

NOTAT

Til Fornybar Norge v/Øystein Galaaen
Fra Gaute Bergstrøm, Bisma Rasool, Espen Nordbø
Dato 24. juni 2024
Ansvarlig advokat Espen Nordbø

OM SKATTELOVEN § 18-10 FJERDE LEDD, NYTT TREDJE OG FJERDE PUNKTUM, UTGJØR STATSSTØTTE

1. Bakgrunn og problemstilling

Norge har med virkning fra 2024 innført såkalt grunnrenteskatt på landbasert vindkraft. Dette innebærer at inntekter fra landbasert vindkraft i tillegg til alminnelig inntektsskatt på 22%, illegges en ytterligere skatt på 25% på et separat beregnet overskudd, kalt grunnrenteinntekt. Skatten er innført ved at skatteloven er tilføyd en ny § 18-10 med nærmere regulering i forskrift.

Stortingets finanskomite har begrunnet innføring av den nye skatten som følger (utdrag):¹

"I Norge har flere næringer eksklusiv tilgang til verdifulle naturressurser, som vannkraft-, petroleums- og havbruksnæringen. En slik eksklusiv tilgang kan gi opphav til en ekstraordinær avkastning (grunnrente). (...)

Vindkraftnæringen har eksklusiv tilgang til verdifulle arealer for næringsvirksomhet. Ved å utnytte en stedbunden naturressurs kan vindkraftnæringen oppnå grunnrente, dels på grunn av at vindforholdene i Norge er gunstige, dels fordi ressurstilgangen er begrenset av konsesjonssystemet."

Grunnrenteskatten er utformet som en kontantstrømskatt med umiddelbare fradrag for nye investeringer. Etersom etablering av et vindkraftanlegg krever store investeringer, vil fradragene gi et stort negativt resultat i investeringsårene.

Regjeringens lovforslag gikk ut på at slik negativ grunnrenteinntekt skulle *fremføres* med risikofri rente og komme til fradrag i fremtidig positiv grunnrenteinntekt ved det enkelte vindkraftanlegg. Stortinget vedtok imidlertid at for nye kraftanlegg skal skatteverdien av negativ grunnrenteinntekt *utbetales* når anlegget blir satt i drift. Utbetalingsordningen skal kun gjelde for negativ grunnrenteinntekt fra investeringer i nye vindkraftverk. Negativ grunnrenteinntekt fra allerede eksisterende vindkraft skal fremføres med risikofri rente.

Lovbestemmelsen om selve utbetalingsordningen, skatteloven § 18-10 fjerde ledd, nytt tredje og fjerde punktum, har ikke trådt i kraft. Stortinget har anvist at denne bestemmelsen skal tre i kraft fra den tid Kongen bestemmer. Dette skyldes at Finanskomiteen forutsatte at ESA måtte godkjenne ordningen. Som vist nedenfor antar vi at denne forutsetningen skyldes en antakelse om at ordningen kunne tenkes å utgjøre statsstøtte i strid EØS-retten og at dette kan og må avklares med ESA før ikrafttredelse kan finne sted.

¹ Innst. 124 L (2023-2024) s. 1.

2. Innledning og konklusjon

I Innst. L 124 (2023-2024) skrev finanskomiteens flertall at den nå vedtatte utbetalingsordningen i skatteloven § 18-10 fjerde ledd, nytt tredje og fjerde punktum, ikke kan tre i kraft før ESA har godkjent løsningen.

Stortingets forutsetning om behov for godkjenning fra ESA må antas å bygge på Finansdepartementets uttalelse i Prop 2 LS kapittel 5.4 «Behandling av eksisterende vindkraftanlegg». Her vurderes om eksisterende vindkraftanlegg kan fritas fra grunnrenteskatt. I denne forbindelse har departementet følgende kommentar knyttet til statsstøttene:

"Etter departementets vurdering ville et unntak for eksisterende anlegg være problematisk, da det kunne innebære brudd på EØS-rettens forbud mot statsstøtte. Å unnta eksisterende vindkraftanlegg for grunnrenteskatt kan utgjøre en økonomisk fordel og være et selektivt tiltak, og dermed i utgangspunktet være i strid med statsstøttene".

Forutsetningen i finanskomiteens merknader om godkjenning fra ESA er altså slik vi forstår det knyttet til hvorvidt ulik behandling av negativ grunnrenteinntekt fra nye og eksisterende vindkraftanlegg kan være problematisk under EØS-retten. Med andre ord hvorvidt en ordning for utbetaling av skatteverdien av negativ grunnrenteinntekt som kun gjelder for vindkraftanlegg som settes i drift i 2024 eller senere, og ikke for vindkraftverk som allerede er i drift, vil kunne innebære et brudd på EØS-rettens forbud mot statsstøtte.

