



DET KONGELIGE
JUSTIS- OG BEREDSKAPSDEPARTEMENT

Lovavdelingen

Skattelovavdelingen i Finansdepartementet
Postboks 8008 Dep
0030 Oslo

Deres ref.
22/152

Vår ref.
22/5014

Dato
23.09.22

Tolkningsuttalelse om endring i grunnrenteskattesatsen og innføring av et høyprisbidrag for kraftproduksjon – forholdet til Grunnloven § 97

1. INNLEDNING

Vi viser til Finansdepartementets brev 6. september 2022 og til etterfølgende kontakt og avklaringer om sakens faktiske forhold.

Finansdepartementet ber om Lovavdelingens vurdering av om det vil være i strid med tilbakevirkningsforbudet i Grunnloven § 97 å øke satsen for grunnrenteskatten med virkning for 2022, og å la et høyprisbidrag på vannkraft virke fra tidspunktet regelen varsles.

Henvendelsen reiser mange og vanskelige spørsmål, herunder hvordan forslagene vil virke i et sammensatt og komplekst kraftmarked. Enkelte sider ved forslagene er fremdeles usikre eller uavklarte, og det er en rekke forhold ved kraftmarkedet som vi i begrenset grad kjenner. Videre har vi hatt begrenset tid til vurderingen. Våre vurderinger må leses i lys av dette. Det innebærer blant annet at vi i noen sammenhenger ikke har hatt grunnlag for å trekke endelige konklusjoner.

Våre vurderinger av de to forslagene fremgår i punkt 3 nedenfor. Vi baserer vurderingene på Finansdepartementets beskrivelse av forslagene og hvordan det er grunn til å tro at de vil virke inn overfor ulike typer omsetning i kraftbransjen. Denne beskrivelsen er gjengitt i punkt 2.

Postadresse
Postboks 8005 Dep
0030 Oslo

Kontoradresse
Gullhaug Torg 4a
0484 Oslo

Telefon - sentralbord
22 24 90 90
Org.nr.: 972 417 831

Lovavdelingen

Saksbehandler
Lara M. Wik
lara.wik@jd.dep.no

2. BAKGRUNN

2.1 Økning av grunnrenteskattesatsen

Finansdepartementet foreslår å øke den effektive grunnrenteskattesatsen for kraftprodusenter fra 37 prosent til 45 prosent med virkning fra 1. januar 2022. Dette er anslått å gi økt skatteproveny til staten med 11,2 mrd. kroner påløpt i 2022.

Reglene om grunnrenteskatt til staten for vannkraftverk følger av skatteloven § 18-3 med tilhørende forskriftsbestemmelser. Grunnrenteskatten er pålagt eiere av kraftverk i Norge med generatorer som i inntektsåret har en samlet påstemplet merkeytelse på minst 10 000 kilovoltampere (kVA). Bakgrunnen for grunnrenteskatten er at det er vurdert som rimelig og naturlig at selskaper som oppnår en meravkastning ved å utnytte samfunnets felles naturressurser, gir en andel av meravkastningen tilbake til fellesskapet. En permanent og riktig utformet grunnrenteskatt vil ikke påvirke investeringsinsentivene og er ansett som et egnet virkemiddel for å sikre fellesskapet inntekter fra slike næringer. For oversikt vises til NOU 2019: 16 Skatting av vannkraftverk punkt 4.3.

Hovedregelen ved beregning av grunnrenteskatten er at kraften verdsettes til spotmarkedspris, fastsatt i kraftmarkedet. Utgangspunktet for denne beregning er årlige brutto salgsinntekter for det enkelte kraftverket, som settes til summen av årets spotmarkedspriser per time multiplisert med faktisk produksjon ved kraftverket, jf. skatteloven § 18-3 annet ledd. Det er gjort unntak fra beregningsgrunnlaget slik at spotprisen ikke er avgjørende for konsesjonskraft (konsesjonskraftunntaket), visse langsiktige kontrakter (kontraktsunntaket) og kraft som industrien produserer og forbruker selv (egenkraftunntaket), jf. skatteloven § 18-3 annet ledd bokstav a nr. 1 til 3.

Når grunnrenteskattesatsen øker, øker også skatteverdien av fradragene. Kraftprodusenter som gjennomfører store investeringer, vil kunne få en negativ skatteposisjon, og grunnrenteskatteverdien av dette utbetales årlig. Dersom kraftselskapets samlede grunnrenteskatteverdi er negativ, utbetales denne verdien årlig, jf. skatteloven § 18-3 femte ledd. Når satsen øker, vil utbetalingen i slike tilfeller isolert sett øke. I tillegg kan kraftprodusenter med store fremførbare underskudd fra før 2007 isolert sett få lavere eller null grunnrenteskatt.

Virkingen av økt grunnrenteskattesats for den enkelte kraftprodusent vil ifølge Finansdepartementet variere og avhenge av flere ulike forhold, som produsentens lønnsomhet, sammensetning av produksjonsvolum, prissikringsstrategi og investeringssyklus. For å illustrere hvordan økt skattesats i grunnrenteskatten kan slå ulikt ut, har Finansdepartementet beskrevet hvordan økt sats påvirker inntekt etter skatt fra salg av sju ulike kategorier av produksjonsvolumer. En skattepliktig kraftprodusent vil etter det opplyste vanligvis ha produksjon fra flere av disse kategoriene samtidig.

- i) For kraft som omsettes i **spotmarkedet**, vil satsøkningen innebære en skatteøkning for produsenter i prisområdene NO1, NO2 og NO5, basert på de høye spotprisene hittil i 2022, som antas å fortsatt være høye fremover. Samtidig har denne gruppen hatt økte inntekter fra spotmarkedet, og får et vesentlig større overskudd enn vanlig i 2022. Også produsenter i prisområdene NO3 og NO4 som betaler grunnrenteskatt, vil få skatteøkning, men pga. vesentlig lavere kraftpriser vil skatteøkningen være mindre, målt i kroner.
- ii) For kraft solgt på visse **langsiktige kontrakter som omfattes av det gjeldende kontraktsunntaket**, er grunnrenteskatten basert på faktiske priser. For dette volumet vil satsøkningen gjennomgående få mindre betydning. For en gitt inntekt vil økningen bli den samme som for skattepliktige som har solgt på spotpris.
- iii) For kraft solgt på **langsiktige (bilaterale) kontrakter** som ikke omfattes av kontraktsunntaket, kan satsøkningen få større betydning fordi grunnrenteskatten for dette volumet baseres på spotmarkedspriser. Med satsøkningen vil de skattepliktige få en større grad av variabilitet med hensyn til skatt enn de i utgangspunktet hadde lagt opp til.
- iv) Kraft levert som **konsesjonskraft** verdsettes til selvkost ved å produsere kraft. For dette volumet vil satsøkningen gjennomgående få mindre betydning. Også for dette volumet vil økningen for en gitt inntekt bli den samme som for skattepliktige som har solgt på spotpris.¹
- v) Kraft som forbrukes i egen produksjonsvirksomhet, herunder kraft som tas ut av eier og forbrukes i eierens produksjonsvirksomhet (**egenkraft**), verdsettes i grunnrenteskatten til gjennomsnittet av prisen på kraft i henhold til visse langsiktige kjøpskontrakter.²
- vi) Produsenter som har sikret seg mot prisendringer i det finansielle markedet, vil samlet sett ha inntekter fra virksomheten, inkludert inntekter og kostnader fra **finansielle sikringsinstrumenter**, som om et volum av kraften var solgt til fastpris, jf. punkt iii). Grunnrenteskatten påvirkes ikke av finansielle kontrakter fordi den vil bli beregnet på grunnlag av spotpris, det vil si etter hovedregelen for verdsettelse. Sikring ved salg til fastpris og sikring i det finansielle markedet må ses i sammenheng.

¹ For konsesjoner gitt før 10. april 1959 fastsetter partene selv prisen. For konsesjoner gitt etter 10. april 1959 gjelder "OED-prisen", en pris fastsatt av Olje- og energidepartementet. OED-prisen er 11,57 øre/kWh for hele leveringsåret 2022. Kraftskatteutvalget (NOU 2019: 16) skrev i 2019: «De siste årene har OED-prisen ligget mellom 11 og 12 øre per kWh. Tall fra NVE viser at den gjennomsnittlige selvkostprisen for konsesjoner før 1959 ligger på omtrent samme nivå, men varierer betydelig fra konsesjon til konsesjon.»

² Kraft levert i henhold til kontrakt inngått 1. januar 1996 eller senere på stortingsbestemte vilkår med varighet på 7 år eller mer.

vii) I noen tilfeller har bedrifter sikret seg en **varig uttaksrett** for et visst volum fra kraftverk, uten løpende vederlag. Dette kan knytte seg til eldre avtaler der fallrettigheter mv. er avgitt i bytte mot uttaksrett.³ Produsenten vil i slike tilfeller få grunnrenteskatten beregnet på grunnlag av spotpriser, og skatteeffekten av en økt grunnrenteskatt for 2022 vil reflektere økte spotpriser for det volumet som omfattes av uttaksrett.

Kraftselskapene kan prissikre volumer enten gjennom langsiktige kontrakter utenfor kontraktsunntaket (kategori iii)) eller ved bruk av finansielle sikringsinstrumenter (kategori vi)). Finansdepartementet har opplyst at grunnrenteskatten i seg selv ikke er til hinder for slik prissikring. En kraftprodusent kan i teorien oppnå det som omtales som en sikker fremtidig inntekt – i betydningen at inntekten etter skatt vil være den samme uavhengig av endringer i spotprisen – ved å prissikre en bestemt andel av den kraftproduksjonen som verdsettes til spotpris i grunnrenteskatten. Med gjeldende skattesats på 37 prosent vil dette være tilfellet dersom 52,6 prosent av volumene er prissikret.⁴ Med sikring av mellom 0 og 52,6 prosent av volumet, vil kraftprodusenten få en delvis til hel inntektssikring. Når den effektive satsen økes fra 37 prosent til 45 prosent, vil det innebære at sikringsandelen som gir en sikker inntekt etter skatt, reduseres fra 52,6 til 42,3 prosent.

Finansdepartementet har ikke statistikk eller en samlet oversikt over hvor store volumer selskapene har sikret gjennom fastpriskontrakter som ikke får beregnet grunnrenteskatt etter kontraktspris, verken for bilaterale kontrakter eller finansielle kontrakter. Det er imidlertid opplyst at departementet ikke kjenner til tilfeller der grunnrenteskattepliktige produsenter har sikringsgrader opp mot 42,3 prosent. Tvert imot har de eksemplene departementet har sett, hatt vesentlig lavere sikringsgrad.

Selskaper som eventuelt har prissikret en høyere andel enn 42,3 prosent, får en mindre sikker fremtidig inntekt etter skatt som følge av forslaget om endret skattesats, og et isolert tap dersom spotprisen blir høyere enn fastprisen. For differansen mellom sikret andel og 42,3 prosent løper disse selskapene en risiko for tap, som i teorien er ubegrenset.

Når det gjelder den samlede skattebelastningen for kraftprodusentene, kommer – i tillegg til grunnrenteskatten – alminnelig selskapsskatt av overskuddet på 22 prosent. I tillegg kommer noen ytterligere elementer i skattleggingen av vannkraftverk (eiendomsskatt, konsesjonskraft og konsesjonsavgift). Finansdepartementet opplyser at det vil variere hvor tyngende disse ytterligere skattene vil være, men at Havbruksskatteutvalget (NOU 2019: 18) la til grunn at særskattene på grunnrenten i

³ Et eksempel på dette er «frikraftavtalen» som er omtalt i en dom fra Borgarting Lagmannsrett av 6. februar 2022 (LB-2021-103718).

⁴ Mekanismen er beskrevet i St.prp. nr. 1 (2006-2007) s. 33 og i høringsnotat av 30. juni 2022 om kontraktsunntak i grunnrenteskatten knyttet til fastprisavtaler for strøm punkt 3.

vannkraftnæringen (inkludert grunnrenteskatt) utgjør rundt 40 prosent. Basert på dette legger Finansdepartementet til grunn at eiendomsskatt, konsesjonskraft og konsesjonsavgift grovt sett kan anslås å tilsvare en økning i satsen for grunnrenteskatt på rundt 3 prosentenheter.

2.2 Innføring av ny avgift – høyprisbidraget

Finansdepartementet foreslår også å innføre en ny særavgift, omtalt som et «høyprisbidrag». Formålet med avgiften er å skatlegge ekstraordinære inntekter fra kraftproduksjon som kommer av de høye prisene vi har hatt i deler av Sør-Norge den siste tiden. Den nærmere begrunnelsen knytter seg særlig til risiko for forsyningssikkerheten og omtales nærmere i punkt 3.4.2. Det tas sikte på at avgiften for enkelte avgiftspliktige skal gjelde fra tidspunktet avgiften varsles utad, før budsjettet fremlegges 6. oktober 2022.

Forslaget innebærer avgift på en andel av inntektene (prisene) fra kraftproduksjon som overstiger et innslagspunkt på 70 øre per kWh. Avgiftsplikten skal fra 1. januar 2023 gjelde for både vannkraft (inkludert småkraft) og vindkraft (både på land og til havs), mens den fra forslagstidspunktet og ut 2022 bare skal gjelde for store vannkraftverk med installert kapasitet på minst 10 000 kVA. Dette er den samme avgrensningen som gjelder for grunnrenteskatten for vannkraftverk.

I beregningen av inntektene fra kraftproduksjon skal det ifølge Finansdepartementet tas utgangspunkt i de faktiske prisene som den avgiftspliktige har oppnådd i det definerte tidsavsnittet (time for time). Etersom kraftselskaper kan ha inntekter fra annen virksomhet enn kraftproduksjon, må avgiftsgrunnlaget avgrenses til omsetning fra kraftproduksjon.

