



Greining á tilteknum þáttum vegna skattlagningar/gjaldtöku í tengslum við orkuframleiðslu á Íslandi og í Noregi

Háskólinn á Bifröst

Rannsóknasetur í byggða- og sveitarstjórnarmálum

Skýrsla RBS



**HÁSKÓLINN
Á BIFRÖST**

Mars 2023

ISSN: 2988-8476

Kjartan Broddi Bragason

Vífill Karlsson

Efnisyfirlit

Myndir	3
Tölur	3
1 Niðurstöður í stuttu máli	4
2 Inngangur	5
3 Staðan á Íslandi varðandi skattlagningu af fyrirtækjum í orkuframleiðslu	6
4 Staðan í Noregi varðandi skattlagningu af þarlendum fyrirtækjum í orkuframleiðslu	10
4.1 Almennt um skatta á orkuframleiðslu í Noregi	10
4.2 Sameiginlegur orkumarkaður	11
4.3 Aðeins um auðlindarentu og auðlindaskatt	11
4.4 Skattflokkar, gjaldstofnar og aðrar kvaðir	11
4.5 Tekjuskattur	13
4.6 Fasteignaskattar	13
4.7 Auðlindarentuskattur	14
4.8 Raforkuskattur	15
4.9 Leyfisgjöld	16
4.10 Forkaupsréttur	16
5 Samanburður á stöðunni í Noregi og á Íslandi	18
5.1 Auðlindarentuskattar	18
5.2 Fasteignaskattar	19
5.3 Raforkuskattar	20
5.4 Tekjuskattar	20
5.5 Leyfisgjöld	20
5.6 Forkaupsréttur	20
5.7 Forsendur dregnar saman	21
5.8 Niðurstöður	21
6 Viðauki	23
Heimildaskrá	24

Myndir

Mynd 3.1. Skattar orkufyrirtækja og skipting þeirra frá ári til árs á rekstrartímabilinu 2018-2021.....	8
Mynd 3.2. Skattar orkufyrirtækja. Hlutfallsleg skipting þeirra á rekstrartímabilinu 2018-2021.....	9
Mynd 4.1. Skipting skatta á milli ríkis og sveitarfélaga í Noregi	12
Mynd 5.1. Skattar frá ári til árs sem orkufyrirtæki á Íslandi þyrftu að greiða eftir norskum lögum árin 2018-2021	19
Mynd 5.2. Skipting skatta sem orkufyrirtæki á Íslandi þyrftu að greiða eftir norskum lögum árin 2018-2021	21
Mynd 5.3. Skattar frá ári til árs sem orkufyrirtæki á Íslandi þyrftu að greiða eftir norskum lögum árin 2018-2021	22

Töflur

Tafla 3.1. Viðfangsefni fasteignamats á Íslandi.....	7
Tafla 3.2. Skattar sem orkufyrirtæki á Íslandi hafa greitt árin 2018-2021	8
Tafla 5.1. Skattategundir sem orkufyrirtæki þurfa að greiða á Íslandi og í Noregi	18
Tafla 5.2. Skattar sem orkufyrirtæki á Íslandi þyrftu að greiða eftir norskum lögum árin 2018-2021.....	19
Tafla 6.1. Sjóðstreymisskattur (n. kontantströmskatt)	23

1 Niðurstöður í stuttu máli

Megin niðurstöður skýrslunnar eru eftirfarandi:

- Orkufyrirtæki hafa verið skattlögð eins og önnur fyrirtæki á Íslandi. Í samantektinni yfir skatta á þau var eingöngu horft til tekjuskatta og fasteignaskatta, þó svo virðisaukaskatti og tryggingagjaldi hefði mátt bæta við. Þeim var sleppt vegna þess að virðisaukaskattur nettast að mestu leyti út og báðum sleppt í sambærilegri norskri úttekt og samanburðurinn því nákvæmari að þessu leyti.
- Á árunum 2018-2021 greiddu íslensk orkufyrirtæki alls rúma 30 ma.kr. eða tæpa 7,5 ma.kr. að jafnaði árlega.
- Ríkissjóður fékk 79% af því og sveitarfélög 21%.
- Norsk orkufyrirtæki eru skattlögð á annan hátt en önnur norsk fyrirtæki og á annan hátt en íslensk orkufyrirtæki. Þau greiða 1) tekjuskatta, 2) fasteignaskatta, 3) auðlindarentuskatta, 4) raforkuskatta, 5) leyfisgjald, ennfremur 6) veita sveitarfélögum forkaupsrétt að orku á verði sem hefur á umliðnum árum verið umtalsvert undir markaðsverði. Í Noregi hafa ríki og sveitarfélög skipt sköttum af orkufyrirtækjum nokkuð jafnt á milli sín.
 - Norsk orkufyrirtæki greiða arð til sinna hluthafa og hafa gert í a.m.k. þrjá áratugi. Hann er meiri heldur en þeir skattar sem þau greiða ef marka má tölur s.l. þriggja ára.
- Ef norskum skattareglum hefði verið beitt á íslensk orkufyrirtæki árin 2018-2021:
 - Hefðu skattar á þau verið tæplega þrefalt hærri og 13,6% af rekstrartekjum þeirra í stað 4,3%.
 - Hefði skiptingin á milli ríkis og sveitarfélaga verið þannig að ríkissjóður hefði fengi rúmlega þriðjung. Í Noregi hefur skiptingin verið nokkuð jöfn á milli ríkis og sveitarfélaga en ástæðan fyrir þessum mun á milli landanna felst aðallega í neikvæðum auðlindarentuskattstofni hér á landi og sem veitir orkufyrirtækjum rétt á endurgreiðslu úr ríkissjóði sem skatthlutfalli nemur.
 - Hefðu skatttekjur ríkissjóðs hækkað um 36% og sveitarfélaga rúmlega 800%.

2 Inngangur

Í meðfylgjandi greinargerð er fjallað um eftirfarandi atriði eins og þau koma fram í verklýsingu á milli Háskólans á Bifröst (verksala) og Umhverfis-, orku- og loftslagsráðuneytisins (verkkaupa).

A. Staðan á Íslandi varðandi skattlagningu af fyrirtækjum í orkuframleiðslu.

Verkefnið felst í því að gera grein fyrir hvernig fyrirtæki í orkuframleiðslu hafa almennt verið skattlögð samkvæmt íslenskum lögum og reglum, hverjar séu heildarskattgreiðslur og skattgreiðslur sem hlutfall af tekjum, ásamt því að greina hvernig umræddar heildarskattgreiðslur skiptast á milli ríkis og sveitarfélaga s.l. 4 ár.

B. Staðan í Noregi varðandi skattlagningu af þarlandum fyrirtækjum í orkuframleiðslu.

Verkefnið felst í að gera grein fyrir hvernig fyrirtæki í orkuframleiðslu í Noregi hafa verið skattlögð samkvæmt þarlandum lögum og reglum með áherslu á: 1) fasteignaskatt (eiendomsskatt), 2) raforkuskatt (naturressursskatt), 3) auðlindarentuskatt ofan á tekjuskatt (grunnrenteskatt) og 4) tekjuskatt (inntektsskatt).

C. Samanburður á stöðunni á Íslandi og í Noregi.

Verkefnið felst í að greina hvað framangreindar reglur sem settar hafa verið í Noregi myndu hafa í för með sér fyrir skattlagningu íslenskra fyrirtækja í orkuframleiðslu, ef sambærilegar reglur væru teknar upp hérlendis bæði gagnvart ríki og sveitarfélögum.

Til að bera saman stöðuna á Íslandi og í Noregi hefur B liður hér að ofan tekið breytingum. Fyrir utan þá skatta sem þar koma fram er einnig fjallað um svokallaðan “Forkaupsrétt/Þvingaða sölu” (n. konsesjonskraft) og “Leyfisgjöld” (n. konsesjonsavgift). Þetta er gert þar sem grundvöllur þeirra skatta/gjalda sem lögð eru á orkufyrirtæki í Noregi eru í sumum tilfellum innbyrðis háð og því nauðsynlegt að taka tillit til þessara atriða til að draga fram á heildstæðan og samanburðarhæfan hátt hvernig innlend orkufyrirtæki yrðu skattlögð ef norsku reglurnar yrðu heimfærðar hér óbreyttar.

Þá fæst ennfremur betri mynd af tekjudreifingu milli ríkis og sveitarfélaga þegar þessum sköttum/gjöldum eru gerð skil.

Við vinnslu greinargerðarinnar er einkum stuðst við skýrsluna “Skattleggning af vannkraftverk”¹ sem kom út árið 2019 en í henni er farið yfir öll helstu atriði sem snúa að skattlagningu orkuframleiðslu í Noregi. Að auki var stuðst við fjölda annarra heimilda og finna má tilvitnanir í þær í neðanmálsgreinum og/eða í heimildaskrá.

Atvinnugreinin orkufyrirtæki var skilgreind hér sem öll fyrirtæki sem framleiða raforku, flytja hana, dreifa og selja. Einnig voru hitaveitur teknar með. Þetta eru því atvinnugreinanúmerin 35.11.0, 35.12.0, 35.13.0, 35.14.0 og 35.30.0.

Greiningin byggir á tölum sem Skatturinn ásamt og Húsnæðis- og mannvirkjastofnun (HMS) veittu. Allar tölur yfir íslensk orkufyrirtæki komu frá Skattinum en tölur yfir fasteignaskatta þeirra fengust hjá HMS.

¹(Sanderud et al., 2019), skýrsla skoðuð í febrúar og mars 2023:

<https://www.regjeringen.no/contentassets/150e7a43e786456cab856213b03985ea/no/pdfs/nou201920190016000dddpdfs.pdf>

3 Staðan á Íslandi varðandi skattlagningu af fyrirtækjum í orkuframleiðslu

Skattar og gjöld á fyrirtæki í orkuframleiðslu eru ekki frábrugðin skattlagningu fyrirtækja almennt. Þannig ákvarðast tekjuskattsstofn lögaðila sem tekjur að frádregnum þeim rekstrarkostnaði sem er heimilaður. Félagsformið ræður tekjuskattshlutfalli en skráð hlutafélög og einkahlutafélög bera sama tekjuskatt. Önnur rekstrarform eins og samlagshlutafélög, gagnkvæm váttryggingar- og ábyrgðarfélög, kaupfélög og samvinnufélög og samvinnufélagasambönd bera einnig sama tekjuskatt. Núgildandi tekjuskattshlutfall er 20%.

