



Høgskulen
på Vestlandet

BACHELOROPPGAVE

Grunnrenteskatt i lakseoppdrettsnæringen og bruk av normpris

Ground rent tax in the salmon farming industry and the use of norm price

Ola André Brorstad Riber, Haakon Alexander Bolstad, Kaspar Børhaug og Deimantas Reimant

FØS / IØA / Høgskulen på Vestlandet / Fordypning Regnskap og Skatt

Veileder: Tor Harald Hustad

Innleveringsdato: 12. mai 2023

Jeg bekrefter at arbeidet er selvstendig utarbeidet, og at referanser/kildehenvisninger til alle kilder som er brukt i arbeidet er oppgitt, jf. Forskrift om studium og eksamen ved Høgskulen på Vestlandet, § 12-1.

Referanseside: Bacheloroppgave

Institutt for økonomi og administrasjon, Campus Bergen

<p><i>Tittel:</i></p> <p><i>Norsk:</i> Grunnrenteskatt i lakseoppdrettsnæringen og bruk av normpris</p> <p><i>Engelsk:</i> Ground rent tax in the salmon farming industry and the use of norm price</p>	<p><i>Dato:</i> 12.05.2023</p>
<p><i>Forfattere:</i> Ola André Brorstad Riber, Haakon Alexander Bolstad, Kaspar Børhaug og Deimantas Reimant</p>	<p><i>Antall sider u/vedlegg:</i> 68</p>
	<p><i>Antall sider vedlegg:</i> 26</p>
<p><i>Fordypning:</i> Regnskap og skatt</p>	
<p><i>Veileder:</i> Tor Harald Hustad</p>	
<p><i>Evt. Merknader (evt. konfidensiell):</i></p>	

Sammendrag:

Denne bacheloroppgaven tar for seg normpris som skattegrunnlag ved innføringen av grunnrenteskattmodellen i havbruksnæringen gjennom en tematisk innholdsanalyse og argumentasjonsanalyse. Grunnrenteskatt innføres i havnæringen på grunn av eksisterende superprofitt og i denne sammenheng er det foreslått å benytte normpris som skattegrunnlag for å redusere skattemotiverte tilpasninger i næringen. På bakgrunn av dette ønsker vi å gjøre rede for vår problemstilling med tilhørende forskningsspørsmål:

Er normpris en god prisfastsettelsesmekanisme for oppdrettslaks?

1. Er normpris forenlig med sentrale skatteprinsipper?
2. Er normpris et godt verktøy for å hindre skattemotiverte tilpasninger?

Det er brukt både tematisk innholdsanalyse og argumentasjonsanalyse for å tilegne oss nødvendig informasjon. Det var publisert 406 hørings svar som vi reduserte til 152 seriøse aktører med relevant innhold. Fra de seriøse aktørene valgte vi totalt 8 ulike hørings svar, inkludert høringsnotatet; Mowi, Lerøy, Sjømat Norge, NFKK, Fish Pool, Advokatfirmaet Schjødt og skattedirektoratet. For å analysere datamaterialet har vi benyttet en systematisk gjennomgang av tekstenes innhold, der avgrensningen forekommer av temaet. Måten vi fremstiller analysen av datamaterialet på er dermed en tematisk innholdsanalyse av hørings svarene som blir belyst i argumentasjonsanalysen, og danner oppgavens empiri. Empirien bli diskutert i lys av relevant teori og vurderes ut ifra argumentenes holdbarhet forankret i teori og forskning.

Hovedfunnene i teksten viser at innføringen av normpris som en prisfastsettelsesmekanisme for oppdrettslaks kan være et nyttig verktøy for å gjøre det enklere å fastsette skattegrunnlaget og redusere risiko for skattemotiverte tilpasninger. Derimot kan normpris bryte med sentrale skatteprinsipper som enkelhet og effektivitet. Normpris kan også føre til skjev fordeling av skattebyrden og flytting av fokus fra verdiskapning til begrensning av skattegrunnlaget, samt tap av arbeidsplasser og skatteinntekter. Til tross for dette, konkluderer vi med at det trengs en bedre måte å prisfastsette laks på enn dagens system, da det er vanskelig å kontrollere internprising i næringen.

Stikkord:

Lakseoppdrett	Normpris	Grunnrente
---------------	----------	------------

Abstract:

This bachelor thesis examines the use of norm price for calculating the tax base for ground rent in the aquaculture industry through a thematic content analysis and argumentation analysis. Ground rent tax is introduced in the aquaculture industry due to existing super profits, and it has been proposed to use norm price to determine ground rent tax base and reduce the aggressiveness in tax-motivated planning in the industry. Based on this, we want to clarify our conundrum with associated research question:

Is the norm price a good pricing mechanism for farmed salmon?

1. Is the norm price compatible with central tax principles?
2. Is the norm price a good tool for preventing tax-motivated adjustments?

Both thematic content analysis and argumentation analysis were used to acquire the necessary information. There were 406 responses published regarding the draft of consultation, which were reduced to 152 stakeholders with relevant content. After looking through the answers of the stakeholders, we selected a total of 8 different responses, including the consultation document: Mowi, Lerøy, Seafood Norway, NFKK, Fish Pool, Law firm Schjødt, and Skattedirektoratet. To analyze the data material, we used a systematic review of the content of the responses, where the delimitation occurs from the topic. Thus, the way we present the analysis of the data material is a thematic content analysis of the consultation responses, which is illuminated in the argumentation analysis and forms the empirical basis of the thesis. The empirical data is discussed with relevant theory and evaluated based on the arguments' sustainability anchored in theory and research.

The main findings of the thesis show that the introduction of norm price as a pricing mechanism for farmed salmon can be a useful tool to simplify provision process of the tax base and reduce the risk of tax-motivated adjustments. However, norm price can violate central tax principles such as simplicity and efficiency. Norm price can also lead to an uneven distribution of the tax burden and a shift of focus from value creation to limiting the tax base, as well as loss of jobs and tax revenue. Despite this, we conclude that a better way of pricing salmon is needed than the current system, as it is difficult to control transfer pricing in the industry.

Keywords:

Salmon farming	Ground rent / Resource rent	Norm price
----------------	-----------------------------	------------

Forord

Denne oppgaven er skrevet som en avsluttende del av vår treårige bachelorutdanning i økonomi og administrasjon med fordypning i regnskap og skatt, ved Høgskulen på Vestlandet, campus Bergen. Oppgavens mål er å redegjøre for hvorvidt normpris vil være en god prisfastsettelsesmekanisme for oppdrettslaks i sammenheng med innføring av grunnrenteskattemodell for næringen sett opp mot skatteteori. Sammen har vi gjort en grundig undersøkelse av oppdrettsnæringen for å kunne forstå regjeringens forslag for innføring av normpris i grunnrenteskattemodellen for havbruk.

Vi har hatt en spennende og lærerik skriveprosess av denne oppgaven og sluttproduktet er noe vi er stolte av å kunne presentere. Kunnskapen fra denne oppgaven kommer vi til å ta med oss videre ut i næringslivet.

Vi vil takke vår veileder, Tor Harald Hustad, for godt samarbeid og god veiledning. Videre vil vi også rette en takk til Carmen Olsen for gode innspill til utforming av oppgaven. Deres bidrag og synspunkter har vært svært verdifulle for oppgaven.

God lesing.

Bergen, 12. mai 2023

Innholdsfortegnelse

Sammendrag:	3
Abstract:	4
Forord	5
Figuroversikt	8
1. Innledning	9
1.1 Bakgrunn for oppgaven	9
1.2 Avgrensning og avklaring	9
2. Teori	11
2.1 Havbruksnæringen	11
2.1.1 Kvalitetsforskjeller	13
2.1.2 Produksjonsprosess og verdikjede	14
2.1.3 Havbruk sammenlignet med petroleum og vannkraft	16
2.1.4 Salg av laks	17
2.2 Grunnrente i havbruk	18
2.2.1 Innføring av grunnrenteskattmodell i havbruk	18
2.2.2 Høringsnotatet	19
2.3 Skatt	20
2.3.1 Skatter etter virkning: Vridende, nøytrale og effektivitetsfremmende skatter	20
2.3.2 Generelle prinsipper for utforming av et skattesystem	21
2.3.2.1 Prinsippet om enkelhet	22
2.3.2.2 Effektivitetsprinsippet	22
2.3.2.3 Nøytralitetsprinsippet	23
2.3.2.4 Symmetriprinsippet	23
2.3.3 Aggressiv skatteplanlegging	23
2.3.3.1 Internprising	25
2.3.3.2 Sammenhengen mellom internpris aggressiv skatteplanlegging	26
2.3.3.3 Eksisterer det overskuddflytting gjennom internttransaksjoner i Norge?	27
2.4 Normpris	28
2.4.1 Normpriser og prisfastsettelse gjennom NASDAQ i havbruk	28
2.4.1.1 Normpriser og prisfastsettelse i petroleum	28
2.4.1.2 Normpriser og prisfastsettelse i vannkraft	29
2.4.2 Prisvolatilitet i oppdrettsnæringen	29
3. Metode	30
3.1 Forskningsgrunnlag	30
3.2 Forskningsdesign og valg av metode	31
3.3 Dokument og dokumentanalyse	31
3.4 Utvelgning av enheter	32
3.5 Analysestrategi	33
3.5.1 Tematisk analyse	33
3.5.2 Argumentasjonsanalyse	34
3.6 Evaluering av metode	35
3.6.1 Reliabilitet og validitet	35
3.6.2 Refleksivitet	36

3.6.3 Forskningsetikk	36
4. Analyse	37
4.1 Problematikk ved interessefellesskap i næring med høyskattregime	38
4.1.1 Normpris og prinsippet om enkelhet.....	38
4.1.2 Eksisterer det en iboende risiko for overskuddsflytting?	43
4.1.3 Verdikjedeproblematikk	45
4.2 Normpris og laksens kvalitetsforskjeller	46
4.2.1 Det potensielle gapet mellom reell inntekt og skattegrunnlag	48
4.2.2 Svinn	51
4.3 Kontraktmarkedet	52
5. Konklusjon og avsluttende ord	54
5.1 Forskningsspørsmål 1: Vil innføring av normpris bryte med sentrale skatteprinsipper?	54
5.2 Forskningsspørsmål 2: Er normpris et godt verktøy for å hindre skattemotiverte tilpasninger?	56
5.3 Hovedproblemstilling: Er normpris en god prisfastsettelsesmekanisme for oppdrettslaks?..	57
5.4 Styrker og svakheter ved oppgaven	58
5.5 Videre forskning	59
6. Litteraturliste:.....	60
7. Vedlegg.....	68
7.1 Vedlegg 1 – Utvalgte aktører som er brukt i analysen	68
7.2 Vedlegg 2 – Oversikt over aktører	68
7.3 Vedlegg 3 – Oversikt over havbruksnæringens plassering i Norge	68
7.4 Vedlegg 4 – Driftsmargin.....	68
7.5 Vedlegg 5 – Vurdering av kilder	68

Figuroversikt

Figur 1: *Topp 10 selskap i lakseoppdrett 2021.* (Mowi, 2022).

Figur 2: *Utvikling i driftsmargin og produksjonskostnad pr. Kg. 2000-2020.* (Fiskeridirektoratet, 2022).

Figur 3: *Solgt mengde av laks og regnbueørret (matfiskproduksjon) 2010-2020.* (Fiskeridirektoratet, 2021).

Figur 4: *Solgt mengde slaktet fisk i Norge etter regioner.* (Fiskeridirektoratet, 2021).

Figur 5: *Biologiske kostnader og produksjonskostnader.* (Misund, 2022).

Figur 6: *Verdikjeden for lakseoppdrett i kystsoner.* (NOU 2019:18).

Figur 7: *Ulike organiseringsformer og kanaler i verdikjeden for laksefisk* (Misund et al., 2020).

Figur 8: *Graden av vertikal integrasjon av ulike ledd i verdikjeden.* (Misund et al., 2020).

Figur 9: *Sammenligning av verdikjedene til petroleum, vannkraft og havbruk mht. eierskapsregulering, tredjeparts/regulerte priser, plassering av skattesone og omfang av vertikal integrasjon.* (Misund et al., 2020).

Figur 10: *The Nasdaq salmon index.* (Nasdaq, 2017).

Figur 11: *Solgt mengde og verdi av slaktet fisk 2021.*(Fiskeridirektoratet, 2022).

Figur 12: *Regneeksempel.* (Fiskeridirektoratet, 2022).

1. Innledning

1.1 Bakgrunn for oppgaven

Havbruksnæringen er et satsingsområde som har blitt en særdeles viktig skattekilde for Norge de siste årene. Innføringen av en grunnrenteskatt på lakseoppdrett er dermed et mye omdiskutert og dagsaktuelt tema som vi har blitt eksponert for igjennom medier. Etter en økt interesse for dette fagfeltet har vi forstått hvor viktig denne næringen vil være for en bærekraftig utvikling av Norges skatteinntekter og ønsket dermed å se nærmere på hvordan skattleggingen av næringen foregikk. Høsten 2022 startet vi, som bachelorgruppe, å diskutere hvilket tema oppgaven skulle handle om, og kom frem til at nysgjerrigheten på innføringen av grunnrenteskatt var et tema som engasjerte og motiverte oss alle. Videre diskuterte vi hvilken tilnærming til innføringen vi kunne velge, da forslaget fra høringsnotatet inneholdt mange ulike momenter. Vår begrensede kunnskap innen dette emnet gjorde Regjeringens høringsnotat vanskelig å forstå, men etter å ha undersøkt momentene mer i dybden fant vi flere gode alternativer for mulige problemstillinger. Vi bestemte oss for å analysere hvorvidt normpris vil kunne være en god prisfastsettelsesmekanisme for oppdrettslaks i havnæringen. Normpris sin sentrale mekanisme er å hindre skattemotivert tilpasning som uthuler skattegrunnlaget i næringens grunnrenteskattepliktige ledd. Den pågående innføringen av grunnrentemodellen ledet til vår problemstilling med tilhørende forskningsspørsmål:

Er normpris en god prisfastsettelsesmekanisme for oppdrettslaks?

1. Vil innføringen av normpris være forenlig med sentrale skatteprinsipper?
2. Er normpris et godt verktøy for å hindre skattemotiverte tilpasninger?

Bakgrunnen for valg av normpris baseres på problematikken ved å fastsette ett skattegrunnlag på en estimert markedspris fremfor reell inntekt, slik som prisfastsettelsessystemet er i dag. Med høringsnotatet følger mange lovreguleringer knyttet til avgifter og skatter for næringen. Lovreguleringene skal innføres med virkning 2023. Havnæringen har i mange år hatt høy meravkastning og en superprofitt i næringen har ført til innføring av grunnrenteskatt. En viktig faktor for oppgavevalget var kunnskap og interesse vi har opparbeidet oss gjennom fordypningsemner i regnskap og skatt.

1.2 Avgrensning og avklaring

Innføringen av grunnrenteskatt i havbruk er et nytt og omfattende regelverk under utvikling som kan ha store innvirkninger på næringen. Fra høringsnotatet som ble publisert høsten 2022 har vi oppdatert oss på utviklingen og mulige endringer underveis i arbeidet. Grunnet tidsrammen for

utførelsen av arbeidet og kompleksiteten av usikre momenter fra høringsnotatet har det vært nødvendig å avgrense oppgaven. Innledningsvis vil vi avklare at når høringsnotatet nevnes i oppgaven gjelder dette Saksnr. 22/4989 av 28. september 2022 om grunnrenteskatt på havbruk. Vi ønsker også å avklare at våre referanser til ulike hørings svar gjelder dette høringsnotatet.

På grunn av høringsnotatets omfang og oppgavens begrensninger, har vi avgrenset oss til to forskningsspørsmål. Vårt første forskningsspørsmål setter søkelys på hvordan en innføring av normpris kan bryte med sentrale skatteprinsipper og til hvilken grad det er forenelig med gjeldende skatteprinsipper. Videre har vi avgrenset studiens andre forskningsspørsmål til hvordan innføringen kan påvirke skattemotiverte tilpasninger. Normpris ble et naturlig valg da det var tydelig at normprisproblematikken var en av de mest omtalte momentene i hørings svarene fra ulike aktører. Fra høringsnotatet var det foreslått at grunnrenteskattemodellen med tilhørende normpris implementeres i norsk lov med virkning fra 1. januar 2023. Det har vært mye diskusjon rundt innføringen av normpris. Vi forholder oss til hvordan høringsnotatet, som ble publisert 28.09.2022 omtaler normpris i denne oppgaven, men vil trekke frem endringene fra lovforslaget i omtale for videre forskning.

Det norske skattesystemet er bygget på reguleringer gjennom ulike lovverk og forskrifter, og i skatteretten eksisterer det grunnleggende prinsipper som er avgjørende for utformingen og tolkningen av skattereglene (NOU 2022:20). Disse prinsippene spiller en viktig rolle for utformingen av et godt skattesystem, og en sentral del av det norske skattesystemet er å avveie hensynet til både effektivitet og fordeling (Fallan et al., 2021). De sentrale prinsippene i vår oppgave er prinsippet om enkelhet og prinsippet om effektivitet med tilhørende underprinsipper. Fremstilt i korte trekk omhandler overnevnte at innføringer av nye skatter skal være enkelt å forstå og ikke påvirke skatteyteres adferd (NOU 2022:20). I denne sammenheng har vi også valgt å se på hvordan normpris kan påvirke skatteyteres adferd gjennom å skape insentiv for skattemotiverte tilpasninger.

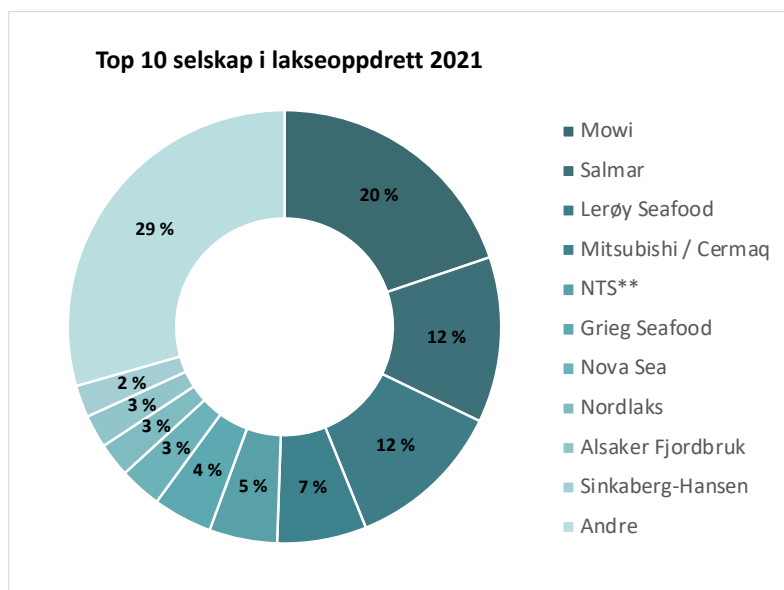
Andre sentrale begreper i vår oppgave er grunnrente, internpris og normpris. Grunnrente er en meravkastning, også kalt superprofitt, som oppstår ved bruk av en stedbunden naturressurs i produksjonen (Brigham et al, 2021). Grunnrenteskatt eksisterer ettersom en slik naturressurs tilhører felleskapet og en superprofitt ved utnyttelse av denne naturressursen skal dermed fordeles til alle (NOU 2022:20). Internpris er den prisen på et produkt eller tjeneste som benyttes mellom nærstående selskap, også kalt interessefelleskap. En slik internpris er kontrollert av lovverk og retningslinjer som følger armlengdeprinsippet om at prisene skal tilsvare en markedspris som kan brukes til tredjepart (Ot.prp. 62, 2006-2007). Normpris er en prisfastsettelsesmekanisme som

baserer seg på markedspriser, og benyttes som et alternativ for internpris ved skattefastsettelse (NOU 2022:20).

2. Teori

2.1 Havbruksnæringen

Norsk oppdrett har de siste 50 årene gått fra å være en liten distriktsnæring bestående av oppdrettspionérer som eksperimenterte med hjemmelaget utstyr, til å bli ledende vekstnæring i Norge (NOU 2019: 18). Mowi (2022) anslår om lag 120 selskaper i 2021 som direkte eller indirekte, gjennom datterselskaper, eier kommersielle konsesjoner for laks og ørret. På tross av dette, varierer havbruksnæringen mye i størrelse og produksjon i matfiskleddet. Det er et fåtall store selskaper, og mange små og mellomstore selskaper (Nærings- og fiskeridepartementet, 2021). Imidlertid kontrollerer de fire største selskapene den største delen av produksjonskapasiteten. I Norge, per 2021, står de 10 største selskapene for omtrent 70% av produksjonen som vist i figur 1 (Mowi, 2022).

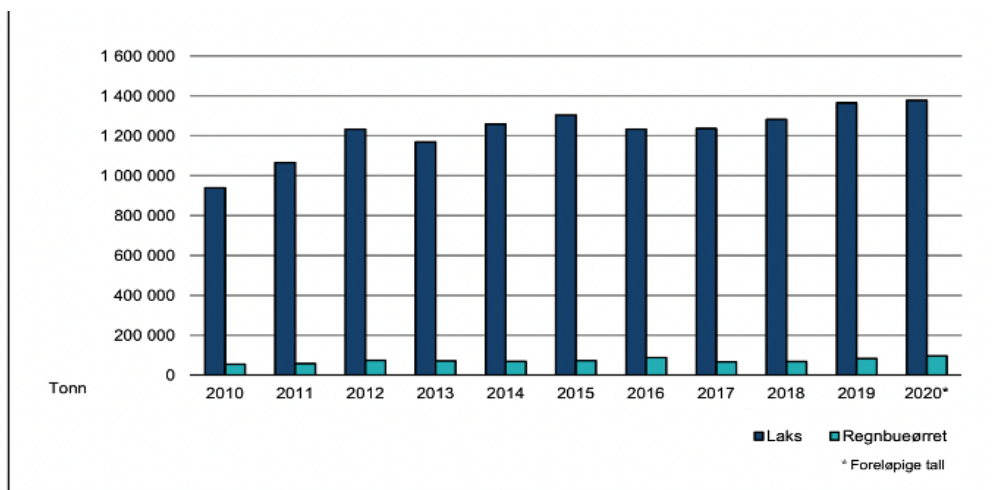


Figur 1. *Topp 10 selskap i lakseoppdrett 2021.* (Mowi, 2022)

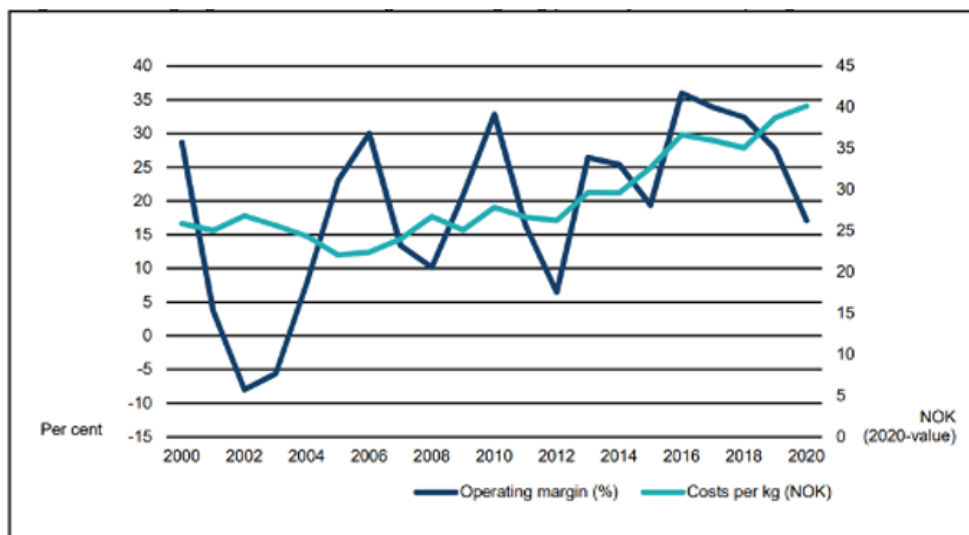
Havbruksnæringen har opplevd ekstraordinær vekst. Til tross for det har næringen blitt preget av operasjonelle utfordringer og økonomisk risiko i forbindelse med produksjon, markedsrisiko og politiske utfordringer (Tveterås et al, 2019). Uavhengig av den iboende risikoen i havbruksnæringen har Norsk oppdrettsnæring klart å holde på 46% til 65% av den globale produksjonen av laks og ørret i perioden 2005 – 2018 (Tveterås et al, 2019). I perioden 2010 – 2020 har solgt mengde laks holdt seg stabilt mellom 1 million og 1,5 millioner tonn, illustrert ved figur 2 (Fiskeridirektoratet, 2021).

