

## NOTAT

Til BlackRock og Taaleri  
Fra Goud Helge Homme Fjellheim, Espen Nordbø og Simen Klevstrand  
Dato 19. oktober 2023  
Ansvarlig advokat Kjetil Hardeng

### STATSSTØTTEREGELVERKETS BETYDNING FOR UTFORMINGEN AV REGLENE OM GRUNNRENTESKATT PÅ VINDKRAFT

#### 1. Innledning og konklusjon

Vi viser til Finansdepartementets forslag om grunnrenteskatt på vindkraft på land (Prop. 2 LS (2023-24)).

Haavind har tidligere, både alene og sammen med andre ledende norske advokatfirmaer, utredet de rettslige sidene ved regjeringens opprinnelige forslag om grunnrenteskatt på vindkraft. Konklusjonen i disse notatene er at forslaget om grunnrentebeskatning av eksisterende vindkraftverk (såkalt «brownfield») vil kunne stride mot Grunnloven §§ 97 og 105, EMK P 1-1 og EØS-rettens regler om etableringsrett og fri kapitalbevegelse. Årsaken er at disse vindkraftverkene har truffet en rekke beslutninger basert på at vindkraft var beskattet i det ordinære skatteregimet. Dette omfatter blant annet beslutninger om å binde sin produksjon opp mot langsiktige kraftkjøpsavtaler, og beslutninger knyttet til prosjektfinansiering. En grunnrenteskatt vil forrykke grunnlaget for disse beslutningene, og mange investeringer vil bli ulønnsomme. Grunnrenteskatten griper derfor inn og knytter store negative konsekvenser til disposisjoner som allerede er foretatt.

I proposisjonen drøfter departementet om det er grunn til å frita eksisterende vindkraftverk fra grunnrentebeskatningen. Departementet mener at det ikke er grunn til det. Det ser hovedsakelig ut til å være begrunnet i provenyehensyn. Departementet skriver imidlertid også at et unntak for eksisterende anlegg ville være problematisk fordi det vil kunne innebære brudd på EØS-rettens forbud mot statsstøtte.<sup>1</sup> Det er det siste som er tema for dette notatet.

Departementet konkluderer altså ikke uttrykkelig med at det å unnta eksisterende anlegg vil være statsstøtte, og det er heller ingen spor av at departementet har foretatt en grundig vurdering av om et unntak vil kunne utgjøre statsstøtte. Det å foregi at EØS-retten setter skranke for hvilke løsninger som kan velges uten å ha foretatt en grundig vurdering av problemstillingen, samsvarer dårlig med at regjeringen i andre sammenhenger sterkt fremhever at norske myndigheter må utfordre og utnytte det handlingsrommet som EØS-retten gir.<sup>2</sup>

Vi kan ikke se at det foreligger noe grunnlag for å konkludere med at et unntak for eksisterende vindkraftverk vil utgjøre statsstøtte etter EØS-avtalen artikkel 61.

Statsstøtte kan foreligge der en gruppe foretak underlegges gunstige skatteregler som andre foretak i en sammenlignbar faktisk og rettslig situasjon, ikke får nytte godt av. Vi kan ikke se at eksisterende vindkraftverk og nye vindkraftverk er i en faktisk og rettslig sammenlignbar situasjon.

Departementet synes også å være innforstått med dette. Departementet skriver i alle fall at

---

<sup>1</sup> Prop. 2 LS (2023-24), s. 27

<sup>2</sup> Jf. blant annet Hurdalsplattformen s. 79.

*Full likebehandling mellom eksisterende og nye vindkraftanlegg kan ikke oppnås.<sup>3</sup>*

Det er vanskelig å forstå annet enn at dette synspunktet bygger på en erkjennelse av at eksisterende og nye foretak ikke er i en sammenlignbar situasjon faktisk og rettslig. Vi skal i det følgende begrunne dette nærmere.

## **2. De rettslige rammene for vurderingen av om et element i skattesystemet kan utgjøre statsstøtte**

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. Det gjelder både praksis fra EU-kommisjonen og ESA, som har ansvaret for å håndheve statsstøttereguleringen henholdsvis i EU og EØS, og praksis fra domstolene.