Á allar fasteignir eru árlega lögð fasteignagjöld, nema þær séu undanþegar með lögum eins og til dæmis kirkjur og bænahús. Eigandi fasteignar á hverjum tíma ber ábyrgð á greiðslu fasteignagjaldanna. Um hugtakið fasteign segir í lögum nr. 40/2002: *“Fasteign samkvæmt lögum þessum telst vera afmarkaður hluti lands, ásamt eðlilegum hlutum þess, lífrænum og ólífrænum, og mannvirki sem varanlega eru við landið skeytt. Með fasteign er einnig átt við eignarhluta í húsi eða öðru mannvirki sem skiptist í fleiri en einn slíkan.”*

Núgildandi reglur kveða á um að raforkufyrirtæki greiði fasteignaskatta af orkumannvirkjum sem og af sumum vatnsréttindum.

Í lögum nr. 6/2001 um mat og skráningu fasteigna segir að rafveitur, línur til flutnings raforku ásamt burðarstólpum og spennustöðvum séu undanþegar fasteignamati. Nánar er fjallað um þessi atriði í skýrslu starfshóps sem átti að finna leiðir til skattlagningar á mannvirki sem framleiða og flytja orku og eru ekki skattskyld í gildandi lögum². Starfshópurinn náði ekki að koma sér saman um sameiginlega niðurstöðu.

Almennt er hægt að skipta fasteignasköttum í þrjá flokka:

- A-skattflokkur er á bilinu 0,175% til 0,625% af fasteignamati samkvæmt Sambandi íslenskra sveitarfélaga. Hér undir falla íbúðir og íbúðarhús ásamt lóðarréttindum, jarðeignir og erfðafestulönd í dreifbýli, fasteignir á bújörðum sem tengdar eru landbúnaði, öll hlunnindi, hesthús og sumarbústaðir ásamt lóðarréttindum.
- B-skattflokkur er 1,32% af fasteignamati. Undir þennan flokk falla sjúkrastofnanir samkvæmt lögum um heilbrigðisþjónustu, skólar og leikskólar, heimavistir, íþróttahús og bókasöfn.
- C-skattflokkur er á bilinu 0,4% til 1,65% af fasteignamati. Undir þennan flokk falla allar aðrar fasteignir. Hér má nefna atvinnuhúsnæði (iðnaðar-, skrifstofu- og verslunarhúsnæði), fiskeldismannvirki, veiðihús og ferðaþjónustumannvirki.

Í C-flokk fasteignaskatta falla orkumannvirki til raforkuvinnslu. Ágreiningur hefur staðið um hvernig meta skuli vatnsréttindi til fasteignamats sem og vindmyllur³.

Almennt hefur framkvæmdin verið sú að stöðvarhús eru metin að hluta til fasteignamats, að undanskyldum hverflum og þeim hluta bygginga sem eru fyrir neðan þá. Stíflur, vatnsréttindi og varnargarðar eru undanþegin fasteignamati.

Í meðfylgjandi töflu sem Þjóðskrá Íslands vann vegna skýrslu starfshóps um skattlagningu orkumannvirkja og vitnað er til hér að framan er yfirlit yfir þau mannvirki sem eru þegar skráð og sem hægt væri að skrá og skattleggja.

² (Benónýsson et al., 2021), skýrsla skoðuð í mars 2023 á: <https://orkusveitarfelog.is/wp-content/uploads/2012/12/Skattlagning-orkumannvirkja-sem-ekki-eru-skattskyld.pdf>

³ (Bjarnason, 2020), frétt skoðuð í mars 2023 á: https://www.mbl.is/frettir/innlent/2020/09/27/sveitarfelog_herja_a_orkufyrirtaeki/

Tafla 3.1. Viðfangsefni fasteignamats á Íslandi
Mynd Reykjavík Economics (2022, bls. 18)

	<u>Skráð hjá Þjóðskrá</u> <u>Íslands</u>	<u>Fasteignamat</u> <u>Þjóðskrá Íslands</u>	<u>Mögulegt í skráningu</u> <u>á mati</u>
<u>Framleiðsla</u>			
Lón	Nei	Nei	Nei
Stíflur	Nei	Nei	Já
Borholur	Nei	Nei	Já
Vatnspípur og göng	Nei	Nei	Já
Stöðvarhús	Já, húsin	Já, húsin	Já, húsin
Aflstöð/afvlélar	Nei	Nei	Nei
<u>Flutningar</u>			
Spennustöðvar	Já, húsin	Já, húsin	Já, húsin
Spennivirki	Nei	Nei	Já
Línur og mastur	Nei	Nei	Já, t.d. Kv+
Jarðstrengir	Nei	Nei	Já, t.d. Kv+
<u>Réttindi og hlunnindi</u>			
Vatnsréttindi	Já að hluta	Já að hluta	Já
Jarðhitaréttindi/hlunnindi	Já	Já	Já
Vindorkuréttindi/hlunnindi	Nei	Nei	Já

Í dómi hæstaréttar nr. 22/2015 var úrskurðað að meta skyldi vatnsréttindi á Jökulsá á Dal⁴ til fasteignamats. Í dómnum segir m.a.: „Samkvæmt því sem hér var rakið og að gættri þeirri niðurstöðu sem komist var að hér að framan um að skrá beri vatnsréttindi stefnda í Jökulsá á Dal í fasteignaskrá og virða til mats eftir því sem nánar er kveðið á um í lögum nr. 6/2001 og 4. mgr. 5. gr. reglugerðar nr. 406/1978 getur krafa stefnda um ógildingingu úrskurðar innanríkisráðuneytisins ekki náð fram að ganga af þeirri ástæðu að tilvitnað reglugerðarákvæði skorti lagastoð.“

Vatnsréttindi á Jökulsá á Dal eiga samkvæmt þessu að vera metin til fasteignamats. Ágreiningur er uppi um hvort að vatnsréttindi eigi að falla í C eða A flokk fasteignaskatta. Hér verður ekki fjallað sérstaklega um þann ágreining sem uppi er og þrátt fyrir að sjö ár séu liðin frá því að Hæstiréttur dæmdi að meta skyldi vatnsréttindi Jökulsár á Dal til fasteignamats hefur öðrum sveitarfélögum ekki tekist að fá mat á vatnsréttindum eða jarðhitaréttindum virkjana.

Raforka og dreifing hennar ber 24% virðisaukaskatt meðan sérmæld raforka til húshitunar ber 11% virðisaukaskatt. Innlend raforkuframléiðsla er að megninu til nýtt til framleiðslu á vörum til útflutnings (áli). Útflutningur er undanþeginn virðisaukaskatti og er þessu atriði því ekki gerð nánari skil í þessari samantekt.

Segja má að tryggingagjald sé líka ákveðin skattlagning á fyrirtæki hérlendis þó svo því sé ætlað að standa á undir atvinnuleysisbótum. Atvinnuleysisbætur í mörgum öðrum þjóðríkjum eru oft fjármagnaðar með sköttum ríkissjóða. Samt var ákveðið að sleppa því hér eins og í sambærilegri norski úttekt sem horft var til.

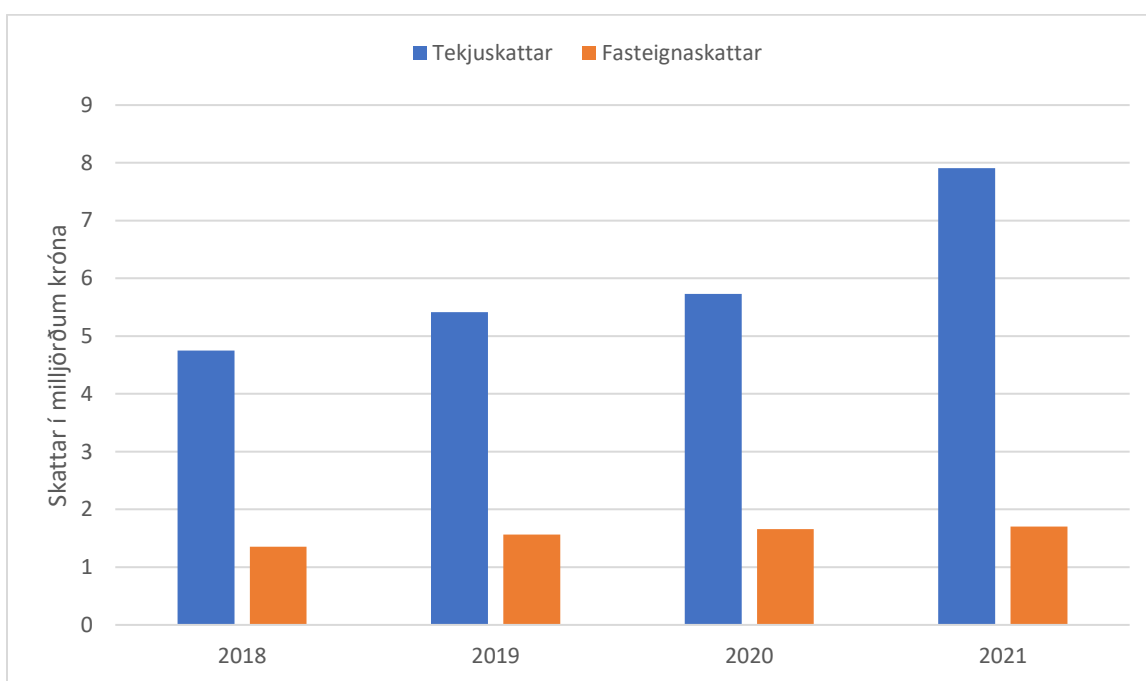
Skattar sem orkufyrirtæki greiddu voru rúmlega 30 ma.kr. á rekstrarárunum 2018-2021 eða að jafnaði tæpar 7,5 ma.kr. á ári (Tafla 3.2). Rekstrartekjur þessarar atvinnugreinar voru 692,5 ma.kr. og skattarnir því um 4,3% af því.