Lønnsomheten har vært svært god de siste 10 årene, sammenlignet med andre næringer. I

havbruksnæringen har driftsmarginen de siste 20 årene vært forholdsvis høyere enn i andre næringer (Se figur 3). Ifølge tall fra SSB har den gjennomsnittlige driftsmarginen i norsk næring vært på rundt 10 – 11% de siste 10 årene (Vedlegg 4) (SSB, 2023) Til sammenlikning har oppdrett av laks og ørret hatt et estimert gjennomsnitt på opp mot 30% (Fiskeridirektoratet, 2022). Allikevel observeres det store svingninger i driftsmarginer i havbruket, til tross for høyere driftsmargin, noe som gir en indikasjon på den økonomiske risikoen i næringen (Tveterås et al, 2019).



Figur 2. Solgt mengde av laks og regnbueørret (matfiskproduksjon) 2010-2020. (Fiskeridirektoratet, 2021).



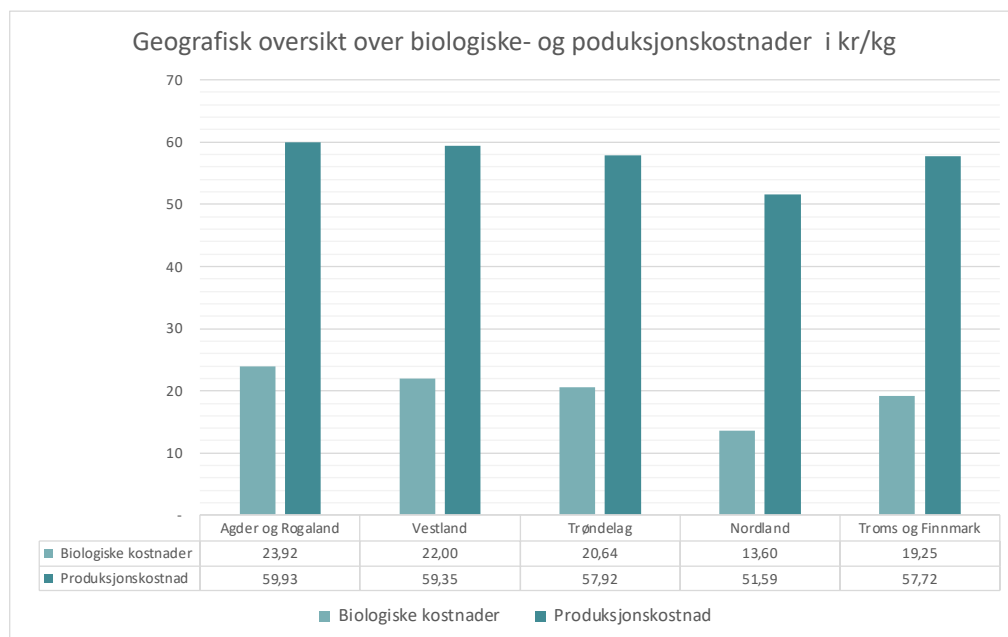
Figur 3. Utvikling i driftsmargin og produksjonskostnad pr. Kg. 2000-2020. (Fiskeridirektoratet, 2022).

Slik næringen er utformet i dag, er det store geografiske variasjoner i forhold til plassering av næringsvirksomheten, men den er generelt konsentrert langs kysten fra Vest-Agder til Finnmark (NOU 2019:18) (Vedlegg 3). Den geografiske spredningen av oppdrettsselskaper mellom norske

regioner har forårsaket store forskjeller mellom aktiviteter, kostnader og pris for 2021 og 2020. Som vi ser av figur 4 er verdiskapningen er størst i Troms og Finnmark og Nordland, etterfulgt av Trøndelag, Vestlandet og Møre og Romsdal (Fiskeridirektoratet, 2020) Som vi ser av figur 5 er det vesentlige regionale forskjeller i forhold til produksjonskostnader og biologiske kostnader. Biologiske kostnader i forbindelse med blant annet, sykdommer og luseutfordringer vil være viktige årsaker til kostnadsbilde i de ulike regionene.

Matfiskproduksjon - Laks			
Fylke	Mengde	Verdi	Pris pr. kg
Troms og Finnmark	292 550	13 342 475	45,61
Nordland	298 847	14 358 223	48,05
Trøndelag	322 784	15 548 196	48,17
Møre og Romsdal	84 960	4 037 942	47,53
Vestland	282 519	13 165 431	46,60
Rogaland	84 341	3 915 402	46,42
Øvrige fylker	11 184	517 410	46,26
Totalt	1 377 185	64 885 079	47,11

Figur 4. Solgt mengde slaktet fisk i Norge etter regioner. (Fiskeridirektoratet, 2021).



Figur 5: Biologiske kostnader og produksjonskostnader (Misund, 2022).

2.1.1 Kvalitetsforskjeller

Opgavens tidligere teori forklarer den geografiske utbredelsen næringen har. Videre teori vil forklare prisforskjeller på laksemarkedet, og vi mener at det derfor er viktig å forklare laks som en vare av skiftende kvalitet. Det kan være mange faktorer som påvirker kvaliteten. I en forskning utført

av Ørnholt-Johansson et al (2017) ble det fremstilt en hypotese om temperatur i vann og/eller geografiske plasseringer for laksen hadde noen effekt på fiskens kvalitet. Det ble utført kvalitetsundersøkelser på 136 laks, fordelt på 8 oppdrettere fra Finnmark, Troms, Nordland og Sør-Trøndelag. Forskningens resultat viste til at temperatur i vannet kan ha en indirekte innvirkning på fiskens fettinnhold og proteininnhold. Forskingen konkluderte med at en høyere temperatur i vannet førte til lavere protein i fisken – dette korrelerer med at varmt vann øker fiskens aktivitet. Dette, i tillegg til kjønnsmodning hos fisken, fører til et høyt krav av energi og næringsstoffer fra fisken, blant annet protein, som fører til lavere proteininnhold. Videre forsket de frem at ved lavere temperaturer ble det også sett en lavere mengde fettinnhold i fisken. Grunnen til at dette forekommer er at laksen beveger seg mindre i kaldt vann og får dermed lavere metabolisme (Ørnholt-Johansson et al, 2017). Det er nødvendig å forstå kvalitetsforskjeller på laks ettersom det vil ha en virkning på den reelle prisen og skattegrunnlaget etter normpris. Vi har tidligere nevnt problematikk rundt lus og sykdommer i næringen. Dette er også faktorer som er utslagsgivende for laksens kvalitet og pris. Det er en rekke egenskaper produktet vurderes etter, og et førsteklasses produkt omtales som superior laks (NOU, 2019:18).

2.1.2 Produksjonsprosess og verdikjede

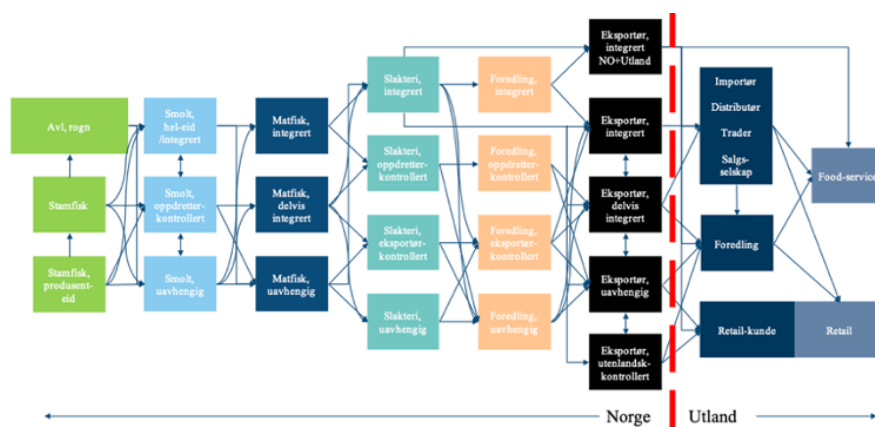
Den norske oppdrettsproduksjonen foregår primært i kystsonen og langs skjermede fjorder og kyststrøk. Det har blitt forsket på flere produksjonsformer for å utnytte naturressursene deriblant: oppdrett i kystsonen, oppdrett av postsmolt som senere blir plassert i kystsonen, oppdrett på offshoreanlegg og oppdrett på land. Den mest alminnelige og produktive produksjonsformen er produksjon av matfisk med tradisjonelt oppdrett i kystsonen i åpne merder (Misund et al., 2020). Det er imidlertid flere måter å se verdikjeden for produksjon og distribusjon av oppdrettsfisk på sjø. Verdikjeden for oppdrett av matfisk omfatter stamfisk/avl, settefiskproduksjon, matfiskproduksjon, slaktning/foredling og eksport/salg til kunder. Videre finnes det flere leverandører av tjenester og varer som er viktige innsatsfaktorer gjennom verdikjeden; deriblant leverandører av fôr, teknologi, genetikk, brønnbåt og fiskehelse (NOU, 2019:18). Det er nødvendig å forstå skillet mellom sjøfasen, og landbaserte aktiviteter fra et skatteperspektiv. Vi har stadfestet at grunnrenteskattesonen er i matfiskleddet; altså sjøfasen. Resterende næring er landbaserte aktiviteter og innsatsfaktorer som opererer med alminnelig skattesats. Dette belyses for å kunne forstå kompleksiteten og strukturell utforming av næringen og selskapene.



Figur 6 Verdikjeden for lakseoppdrett i kystsonen. (NOU 2019:18).

Produksjonsprosessen i lakseoppdrettsnæringen er tidkrevende og strekker seg gjerne over 2-3 år per generasjon fra rogn til det kan serveres som matfisk (NTAES, 2021). I en helintegrert verdikjede vil hele prosessen starte med stamfisken. Dette er den genetiske opprinnelsen til oppdrettslaksen og blir brukt til å produsere rogn i settefiskanlegg på land (Cermaq, 2022). Etter hvert som eggene klekkes og smolten vokser til en viss størrelse, kan den settes ut i merder i sjøen. Livssyklusen i sjøfasen strekker seg mellom 12-24 måneder (NOU, 2019:18). Når laksen er klar for slakting, blir den transportert fra sjøanlegget til slakteriet med brønnbåt. Vekten på laksen tilsvarer omtrent 4-6 kg i denne fasen (NTAES, 2021). På slakteriet blir laksen bedøvet og avlivet før den blir sløyd, rensset og vasket. Laksen blir deretter sortert etter størrelse og kvalitet før den legges i kasser og pakkes i is (Cermaq, 2022). Etter slakte- og foredlingsfasen selges fisken videre til eksport-/distribusjonsledd som selger fisken ut i det åpne markedet. NOU (2019:18) presiserer at omtrent 95 prosent av laksen som produseres blir eksportert til utlandet. Av all eksportert fisk utgjør hel fisk 84% av volumet, mens kun 16% blir bearbeidet i Norge før eksport. (Norges Sjømatråd, 2019).

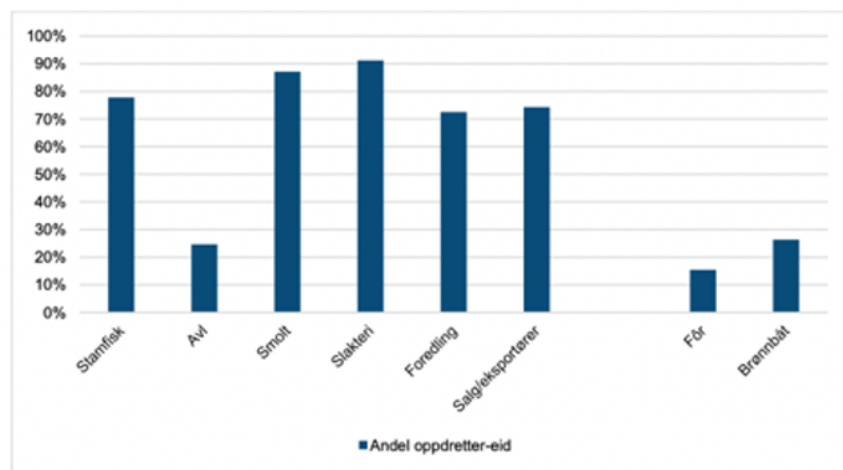
Flere store selskaper har integrert andre prosesser i sin verdikjede som normalt leveres av eksterne leverandører. Eksempelvis; fôrproduksjon og utvikling av sine brønnbåtflåter. Slik økning av flere ledd i verdikjeden som selskaper kontrollerer selv medfører økt grad av vertikal integrasjon (Misund et al, 2020). I figur 7 illustreres kompleksiteten av verdikjeden for havbruk og de betydelige variasjonsmulighetene mellom salg igjennom verdikjeden i integrerte selskap og salg ut i markeder. Pilene viser overføringer av laks i ulike stadier mellom ulike ledd i verdikjeden. En slik verdikjede gir deriblant mulighet for å øke den vertikale integrasjonen.



Figur 4.3. Ulike organiseringsformer og kanaler i verdikjeden for laksefisk (Kilde: Kontali)

Figur. 7 Ulike organiseringsformer og kanaler i verdikjeden for laksefisk (Misund et al., 2020).

Vertikal integrasjon refererer til en strategi der en bedrift utfører oppkjøp av virksomheter som befinner seg i forsyningskjeden, og denne strategien kan implementeres for å sikre kontroll over hele forsyningskjeden. Det gir også muligheter for å redusere kostnader knyttet til støttefunksjoner, samt forbedre produktutvikling og produksjonsmetoder (Whitaker, 2012). Graden av vertikal integrasjon varierer mellom oppdrettsselskapene, men kan påstås å være høy og økende innen næringen (Misund et al. 2020). Rapporten fra NOU (2019:18) presiserer at et oppdrettsselskap med høy grad av vertikal integrasjon vil kunne legge til rette for skattetilpasninger ettersom at skattesonene med grunnrente kun befinner seg i produksjonen av matfisk. Dette vil altså kunne bidra til blant annet internprisingsproblemer ved kjøp og salg av konserninterne varer og tjenester. I figuren under viser en analyse, utført av representanter fra Kontali Analyse, hvor stor andel av innsatsfaktorer som er majoritetseid av oppdrettsselskaper i ulike ledd i verdikjeden. Dette understreker at en stor del av næringen domineres av oppdrettseierskap gjennom verdikjeden og støtter NOU sin påstand om mulige skattetilpasninger. Det er svært få uavhengige aktører som har eierskap, utenom noen innsatsfaktorer/tjenester innen avl, fôr og brønnbåt, der det fremdeles finnes flere leverandører som ikke er integrert i oppdrettsselskapene.

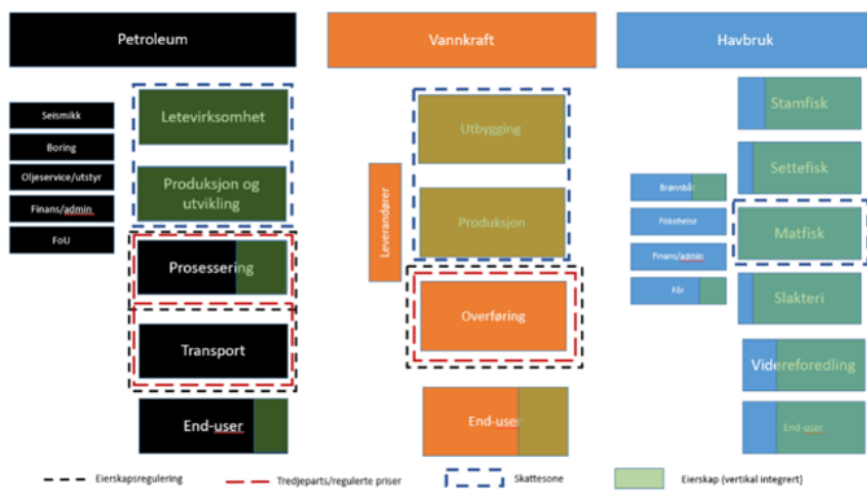


Figur. 8 Graden av vertikal integrasjon av ulike ledd i verdikjeden. (Misund et al., 2020).

2.1.3 Havbruk sammenlignet med petroleum og vannkraft

Verdikjeden i havnæringen lang og kompleks. Et av problemene som kan oppstå i denne næringen er overholdelse av prinsippet om armlengdes avstand i verdikjeden. Prinsippet om armlengdes avstand i skatteteorien innebærer at en transaksjon mellom tilknyttede parter skal skje til vilkår som tilsvarer hva uavhengige parter ville avtalt i samme situasjon (NOU, 2008:16, s. 105). Til sammenligningsgrunnlag er det to andre næringer som har særskatt i form av grunnrente; vannkraft- og petroleumsvirksomhet. Graden av organisering i form av vertikal integrasjon, eierskap, prising og

regulering er dog svært forskjellige. Figur viser sammenligningen i verdikjeden mellom de ulike næringene. (Misund et al, 2020)



Figur 9. Sammenligning av verdikjedene til petroleum, vannkraft og havbruk mht. eierskapsregulering, tredjeparts/regulerte priser, plassering av skattesone og omfang av vertikal integrasjon. (Misund et al., 2020)

Petroleums- og vannkraftsnæringen omfavnet av tredjeparts- og eierskapsregulering i leddet/leddene før varen når sluttbruker. Grunnrenten til disse næringene befinner seg altså i fasene for utbygging og produksjon, noe som fjerner mulighetene for internprising. I havnæringen ser vi derimot et fravær av tredjepartsregulering. Mangelen på tredjepartsregulering og den tydelige vertikale integrasjon gir næringen fleksibilitet og mulighet til å kunne tilpasse inntekter og kostnader for skatteoptimalisering (Misund et al, 2020).

2.1.4 Salg av laks

Laks, ørret og andre lignende fiskeprodukter selges enten i spotmarkedet eller gjennom bilaterale fastprisavtaler (NOU 2019:18). I hvilken grad fisken selges til fastpris eller spotprisen varierer mellom oppdrettsselskaper. Ifølge Larsen og Asche (2011) er andelen fastpriskontrakter betydelig større blant de største selskapene. Det blir videre forklart at de mindre selskapene selger en større andel av produksjonen på spotmarkeder. Dette er i tråd med uttalelser fra Misund et al (2020) om fastpriskontrakter som omfatter ca. 20-50% av den totale omsetningen til de største selskapene. Fish Pool referer til Kontali Analyse (2022) og estimerer at dette tallet er nærmere 30% av den totale markedsomsetningen (Fish Pool, 2023b). Årsaken til dette er at større selskaper har eksportleddet integrert i sin verdikjede, mens andre, særlig mindre selskaper, driver kun med produksjon og selger til en uavhengig eksportør (NOU, 2019:18).

2.2 Grunnrente i havbruk

I denne delen av teorien skal vi først ta for oss ideen bak grunnrentebeskatning i havbruk og videre ta for oss Regjeringens høringsnotat som ble publisert den 28.09.2022. For å gi en bedre forståelse av hva grunnrente er og hvordan det oppstår i næringen har vi først valgt å gi en generell forklaring av grunnrenteskatt. Videre vil vi trekke frem noen hovedpunkter for hvordan innføringsprosessen har foregått og til slutt utdyper vi relevant innhold fra høringsnotatet knyttet til vår problemstilling om normpris.

Grunnrente oppstår når en begrenset naturressurs utnyttes og gir ekstra høy avkastning utover normalinntekt (Brigham & Moses, 2021). Det vil si et overskudd etter alle innsatsfaktorer i produksjonen har fått sin markedsmessige avlønning og etter alternativ avkastning på investert kapital er hensyntatt. Dette er da en meravkastning som ofte blir kalt superprofitt, ressursrente, grunnrente, monopolrente eller reguleringsrente avhengig av hvor denne meravkastningen kommer fra. Dersom en slik superprofitt har tilknytning til stedbundne kilder som naturressurser omtales det ofte som grunnrente eller ressursrente (NOU, 2022:20, s.371). I oppdrettsnæringens tilfelle er det snakk om en stedbunden kilde og vi vil dermed bruke omtalene; grunnrente eller ressursrente i resten av oppgaven.

2.2.1 Innføring av grunnrenteskattemodell i havbruk

Selve spørsmålet rundt skattelegging av oppdrettsnæringen har eksistert i lang tid, og har vært oppe for debatt ved flere anledninger. NOU (2019:18) i sin utredning «Skattelegging av havbruket» konkluderte i tråd med Greaker & Lindholt (2019) «Grunnrenten i norsk akvakultur og kraftproduksjon fra 1984 til 2018» og Flaaten & Pham (2019) «Resource rent in aquaculture» sine rapporter om at det eksisterer en ekstra ordinær avkastning i havbruksnæringen. Havbruksutvalget jobbet deretter med å kartlegge ulike skattemodeller som skal kompensere felleskapet på en rettferdig måte. Flertallet i utvalget konkluderte med at en nøytral overskuddsbasert grunnrenteskattemodell og/eller en produksjonsavgift burde innføres. Daværende regjering, med bred støtte i Stortinget året 2020, gjorde det klart at innføring av en særegen grunnrenteskatt ikke skal innføres, men det skulle implementeres en annen form grunnrenteskatt gjennom en lønnsomhetsuavhengig produksjonsavgift på laks (Finansdepartementet, 2022).