Finansdepartementet har opplyst at utgangspunktet er at inntekter fra kraftproduksjon beregnes på grunnlag av faktiske priser. Produksjon som omfattes av kontraktsunntak i grunnrenteskatten (kategori ii), og andre avtaler om faktisk levering av et fast volum til fast pris (kategori iii), verdsettes således til kontraktspris, forutsatt at kontrakten er inngått på markedsmessige vilkår. For produsenter som har inngått finansielle kontrakter for å prissikre inntekter knyttet til salg til spotmarkedspris (kategori vi), vil en legge oppnådd pris justert for tap eller gevinst på finansielle kontrakter til grunn for avgiftsfastsettelsen. Dette gjelder for kontrakter inngått senest dagen før avgiften varsles. For slike kontrakter vil altså det faktiske vederlaget for kraft (spotprisen) justeres i den grad dette volumet er sikret i det finansielle markedet. Forutsetningen er at kontrakten samsvarer med et faktisk produksjonsvolum i samme prisområde, eventuelt mot systemprisen, i det tilhørende tidsavsnittet.

Finansdepartementet har videre opplyst at høyprisbidraget ikke skal komme til fradrag verken i grunnlaget for selskapsskatt, grunnrenteskatt eller eiendomsskatt.

Dersom avgiften skal gjelde med virkning fra dagen avgiften varsles utad, vil første betaling til Skatteetaten skje 18. januar 2023 (for tiden fra varselet og ut 2022). Det legges opp til at avgiften deretter skal betales i månedlige terminer i 2023.

Finansdepartementet har opplyst at avgiftssatsen vil være om lag 25 prosent. Med en avgiftssats på 25 prosent, og forutsatt de avgrensningene som er omtalt ovenfor, er det antatt at høyprisbidraget fra dagen avgiften varsles utad og ut året vil gi et proveny på rundt 10 mrd. kroner påløpt i 2022.

Med bakgrunn i de avgrensninger mv. som er omtalt, har Finansdepartementet beskrevet hvordan høyprisbidraget (grovt sett) påvirker inntekten etter skatt fra salg av de ulike kategoriene av produksjonsvolumer som også er omtalt i punkt 2.1 foran:

- i) For kraft solgt i spotmarkedet vil høyprisbidraget innebære en skatteøkning for produsenter i prisområdene NO1, NO2 og NO5 basert på de høye spotprisene hittil i 2022, som antas å fortsatt være høye fremover. Samtidig har denne gruppen hatt økte inntekter fra spotmarkedet, og får et vesentlig større overskudd enn vanlig i 2022. For produsenter i prisområdene NO3 og NO4 vil høyprisbidraget kun slå inn dersom spotmarkedsprisen (i enkelttimer) overstiger 70 øre per kWh.
- ii) For kraft solgt på langsiktige kontrakter som omfattes av det gjeldende kontraktsunntaket, vil ikke høyprisbidraget slå inn forutsatt at gjennomsnittlig pris på kontraktene er under 70 øre per kWh (i den enkelte timen).
- iii) For kraft solgt på langsiktige (bilaterale) kontrakter som ikke omfattes av kontraktsunntaket, vil effekten tilsvare kategori ii).
- iv) Kraft levert som konsesjonskraft vil verdsettes til oppnådd pris (konsesjonskraftpris), som er under 70 øre per kWh. Dermed vil ikke høyprisbidraget slå inn for dette volumet (tilsvarende kategori ii).
- v) Kraft som forbrukes i egen produksjonsvirksomhet, herunder kraft som tas ut av eier og forbrukes i eierens produksjonsvirksomhet (egenkraft), skal etter forslaget verdsettes til spotmarkedspris i høyprisbidraget, ettersom dette er kraftens alternativverdi. Ved verdsettelse til spotmarkedspris vil produsenter i Sør-Norge med egenkraft måtte svare høyprisbidrag av dette volumet.
- vi) For finansielle kontrakter (prissikring) inngått før varsel om innføring av avgiften, vil høyprisbidraget slå inn dersom oppnådd pris justert for tap eller gevinst på disse kontraktene er over 70 øre per kWh (i den enkelte timen).
- vii) I noen tilfeller har bedrifter sikret seg en varig uttaksrett for et visst volum fra kraftverk, uten løpende vederlag. For høyprisbidraget legges faktisk pris til

grunn, dvs. i noen tilfeller null. Så lenge oppnådd pris er under 70 øre per kWh, vil ikke høyprisbidraget slå inn.

2.3 Samlet skattebelastning for ulike grupper

Finansdepartementet har opplyst at det er svært krevende å beregne hvordan endringene vil påvirke den samlede skattebelastningen, ettersom dette vil avhenge av en rekke konkrete faktorer for den enkelte aktør. Finansdepartementet opplyser at de ikke har statistikk eller en samlet oversikt over hvor store volumer eller til hvilke priser kraftprodusentene sikrer gjennom finansielle eller bilaterale kontrakter. Det er heller ikke opplagt hvordan en slik beregning ev. skulle gjennomføres.

Med tanke på at kraftprodusenter er svært ulike, f.eks. når det gjelder sammensetning av inntekter og kostnader, sikringsstrategi mv., har Finansdepartementet formidlet at det er krevende å presentere representative typeeksempler.

Departementet har imidlertid beskrevet et forenklet basisscenario for å illustrere hvordan skattebelastningen *kan tenkes* å slå ut etter økning av grunnrenteskattesatsen og innføringen av høyprisbidraget. Eksempelet tar utgangspunkt i en kraftprodusent i hhv. NO2 (Sør-Norge) og NO4 (Nord-Norge) som selger det aller meste av produksjonen til spotmarkedspriser, uten finansiell sikring. I tillegg er det lagt til grunn at en gjennomsnittlig andel selges gjennom langsiktige kontrakter (etter gjeldende kontraktsunntak, dvs. kategori ii). Produsenten får i basisscenarioet dermed beregnet grunnrenteskatt og høyprisbidrag i tråd med faktisk oppnådde priser.

Det er lagt til grunn at høyprisbidraget gjelder f.o.m. oktober t.o.m. desember 2022. Det er forutsatt en gjennomsnittlig spotmarkedspris i 2022 på om lag 280 øre/kWh i NO2 og om lag 19 øre/kWh i NO4. Det antas at produsenten i NO2 må svare høyprisbidrag med 25 prosent av prisen som overstiger 70 øre per kWh for hele volumet, mens aktøren i NO4 ikke må svare høyprisbidrag.

Basisscenario for skattebelastning for et eksempelkraftverk i 2022, uten sikring^{1,2,3,4,5}

	NO2	NO4
Sum inntekter	536	52
Sum kostnader	26	26
Sum nettoinntekt før skatt	510	26
Skatt dagens regler	302	16
Skatt og høyprisbidrag nye regler	384	18
<i>Herav økning i grunnrenteskatt</i>	40	1
<i>Herav høyprisbidrag</i>	41	0
Nettoinntekt etter skatt, dagens regler	208	10
Andel skatt av nettoinntekt, dagens regler	59 %	63 %
Nettoinntekt etter skatt, nye regler	127	9
Andel skatt av nettoinntekt, nye regler	75 %	67 %

¹ I beregningen av skatt med dagens regler er det, i tillegg til grunnrenteskatt og selskapsskatt, skjønsmessig tatt hensyn til eiendomsskatt og konsesjonsavgift.

² Grunnlaget for grunnrenteskatt er inkludert inntekter fra elsertifikater, og grunnlaget for selskapsskatt er inkludert inntekter fra både elsertifikater og opprinnelsesgarantier.

³ Det er i sin helhet sett bort i fra konsesjonskraft, egenkraft og pumpekraft.

⁴ Det beregnede overskuddet basert på produksjonen for hele 2022, mens høyprisbidraget kun gjelder siste kvartal.

⁵ Det er lagt til grunn at investeringene i kraftverket er gjennomført før 2021. Dermed avskrives investeringskostnaden over tid både i grunnrenteskatten og selskapsskatten. Videre er det lagt til grunn at produsenten ikke har fremførbart negativt grunnrenteskattgrunnlag fra før 2007 eller gamle fremførbare underskudd i selskapsskatten.

For aktører som har sikret en andel av produksjonen, blir bildet mer komplisert med mange ulike variasjoner. Gitt dagens prisbilde i Sør-Norge kan en anta at en sikringspris ligger lavere enn spotmarkedsprisen. Da vil aktører som har sikret en liten del av produksjonen, få en lavere skattebelastning enn aktører som har sikret en større del av produksjonen, alt annet likt. Det skyldes særlig at en høy sikringsandel, gitt dagens prisbilde, isolert sett vil føre til at dagens overskudd blir lavere for en kraftprodusent i Sør-Norge. Et lavere overskudd vil gi noe lavere selskapsskatt, men det vil gi like høy grunnrenteskatt siden denne beregnes i hovedsak på grunnlag av spotmarkedsprisen. Den samlede skattens andel av inntekten vil da gjennomgående bli høyere med høyere sikringsgrad.

Beregningen av høyprisbidraget vil imidlertid kunne trekke i motsatt retning fordi en ved beregning av avgiften for sikringsavtaler inngått før det varsles om ordningen og på nærmere betingelser, skal ta hensyn til eventuelt tap eller gevinst på finansielle kontrakter. Aktører i Sør-Norge, gitt dagens prisbilde, vil med høy sikringsgrad derfor gjennomgående betale lavere høyprisbidrag enn aktører med lav sikringsgrad.

3. VURDERING AV FORSLAGENE

3.1 Innledning

I punkt 3.2 gir vi noen rettslige utgangspunkter for vurderingene. I punkt 3.3 vurderer vi om satsøkningen i grunnrenteskatten for 2022 er i strid med tilbakevirkningsforbudet i Grunnloven § 97. Deretter ser vi i punkt 3.4 på om det vil utgjøre ulovlig tilbakevirkning å la høyprisbidraget få anvendelse på produksjonen eller omsetning som skjer fra høyprisbidraget blir varslet i månedsskiftet september/oktober og frem til Stortingets vedtak, antakelig i desember.

Begge de to endringsforslagene vil medføre økt beskatning for mange kraftprodusenter, og begge har elementer av tilbakevirkende kraft. I punkt 3.5 ser vi på den samlede effekten av forslagene opp mot Grunnloven. Vi ser der også på om ytterligere vern mot endringene kan følge av første tilleggsprotokoll til den europeiske menneskerettskonvensjonen – EMK P1-1.

3.2 Grunnloven § 97 – rettslige utgangspunkter

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

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

I rettspraksis og juridisk teori har det tradisjonelt vært trukket et skille mellom formues- og inntektsbeskatningen på den ene side og de såkalte handlingsskattene på den annen side.

For formues- og inntektsbeskatningen har Stortinget stor handlefrihet, jf. også Grunnloven § 75 a om at skatter fastsettes for ett år om gangen. Høyesterett uttaler følgende i Rt. 2006 s. 293 (Arves Trafikkskole) 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. Begrunnelsen er at Stortinget først ved utgangen av et inntektsår har full oversikt over de inntekter som kan beskattes, og statens inntektsbehov. Det er fremhevet at det er den samlede skatteevnen og ikke en enkeltstående handling som rammes.»

Borgerne har derimot et sterkt grunnlovsvvern mot tilbakevirkende handlingsskatter. En tilbakevirkende handlingsskatt var temaet i Rt. 2006 s. 293 (Arves Trafikkskole). Saken gjaldt en ny lovbestemmelse om endring av plikten til å betale merverdiavgift. Lovendringen fikk virkning for fortidige (og avsluttede) transaksjoner ved at skattemyndighetene påla den næringsdrivende å tilbakeføre inngående merverdiavgift som rettmessig var fradragført før loven ble vedtatt. Etter å ha påpekt at det i strafferetten gjelder et absolutt forbud mot tilbakevirkning, uttalte førstvoterende følgende på vegne av flertallet:

«(69) Etter mitt syn tilsier disse utgangspunkter om Grunnlovens gjennomslagskraft at normen i § 97 åpner for mellomvarianter mellom et absolutt forbud og en helhetsvurdering hvor bare den særlig urimelige og urettferdige tilbakevirkning er forbudt. Gullklausul-dommen i Rt-1962-369 er et eksempel på en slik mellomvariant: Omfattende private økonomiske rettigheter måtte vike for tvingende samfunnsinteresser.

(70) I vår sak er Arves Trafikkskole fratatt en økonomisk rettighet. I sin virkning dreier det seg om å knytte økonomiske byrder til en tidligere handling. Man er da på et område hvor Grunnlovens tilbakevirkningsforbud står sterkt, men ikke i forbudets innerste kjerne. Etter mitt syn kan man ikke på dette området stille opp et absolutt forbud mot tilbakevirkning. Men fordi man er så nær kjerneområdet til § 97, må det mye til før en tilbakevirkning kan godtas.»

Førstvoterende oppstilte deretter en norm om at ny avgift – eller tilsidesetting av korrekt gjennomført fradrag for merverdiavgift – bare kunne legges på en tidligere handling dersom «sterke samfunnsmessige hensyn gjør seg gjeldende» (avsnitt 72).

Også i Rt. 2010 s. 143 (rederiskatt) forelå det sterke elementer av egentlig tilbakevirkning, idet loven – slik flertallet beskrev det – påla rederiene mer tyngende skattebyrder for «hendingar og disposisjonar som fann stad i tidlegare år» (avsnitt 153). Saken gjaldt nye skjerpede regler om periodisering av inntekt som fikk virkning for tidligere inntektsår og som var opptjent opp til ti år forut for loven. Førstvoterende viste til at spørsmålet om en lov som knytter virkninger til tidligere hendelser eller griper inn i etablerte rettsposisjoner er i strid med Grunnloven § 97, er «avhengig av kor sterkt tilbakeverknadselementet er» (avsnitt 153). Førstvoterende anvendte i saken den samme normen som i Arves Trafikkskole, nemlig at det måtte foreligge «sterke samfunnsmessige omsyn» for at en slik tilbakevirkning kunne være tillatt (avsnitt 154).

