

NOTAT

Til Fornybar Norge

Fra Advokatfirmaet Thommessen AS

Dato 19. oktober 2023

Ansvarlig advokat: Siri Teigum

STATSSTØTTERETTLIGE ASPEKTER VED GRUNNRENTESKATT PÅ LANDBASERT VINDKRAFT

1 INNLEDNING

Regjeringen har i forbindelse med statsbudsjettet for 2024 fremmet forslag om innføring av en grunnrenteskatt på landbasert vindkraft.¹

Regjeringen foreslår at en nærmere fastsatt grunnrenteskatt skal ha en effektiv skattesats på 35 prosent fra og med inntektsåret 2024. En grunnrenteskatt kommer i tillegg til skatt på alminnelig inntekt (med en skattesats på 22 prosent), som vindkraftselskapene må betale på lik linje med andre næringsaktører.

Når det gjelder skattleggingen av eksisterende vindkraftanlegg, foreslår departementet enkelte overgangsordninger som etter departementets syn skal sikre en god overgang til grunnrentebeskatning av eksisterende vindkraftanlegg. Slik vi forstår det, vil imidlertid de foreslått overgangsordningene medføre at eksisterende vindkraftanlegg som ikke genererer grunnrente likevel blir pålagt en betydelig tilleggsskatt.

I dette notatet vurderer vi det statsstøtterettslige handlingsrommet for at grunnrenteskatten innføres kun med virkning for nye vindkraftinvesteringer. Det sentrale spørsmålet for vurderingen er om det vil innebære ulovlig statsstøtte til eksisterende vindkraftverk dersom disse blir skjermet for den nye grunnrenteskatten.

2 OPPSUMMERING

Vår statsstøtterettslige vurdering er at Regjeringen står fritt til å innføre en grunnrenteskatt med virkning for kun nye vindkraftinvesteringer. Et unntak for eksisterende vindkraftverk vil ikke medføre at det oppstår ulovlig statsstøtte til eksisterende vindkraftverk siden:

- Eksisterende og nye vindkraftverk er ikke i en sammenlignbar faktisk og rettslig situasjon, all den tid eksisterende vindkraftanlegg frem til nylig ikke har generert grunnrente og det er høyst tvilsomt om disse anleggene totalt sett vil generere grunnrente over sin levetid.

¹ Prop. 2 LS (2023-2024).

- Administrative hensyn tilsier unntak som følge av lave provenyutsikter forutsatt riktig innrettede overgangsordninger – de administrative kostnadene for myndigheter og produsenter over tid står da ikke i forhold til et eventuelt skatteproveny fra disse anleggene.

Det grunnleggende selektivitetskriteriet er derfor ikke oppfylt, med den konsekvens at et unntak for eksisterende vindkraftverk faller utenfor forbudet mot statsstøtte i EØS-avtalen artikkel 61.

En løsning hvor nye investeringer underlegges grunnrenteskatt mens eksisterende investeringer unntas, ble også foreslått i Ot.prp. 31 (2007-2008) da innslagspunktet for grunnrenteskatt på vannkraftverk ble senket fra 5 500 kVA til 1 500 kVA for nye vannkraftverk, men ble beholdt for eksisterende (og planlagte) vannkraftverk fordi rammene for allerede utbygde og planlagte småkraftverk etter departementets syn burde ligge fast. Vi kan ikke se at dette ble ansett for å reise statsstøtterettslige problemstillinger.

3 GRUNNRENTESKATT PÅ LANDBASERT VINDKRAFT

3.1 Kort om grunnrenteskatt

Eksklusiv tilgang til naturressurser kan gi opphav til en ekstraordinær avkastning (grunnrente). Utnyttelse av fellesskapets ressurser med slik avkastning kan begrunne en ekstra skatt (grunnrenteskatt). Norge har grunnrenteskatt på petroleum-, vannkraft- og havbruksvirksomhet. Alle grunnrenteskatteregimene bygger nå på en såkalt kontantstrømmodell, som betyr at eier får fullt fradrag i grunnlaget for grunnrenteskatt for sine investeringskostnader *i investeringsåret* (i motsetning til aktivering og avskrivning over tid med tillegg av en friinntekt).

Det er uttalt at det bør være et prinsipp at det skal innføres grunnrenteskatt i næringer der det kan forventes grunnrente over tid. Regjeringen foreslår med henvisning til dette at det nå innføres grunnrenteskatt på landbasert vindkraftvirksomhet, jf. sitatet i punkt 1.