Analysen til Flaaten og Pham (2019) bygger på kostnads- og inntektsdata fra 84 bedrifter for året 2016 i tillegg til 318 oppdrettsanlegg for året 2014, og konkluderer med svært høy fortjeneste og

grunnrentemarginer i norsk laksenæring. Hypotesen til Flaaten og Pham blir i senere tid bekreftet av Greaker og Lindholt (2022). Gjennom å bruke nasjonalregnskapet fra SSB blir det observert en betydelig ressursrente i havbruk siden 2000-tallet, og særlig økning i ressursrente mellom årene 2016-2020. I begge analyser er knapphet på sjøareal som er egnet for akvakulturoppdrett ansett som hovedårsaken til grunnrente. Dette skyldes behovet for spesifikke klimatiske forhold, deriblant; sjøvannskvalitet, vindforhold og havbunnkvalitet. Likestilt med andre naturressurser kan knapphet av sjøareal i akvakultur også betraktes som et resultat av samspillet mellom ressursknapphet og reguleringer i form av et begrenset antall konsesjoner er tilgjengelig (NOU 2019:18). Dette samspillet på ressursknapphet, reguleringer og norsk oppdrettsnærings markedsandel skaper ekstraordinær merinntekt av å disponere slike naturressurser, og gir derav grunnlaget for grunnrente i næringen.

2.2.2 Høringsnotatet

På tross av at tidligere regjering har tatt avstand fra foreslått grunnrenteskatt i NOU (2019:18), ble det den 28. september 2022 lagt frem et forslag om en kontantstrømbasert grunnrenteskatt i havbruket. Dette ble sendt på høring av nåværende regjering, med svarfrist 04.01.2023 (Finansdepartementet, 2023). Finansdepartementet argumenter, i høringsnotatet, for at havbruk på lik linje med petroleums- og vannkraftressursene er et skatteobjekt som ikke kan flyttes, og det eksisterer en ekstraordinær avkastning i næringen.

Den foreslåtte skattemodellen er utformet som en kontantstrømskatt, der selskapets grunnrenteinntekt skattlegges per år med en skattesats på 40 %. Inntekten fastsettes av en normpris basert på børsprisene til NASDAQ Salmon, heretter kalt NQSALMON ved skatteavregningstidspunktet (NOU 2019:18: 161). Normprisen vil være helt avgjørende for fastsettelse av grunnrenteskattepliktig inntekter, mens skatteavregningstidspunktet vil avgjøre hvilket punkt i verdikjeden inntekten, kostnader og investeringer fastsettes. Målet med skattemodellen er å fastsette inntekten som generes av grunnrenten. Prinsipielt burde skatteavregningstidspunktet fastsettes i det fisken tas opp av merden, uten at aktiviteter som øker verdien på fisken tas med. På tross av det foreslår departement at skatteavregningstidspunktet fastsettes etter at fisken har blitt slaktet og foredlet. Normprisen vil ifølge departementet fastsettes ved avhendingspunkt i Oslo, som er noe senere i verdikjeden enn selve skatteavregningstidspunktet etter slaktning. På grunn av dette vil kostnader som påløper etter slaktning og frem til avhendingspunkt i Oslo være med i beregningen av grunnrenteinntekt (Finansdepartementet, 2022).

Videre tar departementet for seg en forklaring om hvordan NQSALMON fastsettes i Nasdaq, da dette skal være den beste måten å utrykke markedsverdien på laks. NQSALMON prisene er differensiert etter vektklasser og uttrykker dermed hva fisken kan selges for til uavhengige parter. Årsaken til foreslått bruk av normpris er for å motvirke overskuddsflytting ut av den delen av verdikjeden som skaper grunnrente gjennom skattemotiverte internpriser. Finansdepartementet mener kontroll av internprising etter armlengdes prinsippet i sktl. §13-1 (1999), vil være ressurskrevende for både skattemyndighetene og skattepliktige.

2.3 Skatt

I denne delen av oppgaven skal vi gi en kort forklaring av hvordan det norske skattesystemet er utformet ved generelle regler knyttet til skattlegging av næringsvirksomhet og grunnleggende prinsipper i skatteteori. Dette skal hjelpe oss å forstå formålet med skattelegging, og gi oss et bedre utgangspunkt for å forstå virkningen av grunnrenteskatt på oppdrettsnæringen. Folkvord (2020, s.18) definerer skatt som følger; «Skatt er en økonomisk ytelse fra private til det offentlige uten direkte motytelse».

Skatter og avgifter sørger for omfordeling av velferd og finansiering av overføringer, fellesgoder og velferdsgoder (Fallan et al., 2021). Skatt er med på å sørge for at en rekke andre funksjoner i samfunnet fungerer. Utforming av skattesystem vil i stor grad påvirke nasjonal og internasjonal økonomi, og hvordan enkeltpersoner og bedrifter operer i samfunnet (Johansson, 2020, s. 1). Dette forårsakes av at skatt er direkte med på å korrigere markedssvikt, omfordele og utjevne inntektsforskjeller, og bidra til å utjevne konjunktursvingninger (NOU 2022:20) (Prop. 1 LS, 2021-2022, s. 17). I tillegg til direkte samfunnsøkonomiske funksjoner vil skatt ha en rekke psykologiske forhold som påvirker eksempelvis menneskers villighet til å arbeide, konsum, sparing og investering (Prop 1 LS, 2022-2023, s. 46). Dermed er det viktig at utformingen av et skattesystem innrettes slik at den bidrar til samfunnsøkonomisk verdiskapning og effektiv utnyttelse av ressursene i samfunnet (Prop. 1 LS, 2022-2023, s. 17). Utformingen av skattesystemet, lover og skattepolitikk drives av en rekke prinsipper, konsepter og skatteteoretiske retningslinjer, i tillegg til økonomiske, miljømessige og sosiale situasjoner og forhold (Johansson, 2020).

2.3.1 Skatter etter virkning: Vridende, nøytrale og effektivitetsfremmende skatter

Generelt sett, bør skattesystemet være utformet på en måte som maksimerer samfunnsøkonomisk effektivitet samtidig som det oppnår ønsket nivå av inntektsfordeling og skatteinntekter. I skatteteorien er det tre sentrale virkninger av en skatt og disse kan inndeles som vridende, nøytrale eller effektivitetsfremmende. En effektivitetsfremmende skatt brukes for å korrigere markedssvikt og

forbedre ressursallokeringen i økonomien, mens en nøytral skatt er utformet slik at den ikke endrer adferdsmønster til produsenter eller forbrukere ved at eksempelvis prosjekter er like lønnsomme før skatt som etter skatt. En vridende skatt vil derimot føre til endringer i produsenter og konsumenter sin atferd til ugunst for samfunnsøkonomisk effektivitet (NOU 2019:18). Et godt skatte og avgiftssystemet vil derfor forsøke å bruke effektivitetsfremmende og nøytrale skatter så langt det er mulig, og kun ty til vridende skatter når det er nødvendig. I realiteten er derimot de fleste skatter og avgifter vridende, uavhengig av den teoretiske bakgrunnen, noe som vil medføre et samfunnsøkonomisk tap gjennom mindre utnyttelse av arbeidskraft, kapital og naturressurser (NOU 2019:18).

2.3.2 Generelle prinsipper for utforming av et skattesystem

I Skatteretten er det grunnleggende prinsipper som er avgjørende for utformingen og tolkningen av skattereglene. Disse prinsippene spiller en viktig rolle i forståelsen av skattereglene, og kan i visse tilfeller brukes som argument for å forstå formålet med skattesystemet. I skatteteorien er det tydelig at det ikke finnes et skattesystem som er overordnet best, alle skattesystemer må akseptere kompromisser mellom ulike prinsipper og hensyn (Fallan et al., 2021, s. 35).

En sentral del av det norske skattesystemet er å avveie hensynet til både effektivitet og fordeling. I utformingen skal det finnes en balanse mellom kravet om rettferdighet, likebehandling og behovet for et enkelt skattesystem. Hensynet mellom effektivitet og fordeling kan i klassisk økonomi virke motstridende. I et optimalt skattesystem vil man oppnå et utfall som bidrar til at marginalnyttens er avtakende. Det vil si at ressursene fordeles på en slik måte at det gis mer velferd til de som har mindre, enn de som har mye. Det er en generell antakelse om at dette vil gi en likere fordeling av ressursene og dermed en høyere samlet velferd i det totale samfunnet. Dersom man benytter velferd eller nytte som målenhet på utfall, istedenfor en økning i konsum og produksjonsverdi – vil man kunne påstå at det er balanse mellom effektivitet og fordeling. Grunnen til dette er at omfordelingen fører til effektivitet, uavhengig av at konsumet og produksjonen går ned (NOU 2022:20, s. 85).

Ved utformingen av skattesystem vil man i mange tilfeller ønske å ta hensyn til ulike utfordringer samtidig. Skatteretten består av en omfattende mengde rettskilder, inkludert omfattende lovtekster og forskrifter, samt et bredt utvalg av forarbeid til lovene, rettsavgjørelser, administrative beslutninger, uttalelser, o.l. (Folkvord, 2020, s. 25). Dermed sier skatteteorien at utformingen av skattesystemer er et kompromiss mellom delvis kryssende eller motstridende formål og prinsipper. Paradokset gjør det altså vanskelig å utvikle et godt skattesystem, dersom man velger å benytte seg

av helt eller delvis motstridende prinsipper. Fallan et al (2021) illustrerer viktige hensyn som må vurderes i utforming av et skattesystem gjennom åtte sentrale hovedprinsipper; enkelhet, rettferdighet, skatteevne, nytte, effektivitet, sikkerhet og forutsigbarhet, samsvar og sammenheng og konsekvens. Grunnet oppgavens avgrensning er vårt hovedfokus prinsippene om enkelhet og effektivitet, med underprinsippene nøytralitet- og symmetriprinsippet.

2.3.2.1 Prinsippet om enkelhet

Fallan et al (2021) forklarer at prinsippet om enkelhet har to sentrale dimensjoner:

1. "For det første må skattesystemet være lett å forstå for majoriteten av skattyterne", og
2. "For det andre må reglene være enkle å praktisere, slik at innkrevingskostnadene for skatten ikke blir for høye" (Fallan et al., 2021, s. 57)

Myndighetenes administrative innkrevingskostnader kostnader er knyttet til innkreving og kontroll. For skatteyter vil kostnadene være knyttet til å forstå, tilpasse seg og overholde reglene, samt. å innrapportere informasjon riktig (Fallan et al., 2021, s.57). Dette er i tråd med definisjonen til Maulidya & Putranti (2017) som utdyper behovet for å forenkle skattepolitikken så mye som mulig. Dette gjøres for å sikre at skattepliktige effektivt kan overholde sine skatteforpliktelser og dermed forbedre skatteoverholdelsesgraden blant de samme skattepliktige. Prinsippet om enkelhet har også en nær tilknytning til effektivitetsprinsippet, og påvirker dermed også effektiviteten i skattesystemet (Maulidya & Putranti, 2017).

2.3.2.2 Effektivitetsprinsippet

Effektivitetsprinsippet er et sentralt mål fra både et samfunnsøkonomisk og et bedriftsøkonomisk perspektiv. Det innebærer at økonomien er optimal når alle produksjonsmuligheter er utnyttet, slik at økt velferd for én person ikke går på bekostning av en annens velferd (Fallan et al., 2021). Selv om skatter fører til ineffektivitet, er det nødvendig å skattlegge for å sikre nødvendige inntekter for myndighetene. Derfor bør skattesystemet utformes på en måte som fører til minst mulig ineffektivitet. På grunn av de begrensede ressursene til skattemyndighetene, er det ikke mulig å utføre en detaljert gjennomgang av rapporteringen til hver enkelt skatteyter. Derfor er det nødvendig å utforme og tolke skattereglene på en måte som unngår å påvirke skattyternes atferd på en måte som kan føre til samfunnsøkonomiske tap (Zimmer, 2018). Dette innebærer at skattereglene ikke bør påvirke arbeidstilbud, forbruk, sparing, investering og produksjon mer enn nødvendig. Prinsippet om effektivitet inneholder fire delprinsipper; nøytralitet, symmetri, kontinuitet og

samordning (Fallan et al., 2021). Ved utformingen av skattefundamentet for det norske skattesystemet under skattereformen i 1992 var symmetri og nøytralitet prioritert, hvor Zimmer (1991) poengterer at dette var to hensyn som var ekspesjonelt viktig. I vår oppgave fant vi et større omfang av paralleller mellom nøytralitet og symmetri, som var spesielt relevant for problemstillingen og forskningsspørsmålene våre.

2.3.2.3 Nøytralitetsprinsippet

Prinsippet om nøytralitet refererer til ideen om at ulike former for inntekt bør skattlegges mest mulig likt, uavhengig av deres sammensetning, finansieringsform, organisasjonsform, virksomhetstype eller selskapsstruktur (Zimmer, 2018). Nøytralitetsprinsippet er et av de mest grunnleggende og sentrale prinsippene i norsk skatterett og kan brukes som tolkningsmoment. I et nøytralt skattesystem bør beskatningen ikke påvirke bedrifters valg slik at insentiver til økt skattemotivert atferd utelukkes (NOU, 2022:20, s. 83). Folkvord (2020) beskriver skatter som ikke påvirker adferd, som nøytrale og at prinsippet henger nøye sammen med likebehandling. Eksempelvis bør ulike bransjer likebehandles skattemessig. Dette kan illustreres gjennom et eksempel ved produksjon av strøm. Skattlegging av overskudd fra vindmølleproduksjon og vannkraftproduksjon skjer med ulike skattesatser, hvor skattesatsen for vindmølleoverskudd er 22 % og for vannkraftoverskudd er hovedsakelig 59%, grunnet grunnrenteskatt. Dette gir sterke skattemessige incentiver til å produsere strøm fra vindmøller fremfor vannkraft (Folkvord, 2020).

2.3.2.4 Symmetriprinsippet

NOU (2022:20) forklarer symmetriprinsippet i skattesystemet som en skattemessig likebehandling av inntekter og relaterte kostnader. Dette innebærer at kostnader så langt som mulig bør trekkes fra inntektene med samme skattesats og etter samme tidfestingsregler som inntektene. Dette er i tråd med hvordan Fallan (et al., 2021) og Folkvord (2020) beskriver symmetriprinsippet. I tilfeller hvor regler og lover ikke fungerer som de skal, kan det oppstå en asymmetri. Det er ikke en fullstendig implementering av symmetriprinsippet i dagens skattesystem (Fallan et al., 2021).

2.3.3 Aggressiv skatteplanlegging

I en forskning utført av James Alm (2014) kom det frem at innføring av et skattesystem som føles usikkert eller urettferdig ovenfor aktører, vil føre til økt sannsynlighet for aggressiv skatteplanlegging. Det finnes mye forskning rundt rollen selskapsskatter har på selskapene sine beslutninger. Eksempler på dette kan være Hanlon & Heitzman (2010) sin forskning angående selskap sine valg av organisasjonsstruktur, investeringsbeslutninger, strategi og aggressivitet ved skatteplanlegging og

skatteunndragelser. I denne delen vil vi forsøke å kartlegge forskning som omtaler hvilken effekt, endring i skattesystemet har på selskapers aggressivitet i skatteplanlegging, med særlig søkelys på internprising i Norge. Vi har først og fremst forsøkt å benytte oss av norsk forskning, og deretter internasjonal litteratur. På den måten kan vi styrke det teoretiske fundamentet for å besvare forskningsspørsmålet om normpris vil være godt verktøy for å hindre skattemotiverte tilpasninger, spesielt i forbindelse med skatteplanlegging og overskuddsflytting gjennom internprising. Litteraturen om overskuddsflytting gjennom internpriser er omfattende og derfor er fremføringen begrenset til forskning som er mest relevant for oppgaven.

Aggressiv skatteplanlegging blir omtalt svært ulikt, og det finnes ingen entydig definisjon på det. Den eksisterende litteraturen gir ikke nødvendigvis konkrete detaljer for hvordan aggressiv skatteplanlegging er utformet (Hanlon & Heitzman, 2010). Aggressiv skatteplanlegging forteller oss hvor aggressivt et selskap går til verks for å skyve rammene på skattelovgivning. Selskapene vil ta strategiske valg for å utnytte tekniske aspekter ved et eller flere skattesystemer, og på den måten redusere skattetrykket på konsernnivå (European Commission et al, 2016). Aggressiv skatteplanlegging blir dermed ofte omtalt som et spekter av ulike grader av aggressivitet (Hanlon & Heitzman, 2010). I norsk forskning omtaler Anker-Sørensen & Schjelderup (2018) skatteplanlegging også som et spekter, med skattetilpasning og skatteunndragelser som ytterpunkter. Skatteunndragelser er bevist oppgitt uriktige eller mangelfulle opplysninger til kontrollmyndigheter. Skatteplanlegging er derimot ifølge Anker-Sørensen & Schjelderup (2018) bruk av lovlige virkemidler for å redusere skattetrykket gjennom overskuddsflytting. Skatteplanlegging er lovlig så lenge det ikke strider med de juridiske rammeverket i det landet det foregår. utfordringer oppstår ved denne definisjonen når kontrollmyndigheter skal kontrollere overskuddsflyting og motivene bak transaksjonene. Dette vil særlig gjøre det svært vanskelig å regulere og kontrollere internasjonale selskaper, ved at det vil oppstå konflikt mellom reguleringsmyndigheter og konsernets tilpasning (Anker-Sørensen & Schjelderup, 2018). I en studie utført av European Commission (2016) om indikatorer for aggressiv skatteplanlegging blir overskuddsflytting fra høyt-skattet land til lavt-skattet land beskrevet gjennom tre kanaler:

- 1) Gjeldsflytting.
- 2) Strategisk plassering av immaterielle eiendeler og rettigheter.
- 3) Misbruk av internpriser.

2.3.3.1 Internprising

Internprising refererer til fastsettelsen av priser for transaksjoner mellom skattytere som er tilknyttet hverandre gjennom forskjellige former for direkte og indirekte interessefellesskap. Det vanligste er at interessefellesskapet oppstår gjennom eierskap eller felles kontroll, typisk for situasjoner der partene inngår i samme konsern, men kan i visse tilfeller oppfylle lovens krav til interessefellesskap ved andre tilknytningsforhold (Ot.prp. 62 (2006-2007), s.9).

Dersom det foreligger interessefellesskap vil det være mulig å tilpasse priser på varer og tjenester slik at beskatningen overføres fra ett selskap til et annet. Internprising er derfor spesielt viktig for flernasjonale selskaper som opererer i ulike jurisdiksjoner. Her kan det foreligge ulike skattesatser og regelverk å forholde seg til. Dette kan utnyttes for en profittmaksimerende skatteunngåelse ved å flytte profittsenteret fra høyt-skattende land over til lavt-skattende land for å redusere skattetrykket i konsernselskapet (Ot.prp. 62 (2006-2007), s.9). Skattelovens regler presiserer derfor at transaksjoner skal behandles som om de ble utført mellom uavhengige parter, og at prisen skal bestemmes av partenes økonomiske interesser og markedsmekanismer (Naas et al, 2011, s. 969). Hovedprinsippet er at internpriser skal fastsettes for skatteformål som om prisen var avtalt mellom uavhengige parter, slik at skattemyndighetene kan sikre at selskapene betaler sin rettmessige andel av skatten. (Ot.prp. 62 (2006-2007), s.5).

Det juridiske rammeverket for internprising gjelder for alle skattytere som er involvert i et interessefellesskap og reguleres primært gjennom skatteloven § 13-1, sammen med bestemmelsene fra skattelovens generelle regler om tilordning av inntekter og utgifter, samt den ulovfestede omgåelsesnormen (Ot.prp. 62 (2006-2007), s.9). Skatteloven §13-1 anvender prinsippet om armlengdes avstand som underbygger ideen om at internprisene skal baseres på markedsprisene slik at internprisen mellom to selskap skal reflektere prisen som tilbys en tredje uavhengig part (Matavulj, 2021). Videre refererer sktl. § 13-1 (1999) til retningslinjene fra artikkel 9 i OECDs mønsteravtale for videre veiledning om anvendelse av armlengdeprinsippet. Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD) er en organisasjon som jobber med å bekjempe internasjonal skatteunndragelse og har i den sammenheng laget retningslinjer med flere ulike metoder som kan anvendes i tråd med armlengdeprinsippet for prisfastsettingen av transaksjoner der det eksisterer interessefellesskap (Luckhaupt et al, 2012). Alle metodene bygger hovedsakelig på en sammenligning av priser og vilkår som om transaksjonene er inngått mellom uavhengige foretak slik at det fremgår en felles standard av sammenlignbarhet mellom kontrollerte og ukontrollerte transaksjoner (OECD, 2022).

2.3.3.2 Sammenhengen mellom internpris aggressiv skatteplanlegging

Det finnes mye internasjonal forskning som omtaler problematikken ved internprising. En rekke teoretisk litteratur argumenterer for at markedspris er den mest fornuftige internprismetoden å benytte (Schuster, 2015) (Hanlon & Heitzman, 2010). Årsaken til at markedspris er foreslått som best egnet fundament for internpris, forankrer seg i kontrollbehovet til myndighetene. Internpriser som er fastsatt basert på markedsverdien er svært vanskelig å manipulere og vil dermed egne seg godt i forbindelse med skattemessige formål. En slik anvendelse av markedsbasert internprising krever imidlertid noen teoretiske krav for at det skal kunne benyttes og underbygge armlengdeprinsippet. Først og fremst må det eksistere et marked for produktet eller nære substitutter. Transaksjoner mellom selskapsdivisjonene kan ikke ha noen innvirkning på markedsprisen, da divisjonene ellers kan påvirke prisen (Schuster, 2015) (Hanlon & Heitzman, 2010). Dersom egenskaper ved produktene og transaksjonene er identiske skal ikke det påvirke transaksjonsverdi (Matavulj, 2021).

Dersom den fastsatte internprisen ikke reflekterer markedspriser og armlengdeprinsippet, kan det oppstå vridninger mellom skatteforpliktelser og myndighetenes skatteinntekter, som omtalt tidligere. Teorien sier at markedsverdien egner seg best for å fastsette internpris, men forskning i både Norge og internasjonalt påstår at særlig flernasjonale selskap benytter andre metoder enn markedspris ved internprising (Saghaug et al, 2011). Dette skaper store utfordringer for både selskaper i konkurrerende markeder og for kontrollmyndigheter å fastslå om selskaper overholder armlengdeprinsippet ved internprising.

I en forskningsartikkel utarbeidet av Sentralskattekontoret, med Magnussen & Olsen (2010), blir utfordringer ved internpriskontroll presisert. Magnussen & Olsen (2010) peker på at internpriskontroller virker svært ressurskrevende for å komme frem til armlengdes pris mellom nære interessenter. De antyder at enkle metoder ville gjort prosessen mindre tidkrevende og ville lettere kunne implementeres i praksis.

Matavulj (2021) refererer til forskning gjort av Kroppen et al (2012) som bekrefter en rekke internasjonale synspunkter som har tatt opp mangelen på presisjon i de internasjonale retningslinjene til OECD. OECDs retningslinjer er veldig komplekse og selv om de har flere ulike metoder for å ha et tilstrekkelig rammeverk som skal kunne benyttes i hvert enkelttilfelle, vil ulike standarder for internprising mellom bransjene være ett problem. OECD-tilnærmingen har en begrensning ved at den ikke tar hensyn til at selskappsspesifikk prisinformasjon i integrerte selskap ikke er offentlig tilgjengelig informasjon. Dermed er det utfordrende å finne tilstrekkelig datagrunnlag av ikke-kontrollerte transaksjoner som kan benyttes for sammenligning. Grunnet de

overnevnte forholdene er det fortsatt stor grad av skjønn som må tas i betraktning når man identifiserer og vurderer prisfastsetting. Dette resulterer i at skattemyndighetene har behov for mer detaljert dokumentasjon, som igjen øker kostnadene og risikoen for uenigheter og dobbeltbeskatning (Luckhaupt et al, 2012). Luckhaupt et al (2012) presenterer et forslag om å introdusere noen faste, enklere parametere for fastsettelse av internpriser. På den måten vil man kunne redusere administrative kostnader for skatteoverholdelse, samtidig som mulighetene for skatteplanlegging begrenses.