I Rt. 2013 s. 1345 (strukturkvote) ble det vist til 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). Etter en gjennomgang av særlig Arves Trafikkskole og rederiskattsaken ble det oppsummert med at det var nødvendig med «sterke samfunnsmessige hensyn» på det økonomiske området der det «reelt sett» forelå egentlig tilbakevirkning (avsnitt 93). Ved inngrep i etablerte rettsposisjoner fastholdt derimot Høyesterett at det fremdeles var naturlig å ta utgangspunkt i at lovgiver har

betydelig handlefrihet, og at bare klart eller særlig urimelig eller urettferdig tilbakevirkning rammes av Grunnloven (avsnitt 94 flg.).

Disse og andre sider ved grunnlovsnormen omtales i mer detalj nedenfor, se særlig punkt 3.3.1 og 3.4.1.

3.3 Satsøkningen i grunnrenteskatten

3.3.1 Grunnlovsnormen

Grunnrenteskatten utgjør en del av kraftprodusentenes inntektsskatt. Som vist i punkt 3.2 følger det av langvarig og konsekvent rettspraksis at skattesatser kan fastsettes mot slutten av inntektsåret med virkning for hele inneværende år, jf. blant annet Rt. 2006 s. 293 (Arves Trafikkskole) avsnitt 62. En av de sentrale dommene er Rt. 2001 s. 762 (Bjørnenak), der Høyesterett fremholdt følgende på side 767:

«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.»

Stor frihet for Stortinget til å fastsette endrede skattesatser med virkning for hele inntektsåret er for det første begrunnet med at utformingen av skattesystemet beror på *politiske valg* om hvordan skattebyrden i samfunnet best kan fordeles. Etter Grunnloven § 75 a har Stortinget som en av sine særlige oppgaver å fastsette skatter og avgifter. For det andre vil Stortinget først mot slutten av inntektsåret ha full oversikt over *statens samlede inntektsbehov*. For det tredje bygger inntektsskatten på at det er *skattesubjektenes samlede skatteevne* som skal beskattes, ikke den enkeltstående handling. Endelig er det en *langvarig praksis* for at skattesatsene kan endres mot slutten av året, og at dette ikke er i strid med Grunnlovens tilbakevirkningsforbud.

Disse ulike sidene ved begrunnelsen for Stortingets store handlefrihet er fremholdt blant annet i Rt. 2001 s. 762 (Bjørnenak) s. 767–768 og Rt. 2006 s. 293 (Arves Trafikkskole) avsnitt 62. Tilsvarende, om enn med ulike formuleringer og nyanser, er lagt til grunn i juridisk teori, se blant annet Castberg: Norges statsforfatning bind II 1964 side 228, Fleischer: Grunnloven § 97, Jussens Venner 1975 side 183–251 på side 240–241, og Gjems-Onstad: Om tilbakevirkende skattelover, Tidsskrift for Rettsvitenskap 1981 side 397–436 på side 416–418. Selv om Zimmer har gitt uttrykk for at han mener det kan stilles spørsmål ved om denne begrunnelsen står seg fullt ut i dag (Zimmer: Høyesterettsdommer i skattesaker 2010, Skatterett 2011 side 301–332 på side 328), legger han disse utgangspunktene til grunn som gjeldende rett, se Zimmer: Lærebok i skatterett, 9. utgave 2021 side 35:

«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. Reglene antas derfor å kunne endres i løpet av inntektsåret, også med

virkning for inntektsskapende begivenheter tidligere samme år, uten at det anses som tilbakevirking i strid med GrL. § 97.»

Handlefriheten for Stortinget er ikke absolutt. Som fremholdt i Rt. 2006 s. 293 (Arves Trafikkskole) avsnitt 63 tillater ikke Grunnloven endringer i skatteregler som innebærer en «klart urimelig eller urettferdig» tilbakevirking:

«Når det gjelder den alminnelige inntekts- og formuesskatt, synes det imidlertid som det kan ha skjedd en viss glidning fra en klar regelteori mot standardteorien. Av nyere rettsavgjørelser går det frem at det er begrensninger i adgangen til å gi lover tilbakevirkende kraft også her. Jeg viser særlig til avgjørelsen i Rt-2001-762 hvor førstvoterende på side 767 ved vurderingen av Grunnloven § 97 som grense for skattelovers tilbakevirking tar utgangspunkt i den norm som ble stilt opp i Borthendommen, som altså rettet seg mot klart «urimelig eller urettferdig» tilbakevirking.»

Disse prinsippene på skatterettens område ble særlig utviklet i Rt. 2001 s. 762 (Bjørnenak), og er fastholdt i senere høyesterettspraksis. Høyesterett tok her utgangspunkt i Rt. 1996 s. 1415 (Borthen), og la til grunn at den samme normen – om det forelå «klart urimelig eller urettferdig tilbakevirking» – måtte anvendes også på skatteområdet. Det var naturlig å ta utgangspunkt i de samme momentene som i Borthen, oppsummert slik (side 767):

«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.»

I Rt. 1996 s. 1415 (Borthen) la Høyesterett på side 1430 til grunn at trygdeområdet er et rettsområde der «lovgivers spillerom, i lys av de hensyn som ligger bak Grunnloven § 75 bokstav a og d, må være vesentlig», og at det bare vil være de kvalifiserte eller åpenbare tilfeller av urimelighet eller urettferdighet som kan rammes. I Rt. 2001 s. 762 (Bjørnenak) kom Høyesterett til at det samme må gjelde innen skatteområdet (på 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.»

Disse utgangspunktene synes i alle fall i det vesentlige å ha vært videreført av Høyesterett frem til i dag, se blant annet Rt. 2006 s. 293 (Arves Trafikkskole) avsnitt 71. Stortingets handlefrihet er størst når det gjelder endring av skattesatser med virkning for inneværende år, men også endringer i inntekts- og fradragregler innenfor inntektsåret vil i stor grad aksepteres, se Rt. 2006 s. 293 (Arves Trafikkskole) avsnitt 62, sitert foran i punkt 3.2.

Vi kan ikke se at dette skulle være annerledes fordi vi nå vurderer grunnrenteskatten, som er en *særskatt*. Også dette er en inntektsskatt som utskrives på årets samlede nettoinntekt. Videre er den begrunnet i den spesielle fordelingen kraftprodusentene har når de har fått inntekter som følge av deres rett til å benytte seg av fellesskapets ressurser. Denne fordelingen er ytterligere – og til dels vesentlig – forsterket som følge av svært stor og i alle fall til dels uforutsett prisøkning på elektrisitet i Sør-Norge i 2022. Dette er forhold som Stortinget, både ut fra en økonomisk og politisk synsvinkel, bør kunne legge vekt på ved sin prioritering av skattenivået for ulike grupper av skattytere. At denne gruppen allerede er i en særlig skatteposisjon, bør ikke i et tilfelle som dette begrense lovgivers frihet til å justere skattesatsene.

Det må etter dette legges til grunn at endringer i grunnrenteskattesatsen innenfor samme kalenderår vil være lovlig med mindre det foreligger en særlig eller klart urimelig eller urettferdig tilbakevirkning.

Det må altså gjøres en interesseavveining mellom behovet for å la endringen i grunnrenteskatten gjelde for hele 2022 og de interessene skattyterne måtte ha i å slippe tilbakevirkning, herunder skattyternes behov for innrettelse, grunnlaget for deres forventninger og hvor omfattende tilbakevirkningselementet er. Momentene som har vært nevnt ovenfor, som Stortingets behov for stor handlefrihet på skatteområdet og den langvarige praksisen som i seg selv påvirker skattyternes begrunnede forventninger, har betydning i interesseavveiningen. Det leder til at det må særlig mye til før endringer i inntektsskattesatsen med virkning for inneværende kalenderår vil regnes som klart urimelig eller urettferdig tilbakevirkning.

Det kan stilles spørsmål om en økning i grunnrenteskattesatsen kan medføre så høy skattebelastning at beskatningen vil være som en form for konfiskasjon som må anses som erstatningsbetingende ekspropriasjon etter Grunnloven § 105. Det vil eventuelt gjelde også for tiden framover, dvs. uavhengig av det tilbakevirkende elementet som ligger i at endringen får virkning for hele inntektsåret. Det har vært antatt i juridisk teori, blant annet under henvisning til Rt. 1955 s. 937, at et svært høyt skattenivå etter omstendighetene vil kunne være grunnlovsstridig, se blant annet Gjems-Onstad: Om tilbakevirkende skattelover, Tidsskrift for Rettsvitenskap 1981 side 397–436 på side 424, og Andenæs og Fliflet: Statsforfatningen i Norge, 11 utg. side 605. Samtidig vil terskelen for dette ligge svært høyt. Når det først foreligger et tilbakevirkende element, vil grunnlovsvurderingen normalt begrenses til Grunnloven § 97, se til sammenligning Rt. 2007 s. 1281 (Øvre Ullern) avsnitt 85 flg. Omfanget av beskatningen vil uansett være et element i vurderingen av om tilbakevirkningen er særlig eller klart urimelig eller urettferdig, se nærmere nedenfor. Vi kan ikke se at en anvendelse av Grunnloven § 105 ved siden av § 97 vil gi et sterkere vern i en sak som denne.

3.3.2 Behovet for tilbakevirkningen

Det er i utgangspunktet Stortinget som skal vurdere behovet for tiltaket, herunder om det er et tjenlig og hensiktsmessig virkemiddel, jf. Rt. 1976 s. 1 (Kløfta) på side 6 og Rt. 2006 s. 293 (Arves Trafikkskole) avsnitt 74. I sistnevnte dom heter det:

«Domstolene kan riktignok ikke overprøve de politiske vurderinger av behovet for tiltak eller hensiktsmessigheten av de tiltak som blir valgt, jf. blant annet Kløfta-dommen og avgjørelsen i Rt-2001-762 på side 768.»

Det legges til grunn at Stortinget vil vektlegge at kraftprodusentene i deler av Sør-Norge generelt har hatt ekstraordinære inntekter i 2022, basert på kraftpriser som er mange ganger høyere enn tidligere år. Det har fra regjeringshold den siste tiden vært gitt uttrykk for at det er viktig ikke å øke presset i norsk økonomi. Det er behov for å øke inntektene for å dekke sterkt økende kostnader, herunder til strømstøtteordninger, og for å redusere risikoen for at budsjettet bidrar til ytterligere press på inflasjon og renter. Forslaget om å la økt grunnrenteskattesats gjelde for hele 2022, er anslått å øke skatteprovenyet med 11,2 mrd. kroner påløpt i 2022. Det er med andre ord snakk om betydelige verdier.

Vi legger etter dette til grunn at økningen i grunnrenteskattesatsen begrunnes i vektige hensyn for å kunne gjøre justeringer i skatteposisjoner som ikke er endelig avklart før årets slutt, og at Stortinget – både av hensyn til samlet vurdering av statens behov for inntekter og en vurdering av hva som er rimelig beskatning for ulike skattytere – må ha stor frihet til å ta hensyn til utviklingen gjennom året.

3.3.3 Hensyn mot tilbakevirkningen

3.3.3.1 Innledning

Grunnrenteskattesatsen foreslås økt fra 37 prosent til 45 prosent med virkning fra 2022.

Stortinget fastsetter generelle regler, og må utforme disse slik at de både ivaretar de samfunnsmessige behovene og posisjonen til de involverte kraftselskapene. Stortinget vil ikke vurdere den enkelte skattyter. Det er likevel grunn til å ha i mente hvordan domstolene i en eventuell etterfølgende sak vil gripe an virkningene av den tilbakevirkende regelen slik at regelverket tar høyde for disse forholdene.

I den senere tid har Høyesterett særlig omtalt dette i saker om *handlingskatter*, der det vil være 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. Dette synes også å være utgangspunktet ved inngrep i *etablerte rettsposisjoner*, se Rt. 2006 s. 262

(ektefellepensjon) avsnitt 101, Rt. 2013 s. 1345 (strukturkvote) avsnitt 117 og HR-2016-389-A (stortingspensjon) avsnitt 77. Ved regulering av en rettsposisjon som ikke innebærer at det knyttes nye byrder til tidligere avsluttede handlinger, legges det imidlertid generelt større vekt på lovgivers reguleringsfrihet, og blant annet likhetshensyn står særlig sentralt, se for eksempel Rt. 1996 s. 1415 (Borthen) på side 1432. Tilsvarende må gjelde i skattesaker, der det ofte vil være vanskelig å unngå at en endring vil ramme enkelte hardere enn andre slik at individuelle forhold må komme noe mer i bakgrunnen. Se i denne retning Rt. 1955 s. 937 og mindretallet i Rt. 2010 s. 143 (rederiskatt) avsnitt 211–212, som, i motsetning til flertallet, ville løse saken etter normen «klart urimelig eller urettferdig» tilbakevirkning.

3.3.3.2 *Kraftselskapenes forventninger om at regelen ikke skal gis tilbakevirkende kraft*

Kraftselskapenes forventninger, og grunnlaget for og styrken i disse, er viktige momenter i interesseavveiningen.

Endringen i grunnrenteskattesatsen vil ramme ulike grupper av kraftprodusenter på forskjellig måte, se Finansdepartementets inndeling i sju kategorier gjengitt i punkt 2.1 foran. Konsekvensene for de enkelte gruppene omtales nærmere i punkt 3.3.3.3 og 3.3.3.4, men her er spørsmålet hvilken betydning det har i grunnlovsvurderingen at enkelte kraftprodusenter har innrettet sin virksomhet slik at de vil rammes hardere enn andre dersom grunnrenteskattesatsen øker.