3.2 Forslaget til grunnrenteskatt er ikke fullt ut nøytralt

Flere offentlige utvalg har vurdert begrunnelsen for en grunnrenteskatt. Sentralt er at skatten bør utformes slik at den i minst mulig grad påvirker selskapenes adferd (skattemessig nøytralitet). For at kontantstrømskatten skal virke nøytralt, må tidligere investeringsfradrag ha samme skatteverdi som senere nettoinntekter. Det er derfor avgjørende at skattesatsen holdes uendret gjennom investeringsens levetid, jf. NOU 2022:20 *Et helhetlig skattesystem*. Videre er det lagt til grunn at en nøytral grunnrenteskatt betyr at staten skal bære sin andel av selskapenes reelle investeringskostnader:

"En nøytralt utformet grunnrenteskatt vil i økonomisk forstand ha samme egenskaper som en passiv partner som «investerer» i virksomheten på samme økonomiske vilkår som selskapene. Selskapets andel av kostnader og inntekter reduseres like mye (med grunnrenteskattesatsen). På den måten reduseres selskapets andel av prosjektet, men den relative avkastningen for selskapet etter grunnrenteskatt påvirkes ikke. At en nøytral grunnrenteskatt har samme egenskaper som en passiv partner i et prosjekt, er en ønsket egenskap ved en nøytral skatt. Denne parallellen gjelder uavhengig av om grunnrenteskatten er utformet som en periodisert skatt eller kontantstrømskatt.", jf. Prop. 1 LS (2020-2021) pkt. 7.5.4.

Spørsmålet er derfor hvilket handlingsrom staten har ved innføring av grunnrenteskatt med virkning for eksisterende vindkraftseiere, jf. under.

Ved innføring av en grunnrenteskatt er det mulig å introdusere flere typer overgangsregler eller unntaksregler for å skjerme visse investeringer. Det finnes flere eksempler på forskjellsbehandling i regimer med grunnrenteskatt:

- I petroleumsskatten er det regler som forskjellsbehandler investeringer avhengig av når de blir foretatt. Investeringer foretatt i 2019 eller tidligere skal avskrives over seks år med tillegg av friinntekt i grunnrenteskattegrunnlaget, mens investeringer foretatt i 2020 og 2021 gir rett til umiddelbar fradragsrett med tillegg av en økt friinntektssats. Visse investeringer foretatt etter 2021 gir rett til umiddelbar fradragsrett med friinntekt, mens andre investeringer foretatt fra og med 2022 skal fradragsføres umiddelbart i grunnrenteskattegrunnlaget uten rett til friinntekt.
- I vannkraftsektoren er anlegg under 10 000 kVA unntatt grunnrenteskatt. Heving av denne terskelen i 2015 ble godkjent av EFTAs overvåkningsorgan (ESA) den 23. juni 2015. Innslagspunktet gjelder uavhengig av lønnsomheten i anlegget. Dessuten ble omleggingen fra en periodisert skatt til en kontantstrømskatt gjort gjeldende kun for investeringer foretatt fra og med inntektsåret 2021.
- I forbindelse med forslaget om å redusere innslagspunkt for grunnrenteskatt fra 5 500 kVA til 1 500 kVA for vannkraftverk, foreslo departementet å unnta allerede utbygde og planlagte vannkraftverk fra reduksjonen (dvs. beholde det opprinnelige høyere innslagspunktet), uten at departementet reiste spørsmål rundt forholdet til statsstøtteregulverket, jf. Ot. prp. 31 (2007-2008) punkt 6.2.
- For havbruk gis det et effektiv bunnfradrag på 54,6 millioner kroner. Dette er et ikke-nøytralt element i grunnrenteskatten for denne næringen.
- For vindkraft på land forslår Regjeringen å fritta anlegg som har en samlet effekt under 1 MW eller anlegg bestående av mindre enn fem turbiner fra grunnrenteskatt. Departementet erkjenner at dette fører til at en del av grunnrenten blir unntatt fra grunnrentebeskatning.

Finansdepartementet fremholder at grunnrenteskatten vil virke nøytralt på fremtidige investeringsbeslutninger uavhengig av hvordan historiske investeringer blir behandlet. "*Spørsmålet om hvorvidt det skal gis fradrag for historiske investeringer, handler først og fremst om hva som anses som rimelig*", jf. Prop 78 LS (2022-2023) pkt. 5.7.3. Overgangsregler ved innføring av en grunnrenteskatt blir derfor et politisk spørsmål.