EU-kommisjonens tilnærming til hvilke elementer i et skattesystem som kan utgjøre statsstøtte, har til dels vært offensiv, og domstolene har i flere saker satt vedtak fra EU-kommisjonen til side.

EU-domstolen har lagt til grunn at fire<sup>4</sup> kumulative vilkår må være oppfylt for at en skatteordning skal kunne utgjøre statsstøtte etter TFEU artikkel 107 (1), jf. senest forente saker C-885/19 P og C-898/19 P *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 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 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*

<sup>3</sup> Prop. 2 LS (2023-24), s. 28

<sup>4</sup> I noen sammenhenger legges det ut som at det er seks vilkår som skal oppfylles. Dette er kun et spørsmål om hvordan man deler opp vilkårene, og medfører ingen forskjeller i det rettslige innholdet.

*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” (våre understrekninger).*

Formuleringene er i samsvar med hvordan EU-domstolen har ordlagt seg i en lang rekke saker om skattesystemers forhold til statsstøttereguleringen.<sup>5</sup>

Det å fastsette referansesystemet som utgjør sammenligningsgrunnlaget for om en skatteregel gir en fordel, kan være krevende. Vi finner imidlertid ikke grunn til å problematisere dette nærmere i denne saken. Vi legger til grunn at referansesystemet er det ordinære skattesystemet, der grunnrenteskatt pålegges bransjer med en ekstraordinær lønnsomhet.

Det sentrale vurderingstemaet her er derfor om det foreligger en forskjellsbehandling mellom virksomheter 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, selv om gruppene av foretak behandles ulikt.

I tillegg kan ulike regler også for virksomheter som er i en sammenlignbar situasjon gå klar av støttereglene dersom forskjellsbehandlingen kan begrunnes i «*the nature or general structure*» av systemet for den aktuelle skatten. Vi går ikke nærmere inn på dette, da det etter vår vurdering er rimelig klart at eksisterende og nye vindkraftverk ikke er i en sammenlignbar faktisk eller rettslig situasjon.

Vi har ikke funnet noe rettspraksis om behandler et unntak som kan sammenlignes med et unntak fra grunnrenteskatten for eksisterende vindkraftverk. Det synes imidlertid utvilsomt at foretak kan være i situasjoner som ikke er sammenlignbare fordi investeringsbeslutningene er tatt på forskjellig tidspunkt. Vi har bl.a. merket oss at dette var et element i ESAs vedtak av 15. desember 2022 om at de midlertidige endringene i petroleumsskatteloven, ikke var statsstøtte. Som ledd i begrunnelsen for denne konklusjonen, la ESA bl.a. til grunn i avsnitt 64:

*[...] ESA considers that the factual situation of petroleum companies investing or planning to invest, in a certain period of time (that is, within the temporal scope), is not comparable to the factual situation of petroleum companies investing or planning to invest in other time periods (that is, not within the temporal application).*

Vi antar at dette er et uttrykk for at også Finansdepartementet overfor ESA har argumentert for at foretak som har foretatt investeringer på forskjellige tidspunkt, ikke er i en sammenlignbar situasjon.

### **3. Eksisterende og nye kraftverk er ikke i en sammenlignbar rettslig og faktisk situasjon**

Formålet med en grunnrenteskatt er å beskatte den ekstraordinære avkastningen (superprofitten) som oppnås som følge av utnyttelsen av en naturressurs på grunnlag av offentlig tillatelse. Analyser av KPMG<sup>6</sup> og Thema<sup>7</sup> viser at departementets analyse om at det foreligger grunnrente i vindkraftnæringen, er uriktig. Det er ingen uenighet om at landbasert vindkraft i Norge frem til 2021

<sup>5</sup> Se for eksempel forente saker C-51/19 P og C-64/19 P *World Duty Free Group*, avsnitt 32, C-562/19 P *EU-kommisjonen v. Polen* avsnitt 32, C-374/17 *A-Brauerei* avsnitt 35-36.