Etter vårt syn vil ikke den omstendighet at utbetalingsordningen under skatteloven § 18-10 fjerde ledd, nytt tredje og fjerde punktum kun skal gjelde for investeringer i nye vindkraftanlegg, utgjøre statsstøtte etter EØS-avtalens artikkel 61(1). Dette tidsmessige skillet innebærer i seg selv ikke at det foreligger et selektivt tiltak etter artikkel 61(1). Det faller innenfor lovgivers kompetanse å velge når lovendringer skal gjelde fra, og fra et EØS-rettslig perspektiv innebærer det ingen forskjellsbehandling at allerede gjennomførte investeringer ikke omfattes av lovendringen. Vindkraftverk som allerede var i drift da loven ble satt i kraft 1 januar 2024, er ikke i en situasjon som er faktisk og rettslig sammenlignbar med vindkraftverk som fortsatt er under bygging og ikke satt i drift ennå. Det er derfor ikke tale om en forskjellsbehandling mellom aktører eller aktiviteter som er sammenlignbare, og derfor utgjør skatteloven § 18-10 fjerde ledd, nytt tredje og fjerde punktum, ikke et selektivt tiltak etter statsstøttene.

3. Kort om lovendringen

Skatteloven § 18-10 fjerde ledd, nytt tredje og fjerde punktum, som ikke er trådt i kraft enda, lyder som følger:

«I stedet for fremføring utbetales skatteverdien av negativ grunnrenteinntekt for nye vindkraftanlegg på land når anlegget blir satt i drift og Skatteetaten har gjennomført kontroll av fastsatt skatt. Departementet kan gi utfyllende bestemmelser i forskrift.» (Vår utheving.)

Utbetalingsordningen vil gjelde «nye vindkraftanlegg», hvilket bør bety anlegg som blir satt i drift fra 2024 eller senere. Dette fordi øvrige bestemmelser i endringsloven trådte i kraft med virkning fra januar 2024, mens tilføyelsen til § 18-10 skal tre i kraft når Kongen bestemmer.

Tilføyelsen kom som følge av et politisk forlik i Stortinget. Regjeringen hadde gått imot innføring av en utbetalingsordning².

Vi antar bestemmelsen er ment å imøtekomme en del av høringsinnspillene fra kraftbransjen, herunder Fornybar Norge slik det ble omtalt i proposisjonen:

«Fornybar Norge mener grunnrenteskatten ikke vil være investeringsnøytral uten løpende utbetaling av skattemessig underskudd. Det vises til at dette i praksis innebærer at utbygger må

² Prop. 2 LS (2023-2024) s. 59–60.

legge ut for statens andel av investeringen. Etter forslaget skal utbygger få en svært lav risikofri rente som kompensasjon for finansieringen, og renten er mye lavere enn de kostnadene utbygger vil ha for å stille finansiering til disposisjon for staten. Dette er en ekstrakostnad for utbygger som gjør prosjektet mindre konkurransedyktig. Fornybar Norge viser til beregninger fra THEMA, som skal vise at dette avviket fra ren kontantstrømskatt øker utbyggers kostnader med mellom 8 og 10 øre/kWh spredd ut over produksjonen i levetiden. Fornybar Norge foreslår derfor at skattemessig underskudd utbetales.»³

Vi viser også til høringsinnspillet fra Varanger Kraft AS, også omtalt i proposisjonen:

«Varanger Kraft AS mener negativ grunnrente må utbetales løpende, og fremhever at produksjonsavgiften ikke kan avkorte negativ grunnrenteskatt for utbetaling. Dersom produksjonsavgiften ikke refunderes løpende som en del av negativ grunnrente, vil dette innebære en reell skatteskjerpelse.»⁴

4. De rettslige rammene for vurderingen av om et element i skattesystemet kan utgjøre statsstøtte

4.1 Rettslige utgangspunkter for støttevurderingen

Det foreligger en omfattende praksis som gjelder spørsmålet om et element i et lands skattesystem kan utgjøre statsstøtte etter TFEU artikkel 107 (1) / EØS-avtalen artikkel 61(1). Det er både praksis fra EU-kommisjonen og ESA, som har ansvaret for å håndheve statsstøtteregelverket henholdsvis i EU og EØS, og praksis fra domstolene.