Etter vårt syn er det rettslig adgang til å innføre overgangsregler som innebærer at kun fremtidige vindkraftverk skal omfattes av den foreslåtte grunnrenteskatten. Resultatet innebærer full skattemessig nøytralitet, ved at staten ikke belastes skattekostnadene ved historiske investeringer samtidig som staten ikke tar sin andel i de tilknyttede inntektene fra disse investeringene. Alternativt må staten som "passiv partner" i et nøytralt system ta sin fulle andel av investeringskostnadene over anleggets levetid for å oppnå full skattemessig nøytralitet. I et kontantstrømskattesystem betyr det at vindkrafteier kan fradragsføre alle investeringskostnader i grunnlaget for grunnrenteskatten i innføringsåret eller at allerede oppførte anlegg holdes utenfor grunnrenteskattesystemet. Vi mener dette kan forsvares ut fra skattesystemets logikk, jf. neste punkt.

4 STATSSTØTTERETTLIG HANDLINGSROM FOR Å UNNTA EKSISTERENDE VINDKRAFTVERK FRA GRUNNRENTESKATT

4.1 Innledning

En grunnleggende forutsetning for å unnta eksisterende vindkraftverk fra den foreslåtte grunnrenteskatten, er at et unntak ikke innebærer ulovlig støtte i strid med statsstøttereguleringen. Ulovlig støtte kan forekomme på flere måter, for eksempel gjennom skattelettelse eller fritak. Det er likevel vår vurdering at staten står fritt til å innføre en grunnrenteskatt med virkning kun for nye vindkraftinvesteringer, uten at dette medfører statsstøtterettslige problemstillinger.

4.2 Kort om forbudet mot statsstøtte

Statsstøttereguleringen er i sin kjerne et forbud mot alle økonomiske tiltak som omfattes av EØS-avtalen artikkel 61. Formålet med statsstøttereguleringen er å hindre at nasjonale myndigheter favoriserer enkelte foretak (markedsaktører) eller næringer fremfor andre. På denne måten sikrer statsstøttereguleringen like konkurransevilkår og et velfungerende marked i EU/EØS.

EØS-avtalen artikkel 61 oppstiller seks vilkår som alle må være oppfylt for at et tiltak skal anses å innebære ulovlig statsstøtte (statsstøtteforbudet). Et sentralt vilkår er at tiltaket må favorisere enkelte foretak fremfor andre sammenlignbare foretak, dvs. være selektivt. Vi vurderer at det ikke vil være selektivt å unnta eksisterende vindkraftverk fra den foreslåtte grunnrenteskatten, med den konsekvens at et unntak for eksisterende vindkraftverk faller utenfor statsstøtteforbudet.

4.3 Et unntak for eksisterende vindkraftverk er ikke selektivt

Det følger av EU/EØS praksis at spørsmålet om et skattetilskudd innebærer en selektiv fordel må avgjøres ut fra en treleddet vurdering:²

1. Det må identifiseres et referansesystem for vurderingen.
2. Det må vurderes om tiltaket innebærer et avvik fra referansesystemet i den forstand at tiltaket forskjellsbehandler foretak som, i lys av formålet med systemet, må anses å være i en sammenlignbar faktisk og rettslig situasjon.
3. Hvis spørsmål 2 besvares bekræftende, må det vurderes om avviket kan begrunnes i systemets karakter eller oppbygning, med den konsekvens at tiltaket likevel ikke er selektivt.

Slik vi vurderer saken, må et unntak for eksisterende vindkraftverk vurderes med utgangspunkt i det foreslåtte grunnrenteskatteregimet for landbasert vindkraft (spørsmål 1), dvs. ikke med utgangspunkt i det alminnelige skattesystemet. Vindkrafteiere blir skattlagt på tilsvarende måte som alle andre næringsaktører i den vanlige bedriftsbeskatningen.³ Spørsmålet blir deretter om et unntak for eksisterende vindkraftverk vil innebære en forskjellsbehandling av foretak i en sammenlignbar faktisk og rettslig situasjon.

Vår vurdering er at eksisterende og nye vindkraftverk ikke kan anses sammenlignbare i lys av formålet med det foreslåtte grunnrenteskatteregimet (spørsmål 2). Formålet med det foreslåtte grunnrentesystemet er å skattlegge *ekstraordinære inntekter* som følge av tilgang til fellesskapets naturressurser. Dette hensynet gjør

² Se for eksempel ESAs retningslinjer for statsstøtte premiss 132 flg., tilgjengelig [her](#).