⁴ (Clausen, 2015), heimasíða Hæstaréttar Íslands, skoðuð í mars 2023 á: <https://www.haestirettur.is/default.aspx?pageid=347c3bb1-8926-11e5-80c6-005056bc6a40&id=52dca9e5-5f37-4457-a815-0089cddd40b>

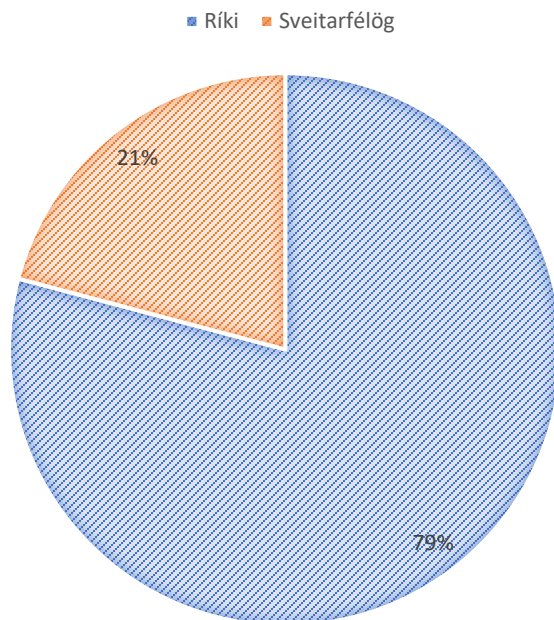
Tafla 3.2. Skattar sem orkufyrirtæki á Íslandi hafa greitt árin 2018-2021
Tölur Skattsins og HMS

Skattar	Ársmeðaltöl	Samtals 2018-2021
Fasteignaskattar	1.569.715.467	6.278.861.868
Tekjuskattar	5.950.587.299	23.802.349.196
Skattar alls	7.520.302.766	30.081.211.064
Samtals ríki	5.950.587.299	23.802.349.196
Samtals sveitarfélög	1.569.715.467	6.278.861.868
Rekstrartekjur orkufyrirtækja	173.139.785.617	692.559.142.467
Skattar alls / Rekstrartekjur	4,3%	4,3%

Myndræn framsetning á sköttunum frá ári til árs bendir til þess að tekjuskattar á orkufyrirtæki hafi hækkað mikið (Mynd 3.1). Þegar þessi breyting var reiknuð kom í ljós að tekjuskattar höfðu hækkað um 66% á þessum árum á meðan rekstrartekjur þeirra jukust um 19%. Fasteignaskattar hækkuðu um 26% og rekstrartekjur.



Mynd 3.1. Skattar orkufyrirtækja og skipting þeirra frá ári til árs á rekstrartímabilinu 2018-2021
Tölur Skattsins og HMS



Mynd 3.2. Skattar orkufyrirtækja. Hlutfallsleg skipting þeirra á rekstrartímabilinu 2018-2021.
Byggt á tölum Skattsins og HMS

Við nánari rýni kom í ljós að ríkið fékk 79% af þessum sköttum á meðan sveitarfélög fengu um 21% þeirra (Mynd 3.2).

Þess má geta að hér hefði mátt taka tryggingagjald með en því sleppt eins og áður sagði. Tryggingagjaldið var um 1,4 ma.kr. að jafnaði árin 2018-2021 og þá hefðu skattar á orkufyrirtæki verið 5,1% af heildartekjum og hlutur ríkisins 81% en ekki 79% á móti sveitarfélögunum. Einnig skal það nefnt að sveitarfélög fengu óbeint útsvarstekjur vegna starfsemi orkufyrirtækja í gegnum launagreiðslur til starfsmanna upp á samtals tæpa 11,5 ma.kr. á umræddu tímabili sem er tæpur helmingur þeirra tekjuskatta sem fyrirtækin greiða. Á þennan hátt fær síðan ríkið tekjuskatt af tekjum starfsmannanna líka en þarna er umfjöllunin farin að snúast um margfeldisáhrif orkufyrirtækja gagnvart hinu opinbera og var skýrsluhöfundum ekki ætlað að meta þau.

4 Staðan í Noregi varðandi skattlagningu af þarlandum fyrirtækjum í orkuframleiðslu

Saga vatnsorku í Noregi hófst þegar í lok nítjándu aldar þegar Sam Eyde tryggði sér leyfi til að virkja í sveitarfélaginu Telemark. Tilgangurinn var að nýta þá ógnarkrafta sem fallvötnin búa yfir til að framleiða raforku til iðnaðar. Þegar árið 1891 var fyrsti bærinn, Hammerfest, lýstur með rafmagni og í kjölfarið Osló og 1911 var Vemork virkjað og varð þá stærsta vatnsaflsvirkjun í heimi.

Þessi vegferð varð upphafið að stofnun fyrirtækjanna ELKEM og Norsk Hydro.

Á næstu áratugum bættust virkjanir við en stærstu áfangarnir komu fyrst eftir seinna stríð og var uppsett afl um 3 GW í kringum 1950 en hefur aukist jafnt og þétt síðan og var komið í um 27 GW um 1990.

Opinberir aðilar eru lang stærstu eigendur að virkjunum í Noregi en ríki, sveitarfélög og fylki eiga um 93.3% af uppsettu afli.

Framleiðslugeta norskra vatnsaflsvirkjana⁵ er í dag um 135 TWh/a en talið er að tæknilega/hagrænt sé hægt að virkja allt að 216 TWh/a miðað við tiltekna forsendur um stofnkostnað.

4.1 Almennt um skatta á orkuframleiðslu í Noregi

Samspil skatttekna ríkis, fylkja og sveitarfélaga á árum áður gerði það að verkum að skattakerfið var flókið og ógegnsætt. Í grunninn voru veltuskattar mikilvægari en skattar af afkomu og mismunuðu jafnvel fyrirtækjum eftir eignarhaldi en samhliða tryggðu þeir sveitarfélögum, þar sem virkjanir voru, skatttekjur. Með skýrslu Rödseth-nefndarinnar frá 1992, "Skatt paa kraftselskab",⁶ var lagður grunnur að kerfisbreytingu á þeim reglum sem gilt höfðu og tóku ný skattalög gildi í byrjun árs 1997.

Markmið með breytingunum voru margþætt en leiðarstefið var að gera grunnþættina skýrari með áherslu á að gera umhverfinu hærra undir höfði. Meginbreytingar fólust síðan í að hluti auðlindaarðsins rynni til samfélagsins. Auka átti jafnræði og hlutleysi skattareglna gagnvart atvinnugreinun, eignarhaldi og félagsformi. Skattar yrðu meira háðir afkomu og minna umsvifum eða veltu. Ennfremur að skýra skattstofninn og skilgreina betur en eldri reglur höfðu tilgreint. Þá átti að tryggja sveitarfélögum stöðugar og fyrirsjáanlegar tekjur. Með þessum breytingum yrði skattlagning aðlöguð að því markaðshagkerfi sem tekið hafði verið upp en jafnframt að skattleggja þá sérstöðu sem nýting vatnsorkunnar felur í sér. Breytingarnar áttu ekki að leiða til aukinnar skattheimtu.

Í skýrslunni "Skattlegging av vannkraftverk" sem kom út 2019 og áður hefur verið vitnað til segir um megintilgang verkefnisins á bls. 15:

"Hovedoppgaven til utvalget er å vurdere om dagens vannkraftbeskatning hindrer gjennomføring av samfunnsøkonomisk lønnsomme vannkraftinvesteringer. Dette tilsier en omlegging av dagens ordninger med større vekt på nøytral grunnrenteskatt og mindre vekt på konsesjonskraft, konsesjonsavgift og eiendomsskatt. En ønsket fordeling av kraftinntekter mellom staten, kommuner og fylkeskommuner, bør ivaretas gjennom egne ordninger for omfordeling, og ikke ved bruttoavgifter som svekker selskapes investeringsintensiv."

⁵ [Hvor mye kraft kan vi få ved oppgradering og utvidelse av kraftverkene? - NVE](#)

⁶ (Stortinget, 2023), Heimasíða Norska þingsins, þar sem fjárhagsnefnd fjallaði um skattlagningu á orkufyrirtæki, skoðuð í mars 2023 á: <https://www.stortinget.no/no/Saker-og-publikasjoner/Publikasjoner/Innstillinger/Odelstinget/1995-1996/inno-199596-062/?lvi=0>

Þetta er hér tekið sérstaklega fram þar sem þær reiknireglur, sem í þessari samantekt eru notaðar til að heimfæra hvernig innlend orkufyrirtæki yrðu skattlögð miðað við norskar reglur, eru til endurskoðunar og ber að hafa það í huga við lestur þessarar samantektar. Síðasta haust boðaði ríkistjórn Noregs gagngera endurskoðun á núgildandi reglum með yfirskriftinni “*Overskuddene fra naturressursene skal fordeles bedre*”⁷. Þessar fyrirhuguðu breytingar eru ekki enn orðnar að lögum og verða þeim því ekki gerð skil hér. Megininntak þessara breytinga er að auka skatta á náttúruauðlindir eins og vatnsorku, sjókvíaeli og vindorku. Áætlaðar tekjur vegna skattabreytinga eru taldar nema um 33 ma.NOK á ári.

4.2 Sameiginlegur orkumarkaður

Raforkumarkaðir á Norðurlöndunum og í Eystrasaltsríkjunum eru í dag nátengdir. Áður fyrr voru þessir markaðir staðbundnir en í lok síðustu aldar hófst uppbygging sameiginlegs markaðar með tengingu raforkukerfa þvert á landamæri. Fyrst á milli Noregs og Svíþjóðar, seinna með tengingu við Finnland og Danmörku og síðan með tengingu við Baltnesku löndin. Markmiðið með þessum breytingum var afnám markaðshindrana (e. deregulation) með tilheyrandi aukinni samkeppni, auknu orkuöryggi og afhendingu. Á þessum sameiginlega markaði má finna ólíka orkugjafa eins og vatnsafl, kjarnorku, vindorku, varmaveitur og sólarcellur en raforkan gengur kaupum og sölum á Nordpool markaðnum⁸.

Svíþjóð og Finnland, líkt og Noregur, búa yfir miklum vatnsaflsauðlindum sem nýttar eru til orkuframleiðslu. Hins vegar er hlutur Norðmanna í vatnsaflsframleiðslu meiri og hann er að hluta til undir nánara regluverki en auðlindirnar í Svíþjóð og Finnlandi. Noregur hefur um langt skeið haft eigin skattareglur um vatnsorku og hið opinbera tekur hærri hluta af tekjuafganginum en á hinum Norðurlöndunum.