2.3.3.3 Eksisterer det overskuddsflytting gjennom internttransaksjoner i Norge?

Tidligere nevnt i teorien om verdikjede har vi kartlagt at havnæringen er belastet av selskaper med internasjonal selskapsstruktur. Det finnes mye internasjonal litteratur om overskuddsflytting gjennom internprising, og i hvilken grad det er et eksisterende problem i verden. Dette vil ikke gi oss et godt bilde på hvordan forholdene er i Norge. I denne delen ønsker vi dermed utelukkende se på hva empirisk forskning sier om overskuddsflytting i Norge gjennom internttransaksjoner.

Forskningen som finnes om norsk næringsliv, viser indikasjoner på at det eksisterer tegn på overskuddsflytting ut av Norge. Blant annet har Balsvik et al (2009) identifisert negativ lønnsomhetseffekt i Norge på 1,14% dersom norske selskaper blir flernasjonale selskaper, og 1,70% for selskaper utenfor Norge dersom de blir flernasjonale. Balsvik et al (2009) presiserer imidlertid at dette kan skyldes av flere årsaker enn utelukkende overskuddsflytting. I artikkelen til Nordeng & Sanderud (2014) blir hypotesen til Balsvik testet igjen. Funnene til Nordeng og Sanderud (2014) er konsistente med hypotesen til Balsvik, og viser at norske selskaper flytter profitt både ut og inn av Norge. Dette avhenger i stor grad om datterselskaper operer i land med høyere eller lavere skatt enn i Norge. Studiet viser særlig til at det eksisterer negative lønnsomhetseffekter i selskaper med datterselskaper i "vestlige skatteparadiser", som Sveits, Irland og Singapore. Hypotesen til Balsvik har blitt bekreftet i andre studier i Norge. Bakke et al (2019) konkluderte med at norske flernasjonale selskaper driver med overskuddsflytting gjennom internprising. Et av funnene deres var at flernasjonale norske selskaper har 6% lavere skattbart overskudd enn sammenlignbare nasjonale selskaper i Norge. Av den grunn mener forskningen at det er behov for strengere internprisregler og mer overvåking av transaksjoner. Det er verdt å bemerke seg at mye av denne typen forskning i Norge og internasjonalt har en del mangler i sammenlignbarhet og troverdig datagrunnlag. Datagrunnlaget som forskningen tar i bruk er ofte historiske tall og varierer med et spenn på 5-20 år tilbake i tid.

2.4 Normpris

2.4.1 Normpriser og prisfastsettelse gjennom NASDAQ i havbruk

Normpris er en prisfastsettelsesmekanisme som skal tilsvare markedsbasert salgspris, uavhengig av hvor i verdikjeden omsetningen faktisk finner sted. Dette er for å sikre skattegrunnlaget og unngå insentiver til skattetilpasning gjennom selskapets interne priser (NOU 2019:18). Ut ifra departementets forslag skal inntekten på laks fastsettes med utgangspunkt i en normpris basert på NQSALMON. Her argumenter regjeringen for at fastsettelse av inntekt basert på en normpris vil gi mindre insentiver for skattemotiverte tilpasninger og bidra til redusert kontrollbehov enn ved bruk av faktiske priser og oppfølging av armlengdeprinsippet i sktl. §13-1.

NQSALMON har siden 2008 angitt eksportert råvarepris av oppdrettslaks i segmenterte vektclasser fra 1-9 kg. Prisen blir fastsatt ukentlig basert på frivillig innrapporterte fakturapriser og salgsvolum av sløyd superiorlaks fra 11 ulike næringsaktører. Dette skal ifølge NQSALMON representere ca. 50-60% av næringen, og kun mellom $\frac{1}{4}$ og $\frac{1}{3}$ av samlet eksport (NOU 2019:18) (Fish Pool, 2023b). Dette er den prisindikatoren som benyttes oftest i bilaterale kontraktsforhold for selskaper som ikke har egne salgsorganisasjoner, og selskaper anser dette som et godt anslag på spotmarkedspriser (NOU 2019:18). Ifølge NOU (2019:18) representerer nærmere 90% av fisken som omsettes i markedet kvaliteten til en superior laks, de resterende 10% anses som lavere kvalitetsfisk, og prises under spotprisen. På tross av det, mener NOU (2019:18) at de innrapporterte prisene er representative for det samlede salgsvolumet og verdien i markedet.

2.4.1.1 Normpriser og prisfastsettelse i petroleum

For å forstå hensikten med bruk av normpris som skattegrunnlag kan vi trekke paralleller med petroleumsnæringen som også omfattes av grunnrenteskattemodell. Alle petroleumsselskaper som driver med utvinning, behandling og rørledningstransport av petroleum på norsk kontinentalsokkel blir omfattet av særreglene i petroleumsskatteloven med tilhørende forskrifter (Prop. 88 LS, (2021-2022)). Sønn som bransjen er utformet i dag, bestående av en rekke internasjonale selskaper som i mange tilfeller vil være beslektet, vil det skape økt risiko for interessekonflikt. For å hindre ugunstig uthuling av skattegrunnlaget gjennom interessefellesskap har myndighetene innført normpris i stedet for den faktiske prisen for råolje (Prop. 88 LS, 2021-2022).

Selskapene rapporterer inn sine priser for gass, råolje og våtgass og råoljekvalitet fortløpende for hver dag, og ulike kvalitetstyper (Petroleumsprisrådet, 2022). Videre tar Petroleumsprisråd (PPR) hensyn til ulike spotprisindikatorer ut ifra ulike markedsforhold og prisforskjeller mellom selskapernes

innrapporterte pris og spotprisen for råolje (Brent Crude Oil). Dette gjennomføres for å kunne få en indikator på kvaliteten av råoljen til selskapet, samtidig som de innhenter informasjon om prisenivå og prisforskjeller fra selskaper. Dette vil dermed danne grunnlaget ved fastsettelse av normprisene, herunder spotsalg, internt salg og kontraktsalg i og utenfor det europeiske markedet (Petroleumsprisrådet, 2022). Normprisfastsettelse gjelder utelukkende for råolje. Årsaken til dette er at andre produkter som LNG, naturgass og kondensat omsettes i stor grad av komplekse kontraktsalg, og vil dermed variere fra spotmarkedsprisen, som gjør at det ikke hensiktsmessig å bruke normpriser (Misund et al, 2020).

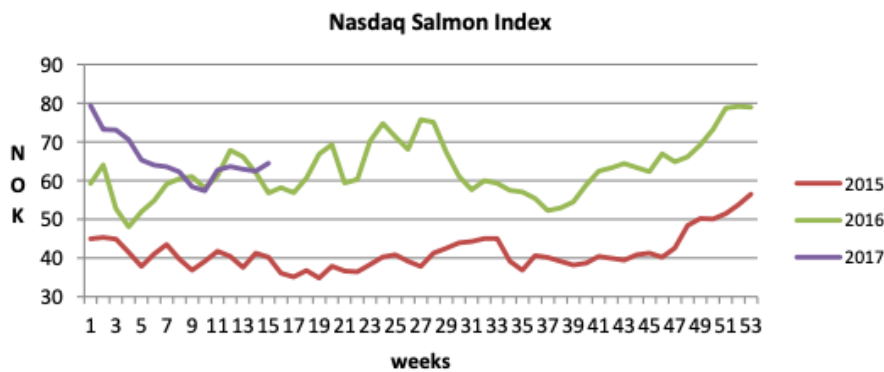
2.4.1.2 Normpriser og prisfastsettelse i vannkraft

Hovedregelen er at kraften verdsettes til spotmarkedspris i kraftmarkedet. Spotmarkedsprisen er lik verdien av en marginal enhet kraft og kan dermed brukes til all verdsettelse av kraft (NOU 2019:16, s. 51). Denne spotprisen vil godt reflektere markedsverdien av kraften som produseres og leveres og naturligvis reflektere den reelle inntekten til produsenten. Etersom elektrisitet er et homogent produkt (NOU, 2023:3, s.40) er det ikke behov for å vurdere kvalitetsforskjellen ved kraft, og det finnes dermed ikke tilsvarende motstykke i vannkraftbeskatningen som i petroleumsindustrien med petroleumsprisråd. I motsetning til både petroleumsnæringen og havnæringen vil altså kvalitetsforskjeller aldri være en variabel. Det er verdt å poengtere at dette er en optimal forutsetning for en slik prisfastsettelsesmekanisme.

2.4.2 Prisvolatilitet i oppdrettsnæringen

Misund (2018) omtaler lakseoppdrett som en veldig risikabel næring både når det gjelder operasjonell risiko og prisrisiko. Tidligere forskning viser at det er høy og økende volatilitet i laksemarkedet, noe som kan føre til økonomiske utfordringer både for produsenter og kjøpere av oppdrettslaks (Figur 10). Tidligere i teorien beskrev vi laks som et biologisk produkt der mange innsatsfaktorer er avgjørende for produktets kvalitet. Et oppdrettsselskap har begrenset mulighet til å utsette slakteprosesser på grunn av kvalitetsforringelse. På bakgrunn av dette trekker Misund (2019) frem at en høy prisvolatilitet vil kunne ha stor effekt på inntektsmulighetene. Laks er et biologisk produkt som har begrenset lagringsmulighet, noe som betyr at markedsprisene på gitte tidspunkt for videresalg vil ha direkte påvirkning på inntekt. Prissikkerheten kan i utgangspunktet reduseres ved bruk av derivater og bilaterale salgsvtaler, samt vertikal og horisontal integrering ved at selskapene sikrer seg avtaler med leverandører og kjøpere. Imidlertid vil innføring av normpris føre til at selskapene ikke vil kunne sikre skattegrunnlaget på bilaterale kontrakter de det uavhengig

fastsettes av normpris. Dette vil gjøre det vanskeligere for oppdrettsselskap å ha forutsigbarhet i inntektene sine (Misund, 2018).



Figur 10. *The Nasdaq salmon index*. (Nasdaq, 2017).

3. Metode

I denne delen vil vi presentere oppgavens forskningsdesign, bruk av metode med tilhørende datainnsamling og analysestrategi. Videre vil vi gjennomføre en evaluering av vår fremgangsmåte i oppgaven. Metoden som blir brukt i denne oppgaven er kvalitativ innholdsanalyse av dokumenter i form av et eksplorativt forskningsdesign. Dokumentene vil utgjøre oppgavens empiri, og vil legge til grunn for analysen. Fremgangsmåten av metoden i analysedelen har vært å gjennomføre en tematisk innholdsanalyse og videre en argumentasjonsanalyse av høringssvarene tilhørende høringsnotatet om grunnrenteskatt på havnæringen.

3.1 Forskningsgrunnlag

Da vi skulle forberede oss til å starte på oppgaven tok vi oss tiden til å lese høringsnotatet nøye. Den oppsiktsvekkende mengden umiddelbare konsekvenser og store debatten rundt høringsforslaget om grunnrenteskatt på havnæringen, fanget vår interesse og la til rette for en interessant oppgave. Videre jobbet vi oss systematisk igjennom høringssvarene som ble publisert på Regjeringen sin nettside. Etter en grundig gjennomgang av høringssvarene, mente vi at det lå til grunn flere argumenter som kunne utfordre høringsnotatet. Ettersom at grunnrenteskatt på havnæringen er et forholdsvis nytt fenomen, og blir møtt med flere spørsmål – mener vi at det gir et godt utgangspunkt til å utforme en oppgave med et eksplorativt forskningsdesign.

3.2 Forskningsdesign og valg av metode

Gudrun Brottveit (2018) viser til begrepet forskningsdesign, som: «... en overordnet, men detaljert plan for hvordan et forskningsprosjekt skal gjennomføres». På bakgrunn av vår manglende kunnskap om oppdrettsnæringen og grunnrente med tilhørende normpris, endte vi opp med et eksplorativt forskningsdesign. Det enorme omfanget av høringssvar og teoretisk rammeverk ledet oss inn i en mengde informasjon som vi forsøkte å filtrere for å finne en problemstilling. Vi kom frem til problemstillingen:

Er normpris en god prisfastsettelsesmekanisme på oppdrettslaks?

Denne problemstillingen ga oss et utgangspunkt for utføre forskningsprosjektet. Retningslinjer for et prosjekt tar for seg den faglige konteksten for en beskrivelse av undersøkelsens hvem, hva, hvor og hvordan (Thagaard, 2018, s. 50). Etter å ha gjennomført en grundigere tematisk analyse av høringssvarene fikk vi klarhet i hvilke empiri vi mener ville være et godt datagrunnlag og dette førte til forskningsspørsmålene:

Forskningsspørsmål 1: Er normpris forenlig med sentrale skatteprinsipper?

Forskningsspørsmål 2: Er normpris et godt verktøy for å hindre skattemotiverte tilpasninger?

Vi hentet ut argumenter fra ulike aktører som vi forsøker å svare på ved bruk av relevant teori og forskning. Ønsket vårt for denne oppgaven er å legge til rette for videre forskning og ikke nødvendigvis komme frem et entydig svar.

Samfunnsvitenskapelig metode er en strukturert tilnærming som tas i bruk for å bygge opp kunnskap om bestemte fenomener, herunder vil målet være å utvikle en teoretisk forståelse av denne kunnskapen (Grønmo, 2016). Metoder i samfunnsvitenskapen skilles i to hovedkategorier; kvalitativ og kvantitativ. Forskjellen mellom de to forankres i egenskapene ved data som samles inn som grunnlag til en analyse. Den enkleste forklaringen for å skille de to metodene er å forklare kvantitative data i form av tall eller mengdetermer, og kvalitative data som uttrykk i form av tekst (Grønmo, 2016).

3.3 Dokument og dokumentanalyse

Kilden som blir brukt som oppgavens empiri er dokument. Et dokument kan fremkomme i flere formater; bilder grafikk, video, men den mest fremkommelige er skriftlig tekst der typiske sætrekk er meninger eller ytringer (Grønmo, 2016). Vi ønsker å gjennomføre en kvalitativ dokumentanalyse av høringssvarene og høringsnotatet der vi gjør en systematisk undersøkelse av innholdet.

Datamaterialet vi ønsket å ta i bruk var aktørenes uttrykk og argumenter til høringsnotatets innhold. En anvendelse av dokument som kilde krever en form for kildekritisk vurdering da det viser til at man må vurdere dokumentets relevans opp mot problemstilling, dokumentets autensitet og dokumentets troverdighet. Dokumentanalyse benyttes ofte når vi kartlegger og studerer et bestemt tema (Thagaard, 2018, s. 119). Dokumentene består av tekster. Det å ta i bruk tekster som datagrunnlag kan være krevende – spesielt i forhold til omfanget av hørings svar. Tekster kan allikevel gi innsikt i aktørenes ideer og intensjoner gjennom systematisk studering (Bratberg, 2021: s.11)

Selve høringsnotatet er det dokumentet som ligger til grunn for svarene. Dermed vil dette også være et svært viktig dokument tilknyttet argumentasjonen som fremkommer av svarene. Hørings svarenes innhold er svært varierende. Ettersom at det ikke foreligger noen føringer for hvordan et hørings svar skal utformes finnes det alt fra svar på en setning til fullstendige utredninger av havnæringen og effekter en innføring av grunnrenteskatt vil ha på næringen. En systematisk gjennomgang av argumenter i hørings svarene har ført oss til oppgavens utvalg.

3.4 Utvelging av enheter

Regjeringen presiserer dette om høringer og svar: «Høring brukes slik at innbyggere, organisasjoner og næringslivet kan gi sin mening og ha kontroll over hva forvaltningen gjør og hvordan den utfører sine oppgaver.» (Regjeringen, 2022). Høringsnotatet skapte stor furor og uenighet i samfunnet. Ettersom at enhver person, organisasjon og næringsliv hadde muligheten til å svare på høringsnotatet – var dermed antallet hørings svar enormt. Det totale antallet hørings svar ble totalt 412, og den systematiske gjennomgangen var dermed tidkrevende, men var også det som la grunnlaget for problemstillingen. For å best kunne svare på forskningsspørsmålene som er fremstilt ønsket vi dermed å avgrense utvalget vårt til de aktørene vi påstår har den mest solide argumentasjonen for eller imot innføringen av en normpris på havnæringen. Det er problemstillingen som avklarer hvilke typer enheter som burde inngå i forskningen (Grønmo, 2016). Den systematiske gjennomgangen av hørings svarene førte oss til et snevert utvalg, der utgangspunktet vårt for utvalg av enheter var; seriøse aktører med god argumentasjon som vil gi relevant datagrunnlag. Det fører til at utvalgstypen for denne oppgaven ble; strategisk utvelging med tilhørende utvelgingsmetode, kvoteutvelging. Grønmo (2016) forklarer kvoteutvelging som et utvalg av et bestemt antall enheter innen bestemte grupper. Grupperingene ble forsøkt inndelt etter ulike holdninger aktørene har til høringsnotatet. Dette viste seg å være noe vanskelig grunnet en overveldende mengde hørings svar som stilte seg mot en innføring av normpris, slik den står i høringsforslaget. Aktørene ble gitt følgende gruppering; for, mot og nøytral holdning.

Den teoretiske generaliseringen som utformes er basert på systematiske vurderinger av enhetene i utvalget som ut fra teoretiske og analytiske formål vil være de mest relevante og interessante (Grønmo, 2016). Grønmo (2016) forklarer videre at strategisk utvelging baserer seg på få enheter med relativt mye informasjon per enhet. Vi mener dermed at et utvalg på 7 aktører med tilhørende ytringer og høringsnotatet burde være et representativt antall for oppgaven. Utgangspunktet for oppgaven er ytringene fra ulike aktører. Dermed vil innholdselementet i meninger utgjøre oppgavens analyseenhet. Dette korrelerer godt med retningslinjene for en kvalitativ innholdsanalyse (Grønmo, 2016).

Vi har valgt å vektlegge argumentene til organisasjoner med sterk faglig kompetanse, større sammenslutninger innen ulike fagfelt, kystkommuner, advokater og oppdrettere innen havnæringen. Dette er et bevisst utvalg fra vår side, da disse aktørene bærer meninger og argumenter som er fruktbare for drøfting av vår problemstilling og forskningsspørsmål. For å kunne danne et godt datagrunnlag og en god analyse av argumentene var det viktig å ha meningsbærende ytringer fra aktører som stiller seg nøytrale, for og imot høringsnotatet. Deretter brukte vi en form for koding, som et verktøy for sortering. Vi vil komme tilbake til dette i analysestrategien. Dette ga oss en god oversikt over temaer som ble tatt opp. Det dannet seg etter hvert et mønster som belastet flere av høringssvarene. Vi kunne se at mange av argumentene var sterkt tilknyttet ulike skatteprinsipper og skattemotiverte tilpasninger. Til slutt satt vi igjen med et mindre utvalg der vi kunne håndplukke de aktørene vi mente ville ha det mest givende datagrunnlaget.

3.5 Analysestrategi

Opgavens utforming baserer seg på en systematisk gjennomgang av tekstenes innhold der avgrensningen forekommer i tema. Temaenes argumenter kommer videre til syne i analysen. Måten vi ønsker å fremstille analysen av datamaterialet på er dermed en tematisk innholdsanalyse av høringssvarene som blir belyst av en argumentasjonsanalyse, dette danner oppgavens empiriske grunnlag. Denne empirien vil videre bli diskutert opp mot relevant teori og vurderes ut ifra argumentenes holdbarhet forankret i teori og forskning.

3.5.1 Tematisk analyse

En tematisk innholdsanalyse er en metode innenfor analyse som brukes til å identifisere og analysere mønstre av temaer i et sett med data. Den innebærer en systematisk gjennomgang av data for å identifisere gjentakende mønstre som representerer sentrale temaer eller kategorier (Thagaard,

2018; s. 171). Widerberg (2001; s. 126) fremstiller tre fremgangsmåter for valg av temaer som skal analyseres. Man kan ta utgangspunkt i empirien, teorien eller fremstillingsformen som tilnæringsmåte, men kan allikevel kombinere de ulike måtene. I denne oppgaven har vi vektlagt en empirinær tilnæringsmåte, som er selvsagt i en eksplorativ studie. Dette betyr at vi har samlet inn temaer fra empirien som vil bli analysert i lys av relevant teori (Widerberg, 2001; s. 127). En analyse innebærer ofte en form for koding og kategorisering av dataen. Thagaard (2018) legger frem hvordan dette kan gjøres i to steg. Den første delen baserer seg på at man lager kodeord for deler av teksten. Dette skal gi et grunnlag for sammenligning mellom mangfoldet av tekster. Her vil man velge kodeord som fremmer innholdet i teksten på best mulig måte. Gjentakende temaer som dukket opp, var internprising og normpris. Dette ledet oss til hovedproblemstillingen om prisfastsettelse på laks. Den andre delen begir seg ut på å kategorisere data. Her ønsker man å fremstille de sentrale mønstrene i dataen. Kategoriene skal være meningsbærende og legge vekt på perspektiver fra analyseenheter. Kategoriseringen vår ble bestemt etter aktørenes meninger og hvor gjentakende de var. En problematikk som vi så omgående innenfor temaene internprising og normpris var; skattemotivert tilpasning og brudd på sentrale skatteprinsipper. Dette la altså grunnlaget for forskningsspørsmålene våre. Koding gir altså et uttrykk for fragmenter i teksten, og kategorier er tematisk definerte mønstre som fremhever sentrale perspektiver (Thagaard, 2018; s. 154).

3.5.2 Argumentasjonsanalyse

En argumentasjonsanalyse kan benyttes som et supplement til den tematiske innholdsanalysen. Her fokuseres det på identifisering, vurdering og tolkning av argumenter i datamaterialet. En argumentasjonsanalyse vil legge til rette for å undersøke om argumentet har noe gyldighet basert på teori og forskning. På denne måten vil vi oppnå en form for klarhet i hva slags påstand aktørene ønsker å fremme og hvordan denne påstanden kan begrunnes (Bratberg, 2021: s. 175)

Argumentasjonsanalysen er ikke bare nyttig i form av kartleggingen av meningsforskjeller, men gir også nytte i form av en oppklaring i uenighetene (Bratberg, 2021: s. 175). En grundig argumentasjonsanalyse kan bidra til å avdekke styrker og svakheter ved ulike argumenter som presenteres i en tekst, og bidra til en mer objektiv vurdering av deres holdbarhet og relevans. Ved å vurdere argumentene kritisk i lys av disse faktorene, samt sette de til prøve opp mot relevant teori – vil det kunne danne ny forståelse av argumentasjonen og gi et bedre innblikk i hvordan det skal kunne analyseres og drøftes (Brodersen et al, 2007). I utformingen av denne oppgaven ønsker vi å bruke deler av hvordan en argumentasjonsanalyse er bygd opp og som et supplement til den tematiske analysen. Argumentasjonsanalysens bidrag vil være å vurdere aktørenes utvalg av

tematiske argumenter og koble dette opp mot teori og forskning som er presentert tidligere i oppgaven.