Produsenter med prissikrede volumer, enten gjennom fastpriskontrakter som ikke nyter godt av kontraktsunntaket (kategori iii) i punkt 2.1) eller gjennom finansielle sikringsmekanismer (kategori iv)), vil få grunnrenteskatten beregnet med grunnlag i spotprisen og ikke deres faktiske inntekter. I en situasjon med sterkt økende priser vil spotprisen kunne være vesentlig høyere enn kontraktsprisen/sikringsprisen. Den samlede skattens andel av inntekter vil da kunne bli særlig høy for selskaper med stor andel prissikrede volumer. Dette gjelder uavhengig av endringen i grunnrenteskatten, men en økning i grunnrenteskattesatsen kan sies å forsterke denne virkningen.

Som et utgangspunkt kan slike forhold ikke få særlig betydning i grunnlovsvurderingen. Det vises først til den lange praksisen for at Stortinget kan justere skattesatsene for inneværende år, se punkt 3.2 og 3.3.1. 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. Det betyr også at generelle uttalelser om betydningen av at næringsdrivende må kunne ta egne kommersielle valg i tillit til at loven ikke endrer seg, jf. Rt. 2006 s. 293 (Arves Trafikkskole) avsnitt 71 og Rt. 2010 s. 143 (rederiskatt) avsnitt 153, ikke kan tillegges særlig betydning her.

Videre er det uansett slik at næringsdrivende som har foretatt ulike økonomiske disposisjoner før en endring gjennomføres, må akseptere konsekvensene av disse valgene, også om de i lys av endringen viser seg å være uheldige.

Rt. 1957 s. 522 (Glomfjord) gjaldt en overgang til et nytt system for inntektsberegning. En konsekvens var at selskaper hadde en valgrett med tanke på om de ville foreta avskrivninger før nyordningen ble innført. Høyesterett fremholdt på side 527 at selskaper som har valgt å foreta omfattende avskrivninger de siste årene før nyordningen,

«kommer i en annen og ugunstigere stilling enn de som har ventet med utgiftsføringen. Men valgfriheten har i dette tilfelle faktisk vært utnyttet, og skattemessig ulikhet som følge av avvikende økonomiske disposisjoner fra skattyternes side vil alltid kunne inntreffe.»

I Rt. 2001 s. 762 (Bjørnenak) omtalte Høyesterett et tilfelle der en skattyter hadde valgt å etablere et aksjeselskap der han var eneaksjonær. Valget av aksjeselskapsformen fikk betydning for når personinntekt var innvunnet, som i sin tur kunne ha betydning for graden av tilbakevirkning. Om dette uttalte Høyesterett på side 766:

«Det er etter min mening vanskelig å komme forbi at når først en selskapsform er valgt, må skattyter være bundet av de virkninger som følger av denne formen.»

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.

For vårt tilfelle betyr dette at det neppe kan tillegges særlig betydning i grunnlovsvurderingen at kraftprodusenter som har innrettet sin virksomhet med en stor andel fastpriskontrakter eller finansiell sikring, samlet sett kan sies å komme uheldig ut med den prisutviklingen vi har sett. De viktigste årsakene til denne utviklingen er ikke satsendringen, men innretningen til gjeldende regelverk (grunnrenteskattereglene) og egne strategiske disposisjoner (beslutningen om å sikre prisen på et gitt nivå). Riktignok har det vært lagt til grunn at selskapene «[fritt kan] velge den inntektssikring etter skatt de ønsker ved å tilpasse sikringsandelen ut fra gjeldende skatteregler», jf. St. prp. nr. 1 (2006–2007) s. 32, og de kan ha truffet beslutning om sikringsgrad på dette grunnlaget. Deres innrettelse kan da komme inn som et relevant hensyn, men de vil etter vår vurdering ikke kunne ha noen sterk og berettiget forventning om at skattesatsen ikke blir endret. Da ville nettopp Stortinget, på dette området i motsetning til på andre områder, reelt ha begrensede muligheter til å endre skattesatsen med virkning for inneværende år.

Vi antar likevel at de spesielle forholdene knyttet til aktørenes forventninger i dette konkrete tilfellet kan være *relevante* i avveiningen. Et særtrekk som kan gi en viss støtte for dette, er at det er samme forholdene – de ekstraordinære kraftprisene – som både begrunner behovet for en satsøkning, og som kan sette denne gruppen produsenter i en særlig uheldig posisjon.

3.3.3.3 *Nærmere om grunnrenteskatt basert på faktisk inntekt*

Hovedregelen i grunnrenteskatten er at kraften verdsettes til spotmarkedsprisen fastsatt i kraftmarkedet, jf. skatteloven § 18-3 annet ledd.

En stor andel av kraften selges i spotmarkedet (kategori i) i punkt 2.1), der prisen i Sør-Norge har steget betydelig i 2022. For produsenter med sin vesentlige omsetning i spotmarkedet, har dette ført til ekstraordinært høye inntekter og overskudd som er mange ganger høyere enn de tidligere har hatt. Vi ser her bort fra omsetning som er sikret i det finansielle markedet, der den reelle inntekten kan være lavere, se nedenfor.

En økning i grunnrenteskatten med åtte prosentpoeng innebærer en økning av denne særskatten med 21,6 %. Det er en ikke ubetydelig økning, men den samlede skattebelastningen vil prosentvis øke en god del mindre siden de øvrige skattene er uendret. For selskaper med betydelig omsetning i spotmarkedet vil endringen også gi en vesentlig skatteøkning i kroner. Det er imidlertid nettopp denne gruppen kraftprodusenter som har fått ekstraordinært høye inntekter det siste året. Deres skatteevne er dermed vesentlig høyere enn tidligere, og endringen vil i den sammenheng måtte anses som relativt moderat. Selskapene vil, også etter skatteøkningen, sitte igjen med et vesentlig høyere overskudd enn de tidligere har hatt og som de har kunnet forvente. Det vises til illustrasjonseksemplet i punkt 2.3 foran, som også inkluderer høyprisbidraget.

Det er enkelte unntak fra hovedregelen om at grunnrentebeskatning beregnes på grunnlag av spotprisen, jf. skatteloven § 18-3 annet ledd og kategoriene ii), iv) og v) i oversikten i punkt 2.1 foran.

For kraft solgt på visse langsiktige kontrakter som omfattes av det såkalte kontraktsunntaket, beregnes grunnrenteskatten på grunnlag av faktiske priser. Siden disse prisene er vesentlig lavere enn dagens spotmarkedspriser, har satsøkningen langt mindre betydning når en ser på den kronemessige skatteøkningen. Skatteprosenten vil imidlertid øke i samme utstrekning som for selskaper med vesentlig salg i spotmarkedet.

Det samme gjelder i praksis for kraft som leveres som konsesjonskraft og for kraft som forbrukes i egen produksjonsvirksomhet (egenkraft). Disse verdsettes i grunnrenteskatten henholdsvis til selvkost ved å produsere kraft og til gjennomsnittet av prisen på kraft i henhold til visse langsiktige kontrakter. Vi har oppfattet det slik at dette med tanke på grunnrenteskatten gir omtrent samme effekt som for volumer under kontraktsunntaket.

For kraftselskaper som har vesentlig omsetning innen disse kategoriene, vil endringen i grunnrenteskattesatsen for hele 2022 etter vår vurdering ligge innenfor de rammene Grunnloven trekker opp.

3.3.3.4 *Nærmere om grunnrenteskatt basert på spotpris og ikke faktisk inntekt*

For enkelte produksjonsvolumer beregnes grunnrenteskatten av spotprisen selv om den faktiske inntekten har vært en annen. I tider med økende og historisk høye spotpriser, slik vi har hatt i Sør-Norge nå, betyr det at skattegrunnlaget er høyere – til dels vesentlig høyere – enn selskapets faktiske inntekt for den aktuelle omsetningen.

Allerede i dag, med en grunnrenteskattesats på 37 prosent, vil selskaper med stor del av sin omsetning i disse kategoriene kunne få en svært høy reell skatteprosent, regnet som skattens andel av inntekten. Denne skattebelastningen vil som nevnt øke ytterligere med hevingen av grunnrenteskattesatsen.

Vi ser her først på hvilke typetilfeller dette gjelder og hvilke effekter grunnrenteskatten og satsendringen vil kunne ha, før vi i punkt 3.3.4 vurderer om disse forholdene etter en interesseavveining vil kunne innebære en særlig urimelig eller urettferdig tilbakevirkning. Inndelingen bygger på Finansdepartementets kategorier gjengitt i punkt 2.1 foran. Vi understreker at det er gitt noe begrenset informasjon om kraftmarkedet og de forskjellige kontraktstypene mv., noe også Finansdepartementet har understreket, se blant annet punkt 2.3.

Den beskrevne situasjonen vil for det første foreligge der kraftprodusenten har stor andel fastpriskontrakter som ikke omfattes av det såkalte kontraktsunntaket i skatteloven § 18-3 annet ledd (kategori iii) i punkt 2.1). Dette vil være langsiktige, bilaterale kontrakter, og de vil gjennomgående ha en pris som er vesentlig lavere enn prisen i spotmarkedet i Sør-Norge gjennom 2022. Grunnrenteskatten vil dermed beregnes av en teoretisk inntekt (spotprisen) som kan være vesentlig høyere enn faktisk inntekt (fastprisen). Dette endres ikke med satsøkningen, men endringen vil kunne forsterke den særlige skattebelastningen for denne gruppen kraftprodusenter. Finansdepartementet har opplyst at departementet ikke har oversikt over hvor store volumer som er sikret gjennom fastpriskontrakter, men inntrykket er at de fleste produsentene har en relativt begrenset andel av sine volumer bundet gjennom bilaterale fastpriskontrakter. Vi nevner at det er fremmet forslag om endringer i grunnrenteskattereglene slik at grunnrenteskatten for fremtidige fastpriskontrakter i større grad vil bygge på faktisk oppnådd pris og ikke på spotprisen, se Finansdepartementets høringsnotat 30. juni 2022 om kontraktsunntak i grunnrenteskatten knyttet til fastprisavtaler for strøm.

For det andre kan produsenter som har solgt i spotmarkedet, ha sikret seg mot prisendringer i det finansielle markedet (kategori vi)). Det finnes flere ulike former for slike finansielle sikringsinstrumenter som enten kan gjøres over børs eller gjennom bilaterale avtaler. Slike finansielle instrumenter kan inngås for en større eller mindre del av spotprisvolumene, slik det er beskrevet i punkt 2.1 foran. For selskaper med sikring i det finansielle markedet, påvirkes grunnrenteskatten på samme måte som for dem som har bilaterale fastpriskontrakter. Selskaper med høy grad av binding vil

dermed, alt annet likt, med dagens prisbilde få en høyere andel skatt regnet av inntekten, og dette kan forsterkes av satsøkningen i grunnrenteskatten.

En tredje kategori av omsetning gjelder visse bedrifter som har sikret seg det som omtales som en varig uttaksrett for et visst volum fra et kraftverk uten løpende vederlag (kategori vii) i punkt 2.1). Finansdepartementet opplyser at også disse vil få grunnrenteskatten beregnet på grunnlag av spotpriser. Det er ikke gitt nærmere informasjon om denne gruppen, og vi går derfor ikke nærmere inn på denne her.

Vi ser noe nærmere på kraftprodusenter som har en større andel av sine volumer solgt med fastpris (og som ikke dekkes av det såkalte kontraktsunntaket i grunnrenteskatten), eller som har sikret spotpriskontrakter gjennom finansielle instrumenter, men som får beregnet grunnrenteskatten etter prisene i spotmarkedet.

Det er, som Finansdepartementet understreker, svært vanskelig å angi presist hvilke konsekvenser forslaget vil ha for selskapene. Dette er fordi det er mange variabler som må vurderes for hver enkelt kraftprodusent, herunder andel av volumene med fastpris eller finansiell sikring, hva fastprisen, sikringsprisen og spotprisen er, og hvor store volumer som selges på andre former for kontrakter eller vilkår .

Finansdepartementet har antydnet at deres inntrykk er at de fleste selskaper har prissikret en relativt moderat andel av sin omsetning, se punkt 2.1. Det kan imidlertid være selskaper som har prissikret større andeler. Når det er opplyst at en andel på 52,6 prosent gir en sikker inntekt, i den forstand at inntekten etter skatt blir den samme uavhengig av utviklingen i spotprisen, legger vi for tanken til grunn at det realistiske er en sikringsandel mellom 0 og ca. 50 prosent. Også selskapene i det øvre sjiktet når det gjelder sikringsgrad vil derfor ha fått gode inntekter fra spotmarkedet den siste tiden.

Skattebelastningen kan i dagens marked bli høy for selskaper med omfattende sikringsgrad. Det skyldes særlig at en høy sikringsandel, gitt dagens prisbilde, isolert sett vil føre til at overskuddet blir lavere med høyere grad av sikring. Et lavere overskudd vil riktignok gi noe lavere selskapsskatt (fordi selskapsskatten beregnes av faktisk inntekt), men det vil gi like høy grunnrenteskatt siden denne beregnes på grunnlag av spotmarkedsprisen. Den samlede skattens andel av inntekt vil da gjennomgående bli høyere med høyere sikringsgrad. Denne effekten kan forsterkes med en økning i grunnrenteskattesatsen med åtte prosentpoeng. Vi har ikke grunnlag for å vurdere hvilken andel av inntekten skatten vil utgjøre for slike selskaper i delene av dagens marked med svært høye spotpriser, noe som åpenbart vil kunne variere mye. Basert på kontakt med departementet har vi imidlertid forstått det slik at den samlede skattebelastningen typisk kan ligge litt lavere eller litt høyere enn selskapets nettoinntekter.

En ytterligere konsekvens av satsøkningen kan tenkes å oppstå for selskaper med særlig høy sikringsgrad. Som nevnt i punkt 2.1 vil det med dagens grunnrenteskatt på

37 prosent være slik at den fremtidige inntekten etter skatt er den samme, uavhengig av utviklingen i spotprisen, dersom 52,6 prosent av volumene er prissikret. Selskapets inntekter før skatt (solgt med og uten prissikring), fratrukket grunnrenteskatt og ordinær selskapsskatt, vil gi samme beløp uavhengig av spotprisen, og dette beskrives som en «sikker inntekt».