4.3 Aðeins um auðlindarentu og auðlindaskatt

Auðlindarentu má túlka sem árlegan arð sem stafar beint af náttúruauðseigninni sjálfri. Þetta er umframvirðið, reiknað út eftir að allur kostnaður og eðlileg ávöxtun fjármagns hafa verið tekin til athugunar. Það að náttúruauðlind sé til gefur ekki tilefni til auðlindarentu nema hægt sé að nýta hana sem uppsprettu efnahagslegra gæða og að sá virðisauki sem auðlindin skapar sé umfram allan framleiðslukostnað og eðlilega ávöxtun fjármagns að teknu tilliti til áhættu. Þessi renta getur tekið breytingum yfir tíma vegna utanaðkomandi aðstæðna, s.s. vegna tæknibreytinga eða breytinga á eftirspurnarhegðun neytenda. Vegna þessa er mikilvægt að viðhafa skynsamlega stjórn við nýtingu þeirra. Þetta á við um orkuauðlindir sem og aðrar náttúruauðlindir.

Í umfjöllun hér á eftir um auðlindarentuskatt, eins og hann er útfærður í Noregi, er fjallað aðeins nánar um skattlagningu náttúruauðlinda. Rétt er að vekja athygli á að vel hannaðir auðlindaskattar eiga ekki að letja – að öðru jöfnu – til fjárfestingar í arðbærum verkefnum⁹.

4.4 Skattflokkar, gjaldstofnar og aðrar kvaðir

Núverandi skattkerfi Noregs á orkufyrirtæki byggir á nokkrum grunnþáttum og er að mörgu leyti frábrugðið skattlagningu annarra greina. Hér verður gerð grein fyrir þeim helstu og jafnframt útskýrt á almennun nótum hvernig þeir eru reiknaðir.

Skipta má þessum þáttum með eftirfarandi hætti:

- a) Tekjuskattur
- b) Fasteignaskattur

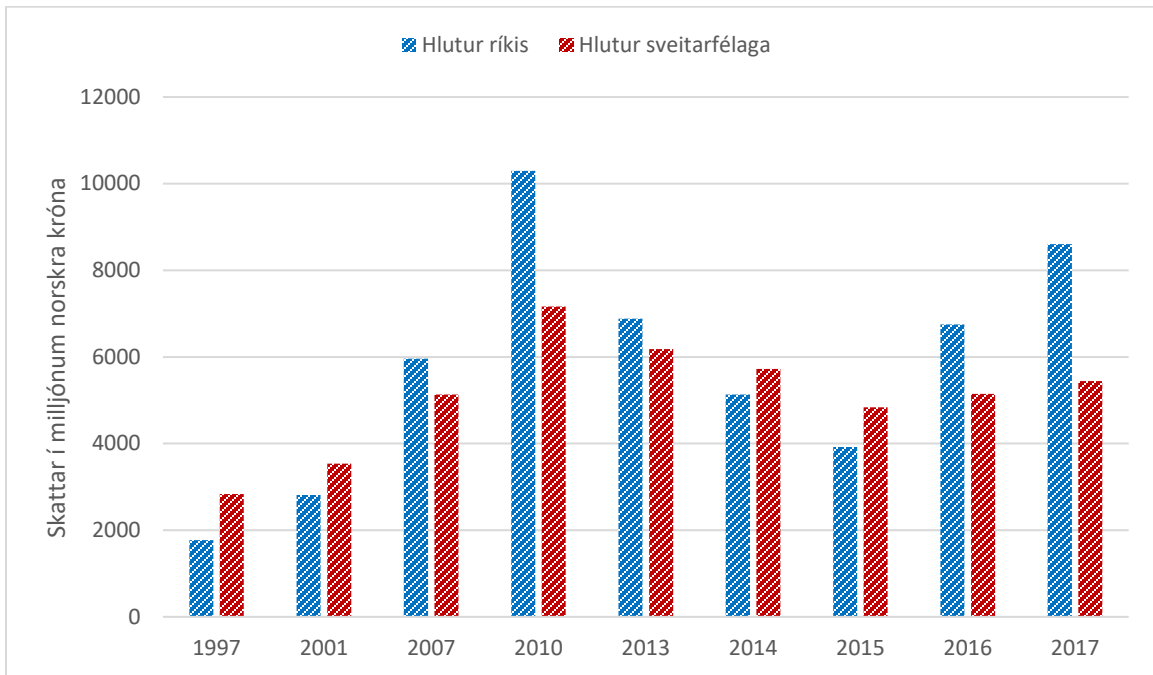
⁷ (Regjeringen, 2023), Heimasiða ríkisstjórnar Noregs þar sem fjallað er um hvernig hagnaði af náttúruauðlindum skulu dreifast betur innan samfélagsins, skoðuð í mars 2023 á: <https://www.regjeringen.no/no/aktuelt/overskuddene-fra-naturressursene-skal-fordeles-bedre/id2929123/>

⁸ (Nordpool, 2023) Heimasiða Nordpool skoðuð í mars 2023: <https://www.nordpoolgroup.com/en/About-us/History/>

⁹ (Regjeringen, 2023) Heimasiða ríkisstjórnar Noregs skoðuð í mars 2023: <https://www.regjeringen.no/no/dokumenter/nou-2019-16/id2670343/>

- c) Auðlindarentuskattur¹⁰
- d) Raforkuskattur
- e) Forkaupsréttur
- f) Leyfisgjald

Að auki er lagður virðisaukaskattur á raforkusölu.



Mynd 4.1. Skipting skatta á milli ríkis og sveitarfélaga í Noregi
Tölur Sanderud og félaga (2019, bls. 75)

Skipting þessara skatta hefur á síðustu árum verið nokkuð jöfn á milli ríkis og sveitarfélaga með fáeinum undantekningum, sérstaklega 2010 og 2017 (Mynd 4.1). Takið eftir að hlutur sveitarfélaga er stöðugri yfir tíma en hlutur ríkisins (einkum ef horft er til tímabilsins 2013-2017).

Hér skal það tekið fram að orkufyrirtæki í Noregi greiða arð til hluthafa sinna og flest fyrirtækjanna eru í eigu hins opinbera. Það hafa þau gert í að a.m.k. þrjá áratugi. Sem dæmi þá greiddi fyrirtækið Statkraft rúma 9 milljarða norskra króna í arð á hverju ári á tímabilinu 2018-2022 en það fyrirtæki er með 35% af framleiðslugetu Norðmanna í raforku¹¹. Sú arðgreiðsla er u.þ.b. sama tala og heildarskattgreiðslur allra raforkuframleiðenda árið 2015 og 64% heildarskattgreiðslum árið 2017. Þarna er því um verulega fjármuni að ræða. Til samanburðar greiddi Landsvirkjun rúma 71 milljón USD í arð að jafnaði árin 2019-2022 eða um 9,7 ma.kr. miðað við kaupgengi USD 30. mars 2023. Það er 29% hærri tala en heildarskattgreiðslur orkufyrirtækja á tímabilinu 2017-2021 og því miklir fjármunir líka.

¹⁰ Frá og með tekjuárinu 2021 og skattaárinu 2022 hefur útreikningi á auðlindarentuskatti verið breytt. Þessar breytingar eiga einkum við um nýjar fjárfestingar. Í viðauka I er fjallað aðeins nánar um þessar kerfisbreytingar.

¹¹ Helgesen, Thorn T Ekholt, tölvupóstur 30.03.2023, endurskoðandi hjá norskum skattfyrirvöldum (n. Spesialrevisor skatteetaten).

4.5 Tekjuskattur

Hagnaður af raforkuframleiðslu er skattlagður á sama hátt og hagnaður annarra fyrirtækja. Tekjuskattur fyrirtækja var 22 prósent árið 2021¹². Uppgjör eru almennt gerð miðað við alþjóðlega viðurkennda reikningsskilastaðla. Tekjuskattar eru greiddir til ríkisins.

Formúlan hérna er einföld:

$$(Jafna 1) \quad I = \pi \tau_I$$

τ_I = Tekjuskattsprósenta

π = Hagnaður fyrir skatta

4.6 Fasteignaskattar

Raforkuframleiðendur greiða fasteignaskatt (n. Eiendomsskatt) til sveitarfélaga. Fasteignagjaldsstofninn er reiknaður eftir sérreglum sem gilda fyrir vatnsaflsvirkjanir og byggir á meðaltali tiltekinna tekna og gjalda síðustu fimm ára. Einn af frádráttarliðum er meðaltal auðlindarentuskattur síðustu fimm ára. Það sjóðstreymi sem þessar meðaltalstölur mynda eru núvirtar eins og þær myndu standa til eilífðarnóns (e. perpetuity) miðað við tiltekna ávöxtunarkröfu. Frá þeim stofni má draga svokallaðan endurnýjunarkostnað, H , eins og kemur fram í jöfnu 2. Þessir útreikningar eru gerðir fyrir sérhverja virkjun. Fasteignaskattsstofninn eins og hann er reiknaður er skattlagður á bilinu 0,1%-0,7% og er þessi tala á forræði sveitarfélaga. Að auki eru sveitarfélögum tryggðar lágmarks-, en einnig hámarkstekjur, og er þá miðað við að lágmarksorkuverð sem vatnsaflsvirkjunin gefi af sér sé NOK 0,95 á kWst og að hámarki NOK 2,74 á kWst miðað við meðalframleiðslu á sjö ára tímabili. Fasteignastofn fyrir vatnsaflsvirkjun sem starfrækt hefur verið í minna en sjö ár styðst við líftíma virkjunarinnar. Fasteignaskatturinn er frádráttarbær við útreikning á stofni auðlindarentu. Fyrir vatnsaflsvirkjanir sem eru minni en 10 MVA, er fasteignaskatturinn reiknaður út frá verðmæti fjárfestingarinnar.

Endurnýjunarkostnaður, H , er reiknaður sem hér segir:

$$(Jafna 2) \quad H = CO(P_t/P_0) \frac{(1+r)^{n-t}}{(1+r)^n - 1}$$

r = Vaxtakrafa (n. Kapitalingsrente), en hún er ákvörðuð í lögum

n = Skattalegur endingartími

t = Aldur virkjunar á viðkomandi ári

P = Verðlagsvísitala

CO = Fjárfestingarkostnaður á verðlagi fyrsta árs

Upphaflega fjárfestingin, CO , er framreiknuð yfir á verðlag viðkomandi árs með því að margfalda með verðlagsvísitölu viðkomandi árs, P_t , og deila í með verðlagsvísitölu fjárfestingarársins, P_0 .