³ ESA har i tidligere avgjørelser lagt til grunn at referansesystemet for saker om grunnrenteskatt for petroleumsvirksomhet er petroleumssystemet, slik dette fremgår av petroleumsskatteloven. Se for eksempel avgjørelsene No 018/19/COL og No 231/22/COL.

seg i liten grad gjeldende for eksisterende vindkraftverk, som hadde negativ grunnrente frem til og med 2020, og som er avhengige av høye strømpriser for å oppnå en eventuell grunnrente i fremtiden.⁴ I 2021 og 2022 identifiserer SSB grunnrente i vindkraften som følge av helt ekstraordinære kraftpriser som konsekvens av Russlands angrepskrig i Ukraina og bortfallet av russiske gassleveranser til Europa – kraftpriser som man ikke kan forvente vil vare. Det kan på et prinsipielt grunnlag diskuteres hvorvidt slike omstendigheter som sådan kan begrunne grunnrenteskatt, men vi går ikke nærmere inn på det. De aktuelle investeringene er videre foretatt under forutsetning om at effektiv skattesats og skattebehandlingen beholdes uendret gjennom anlegges levetid. Samtidig vil disse kraftverkene ikke nyte godt av eventuelle fremtidige kostnadsreduksjoner for bygging av vindkraftverk. Nye vindkraftverk vil på sin side nyte godt av kostnadsbesparelser i investeringsfasen som følge av den teknologiske utviklingen, samtidig som investeringen kan legge til grunn gjeldende skattebehandling som forutsettes uendret gjennom anleggets levetid og kan etter omstendighetene dermed være posisjonert til å høste en grunnrente som det foreslåtte grunnrenteregimet tar sikte på å fange opp.

Et helt sentralt hensyn som kan begrunne grunnrenteskatt på landbasert vindkraft er nøytralitet og at staten tar sin forholdsmessige risiko og kostnad i det skatteregimet, jf. over. Eksisterende vindkraftverk vil ikke oppnå den nøytralitet som grunnrenteskatten bygger på. I motsetning til nye vindkraftverk, vil ikke eksisterende vindkraftverk dra nytte av at staten som passiv partner tar del av den reelle risikoen for investeringen som genererer inntekten fra start. Vindkraftutbygging er svært kapitalintensivt hvor det alt vesentligste av investeringen gjøres i forbindelse med byggingen. Deretter skal kraftanlegget betjene den investerte kapitalen som skal nedbetales og forrentes over en levetid begrenset til 25-30 år.

I et fullt nøytralt system skulle eksisterende vindkraftverk fått fullt fradrag for investeringen i innfasingsåret på lik linje med det nye vindkraftverk får i investeringsåret. I stedet legges det opp til at eksisterende investeringer fases inn over tid uten en utbetalingsordning og uten at staten dekker den andel av investeringen som er avskrevet frem til innfasingsåret eller den negative grunnrenten som anleggene har generert frem til da. Samtidig tar staten hele oppsiden gjennom beskatning av inntektene med grunnrenteskatt, og da også fra anlegg som fremover kun genererer ordinær avkastning. Denne forskjellsbehandlingen mellom eksisterende- og nye vindkraftverk underbygger etter vårt syn at vindkraftverkene ikke kan anses å være i en sammenlignbar posisjon. Også departementet synes å dele denne oppfatningen.⁵

Vi viser i den forbindelse også til det tidligere forslaget om å unnta allerede utbygde og planlagte vannkraftverk fra reduksjonen i innslagspunkt for grunnrenteskatt (fra 5 500 kVA til 1 500 kVA), uten at departementet reiser spørsmål rundt forholdet til statsstøtteregulverket, jf. Ot. prp. 31 (2007-2008) punkt 6.2:

"Departementet har etter en fornyet vurdering kommet til at rammene for allerede utbygde og planlagte småkraftverk likevel bør ligge fast. Utbyggere av småkraftverk bør få videreføre arbeidet under de forutsetninger som gjaldt og som ble lagt til grunn da de søkte om å få bygge kraftverket. Det foreslås

⁴ SSBs rapport *Ressursrenten i naturressursnæringene i Norge 1984-2022*, tilgjengelig [https://www.ssb.no/nasjonalregnskap-og-konjunkturer/nasjonalregnskap/artikler/ressursrenten-i-naturressursnaeringene-i-norge-19842022/_/attachment/inline/8647d7d2-0975-4df2-b387-b8138bc105e7:0c210d4cb3871ff6bbe5d3fab266500057ebede0/RAPP2023-34.pdf].

