

Skatt og merverdiavgift – del II:

Rammebetingelsene for Havvind må klargjøres

I artikkelen ser vi nærmere på status, aktørenes muligheter til å innrette seg etter gjeldende skatte- og avgiftsregler, samt behovet for avklaringer fra myndighetene. I del I av artikkelen, som ble publisert i Revisjon og Regnskap 5-2023, så vi på skatteforhold, mens vi i denne del II tar for oss merverdiavgift.



Advokat
Espen Qvist
Partner Advokatfirmaet PwC



Advokat
Simen Horne Stokka
Direktør Advokatfirmaet PwC

Leveranser innenfor og utenfor merverdiavgiftsområdet

Gjeldende avgrensning av geografisk virkeområde

Merverdiavgiftsloven får anvendelse i merverdiavgiftsområdet som omfatter det norske fastlandet og alt område innenfor territorialgrensen, men ikke Svalbard, Jan Mayen eller de norske bilandene.

Etter hovedregelen vil omsetning av varer og tjenester innenfor merverdiavgiftsområdet utløse plikt til å kreve opp merverdiavgift, mens omsetning som skjer utenfor merverdiavgiftsområdet faller utenfor lovens virkeområde og dermed ikke utløser plikt til å beregne merverdiavgift. Omsetning anses etter hovedregelen å finne sted der det er avtalt kontraktsrettslig levering.

Den geografiske avgrensningen av virkeområdet vil ha reell betydning for omsetning av varer og tjenester som skal avgiftsberegnes basert på hvor det er avtalt fysisk levering. Tjenester som faller inn under sistnevnte kategori, vil være de tjenestene som ikke er definert som fjernleverbare i merverdiavgiftsloven, det vil si de tjenestene som etter praksis

er omtalt som stedbundne tjenester. Med andre ord vil omsetning av både varer og stedbundne tjenester som leveres innenfor merverdiavgiftsområdet, utløse plikt til å kreve opp merverdiavgift. Fjernleverbare tjenester utløser derimot en plikt til å kreve opp merverdiavgift uavhengig av hvor tjenesten fysisk utføres, så lenge leverandør og/eller kjøper er hjemmehørende i Norge. Følgelig kan tjenester som faktisk utføres utenfor merverdiavgiftsområdet, likevel utløse plikt for enten leverandør eller kunde til å kreve opp norsk merverdiavgift.

Utbygging av havvindanlegg innenfor eller utenfor det norske mva-området

Kaster man et blikk på hvor de foreslåtte feltene for havvindsutbygging skal skje, ser vi blant annet at Sørlege Nordsjø II ligger utenfor territorialgrensen, mens Utsira Nord delvis ligger innenfor og utenfor territorialgrensen. Det siste innebærer at en rekke nye problemstillinger åpner seg sammenliknet med dagens petroleumsvirksomhet som gjennomgående skjer utenfor det norske merverdiavgiftsområdet.

Aktører som anlegger havvindsanlegg utenfor merverdiavgiftsområdet, vil ikke ha plikt til å kreve opp merverdiavgift på leveranser av elektrisk kraft som produseres og leveres på havvindanlegget. Elektrisk kraft som føres i land og først leveres innenfor merverdiavgiftsområdet, vil være fritatt for importmerverdiavgift, men likevel utløse plikt til å kreve opp merverdiavgift ved avtalt leveringssted.

De aktørene som driver havvindanlegg utenfor merverdiavgiftsområdet og omsetter elektrisk kraft utenfor merverdiavgiftsområdet, vil derved ikke ha plikt til å la seg registrere og rapportere merverdiavgift. Leverandører som leverer varer eller utfører stedbundne tjenester på havvindanlegget, vil heller ikke utstede fakturaer med merverdiavgift som følge av at de enten utfører eksport av varer fra det norske merverdiavgiftsområdet eller leverer varer eller stedbundne tjenester utenfor virkeområdet til merverdiavgiftsloven. I praksis vil riktignok aktørene ha behov for å være registrert for merverdiavgift for på en effektiv måte å få ført til fradrag inngående merverdiavgift på anskaffelser som de får levert innenfor merverdiavgiftsområdet. Det siste vil ofte skje i praksis og er også grunnen til at dagens aktører innenfor petroleumsindustrien har vært dekket av et omfattende fritaksregelverk for merverdiavgift for

leveranser som skjer innenfor merverdiavgiftsområdet.

