

Beregning av grunnrenteskatt etter kontraktsprisunntaket



Artikkelen er forfattet av:

Advokatfullmektig
Marius Sollund
Advokatfirmaet Wiersholm

Grunnrenteskatten er en av de største kostnadene for en kraftprodusent. For kraftprodusenter som er gjenstand for grunnrentebeskatning, vil det derfor være av stor betydning hvorledes denne beregnes – om spotpris eller kontraktspris skal legges til grunn.

Skattedirektoratet har i en tolkningsuttalelse av 19. april 2012 presisert at kraftprodusenter kan legge kontraktspris til grunn for beregning av grunnrenteinntekt også i de tilfellene hvor kraften selges til *utenlandsk kraftkjøper*, når kraften forbrukes i kraftkjøpers produksjonsvirksomhet. Dette vil øke fleksibiliteten og handlingsrommet for kraftprodusentene ved salg av kraftkontrakter.

Det rettslige utgangspunktet

Skatteloven kapittel 18 regulerer de særegne reglene for beskatning av kraftforetak. Her fremgår det bl.a. at eier av et kraftforetak over en viss størrelse skal beregne en grunnrenteinntekt på den kraften som produseres. Denne grunnrenteinntekten blir så gjenstand for grunnrenteskatt,¹ som kommer i tillegg til kraftprodusentens skatt på alminnelig inntekt.

Ved fastsettelsen av grunnrenteinntekten tar man utgangspunkt i en beregnet bruttoinntekt som settes til summen av:

Årlige brutto salgsinntekter (sktl. § 18-3(2) (a))

Gevinst ved realisasjon av driftsmidler som benyttes i kraftproduksjonen (sktl. § 18-3(2)(b))

Driftsstøtte til produksjon av vannkraft (sktl. § 18-3(2)(c) og

Inntekt fra utstedte el-sertifikater (sktl. § 18-3(2)(d)).

Beregning av brutto salgsinntekter

Det er beregningen av den første av disse fire komponentene, dvs. *de årlige brutto salgsinntektene*, som har interesse i denne sammenheng. Hovedregelen for beregning av årlige brutto salgsinntekter, er årets spotmarkedspriser pr. time multiplisert med faktisk produksjon ved kraftverket i de tilhørende tidsavsnittene. Etter denne hovedregelen ser man ved beregningen av grunnrenteinntekten således bort fra den faktiske prisen kraftprodusenten har oppnådd etter de kontraktene han har inngått med kraftkjøper. Hvorvidt dette er en fordel eller ulempe for kraftprodusenten, vil da være avhengig av hvorledes spotmarkedsprisen har utviklet seg i den aktuelle perioden. Den økonomiske risikoen knyttet til svingninger i spotmarkedsprisen blir imidlertid ofte skjøvet over på kraftkjøper på kontraktsrettslig grunnlag.

Hovedregelen gjelder imidlertid ikke absolutt. Det er oppstilt enkelte unntak fra utgangspunktet om at spotmarkedspris skal legges til grunn ved beregningen. Ett av disse unntakene går ut på at man legger til grunn den oppnådde kontraktsprisen for kraften, jf. skatteloven § 18-3, annet ledd, bokstav a, nr. 2, som lyder:

«Kraft som leveres i henhold til langsiktig kjøpekontrakt eller leieavtale inngått før 1. januar 1996 med uavhengig kjøper eller leietaker og med varighet på syv år eller mer, verdsettes til kontraktsprisen. Dette gjelder tilsvarende for kraft levert i henhold til tilsvarende fremtidige kontrakter på vilkår fastsatt av Stortinget, leieavtaler og andre kontrakter som nevnt i samsvar med retningslinjer fastsatt av departementet i forskrift.»

Av dette kan vi se at kontraktsprisunntaket igjen kan deles inn i tre typer kontrakter:

- I. Kontrakter inngått på nærmere angitte vilkår *før* 1. januar 1996.
- II. Kontrakter inngått på stortingsbestemte vilkår *etter* 1. januar 1996.
- III. Andre kontrakter inngått på nærmere angitte vilkår *etter* 1996.