Fasteignaskattar á hvert orkufyrirtæki eru síðan reiknaðir samkvæmt eftirfarandi jöfnu:

¹² (PWC, 2023), heimasíða PWC skoðuð í mars 2023: <https://taxsummaries.pwc.com/norway/corporate/taxes-on-corporate-income>

$$(Jafna 3) \quad F = \left(\left(\frac{\bar{T} - \bar{K} - \bar{A}}{r} \right) - H \right) \tau_F$$

\bar{T} = Meðaltekjur orkufyrirtækis s.l. 5 ára. Byggir á sögulegum gögnum skattyfirvalda.

\bar{K} = Meðalrekstrarkostnaður orkufyrirtækis s.l. 5 ára. Byggir á sögulegum gögnum skattyfirvalda.

\bar{A} = Meðal auðlindaskattur orkufyrirtækis s.l. 5 ára. Byggir á sögulegum gögnum skattyfirvalda.

τ_F = Fasteignaskattsprósenta, á bilinu 0,1-0,7% í Noregi. Sveitarfélög hafa svigrúm til að velja sér álagningarprósentu á þessu bili.

Tiltölulega flókið er að reikna út núvirði endurnýjunarkostnaðar (H). Endingartími og áætlaður endurnýjunarkostnaður mun, ásamt afvöxtunarstuðlinum, ákvarða núvirði endurnýjunarkostnaðar. Bæði þarf að áætla eftirstöðvatíma allra rekstrarfjármuna sem notaðir eru í virkjuninni (til raforkuframleiðslu) og endingartíma rekstrarfjármuna sem munu að lokum koma í stað þeirra sem eru í notkun á matstíma (til dæmis þegar skipta þarf út tiltekinni vél eða hluta hennar). Þá þarf enn fremur að áætla kaupverð þessara rekstrarfjármuna þegar að endurnýjun kemur.

Vegna þessa flækjustigs verður hér stuðst við einfaldari lausn sem rammur inn hámarks- eða lágmarstekjur sveitarfélaga eins og kom fram hér frammar. Þeir útreikningar byggja á því að skattstofninn er ákvarðaður sem meðal raforkuframleiðsla síðustu sjö ára margfaldað með tiltekinni krónutölu sem er að lágmarki 0,95 NOK en að hámarki 2,74 NOK pr. kWst.

Árið 2014 voru reiknaðir fasteignaskattsstofnar fyrir 496 virkjanir í Noregi samkvæmt jöfnu 3 hér frammar. Þá voru 273 virkjanir eða 55% með stofn byggðan á hærra afgangi en 2,74 NOK pr. kWst, en 25 eða 5% voru með stofn byggðan á lægra afgangi en 0,95 NOK pr. kWst. Fasteignaskattsstofnar þessara virkjana voru því ákvarðaðir með þeim hætti. Fasteignaskattstofn annarra virkjana, sem voru 198 eða 40%, voru því byggðir á afgangi sem var á bilinu 0,95 – 2,74 NOK pr. kWst.

Það er síðan á forræði sérhvers sveitarfélags að ákvarða þá skattprósentu sem innheimt er af fasteignaskattstofni svo lengi sem hún liggur á bilinu 0,1 – 0,7%. Samkvæmt útreikningum höfunda bendir allt til þess að skattprósentan sé að jafnaði mun nær hærri mörkunum, eða 0,7%.

Til að ákvarða fasteignaskattstofninn fyrir íslensk orkufyrirtæki er stuðst við þær hlutfallstölur sem hér koma fram.

4.7 Auðlindarentuskattur

Auðlindarentuskattur¹³ (n. Grunnrenteskatten) var ein af tillögum Rödseth nefndarinnar og kom hann að hluta í stað framleiðslugjalds. Hugmyndin er að færa til ríkisins hluta þess sérstaka auðlindaarðs sem myndast við nýtingu arðsemisgefandi auðlindar, þ.e. vatnsaflsins. Útreikningar eru byggðir á afkomu einstakra orkuvera og leggst á það sérstaka hagræði sem fæst af nýtingu viðkomandi vatnsfalls. Byggir þetta á því að aðgangur að auðlind getur búið til einokunararð og sem er umfram venjulegan hagnað í atvinnurekstri. Þessi arður er að sjálfsögðu breytilegur eftir því hve hagkvæmt er að virkja á hverjum stað. Þessi skattur er einkum lagður á vatnsaflsvirkjanir með rafala yfir 10 MVA (megavolt amper). Markmið skattsins er er skila hlutdeild af hagnaði til samfélagsins. Skatturinn rennur til ríkisins.

Stofn til álagningar auðlindarentu er reiknaður út frá grunni markaðsverðmætis orkuframleiðslunnar (að jafnaði er notast við markaðsverð raforkunnar (spotverð)) á hverjum tíma sem er margfaldað með raunverulegu framleiðslumagni að frádregnum rekstrargjöldum, leyfisgjöldum, fasteignagjöldum og afskriftum, að viðbættu

¹³ Frá og með tekjuárinu 2021, og þar með skattaárinu 2022, hefur útreikningum á auðlindaskatti verið breytt og taka breytingarnar til nýrra fjárfestingarkosta. Betur er fjallað um þessar breytingar í viðauka I.

meðaltali skattalegra rekstrarfjármuna á árinu margfaldað með ávöxtunarkröfu (meðaltal ávöxtunarkröfu á 12 mánaða ríkisvixlum).

Við útreikning auðlindarentuskattsins er heimilt að draga hefðbundinn tekjuskatt frá skattstofni. Skatturinn á auðlindarentu er ólíkur öðrum gjöldum, þar sem skatturinn er greiddur út til fyrirtækja ef frádráttur þeirra er meiri en verðmæti raforkuframleiðslu (þ.e. auðlindarentan er neikvæð). Afgjald fjárfestingarinnar er því reiknað sem áhættulaus ávöxtun af fasteignamati rekstrareigna.

Auðlindarentuskatturinn í Noregi er nánast tilsvarendi auðlindagjaldi í sjávarútvegi og útreikningarnir mjög sambærilegir og eiga þeir að hafa samskonar áhrif á atvinnugreinina, t.d. ekki að draga úr hvatanum til fjárfestinga. Útreikningi skattsins má lýsa með eftirfarandi jöfnu:

$$(Jafna 4) \quad (T - K - L - F - D - S) \tau_F$$

T = Að þessu sinni eru tekjurnar ekki rauntekjur orkufyrirtækisins skv. bókhaldi þess heldur endurreiknaðar m.v. markaðsverð raforkunnar (spotverð) á hverjum tíma margfaldað með raunverulegu framleiðslumagni orkufyrirtækisins.

L = Leyfisgjöld. Ríkið fær 8 NOK á hvert hestafl, h , af uppsettu afli. Sveitarfélögin fá 24 NOK á hvert uppsett hestafl. $L = 8h + 24h$.

D = Afskriftir ársins (skattalegar).

S = Sérstakur frádráttur. Kemur í stað stofnkostnaðar. Útreikningur hans er eftirfarandi: Fyrst þarf að reikna út meðaltal veltu- og fastafjármuna, \bar{E} . Í norsku reglunum nær þessi tala líka til ýmissa óáþreifanlegra verðmæta eins og t.d. vatnsréttinda. Það er gert með því að taka samtölu veltu- og fastafjármuna í upphafi rekstrarárs og bæta við sömu samtölu í lok árs og deila með tveimur eða $\bar{E} = (E_{1/1} + E_{31/12})/2$. Síðan eru þær margfaldaðar með vaxtaprósentu sem tekur að þessu sinni mið af 12 mánaða ríkisvixlum, r_D , og við fáum eftirfarandi reiknireglu: $S = \bar{E}r_D$.

τ_F = Auðlindarentuskattsprósenta. Hún hefur verið 37% í Noregi.¹⁴ Frá og með tekjuárinu 2021 er hún 47%. Í þeim útreikningum sem hér eru gerðir er stuðst við 37% hlutfall vegna þess að sú prósentu gildi flest þau árin sem matið náði til.

4.8 Raforkuskattur

Raforkuskattur að upphæð NOK 0,013 á kWst er greiddur til sveitarfélaga og fylkja í Noregi. Þrjú stjórnarsýslustig eru í Noregi: ríki, fylki og sveitarfélög. Þar sem fylki og sveitarfélög teljast til staðbundinnar stjórnarsýslu eru þau lögð að jöfnu við sveitarfélög á Íslandi í þessari skýrslu. Skatturinn er lagður á virkjanir sem eru meira en 10 MVA.

Fari auðlindaskattur fram úr áskildum tekjuskatti til ríkisins á reikningsárinu er heimilt að færa það sem umfram er til frádráttar á síðari árum með vöxtum sem fjármálaráðuneytið mælir fyrir um í reglugerð. Fjármálaráðuneytið reiknar og tilkynnir vexti fyrir hvert tekjuár í janúar árið eftir tekjuárið. Vextir vegna bókfærðs ónotaðs frádráttar vegna náttúruauðlindaskatts eru nú 0,9%.

Formúlan er einföld. Raforkuskattur, R , á hver orkufyrirtæki er:

$$(Jafna 5) \quad R = W\tau_R$$

¹⁴ (Skatteetaten, 2023) Heimasíða norskra skattýfirvalda skoðuð í mars 2023: <https://www.skatteetaten.no/bedrift-og-organisasjon/rapportering-og-bransjer/bransjer-med-egne-regler/vannkraft/#::~:~:text=Innledning>

τ_R = Skattur á hverja framleidda kílóvattstund, kWst.

W = Framleiddar kílóvattstundir á ári.

4.9 Leyfisgjöld

Greidd eru leyfisgjöld, L , til ríkis og sveitarfélaga sem verða fyrir áhrifum af byggingu og notkun mannvirkja til orkuframleiðslu. Þetta gjald á sér langa sögu og núverandi reiknireglur taka útgangspunkt í fræðilegri framleiðslugetu virkjana og ekki raunverulegri framleiðslugetu. Hin fræðilega framleiðslugeta er byggð á rennslisraða og vatnshæð. Þannig fást, samkvæmt reglugerðum sem við eiga og útlista reiknireglurnar, hestöfl út frá náttúrulegri afkastagetu.