Det foreligger imidlertid langvarig administrativ praksis med utgangspunkt i forhenværende forskrift nr. 48 til merverdiavgiftsloven av 1969 om frivillig registrering av skipsrederier og flyselskaper, for at aktører som driver virksomhet fra et forretningssted i merverdiavgiftsområdet, har rett til å la seg registrere for merverdiavgift i Norge. Havvindsvirksomheten er underlagt konsesjonskrav og reelt krav om etablering i Norge. Følgelig antar vi at kravet til fast forretningssted i Norge er oppfylt, slik at aktørene også får rett til registrering i merverdiavgiftsregisteret siden salg av elektrisk kraft omfattes av merverdiavgiftsloven.

Utvide det norske mva-området til hele den økonomiske sonen?

Havvindsatsingen har et potensial til å utgjøre Norges neste store industrieventyr. Norges kyststripe utgjør en attraktiv naturressurs som vil være helt avgjørende for en vellykket satsing. I tillegg til havbruksnæringen og petroleumsnæringen, vil satsingen på havvind medføre at en stadig større andel av den totale industriproduksjonen og verdiskapningen i Norge flyttes ut fra fastlandet og utenfor merverdiavgiftsområdet.

Et spørsmål er om dette utgjør noen fare for merverdiavgiftsprovenyet, slik at norske skattemyndigheter bør vurdere å utvide det geografiske virkeområdet for merverdiavgiftsloven til f.eks. å omfatte også den økonomiske sonen? Land som Belgia, Hellas og Sverige har allerede i enkeltsaker utvidet sitt geografiske virkeområde for merverdiavgiftsloven. På inntektskatteområdet finnes det dessuten, som nevnt ovenfor, allerede petroleumsskatteregler og forslag til regler som utvider virkeområdet til også å dekke områder utenfor territorialgrensen.

Gir liten mening

Merverdiavgiften er en forbruksskatt som skal fange opp beskatning av forbruk. Følgelig vil det gi liten mening å

avgiftsbelegge salg av elektrisk kraft utenfor territorialgrensen dersom forbruket av kraft skjer utelukkende innenfor territorialgrensen. Vi ser at flere land og deriblant Norge tar i bruk elektrisk kraft produsert utenfor territorialgrensen, men innenfor den økonomiske sonen, som alternativ energikilde for offshoreinstallasjoner utenfor territorialgrensen. Følgelig vil elektrisk kraft produsert, solgt og forbrukt utenfor virkeområdet til merverdiavgiftsloven ikke bli avgiftsbehandlet. Tatt dette i betraktning og det faktum at en større andel av verdiskapningen fremover trolig vil skje utenfor virkeområdet til merverdiavgiftsloven, vil hensynet til konkurransenøytralitet tilsi at myndighetene bør vurdere å utvide virkeområdet til merverdiavgiftsloven til å omfatte den økonomiske sonen.

Mva-fradrag for utviklere av havvindprosjekter

Inngående merverdiavgift på utviklingskostnader

Utviklere av nye havvindprosjekter pådrar seg allerede i en oppstartsfasen betydelige kostnader til planlegging, prosjektering, og øvrige innsatsfaktorer. I tillegg påløper det store kostnader i forbindelse med anbuds- og konsesjonsprosesser, og etter hvert selve utbyggingen av vindturbiner og annen infrastruktur.

Både ved kjøp av varer og stedbundne tjenester med levering innenfor det norske merverdiavgiftsområdet pådrar utviklerne seg inngående merverdiavgift på 25 % av anskaffelseskostnadene. Det samme gjelder ved innkjøp av fjernleverbare tjenester, som i utgangspunktet vil være avgiftspliktige såfremt utvikler er en næringsdrivende hjemmehørende i Norge, uavhengig av om selve havvindanlegget utvikles innenfor eller utenfor merverdiavgiftsområdet.