3.6 Evaluering av metode

3.6.1 Reliabilitet og validitet

Et godt forskningsprosjekt er avhengig av å gjennomføre konkrete vurderinger av datakvaliteten. Kriteriene for god datakvalitet forekommer i lys av reliabilitet og validitet. Grønmo (2018) viser til at “reliabilitet referer til datamaterialets pålitelighet”. Hva er så pålitelighet? Thagaard (2018) gjengir Marshall & Rossman (2016) sin teori om å vektlegge vurderingen av den kvalitative forskningen sin troverdighet, der reliabilitet er kriteriet for om forskningen er tillitsvekkende fremstilt og troverdig. Reliabilitet forankrer seg i dataen, og dermed også utvelging av informasjonstyper og gjennomføring av datainnsamling. Høy grad av reliabilitet vurderes dermed ut ifra hvorvidt datainnsamlingen blir gjort på en grundig og systematisk måte (Grønmo, 2016, 241). En god forankring i sammenhengen mellom prinsippene om sannhetsforpliktelse og logisk drøfting er viktige momenter for å gjøre innholdet forstått på en entydig måte. Sannhetsforpliktelse gir uttrykk for hvilken grad dataen representerer de faktiske forholdene og gir uttrykk for informasjon som er sann i forhold til problemstillingen som foreligger (Grønmo, 2016, s. 238). Prinsippet om logisk drøfting redegjør for, blant annet, en forutsetning om at argumentasjonen må være gyldig. Dette er basert på en vurdering av om det kan knyttes opp mot etablert forskning, kunnskap eller teoretisk forståelse om de faktiske forholdene (Grønmo, 2016, s. 42). De to overnevnte prinsippene sett i lys av hverandre vil legge til grunn hvor pålitelig denne oppgaven er. Når vi skulle velge ut data var det dermed viktig å vurdere datagrunnlaget opp mot reliabiliteten. Utvalget av data skulle først og fremst bestå av et diversifisert utvalg av aktører i forhold til deres motivasjon for å lage et høringsvar og deres holdninger til høringsnotatet. Dette ble vurdert av hensyn til at vi ønsket flere innfallsvinkler og en variert holdning – slik at argumentasjonen ikke blir rent ensidig. Videre sørget vi for å systematisere og vurdere argumenter som kunne ses relevant og pålitelig opp mot oppgavens problemstilling, og som dermed representerte et godt datagrunnlag for den – dette korrelerer med prinsippet om sannhetsforpliktelse. Deretter vurderte vi argumentenes styrke opp mot prinsippet om teoretisk drøfting, altså hvor vidt argumentet kan forankres i teori.

Validiteten i oppgaven vurderes ut ifra datamaterialets gyldighet sett opp mot problemstillingen og forskningsspørsmålene som foreligger for oppgaven. Validiteten er altså hvor representativt datamaterialet er i forhold til studien som foreligger (Grønmo, s. 241). Dette datamaterialet må dermed kunne anvendes og tolkes for å gi oppgaven gyldighet. Thagaard (2018) beskriver Silverman

(2014) sin teori om teoretisk transparens sin sentrale rolle i en oppgaves validitet. Når vi presenterer våre tolkninger, vil en beskrivelse av det teoretiske ståstedet være essensielt for å vise hvordan analysen gir grunnlag for våre konklusjoner og tolkninger. Vi har tatt i bruk skatteteori, annen relevant teori for havbruksnæringen og forskning for å gi validitet for våre tolkninger.

3.6.2 Refleksivitet

For en god forskningsprosess er det viktig å gjennomføre en kritisk vurdering av hvorvidt egne personlige preferanser, meninger, tolkning og forståelse er med på å forme forskningsarbeidet (Grønmo, 2016). En slik beskrivelse av vekselvirkning mellom forsker og forskningsarbeid kalles refleksivitet, og ligger som et grunnprinsipp i mye av den kvalitative forskningen. Refleksivitet omhandler at forskerens refleksjon og drøfting av forskningsspørsmålet kan bidra til å definere og begrense resultatet fra datagrunnlaget, samt at personlige meninger, politisk syn, egne erfaringer og målsetninger kan prege og forstyrre forskningen (Bergsland, 2021). I oppgavens analyse, drøfting og konklusjon vil vi forsøke å være så objektive som mulig, og utelukke personlige trekk og følelser for oppgavens utforming. Vi ønsker allikevel å påpeke at det kan ha oppstått refleksivitet ved utvalgt datagrunnlag og synspunkter i oppgaven.

3.6.3 Forskningsetikk

Datagrunnlaget i vårt forskningsprosjekt er offentlige dokumenter fra Regjeringens nettside. Etter offentlighetsloven §4, andre ledd, er et saksdokument et dokument utferdiget av et forvaltningsorgan og dokumenter som kommer inn eller blir lagt frem for et slikt organ (offl. 2006, §4). I tråd med offentlighetsprinsippet i forvaltningen presiserer Regjeringen at “dokumenter som sendes inn til forvaltningsorganet, blir offentlige når de er kommet inn til eller lagt fram for forvaltningsorganet” (Meld. St.32 (1997-1998) s. 13). Etter opphavsrettsloven §14 er enhver utredning, forslag, uttalelse og lignende som gjelder offentlig myndighetsutøvelse uten vern etter denne loven (Åndsverkloven, 2018, §14). Slik vi tolker loven vil vi kunne benytte oss av de offentlige dokumentene, høringsvar og høringsnotat, i forskningsprosjektet uten samtykke. Vi ser på det som en viktig oppgave å følge etiske retningslinjer i forskningsprosjektet, og vurderer henvisningsetikk som den viktigste faktoren.

Thagaard (2018; s. 20-21) legger vekt på at forskningsvirksomhetens etiske retningslinjer “krever at vi utviser redelighet og nøyaktighet i hvordan vi presenterer forskningsresultatene, og hvordan vi

vurderer andre forskeres arbeid”. Oppgavens omfang er stort og dekker dermed et større teoretisk grunnlag og datamaterialet. På bakgrunn av dette har det vært viktig å følge forskningsetiske retningslinjer for henvisningsetikk. Vi bruker sitater fra bestemte aktører som datagrunnlag i oppgaven. I lys av forskningsetisk fremgangsmåte, fremstilles dermed direkte sitat som de er; og skal heller ikke benyttes ut av kontekst. Det blir også referert til sidetall ved direkte sitat slik at muligheten for etterprøving av dataen foreligger. Vårt mål har vært å tolke sitatene etter den konteksten de presenteres i. Dette er i samsvar med retningslinjene til Den nasjonale forskningsetiske komité for samfunnsvitenskap og humaniora, NESH, som presiserer at forskere skal gi nøyaktige henvisninger til kildene som blir brukt, slik at innholdet kan gjenfinnes, etterprøves og tolkes i den sammenhengen de opprinnelig var skrevet (Staksrud et al, 2021).

4. Analyse

Fra Finansdepartementets høringsnotat fant vi et sitat som sørget for store deler av nysgjerrigheten rundt oppgavens tematikk:

“Normpriser gir mindre mulighet for skattemotivert tilpasning enn faktiske priser.”
(Finansdepartementets, 2022, s.5)

I høringsnotatet til Finansdepartement blir det vektlagt at bruk av normpris, med utgangspunkt i børspriser fra NQSALMON, vil være et preventivt tiltak for skattemotiverte tilpasninger, enn hva det ville gjort ved bruken av reelle priser. Forslaget om grunnrenteskatt i sin helhet skapte sterkt oppsikt og argumentasjon for problematikken rundt prisfastsetting og tilhørende skattekonsekvenser for oppdrettsselskapene. Etter en systematisk gjennomgang av høringsvarene var det tydelig at en rekke påstander var utslagsgivende for vår problemstilling med tilhørende forskningsspørsmål. I denne delen av oppgaven vil vi analysere og presentere funn fra vår empiri som er den siste delen av forskningsprosessen vår. Vi anvender metoden som er presentert tidligere for å analysere datamaterialet og drøfte det i lys av teorien og forskningen vi har gjort rede for tidligere i oppgaven. Utformingen av analysen er satt opp på en måte som skal sørge for at forskningsspørsmålene vil bli drøftet i lys av tre fenomener ved laks og oppdrettsnæringen; problematikken i interessefellesskapet, kvalitetsforskjeller i produktet og kontraktmarkedet. Dette vil hjelpe oss å besvare om normpris er forenelig med sentrale skatteprinsipper, og om det er et godt verktøy for å hindre skattemotiverte tilpasninger. Dette vil til slutt hjelpe oss å besvare hvorvidt normpris er en god prisfastsettelsesmekanisme på oppdrettslaks i lys av skatteteori.

4.1 Problematikk ved interessefellesskap i næring med høyskattregime

Høringsforslaget forklarer at incentivet til innføring av normpris er å forhindre skattemotiverte tilpasninger i næringen gjennom internprising ved salg av fisk. Finansdepartementet mener grunnrenteskatt på matfiskproduksjon vil gi selskaper incentiver til å overføre størst mulig andel av inntektene til nærstående selskaper som er underlagt ordinær selskapskatt. Dette kan resultere i interne salg av fisk til lavere priser, samt høye priser på produkter og tjenester som tilbys av de nærstående selskapene. Økt aggressivitet i skatteplanlegging til selskaper kan bli konsekvensen. For å hindre at selskaper flytter overskuddet ut av virksomhet som omfattes av grunnrente har det blitt foreslått å innføre normpris som en mekanisme for fastsettelse av grunnrenteinntekt, og på den måte hindre overskuddsflytting gjennom internpriser. Skattedirektoratet deler oppfatningen av internprisingsproblematikken og støtter denne påstanden:

«Normpriser er mer robuste mot skatteplanlegging i form av prising av transaksjoner i interessefellesskap» (Skattedirektoratet, 2023, s. 6)

4.1.1 Normpris og prinsippet om enkelhet

For å kunne forstå seg på hvordan normpris kan fungere som et effektivt verktøy for å motkjempe skattemotiverte tilpasninger er det viktig å forstå hvordan internpriser på laks fastsettes. I følgende del av analysen vil vi evaluere ulike aktørers argumenter både for og imot bruken av normpris som prisfastsettelsesmekanisme, og hvordan et slikt system vil kunne motvirke skattemotiverte tilpasninger ved internprising og overskuddsflytting. Vi vil også vurdere bruk av normpris og reelle priser for fastsettelse av internpriser opp mot hverandre, slik at vi kan redegjøre for årsaken til innføring av normpris og effekten av en slik prisfastsettelsesmekanisme i lys av skatteteorien.

Skattedirektoratet argumenterer for at en innføring av normpris vil kunne begrense selskapenes aggressivitet i skatteplanlegging. Denne formen for skatteplanlegging omfatter overskuddsflytting gjennom misbruk av internpriser. Hensikten med normpris er å hindre internprisproblematikken i oppdrettsnæring knyttet til grunnrenteskattepliktig inntekt i sjøfasen. De bekrefter dette med følgende utsagn;

«... Normpris legger dessuten i mindre grad til rette for uønskede tilpasninger, herunder internprisingsproblematikk» (Skattedirektoratet, 2023, s. 4).

Skattedirektoratet har i samsvar med sin uttalelse til Finansdepartement, påpekt utfordringer knyttet til kontroll av internprising. Internprisproblematikk vil være omfattende, særlig ved fullintegrerte multinasjonale konsern. Det er rimelig å anta at fullintegrerte oppdrettskonsern vil kunne forsøke å

redusere sin grunnrenteinntekt i sjøfasen, gjennom misbruk av internpriser. Dette er noe som vil kreve omfattende tilsyn og kontroll fra myndighetene, slik at riktig skatt blir betalt til felleskapet. Av den grunn er det nødvendig med tiltak som begrenser handlingsrommet til selskapene, og sørger for at riktig grunnrenteinntekt blir fastsatt.

“Ettersom de største oppdrettsaktørene består av fullintegrerte konsern organisert i forskjellige selskaper, vil internprisingsproblematikk knyttet til slike forhold kunne bli omfattende. Slik skatteplanlegging kan rammes av skatteloven § 13-1 (armlengdeprinsippet), men erfaringsmessig er internpriskontroller omfattende, tid- og ressurskrevende, slik at kontrollbehovet kan bli betydelig.” (Skattedirektoratet, 2023, s. 11)

“Det er en kjent problematikk at multinasjonale konsern søker å redusere sin samlede skattekostnad gjennom prisingen av konserninterne transaksjoner. Det er derfor nærliggende at også fullintegrerte oppdrettskonsern vil kunne forsøke å redusere grunnrenteinntekten ved å prise innsatsfaktorer levert fra alminnelig beskattede selskaper til oppdrettsvirksomheten høyt. I lys av dette mener Skattedirektoratet at det er et viktig hensyn i lovgivningsprosessen å vurdere tiltak som kan begrense handlingsrommet for å foreta slike tilpasninger.” (Skattedirektoratet, 2023 s. 10)

Skattedirektoratet trekker frem at skatteplanlegging ved internprising skal bli forhindret av skatteloven §13-1, men argumenterer videre for at det er krevende å sørge for at armlengdeprinsippet blir overholdt. Påstanden til Skattedirektoratet kan drøftes i lys av forskningsartikkel til Olsen & Magnussen (2010) om erfaringer og observasjoner i forbindelse med internprising fra Sentralskattekontoret for store bedrifter. Det blir gitt uttrykk for at retningslinjene til OECD som norske kontrollmyndigheter følger for internpriskontroll, er svært ressurskrevende og vanskelig å implementere i praksis. Dette er i tråd med forskningen til Luckhaupt et al (2012) og Matavulj (2021) sin referanse til Ron (2012) og Kroppen et al., (2012), som drøfter effektivitet ved implementering av OECDs retningslinjer. De gir uttrykk for manglende presisjon og krevende kompleksitet ved retningslinjene, på grunn av manglende standardisering. Det kan tolkes at dagens prosesser og retningslinjer for internprising strider med skatteprinsippet om enkelhet. Sett gjennom to dimensjoner for enkelhetsprinsippet er retningslinjene i OECD både vanskelig å forstå og praktisere for kontrollmyndighetene. Dersom retningslinjene bryter med enkelhetsprinsippet, vil konsekvensen av dette innebære økte innkrevingskostnader for å sikre skatteyter overholder sine skattemessige plikter. Vi kan derfor anta at det er behov for mekanismer og metoder som kan gjøre kontrollprosessen mindre tidkrevende og mer praktisk, som er i tråd med uttalelser fra Olsen &

Magnussen (2010). Normpris vil dermed bidra til å styrke prinsippet om enkelhet ved å forenkle kontrollhensynene og redusere innkrevingskostnader, samtidig som det sikrer at skatteyttere overholder sine skatteforpliktelser. Årsaken til dette er at kontroll av transaksjoner mellom nærstående parter vil nærmest kunne utelukkes - ettersom det utelukker bruk av skjønn ved prisfastsettelse. På den måten vil man da styrke prinsippet om enkelhet i skattesystemet, som er en av hovedutfordringene ved dagens retningslinjer for kontroll av internpriser.

Basert på litteraturen til Luckhaupt et al (2012), og Schuster (2015) som omtaler internpriser, skal myndighetene kontrollere armlengdeprinsippet basert på markedspriser, ved å sammenligne internttransaksjoner med tilsvarende markedstransaksjoner. Prinsipielt er dette helt riktig å gjøre, men forskningen til Saghaug et al (2011) viser at markedstransaksjoner imellom nærstående flernasjonale selskaper sjeldent eksisterer. Å fastslå riktig markedspris imellom nærstående selskaper krever at datagrunnlaget er av samme art (Matavulj, 2021). Slike krav for markedspriser medfører knapphet i datagrunnlaget som kontrollmyndighetene kan benytte seg av ved kontroll av internpriser. Dette er i tråd med argumentet til Finansdepartement om at dagens retningslinjer ikke er i stand til å fange opp overskuddsflytting, og kontrollere at selskaper overholder armlengdeprinsippet.

“Å anvende § 13-1 er imidlertid ressurskrevende, både for skattemyndighetene og for skattepliktige, som må dokumentere at internprisene ikke er påvirket av interessefellesskapet. Slike kontroller vil nødvendigvis heller ikke avdekke alle tilfeller av uriktig prising.”

(Finansdepartementet, 2022, s. 24)

Dersom vi ser argumentet til Finansdepartement i lys av hvordan dagens oppdrettsnæring er organisert, kan dette gi oss bedre forståelse for hvordan en mekanisme som normpris har blitt foreslått. Den norske oppdrettsnæring er preget av noen få store aktører og mange små aktører, samtidig som den er preget av stor geografisk spredning. Slike variasjoner i størrelse og geografisk lokalisering medfører variasjoner i selskapets verdikjede, kostnadsbilde og klimatiske forhold, som vi har poengtert tidligere i teorien. Av den grunn vil både kostnadsbilde og prisene variere både regionalt og imellom selskaper. Dermed vil det være vanskelig å sammenligne prisene og kostnader imellom aktørene i næringen. Dette resulterer i at det vil være vanskelig for myndighetene å finne godt nok sammenlignbart datagrunnlag for fastsettelse av internpriser gjennom OECD sine retningslinjer. Mangel på sammenlignbart datagrunnlag og kompleksiteten til OECDs retningslinjer blir ifølge Luckhaupt et al (2012) assosiert med mulighet for overskuddsflytting og høye kontrollkostnader. Av den grunn har det blitt foreslått å gjøre retningslinjer for kontroll av

internpriser mindre komplekse, ved hjelp av lett observerbare og målabare mekanismer. En slik tolkning av OECDs retningslinjer er i tråd med observasjonene til både Olsen & Magnussen (2010) og uttalelser fra Skattedirektoratet, samtidig som Bakke et al (2019) presiserer tilsvarende poeng i sin forskning.

Den tekniske utformingen av normprisen vil nærmest utelukke behovet for kontroll av internprisen i forhold til fastsettelse av grunnrenteinntekt og skattegrunnlaget til selskapene. Dette vil indirekte hindre aggressivitet i skatteplanlegging til flernasjonale fullintegreerte konsern, grunnet redusert insentiv for selskapene til å selge produktene med en lavere pris til nærstående. Dette baserer seg på teorien om at grunnrenteinntekten baserer seg på totalt eksportert volum av sløyd laks ved skatteavregningspunkt multiplisert med NQSALMON spotprisen. Av den grunn vil normpris gjøre prosessen for å komme frem til en pris som korrelerer med armlengdeprinsippet i interessefelleskap mindre tidkrevende og lettere å implementere i praksis. Dette vil igjen underbygge prinsippet om enkelhet, ved at både ressursbruken i forbindelse med kontroll vil være mindre, og teknisk implementering vil være enklere for myndigheter; samtidig som at behovet for representativt datagrunnlag for fastsettelse av internttransaksjoner nærmest elimineres.

Mowi argumenter for at prisfastsettelse gjennom normpris ikke er nødvendig ettersom at dagens transaksjoner mellom nærstående enheter allerede er regulert. Dette blir kontrollert av myndighetene både i Norge og i mottakerland, som sørger for at armlengdeprinsippet basert på markedspriser blir overholdt. Dette sikres gjennom internprisavtaler som beskriver hvordan selskapet kommer frem til konserninterne transaksjoner. Dermed vil den eksisterende reguleringen være i stand til å beregne grunnrenteskattelig inntekt.

“Når det gjelder salg mellom integrerte selskap, er disse regulert gjennom internprisingsavtaler. Disse blir gjennomgått av skattemyndighetene både i Norge og i mottakerlandet. Avtalene viser at prisene settes til armlengdes avstand, basert på gjeldende markedspriser. Dette systemet fungerer allerede godt og vil også kunne sikre at riktig pris blir brukt for å beregne grunnrenteskatten. Slike internprisingsavtaler, som beskriver hvordan man skal komme frem til en pris som er riktig for konserninterne transaksjoner, kan også enkelt iverksettes for transaksjoner som skjer i samme selskap eller mellom konsernselskaper i Norge”. (Mowi, 2023, s. 7)

Lerøy uttrykker også kritikk og påpeker en manglende tillit til både næringsaktørene og revisorer som er involvert i utarbeidelsen av regnskap og ligningspapirer.

“I rederinæringen har man operert med to skatteregimer i over 20 år uten at det har vært behov for å etablere et normprisråd for å fastsette priser på varer og tjenester levert mellom selskapene i samme konsern, til tross for at man opererer i to ulike skatteregimer. Her har myndighetene valgt å ha tillit til aktørene som alle leverer regnskaper og likningspapirer verifisert av en uavhengig tredjepart, revisor. “(Lerøy, 2023, s 28)

Sjømat Norge uttrykker i stor grad de samme holdningene som Mowi og Lerøy, og står fast i at OECD sine retningslinjer for internpriser er gode nok til å kunne kontrollere om internprisene holder armlengdeprinsippet, basert på markedsmessige vilkår.

“Dessuten er det mulig å benytte OECDs retningslinjer for internprising for å kontrollere at priser blir fastsatt i henhold til det såkalte armlengdeprinsippet («markedsmessige vilkår»). Skattemyndighetene er klar over dette og kan kontrollere internprisingen. Da det er snakk om et begrenset antall havbrukselskaper vil det kreve lite ressurser fra skatteetaten å føre tilsyn og kontroll med etterlevelsen av prisingen, sett hen til de fordelene bruk av faktisk pris gir for aktørene. Den begrensede fordelene ved å benytte normpriser må veies mot de vesentlige ulempene. Dette taler for at det bør være forsvarlig å benytte faktiske salgspriser også for konserninterne transaksjoner og andre transaksjoner mellom relaterte parter.” Sjømat Norge s. 33-34

Mowi, Lerøy og Sjømat Norge argumenterer for at det allerede eksisterer gode retningslinjer for fastsettelse av internpriser. Dette stemmer så lenge internpriser reflekterer markedsprisen (Matavulj, 2021). I hvilken grad selskapene bruker markedspris for prisfastsettelse kommer ikke tydelig fram i uttalelsene til noen av aktørene. Forskningen til Saghaug et al (2011) viser derimot at de 300 største norske flernasjonale selskaper benytter seg av andre metoder enn markedspris ved interprising. Dersom dette er tilfellet ved oppdrettsselskaper i Norge, vil dette skape store utfordringer for kontrollmyndighetene i forbindelse med fastsettelse av internpriser og kontroll av armlengdeprinsippet imellom nærstående. Dette samhandler med forskningen til Saghaug et al (2009) som påstår at normpris vil fungere som en god mekanisme for fastsettelse og kontroll av prisene i transaksjoner mellom nærstående parter. Normpris vil begrense muligheten for å bevisst oppgi mangelfull informasjon eller gjøre svake skjønnsmessige vurderinger. Hvilken internprismetode selskapene benytter i transaksjoner med nærstående vil dermed ikke ha noen betydning for selskapets skattegrunnlag, da alle vil bli omfattet av en normpris i matfiskleddet. På den måten vil normpris redusere muligheten for feil og tvil i skattegrunnlaget til selskapene. Dette vil videre resultere i at normpris bidrar til å styrke prinsippet om enkelhet i skattesystemet, ved å forenkle

regelverket og gjøre det lettere å forstå og etterleve for kontrollmyndighetene. En kritikkverdig observasjon som vil styrke argumentet til næringsaktørene er at det finnes svært lite nyere forskning som omtaler om norske flernasjonale selskap har endret internprismetode. Dette er vesentlig ettersom at selskapene kan ha endret sine retningslinjer, og dermed kan vridningseffekter av mekanismer i et skattesystem være betydelig gjennom samfunnsøkonomisk tap.