Framleiðsluviðmiðin eru sjö ára hlaupandi meðaltal hjá viðkomandi orkuveri sem tryggir að skatttekjurnar eru mikið til óháðar framleiðslusveiflum. Gjöldin vegna nýrra leyfa eru NOK 8 á hvert náttúrulegt hestafi til ríkis en NOK 24 til sveitarfélaga. Gjöld vegna eldri leyfa eru mjög mismunandi. Sveitarfélög og ríki fengu um NOK 837 milljónir árið 2017 í leyfisgjöld sem var svipuð tala og árin á undan, sveitarfélög um $\frac{3}{4}$ og ríki um $\frac{1}{4}$.

Formúlan er einföld:

$$(Jafna 6) \quad L = 8h + 24h$$

4.10 Forkaupsréttur

Stærri vatnsaflsvirkjunum er skylt að skila orku sem samsvarar allt að 10% af fræðilegri framleiðslugetu til sveitarfélaga. Þetta fyrirkomulag var tekið upp til að bæta sveitarfélögum og ríkinu almennt tjón og óþægindi af völdum uppbyggingar vatnsfalla, sem ekki voru bætt á annan hátt, sem og rétt til hlutdeildar í þeirri verðmætasköpun sem átti sér stað. Tilgangurinn hefur verið að tryggja viðkomandi sveitarfélögum orku til almennrar notkunar á sanngjörnu verði. Almennt er miðað við að kaupverð samsvari framleiðslukostnaði en heimilt er að semja um annað verð. Nákvæm aðferð til að ákvarða orkugrunninn fylgir leiðbeiningum og venjum Olíu- og orkumálaráðuneytis Noregs sem reiknar út verð vegna þeirra leyfisveitinga sem fóru fram eftir 10. Apríl 1959 og er þar miðað við meðalframleiðslukostnað valdra virkjana. Árið 2018 var verðið NOK 0,1120 á kWst.

Sveitarfélög (og fylki) fá um 8,7 TWst. Af rafmagni gegnum þetta fyrirkomulag á hverju ári, þriðjungur fer til fylkjanna. Þar sem framleiðslukostnaður er að jafnaði lægri en spotmarkaðsverð á raforku myndar þetta tekjugrundvöll fyrir sveitarfélögin en sveiflur í tekjum eru nokkrar á milli ára og fara eftir þróun markaðsverðs á raforku. Árið 2017 nam heildarverðmæti forkaupsréttar um 1,4 milljarði norskra króna. Þessar tekjur falla í skaut sveitarfélaga (fylkja).

Formúlan er þessi:

$$(Jafna 7) \quad Q = (p - \bar{p})Wq$$

Q = Álag (skattur) á orkufyrirtæki vegna forkaupsréttar sveitarfélaga.

p = Markaðsverð á raforku.

\bar{p} = Kaupréttarverð. Hefur verið um 0,1120 NOK á síðustu árum (tiltölulega litlar breytingar frá ári til árs)

q = Kaupréttur sveitarfélaga. Er 10% af heildarframleiðslu orkufyrirtækja, $q = 0,1$.

Ekki þótti skynsamlegt að nota 0,1120 NOK í íslenskum krónum í útreikningum hér heldur var miðað við langtíma kostnaðarverð á hverja kWst á Íslandi sem var á bilinu 5,5 – 6,3 kr. á kWst. Enda var það hugsunin í Noregi að 0,1120 endurspeglaði langtíma kostnaðarverð við orkuframleiðsluna.

5 Samanburður á stöðunni í Noregi og á Íslandi

Eins og fram hefur komið er mikill munur á skattlagningu orkuframleiðslu á Íslandi og í Noregi. Almennt eru skattar á orkuframleiðslu á Íslandi þeir sömu og önnur fyrirtæki standa frammi fyrir. Þetta eru einkum tekjuskattar af hagnaði og fasteignaskattar af mannvirkjum. Í umfjöllun um skatta á orkuframleiðslu í Noregi var ekki fjallað sérstaklega um virðisaukaskatt og tryggingagjald. Hins vegar mynda ekki allar eignir orkufyrirtækja andlag til fasteignaskatta eins og komið hefur fram.

Tafla 5.1. Skattategundir sem orkufyrirtæki þurfa að greiða á Íslandi og í Noregi

Skattar	Ísland	Noregur
Tekjuskattar	Já	Já
Fasteignaskattar	Já	Já
Auðlindarentuskattar		Já
Raforkuskattar		Já
Forkaupsréttur		Já
Leyfisgjöld		Já
Tryggingagjald	Já	Já
Virðisaukaskattar	Já	Já

Töluverður munur er á uppbyggingu skattareglna í Noregi og á Íslandi þegar kemur að skattlagningu fyrirtækja í orkuframleiðslu. Hér verður gerð grein fyrir því hvernig þessu væri háttað hérlendis ef norsku skattareglurnar yrðu teknar upp hér á landi.

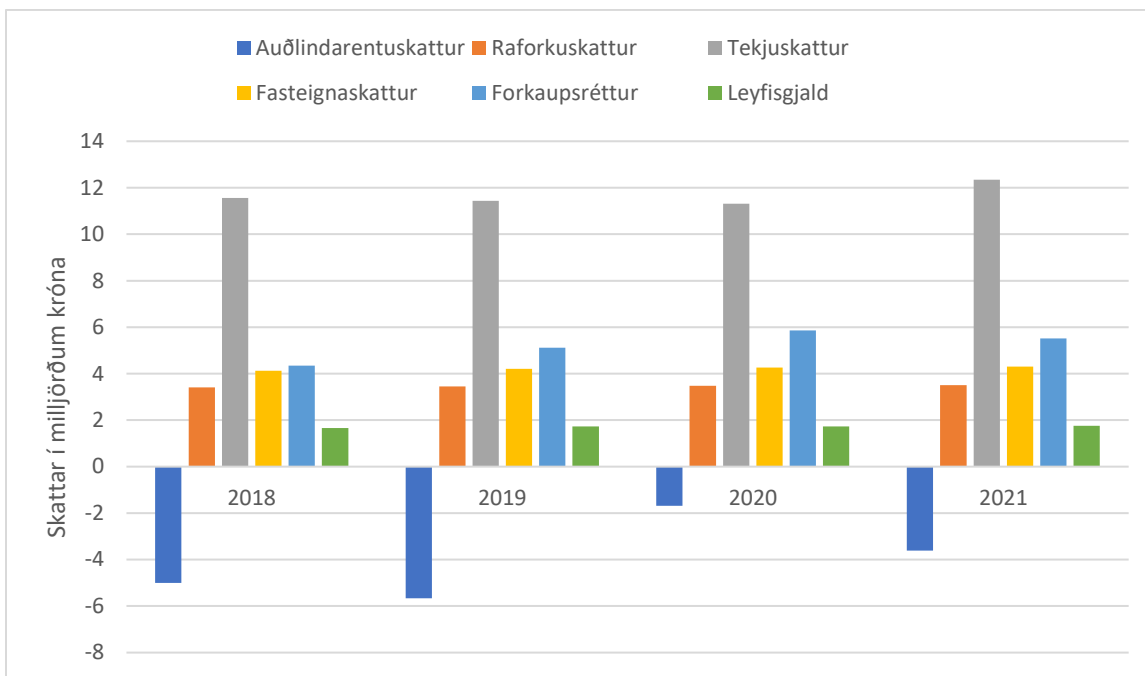
Rétt er að benda á tvennt sem fylgir hinni norsku aðferðafræði ekki bókstaflega. Annars vegar skal nefna hvernig fasteignamatstofn er reiknaður og hins vegar verð forkaupsréttar á orku vegna skilaskyldu orkufyrirtækja á 10% af heildarársframleiðslu til sveitarfélaga (sem hýsa orkumannvirki) á ári. Hér verður að öðru leyti stuðst við þær reiknireglur sem hafa verið í gildi í Noregi á umliðnum árum.

Fyrst verður gerð grein fyrir svokölluðum auðlindarentuskatti (n. Grunnrenteskatt), þá fasteignaskatti (n. Eiendomsskatt), raforkuskatti (n. Naturressursskatt), tekjuskatti (n. inntektsskatt), leyfisgjöldum (n. Konesjonsavgift) og að lokum forkaupsrétti (n. Konesjonskraft).

5.1 Auðlindarentuskattar

Áður hefur verið fjallað um hvernig skatturinn er reiknaður. Á meðfylgjandi mynd og töflu (Mynd 5.1 og Tafla 5.2) má sjá hvernig þróun þessa skatts hefði verið hérlendis miðað við sömu skattareglur og í Noregi. Almennt hefur auðlindagjaldsstofninn verið jákvæður í Noregi mörg undanfarin ár og skilað ríkissjóði tekjum. Tilsvarandi útreikningar gefa til kynna að stofn til útreiknings á auðlindarentuskatti á innlend orkufyrirtæki sé neikvæður og hafi verið það á síðustu árum. Í Noregi myndar neikvæður gjaldstofn rétt til endurgreiðslu frá hinu opinbera.

Fyrir þessu geta verið nokkrar ástæður en sú veigamesta er sú ávöxtunarkrafa sem notuð er til að ákvarða eðlilegt afgjald fjárfestingarinnar og sem kemur til frádráttar auðlindagjaldsstofni. Í Noregi hefur verið stuðst við meðalkröfu á 12 mánaða ríkisvixlum og hafa þeir á því tímabili sem hér er til skoðunar verið mjög lágir. Tilsvarandi vextir hafa verið mun hærri hérlendis. M.ö.o. þá er Noregur að nota mjög lága ávöxtunarkröfu á "stofnkostnað" en ef hún væri hærri myndi auðlindarentuskattur lækka í Noregi. Ísland er að nota hærri ávöxtunarkröfu á "stofnkostnað" en ef hún væri lægri myndi auðlindarentuskattur hækka á Íslandi – þ.e. neikvæða talan myndi lækka. Aðrir þættir sem hafa áhrif eru meðalverð á kWst, leyfisgjöld, fasteignaskattar og afskriftir.