<sup>6</sup> <https://www.fornybarnorge.no/contentassets/f8df5a4828ac42bb8123fd3c42aa32ff/vedlegg-3-til-fornybar-norges-horingssvar-grunnrenteskatt-pa-landvind----kpmg---konsekvenser-ved-innforing-av-grunnrentebeskatning-for-landbasert-vindkraft.pdf>

<sup>7</sup> <https://www.fornybarnorge.no/contentassets/f8df5a4828ac42bb8123fd3c42aa32ff/vedlegg-1-til-fornybar-norges-horingssvar-grunnrenteskatt-pa-landvind---thema---konsekvenser-av-grunnrenteskatt-for-vindkraft.pdf>

ikke opptjente grunnrente. Det er f.eks. illustrerende at ESA ved godkjenningen av å gi vindkraftverk raskere avskrivning enn øvrige virksomheter i det ordinære skatteregimet i 2016 skrev følgende:

*Based on the information provided by Norway, the Authority notes that at today's market price of electricity and green certificates, as well as at 7–10 year forward prices, it will not be profitable to invest in and develop new wind power projects in Norway. Indeed, as noted above, from 2012 to 2015 very little wind power was developed. The lowering of the marginal cost of investing in wind power aims at stimulating investment. The combined expected price of electricity and certificates for new wind producers in the forward markets is below 40 EUR/MWh. As this price is below the marginal cost of wind power, no rational investor, with those expectations, would invest in wind power without additional incentives. Therefore, the Authority concludes that there is a need for the notified measure in order to boost investment on wind power plants.*

I siste halvår i 2021 inntrådte imidlertid en situasjon med ekstraordinært høye priser i kraftmarkedet. Det er ut fra denne kraftprissituasjonen at det har oppstått spørsmål om det foreligger grunnrente på landbasert vindkraft.

De fleste eksisterende kraftverk har imidlertid inngått langsiktige kraftkjøpsavtaler og innrettet sitt finansieringsregime ut fra de kraftpriser som forelå før den ekstraordinære økningen i kraftprisene i 2021. I denne perioden forelå det ikke grunnrente i vindkraftnæringen, noe som er dokumentert i SSBs nye rapport om ressursrente.<sup>8</sup> Det samme er trukket frem i en felles uttalelse fra aktører i vindkraftnæringen av 18. oktober 2023, samt av Fornybar Norge. Her trekker næringen frem at de premisser som er lagt til grunn av SSB for blant annet kostnader ikke reflekterer den realitet næringen står i.

Departementets prisforventning for sørlige prisområder perioden 2024-2040 ligger noe høyere enn prisene i perioden 2012-2021, men vesentlig lavere enn spotmarkedsprisen i 2022.<sup>9</sup> Når det tas hensyn til PPAene, realiserte vindkraftnæringen selv i det ekstraordinære året 2022 ifølge SSB kun en beskjeden samlet grunnrenteinntekt. Departementet synes å erkjenne dette i proposisjonen, men nøyer seg med å konstatere at det er kraftkjøperne som realiserer vesentlige deler av vindkraftverdiene i disse situasjonene.<sup>10</sup>

Det underliggende formålet med en grunnrenteskatt, er å inndra deler av grunnrenteinntekten. Grunnrente er i SSBs rapport definert som «*positiv profitt på grunnlag av en naturressurs over lengre tid*».<sup>11</sup> Ileggelse av grunnrenteskatt basert på tall fra et ekstraordinært enkeltår er ikke i samsvar med de økonomiske prinsippene skatten er basert på.

Det har dermed i utgangspunktet ingen faglig begrunnelse å ilegge eksisterende kraftverk grunnrenteskatt, iallfall ikke i den utstrekning de har bundet seg opp ved finansielle avtaler som ikke gir grunnrenteinntekt. Ileggelse av grunnrenteskatt vil for disse aktørene således medføre en betydelig ulempe – og ikke ha den nøytrale virkning som ordinært kjennetegner en grunnrenteskatt. Analyser fra KPMG og Thema viser at eksisterende verk med forslaget risikerer å misligholde sine låneforpliktelser. Denne ulempe er også uttrykkelig erkjent av departementet i proposisjonen.<sup>12</sup>

---

<sup>8</sup> SSB, «Ressursrenten i naturressursnæringene i Norge 1984-2022», [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](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), s. 29.