⁵ Prop. 2 LS (2023 – 2024) punkt 5.4. hvor departementet blant annet erkjenner at "full likebehandling mellom eksisterende og nye vindkraftanlegg kan ikke oppnås" – selv med overgangsordninger.

derfor en mykere overgang slik at den nedre grensen på 5 500 kVA beholdes for eksisterende og planlagte kraftverk.

Den generelle begrunnelsen for å utnytte grunnrenteinntekt som skattegrunnlag også i mindre kraftverk, gjør seg fortsatt fullt ut gjeldende for fremtidige nye kraftverk hvor forutsetningen om grunnrentebeskatning kan hensyntas ved prosjekteringen. Det foreslås at en nedre grense for fastsetting av grunnrenteinntekt på 1 500 kVA påstemplet merkeytelse bare innføres for slik nye kraftverk."

Her erkjenner med andre ord departementet at allerede foretatte (og planlagte) investeringer ikke anses for å være i en sammenlignbar posisjon med nye investeringer og at dette begrunner et unntak for slike investeringer. Situasjonen er parallell med spørsmålet om eksisterende investeringer i vindkraft skal unntas fra grunnrenteskatt med samme begrunnelse.

I alle tilfeller anser vi at et unntak for eksisterende vindkraftverk kan begrunnes ut fra det foreslåtte grunnrenteskatteregimets karakter og oppbygning (spørsmål 3). For det første var det i tråd med grunnrenteskatteregimets karakter og oppbygning å unnta eksisterende og planlagte vannkraftverk fra det nye og lavere innslagspunktet for grunnrenteskatt, jf. ovenfor. For det andre, er det som også beskrevet over, lite sannsynlig at eksisterende vindkraftverk noen gang vil generere grunnrente. Grunnrenteskatt på eksisterende vindkraftverk vil antakelig ikke generere proveny som veier opp for de administrative byrdene ved å utforme- og håndheve særskilte overgangsregler for disse investeringene. For slike tilfeller følger det av EU/EØS praksis at unntak kan begrunnes av praktiske årsaker og for å redusere unødvendige administrative byrder.⁶

Et eksempel på at administrative hensyn er akseptert i praksis, er ESAs brev 25. juni 2015.⁷ Her gir ESA uttrykk for at økningen av innslagspunktet for grunnrenteskatt på vannkraft fra 5 500 kVA til 10 000 kVA ikke innebar statsstøtte. I vurderingen fremhevet ESA at endringen var administrativt begrunnet, og at det var sammenheng mellom innslagspunktet på 10 000 kVA og regelverket for øvrig. Tiltaket var derfor ikke selektivt i henhold til EØS-avtalen artikkel 61.

På lik linje med ESAs vurdering, mener vi det er grunnlag for å skjerme eksisterende vindkraftverk av administrative hensyn. De administrative kostnadene ved å håndtere overgangsordninger som skal sikre full nøytralitet, og dermed ivareta det grunnprinsipp som grunnrenteskatten bygger på, vil ikke stå i forhold til provenyet som man da oppnår. De administrative byrdene ved å skille mellom eksisterende og nye vindkraftverk i et fremtidig grunnrenteskattesystem er også helt begrenset, all den tid nye vindkraftverk er bygget i henhold til konsesjoner og utfyllende detaljplaner godkjent av NVE, samtidig som det ikke er noen vindkraft under bygging per i dag. Hvilke vindkraftverk som allerede er bygget, samt omfanget av disse, lar seg derfor entydig definere.

Vi vurderer etter dette at et unntak for eksisterende vindkraftverk ikke kan anses selektivt, med den konsekvens at tiltaket faller utenfor statsstøtteforbudet. Fra et statsstøtterettslig perspektiv står derfor staten fritt til å fase inn grunnrenteskatten med virkning for kun nye investeringer.

* * *

⁶ Se for eksempel ESAs retningslinjer for statsstøtte premiss 139 og ESAs avgjørelse No 155/16/COL premiss 98.

⁷ ESAs brev 23. juni 2015 er tilgjengelig [her](#).