Mynd 5.1. Skattar frá ári til árs sem orkufyrirtæki á Íslandi þyrftu að greiða eftir norskum lögum árin 2018-2021
Mat höfunda

5.2 Fasteignaskattar

Eins og komið hefur fram er fasteignaskattsstofninn reiknaður sem meðaltal tiltekinna tekju- og gjaldaliða. Í einhverjum tilvikum fellur stofninn utan tiltekins ramma sem settur hefur verið til að tryggja sveitarfélögum lágmarks fasteignaskattstekjur en að sama skapi eru efri mörk sem tryggja að orkufyrirtæki greiði aldrei meira en tiltekið hámark. Árið 2018 voru reiknaðir út fasteignaskattsstofnar fyrir 496 orkuver í Noregi, um 5% reyndust vera með stofn sem var lægri en lágmarkið og um 55% voru með stofn sem reyndist hærri en hámarkið.

Tafla 5.2. Skattar sem orkufyrirtæki á Íslandi þyrftu að greiða eftir norskum lögum árin 2018-2021
Mat höfunda

Skattar	Ársmeðaltöl, kr.	Samtals 2018-2021, kr.
Auðlindarentuskattar	- 3.992.975.897	- 15.971.903.589
Raforkuskattar	3.464.471.142	13.857.884.569
Tekjuskattar	11.661.883.626	46.647.534.502
Fasteignaskattar	4.224.872.763	16.899.491.051
Forkaupsréttur	5.208.171.025	20.832.684.100
Leyfisgjald	1.718.038.456	6.872.153.823
Samtals	22.284.461.114	89.137.844.456
Samtals ríki	8.098.417.342	32.393.669.369
Samtals sveitarfélög	14.186.043.772	56.744.175.087
Rekstrartekjur orkufyrirtækja	163.649.082.874	654.596.331.497
Skattar alls / Rekstrartekjur	13,6%	13,6%

Þegar skattstofninn hefur verið ákvarðaður hafa einstök sveitarfélög svigrúm til að ákveða þá skattaprósentu sem lögð er á orkuverið en þó þannig að hlutfallið liggja á milli 0,1% til 0,7%. Þær upplýsingar sem koma fram í skýrslunni “Skattlegging af vannkraftverk” benda til þess að sveitarfélög leggi að meðaltali á prósentutölu sem liggur í efri hluta þessa bils.

Þær tölur sem verða kynntar hér byggjast á þessari nálgun enda töluvert flókið að reikna skattstofninn miðað við þær reiknireglur sem gilda í Noregi eins og fjallað var um í síðasta kafla.

Þau lágmarks og hámarksverð sem stuðst er við í Noregi eru annars vegar 0,95 NOK og hins vegar 2,74 NOK pr. kWst.

Umtalsverður munur er á stofninum eftir því hvort miðað er við lágmarks- eða hámarksverð. Miðað við lágmarksverð er stofninn um 247 ma.kr. árið 2017 en um 258 ma.kr. árið 2020. Tilsvareandi tölur fyrir hámarksverð eru annars vegar 714 ma.kr. og hins vegar 745 ma.kr. Til samanburðar nam bókfært virði mannvirkja og tækja innlendra orkufyrirtækja um 380 ma.kr. árið 2017 en um 420 ma.kr. árið 2020.

Orkumannvirki til raforkuframleiðslu tilheyrir C-flokki þegar kemur að því að ákveða fasteignaskatt. Gjaldið getur legið á bilinu 0,4% til 1,65% og algengt er að skattprósentan sé nær hærri mörkum þessa bils en lægri. Í því ljósi er það mat höfunda að ekki þurfi að aðlaga þá reiknireglu sem hér er stuðst við og voru norskar krónu- og hlutfallstölur nýttar inn í útreikningana hér.

Tekjur sveitarfélaga myndu samkvæmt þessum útreikningum vera yfir 4 ma.kr. á ári (Mynd 5.1 og Tafla 5.2).

5.3 Raforkuskattar

Í Noregi er lagður á raforkuskattur. Hugmyndin á bak við skattinn er tilfærsla á tekjum frá ríki til sveitarfélaga. Það er mat höfunda að skatturinn hefði skilað yfir 3 ma.kr. til sveitarfélaga á ári á því tímabili sem er til skoðunar (Mynd 5.1 og Tafla 5.2).

5.4 Tekjuskattar

Ríkið hefur haft ágætis tekjur af tekjusköttum orkufyrirtækja á umliðnum árum enda hefur hagnaður þeirra fyrir skatta verið um og yfir 50 ma.kr. á ári (Mynd 5.1 og Tafla 5.2).

5.5 Leyfisgjöld

Bæði ríki og sveitarfélög fá hluta af leyfisgjaldinu. 8 NOK eru lagðar á hvert uppsett afl mælt í hestöflum og renna til ríkisins en 24 NOK renna til sveitarfélaga. Tekjur innlendra sveitarfélaga hefðu numið eitthvað á annan millarð króna á ári á umræddu tímabili (Mynd 5.1 og Tafla 5.2).

5.6 Forkaupsréttur

Sveitarfélögum sem hýsa orkumannvirki stendur til boða að kaupa allt að 10% af heildarframleiðslu þeirra orkuvera sem tilheyrir sveitarfélaginu á verði sem að jafnaði er nálægt meðalframleiðslukostnaði greinarinnar allrar. Töluverður munur getur verið á framleiðslukostnaði á milli orkuvera en á umliðnum árum hefur afgangið verið um 0,1120 NOK. Þessa raforku geta sveitarfélögin selt á markaðsverði – en á sameiginlegum raforkumarkaði Nordpool má finna spotverð á raforku sem breytist í takt við breytingar á framboði og eftirspurn.

Þetta afgangur samsvarar 1,6 krónum. Reikningar orkufyrirtækja héraðs benda til að meðalkostnaður á hverja kWst hafi legið á bilinu 5,5 til 6,20 krónur.

Á Íslandi er ekki jafn þróaður spotmarkaður með raforku og í Noregi. Í því ljósi hafa höfundar tekið sér það bessaleyfi að reikna út hugsanlegar tekjur sveitarfélaga vegna þessa skattstofns á þann hátt að láta muninn á milli meðalverðs á seldri kWst og kostnaðar við að búa þessa kWst mynda grunn að einingatekjum sveitarfélagsins.

Þannig hefur orkuverð pr. kWst legið á bilinu 7,7 til 8,8 krónur en meðalkostnaðarverð yfir þetta fjögurra ára tímabil er 5,77 krónur.

Þetta hefði fært sveitarfélögnum tekjur upp á 3,8 til 5,8 ma.kr. á ári á umræddu tímabili eða 5,2 að jafnaði (Mynd 5.1 og Tafla 5.2).

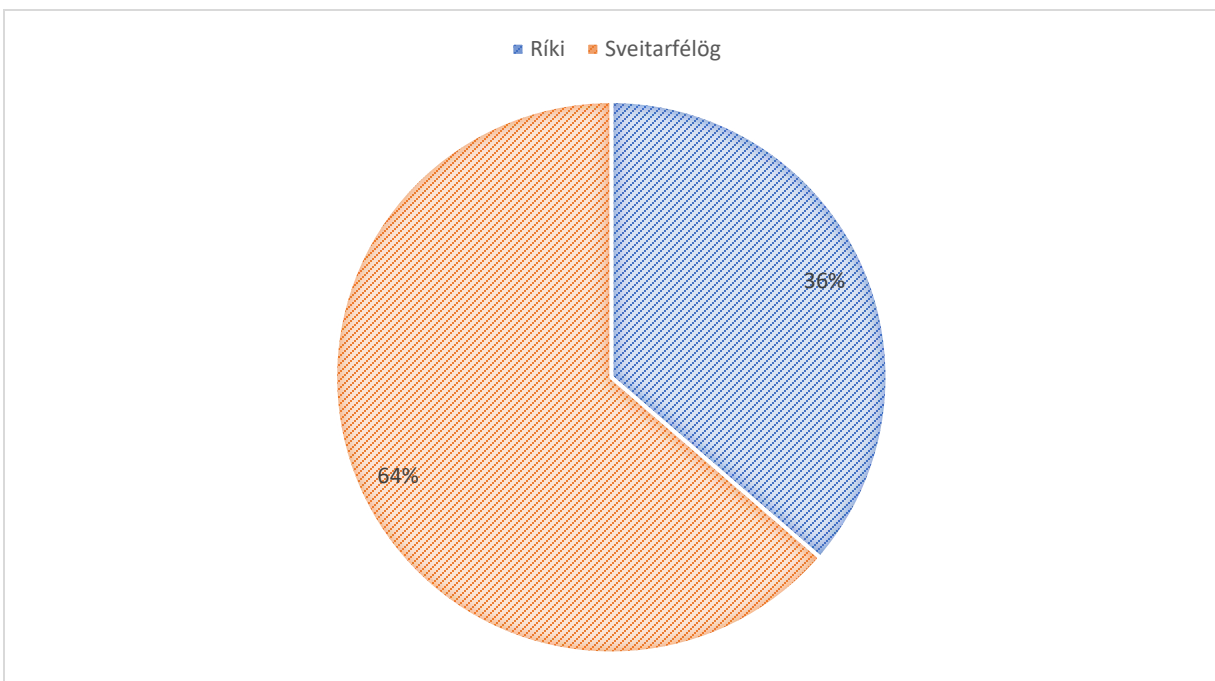
5.7 Forsendur dregnar saman

Þegar allt er tekið saman þá nýttu höfundar allar krónu- og hlutfallstölur úr norskum skattalögum að eftirfarandi undaskyldu og voru þá nýttar tölur frá Íslandi:

- Kostnaðarverð á kWst
- Markaðsverð á kWst
- Ávöxtunarkrafa ríkisvixla og stuttra ríkisbréfa
- Meðalgengi NOK á tímabilinu