Finansdepartementet har forklart at dersom den effektive satsen økes fra 37 prosent til 45 prosent, vil det innebære at sikringsandelen som gir en sikker inntekt etter skatt, reduseres fra 52,6 til 42,3 prosent. Det innebærer at selskaper som har prissikret en høyere andel enn 42,3 prosent, får en lavere sikker fremtidig inntekt etter skatt som følge av forslaget, og et isolert tap dersom spotprisen blir høyere enn fastprisen. Tapet kan i teorien bli betydelig. Samtidig har Finansdepartementet gitt uttrykk for at de ikke kjenner til selskaper med så høy sikringsgrad. Det er derfor usikkert hvor aktuell problemstillingen er.

Som nevnt kan denne gruppen kraftprodusenter få et svært høyt effektivt skattenivå. Omfanget av beskatningen er generelt relevant ved vurderingen av om tilbakevirkningen vil være særlig urimelig, og det er antatt at et svært høyt effektivt skattenivå etter omstendighetene kan tilsi at tilbakevirkningen er urimelig, se Gjems-Onstad: Om tilbakevirkende skattelover, Tidsskrift for Rettsvitenskap 1981 side 397–436 på side 400, Andenæs og Fliflet Statsforfatningen i Norge 11 utg. side 605. Det er antatt at omfanget av skatteplikten kan være et relevant moment selv om man ikke når opp til en form for konfiskasjon som vil kunne rammes av Grunnloven § 105.

3.3.4 Samlet vurdering og oppsummering

For selskapene som får grunnrenteskatten beregnet på grunnlag av faktisk inntekt, ligger endringene etter vår vurdering innenfor Grunnlovens rammer.

For selskapene som får grunnrenteskatten beregnet på grunnlag av spotpris og ikke faktisk inntekt, er vurderingen mer sammensatt. For selskapet som gjennom fastpriskontrakter eller finansielle sikringsinstrumenter har bundet store volumer til en vesentlig lavere pris enn spotprisen har vist seg å bli, kan skattebelastningen bli svært høy.

Vi antar likevel at en tilbakevirkende skatteregel – innenfor samme inntektsår – i alle fall som et utgangspunkt må kunne tillates i et tilfelle som dette. Som vist i punkt 3.3.3.2 foran, er de viktigste årsakene til at denne gruppen kraftprodusenter rammes hardere av endringen, at de som følge av gjeldende regelverk (grunnrenteskattereglene basert på spotpris) og egne strategiske disposisjoner (beslutningen om å sikre prisen på et gitt nivå) har blitt rammet hardere av en uforutsett markedsutvikling. Satsøkningen i grunnrenteskatten spiller en mer beskjeden rolle. Vi kan derfor ikke se at anvendelse av den høyere grunnrenteskattesatsen vil innebære en klart urimelig eller urettferdig tilbakevirkning. Det gjelder selv om vi antar at det kan være relevant å se hen til at det

er de samme forholdene – de ekstraordinære kraftprisene – som både begrunner behovet for en satsøkning og som kan sette denne gruppen produsenter i en særlig uheldig posisjon, at deres sikringskontrakter kan få endret balanse gjennom satsendringen, og at samlet skattebelastning blir høy.

De hensyn som tilsier at Stortinget har særlig stor handlefrihet innenfor samme kalenderår, gjelder også i denne saken, og hensynene knyttet til kraftprodusentene når etter vårt syn ikke opp til den høye terskel som må etableres før en endring i den bestående skatteposisjonen skal anses som særlig eller klart urimelig eller urettferdig.

Vi legger til at selskapene gradvis vil kunne inngå nye avtaler når eksisterende fastpriskontrakter og finansielle sikringsinstrumenter løper ut, og dermed gradvis i økende grad kunne nyte godt av de høye kraftprisene som forventes også i tiden fremover.

Det er imidlertid vanskelig å ha full oversikt om det er noen grupper som vil rammes særlig hardt av satsøkningen. Det vil kunne ha betydning i grunnlovsvurderingen om svært høy effektiv skatteøkning i det enkelte tilfelle, eller andre former for særlig urimelighet, kan avhjelpest gjennom muligheten for ettergivelse eller dispensasjoner, jf. Rt. 1924 s. 18 og Rt. 1952 s. 31. Det foreligger to slike dispensasjonsbestemmelser av betydning for grunnrenteskatten.

For det første er det en snever adgang til å lempe skattekravet av hensyn til forhold ved skattyteren, jf. skattebetalingsloven § 15-1, se også Ot.prp. nr. 83 (2004–2005) punkt 19.2.3.2. For det andre er det likelydende dispensasjonsbestemmelser i Stortingets årlige vedtak om særavgifter, som lyder:

«Departementet kan fritta for eller sette ned avgiften når det oppstår enkelttilfeller eller situasjoner som ikke var overveid da avgiftsvedtaket ble truffet og når avgiften i det spesielle enkelttilfellet får en utilsiktet virkning.»

Dispensasjonshjemmelen i særavgiftssystemet vil i utgangspunktet kun gjelde nedsettelse av høyprisbidraget (særavgiften) og ikke fastsatt grunnrenteskatt. På grunn av den nære tilknytningen mellom grunnrenteskatten og høyprisbidraget, er det imidlertid spørsmål om dispensasjonsbestemmelsen for høyprisbidraget også kan eller bør komme til anvendelse for enkelttilfeller dersom samlet skattebelastning etter grunnrenteskatt og høyprisbidraget gir en utilsiktet virkning, se nedenfor i punkt 3.5.1.

Dersom det er snakk om et tvilstilfelle, vil Stortingets egen avveining av de berørte interessene og av grunnlovsmessigheten 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

grunnlovsmessigheten, 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 tilfredsstillende disse kravene.

3.4 Høyprisbidrag med virkning fra forslagstidspunktet

3.4.1 Grunnlovsnormen

Det er foreslått at høyprisbidraget skal utformes som en «særavgift» som legger avgift på en andel av inntektene (prisene) fra kraftproduksjon som overstiger et innslagspunkt på 70 øre per kWh. Vi antar at det legges opp til å oppkreve avgiften etter lov 19. mai 1933 nr. 11 om særavgifter.

En særavgift på produksjonen eller omsetningen av en vare, slik avgiften er regulert i særavgiftsloven og særavgiftsforskriften, er en såkalt handlingsskatt fordi avgiftsplikten knytter seg til bestemte, avsluttede forhold. Ved å la høyprisbidraget gjelde for produksjon eller omsetningen som skjer i perioden fra forslaget om avgiften blir varslet og frem til vedtakstidspunktet, virker stortingsvedtaket tilbake i tid ved å knytte nye byrder til tidligere gjennomførte handlinger. Som vist i punkt 3.2 vil slik tilbakevirkning bare være lovlig dersom det foreligger «sterke samfunnsmessige hensyn».

Det kan stilles spørsmål ved om det er forhold ved forslaget som tilsier at det her skal anvendes en annen grunnlovsnorm. Når avgiften knytter seg til produksjonen eller omsetningen i en bestemt periode, er det visse likhetspunkter med inntektsskatt hvor man ser årets samlede inntekter under ett, med større frihet for lovgiver til å vedta endringer med virkning for inneværende år, se særlig punkt 3.3.1. I det aktuelle tilfellet synes også forslagene om å endre grunnrenteskattesatsen og å innføre et høyprisbidrag å henge tett sammen. Når vi ikke kan se at disse forholdene tilsier en annen grunnlovsnorm, skyldes det nettopp i første rekke den formen en har valgt med innføring av en ny særavgift, knyttet til den konkrete, gjennomførte produksjonen eller omsetningen, og at avgiften er omfattet av det vanlige systemet for særavgifter. Noe annet er at likhetstrekk med grunnrenteskatten, eksempelvis at anvendelse av høyprisbidraget har mer preg av regulering av løpende virksomhet enn mange andre særavgifter, kan komme inn ved vurderingen av om det foreligger «sterke samfunnsmessige hensyn» for en tilbakevirkning.

Det vil på denne bakgrunn bare være anledning til å anvende høyprisbidraget før vedtakelsestidspunktet dersom denne tilbakevirkningen kan begrunnes i «sterke

samfunnsmessige hensyn», se punkt 3.2 med henvisning til Rt. 2006 s. 293 (Arves Trafikkskole) avsnitt 72, Rt. 2010 s. 143 (rederiskatt) avsnitt 154 og Rt. 2013 s. 1345 (strukturvote) avsnitt 93.

Det må foretas en vurdering av de samfunnsmessige interessene som begrunner tilbakevirkningen, herunder av karakteren, styrken og omfanget av disse interessene. De må være av en kvalifisert karakter, jf. kravet om «sterke samfunnsmessige hensyn».

De samfunnsmessige interessene må deretter holdes opp mot hvordan inngrepet rammer. Det har blant annet betydning hvilke rettigheter eller posisjoner inngrepet gjelder, hvilket grunnlag de som rammes har for sine forventninger, om inngrepet er plutselig og betydelig, og om fordelingen av byrdene rammer den enkelte eller en gruppe særlig hardt, se HR-2016-389-A (stortingspensjon) avsnitt 77. Dette er de samme momentene som er relevante ved uegentlig tilbakevirkning, men vektingen kan bli ulik, blant annet fordi hensynet til forutberegnelighet og innrettelsesbehov ofte veier tyngre ved inngrep i avsluttede forhold, jf. Rt. 2006 s. 293 (Arves Trafikkskole) avsnitt 71.

Som ved vurderingen av inngrep i bestående rettsforhold, må det foretas en interesseavveining der forholdsmessighetsvurderinger spiller inn, jf. Rt. 2010 s. 143 (rederiskatt) avsnitt 150. At det kreves «sterke samfunnsmessige hensyn» for å la en regel virke tilbake i tid, tilsier at det kreves en kvalifisert overvekt av interesser som begrunner tilbakevirkningen.

Dette innebærer også at lovgivers handlingsrom som et utgangspunkt er klart mindre ved den direkte, egentlige tilbakevirkningen, men heller ikke her vil lovgivers politiske vurderinger som utgangspunkt overprøves av domstolene. Det vises til Rt. 2006 s. 293 (Arves Trafikkskole) avsnitt 74:

«Domstolene kan riktignok ikke overprøve de politiske vurderinger av behovet for tiltak eller hensiktsmessigheten av de tiltak som blir valgt, jf. blant annet Kløfta-dommen og avgjørelsen i Rt-2001-762 på side 768. I vår sak må derfor Høyesterett ta utgangspunkt i at det var behov for å motvirke avgiftstilpasning og konkurransevidning, og at overgangsordningen var et hensiktsmessig virkemiddel for å nå disse målene. Men dermed er det ikke sagt at hensynene skal være avgjørende i vurderingen av om det foreligger et tilstrekkelig tungtveiende samfunnsmessig behov til å godta at lovendringen gis tilbakevirkende kraft.»

Ved vurderingen av høyprisbidraget vil dermed Stortingets vurderinger av behovet for å innføre avgiften i utgangspunktet legges til grunn. Det samme gjelder behovet for og hensiktsmessigheten av å la avgiften virke tilbake til varslingstidspunktet. Det betyr imidlertid ikke at de påberopte hensynene nødvendigvis har kommet klart nok til uttrykk eller er tungtveiende nok, eller at hensyn mot tilbakevirkningen ikke kan veie tyngre, se punkt 3.4.2 og 3.4.3 nedenfor.

3.4.2 Behovet for tilbakevirkningen

3.4.2.1 *Oversikt*

Finansdepartementet har vist til to begrunnelser for at det foreslåtte høyprisbidraget gis virkning fra forslagstidspunktet. For det første ønsker en å unngå avgiftsmotivert tapping av magasiner med tilhørende risiko for forsyningssikkerheten. For det andre vil tidligere ikrafttredelse gi betydelige midler til staten og bidra til å redusere presset i økonomien og risikoen for økt inflasjon og økte renter. De to delene av begrunnelsen henger tett sammen, og det er den samlede effekten som begrunner tilbakevirkningen.

3.4.2.2 *Tilbakevirkning for å hindre tilpasning av hensyn til forsyningssikkerheten*

Et sentralt hensyn bak tilbakevirkningsforbudet er å skape forutsigbarhet og at den enkelte kan disponere i tillit til de reglene som til enhver tid gjelder. Gitt at hensynet til forutberegnelighet er tilstrekkelig ivaretatt, vil det kunne være et visst rom for å la regler virke tilbake for å hindre avgiftsmotiverte tilpasninger.

Høyesterett uttaler følgende i Rt. 2006 s. 293 (Arves Trafikkskole) avsnitt 79 og 80:

«(79) Jeg legger til grunn at lovgiver – for å unngå skatte- og avgiftsmotiverte tilpasninger – har et visst spillerom for å bestemme at en lov skal tre i kraft fra et tidligere tidspunkt enn vedtakstidspunktet, for eksempel fra den dato proposisjonen ble fremmet. Formålet med Grunnloven § 97 er å skape trygghet og forutberegnelighet. 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.

(80) 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.»