Avgjørende med et forutsigbart regelverk

For å tilrettelegge for nye investeringer i havvind, er det avgjørende at utviklerne

kan forholde seg til et forutsigbart regelverk, som gjør det mulig å unngå at merverdiavgift på nødvendige utviklingskostnader skaper uforholdsmessige ulemper. Etter gjeldende regelverk er det imidlertid flere forhold som innebærer at utviklerne risikerer å bli nektet fradragsrett, eller må vente uforholdsmessig lenge før den inngående avgiften refunderes av myndighetene.

Utfordringer med fradragsretten for inngående merverdiavgift

Utviklerne av nye havvindprosjekter må for det første oppfylle strenge krav til relevans og tilordning for å oppnå fradragsrett etter hovedregelen i mval. § 8-1. Kravet om at en anskaffelse må ha tilstrekkelig nær og naturlig tilknytning til avgiftspliktig virksomhet for å gi fradragsrett, vil i utgangspunktet være oppfylt når hensikten er å benytte anskaffelsen til fremtidig produksjon og salg av energi. I en oppstarts- og utviklingsfase kan det imidlertid skape utfordringer at utviklernes anskaffelser også må kunne anses til bruk i utviklernes egen avgiftspliktige virksomhet for å gi fradragsrett.

Er anskaffelsene til bruk i egen avgiftspliktig virksomhet?

Et praktisk eksempel på dette er tilfeller hvor det i en tidlig fase av et prosjekt ennå ikke har vært mulig eller opportunt for utviklerne som eier prosjektet å etablere et eget operatørselskap e.l. som skal drive den fremtidige virksomheten med produksjon og salg av energi. Leve- randøravtalene for ulike anskaffelser før etablering av et operatørselskap vil dermed gjerne være inngått av et eller flere fremtidige eierselskaper. I slike tilfeller kan det være utfordrende å argumentere for at de enkelte eierselskapene foretar anskaffelsene til bruk i sin egen avgiftspliktige virksomhet. Det stilles derfor store krav til at utviklerne allerede i oppstartsfasen av prosjektene tilpasser selskapsstrukturen og den operasjonelle virksomheten på en optimal måte for å kunne oppnå fradragsrett for inngående mva.

Videre kan en utvikler av et nytt havvindprosjekt, som hovedregel ikke registrere virksomheten for merverdiavgift før den genererer avgiftspliktig omsetning, jf. mval. § 2-1. Det er heller ikke opplagt om utviklere av havvindprosjekter som fra tidligere driver en tilgrensende type virksomhet, som f.eks. produksjon av energi innen petroleum- eller vannkraftindustrien, vil ha fradragsrett for anskaffelser som er knyttet til utvikling av havvind som ledd i sin eksisterende mva-registrerte virksomhet.

Tilbakegående avgiftsoppgjør

Forutsatt at anskaffelsene i en tidlig fase av prosjektene foretas av samme selskap som senere skal drive produksjonen av energi fra havvind (operatørselskap e.l.), åpner avgiftsreglene imidlertid for å fradragsføre inngående mva på historiske anskaffelser etter at salgsvirksomheten kommer i gang. Dette følger av mval. § 8-6 om såkalt tilbakegående avgiftsoppgjør. I denne forbindelse har skattemyndighetene også bekreftet at flytende vindmølleinstallasjoner vil være å anse som fast eiendom (BFU datert 2. september 2022). Dette er en viktig avklaring som innebærer at utviklerne av havvindprosjekter kan oppnå fradragsrett for mva på historiske anskaffelser for en lengre periode tilbake i tid enn den alminnelige tidsbegrensingen på tre år.

Risikerer et betydelig likviditetstap

Utviklere som ikke har mulighet til å fradragsføre inngående mva før energi-produksjonen begynner å generere avgiftspliktig omsetning, risikerer likevel å pådra seg et betydelig likviditetstap. For at de skal unngå å måtte vente i flere år med å fradragsføre inngående mva på utviklingskostnadene, vil utviklerne som regel være avhengige av godkjent søknad om forhåndsregistrering for merverdiavgift etter mval. § 2-4 (1) bokstav a.

Forhåndsregistrering for å unngå likviditetstap?