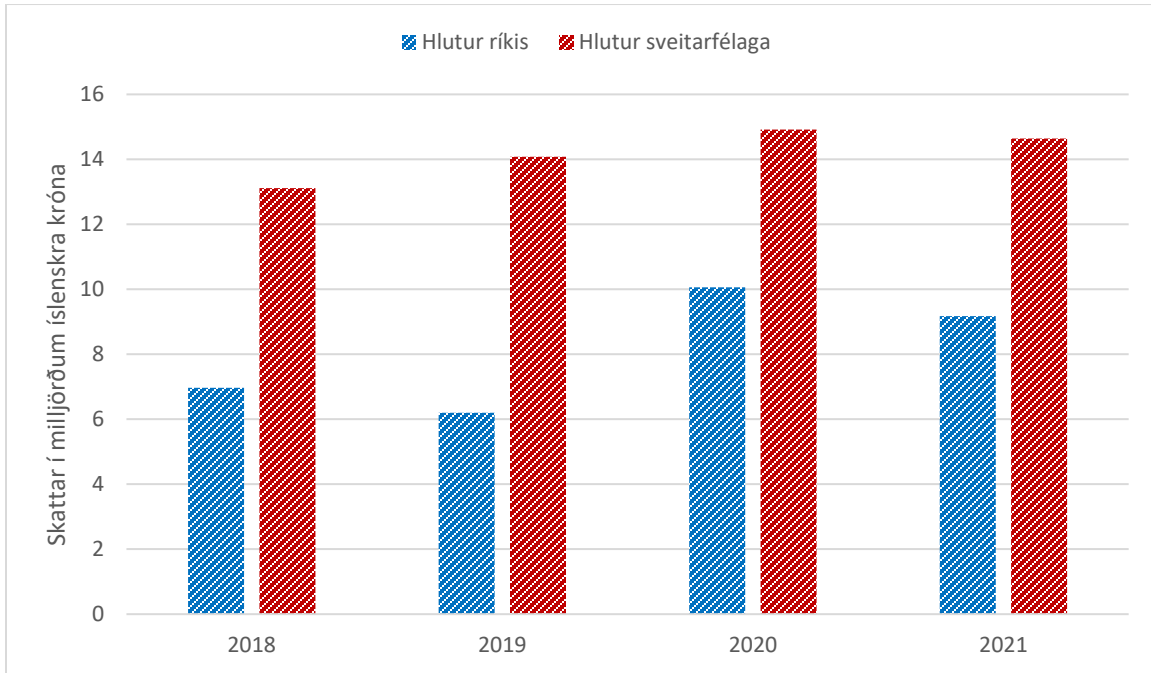
5.8 Niðurstöður

Á grundvelli matsins má því segja að ef íslensk orkufyrirtæki hefðu búið við sömu skattlagningu og norsk þá hefðu skattar verið rúmir 22 ma.kr. (Tafla 5.2) en ekki rétt rúmir 7,5 ma.kr. alls (Tafla 3.2) að jafnaði árlega árin 2018-2021 eða nærri þrefalt hærri. Þá hefðu skattarnir numið 13,6% af tekjum þeirra en ekki 4,3%.



Mynd 5.2. Skipting skatta sem orkufyrirtæki á Íslandi þyrftu að greiða eftir norskum lögum árin 2018-2021
Mat höfunda

Þess utan hefði skiptingin á milli ríkis og sveitarfélaga orðið allt önnur. Ríkissjóður hefði fengið 36% í stað 79% og sveitarfélögin þ.a.l. 64% í stað 21%. Skattar til ríkisins hefðu orðið rúmlega 2,1 ma.kr. hærrí að jafnaði árlega, eða 36,1%, en til sveitarfélaga hefði hækkunin orðið rúmlega 12,6 ma.kr., rúm 803,7%. Athygli vekur að skiptingin á milli skatttekna ríkis og sveitarfélaga í Noregi hefur verið nokkuð jöfn (Mynd 4.1) ólíkt því sem reiknast hér fyrir Ísland. Ástæðan fyrir þessu er að rekja til þess að auðlindarentuskattur á íslensk orkufyrirtæki reiknaðist neikvæður hér eins og áður sagði en hann hefur verið jákvæður í Noregi.



Mynd 5.3. Skattar frá ári til árs sem orkufyrirtæki á Íslandi þyrftu að greiða eftir norskum lögum árin 2018-2021
Mat höfunda

Þegar matið var skoðað eftir skiptingu á milli sveitarfélaga og ríkis frá ári til árs kom í ljós að skattarnir til ríkisins breytast meira árlega en skattar til sveitarfélaga (Mynd 5.3) og munar þar mest um ávöxtunarkröfu á ríkisvísla sem liggur til grundvallar auðlindarentuskattinum.

6 Viðauki

Í þessum viðauka verður stuttlega fjallað um þá hugmyndafræði sem breytingarnar sem tóku gildi frá og með tekjuárinu 2021 hafa í för með sér en þá var auðlindarentuskatti breytt í sjóðstreymisskatt (n. kontantströmskatt). Skattar á auðlindir eiga að vera hlutlausir í merkingunni að þeir eiga ekki að koma í veg fyrir að ráðist verði í annars arðbærar fjárfestingar. Þessi endursögn byggir á umfjöllun í skýrslunni “Skattlegging av vannkraftverk”. Í skýrslunni er stuðst við líkan kennt við Brown (1948) en þar er í fyrsta skipti fjallað um sjóðstreymisskattlagningu á auðlindarentu. Líkanið er einfalt en dregur fram á skilmerkilegan hátt hvernig hægt er að leggja á hlutlausan auðlindaskatt. Seinni tíma rannsóknir¹⁵ hafa þróað líkön sem taka tillit til fleiri skattalegra atriða en hér verður fjallað um og eru því að einhverju leyti raunhæfari.

Meginbreytingin felst í að skattleggja sjóðstreymi þegar við upphaf fjárfestingar. Stofnkostnaður er þannig frádráttarbær strax og skattaleg áhrif svokallaðrar “friinntekt”, sem við útreikning á auðlindarentuskatti kemur í stað afskrifta fastafjármuna, verða minni. Áhrif sjóðstreymisskatts eru sýnd í meðfylgjandi töflu (Tafla 6.1). Til að hafa dæmið einfalt er litið fram hjá því að fyrirtækið mun einnig standa frammi fyrir venjulegum fyrirtækjaskatti, jafnvel öðrum sköttum og gjöldum. Einnig er gert ráð fyrir 50% skatthlutfalli sjóðstreymis.

Við skoðum fyrst fjárfestingu upp á 1.000 NOK sem skilar tekjum á tveimur tímabilum og er arðbær fyrir skatt, sbr. annan dálk í töflu 6.1. Ef um sjóðstreymisskatt er að ræða er hlutur hins opinbera 50 prósent af kostnaði og tekjum þegar þær verða til. Þannig er allur stofnkostnaður frádráttarbær strax í upphafi. Þetta þýðir að ríkið og fyrirtækið deila fjárfestingunni og hreint núvirði tekna er jafnt á milli þeirra. Arðsemi á hverja krónu sem fjárfest er í er sú sama fyrir félagið fyrir og eftir sjóðstreymisskatt og innri vextir (IRR) eru óbreyttir. Einu áhrifin af sjóðstreymisskatti er helmingun bæði fjárfestingarfjárhæðar og stærðar hreins núvirðis félagsins eftir skatta.

Tafla 6.1. Sjóðstreymisskattur (n. kontantströmskatt)

Forsendur: 50% sjóðstreymisskattur og 10% ávöxtunarkrafa. Ríkið tekur sama hlutfall af kostnaði og tekjum, óháð arðsemi. Mynd Sanderud et al. (2019, bls. 94), þýdd af höfundum.

Fjárfesting án skatta Tímabil - ár	Arðbær fjárfesting			Óarðbær fjárfesting			Jaðar fjárfesting		
	0	1	2	0	1	2	0	1	2
1 Stofnkostnaður	- 1,000			- 1,000			- 1,000		
2 Hagnaður		605	665.5		495	544.5		550	605.0
3 Núvirði hagnaðar - ár 1		550			450			500	
4 Núvirði hagnaðar - ár 2		550			450			550	
5 Nettó núvirði (1+3+4)		100			100			50	
6 Innri vextir (IRR)		17.3%			2.6%			10.0%	

Fjárfesting með sköttum Tímabil - ár	Arðbær fjárfesting			Óarðbær fjárfesting			Jaðar fjárfesting		
	0	1	2	0	1	2	0	1	2
1 Stofnkostnaður	- 1,000			- 1,000			- 1,000		
2 Hagnaður		605	665.5		495	544.5		550	605.0
3 Skattur (útborgun (+) og innborgun (-))		500	302.5		500	247.5		500	275.0
4 Nettó stofnkostnaður		- 500			- 500			- 500	
5 Hagnaður eftir skatta		302.5	332.8		247.5	272.3		275.0	302.5
6 Núvirði hagnaðar - ár 1		275			225			250	
7 Núvirði hagnaðar - ár 2		275			225			250	
8 Nettó núvirði (4+6+7)		50			50			-	
9 Innri vextir (IRR)		17.3%			2.6%			10.0%	

¹⁵ (Garnaut og Ross, 1975; Meade, 1978)

Heimildaskrá

- Benónýsson, E., Gestsdóttir, E. S., Jensdóttir, R., Snævarr, S. Á., Sveinsson, S. B., Sigurðardóttir, G., & Marelsson, G. A. (2021). *Skattlagning á mannvirki sem framleiða og flytja orku og eru ekki skattskyld í gildandi lögum: Skýrsla starfshóps sem skipaður var af samgöngu- og sveitarstjórnarráðherra*.
- Helgi Bjarnason. (2020). Sveitarfélög herja á orkufyrirtæki. *Morgunblaðið*.
- Garnaut, R., & Ross, A. C. (1975). Uncertainty, Risk Aversion and the Taxing of Natural Resource Projects. *The Economic Journal*, 85(338), 272-287. doi:10.2307/2230992
- 22/2015 Clausen.F.R. (2015).
- Meade, J. E. (1978). *The Structure and Reform of Direct Taxation*. London: George Allen & Unwin
- Reykjavík Economics. (2022). *Hagfræðileg álitæfni varðandi skattlagningu orkumannvirkja*. Reykjavík: Reykjavík Economics.
- Sanderud, P., Folkvord, B., Mæland, J., Havnæs, T., Rattsø, J., Kaarbö, T., & Schreiner, R. C. (2019). *Skattlegging av vannkraftverk*. NOU - Norges offentlige utredninger. Oslo: Departementenes sikkerhets- og serviceorganisasjon.



HÁSKÓLINN Á BIFRÖST
BIFRÖST UNIVERSITY