Høyesterett har altså åpnet for «et visst spillerom» for å unngå avgiftsmotiverte tilpasninger. Ikke enhver avgiftsmotivert tilpasning vil være tilstrekkelig. Dette må antas å ha sammenheng med at det vil være normalt – og noe man i alminnelighet må godta – at borgere og bedrifter forsøker å tilpasse seg til nye regler som er på vei. Det må kunne sies å utgjøre en del av den alminnelige handlefriheten. Av hensyn til forutberegneligheten er det generelt ønskelig at det går en viss tid fra en mulig regel blir kjent til den begynner å gjelde. Det må derfor noe mer kvalifisert til for at en uheldig regeltilpasning kan begrunne at en regel skal virke tilbake i tid. Det kan for eksempel hende at en regeltilpasning vil undergrave formålet med regelen. Et eksempel kan være at det skal innføres en handlingsstyrende avgift på import av en kraftig klimagass som har lang levetid, og at kjennskapet til dette vil gi et økonomisk

insentiv til å hamstre så store volumer at avgiftens ønskede miljøeffekt uteblir. Zimmer: Lærebok i Skatterett, 9. utgave side 37, nevner et eksempel der staten ønsker inntjening i forbindelse med flytting av næringsgjenstander ut av norsk beskatningsområde. Hvis det blir kjent at avgiften skal tre i kraft på et bestemt tidspunkt, kan det gi insentiv til å raskt foreta større disposisjoner for å unngå avgift.

Dersom høyprisbidraget ikke trer i kraft straks avgiften blir kjent, mener Finansdepartementet og Olje- og energidepartementet at det er fare for avgiftsmotiverte tilpasninger som kan medføre at kraftprodusentene tapper vannmagasinene mer enn de ellers ville gjort. Konsekvensene vurderes å kunne bli svært uheldige dersom kraftverkene velger å disponere magasinene i strid med samfunnets interesser når det gjelder forsyningssikkerhet for strøm, og det er vist blant annet til risiko for økte priser og fare for rasjonering i 2023.

Olje- og energidepartementet har til dette gjort følgende vurderinger:

«Magasinfyllingen i Sør-Norge er allerede svært lav for årstiden, og kraftsituasjonen i landene rundt oss er preget av usikkerhet om risikoen for knapphet på energi og kraft innfor vinteren. Det spares nå vann i magasinene, og det arbeides løpende for å kartlegge importmulighetene til Norge gjennom denne vinteren. Dersom produsentene av regulerbar vannkraft vil være tjent med å produsere nå framfor å spare vannet til senere, vil dette alt annet likt gi en lavere magasinfylling ved inngangen til vinteren. Dette øker sårbarheten for uventede hendelser i en tid hvor det både er usikkerhet om den videre værutviklingen og situasjonen i det europeiske markedet.»

Olje- og energidepartementet har også vist til følgende:

«Hvis vannkraftprodusenter med magasiner gjøres kjent med at det vil bli innført en avgift fram i tid, kan dette føre til uheldige tilpasninger. Vannkraftprodusentene vil være interessert i å produsere mye før avgiften trer i kraft og dermed tappe magasinene raskere enn de ellers ville gjort. Slik magasinsituasjonen i Sør-Norge er nå vil dette vært svært uheldig for forsyningssikkerheten, og motvirke formålet med den innførte rapporteringsordningen for kraftprodusenter med magasin i Sør-Norge. Rapporteringsordningen kan muligens redusere risikoen for slike tilpasninger, men muligheten for tilpasning er klart til stede siden det er ikke innført magasinrestriksjoner. [...] Denne faren for tilpasning gjelder bare for vannkraft med magasiner. Elvekraft og vindkraft vil ikke ha samme muligheten for tilpasning.»

Det å unngå avgiftsmotiverte tilpasninger for å unngå de beskrevne konsekvensene, kan klart nok i prinsippet være et samfunnsmessig behov som kan begrunne å la forslaget få anvendelse fra det varsles. Det er likevel flere forhold som påvirker hvilken betydning dette momentet vil ha i grunnlovsvurderingen.

For det første er det av sentral betydning at Stortingets faktisk slutter seg til beskrivelser i denne retning. Det er Stortingets vedtak som endelig fastsetter at avgiften skal oppkreves allerede fra varslingstidspunktet.

For det andre kan det være behov for å konkretisere og utdype nærmere både hvor stor reell risiko det er for slike avgiftsmessige tilpasninger, til tross for andre former for reguleringer (som den nevnte rapporteringsordningen), og hva som egentlig ligger i at det er en risiko for forsyningssikkerheten. Selv om grunnlovsvurderingen tar utgangspunkt i Stortingets vurdering av behovet for reguleringen, vil styrken i argumentasjonen og dokumentasjonen spille inn i den nærmere avveiningen.

For det tredje er det spørsmål om Stortinget måtte ha valgt andre tilgjengelige og mindre inngripende virkemidler enn å la høyprisbidraget gjelde med tilbakevirkende kraft fra forslaget varsles i månedsskiftet september/oktober til det forventes å bli vedtatt i desember. Felles for betydningen i grunnlovsvurderingen av slike andre, potensielle reguleringsformer er at 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. 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. For sammenhengens skyld nevnes tre slike alternative reguleringer.

Et alternativ for å unngå eller sterkt redusere tilbakevirkningselementet ville ha vært å treffe et eget vedtak om høyprisbidraget svært raskt etter at forslaget er varslet slik at tiden med tilbakevirkende kraft blir betydelig kortere. Det bør derfor kunne gis en god forklaring på hvorfor dette ikke er aktuelt.

Et annet alternativ for å unngå risikoen for tapping av vannmagasinene ville ha vært å regulere magasinfyllingen direkte, for eksempel gjennom et forbud mot å tappe magasinene ut over en gitt fyllingsgrad. Vi har ikke vurdert mulige hjemmelsgrunnlag for en midlertidig eller mer permanent regulering av fyllingsgraden, men Olje- og energidepartementet har vist til følgende:

«Olje- og energidepartementet kan gi tillatelse til å fravike manøvreringsreglementet i en kortere periode for enkelttilfeller der det ikke vil ha miljømessige konsekvenser, jf. vassdragsreguleringsloven § 16, 2. ledd. Å innføre en ytterligere adgang for myndighetene å gripe inn i magasindisponeringen av hensyn til forsyningssikkerhet krever en endring av vassdragsreguleringsloven, noe som ikke ville vært mulig å gjennomføre i tide til offentliggjøring av avgiften. Magasinrestriksjoner eller andre lovpålagte pålegg eller forbud vil dessuten kreve grundig utredning og sannsynligvis lovendring. Å ikke innføre høyprisbidraget umiddelbart vil dermed fortsatt kunne medføre mer risiko for knapphet.»

Et tredje alternativ ville ha vært utelukkende å gjøre endringer i grunnrenteskatten, eksempelvis ved å innføre et ytterligere trinn som bare fikk anvendelse på omsetning over et gitt prisnivå. Dette kunne isolert sett ha begrenset karakteren av

tilbakevirkningen. Det bør kunne gis en nærmere forklaring på årsakene til at denne løsningen ikke er valgt, eksempelvis knyttet til hvordan nøytraliteten og langsiktigheten i grunnrenteskatten er ment å virke, og om en slik regel kunne avgrenses slik at den ville ha truffet de ønskede målgruppene tilstrekkelig presist.

3.4.2.3 *Tilbakevirkning for å ivareta makroøkonomiske hensyn*

Tilbakevirkningen er som nevnt også begrunnet i at det gir betydelige midler til staten, som vil bidra til å redusere presset i økonomien og risikoen for økt inflasjon og økte renter. Det er beregnet at et høyprisbidrag på om lag 25 prosent kan gi rundt 10 mrd. kroner fra avgiften varsles i månedsskiftet september/oktober og ut året. Det er et betydelig beløp.

Den økonomiske situasjonen høsten 2022 kjennetegnes av stor aktivitet i økonomien, med høyere inflasjon enn på mange år og en kraftig stigende rente. Det har fra regjeringshold vært gitt uttrykk for at det er viktig ikke å bidra til økt press i norsk økonomi, med fare for ytterligere økning av inflasjon og renter.

En innvending mot forslaget er at det finnes mange andre muligheter til å hente inn midler fra økonomien, og det er mulig å gjøre dette uten å knytte nye byrder til tidligere handlinger. Dersom Stortinget er enig med Finansdepartementet i at det er hensiktsmessig å økte statens inntekter og redusere presset i økonomien gjennom et høyprisbidrag fra kraftprodusentene med virkning også i siste del av 2022, er dette vurderinger som i første rekke må ligge til regjering og Storting, jf. Rt. 2006 s. 293 (Arves Trafikkskole) avsnitt 74 og 75. Det trenger imidlertid ikke bety at disse hensynene er avgjørende. Det må vurderes nærmere gjennom den interesseavveiningen som skal foretas.

Etter dette antar vi at hensynet til å hente inn betydelige midler til statskassen, særlig når det er begrunnet i den særegne makroøkonomiske situasjonen vi er i, er relevant i interesseavveiningen. Vi går ikke inn på hvor tungtveiende denne begrunnelsen for tilbakevirkningen ville ha vært alene, men sammen med behovet for å hindre avgiftsmotiverte tilpasninger av hensyn til forsyningssikkerheten, kan de økonomiske hensynene etter omstendighetene vise at det foreligger et sterkt samfunnsmessig behov for å la høyprisbidraget virke fra forslagstidspunktet. Vi minner imidlertid om betydningen av at det foreligger en god begrunnelse for at disse samfunnsbehovene vil ivaretas av tilbakevirkningen og for hvorfor tilbakevirkningen vurderes som det hensiktsmessige handlingsalternativet gitt de øvrige tiltaksmulighetene og byrden som de ulike alternativene representerer for dem som rammes av tiltakene.

3.4.3 Hensyn mot tilbakevirkningen

3.4.3.1 *Hensyn knyttet til forutberegnelighet mv.*

Vi ser så på hvordan en eventuell tilbakevirkning vil ramme kraftprodusentene, basert på de momentene Høyesterett har trukket opp for avveiningen.

Et sentralt hensyn bak Grunnloven § 97 er behovet for forutberegnelighet. Hvor sterkt dette hensynet står, kan både ha sammenheng med hvilke rettigheter og posisjoner inngrepet gjelder, og med grunnlaget for og styrken i eventuelle forventninger om at reglene ikke skal endres.

Inngrepet skjer her på det økonomiske området, og hensynet til forutberegnelighet må da generelt sies å stå relativt sterkt. Behovet for å kunne legge til grunn at gjennomførte handlinger ikke skal medføre nye byrder, tilsier generelt forsiktighet med å la regler få tilbakevirkende kraft, se i denne retning Rt. 2006 s. 293 (Arves Trafikkskole) avsnitt 71.

Forslaget om høyprisbidrag skiller seg imidlertid noe fra mange andre tilfeller der lover knytter nye byrder til tidligere avsluttede handlinger. I slike tilfeller vil den enkelte ofte ikke kjenne til hvilke regler som faktisk viser seg å regulere lovligheten av de disposisjoner vedkommende foretar seg, og de nye, senere vedtatte reglene vil kunne komme som en overraskelse. Høyprisbidraget vil imidlertid gis anvendelse fra det varsles, og det vil da være kjent for alle, i alle fall når det gjelder de sentrale elementene. Kort tid etter, 6. oktober 2022, vil budsjettproposisjonen fremmes, og senest da vil de nærmere detaljene fremgå. På tidspunktet for produksjonen som skjer mellom varslingstidspunktet og vedtakstidspunktet, vil dermed forutberegneligheten i alle fall et stykke på vei være sikret. Man kan riktignok ikke før vedtakelsen vite sikkert hva som blir resultatet, herunder om vedtaket får et annet innhold enn det regjeringen har foreslått, men man har et konkret regelverk å forholde seg til, og det er nærliggende å tro at den endelige regelen vil bygge på forslaget.

Høyesterett har i Rt. 2006 s. 293 (Arves Trafikkskole) vist til at tilbakevirkning for å unngå avgiftstilpasning etter omstendighetene kan godtas dersom det kan vises til at «tilstrekkelig forutberegnelighet er etablert før loven blir vedtatt» (avsnitt 79), herunder at det er gjort tilstrekkelig kjent for brukergruppene (avsnitt 80). Det var ikke tilfellet selv om en mulig regelendring var varslet i den såkalte Sem-erklæringen (avsnitt 81).

Sem-erklæringen utgjorde det «Politiske grunnlag for en Samarbeidsregjering». Erklæringen skapte ifølge Høyesterett ikke nok kunnskap om den kommende overgangsordningen til at hensynet til forutberegnelighet og trygghet var tilstrekkelig ivaretatt. For det første ga erklæringen bare uttrykk for mindretallsregjeringens politiske målsetning om å få opphevet ordningen med merverdiavgift på kjøreopplæring i løpet av en fireårsperiode. For det andre inneholdt ikke erklæringen noen

redegjørelse for en eventuell tilbakevirkningsregel, og ga derfor heller ikke signal om at eventuelle endringer i merverdiavgiftsområdet skulle virke tilbake i tid.

Dersom høyprisbidraget skal gjelde fra tidspunktet avgiften varsles, og med en proposisjon til Stortinget kort tid etter, vil saken på flere punkter stille seg annerledes enn Arves Trafikkskole. Forslaget vil være konkretisert på tidspunktet for varslingen, både når det gjelder regelens innhold og at den skal virke fra varslingstidspunktet. Tilbakevirkningsregelen vil dermed fremgå direkte i forslaget som presenteres. Vi legger også til grunn at proposisjonen vil inneholde en nærmere redegjørelse for hvorfor det vurderes som nødvendig med slik tilbakevirkning og forholdet til tilbakevirkningsforbudet i Grunnloven § 97.

I Arves Trafikkskole viser Høyesterett i avsnitt 80 til at det må være en forutsetning at det på det aktuelle tidligere tidspunktet var «klart eller nærliggende» at det endelige vedtaket ville bli i tråd med forslaget. Vi har begrensede forutsetninger for å vurdere dette, men har for vurderingen lagt til grunn at det er tilstrekkelig nærliggende at forslaget om høyprisbidrag fra varslingstidspunktet vil bli vedtatt dersom det fremmes av regjeringen.