Det er kontraktene i den tredje kategorien som har interesse i denne sammenheng, da det er til disse det er knyttet et vilkår om at kjøper av kraften må bruke denne i egen produksjonsvirksomhet.

Kontraktsprisunntaket og forbruk i egen produksjonsvirksomhet

Skattelovforskriftens presiseringer
For å få et helhetlig bilde av kontraktsprisunntaket, må man se hen til de relevante bestemmelsene i forskriften til skatteloven (FSFIN), hvor det er gitt nærmere avgrensninger og presiseringer vedrørende hvilke typer kontrakter som skal anses å tilfredsstillende vilkårene for at kontraktsprisunntaket skal komme til anvendelse.

I FSFIN § 18-3-10 er det angitt to alternativer når det gjelder nye, langsiktige kontrakter, dvs. kontrakter som er inngått etter 1. januar 1996, jf. skatteloven § 18-3, annet ledd, bokstav a, nummer 2, som sitert i det foregående. Første alternativ er beskrevet i FSFIN § 18-3-10 første ledd, og knytter seg til kontrakter inngått på

1 Rt. er grunnrenteskattesatsen 30 %.

stortingsbestemte vilkår inngått etter 1. januar 1996 med varighet på syv år eller mer. Til dette alternativet er det ikke knyttet vilkår om at kjøper må benytte kraften i produksjonsvirksomhet, så jeg lar dette alternativet ligge i denne omgang. Det andre alternativet, som er det interessante i denne sammenheng, dreier seg om andre langsiktige kontrakter inngått etter 1. januar 1996, dvs. kontrakter som ikke er inngått på stortingsbestemte vilkår, og er nærmere beskrevet i FSFIN § 18-3-10 annet ledd:

«Kraft levert i henhold til andre kontrakter som er inngått etter 1. januar 1996 med uavhengig kjøper, verdsettes til kontraktsprisen dersom kontrakten har en varighet på minst syv år og omfatter en samlet kraftleveranse på minst 150 GWh i løpet av kontraktperioden og kraften brukes i kjøpers produksjonsvirksomhet. Det er ikke til hinder for verdsettelse til kontraktspris at kjøperen har organisert kraftkjøpsvirksomheten og produksjonsvirksomheten i selskaper som er adskilte skattemotparter.»

«Forbruk i produksjonsvirksomhet»

Det sentrale kriteriet etter dette unntaket er således at kraften må brukes i «*kjøpers produksjonsvirksomhet*», for at kraftproducentens grunnrenteinntekt skal kunne beregnes på bakgrunn av kontraktsprisen. Hva som skal anses å kvalifisere til «*produksjonsvirksomhet*» i denne sammenheng, er nærmere presisert i FSFIN § 18-3-4, hvor det heter:

«Som forbruk i produksjonsvirksomhet regnes bare forbruk i industriell virksomhet som oppfyller vilkårene for registrering i Statistisk sentralbyrås industristatistikk i NACE-kode 20, 21, 24 eller 27, slik disse var avgrenset pr. 1. januar 1997, når kraftleveransen skal verdsettes til kontraktspris etter reglene i skatteloven § 18-3 annet ledd a nr. 2 eller til prisen på kraft levert i henhold til Statkrafts 1976-kontrakter etter skatteloven § 18-3 annet ledd a nr. 3, jf. denne forskrift § 18-3-10, § 18-3-11, § 18-3-13 første ledd a og § 18-3-14.»

NACE-kodene ble innført som et resultat av ønsket om et felles statistikkgrunnlag i EU. Innføringen ble gjort på bakgrunn av en EU-forordning av 1990,² og standarden er senere blitt revidert, senest i 2006³ hvilket resulterte i en ny norsk standard i



BESKATNING: Skattelovens kapittel 18 regulerer de særegne reglene for beskatning av kraftforetak.

2007 (SN2007). Det er denne standarden som gjelder i dag. NACE-kodene og deres definisjoner er således felles innad i EU.