<sup>9</sup> Prop. 2 LS (2023-24), s. 11.

<sup>10</sup> Prop. 2 LS (2023-24), s. 13

<sup>11</sup> SSB s. 7.

<sup>12</sup> Prop. 2 LS (2023-24), s. 45

Ut fra det ovenstående fremstår det som klart at eksisterende og nye vindkraftverk ikke er i en sammenlignbar faktisk situasjon.

Dessuten er heller ikke den rettslige situasjonen sammenlignbar.

Vi viser her til de tidligere vurderingene vi har gjort om at en grunnrenteskatt på eksisterende vindkraftverk kan være i strid med Grunnloven §§ 97 og 105, EMK P1-1 og de grunnleggende EØS-rettslige prinsippene om fri bevegelse av kapital og etableringsfrihet.

Videre er beskyttelse av investeringer innen fornybar energi et viktig hensyn på EU- og EØS-nivå for å sikre gjennomføringen av det grønne skiftet. I det reviderte fornybardirektivet fra 2018,<sup>13</sup> som vel og merke ennå ikke er gjennomført i EØS-avtalen, men vil kunne ha betydning som tolkningsmoment,<sup>14</sup> er medlemsstatene *forpliktet* til å beskytte investeringer som har nytt godt av tidligere støtteregimer (som de gunstige avskrivningsreglene for vindkraftverk), og ikke endre støtteordninger på måter som påvirker deres økonomiske stilling negativt, jf. direktivets artikkel 6 (1). I juridisk teori er det vist til at denne bestemmelsen – og det underliggende hensynet om fremme av fornybar energi – vil påvirke tolkningen av statsstøttereglene i den retning at tiltak for å sikre at foretatte investeringer ikke kommer ufordelaktig ut, vil være tillatt.<sup>15</sup> Dette henger direkte sammen med at EU-retten anerkjenner hensynet til rettslig sikkerhet og beskyttelse av berettigede forventninger, derunder at regler ikke skal gis tilbakevirkende kraft,<sup>16</sup> og at dette anses særlig viktig for å gi trygghet for investeringer i samfunnskritisk energiinfrastruktur som skal sikre overgangen til fornybarsamfunnet.<sup>17</sup>

Det kan stilles spørsmål om eksisterende vindkraftverk på et eller annet tidspunkt i fremtiden vil komme i en situasjon som gjør at de er tilstrekkelig sammenlignbar med nye vindkraftverk. På det tidspunktet de langsiktige kraftkjøpsavtalene løper ut, vil forholdene se annerledes ut. Eksisterende vindkraftverk vil da ha mulighet til å tilpasse seg at vindkraft er underlagt grunnrenteskatt. De opprinnelige investeringene vil også i betydelig utstrekning være avskrevet. Vi ser imidlertid ikke at det at situasjonen vil endre seg år frem i tid, har noen betydning for vurderingen av om et unntak i dag vil kunne utgjøre en statsstøtte. Unntaket bør eventuelt vurderes på nytt opp mot statsstøttereglene når den faktiske situasjonen endrer seg markert.

Vi kan dermed ikke se at det er grunnlag for å hevde at det å unnta eksisterende vindkraftverk fra grunnrenteskatten vil kunne utgjøre statsstøtte etter EØS-avtalen artikkel 61.

---

<sup>13</sup> Direktiv 2018/2001

<sup>14</sup> Fredriksen/Mathisen, *EØS-rett*, 4. utgave, 2022, s. 58

<sup>15</sup> Leigh Hancher, Kim Talus & Moritz Wüstenberg, "Retrospective application of legal rules in the European Union: recent practice in the energy sector", *Journal of Energy & Natural Resources Law* Volume 39, 2021 - Issue 1, s. 65–81 (på s. 74), avsnitt 4.1

<sup>16</sup> F. eks. forente saker C-37/02 og C-38/02 *Di Lenardo and Dilexport*, avsnitt 78 flg.

<sup>17</sup> Hancher et.al. s. 68, Kaisa Huhta, "Anchoring the energy transition with legal certainty in EU law", *Maastricht Journal of European and Comparative Law*, Volume 27, Issue 4, s. 425–444 (på s. 438), avsnitt 4 B.