Forhåndsregistrering for merverdiavgift i en utviklingsfase krever at virksomheten har foretatt betydelige anskaffelser som har direkte sammenheng med senere merverdiavgiftspliktig omsetning. Kravet om betydelige anskaffelser innebærer at selskapet må kunne dokumentere anskaffelser på over kr 250 000 inklusive mva, og byr dermed neppe på utfordringer for en utvikler av et havvindprosjekt.

Kravet om overveiende sannsynlighetsovervekt

Merverdiavgiftsforskriften stiller imidlertid krav om at det må være minst fire måneder til registreringsgrensen nås, og i tillegg «overveiende sannsynlig» at virksomheten kommer i gang som forutsatt, for at skattemyndighetene skal innvilge forhåndsregistrering etter nevnte alternativ.

Kravet om overveiende sannsynlighetsovervekt har i denne sammenhengen blitt tolket strengt i tidligere saker om landbaserte vindkraftprosjekter. I Bremangerlandet Vindpark AS (Rt. 2015 s. 24), la Høyesterett til grunn at virksomheten ikke hadde krav på forhåndsregistrering da utvikler ikke hadde fått tildelt konsesjon, siden konsesjon var en absolutt forutsetning for at virksomheten kunne komme i gang. Det ble imidlertid tatt forbehold for tilfeller hvor alle kvalifiserte søkere får tildelt konsesjon, eller der konsesjonsmyndigheten har gitt uttrykk for at en søker vil få konsesjon.

Det er foreløpig ikke avklart hvordan kravet om overveiende sannsynlighetsovervekt vil bli praktisert i fremtidige saker om forhåndsregistrering for utviklere av havvind. Etter vår oppfatning må konsesjonsspørsmålet, som et sentralt moment i denne vurderingen, i det minste vurderes i lys av hvordan konsesjonsprosessen er innrettet i praksis (for utviklerne). En utvikler med tidsbegrenset enerett til å gjennomføre konsekvensutredning og søke om konsesjon for vindkraft innenfor et tildelt område, bør etter vårt syn i det minste anses for å

oppfylle kravet om overveiende sannsynlighetsovervekt. I et slikt tilfelle fremstår det som på det rene at utviklerne vil få konsesjon. I tilfeller hvor det først skjer en prekvalifisering av interesserte tilbydere med enten påfølgende auksjonsrunde eller konkurranse om tildeling av statsstøtte, som f.eks. er aktuelt i forbindelse med utlysningen av Sørlige Nordsjø II og Utsira Nord, hvor det skjer en prekvalifisering av interesserte tilbydere med enten en påfølgende auksjonsrunde eller konkurranse om tildeling, er det imidlertid mer uklart om kravet om overveiende sannsynlighetsovervekt skal anses oppfylt.

Dersom myndighetene virkelig ønsker å tilrettelegge for at Norge skal bli ledende innen havvind, er det imidlertid gode argumenter for at aktørene bør innrømmes mer fleksible muligheter til å forhåndsregistrere virksomheten for merverdiavgift enn det som følger av dagens regelverk. I praksis pådrar utviklerne seg store prosjekteringskostnader mv. i lang tid før det er klart at de vil få tildelt konsesjon for utvikling av et område. Dersom den inngående avgiften på slike kostnader i lengre tid ikke kan fradragsføres av utviklings- eller operatørselskapet, innebærer dette etter vårt syn en betydelig og utilsiktet ulempe for næringen.

Mva-fritak for leverandørindustrien?

Norske og utenlandske selskaper som inngår avtaler om å levere varer eller tjenester til utviklerne av havvinnanlegg innenfor det norske merverdiavgiftsområdet, må i utgangspunktet beregne 25 % mva på sine leveranser. Selv om mottaker av tjenestene (utviklerne) etter omstendighetene kan ha rett til å fradragsføre merverdiavgiften på innkjøpene i sin egen mva-melding, innebærer dette at de må legge ut store beløp i avgift som de må forsøke å få tilbake senere. Som diskutert ovenfor kan dette særlig påføre utviklerne ulemper i en oppstarts- og utviklingsfase. Det forholdet at de foreslåtte feltene for havvindutbygging både ligger innenfor og utenfor merverdiavgiftsområdet, gjør også

at de nevnte likviditetseffektene kan slå ulikt ut, avhengig av om prosjektet utvikles rett utenfor eller rett innenfor merverdiavgiftsområdet (med mindre merverdiavgiftsområdet utvides til å omfatte hele den økonomiske sonen).