Sett fra Mowi, Lerøy og Sjømat Norge sitt perspektiv kan det være interessant å vurdere om myndighetene har grunnlag for å ha redusert tillit til selskapenes regnskapstall, og ligningspapirer som er verifisert av tredjepart revisjon, slik Lerøy gir uttrykk for. I hvilken grad det eksisterer risiko for misbruk av internpriser er svært vanskelig å fastslå. Det vi kan svare på, er om norsk næring generelt viser tendenser til overskuddsflytting, og dermed om myndighetene har grunn til å implementere nye mekanismer for kontroll av interprising. På tross av eksisterende tvil om selskapene er i stand til å etterleve armlengdeprinsippet for internpriser, er det god grunn til å anta at normpris vil bidra til å øke tilliten til selskapenes regnskapstall og ligningspapirer. Kontrollmyndigheter vil enklere kunne måle skattegrunnlaget til selskapene som omfattes av grunnrente, og på den måten faktisk ha et referansepunkt å sammenligne selskapenes innrapporterer tall med myndighetenes estimerte skattegrunnlag basert på normpris. Vi kan anta at dette vil redusere risikoen for misligheter og feil i opplysningene, og dermed, også redusert misbruk av internpriser gjennom aggressiv skatteplanlegging. Selskapene vil på den måten vite hva myndighetene mener deres inntekt bør være, og avvik i inntektsgrunnlaget vil lettere oppdages. Dette kan være en alternativ måte å benytte seg av normpriser på, dersom det ikke skulle bli implementert fullt ut. Resultatet av dette fører igjen til at enkelthetsprinsippet styrkes, samtidig som det indirekte bidrar til mer effektiv ressursallokering i det offentlige organ.

4.1.2 Eksisterer det en iboende risiko for overskuddsflytting?

I denne delen av oppgaven skal vi se på om det eksisterer en risiko for overskuddsflytting slik som grunnrentemodellen er utformet. Dette skal vi vurdere gjennom det teoretiske fundamentet om hvordan næringsaktører opererer og selger sine produkter. Videre vil vi se på forskning som gir en indikasjon på om overskuddsflytting er et godt nok grunnlag til å innføre mekanismer som hindrer overskuddsflytting gjennom internpriser. Dette vil så fall normpris stride eller styrke mot enkelte skatteprinsipper, gjennom å hindre aggressivitet til selskapenes skatteplanlegging.

Skattedirektoratet gir uttrykk for grunnrentemodellen vil medføre at oppdrettsselskaper vil operere i et høyskatteregime. Av den grunn er det eksisterer potensiell interprisproblematikk på inntektssiden

ved salg av matfisk i næringen. Gjennom at det vil skape et insentiv for selskapene til å redusere skattegrunnlaget ved hjelp av overskuddsflytting ut av virksomhet som omfattes av grunnrente.

“Innføring av grunnrenteskatt medfører at havbruksnæringen vil ha et høyskatteregime med sterkere insentiver til å redusere skattegrunnlaget enn man finner i næringer som ikke er omfattet av et høyskatteregime”. (Skattedirektoratet, 2023, s.15)

Dette er i tråd med uttalelser fra Finansdepartement, som påpeker at grunnrentemodell uten gode kontrollmekanismer vil muliggjøre overskuddsflytting ut av virksomhet som omfattes av grunnrente til nærstående selskaper utenfor grunnrente.

“I den grad disse aktivitetene utføres av et nærstående selskap innen samme konsern eller med samme eier er det en risiko for at grunnrenteinntekten overføres til ikke grunnrenteskattepliktig virksomhet gjennom tilknyttede tjenester og produksjon” (Finansdepartementet, 2022 s. 24)

Dette påpeker de potensielle utfordringene som kan oppstå ved innføring av foreslått grunnrentemodell dersom adekvate mekanismer ikke blir implementert for å adressere uønsket overskuddsflytting via internpriser. Det er imidlertid viktig å påpeke at nærstående selskap kan operere både innenlands og utenlands. Dette er særlig aktuelt for de store selskapene som er flernasjonale konsern, samtidig som at eksporttallene viser at 95% av samlet produksjon i Norge blir eksport (NOU 2019:18). Det blir dermed nødvendig å se på overskuddsflytting i flernasjonal sammenheng. Det finnes ingen forskning som omtaler overskuddsflytting i norsk havbruksnæring, dermed baserer vi oss på forskning som omtaler norsk næring generelt.

Forskningsartiklene til Balsvik et al. (2009), Nordeng & Sanderud (2012) og Bakke et al (2019) viser at det eksisterer tegn på overskuddsflytting i Norge dersom selskapene er flernasjonale, og mottakerland har gunstigere skatteforhold. Slik indikasjon på overskuddsflytting gjennom internprising i norske flernasjonale selskaper styrker grunnlaget for innføring av mekanisme som reduserer mulighet for overskuddsflytting ut av virksomhet som omfattes av grunnrenteskatt. Dette er også i stor grad konsensus blant forskningslitteraturen som omtaler overskuddsflytting gjennom internprising. Forskningsartikkelen til Nordeng & Sanderud (2012) viser imidlertid at overskuddsflytting skjer både inn og ut av Norge. Dette avhenger om mottakerlandet har lavere total skattebyrde enn Norge, eksempelvis Sveits, Singapore og Irland. Dette er imidlertid ikke land som norske oppdretts- og eksportselskaper primært eksporterer laks til (NOU 2019:18). Dette kan gi oss en indikasjon på at norske havbruksselskaper ikke operer i skatteregimer som favoriserer

overskuddsflytting ut av landet, dermed skapes det ingen insentiv for å flytte overskuddet før modellen for grunnrenteskatt blir innført.

Skattedirektoratet presiserer imidlertid at grunnrenteforslaget vil føre til et høyskatteregime i havbruksnæringen. En slik endring vil fra et teoretisk ståsted skape insentiver for selskapene til å redusere skattegrunnlaget i grunnrenteledet ved å flytte overskuddet ut av landet, eller i andre ledd som ikke omfattes av grunnrente. Finansdepartementet og Skattedirektoratet påpeker at dersom grunnrentemodell blir innført der grunnrenteinntekt fastsettes basert på faktiske salgspriser, vil det skape både insentiv og mulighet for å flytte overskuddet gjennom misbruk av internpriser. I lys av hypotesen til Nordeng & Sanderud (2012) er det grunn til å anta at økt risiko for overskuddsflytting vil oppstå dersom havbruksnæring vil bli eksponert for et høyskatteregime, og myndigheters behov for å implementere gode kontrollmekanismer øker. Videre argumenter både Finansdepartementet og Skattedirektoratet for at dagens retningslinjer ikke er i stand til å fange opp overskuddsflytting, og det er vanskelig å kontrollere at selskapene overholder armlengdeprinsippet jf. Sktl. §13-1. Dette understreker viktigheten av å etablere en mekanisme i skattesystemet som forenkler prosesser for kontroll. Fra et skatteteoretisk perspektiv vil enklere mekanismer for fastsettelse av skattegrunnlaget styrke enkelhetsprinsippet.

4.1.3 Verdikjedeproblematikk

I den analytiske delen over kom vi frem til at normpris kan bidra til å hindre skattemotiverte tilpasninger ved internprising av matfisk i det grunnrenteskattepliktige leddet, men hva med resten av verdikjeden? I forskningsspørsmål nummer to forsøker vi å avdekke om normpris er et godt verktøy for å hindre skattemotiverte tilpasninger, men verdikjeden til oppdrettsselskapene er som nevnt i teori, lang, komplisert og preget av vertikal integrasjon – og normpris er kun en prisfastsettelsesmekanisme i salg av matfisk. I denne delen ønsker vi å se på andre skattemotiverte tilpasninger ved bruk av internprising i resten av verdikjeden. Departementet presiserer overnevnt påstand med følgende utsagn:

“For havbruk er det blant annet behov for å vurdere om det kan skje tilpasninger gjennom internprising av og kostnadsfradrag for settefisk (smolt) og tjenesteleveranser (brønnbåter mv.), som kan uthule skattegrunnlaget.” (Finansdepartementet, 2022, s. 29)

Slik vi ser av uttalelsen fra Finansdepartementet i høringsnotatet er dette en problematikk de er kjent med. Departementet har imidlertid bestemt å fastsette kostnader basert på reelle priser, mens inntekter blir fastsatt på normpris. Dette er brudd på symmetriprinsippet som sier at inntekter og

kostnader skal behandles likt. I dette tilfellet oppstår en uheldig asymmetri særlig dersom vi ser på fullintegreerte konsern med lange verdikjeder. I en næring med en lang og komplisert verdikjede kan dette medføre at selskapene kan forsøke å flytte kostnader inn i grunnrenteledet. Slik asymmetri bør fra skatteteoretisk perspektiv unngås, ettersom at selskapene kan forsøke å øke internprisene i forbindelse med kostnader i virksomhet som omfattes av grunnrente, og på den måten redusere den totale skattebyrden. Dette blir i særlig stor grad incentivert, da grunnrenteledet av verdikjeden blir sett på som et "profittsenter", mens resten av verdikjeden blir ansett som "kostnadssenter". Et eksempel på internprising som vil kunne uthule skattegrunnlaget i matfiskleddet er internprising av smolt. Det finnes ingen normpris på denne innsatsfaktoren - dermed vil det kunne være rimelig å anta at oppdretterne vil ty til skattemotiverte tilpasninger og øke prisen på denne varen. Dette resulterer i økte kostnader i matfiskleddet som reduserer skattegrunnlaget i det grunnrenteskattepliktige leddet. Et slikt brudd på symmetriprinsippet fra myndighetenes side medfører økt behov for kontroll av priser og kostnader imellom nærstående. Av den grunn vil innkrevingskostnader for skatten øke, og stride med prinsippet om enkelhet ved fastsettelse av kostnader.

Fra næringens perspektiv vil slik asymmetri medføre økt usikkerhet for hvordan kostnader skal allokere i de ulike leddene av verdikjeden, samtidig som at ulike enheter av verdikjeden kan føles urettferdig behandlet. Som Alm (2014) beskriver i forskningen sin; vil økt usikkert eller følelsen av urettferdighet i et skatteregime ofte kunne føre til økt aggressiv skatteplanlegging i bedrifter. Dette foregå i mange ulike former, men tradisjonelt vil det innebære utnyttelse av smutthull i skattesystemet innenfor lovens rammer, som vil skape vridningseffekter og gå på bekostning av samfunnsøkonomisk effektivitet. Dette vil dermed stride med prinsippet om effektivitet fra et samfunns- og bedriftsøkonomisk perspektiv. Det vil også stride med prinsippet om nøytralitet fra skatteteoretisk perspektiv, ved at skatten endrer bedriftens atferd. I tilfeller der bedriftens atferd endres, vil behovet for kontroll økes for at blant annet armlengdeprinsippet overholdes.

4.2 Normpris og laksens kvalitetsforskjeller

Nettverk fjord og kystkommuner (NFKK) og Lerøy trekker frem at normpris vil ha en rekke uheldige konsekvenser, ettersom at den ikke reflekterer markedsverdien for produktet oppdrettsselskapet omsetter. I motsetning til uttalelser til Finansdepartement, er det tydelig at det er konflikt mellom hva som oppfattes som markedspris. I denne delen av oppgaven vil vi vurdere normpris sett opp mot laksens kvalitet.

NFKK uttrykker det eksisterer betydelig kvalitets- og størrelsesforskjeller av laks. Dette presiseres også av Lerøy sine beskrivelser for hvordan laks kan bli kategorisert i deres virksomhet;

“NFKK mener valget om å bruke Nasdaq-børsen som normpris er svært uheldig og gir store uønskede konsekvenser for utviklingen av norsk sjømatproduksjon. Dette er en pris som ikke gjenspeiler den reelle prisen i markedet for laks. Videre tar den ikke hensyn til forskjeller i kvalitet og størrelse.” (NFKK, 2023, s. 8)

“Laksen kategoriseres i de tre overordnede kvalitetskategoriene superior (SUP), ordinær (ORD) og produksjonsfisk (PROD). Der førstnevnte har høyeste kvalitet, ORD har mindre kvalitetsavvik og PROD har til dels betydelige avvik. I tillegg til hovedkategoriene foreligger det utallige underkategorier basert på spesifikke karakteristika ved produktet og produksjonsprosessen som for eksempel næringsinnhold, sertifiseringer, sykdomshistorie, avlivningsmetoder og hvorvidt laksen har vært behandlet for lus og sykdom i løpet av livssyklusen.” (Lerøy, 2023, side 21)

NFKK presiserer problematikken angående prisfastsetting av oppdrettslaks. Det trekkes frem at normprisen som blir satt av NQSALMON ikke gjenspeiler den reelle prisen oppdretterne får i markedet. Påstanden til NFKK baserer seg på at en betydelig del av den totale omsetningen i markedet består av andre kvalitetstyper enn kun superior kvalitet, som NQSALMON utelukkende baserer seg på. Datagrunnlaget som NQSALMON baserer seg på er frivillig innrapportert fra 11 faste aktører, der 4 er fullintegre oppdrettselskaper og 7 er egne eksport- og salgsselskaper (Fish Pool, 2023). Dette datagrunnlaget utgjør bare 25% til 33,33% av oppnådde salgspriser av den totale eksporten i Norge, og representer dermed ikke de reelle prisene selskapene oppnår godt nok. Ifølge NOU (2019:18) er anslaget på andel eksportert superior laks tilnærmet 90% av den totale markedsomsetningen. Det betyr at gjenstående 10% vil bli ansett som lavere kvalitet og ikke hensyntas i utformingen av skattegrunnlaget, slik som normpris skal fastsettes.

I figur 11 nedenfor presenteres historiske tall fra Fiskeridirektoratet (2022), der solgt mengde laks i tonn og verdi av solgt mengde (verdi i 1 000 kr) kommer til uttrykk. Dette betyr at dersom vi baserer oss på teorien om en 90/10 fordeling i kvalitet vil næringen i sin totalitet ha en sum på omtrent 7,5 milliarder kr som avviker fra forutsetningen om prisfastsetting av superior laks. Dette tilsvarer 10% av den totale verdien av solgt laks. Fra et regionalt perspektiv vil dette utgjøre nærmere 75% av omsetningsverdien i eksempelvis Møre og Romsdal. Dette illustrer at måten normpris med bruk av NQSALMON er utformet, potensielt kan medføre et betydelig avvik i inntektsgrunnlag til enkelte

selskaper og regioner nasjonalt. Dette resulterer i at skattebyrden blir fordelt ulikt imellom regioner eller selskaper. En slik ordning bryter både med effektivitets- og nøytralitetsprinsippet, ved at like inntektsformer blir skattlagt ulikt.

Fylke	Mengde	Fylke	Verdi
Troms og Finnmark	361 624	Troms og Finnmark	17 281 527
Nordland	359 848	Nordland	18 150 033
Trøndelag	251 761	Trøndelag	12 006 865
Møre og Romsdal	205 998	Møre og Romsdal	10 005 780
Vestland	268 192	Vestland	12 818 608
Rogaland	90 770	Rogaland	4 386 584
Øvrige fylker	24 221	Øvrige fylker	1 133 303
Totalt	1 562 415	Totalt	75 782 699

Figur 11. Solgt mengde og verdi av slaktet fisk 2021 (Fiskeridirektoratet, 2022).

4.2.1 Det potensielle gapet mellom reell inntekt og skattegrunnlag

NFKK og Lerøy sitt argument får medhold av Fish Pool, et datterselskap av Oslo Børs, som fungerer som derivatbørs innen næringen;

«Laks er ikke laks. Produktet laks er ikke standardisert. Kvalitet, vekt, tid fra slakt etc. er grunnlag for ulik prisoppnåelse» (Fish Pool, 2023 s. 8)

Synspunktene til Fish Pool, NFKK og Lerøy baserer seg på det faktum at laksen ikke kan klassifiseres som et homogent produkt, og det er dermed ikke gunstig å innføre en normpris på bakgrunn av de skiftende kvalitetene mellom hver fisk. Bekymringen som blir uttrykt i høringssvarene av de ulike aktørene summeres opp mot at prisen som blir satt ikke hensyntar variasjonen i kvalitet. Næringer som allerede har normpris; vannkraft og petroleum – er produkter som er nærmest fullstendig homogene eller lider av mindre svingninger i kvalitet og pris. I teorien trakk vi frem hvordan normpris fastsettes i de to andre grunnrenteskattepliktige næringene. I vannkraftsmarkedet er det svært enkelt. Kraft er et homogent produkt, det vil dermed ikke kunne oppstå noen skjevheter mellom inntekt og skattegrunnlag. Petroleumsnæringen fastsetter normpriser gjennom et Petroleumsprisråd. Dette rådet tar hensyn til både kvalitetsforskjeller og ulike markedsforhold, slik at skattegrunnlaget skal oppleves rettfærdig. Oppdrettsnæringen kan argumenteres for at har en betraktelig høyere prisvolatilitet og sprik i kvalitetsforskjeller – noe som vil kunne gi et potensielt enda større utslag i spriket mellom skattegrunnlag og reell inntekt. Dermed mener vi det vil bryte med nøytralitetsprinsippet, ettersom oppdrettsnæringen vil beskattes av en normpris uten gode nok hensyn til kvalitetsforskjeller, slik petroleumsnæringen gjør.

Finansdepartement kommer med følgende motargument der de presiserer hvorfor NQSALMON egner seg best som en normpris:

“I Havbruksskatteutvalgets utredning ble det lagt til grunn at børspriser for laks på Nasdaq var best egnet som normpris, da disse er differensiert etter vektklasser.”

(Finansdepartement, 2022, s. 25)

Det er et godt poeng som Havbruksskatteutvalget trekker frem. En inndeling i vektklasser med tilhørende normpris per vektklasse vil kunne sørge for en mer korrekt pris. Høringssvarene fra aktørene mener derimot at Finansdepartementets høringsnotat ikke har tatt hensyn til en av de mer kritiske faktorene; nemlig kvalitet. Vi har lest høringsnotatet svært grundig og kan stadfeste at dette er en faktor som ikke blir nevnt i noen deler. Konsensus blant høringssvarene er derimot at et slikt “ikke-homogent produkt” kan føre til et sterkt sprik i reell inntekt og skattegrunnlaget fastsatt av normpris og dermed legge til rette for skattemotiverte tilpasninger og brudd på sentrale skatteprinsipper.

“Vi frykter at dersom prisen skal brukes til skatteformål vil de rapporterende aktører ha fokus på de skattemessige konsekvenser og ikke som i dag, kvalitet i referanseprisen ... Enkelte oppdrettere vil få store negative avvik mellom “reell inntekt” og skattegrunnlag hvis de har mye nedgradert produksjonslaks, og derved bli skattlagt på en inntekt som ikke er reell.”

(Fish Pool, 2023, s. 7)

Effekten av dette kan resultere i hendelser tilsvarende argumentet til Fish Pool. I og med at NQSALMON gjelder kun for superior laks, er overnevnte argument et reelt scenario oppdrettsselskaper kan møte. Havbruket er eksponert for betydelig økonomisk risiko, særlig i tilknytning til produksjon som blir påvirket av klimatiske og akvatiske forhold som biologi, lus, sykdommer, værforhold og temperatur i sjøen. Dette er elementer som vil være utslagsgivende på laksekvalitet, og som i stor grad faller utenfor menneskelig kontroll. Dersom vi ser dette i lys av de geografiske forholdene i næringen, og den store spredningen imellom sjølokaliteter langs den norske kysten - kan regionale kvalitetsforskjeller på laks oppstå. Vi har tidligere stadfestet at dette vil være utslagsgivende for omsetningen i visse regioner. Resultatet av kvalitetsforskjeller kan føre til salg av laks under normpris ved bruk av NQSALMON. I en slik situasjon der selskapene omsetter lavere laksekvalitet vil ikke normprisen kunne reflektere slike forhold. På grunn av denne informasjonsmangelen i NQSALMON risikerer visse regioner og enkeltselskaper å bli skattlagt på feil inntektsgrunnlag. Dersom dette oppstår, vil det igjen medføre brudd på nøytralitetsprinsippet ettersom at selskap som selger det samme produktet blir skattlagt ulikt.

Dette kan eksemplifiseres ved et enkelt regneeksempel basert på tallene fra Fiskeridirektoratet (Fiskeridirektoratet, 2022). I regneeksemplet (figur 12) nedenfor ser vi at Troms og Finnmark oppnår en kilopris på 47,57 kr/kg i 2021, som er den faktiske gjennomsnittsprisen regionen har oppnådd det året, basert på tall fra Fiskedirektoratet (Fiskeridirektoratet, 2022). Videre ser vi av regneeksemplet at gjennomsnittsprisen for NQSALMON for hele 2021 er 56,59 kr/kg. Vi ser at avviket imellom reell inntekt, 47,57 kr/kg, og skattegrunnlaget, 56,59 kr/kg, utgjør en gjennomsnittsdifferanse på 9,02 kr/kg. Dersom vi multipliserer dette med Troms og Finnmark sin solgte biomasse i 2021 får vi en differanse mellom reell inntekt og skattegrunnlag som tilsvarer nesten 3,3 milliarder kr i negativt avvik.

Fylke	Mengde	Pris pr. kg	Reell inntekt	Skattegrunnlag med gj. Pris	Avvik 1	Skattegrunnlag basert på NQ	Avvik 2
Troms og Finnmark	363 499 000	47,57	17 291 647 430	17 942 310 640	-650 663 210	20 570 408 410	-3 278 760 980
Nordland	351 962 000	50,79	17 876 149 980	17 372 844 320	503 305 660	19 917 529 580	-2 041 379 600
Trøndelag	245 086 000	50,31	12 330 276 660	12 097 444 960	232 831 700	13 869 416 740	-1 539 140 080
Møre og Romsdal	206 231 000	49,95	10 301 238 450	10 179 562 160	121 676 290	11 670 612 290	-1 369 373 840
Vestland	264 351 000	48,59	12 844 815 090	13 048 365 360	-203 550 270	14 959 623 090	-2 114 808 000
Rogaland	90 770 000	48,99	4 446 822 300	4 480 407 200	-33 584 900	5 136 674 300	-689 852 000
Øvrige fylker	24 221 000	50,60	1 225 582 600	1 195 548 560	30 034 040	1 370 666 390	-145 083 790
Totalt	1 546 120 000	49,36					-11 178 398 290

Gjennomsnittspris NQSALMON 56,59

Figur 12. Regneeksempel – Kom med navn til figur. (Fiskeridirektoratet, 2022)

En slik konsekvens bryter med regjeringens uttalelser for hva et rettferdig skattesystem er. Dersom bedrifter blir beskattet for avvikende skattegrunnlag i forhold til det de faktisk har opptjent bryter det med hensynet til både effektivitet og fordeling. Det vil oppstå en skjevhet mellom kravet om rettferdighet og likebehandling av skatteyttere. I dette tilfellet blir inntekter i oppdrettsnæringen fastsatt på andre premisser enn aktører i ørretoppdrett.