3.4.3.2 *Hensyn knyttet til virkningen av tilbakevirkningen – omfang mv.*

Det har videre betydning for hvor omfattende inngrepet er, om det kommer plutselig og om det rammer den enkelte eller en gruppe særlig hardt. Som nevnt i punkt 3.3.3.1 kan det ved regelfastsettelsen være grunn til å ha i mente Høyesteretts tilnærming om at domstolene i utgangspunktet vurderer tilbakevirkningen for den enkelte næringsdrivende, men at det tas hensyn til helheten i reguleringen og at ikke ethvert urimelig utslag for den enkelte kan medføre grunnlovsstrid, se Rt. 2006 (Arves Trafikkskole) avsnitt 50 og Rt. 2010 s. 143 (rederiskatt) avsnitt 155.

Innføring av en ny avgift på om lag 25 prosent av inntektene over en gitt prisgrense, må i utgangspunktet sies å være et kraftfullt nytt tiltak. En endring i denne størrelsesorden kan klart nok i vesentlig grad påvirke kraftprodusentenes økonomiske situasjon. Det kommer også plutselig i den forstand at det etter planen gjelder fra forslaget varsles i månedsskiftet september/oktober. Det kan eksempelvis bety at det kort tid før virkningstidspunktet kan være inngått forpliktelser som kunne ha vært vurdert annerledes med kunnskap om avgiften.

Avgiften er altså betydelig i den perioden den virker tilbake, men tilbakevirkningen er begrenset til perioden fra forslaget varsles i månedsskiftet september/oktober til budsjettet vedtas, som normalt er i desember. Vurdert isolert for denne perioden blir avgiftsbelastningen høy. For spørsmålet om hvor inngripende tilbakevirkningen er, antar vi imidlertid at det i denne konkrete saken også må kunne tas hensyn til at høyprisbidraget bare vil gjelde i to til tre måneder med tilbakevirkende effekt, mens kraftprisene har vært historisk høye i lengre tid. Når begrunnelsen for avgiften nettopp

knytter seg til historisk høye kraftpriser over noe tid, og til virkningene dette har på økonomien, antar vi at det i vurderingen må kunne tas hensyn til at kraftprodusentene får beholde det meste av de særlige inntektene de har fått gjennom året (utover det som hentes inn gjennom selskapsskatt og grunnrenteskatt). Sett i dette perspektivet blir beløpet som virker tilbake, mindre byrdefullt for produsentene.

Virkningene av høyprisbidraget vil imidlertid slå ulikt ut.

For det første er anvendelsen av høyprisbidraget i 2022 begrenset til større vannkraftverk (over 10 000 kVA). Det må antas at disse gjennomgående vil være bedre rustet til å tilpasse seg enn mindre vannkraftverk. Det er fremhevet av Olje- og energidepartementet at den delen av begrunnelsen som gjelder avgiftstilpasning, knytter seg til «regulerbar kraft». Vi forstår avgrensningen slik at man ikke har ment å la avgiften virke tilbake på vindkraftverk og mindre vannkraftverk som har liten eller ingen mulighet til å foreta avgiftsmotiverte tilpasninger som kan svekke forsyningssikkerheten. Vi er imidlertid ikke kjent med om større elvekraftverk, som ikke har magasiner som kan regulere vannmengden, vil ha turbiner med en ytelse som overstiger grensen på 10 000 kVA. Grunnlovsvurderingen blir enklere om det er størst mulig sammenheng mellom begrunnelsen og avgrensningen.

For det andre vil grunnlaget for avgiftsplikten variere mellom de ulike kategoriene omsetning, se punkt 2.2 foran.

For omsetning i spotmarkedet uten prissikring (kategori i) i punkt 2.2) vil høyprisbidraget kunne bli stort når prisene er høye. Det er nettopp meningen da formålet er å skattlegge ekstraordinære inntekter fra kraftproduksjon som kommer av svært høye kraftpriser. Finansdepartementet har i et eksempeltilfelle, med en rekke forbehold, kommet til at høyprisbidraget gir en økt skattebelastning på omkring 40 mill. kroner for en kraftprodusent i Sør-Norge med inntekter på i underkant av 540 mill. kroner, se punkt 2.3 foran. De som selger volumer i spotmarkedet uten sikring, er også de som har fått spesielt høye inntekter det siste året. Selv om det er et høyt avgiftsbeløp, er den prosentvise økningen i skattebyrden relativt moderat siden inntektene har vært ekstraordinære høye.

Vanskeligere er situasjonen for såkalt egenkraft, dvs. kraft som forbrukes i egen produksjonsvirksomhet, herunder kraft som tas ut av eier og forbrukes i eierens produksjonsvirksomhet (kategori v) i punkt 2.2 foran). Det fremgår i punkt 2.2 at slik kraft skal verdsettes til spotmarkedspris ved beregning av høyprisbidraget. Vi antar at høyprisbidraget vil kunne føre til en betydelig økning i skattebyrde for disse selskapene, som typisk vil være industriselskaper med stort kraftbehov.

Det er ikke gitt noen nærmere beskrivelse av denne gruppen kraftprodusenter eller av hvilken betydning høyprisbidraget vil ventes å få for dem. Vi har dermed begrensede forutsetninger for å vurdere om beregning med utgangspunkt i spotprisen vil kunne

være forenlig med Grunnloven. Vi kan derfor bare angi noen bemerkninger til vurderingen.

Finansdepartementet viser til avgiften skal beregnes med grunnlag i spotprisen fordi det er denne prisen som er «kraftens alternativverdi». Dette fremstår som relevant, men det er noen utfordringer som må vurderes nærmere.

For det første antar vi at «kraftens alternativverdi» kan brukes som argument for at spotprisen bør benyttes som avgiftsgrunnlag også for andre kategorier av omsetning, for eksempel volumer som etter at høyprisbidraget er innført, inngås på fastpris. For det andre registrerer vi at grunnrenteskatten for egenkraft har vært beregnet på et annet grunnlag enn spotmarkedspriser siden kraftskattereformen i 1997, til tross for at spotmarkedsprisen som hovedregel skal legges til grunn, jf. skatteloven § 18-3 første ledd bokstav a, og til tross for at spotmarkedsprisen lenge har vært brukt i økonomiske analyser for å måle kraftens alternativverdi. Ved utforming av unntaket fra beregning av grunnrentesatsen basert på spotmarkedspris, har forutsigbarhet for industrien vært et særlig viktig moment, se Innst. O. nr. 62 (1995–1996) punkt 6.3 og Prop. 120 LS (2014–2015) punkt 9.3.

Vi har ikke grunnlag for å ta stilling til om egenkraft kan fastsettes til spotpris i avgiftsgrunnlaget fra varslingsstidspunktet, innenfor rammene av Grunnloven, men antar at det må en grundig vurdering og saklige grunner til dersom høyprisbidraget for egenkraft skal kunne fastsettes på en mer byrdefull og mindre forutsigbar måte enn det som ser ut til å være tilfellet er for enkelte andre kategorier omsetning og enn tilfellet er for egenkraften i grunnrenteskatten.

For kraftselskaper med omsetning i de øvrige kategoriene, er situasjonen annerledes. De får i utgangspunktet beregnet et eventuelt høyprisbidrag basert på kontraktspriser eller på andre priser som reelt vil ligge lavt. Det vises til punkt 2.2. For disse gruppene må det da antas at de enten ikke – eller bare i relativt begrenset grad – vil komme i posisjon for å betale høyprisbidrag i 2022 når dette har et innslagspunkt på 70 øre per kWh, gitt det som er opplyst om priser i disse kategoriene.

Dette gjelder også de som til nå har solgt kraften med fastpris eller har inngått finansielle sikringsavtaler. For salg i spotmarkedet med bruk av finansielle sikringsinstrumenter, gjelder dette imidlertid bare kontrakter inngått senest dagen før forslaget varsles. Senere inngåtte sikringskontrakter vil ikke bli tatt hensyn til i høyprisbidraget, og det vil da bli beregnet på grunnlag av spotprisen. Høyprisbidraget vil i en slik situasjon ble en vesentlig kostnad, både kronemessig og som andel av inntektene. Det forhold at denne gruppen ved inngåelse av slike kontraktene vil kjenne til de nye reglene (slik de midlertidig vil gjelde i påvente av Stortingets behandling), svekker argumentet om at avgiften ikke kan gis tilbakevirkende kraft. For denne gruppen er det grunn til å vurdere de to forslagene samlet da disse selskapene ofte vil rammes hardt av grunnrenteskattesatsøkningen, se punkt 3.5.1 nedenfor.

Et ytterligere element i vurderingen er at Finansdepartementet har opplyst at det legges opp til at stortingsvedtaket vil inneholde en dispensasjonsbestemmelse i tråd med det som gjelder for de fleste særavgifter, som har følgende ordlyd, se også punkt 3.3.4 foran:

«Departementet kan fritta for eller sette ned avgiften når det oppstår enkelttilfeller eller situasjoner som ikke var overveid da avgiftsvedtaket ble truffet og når avgiften i det spesielle enkelttilfellet får en utilsiktet virkning.»

Vi antar at en slik mulighet vil kunne være relevant ved at en slik bestemmelse kan avdempe noen av de særlige virkningene av avgiftsplikten. En bestemmelse slik den er formulert her, er imidlertid temmelig snever. Det vil kunne ha betydning for den samlede avveiningen hvordan en slik dispensasjonsbestemmelse utformes og hvordan den skal praktiseres.

Vi nevner at vi har begrensede forutsetninger for å vurdere nærmere de konkrete virkningene for aktørene i bransjen. Avgiften vil kunne slå ulikt ut avhengig av en rekke forhold, også utover det som er nevnt ovenfor. Det er heller ikke endelig avklart hvordan ordningen vil bli utformet. Siden det er en nær sammenheng mellom grunnrenteskatten og høyprisbidraget, antar vi at virkningene for de ulike kategorier av produsenter og omsetning også må vurderes samlet, se punkt 3.5.1 nedenfor.

3.4.4 Samlet vurdering og oppsummering

Samlet finner vi at vurderingen av å gi høyprisbidraget anvendelse fra varslingstidspunktet reiser krevende spørsmål. På den ene side viser departementet til sterke samfunnsbehov for å innføre ordningen med tilbakevirkende kraft. På den annen side vil det for enkelte grupper gi en betydelig skatteøkning. Det er en relativt høy terskel for å godta tilbakevirkning, jf. kravet om «sterke samfunnsmessige hensyn». Samlet antar vi imidlertid, under noe tvil, at forslaget i stor utstrekning ligger innenfor det som kan vedtas etter Grunnloven § 97, forutsatt at det gis 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.

En slik redegjørelse bør gis både av regjeringen i proposisjonen og av Stortinget i innstillingen. Det er særlig viktig med grundige vurderinger i denne saken, inkludert fra Stortingets side, fordi vi her må antas å befinne oss nær Grunnlovens yttergrense. Det er nettopp i slike tvilstilfeller at Stortingets vurdering av de kryssende hensynene tillegges egen betydning for utfallet av avveiningen, jf. Rt. 2010 s. 143 (rederiskatt) avsnitt 172 og punkt 3.3.4 om de nærmere kravene som oppstilles til Stortingets behandling.

3.5 Samlet vurdering av endringsforslagene

3.5.1 Vurdering etter Grunnloven § 97

Forslagene om økning i grunnrenteskattesatsen og om et nytt høyprisbidrag henger nøye sammen, og de supplerer hverandre. De to virkemidlene vil i stor grad medføre økt beskatning for de samme kategoriene vannkraftproduksjon, og et sentralt formål er at de samlet sett skal gi betydelige overføringer til staten. Samtidig er det sentrale forskjeller mellom tiltakene, blant annet ved at det er til dels ulike beregningsgrunnlag for skatten og avgiften, ved at høyprisbidraget bare gjelder omsetning over 70 ør per kWh, og ved at høyprisbidraget fra 2023 vil ha et videre nedslagsfelt slik at eksempelvis mindre vannkraftverk omfattes av ordningen.

Både økningen i skattesatsen og innføringen av høyprisbidraget med virkning fra varslingstidspunktet, innebærer elementer av tilbakevirkning etter Grunnloven § 97, men disse er av ulik karakter. I lys av rettspraksis må endringen i grunnrenteskattesatsen ses som en regulering av en bestående skatteposisjon som, i alle fall for inneværende skatteår, vil være lovlig med mindre tilbakevirkningen er «klart urimelig eller urettferdig». Som en særavgift på produksjon eller omsetning, må derimot ileggelse av høyprisbidraget før Stortingets vedtak antakelig vurderes slik at det – ved vedtaket i desember – knyttes nye byrder til tidligere avsluttede handlinger. Slik tilbakevirkning er bare lovlig dersom det foreligger «sterke samfunnsmessige hensyn».

To tiltak som virker tilbake, på ulike måter, må i utgangspunktet vurderes hver for seg, slik det er gjort i punkt 3.3 og 3.4 foran. I tillegg er det antakelig nødvendig å se dem samlet fordi de henger så tett sammen. Det kunne tenkes å tilsi at det burde foretas en åpen, helhetlig avveining eller forholdsmessighetsvurdering, blant annet fordi de to elementene er vurdert etter ulike normer, og fordi det uansett skal foretas en avveining mellom statens interesser og interessene til kraftselskapene der omfanget av tilbakevirkningen står sentralt, se HR-2016-389-A (stortingspensjon) avsnitt 77. Vi antar likevel at det for en samlet vurdering er mest naturlig å ta utgangspunkt i vurderingen av innføringen av høyprisbidraget før vedtakstidspunktet og bake inn de vurderingene som er gjort om endringen i grunnrenteskatten her.

Dette innebærer at det må foretas en samlet vurdering av om endringene, for de ulike kategorier av omsetning, gjør at høyprisbidraget ikke kan gis tilbakevirkende kraft fordi det ikke foreligger «sterke samfunnsmessige hensyn» når det også tas hensyn til satsendringen i grunnrenteskatten.