I avgjørelser fra EU-domstolen om statsstøtte på skatteområdet har EU-domstolen gjort det klart at skatterett er et område hvor medlemsstatene har en større handlingsfrihet.⁵ I tråd med dette har ESA uttalt at EØS-statene står ganske fritt til å fastsette skattepolitikken, fordi skatt er et område som faller under statenes kompetanse.⁶

EU-domstolen har lagt til grunn at fire kumulative vilkår må være oppfylt for at en skatteordning skal kunne utgjøre statsstøtte etter TFEU artikkel 107 (1), jf. forente saker C-885/19 P og C-898/19 *Fiat Chrysler* avsnitt 66:

- Det må foreligge et statlig tiltak eller en fordeling av statsmidler;
- tiltaket må medføre en selektiv økonomisk fordel for en eller flere virksomheter;
- tiltaket medfører eller kan medføre en konkurransevridning; og
- tiltaket må ha som sannsynlig virkning at samhandelen mellom EU-/EFTA-stater kan bli påvirket.

I saker der elementer i skattesystemet utgjør statsstøtte, har fokuset vært om tiltaket utgjør en selektiv fordel. I *Fiat Chrysler* formulerer EU-domstolen selektivitetsvurderingen på følgende måte:

«So far as concerns the condition relating to selective advantage, requires a determination as to whether, under a particular legal regime, the national measure at issue is such as to favour 'certain undertakings or the production of certain goods' over other undertakings which, in the

³ Prop. 2 LS (2023–2024) punkt 5.8

⁴ Ibid.

⁵ C-457/21 P *EU-kommisjonen mot Amazon.com mfl.* avsnitt 33–34; forente saker C-451/21 P og C-454/21 P *Engie* avsnitt 106–107; forente saker C-51/19 P og C-64/19 P *World Duty Free Group* avsnitt 32.

⁶ ESA, Notion of State Aid, avsnitt 156.

light of the objective pursued by that regime, *are in a comparable factual and legal situation and which accordingly suffer different treatment that can, in essence, be classified as discriminatory* (judgment of 16 March 2021, Commission v Poland, C 562/19 P, EU:C:2021:201, paragraph 28 and the case-law cited).

In order to classify a national tax measure as 'selective', the Commission must begin by identifying the *reference system*, that is the 'normal' tax system applicable in the Member State concerned, and demonstrate, as a second step, that the *tax measure at issue is a derogation from that reference system, in so far as it differentiates between operators who, in the light of the objective pursued by that system, are in a comparable factual and legal situation*. The concept of 'State aid' does not, however, cover measures that differentiate between undertakings which, in the light of the objective pursued by the legal regime concerned, are in a comparable factual and legal situation, and are, therefore, a priori selective, where the Member State concerned is able to demonstrate, as a third step, *that that differentiation is justified, in the sense that it flows from the nature or general structure of the system of which those measures form part*». (Vår utheving.)⁷

Formuleringene er i samsvar med hvordan EU-domstolen har ordlagt seg i en lang rekke saker om skattesystemers forhold til statsstøttereguleringen.⁸ Vurderingen av om selektivtetsvilkåret er oppfylt skal altså skje i tre trinn:

1. Fastsetting av referansesystemet.
2. Om aktørene er i en faktisk og/eller rettslig sammenlignbar situasjon.
3. Om en eventuell forskjellsbehandling kan rettferdiggjøres.

Vi skal i det følgende notatet gå gjennom alle trinnene i vurderingen av om reglene i skatteloven § 18-10 fjerde ledd, nytt tredje og fjerde punktum om utbetaling av skatteverdien ved negativ grunnrenteinntekt for vindkraftanlegg satt i kraft i 2024 eller senere, vil utgjøre statsstøtte.

4.2 Trinn 1: fastsetting av referansesystemet

EU-domstolen har uttalt følgende om fastsetting av referansesystemet:

«[T]he determination of the reference system, which must be carried out following an exchange of arguments with the Member State concerned, must follow from an objective examination of *the content, the structure and the specific effects of the applicable rules under the national law of that Member State*».⁹

Slik vi vurderer det utgjør reglene om grunnrenteskatt for landbasert vindkraft i §§ 18-10 og 18-11 i skatteloven det relevante referansesystemet. Grunnen til at det alminnelige skattesystemet i sin helhet ikke kan anses for å være et passende referansesystem, er at grunnrenteskatten utgjør en særskatt som kommer på toppen av alminnelig selskapskatt.

I den forbindelse viser vi til ESAs avgjørelser om grunnrenteskatt i petroleumssektoren, hvor ESA konsekvent har lagt til grunn at riktig referansesystem er petroleumsskatteloven og ikke reglene for skatt for bedrifter mer generelt.¹⁰ I avgjørelse 018/19/COL ble referansesystemet innen

⁷ Avsnitt 68.

