloven § 97 gir.

4 FORHOLDET TIL EMK P1-1

Spørsmålet er om første tilleggsprotokoll til den europeiske menneskerettskonvensjonen – EMK P1-1 gir ytterligere vern mot endringene. Tilleggsprotokoll 1 gjelder som norsk lov, jf. menneskerettsloven § 2 nr. 1 bokstav a. Den skal «ved motstrid gå foran bestemmelser i annen lovgivning», jf. menneskerettsloven § 3.

EMK P1-1 lyder:

Art 1. Protection of property

Every natural or legal person is entitled to the peaceful enjoyment of his possessions. No one shall be deprived of his possessions except in the public interest and subject to the conditions provided for by law and by the general principles of international law.

The preceding provisions shall not, however, in any way impair the right of a State to enforce such laws as it deems necessary to control the use of property in accordance with the general interest or to secure the payment of taxes or other contributions or penalties.

EMD tolker EMK P1-1 slik at den inneholder tre spesifikke regler:

- Prinsippregelen
- Avståelsesregelen
- Kontrollregelen

I denne situasjonen er det mest naturlig å vurdere endringene opp mot kontrollregelen og statens rett til å "secure the payment of taxes". Regelvalget har mest å si for hvilke retningslinjer EMD har lagt til grunn for forholdsmessighetsvurderingen. Det er ikke tvilsomt at begge forslag utgjør "taxes" og det er klart at skattelegging utgjør et inngrep i eiendomsvernet etter EMK P1-1. Stortingets skattevedtak vil også i utgangspunktet oppfylle lovkravet som følger av EMK P1- 1.

Etter vår vurdering er det mest sentrale vurderingstemaet om tiltaket er forholdsmessig. I EMD praksis skal det mye til før domstolen overprøver statens beskatningstiltak, forutsatt at slike tiltak først er begrunnet. Se for eksempel P. Plaisier B.V. m.fl. mot Nederland (nr. 46184/16) avsnitt 97

provided that the legislature chose a method that could be regarded as reasonable and suited to achieving the legitimate aim being pursued, it is not for the Court to say whether the legislation represented the best solution for dealing with the problem or whether the legislative discretion should have been exercised in another way (see James and Others, cited above, § 51).

Det kan ikke utelukkes at en skattebyrde som rammer visse kraftprodusenter på en svært urimelig måte, vil kunne komme i strid med de konvensjonsfestede kravene til forholdsmessighet. De samme momentene som gjør seg gjeldende i Grunnlovs-vurderingen, vil gjøre seg gjeldende også her.

Advokatfirmaet Selmer AS


Stian Berger Røsland

advokat, partner