Vi minner først om at det flere steder foran er gitt uttrykk for at det ved tvil har betydning at Stortinget har foretatt en grundig og veloverveid avveining av de ulike interessene, basert på en riktig grunnlovsnorm, se punkt 3.3.4 og 3.4.4. Videre har vi enkelte steder gitt uttrykk for at det er ønskelig med ytterligere vurderinger, se blant annet punkt 3.4.2.2 om begrunnelsen for å gi høyprisbidraget tilbakevirkende kraft og

punkt 3.4.3.2 om begrunnelsen for og virkningene av beregningsgrunnlaget for høyprisbidraget for egenkraft. Vi legger her til grunn at slike vurderinger gjennomføres.

Gjennomgangen i punkt 3.3 viser at økningen i grunnrenteskattesatsen med virkning fra 1. januar 2022 i utgangspunktet må anses å kunne gjennomføres uten å komme Grunnloven for nær. De gruppene som reelt sett synes å kunne rammes hardest, i lys av de momentene som er relevante i grunnlovsvurderingen, er selskaper med høy andel prissikring gjennom fastpriskontrakter eller finansielle sikringsinstrumenter. De vil kunne få en særlig høy relativ skattebelastning, og satsøkningen bidrar til dette. Det er usikkert hvor praktisk det er med høy sikringsandel, og vi antar uansett at satsøkningen antakelig er forenlig med Grunnloven også overfor disse gruppene, se blant annet oppsummeringen i punkt 3.3.4. De hensynene som er trukket frem der for at tilbakevirkningen *kan* oppfattes som urimelig, vil imidlertid antakelig kunne komme inn som tilleggsmomenter i vurderingen av anvendelse av høyprisbidraget for disse gruppene.

Disse to gruppene vil imidlertid, så vidt vi forstår, i relativt liten grad måtte betale høyprisbidrag i 2022. Det skyldes at beregningsgrunnlaget vil være deres faktiske inntekter, for volumer med finansiell sikring under forutsetning av at kontrakten er inngått senest dagen før høyprisbidraget blir varslet. Dersom det likevel kan bli snakk om høyprisbidrag av noen betydning, antar vi at konklusjonen kan bli – særlig ved høy grad av prissikring – at det etter en samlet vurdering ikke kan sies å foreligge sterke samfunnsmessige hensyn.

I denne vurderingen kan det også være aktuelt å se nærmere på volumer med finansiell sikring der kontrakt er inngått etter at høyprisbidraget blir kjent, siden høyprisbidraget for slike volumer skal beregnes med grunnlag i spotprisen. Selv om det kan sies at slike kontrakter er inngått med kjennskap til denne regelen, kan det hevdes at den samlede effekten av grunnrenteskattesatsøkningen og høyprisbidraget gir en så høy samlet skattebelastning, at det, sammen med en del andre hensyn som er gjennomgått, kan tilsi at det er en tilbakevirkning som Grunnloven ikke åpner for.

Når det gjelder høyprisbidraget, er det generelt noe større usikkerhet ved grunnlovsvurderingen, og det kan dukke opp ulike situasjoner med urimelige eller uforutsette konsekvenser. Vi har spesielt påpekt at anvendelsen av høyprisbidrag basert på spotpriser overfor kraftforetak med egenkraft reiser særlige spørsmål som bør utredes nærmere.

Om tilbakevirkningen vil være lovlig eller ikke i disse og andre tilfeller som fremstår som urimelige, vil kunne bero på om det finnes en egnet dispensasjonsbestemmelse eller annen sikkerhetsventil. Det er redegjort for de aktuelle bestemmelsene i punkt 3.3.4 og 3.4.3.2. Disse bestemmelsene er imidlertid snevre, og de synes ut fra ordlyden å ha begrenset betydning i de situasjonene som er skissert, der det er ulike elementer

av urimelighet som står sentralt, inkludert fastsettelse av en særlig høy skatteplikt. Det følger blant annet av den vanlige dispensasjonsbestemmelsen i Stortingets årlige særavgiftsvedtak at bestemmelsen bare gjelder der situasjonene «ikke var overveid» da vedtaket ble truffet, og der vedtaket får «en utilsiktet virkning».

Av hensyn til forutberegnelighet for de involverte, og også forholdet mellom regjering og Storting, ville den beste løsningen ha vært å formulere en unntaksbestemmelse med nærmere kriterier for når selskapene er unntatt avgifts- og/eller skatteplikten. Vi har imidlertid for vår del ikke nå grunnlag for å foreslå en nærmere innretning av en slik eventuell bestemmelse. Det fremstår uansett som en akseptabel løsning – om en mer spesifikk unntaksbestemmelse ikke viser seg praktisk mulig – å justere på den vanlige dispensasjonsbestemmelsen i Stortingets særavgiftsvedtak slik at det er klart at også andre typer av urimelighet er relevant for vurderingen. Det kan være mulig å la seg inspirere av at det ved dokumentavgiften og engangsavgiften for motorvogner er innarbeidet et urimelighetsselement (understreket her):

«Departementet kan fritta for eller sette ned avgiften når det oppstår enkelttilfeller eller situasjoner som ikke var overveid da avgiftsvedtaket ble truffet og når avgiften i det spesielle enkelttilfellet får en utilsiktet virkning eller også ellers en klart urimelig virkning.»

Med en bestemmelse i denne gate, om mulig presisert nærmere i ordlyden eller forarbeidene, herunder at det også kan ses hen til grunnrenteskatten, vil en avhjelpe noe av urimeligheten som kan tenkes å oppstå.

Saken vil fortsatt reise tvilsomme spørsmål, og det hefter utvilsomt usikkerhet ved flere av vurderingene og typetilfellene. Det er likevel grunn til å tro at både grunnrenteskattesatsøkningen og anvendelsen av høyprisbidraget fra varslingstidspunktet i de fleste tilfeller vil være forenlig med Grunnloven, i alle fall med en utvidet unntaks- eller dispensasjonsbestemmelse.

3.5.2 Vurdering etter EMK P1-1

Spørsmålet i det følgende er om den europeiske menneskerettskonvensjonen (EMK) tilleggsprotokoll 1 artikkel 1 (P1-1) setter en skranke for den samlede skattebelastningen som vil følge av en økning i den effektive grunnrentesatsen for 2022 og innføringen av et høyprisbidrag fra forslagstidspunktet i oktober 2022, se punkt 2.3.

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.»

Den europeiske menneskerettsdomstolen (EMD) tolker EMK P1-1 slik at den inneholder tre spesifikke regler. «Prinsippregelen» etter første ledd første punktum fastsetter utgangspunktet om at enhver har en rett til å nyte sin eiendom i fred («peaceful enjoyment of possessions»). «Avståelsesregelen» i første ledd andre punktum oppstiller visse rammer for tvungen eiendomsavståelse («deprivation of possessions»). «Kontrollregelen» i annet ledd anerkjenner statens rett til å kontrollere utøvelse av eiendomsrett av hensyn til allmennhetens interesser eller for å sikre betaling av blant annet skatter («control the use of property»). Denne tolkningen er tatt inn for første gang i *Sporrong og Lönnroth mot Sverige* (nr. 7151/75 og 7152/75) avsnitt 61, og er senere lagt til grunn i omfattende rettspraksis, se for eksempel *P. Plaisier B.V. m.fl. mot Nederland* (nr. 46184/16) avsnitt 64 med videre henvisninger.

Det er i dette tilfelle uten betydning om de foreslåtte tiltakene kalles for «avgift» eller «skatt». Både økningen i grunnrentesatsen og høyprisbidraget utgjør «taxes» i EMKs forstand. Vi anser det mest naturlig å vurdere tiltakene opp mot kontrollregelen og statens rett til å «secure the payment of taxes», se for eksempel fremgangsmåten i *P. Plaisier B.V. m.fl. mot Nederland* (nr. 46184/16) avsnitt 65. Regelvalget har mest å si for hvilke retningslinjer EMD har lagt til grunn for forholdsmessighetsvurderingen.

De tre reglene i P1-1 er tett forbundet. Avståelsesregelen og kontrollregelen gjelder bestemte former for innblanding i eierens rettighetsutnyttelse, og disse reglene må tolkes og anvendes i lys av prinsippregelen, se blant annet *Anheuser-Busch Inc. mot Portugal* (nr. 73049/01) avsnitt 62, *Beyeler mot Italia* (nr. 33202/96) avsnitt 98 og *P. Plaisier B.V. m.fl. mot Nederland* (nr. 46184/16) avsnitt 64. Det må etter alle tre regler tas stilling til om det foreligger et inngrep i eiendomsretten, om inngrepet har hjemmel i lov og ikke er vilkårlig, og om det forfølger et legitimt formål.

Det er klart at skattelegging utgjør et *inngrep* i eiendomsvernet etter EMK P1-1, se for eksempel *Burden mot Storbritannia* (sak nr. 13378/05) avsnitt 59 og *Špaček, s.r.o. mot Tjekkia* (nr. 26449/95) avsnitt 39.

Stortingets skattevedtak vil i utgangspunktet oppfylle *lovkravet* som følger av EMK P1-1. Dette forutsetter imidlertid at vedtaket oppfyller visse krav til tilgjengelighet,

forutberegnelighet og presisjon, herunder at regelen ikke er vilkårlig, se for eksempel *Lekić mot Slovenia* (nr. 36480/07) avsnitt 95.

Inngrepet må i tillegg oppfylle *et legitimt formål*. De formålene som Finansdepartementet har trukket frem, er relevante. Det gjelder både provenyehensyn, mer overordnede makroøkonomiske hensyn, hensynet til en ønsket omfordeling av meravkastningen av fellesskapets ressurser gjennom ytterligere beskatning, og forsyningssikkerhetshensyn. Det vises eksempelvis til *N.K.M. mot Ungarn* (nr. 66529/11) avsnitt 59 og *Savickas m.fl. mot Litauen* (nr. 66365/09) avsnitt 92 om provenyehensyn og omfordelingshensyn. Det er følgelig klart at forslagene bygger på *legitime formål*.

For å stå seg etter kontrollregelen i annet ledd må tiltaket videre være *forholdsmessig*. Det må foreligge «a 'fair balance' between the demands of the general interest of the community and the requirements of the protection of the individuals' fundamental rights», nærmere forstått som «a reasonable relationship of proportionality between the means employed and the aims pursued», se *P. Plaisier B.V. m.fl. mot Nederland* (nr. 46184/16) avsnitt 71. Denne rimelige balansen foreligger ikke «where the person concerned bears an individual and excessive burden», se *Chinnici mot Italia* (nr. 22432/03) avsnitt 32 med videre henvisninger.

Beskatningens omfang vil inngå i vurderingen. Et svært høyt beskatningsnivå må vurderes konkret og utgjør ikke i seg selv et brudd med EMK P1-1, se vurderingene i *N.K.M. mot Ungarn* (nr. 66529/11) avsnitt 66–74 og *R. Sz. mot Ungarn* (nr. 41838/11) avsnitt 54. Også skattetiltakets eventuelle tilbakevirkende elementer inngår i forholdsmessighetsvurderingen. I *P. Plaisier B.V. m.fl. mot Nederland* (nr. 46184/16) avsnitt 84, uttales det at domstolen «has accepted that the public interest may override the interest of the individual in knowing his or her tax liabilities in advance, provided that there are specific and compelling reasons for this». EMD har godtatt tilbakevirkende skattelover flere ganger, se for eksempel *P. Plaisier B.V. m.fl. mot Nederland* (nr. 46184/16), *The National & Provincial Building Society m.fl. mot Storbritannia* (nr. 117/1996/736/933-935) og *M.A. og 34 andre mot Finland* (nr. 27793/95).

På skatterettens område understreker EMD at staten «enjoys a wide margin of appreciation and the Court will respect the legislature's assessment in such matters unless it is devoid of reasonable foundation», jf. blant annet *P. Plaisier B.V. m.fl. mot Nederland* avsnitt 71, *National & Provincial Building Society m.fl. mot Storbritannia* (nr. 117/1996/736/933-935) avsnitt 80 og *Gasus Dossier- und Fördertechnik GmbH mot Nederland* (nr. 15375/89) avsnitt 60. Dette handlingsrommet gjelder både valg mellom flere skattetiltak og, innenfor visse rammer, valg av hvem tiltak rammer, se for eksempel *P. Plaisier B.V. m.fl. mot Nederland* (nr. 46184/16) avsnitt 97, hvor domstolen uttaler:

«97. Finally and more generally, the Court cannot accept the applicant's argument that the legislative interference in issue affected so few taxpayers that its impact on the State budget was minimal, and that other measures would have resulted in more meaningful revenue. In this connection it reiterates that, 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 skal med andre ord mye til før EMD overprøver statens beskatningstiltak, forutsatt at slike tiltak først er begrunnet. I krisetider og ved innstrammings tiltak er det lagt til grunn at stater nyter en enda videre skjønnsmargin, se forutsetningsvis *P. Plaisier B.V. m.fl. mot Nederland* (nr. 46184/16) avsnitt 72.

Sett hen til det overnevnte, mener vi at det skal mye til før de foreslåtte skattetilbudene er i strid med EMK P1-1, også om de vurderes samlet. Vi viser til statens vide skjønnsmargin og til at handlingsrommet antakelig er enda større i en ekstraordinær situasjon som den foreliggende. Denne vurderingen forutsetter imidlertid at skatteendringene som Finansdepartementet foreslår, er tilstrekkelig begrunnet og at valgene som tas underveis i prosessen er godt synliggjort.

Vi minner om at det foreligger en del usikkerhetsmomenter når det gjelder hvordan den samlede skattebyrden vil ramme ulike grupper av kraftprodusenter, herunder produsenter med stor andel fastpriskontrakter eller finansiell sikring, og at det også kan tenkes konkrete selskaper som av andre grunner kommer spesielt uheldig ut. 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. Vi viser her blant annet til gjennomgangen i punkt 3.5.1.

Med hilsen

Ketil Bøe Moen
ekspedisjonssjef

Anette Ødelien
lovrådgiver

Dokumentet er elektronisk godkjent og sendes uten signatur