Argumentet til Fish Pool fører til et scenario der det kan forekomme brudd på nøytralitet. Det antydes at skattesystemet behandler oppdretterne urettferdig ved å skattlegge dem basert på en pris som ikke er representativ for den faktiske prisen de får for fisken. Dette fører til en skjevhet i skattesystemet, der oppdretterne betaler en høyere skattesats enn det som ville vært rettferdig, basert på deres faktiske inntjening. En slik asymmetrisk behandling ved fastsettelse av inntekt vil påvirke fordelingen av skattebyrden i samfunnet. Dette kan svekke næringens tillit og øke usikkerheten til skattesystemet. I lys av forskningen til James Alm (2014) vil økt usikkerhet og manglende tillitt til skattesystemet medføre økt aggressivitet i selskapenes skatteplanlegging. Vi har tidligere nevnt at selskapenes aggressivitet vil uttrykkes svært ulikt, men det overordnende formålet deres vil være er å redusere den totale skattebyrden.

4.2.2 Svinn

Tidligere har vi stadfestet at innføringen av en normpris med bruk av priser fra Nasdaq kan føre til skatteskjevhet i oppdrettsnæringen. Advokatfirmaet Schjødt antyder at svinn av laks med lav kvalitet kan være en skattemotivert tilpasning i oppdrettsnæringen:

“Forslaget kan medføre at fisk av lav kvalitet ikke blir omsatt i markedet som følge av at denne fisken prises langt lavere enn fisk av god kvalitet. En mulig konsekvens kan være at oppdretterne ved innføring av en normpris, heller vil be slakteriene om å destruere denne fisken.” (Advokatfirmaet Schjødt, 2023, s. 3)

Argumentet til Advokatfirmaet Schjødt er en hypotese som er vanskelig for oss å bekrefte. Det foreligger ingen beregninger for hvor vidt alternativkostnaden ved å svinne fisk av dårligere kvalitet er lavere enn kostnadene ved salg med normpris som skattegrunnlag. Vi ønsker allikevel å se på det som en alternativ mulighet og utrede konsekvensene det kan medbringe. Hvis fisken av lav kvalitet prises langt lavere enn fisken av god kvalitet, vil oppdrettsselskapene ende opp med å betale en enorm skatt på fisken av lav kvalitet dersom skattegrunnlaget fastsettes av prisene på NQSALMON. Denne situasjonen kan føre til en økning i svinn av laks av lav kvalitet, da oppdrettsselskapene kan ha en økonomisk motivasjon til å destruere denne fisken i stedet for å selge den til en lavere pris. Vi mener at Fish Pool sitt tidligere argument vil ha hold i dette:

“... aktører ha fokus på de skattemessige konsekvenser og ikke som i dag, kvalitet i referanseprisen” (Fish Pool, 2023, s. 7)

Dette kan ha negative konsekvenser for miljøet og samfunnet som helhet. Det er verdt å nevne at et slikt scenario vil kunne stå i direkte strid med regjeringens mål om å redusere matsvinnet. Svinn av laks kan debatteres for at fører til større samfunnsøkonomiske tap. Dette kan forekomme gjennom eventuelt tapte skatteinntekter og arbeidsplasser. Oppdrettsnæringen er en viktig næring i mange kystsamfunn, og tapt fisk kan føre til redusert produksjon og dermed tap av arbeidsplasser i næringen. En direkte konsekvens av dette er at det først og fremst vil bli færre fisk som produseres ut til konsumentene. En lavere produksjon og salg av matfisk kan også føre til lavere skatteinntekter for samfunnet som helhet. Dette kan i så fall bidra til å direkte motvirke Regjeringens mål om økte skatteinntekter fra næringen etter innførsel av en grunnrenteskatt. I teorien forklarte vi NOU (2022:20) sin forklaring av balanse mellom effektivitet og fordeling. Fordelingen baserer seg på at skatteinntektene fra eksempelvis havnæringen skal bidra til samfunnsutvikling. I dette tilfelle ser vi klare linjer mellom hvordan en innføring av normpris både vil kunne ha negative innvirkninger på oppdrettsnæringens produksjon – og hvordan dette videre kan føre til reduserte skatteinntekter til

staten. I et tilfelle der oppdretterne blir motivert til svinn av fisk vil innføringen av en normpris dermed bryte med både med effektivitet og fordeling – de to mest sentrale momentene for utformingen av et skattesystem.

Det kan argumenteres for at situasjonen med svinn av laks med lav kvalitet også kan bryte med nøytralitetsprinsippet. Nøytralitetsprinsippet innebærer overordnet at skattesystemet skal være nøytralt og ikke påvirke valgene som skattyterne tar i markedet. Med andre ord bør skattesystemet ikke favorisere noen bestemte aktiviteter over andre. I situasjonen med svinn av laks med lav kvalitet kan det hevdes at skattesystemet favoriserer oppdrettsselskapene som har laks av høy kvalitet og som dermed kan selges til en høyere pris. Ved å destruere fisken som ikke oppfyller kravene til høy kvalitet, kan oppdrettsselskapene unngå å bli skattlagt for denne fisken til normpris, som er basert på priser fra Nasdaq for laks av høy kvalitet, og således potensielt "spare penger" på å ikke selge den. Dermed kan det hevdes at situasjonen med svinn av laks med lav kvalitet bryter med nøytralitetsprinsippet, ettersom den favoriserer oppdrettsselskaper som har laks av høy kvalitet, og gir dem en økonomisk fordel sammenlignet med andre selskap.

4.3 Kontraktmarkedet

Ifølge en rekke næringsaktører vil normpriser medføre økt usikkerhet i kontraktmarkedet. Denne utviklingen utgjør en betydelig utfordring i form av økt uforutsigbarhet i markedet. Mowi uttrykker at innføring av normpris vil ha skadelig effekter på hvordan salg av laks foregår gjennom fastpriskontrakter;

“Regjeringens forslag om grunnrenteskatt på havbruk og bruk av normpriser har utvilsomt hatt en svært skadelig effekt på kontraktmarkedet for norsk laks” (Mowi, 2023, s.3)

Lerøy uttrykker samme holdninger som Mowi, men presiserer at selskapene blir tvunget ut i et spotmarked som de og kundene ikke ønsker. Dette er ifølge Lerøy et brudd på nøytralitetsprinsippet ved at næringsaktørene blir insentivert til å endre hvordan produktene blir solgt;

“En skatt er alt annet enn nøytral når den påvirker hvordan aktørene i næringen selger produktene sine, og det er kritisk for næringens utvikling og tilhørende ringvirkninger når man tvinges til å selge produkt i en form som kundene ikke ønsker” (Lerøy, 2023, s. 4)

Ifølge Advokatfirmaet Schjødt og Mowi vil foreslått normpris utsette aktører for økt skatterisiko, slik som markedet og kontrakter er utformet i dag. I et laksemarked der nærmere 20% til 50% av omsetningen blir solgt på fastpriskontrakter som løper over en periode på 3-12 måneder - vil dette

være en betydelig del av det totale produksjonsvolumet og medbringe konsekvenser for næringsaktørene, ifølge Mowi og Lerøy. Slike fastpriskontrakter er noe dagligvaremarkedet krever for å kunne ha stabile priser i konsumentmarkedet. I lys av foreslått normpris og hvordan kontraktmarked er utformet vil bedriftene risikere å måtte betale skatt basert på en normpris som potensielt avviker fra den faktiske kontraktsprisen;

“Om lag 50% av markedet for laks er dagligvaremarkedet som krever forutsigbarhet gjennom kontrakter.» (Mowi, 2023, s.3)

“Markedet for langsiktig kontraktssalg gir erfaringsmessig lavere priser enn normpris basert på spotsalg.” (Advokatfirmaet Schjødt, 2023, s. 3)

“Laks handles primært gjennom individuelt fremforhandlede avtaler med tilhørende stor variasjon i realisert pris. Mellom 20 og 40 prosent av volumet for en stor aktør selges på lange kontrakter med levering 3-12 måneder frem i tid.” (Lerøy, 2023, s. 21)

Teorien nevner at det eksisterer potensielle betydelige kvalitetsforskjeller i produksjonen av laks, og at markedsdynamikken for laks. Disse produktene selges enten gjennom spotmarked eller bilaterale fastpriskontrakter. Det blir presisert av en rekke aktører i næringen at bruk av normpris vil skape en rekke utfordringer og brudd i kontraktmarkedet. Årsaken til dette er at fastpriskontrakter er en svært viktig markedsmekanisme som sørger for forutsigbarhet av priser i dagligvarehandel. Dette kan vi se i lys av petroleumsindustri, der produkter som naturgass, LNG og kondensat, vil ikke omfattes av normprisfastsettelse. På grunn av slike produkter i stor grad omsetter gjennom komplekse kontraktsalg, og vil dermed avvike spotmarkedsprisen. Dette avviket mellom spotpriser og kontraktsprisene gjør at det ikke hensiktsmessig å bruke normpriser (Misund et al, 2020).

Ettersom at markedet og konsumentene krever forutsigbare priser for lakseprodukter som aktørene har gitt uttrykk for - kan selskapene enten bli tvunget ut av kontraktmarkedet og inn i spotmarkedet. Teoretisk sett vil dette kunne forhindres ikke, grunnet markedets behov for fastprisavtaler. Av den grunn vil alternativet være å operere i kontraktmarkedet som før. Tidligere, i teorien, stadfestet vi en høy prisvolatilitet i markedet de siste årene. Dagens kontraktmarked kan skape en betydelig differanse imellom den reelle inntekten til selskapene og skattegrunnlaget fastsatt gjennom normpris. Dette vil gjøre at selskapene blir beskattet ulikt for samme inntektskilde, som er direkte brudd på nøytralitet. Aktørene presiserer at dette vil skape økt skatterisiko og uforutsigbarhet. I et slikt scenario vil ikke selskapene kunne budsjettere sine fremtidige kontantstrømmer ettersom at

skattegrunnlaget vil være usikkert. Konsekvensen av dette kan være alvorlige ved at selskapene velger å endre sin atferd i markedet. Dette kan eksempelvis forekomme dersom oppdretterne trekker seg ut av fastprisavtaler og kun selger på spotpris eller kjøper sikringskontrakter som følger spotprisen. Dette er et direkte brudd på effektivitetsprinsippet som sier at en endring i skattesystemet ikke skal påvirke atferden til selskapene. Til sammenligning gjelder normprisfastsettelse utelukkende råolje i petroleumsindustrien, grunnet stor grad av komplekse kontraktsalg for produkter som LNG, naturgass og kondensat. Prisvariasjonen mellom kontraktsalgspris og spotmarkedsprisen gjør dermed at det ikke er hensiktsmessig å benytte normpris (Misund et al, 2020). Vi stiller derfor spørsmålstegn til vurderingene som er gjort ved foreslått normprismodell.

Videre vil en anvendelse av normpriser skape en overveiende ulempe for de største aktørene i markedet, ettersom at det er de som står for den primære andelen av salg på fastpriskontrakter. Selskapene som kun selger på spotsalg, blir favorisert av skattesystemet. Dette strider med prinsippene om rettferdighet-, likebehandling og nøytralitetsprinsippet, som sier at skatteyttere skal bli beskattet etter deres evne til å bære skattebyrden, og at skattebyrden ikke skal diskriminere eller favorisere skatteyttere som er i samme situasjon.

5. Konklusjon og avsluttende ord

Igjennom denne oppgaven har vi forsøkt å redegjøre for en av Norges største næringer og kompleksiteten i denne næringen. Etter en innført grunnrente med tilhørende normpris i lakseoppdrett avdekket vi en mulig problematikk rundt prisfastsettelse av laks fra et skatteteoretisk perspektiv. Etter å ha analysert og drøftet utvalget av hørings svar i tilknytning til relevant teori og forskning har vi tilegnet oss en bedre forståelse for hvordan vi kan svare på problemstillingen og forskningsspørsmålene våre. Videre vil vi presentere oppgavens styrker og svakheter, før vi til slutt tar for oss muligheter for videre forskning.

5.1 Forskningsspørsmål 1: Vil innføring av normpris bryte med sentrale skatteprinsipper?

Vårt første forskningsspørsmål omhandlet potensielle brudd på sentrale skatteprinsipper ved innføringen av normpris. I oppgavens teori har vi presentert relevant litteratur og forskning som har hjulpet oss med å drøfte hvorvidt implementeringen av en normpris er forenlig med sentrale skatteprinsipper, sett fra både myndighetene og næringsaktørene sitt perspektiv. I teorien presiserte

vi at et skattesystem ofte er utformet slik at det kan argumenteres for brudd med en eller flere skatteprinsipper. I denne delen av oppgaven vil vi vurdere til hvilken grad, og om normpris er forenelig med gjeldende skatteprinsipper.

Hensikten med en normpris er å gjøre det enklere å fastsette skattegrunnlaget og redusere risiko for skatteunndragelser. I den første delen av analysen trekker vi frem hvordan normpris fungerer som et godt virkemiddel i lys av akkurat dette. Normpris som prisfastsettelsesmekanisme på oppdrettslaks vil fra myndighetene sin side oppleves som et system som krever mindre behov for kontroll og tilsyn. Dersom vi ser hvordan oppdrettsnæringen er organisert, ser vi særlige utfordringer tilknyttet innhenting av sammenlignbart datagrunnlag. Normpris vil begrense dette behovet og dermed styrke det skatteteoretiske prinsippet om enkelhet. Etersom at matfiskeleddet blir et høyskattregime, med 62% skatt ved innføringen av grunnrenteskatten, vil motivet for skattetilpasning øke og en normpris kan ses nødvendig. Et system som gjør det enklere å kontrollere er dermed et nyttig verktøy. Dette forsøker vi å sammenligne med petroleum- og vannkraftsnæringen som også er underlagt grunnrenteskatt, og former for normpris. Det er en rekke fundamentale forskjeller imellom disse tre næringene. Egenskapene ved produktene som petroleum- og vannkraftsindustrier omsetter har tilnærmet lite til ingen kvalitetsforskjeller, samtidig som de ikke er utsatt for like stor prisvolatilitet. Av den grunn er det vanskelig å argumentere at en grunnrentemodell som er innført i de to andre næringene passer i oppdrettsnæring.

Imidlertid er det viktig å merke seg at innføring av en normpris i lys av prinsippet om enkelhet ikke kan stå alene, og andre skatteprinsipper må fortsatt overholdes. Vi trekker blant annet frem at skatten fortsatt bør være basert på det faktum at man skal beskattes av den gevinsten man faktisk oppnår. I analysen trekker vi frem hvordan det kan oppstå et sprik mellom reell inntekt og skattegrunnlaget ved kvalitetsforskjeller og kontraktmarkedet. Dette spriket strider med hvordan et rettferdig skattesystem skal utformes. Dersom bedrifter blir beskattet for helt feil skattegrunnlag bryter det med hensynet til både effektivitet og fordeling av skattebyrde. En prisfastsettelse som gir skjev skatt mellom aktører i samme næring vil være et brudd på nøytralitetsprinsippet. Grunnet kvalitetsforskjeller og ulik prisoppnåelse, men samme skattegrunnlag, vil oppdrettere som klarer å oppnå en jevnt høyere grad av kvalitet favoriseres ved normpris som prisfastsettelsesmekanisme. Dette er et direkte brudd på nøytralitetsprinsippet. Normpris vil kunne gi et skattesystem som kan argumenteres for at er utformet urettferdig. Det vil videre kunne argumenteres for at det vil bli et skiftet fokus til å begrense det urettferdige skattegrunnlaget istedenfor verdiskaping i næringen. Et

skiftet fokus mot skattemessige konsekvenser etter innføringen av en normpris vil bryte med det skatteteoretiske prinsippet om effektivitet.

Videre drøftet vi en hypotese om hvordan normpris svinn av laks som en effekt av normpris kan føre til både tap av arbeidsplasser, redusert tilbud og reduserte skatteinntekter til staten. Dette er et kritisk punkt for forskningen. Som sagt finnes det lite forskning på dette, men det foreligger et poeng som burde utforskes i større grad. Det samfunnsøkonomiske tapet av dette kan være stort og gi en utforming av et skattesystem som gir lavere effektivitet i bedriften, i tillegg til lavere skatteinntekter og dermed velferd/nytte i samfunnet. Dette er i strid med balansegangen mellom byggesteinene i utformingen av et skattesystem; effektivitet og fordeling.

Som vi ser, bryter normpris med en rekke prinsipper fra aktørenes sitt perspektiv. Dette er prinsipper som legger til rette for at skattesystemet bidrar til samfunnsøkonomisk verdiskapning og effektiv utnyttelse av ressursene i samfunnet. I lys av våre observasjoner vil normpris i foreslått grunnrentemodell medføre vridningseffekter ved at atferden til næringsaktørene vil bli endret. Dette må derimot vurderes i graden av vridningseffekt og kostnaden som samfunnet vil bære på langsikt, ettersom alle skatter vil kunne ha en form for vridningseffekt. Vår konklusjon for dette forskningsspørsmålet er at det burde foreligge en enklere måte å prisfastsette laks på, enn hva dagens system gjør. Den høye skattesatsen i matfiskleddet vil insentivere overskuddsflytting og dermed uthule skattegrunnlaget. Vi mener allikevel at fra et skatteteoretisk perspektiv er det flere momenter som ikke er hensyntatt, spesielt når det kommer til brudd på prinsippene om effektivitet og nøytralitet, noe som gjør dagens forslag til bruk av normpris som prisfastsettelsesmekanisme til et svakt system basert på teori om skatteprinsipper.

5.2 Forskningsspørsmål 2: Er normpris et godt verktøy for å hindre skattemotiverte tilpasninger?

Vårt andre forskningsspørsmål hadde som hensikt å undersøke om normpris er et effektivt verktøy for å forhindre skattemotiverte tilpasninger. Aktørene innen oppdrettsnæringen argumenterer for at dette systemet har fungert godt i en årrekke, og presiserer at sktl. § 13-1 om interessefelleskap og OECD sine retningslinjer praktiseres ved prisfastsettelse innen intern virksomhet. Vår utredning av forskning tilknyttet næringens internprising ga lite resultater av hvorvidt disse internprisene faktisk følger markedspris eller ikke. En vurdering av risiko tilknyttet internprising og overskuddsflytting ville vært noe som ville gitt en god forklaring for hvorvidt det faktisk er et utberedt problem i næringen eller ikke. Vi forstår problematikken fra myndighetene sin side om å innføre en kontrollmekanisme

for prisfastsettelse ut av matfiskleddet etter innføringen av en grunnrente som pålegger dette leddet 62% skatt, og de andre leddene i verdikjeden ordinær skatt på 22%. Den lange verdikjeden gir oppdrettsnæringen en potensiell mulighet til å gjennomføre aggressiv skattemotivert planlegging, og dermed uthule skattegrunnlaget i delen med grunnrente – dersom vi ser normpris som et virkemiddel mot dette vil vi kunne fastslå at det hindrer næringen til en viss grad i å redusere dette skattegrunnlaget. Normpris hindrer interprisproblematikk kun ved fastsettelse av grunnrenteinntekt ved salg av laks i matfiskleddet. Det utelukker derimot ikke muligheten for internprising av varer i resten av verdikjeden. Skattegrunnlaget kan fremdeles uthules ved å øke prisen på innsatsfaktorer inn i matfiskleddet.

Videre i analysen tar vi for oss prisvolatiliteten på laks og dens skiftende kvalitet. En normpris med utgangspunkt i NQSALMON vil i teorien kunne skape skjevheter i skattegrunnlaget. Den bokførte inntekten til oppdretterne vil kunne avvike fra skattegrunnlaget som blir fastsatt av Nasdaq, grunnet mangelfullt hensyn til laksens skiftende kvalitet. En slik urettferdighet har vi presisert at vil kunne bidra til å øke incentivet for aggressiv skatteplanlegging. I det forrige forskningsspørsmålet tok vi for oss incentivet til å øke svinn av laks og hvorfor dette bryter med skatteprinsipp. Dette vil også klassifiseres som en aggressiv skattetilpasning. Når oppdretterne må skatte av en gevinst de ikke oppnår med normprisgrunnlag som utgangspunkt, vil dette muligens øke incentivet til å destruere fisken i stedet for å selge fisk av lavere kvalitet ut i markedet.

Vår konklusjon for dette forskningsspørsmålet er noe delt. Vi mener at departementets forslag har en god forankring, men burde utredes i større grad når det kommer til skattemotiverte tilpasninger. Den pålagte grunnrenteskatten i matfiskleddet av oppdrettsnæringen legger til rette for skattemotivert planlegging igjennom internprising og overskuddsflytting. Imidlertid har de muligens ikke sett på alle effektene av denne innføringen. Dersom spriket mellom reell inntekt og skattegrunnlaget blir stort vil dette resultere i mulige desperate tiltak fra oppdrettsnæringens side – slik som problematikken vi har tatt for oss ovenfor.

5.3 Hovedproblemstilling: Er normpris en god prisfastsettelsesmekanisme for oppdrettslaks?

Igjennom denne oppgaven har vi forsøkt å avdekke hvorvidt normpris er en god prisfastsettelsesmekanisme for oppdrettslaks i lys av skatteteori. Avgrensningen vår har gitt oss et utgangspunkt til å vurdere denne formen for prisfastsettelsesmekanisme i forhold til sentrale skatteprinsipper og eventuelle skattemotiverte tilpasninger. Etter å ha forklart konklusjonen fra våre forskningsspørsmål, vil vi påstå at hovedproblemstillingen nå kan besvares.

Vi ønsker å poengtere det mulige underliggende behovet for en prisfastsettelsesmekanisme, tilsvarende normpris. Havnæringen er en viktig inntektskilde for staten og dersom det først skal ilegges en ekstraordinær skatt, er det viktig at myndighetene får inn den skatten de prosjekterer for. Dermed er det viktig med gode kontrollmekanismer for at dette skattegrunnlaget ikke uthules. Normpris er en slik kontrollmekanisme, men slik den står i dag mener vi at konsekvensene av en innføring er utredet i for liten grad, samtidig som at det er en rekke usikkerhetsmomenter som kan medføre svært alvorlige konsekvenser; særlig ved at selskaper kan risikere å bli beskattet for betydelig høyere inntekt enn den de reelt oppnår. De skattemessige konsekvensene til oppdretterne kan bli store og svekke næringen i sin helhet. Et slikt system vil virke mot sin hensikt og sørge for lite vekst i næringen. Fra det skatteteoretiske perspektivet mener vi at verken prisfastsettelse som det står i dag eller normpris er gode løsninger, etter innføringen av en grunnrenteskatt på havnæringen. Ideen om en normpris må revideres og vurderes opp mot hvilke ringvirkninger det kan ha.

5.4 Styrker og svakheter ved oppgaven

I oppgaven vår har vi begrenset oss til å undersøke normpris som en mekanisme mot internprisingsproblematikken i havbruksnæringen sett i lys av relevante skatteprinsipper og næringens utforming. Informasjonen vår basere seg høringsnotatet, høringsvar til næringsaktører, relevant forskningslitteratur og NOUer. Slik som det er i dag, har normpris verken blitt implementert eller testet i denne næringen. Av den grunn vil det være vanskelig å stadfeste de faktiske effektene ved en slik skattemodell. Som et resultat vil forskningen vår være hypotetisk i den grad det mangler empiri og teori i forbindelse med en del punkter vi ønsker å omtale i analysen. Vi mener likevel at vi har klart å sette oss grundig inn i oppdrettsnæring og klart å trekke ut aktuell karakteristikkk ved næringen som påvirker hvordan normpris fungerer som en prisfastsettelsesmekanisme. I tillegg har vi gjennomført en grundig gjennomgang av relevant forskning for teoretiske retningslinjer for skatteleggelse, aggressiv skatteplanlegging og internprising.