NACE-kodene er gruppert etter ulike næringsområder, hvor aktivitetene som faller inn under de enkelte kodene er forholdsvis detaljert beskrevet. Det er således den virksomheten bedriften driver, og hvorledes denne mer presist kan beskrives, som er styrende for hvilken næringskode den blir registrert under i SSBs industristatistikk, for så vidt gjelder norske foretak.

Kun for norske kraftkjøpere?

Det sentrale spørsmålet som oppstår i denne forbindelse, er om henvisningen til NACE-kodene og registrering i SSBs industristatistikk er begrenset til *norske* kraftkjøpere, eller om bestemmelsen skal forstås slik at dette vilkåret også skal anses å være oppfylt for *utenlandske* foretak som inngår i industristatistikk,⁴ under tilsvarende NACE-kode i det landet de er hjemmehørende. Dersom regelens anvendelse begrenses til norske kraftkjøpere, vil man måtte legge spotmarkedspris til grunn ved beregning av grunnrenteinntekt ved salg til utenlandske selskaper.

Hvis man legger til grunn at spotpris gjennomgående vil innebære en høyere skattebelastning for kraftleverandøren enn når man legger kontraktspris til grunn, vil

dette innebære at det vil bli mindre interessant å inngå avtaler med motparter hvor man ikke får anvende kontraktsprisen. Den økte skattebelastningen vil som oftest bli veltet over på kraftmottager ved at kostnaden bakes inn i prisen mottageren må betale. Dette innebærer at disse kraftmottagerne må betale mer for kraften enn norske mottagere. Selskaper i andre land vil da reelt sett være forhindret fra å konkurrere om disse kraftavtalene, og norske selskaper vil favoriseres vis-à-vis selskaper i andre stater. Ved at man legger til grunn en forståelse av bestemmelsen som innebærer at kontraktspris kan anvendes for beregning av grunnrenteinntekten for kraftproducenten, både når kraften selges til norske og utenlandske kjøpere, vil det i realiteten åpne seg opp et mye større marked for salg av kraftkontrakter.

Rettskildematerialet i tilknytning til dette tolkningsspørsmålet er meget sparsom. Hverken forarbeider, rettspraksis, ligningspraksis eller juridisk litteratur har tatt eksplisitt stilling til spørsmålet. Skattedirektoratets tolkningsuttalelse er derfor et kjærkomment bidrag til avklaring.

Tolkningsuttalelse fra skattedirektoratet

Skattedirektoratet har i sin tolkningsuttalelse lagt til grunn at henvisningen til NACE-kodene i FSFIN § 18-3-4 *ikke* kan forstås slik at den kun gjelder for *norske* kraftmottagere, men at også utenlandske kontraktsmotparter vil være omfattet.

2 Council Regulation (EEC) No 3037/90, av 9. oktober 1990.

3 Regulation (EC) No 1893/2006, av 20. desember 2006.

4 Det antas at utenlandsk industristatistikk bygger på tilsvarende grunnlagsmateriale fra utenlandsk foretaksregister.

Uttalelsen er forholdsvis kortfattet, og konklusjonen er klar:

«Ordlyden i FSFIN § 18-3-4 stiller ikke krav til faktisk registrering. Forarbeidene, Innst. O. nr. 62 (1995-1996) side 50 har ingen nærmere omtale av problemstillingen. Av forarbeidene fremgår at det legges vekt på «industriens behov for sikker levering av kraft» og komiteen påpeker at reglene vil gi begge kontraktsparter økt forutberegnelighet. Så langt direktoratet kjenner til er det ingen rettspraksis eller ligningspraksis i tilknytning til spørsmålet. Slik direktoratet ser det, tar ordlyden sikte på å avgrense bestemmelsens virkeområde til visse produksjonsvirksomheter art. Etter direktoratets oppfatning kan bestemmelsen ikke anses begrenset til bare å omfatte norske produksjonsvirksomheter. Også utenlandske produksjonsvirksomheter kan omfattes, dersom foretaket er registrert i tilsvarende NACE-kode i det land de er hjemmehørende.