⁸ Se for eksempel C-457/21 P *EU-kommisjonen mot Amazon.com mfl.* avsnitt 33–34, forente saker C-451/21 P og C-454/21 P *Engie* avsnitt 106–107, forente saker C-51/19 P og C-64/19 P *World Duty Free Group* avsnitt 32, C-562/19 P *EU-kommisjonen mot Polen* avsnitt 32, og C-374/17 *A-Brauerei* avsnitt 35–36.

⁹ C-831/21 avsnitt 38.

¹⁰ Se blant annet i 231/22/COL.

petroleumsskattelovgivningen avgrenset ytterligere til den delen av loven som omhandler utvinningskostnader, se særlig avsnitt 87. Videre ble referansesystemet avgrenset mot petroleumsskattelovens regler om henholdsvis rørtransport og viderebehandling av olje og gass, se avsnitt 98.

Det sentrale vurderingstemaet her er om det foreligger en forskjellsbehandling mellom virksomheter innenfor referansesystemet¹¹ som i lys av systemets formål er i en rettslig og faktisk sammenlignbar situasjon. Om virksomhetene ikke er i en rettslig og faktisk sammenlignbar situasjon, foreligger det ikke statsstøtte.

4.3 Trinn 2: Foreligger det en forskjellsbehandling mellom virksomheter i en faktisk og/eller rettslig sammenlignbar situasjon?

Rettspraksis vedrørende selektivitetsvilkåret gjelder gjennomgående enten materiell eller geografisk selektivitet.¹² Materiell selektivitet går ut på at støtten i sitt innhold forskjellsbehandler mellom ulike aktører, mens geografisk selektivitet innebærer at selskaper i et gitt geografisk område får en støtte som ikke aktører i andre geografiske områder får.

Skatteloven § 18-10 fjerde ledd, nytt tredje og fjerde punktum innebærer ikke geografisk selektivitet. Vi ser heller ikke at det er grunnlag for å konkludere med disse reglene innebærer materiell selektivitet på grunn av et tidsmessig skille for investeringer som er omfattet av reglene og investeringer tilbake i tid som ikke er omfattet av reglene.

Vi viser til ESAs avgjørelse i 231/22/COL, som gjaldt en midlertidig endring i petroleumsskatteloven. Endringen skjedde i forbindelse med koronapandemien, og innebar en gunstig avskrivning av investeringskostnader fra skattegrunnlaget. Et av argumentene fra klageren var at loven var selektiv, fordi den forskjellsbehandler mellom selskaper som valgte å investere under lovens tidsmessige virkeområde, og de selskapene som allerede hadde gjort sine investeringer. ESA avviste at et støttetiltaks tidsmessige anvendelse oppfyller vilkåret om selektivitet:

«The Court has also held, regarding a tax measure that applied generally to all tax payers subject to some conditions, that '[t]he fact that only taxpayers satisfying those conditions can benefit from the measure cannot in itself make it into a selective measure.' ... The amendments apply generally to all petroleum companies that incur investment costs within the temporal application. *The temporal application cannot in itself make the amendments prima facie selective*». ¹³ (Vår utheving.)

Utbetalingsregelen gjelder for alle selskaper som foretar investeringer til bygging av vindkraftanlegg som kommer i drift i 2024 eller senere. Dette omfatter også selskaper som allerede har eksisterende vindkraftanlegg. Uttalelsen fra ESA tilsier at lovens tidsmessige anvendelse *i seg selv* ikke oppfyller vilkåret om selektivitet. Dette gjelder etter vårt syn enn mer for skatteloven § 18-10 fjerde ledd, nytt tredje og fjerde punktum, som ikke er av midlertidig av karakter og vil gjelde fra ikrafttredelsen.

EU-domstolen har sagt tilsvarende i C-596/19 P, som gjaldt en traktatbruddsak mot Ungarn. Ungarn vedtok en ny lov i 2014 om særskatt på inntekter fra reklame. Skattemodellen var progressiv, ved at skattesatsen økte trinnvis ut ifra selskapets omsetning. Loven inneholdt en overgangsbestemmelse for de selskapene som gikk i underskudd i 2013. Disse selskapene kunne avskrive 50% av tapene i skattegrunnlaget for 2014. Kommisjonen hevdet blant annet at overgangsbestemmelsen var selektiv fordi den kun gjaldt i ett år. EU-domstolen uttalte følgende:

¹¹ Her: virksomheter underlagt grunnrenteskatt på landbasert vindkraft

¹² ESA, Notion of State Aid, avsnitt 119.

¹³ Avsnitt 65.