Vi har gjennom semestret arbeidet kontinuerlig, og undersøkt ulike aspekter ved grunnrenteskatt og normpris i oppdrettsnæring. Vi har gjennom hele analysen jobbet hard for å benytte all teori og informasjon vi mener er aktuell å trekke inn for å besvare ulike vinklinger av vår problemstilling. Dette har resultert i en helhetlig og sammenhengende oppgave, hvor vi tilspisser vår oppgave for å besvare problemstilling fra et skatteteoretisk og teknisk perspektiv i næring. Vi har forsøkt ta i betraktning både næringsaktørene og myndighetene sine synspunkter i lys av et teoretisk fundament. Valget for undesøkelse av normpris og grunnrenteskatt har gitt oss utfordringer og mye læring. Etter at vi påbegynte forskningen vår, har mye endret seg i forhold til utredning og status på

innføring av grunnrenteskatt med tilhørende normpris. Dette i seg selv er en betydelig svakhet ved vår oppgave, ved at vi har måttet forholde oss til informasjon som var tilgjengelig ved starten bacheloroppgaven. Vi er blant annet bevisst over at det har kommet ny informasjon i forbindelse med bruk av normpris, og innføring av normpriser, tilsvarende petroleumsnæringen. Til tross for utfordringene føler vi at vi har besvart oppgaven strukturert og gradvis bygget den for å besvare vår overordnede problemstilling med tilhørende forsknings spørsmål.

5.5 Videre forskning

Gjennom denne bacheloroppgaven har vi bidratt til å øke forståelsen for hvilken påvirkning normpris som mekanisme har i ett skattesystem og en næring. Videre har vi identifisert noen viktige funn og sammenhenger i forbindelse med skatteteori og næringens utforming. Likevel er det flere områder innen dette feltet som fortsatt trenger ytterligere utforskning og analyse. I denne delen av oppgaven ønsker vi å presentere potensielle veier for videre forskning og foreslå interessante problemstillinger som kan utvides og utforskes av kommende forskninger.

En viktig retning for fremtidig forskning kan være å undersøke alternative mekanismer for prisfastsettelse av internpriser i oppdrettsnæringen. Videre kan det være verdifullt å se nærmere på overskuddsflytting utelukkende i oppdrettsnæring og undersøke i hvilken grad det eksisterer misbruk av internpriser. Vi har observert at denne typen forskning er relativt gammelt, og dermed eksisterer et behov for ny forskning. Dette vil hjelpe kontrollmyndighetene å fastslå behovet for mekanismer som normpris i et skattesystem.

Videre mener vi det hadde vært nyttig med grundigere forskning rundt virkninger av en slik grunnrentemodell i havbruksnæringen. Dette kan bidra til å avdekke mer nyanserte og detaljerte sammenhenger som kan styrke av effekter ved grunnrentemodellen og hvordan en slik modell kan implementeres uten betydelig vridningseffekter. Dette kan gjennomføres ved bruk av både kvantitative og kvalitative studier. En mer omfattende utredning av variert data fra ulike geografiske områder og effektene normpris og grunnrentemodell kan ha på de ulike regionene vil gi et bedre datagrunnlag for eventuelle skjevheter som kan oppstå. Slik forskning vil kunne styrke validiteten og generaliserbarheten om grunnrente og normpris er gode mekanismer for å beskatte næringsaktører. Fra et kvalitativt perspektiv kan det være nyttig å samarbeide med relevante aktører gjennom casestudier, intervjuer eller undersøkelser. Dette vil kunne gi bredere innsikt i næringen og implikasjoner grunnrentemodell har på interessenter i næringen.

6. Litteraturliste:

Advokatfirmaet Schjødt AS (2023). *Høringsuttalelse - Grunnrenteskatt på havbruk*. Tilgjengelig fra:

<https://www.regjeringen.no/no/dokumenter/horing-grunnrenteskatt-pa-havbruk/id2929159/?uid=78137287-2428-46ad-bf9e-8548c2a019d1>

Alm, J. (2014). Does an uncertain tax system encourage “aggressive tax planning”? *Economic Analysis and Policy*, 44(1), 30–38. <https://doi.org/10.1016/j.eap.2014.01.004>

Anker-Sørensen, L., & Schjelderup, G. (2018). Internasjonal skatteplanlegging – er åpenhet en utopi? *Nytt norsk tidsskrift*, 35(2), 121–137. <https://doi.org/10.18261/issn.1504-3053-2018-02-03>

Bakke, J. T., Hopland, A. O. & Møen, J. (2019). *Profit shifting and the effect of stricter transfer pricing regulation on tax revenue**. (FOR 11/2019). Norges Handelshøyskole.

<https://openaccess.nhh.no/nhh-xmlui/bitstream/handle/11250/2620294/1119.pdf?sequence=1&isAllowed=y&fbclid=IwAR0YIji2AOsDqG06fYUetXGZ6Hdu-1a47Dr70ihAJfZJ76ewgTzEQ11EAWE>

Balsvik, R., Jensen, S., Møen, J. & Tropina, J. (2009). *Kunnskapstatus for hva økonomisk forskning har avdekket om flernasjonale selskapers internprising i Norge* (SNF RAPPORT NR. 11/09).

Samfunn og Næringslivsforskning. https://snf.no/media/kiohftli/r11_09.pdf

Bergsland, M. D. (2021). Refleksivitet i empirisk kvalitativ forskning på symbolske maktrelasjoner.

Norsk pedagogisk tidsskrift, 105(1), 42–54. <https://doi.org/10.18261/issn.1504-2987-2021-01-05>

Bratberg, Ø., (2021) *Tekstanalyse for samfunnsvitere* (3. Utg.) Cappelen Damm.

Brigham, A. M., & Moses, J. W. (2021). Den nye oljen. *Norsk statsvitenskapelig tidsskrift*, 37(1), 4–25.

<https://doi.org/10.18261/issn.1504-2936-2021-01-01>

Brodersen, R. B., Bråten, F. J., Reiersgaard, A., Slethei, K. & Ågotnes, K. (2007) *Tekstens autoritet: tekstanalyse og skriving i akademien*. Universitetsforlaget.

Brottveit, G., (2018). *Vitenskapsteori og kvalitative forskningsmetoder: Om å arbeide forskningsrelatert*. (1.utg). Gyldendal Akademisk.

Cermaq. (2022). *Verdikjeden fra fjord til bord*. Cermaq.no. <https://www.cermaq.no/v%C3%A5r-produksjon/verdikjeden>

European Commission, Directorate-General for Taxation and Customs Union, Floristean, A., Dyppel Weber, K., Bundgaard, J. (2016). *Study on structures of aggressive tax planning and indicators : final report*, Publications Office. <https://data.europa.eu/doi/10.2778/59284>

Fallan, L., Fallan, E. & Lund, T. (2021). *Innføring i skatterett: 2021-2022*. (39. utg.). Gyldendal akademisk.

Finansdepartementet. (2022). *Høringsnotat - Grunnrenteskatt på havbruk*. Regjeringen. <https://www.regjeringen.no/no/dokumenter/horing-grunnrenteskatt-pa-havbruk/id2929159/?expand=horingsnotater>

Fish Pool (2023). *Hørings svar fra Fish Pool ASA – Grunnrenteskatt på havbruk*. Tilgjengelig fra: <https://www.regjeringen.no/no/dokumenter/horing-grunnrenteskatt-pa-havbruk/id2929159/?uid=0f281352-438f-407d-ac92-5e49a4935dca>

Fish Pool. (2023, 7. januar). *New FAQ about Nasdaq salmon index*. <https://fishpool.eu/wp-content/uploads/2023/01/FAQ-Nasdaq-price-2023.pdf?fbclid=IwAR20O8u2wV76O19lgQ5G9oySEZefQ81UyYwOPRsz-Yh46EHjzc7pwZQ36Rc>

Fiskeridirektoratet. (2021, 8. juli). *Nøkkeltall for norsk havbruksnæring*. <https://www.fiskeridir.no/Akvakultur/Tall-og-analyse/Statistiske-publikasjoner/Noekkeltall-for-norsk-havbruksnaering>

Fiskeridirektoratet. (2022, 25. mai). *Nøkkeltall for norsk havbruksnæring*. <https://www.fiskeridir.no/Akvakultur/Tall-og-analyse/Statistiske-publikasjoner/Noekkeltall-for-norsk-havbruksnaering>

Flaaten, O. & Pham T.T.T. (2019). *Resource rent in aquaculture*. In J.O. Olausson (Ed.) Contributions in natural resource economics. Fagbokforlaget, Bergen, s. 103-136.

Folkvord, B. (2020). Skatterett i et nøtteskall. (1. utg.) Gyldendal akademisk.

Forskrift om fastsetting av normpris. (1976). *Forskrift om fastsetting av normpriser* (FOR-1976-06-25-5). Lovdata. https://lovdata.no/dokument/SF/forskrift/1976-06-25-5?fbclid=IwAR3Q6T47hpNLDX8RV6RHpq44NWsSDJYrpi2BvHhaOpb_njVgvk4R0Ct9D_A

Greaker, M. & Lindholt, L. (2019). *Grunnrenten i norsk akvakultur og kraftproduksjon fra 1984 til 2018*. (Rapport 2019/34). Statistisk sentralbyrå. <https://www.ssb.no/nasjonalregnskap-og-konjunkturer/artikler-og-publikasjoner/attachment/403220?ts=16e595d15d8&fbclid=IwAR1FTUUCrnbJMabznC5dGklrnuzEScPsfayjgUAYpS3ZWPGT7QD41V-4VU>

Greaker, M. & Lindholt, L. (2022). *Grunnrenten i norsk akvakultur og kraftproduksjon fra 1984 til 2018*. (Rapport 2022/23). Statistisk sentralbyrå. https://ssb.brage.unit.no/ssb-xmlui/bitstream/handle/11250/3004710/RAPP2022-23.pdf?sequence=1&isAllowed=y&fbclid=IwAR3yOVRfMVJBrVAhoF_kd81O81VzzEgIW1qbocX2zvCcoojycNYoUox2j5A

Grønmo, S., (2016). *Samfunnsvitenskapelige metoder*. (2. utg.) Vigmostad & Bjørke AS.

Hanlon, M., & Heitzman, S. (2010). A review of tax research. *Journal of Accounting & Economics*, 50(2), 127–178. <https://doi.org/10.1016/j.jacceco.2010.09.002>

Johansson, M. S. (2020). Tax. *Cambridge Encyclopedia of Anthropology*. <https://doi.org/10.29164/20tax>

Larsen, T. A., & Asche, F. (2011). Contracts in the Salmon Aquaculture Industry: An Analysis of Norwegian Salmon Exports. *Marine Resource Economics*, 26(2), 141–150. <https://doi.org/10.5950/0738-1360-26.2.141>

Lerøy Seafood Group (2023). *Høringssvar – Grunnrenteskatt på havbruk*. Tilgjengelig fra: <https://www.regjeringen.no/no/dokumenter/horing-grunnrenteskatt-pa-havbruk/id2929159/?uid=b91b74af-6c77-4f5c-8917-0727ca0a28f8>

Luckhaupt, H., Overesch, M., & Schreiber, U. (2012). The OECD Approach to Transfer Pricing: A Critical Assessment and Proposal. In *Fundamentals of International Transfer Pricing in Law and Economics* (s. 91–121). Springer Berlin Heidelberg. https://doi.org/10.1007/978-3-642-25980-7_6

Magnussen, H. B. L., & Olsen, S.-F. (2010). Internprising – erfaringer fra Sentralskattekontoret for storbedrifter. *Praktisk økonomi og finans*, 26(1), 56–63. <https://doi.org/10.18261/ISSN1504-2871-2010-01-06>

Matavulj, L. (2021). Calculation of transfer prices: Theoretical and practical implications on the result. *Ekonomika (Niš, Serbia)*, 67(1), 57–75. <https://doi.org/10.5937/ekonomika2101059M>

Maulidya, F., & Putranti, T. M. (2017). Evaluation of the Tax Allowance Facility in the Indonesian Fish Processing Industry. *Development and Society*, 46(3), 489–504. <https://doi.org/10.21588/dns/2017.46.3.005>

Meld. St.32 (1997-1998) *Om offentlighetsprinsippet i forvaltningen*. Justis- og beredskapsdepartementet. <https://www.regjeringen.no/no/dokumenter/stmeld-nr-32-1997-98-/id191621/?ch=4#kap4-3-5>

Misund, B. (2018). *Volatilitet i laksemarkedet*. *Samfunnsøkonomen*, 32(2), 41-54. https://samfunnsokonomene.no/app/uploads/2019/04/Samfunns%C3%B8konomen-nr-2-2018-2.pdf?fbclid=IwAR2r6yfsPQbfuujUf2GFifJagCgwB5igLP3q97fmVjNYdOLqmAO6_6hK1i8

Misund, B. (2022). *Kostnadsutvikling i oppdrett av laks og ørret: Hva koster biologisk risiko?* (41-2022, NORCE Helse og samfunn). Norges Forskningsråd. https://norceresearch.brage.unit.no/norceresearch-xmlui/bitstream/handle/11250/3034859/NORCE%20rapport%20nr.%2041-2022,%20H&S.pdf?sequence=10&fbclid=IwAR0hg-MvQ_Tuy7p-dNO_Is8DpERZ7OS6W-gplFurnUJ_Eo98nB7Cvv8xnl

Misund, B., Osmundsen, P., Tveterås, R., Folkvord, B., Nystøyl, R. & Rolland, K. H. (2020). *Grunnrenteskatt i havbruk – Et kunnskapsgrunnlag*. (Faglig sluttrapport/Rapport nr. 88). Universitet i Stavanger. https://www.researchgate.net/profile/Bard-Misund/publication/340047371_Grunnrenteskatt_i_havbruk_-

[Faglig sluttrapport/links/5feb7f27a6fdccdc816822a/Grunnrenteskatt-i-havbruk-Faglig-sluttrapport.pdf](#)

Mowi ASA. (2023). *Mowi – tillegg til høringsvar grunnrenteskatt på havbruk. Presiseringer om normpris*. Regjeringen. <https://www.regjeringen.no/no/dokumenter/horing-grunnrenteskatt-pa-havbruk/id2929159/?uid=b582f734-56d9-4f94-abd1-ca0691fedd9d>

Mowi. (2022). *Salom Farming Industry Handbook*. Mowi. <https://mowi.com/wp-content/uploads/2022/07/2022-Salmon-Industry-Handbook-1.pdf>

Naas, H., Bruusgaard, C., Ilstad, K., Svensen, C. & Advokatfirmaet Thommesen AS. (2011). *Norsk internasjonal skatterett*. Universitetsforlaget AS.

Nasjonalt tverretatlig analyse- og etterretningssenter. (2021). *Havbruk og fiskeri – verdikjeder, ansvar, lovbrudd*. NTAES. <https://ntaes.no/fisk/NTAES%20Havbruk%20og%20fiskeri%20%E2%80%93%20verdikjeder,%20ansvar,%20lovbrudd.pdf>

Nettverk fjord- og kystkommuner. (2023). *Høringsuttalelse fra nettverk fjord- og kystkommuner - grunnrenteskatt på havbruk*. Tilgjengelig fra: <https://www.regjeringen.no/no/dokumenter/horing-grunnrenteskatt-pa-havbruk/id2929159/?uid=f8235510-c400-4239-8960-a0de409a45df>

Nordeng, S. A., & Sanderud, A. R. (2014). Overskuddsflytting ved internprismanipulasjon i norske flernasjonale foretak. *Praktisk økonomi og finans*, 30(1), 65–70. <https://doi.org/10.18261/ISSN1504-2871-2014-01-08>

Norges sjømatråd. (2019, 7. januar). *Sjømateksport for 99 milliarder i 2018*. <https://seafood.no/aktuelt/nyheter/sjomateksport-for-99-milliarder-i-2018->

NOU 2008: 16. (2008). *Om foretaksstyring og tiltak mot manipulering av finansiell informasjon*. Finansdepartementet.

NOU 2019: 16. (2019). *Skattlegging av vannkraftverk*. Finansdepartementet.

NOU 2019: 18. (2019). *Skattlegging av havbruksvirksomhet*. Finansdepartementet.

NOU 2022: 20. (2022). *Et helhetlig skattesystem*. Finansdepartementet.

NOU 2023: 3. (2023). *Mer av alt – raskere*. Olje- og energidepartementet.

Nærings- og fiskeridepartementet. (2021, 11. oktober). *Norsk havbruksnæring*. Regjeringen.

https://www.regjeringen.no/no/tema/mat-fiske-og-landbruk/fiskeri-og-havbruk/1/oppdrettslaksen/Norsk-havbruksnaring/id754210/?fbclid=IwAR1yOsBexWnc_wlnwOY2b5FzpbwKr4tXXBCdEHhz8ZZR7mUIXdmvMqQo7sM

OECD. (2022). *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2022*. OECD Publishing, Paris. <https://doi.org/10.1787/0e655865-en>

Offl. (2006). *Lov om rett til innsyn i dokument i offentlig verksemd*. LOV-2006-05-19-16. Lovdata. <https://lovdata.no/dokument/NL/lov/2006-05-19-16>.

Ot.prp. nr.62 (2006-2007). *Om lov om endringer i skattelovgivningen (internprising)*. Det kongelige finansdepartement. <https://www.regjeringen.no/contentassets/6e4a4c447d5749afbb98d518f5af19d7/no/pdfs/otp200620070062000dddpdfs.pdf>

Petroleumspriserådet. (2022, 16. juni). *Normpriser for råolje utvunnet på norsk sokkel i 1. kvartal 2022*. Regjeringen. <https://www.regjeringen.no/contentassets/8ccca86020534bb79c63cce89f9ef53e/np-1q-2022-enderlige-normpriser.pdf>

Prop. 1 LS (2021-2022). *Skatter, avgifter og toll 2022*. Det kongelige finansdepartement. <https://www.regjeringen.no/contentassets/2ff0f9726e634c0ba49ccc600bac5140/no/pdfs/prp202120220001ls0dddpdfs.pdf?fbclid=IwAR21nbak1oFf6xUa6zGnDtpj9HvHNCXOMzMRwOyFj-1TGQhdmzv8KAZNI64>

Prop. 88 LS (2021-2022). *Omlægging av særskatten for petroleumsvirksomhet til en kontantstrømskatt (endringer i petroleumsskatteloven mv.)*. Det kongelige finansdepartement. <https://www.regjeringen.no/contentassets/0269058296324f8fa24d8b8918bdfe85/no/pdfs/prp202120220088000dddpdfs.pdf>

Regjeringen. (2022, 28. juni). *Kva er ei høyring?*. Regjeringen.no.

<https://www.regjeringen.no/no/dokument/hoyringar/kva-er-ei-hoyring/id2459635/>

Saghaug, P., Strand, V., & Vea, E. (2011). Internprising i store norske foretak anno 2009 – Markeds- eller kostnadsbaserte priser? *Praktisk økonomi og finans*, 26(4), 65–74.

<https://doi.org/10.18261/ISSN1504-2871-2010-04-09>

Schuster, P. (2015). Market-Based Transfer Prices. In *Transfer Prices and Management Accounting* (s. 15–22). Springer International Publishing AG. https://doi.org/10.1007/978-3-319-14750-5_3

Sjømat Norge. (2023). *Høringssvar – Høringsnotat grunnrenteskatt på havbruk*.

<https://www.regjeringen.no/no/dokumenter/horing-grunnrenteskatt-pa-havbruk/id2929159/?uid=b9cf981f-4106-4f3d-b04f-254c53a39706>

Skattedirektoratet. (2023). *Grunnrenteskatt på havbruk - Skattedirektoratets høringsuttalelse*.

Tilgjengelig fra: <https://www.regjeringen.no/no/dokumenter/horing-grunnrenteskatt-pa-havbruk/id2929159/?uid=f15adb39-f4ef-44aa-a17a-ba06d8f8c01b>

Sktl. (1999) *Lov om skatt av formue og inntekt* (LOV-1999-03-26-14). Lovdata.

<https://lovdata.no/dokument/NL/lov/1999-03-26-14>

Staksrud, E., Kolstad, I., ... Enebakk, V. (2021) *Forskningsetiske retningslinjer for samfunnsvitenskap og humaniora*. (5. Utg). Forskningsetiske komiteer.

URL:<https://www.forskningsetikk.no/globalassets/dokumenter/4-publikasjoner-som-pdf/forskningsetiske-retningslinjer-for-samfunnsvitenskap-og-humaniora>

Statistisk sentralbyrå. (2023). 07371: Nøkkeltall for ikke-finansielle aksjeselskaper, etter næring (SN2007), statistikkvariabel og år. Driftsmargin (prosent) 2011-2021 Alle næringer [Statistikk].

<https://www.ssb.no/statbank/table/07371/>

Thagaard, T., (2018) *Systematikk og innlevelse: En innføring i kvalitative metoder*. (5. Utg) Vigmostad & Bjørke.

Tveterås, R., Reve, T., Haus-Reve, S. Misund, B. & Blomgren, A. (2019). *En konkurransedyktig og kunnskapsbasert havbruksnæring*. Sjømat Norge. https://sjomatnorge.no/wp-content/uploads/2019/08/BI_2019_En-konkurransedyktig-og-kunnskapsbasert-havbruksn%C3%A6ring.pdf

Whitaker, S. C. (2012). *Mergers & acquisitions integration handbook: helping companies realize the full value of acquisitions (1st edition.)*. Wiley.

Widerberg, K. (2001). *Historien om et kvalitativt forskningsprosjekt*. Universitetsforlaget.

Zimmer, F. (1991). *Hovedlinjer i skattereformen*. Lov og rett, 30(10), 579–624. <https://doi.org/10.18261/ISSN1504-3061-1991-10-02>

Zimmer, F. (2018). *Lærebok i skatterett*. (8. utg.). Universitetsforlaget Oslo.

Ørnholt-Johansson, G., Frosch, S. & Jørgensen, M. (2017) *Variation in some quality attributes of Atlantic salmon fillets from aquaculture related to geographic origin and water temperature*. *Aquaculture*, Vol.479, s.378-383. <http://dx.doi.org/10.1016/j.aquaculture.2017.06.016>

Åndsverkloven. (2018) *Lov om opphavsrett til åndsverk*. (LOV-2018-06-15-40). Lovdata. <https://lovdata.no/dokument/NL/lov/2018-06-15-40>

Nasdaq. (2017). *The nasdaq salmon index*. NqSalmon-annual-summary-2016. Nasdaq. <https://www.nasdaq.com/docs/NQSALMON-Annual-Summary-2016.pdf>

7. Vedlegg

7.1 Vedlegg 1 – Utvalgte aktører som er brukt i analysen

7.2 Vedlegg 2 – Oversikt over aktører

7.3 Vedlegg 3 – Oversikt over havbruksnæringens plassering i Norge

7.4 Vedlegg 4 – Driftsmargin

7.5 Vedlegg 5 – Vurdering av kilder