Adgangen til å benytte kontraktspris forutsetter at visse krav til dokumentasjon er oppfylt, se bl.a. FSFIN § 18-3-13, § 18-3-16 og § 18-3-17. Disse bestem-

melsene vil ikke kunne håndheves overfor kraftkjøpende produksjonsvirksomheter uten skatteplikt til Norge. Direktoratet forutsetter at kraftselger i disse tilfellene innhenter de nødvendige opplysninger, og gir disse opplysningene til norske skattemyndigheter.» (Mine understrekninger).

Dette innebærer at norske kraftprodusenter som leverer kraft til utenlandske kraftmottagere som bruker kraften i egen produksjonsvirksomhet, og som er registrert i tilsvarende NACE-kode som angitt i FSFIN § 18-3-4 i sin hjemstat, skal få beregnet sin grunnrenteinntekt etter den faktisk oppnådde pris etter leveransekontraktene, og ikke etter hovedregelen om spotmarkedspris. Som det fremgår av Skattedirektoratets tolkningsuttalelse, er det imidlertid viktig at kraftprodusenten (selger) i disse tilfellene følger opp skattelovforskriftens dokumentasjonskrav, bl.a. hva gjelder kraftkjøperens bruk av kraften. Kraftselger må i så måte sørge for å få på plass de nødvendige kontraktsmessige reguleringer i leveranseavtalen overfor kjøper for å sikre seg at disse forpliktelsene kan overholdes.

I tillegg til de forhold som Skattedirektoratet har lagt vekt på i sin uttalelse, er det også grunn til å anta at Norges forpliktelse etter EØS-avtalen ville fremtvunget den samme konklusjonen. Til grunn for EØS-avtalen ligger det et prinsipp om fri bevegelighet mellom medlemslandene. Dersom man hadde lagt til grunn en tolkning av FSFIN § 18-3-4 som hadde innebåret at kun norske selskaper kunne anses å tilfredsstille kravet til anvendelse av kontraktspris ved beregning av grunnrenteinntekten, med den følge at spotpris måtte legges til grunn ved alle salg til utenlandske kraftkjøpere, ville dette fått innvirkninger vis-à-vis andre EØS-land som bl.a. kunne medført brudd på EØS-avtalens regler om fri bevegelighet av bl.a. kapital.

Oppsummering

Etter denne uttalelsen fra Skattedirektoratet er det brakt større klarhet i hvorledes kontraktsprisunntaket skal forstås. Denne avklaringen vil gi større fleksibilitet for norske kraftprodusenter, da de vil kunne oppnå større konkurranse ved salg av kraftkontrakter ved at også utenlandske kjøpere kan være med å konkurrere på like vilkår som de norske.

For fond og andelseiere:

Skattefri fusjon av verdipapirfond



Artikkelen er forfattet av:

Advokatfullmektig
Julie Nipedal
Advokatfirmaet Wiersholm

Ved ny lov om verdipapirfond¹ som trådte i kraft fra 1. januar i år, ble adgangen til fusjon av norske verdipapirfond gjeninnført. Skattedirektoratet har

behandlet problemstillingen i en bindende forhåndsuttalelse² avgitt 14. februar i år.

Fusjonsadgangen reiser problemstillinger om skattemessige konsekvenser for verdipapirfond og andelseiere – hvorvidt verdipapirfond kan fusjoneres med skattemessig kontinuitet.

Forhåndsuttalelsen

Forhåndsuttalelsen gjaldt fusjon av norske verdipapirfond som eide aksjer og følgerlig

var klassifisert som aksjefond for skattemessige formål.

Det ble forutsatt av innsenderne at fusjonene ville bli gjennomført i samsvar med verdipapirfondloven kapittel 5.

Skattedirektoratet ble bedt om å vurdere hvorvidt fusjon av aksjefondene kunne gjennomføres med skattemessig kontinuitet på fondsnivå og på andelseiernivå; prinsipielt i henhold til skatteloven³ § 11-2 (3) eller subsidiært på ulovfestet grunnlag. Skattedirektoratet kom til at fusjon kunne gjennomføres etter skatteloven § 11-2 (3),

¹ Lov av 25. november 2011 nr. 44.

² BFU 02/12.

³ Lov av 26. mars 1999 nr. 14.