Fritak for petroleumsindustrien

Leverandører innenfor shipping- og offshoreindustrien er i betydelig grad fritatte fra plikten til å oppkreve merverdiavgift på ulike leveranser av varer og tjenester. I tillegg til de ulike fritakene for skipsindustrien, inneholder merverdiavgiftsloven blant annet fritak for salg og utleie av spesialfartøy til petroleumsvirksomheten, og leveranser av nærmere definerte varer og tjenester til slike fartøyer (§§ 6-9 og 6-30). Mval. § 6-11 inneholder videre egne fritak for omsetning og utleie av oljeboringsplattformer og andre flyttbare plattformer til bruk i petroleumsvirksomheten. Denne bestemmelsen fritar i tillegg en rekke tilknyttede varer og tjenester til bygging, ombygging, reparasjon og vedlikehold av både plattformer og rørledninger.

Ingen signaler om fritak for havvindnæringen

Paradoksal nok har norske myndigheter verken signalisert at det vil bli innført tilsvarende mva-fritak for havvindnæringen, eller foreslått noen utvidelse av de eksisterende fritakene til å omfatte leveranser til havvindinstalla-

sjoner. Etter sin ordlyd omfatter ikke de eksisterende fritakene leveranser til havvindindustrien, og det er derfor behov for endringer av reglene dersom man ønsker å sette havvindnæringen i en like gunstig posisjon. Vi er i denne forbindelse også kjent med at skattemyndighetene, etter henvendelse fra en sentral aktør i bransjen, har uttalt seg konkret om at fritaket for spesialfartøy i mval. § 6-9 (1) bokstav b ikke kan benyttes ved utleie av nærmere definerte spesialfartøy til bruk i offshore vind vedlikeholdsmarkedet.

Hovedbegrunnelsen for fritakene i skips- og offshoreindustrien er at de skal tilgodese en internasjonal næring, der norske virksomheter er særlig utsatt for konkurranse fra utenlandske aktører. Det er imidlertid svært utfordrende å finne gode argumenter mot at dette hensynet tilsvarende ikke gjør seg gjeldende for leverandørindustrien i fremtidige prosjekter innenfor havvindindustrien.

Mindre gunstige regler for fornybarnæringen enn petroleumsindustrien

I tillegg fremstår det som lite gjennomtenkt at merverdiavgiftsreglene setter aktørene i den fornybare næringen, i en dårligere posisjon enn aktørene i den tradisjonelle petroleumsindustrien. Mange av aktørene i bransjen hadde nok forhåpninger om at regjeringens reviderte nasjonalbudsjett for 2023 ville inneholde signaler om mulige utvidelser

av de eksisterende fritakene, for å unngå en negativ forskjellsbehandling av havvindnæringen. Det reviderte budsjettet som ble fremlagt i mai tyder imidlertid på at regjeringen ikke har vært nevneverdig opptatt av å gjøre noe med disse utfordringene. Den generelle henvisningen til at myndighetene ønsker å benytte andre mer målrettede virkemidler for å styrke næringer med behov for støtte i en vekstfase, fremstår etter vårt syn som inkonsekvent, så lenge eksisterende fritak for petroleumsindustrien fortsatt består. Vi stiller også spørsmålsteget ved om det faktisk finnes noen bedre og mer målrettede tiltak enn fritak for merverdiavgift for å avbøte konkret likviditetstap på investeringer i en oppstartsfase.

I praksis vil også aktørene i havvindnæringen til dels være sammenfallende med aktørene i petroleumsnæringen. Etter vårt syn er det stor risiko for at fraværet av egne mva-fritak for leverandører i havvindnæringen, i kombinasjon med lite forutsigbare regler som sikrer aktørens fradragsrett og rett til forhåndsregistrering, vil virke hemmende for investeringsviljen og satsingen på nye prosjekter blant disse aktørene.