«It follows, inter alia, that the fact that only taxpayers satisfying the conditions for the application of a measure can benefit from a measure cannot, in itself, make it into a selective measure (see, to that effect, inter alia, judgment of 21 December 2016, *Commission v World Duty Free Group and Others*, C-20/15 P and C-21/15 P, EU:C:2016:981, paragraph 59). Nor can the selective nature of a measure be inferred from the mere fact that it is of a transitional nature, since *the decision to limit its application ratione temporis, with a view to ensuring a gradual transition between old and new tax rules, falls within the discretion of the Member States* referred to in paragraph 44 above.»¹⁴ (Vår utheving.)

Uttalelsen gjelder riktignok en overgangsbestemmelse, men har overføringsverdi for spørsmålet om lovers ikrafttredelsesdato medfører at selektivitetsvilkåret er oppfylt. EU-domstolen gjør det klart at det å velge anvendelsesdato (*ratione temporis*) er opp til statene, og et forhold som faller innenfor deres diskresjon. Også denne dommen tilsier at lovens ikrafttredelsesdato *alene* ikke medfører at noen får en selektiv fordel.

Det finnes også eksempler på saker fra Underretten hvor spørsmålet om selektivitet har blitt satt på spissen der støttetiltaket anvendes i et meget kort tidsrom:

«The Court even classified as selective a measure *applicable for a limited time*. It thus ruled that a measure which, given the brief period available to undertakings to carry out the steps making it possible to fulfil the conditions for benefiting from it, was in fact available only to undertakings which had already initiated the steps at issue, to those which had at least contemplated doing so and to those which were ready to undertake such an initiative in a very short time, was selective (see, to that effect, Case T-211/05 *Italy v Commission* [2009] ECR II-2777, paragraphs 120 and 121).»¹⁵ (Vår utheving.)

I sak T-211/105 som det henvises til i det siterte avsnittet, fant Underretten at selektivitetsvilkåret var oppfylt som følge av en kombinasjon av tidsrommet som støtten gjaldt i, og de materielle vilkårene for å få støtte. Selskaper som ble børsnotert innen en forhåndsdefinert periode på 15 måneder, ville få diverse former for skattelette. Ordningen var dermed selektiv fordi den kun gjaldt selskaper som ble børsnotert i den gitte perioden. Videre fant Underretten at den forhåndsdefinerte perioden for støtteordningen samsvarte med tiden det tar å bli børsnotert. Selskaper som initierte skrittene for børsnotering etter at ordningen trådte i kraft, ville ikke rekke å bli børsnotert innen fristen i skatteordningen. Skatteletten var dermed kun tilgjengelig for de selskapene som allerede hadde satt i gang prosessen for å bli børsnotert før ordningen trådte i kraft.

Avgjørelsene fra Underretten viser at kun at selektivitet kan foreligge dersom støttetiltaket gjelder i et kort avgrenset tidsrom. Dette er ikke situasjonen i vårt tilfelle, som gjelder en alminnelig lovendring i reglene om grunnrenteskatt for landbasert vindkraft. I den forbindelse vises det igjen til ESAs avgjørelse om midlertidige endringer i petroleumsskatteloven, sitert ovenfor. Her vurderte ESA om endringsloven var selektiv fordi den kun gjaldt kostnader påløpt mellom 2020 og 2021, men også investeringskostnader fra før denne tid, så lenge de ble sendt inn til departementet før 1. januar 2023. ESA avviste ganske kort at selektivitetsvilkåret var oppfylt som følge av tidsaspektet i ordningen.¹⁶

Den gjennomgåtte rettspraksisen viser at tidsaspektet *alene* ikke medfører at tiltaket er selektivt: det er gjerne de materielle vilkårene, sammen med en kort anvendelsesperiode for støtteordningen, som sammen medfører at kun enkelte foretak blir tilgodesett. Det gjør seg ikke gjeldende for vårt tilfelle

¹⁴ Avsnitt 58.

¹⁵ Underrettens avgjørelse av 7. november 2014 *Kommisjonen mot Spania* (T-399/11) avsnitt 43. Saken ble anket til EU-domstolen, som fant at Underretten hadde begått flere feil i sin vurdering. Underretten avsa derfor ny dom i 2018. Vi kan imidlertid ikke se at innholdet i det siterte avsnittet ble problematisert.

¹⁶ 231/22/COL avsnitt 75.

som gjelder innføring av regler som gjelder fremover i tid, noe som ikke i seg selv kan medføre selektivitet etter statsstøttereglene.

4.4 Trinn 3: Kan eventuell forskjellsbehandling rettfærdiggjøres?

Dette trinnet blir ikke nødvendig å vurdere, ettersom vi har kommet til at det ikke foreligger forskjellsbehandling.