

Merverdiavgift og indirekte skatter i kraftbransjen

Merverdiavgift og indirekte skatter i kraftbransjen

– en praktisk tilnærming

Vibeke Udnæs og Erlend Øen

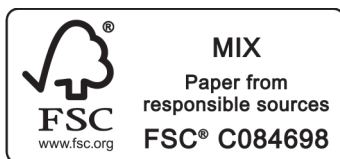
||||KARNOV
GROUP

© Karnov Group Norway AS 2024
1. utgave, 1. opplag 2024
ISBN 978-82-93-81652-2

Omslagsdesign: Kristin Berg Johnsen
Sats og layout: Bøk Oslo AS
Brødtekst: Calisto MT 10/14 pkt
Papir: 100 g Munken Elk
Trykk: ScanBook, Falun

Alle henvendelser om boken kan rettes til:
Karnov Group Norway
Pilestredet 27, 0164 Oslo
E-post: post@karnovgroup.no
www.karnovgroup.no

Det må ikke kopieres fra denne boka i strid med
åndsverkloven eller avtaler om kopiering som
er gjort med KOPINOR, interesseorgan for rettshavere til
åndsverk. Kopiering i strid med lov eller avtale kan
føre til erstatningsansvar og inndragning og kan straffes med
bøter eller fengsel.



Forord

Formålet med denne boken er å gi ansatte i energiselskaper et hjelpemiddel for å behandle merverdiavgift i samsvar med lover og regler. Boken er også interessant for rådgivere i kraftbransjen som har behov for å sette seg inn i avgiftsproblemstillinger spesielt knyttet til kraft. Videre har vi i møter med Skatteetaten sett et behov og en interesse for å lære mer om kraftbransjen og hvilke problemstillinger som er relevante for den.

Fremstillingen gir en oversikt over praktiske avgiftsrettslige problemstillinger i kraftbransjen. For å forstå disse har vi innledningsvis valgt å gjennomgå de generelle avgiftsreglene. I bokens del 3 har vi redegjort for regelverk og prinsipper, mens praktiske problemstillinger blir behandlet i del 4.

For flere av problemstillingene som tas opp, vil det ikke være noe klart svar. Boken vil da gi veiledning til leseren og være et hjelpemiddel for å kunne foreta kvalifiserte vurderinger.

Merverdiavgiftsregelverket er samlet i merverdiavgiftsloven og forskrift til merverdiavgiftsloven. Regelverket er blant annet å finne i Lovdata. I Karnov-tillegget i Lovdata Pro er det kommentarer til hver enkelt bestemmelse med henvisning til rettsavgjørelser, forarbeider, uttalelser fra myndighetene, juridisk teori osv. Boken inneholder henvisninger til merverdiavgiftsloven med forskrift samt andre rettskilder der dette er naturlig. Boken henviser også til særavgiftsreglene der særavgifter omhandles. Det henvises også til Skatteetatens årsrundskriv om de aktuelle særavgiftene som blir behandlet, først og fremst elavgiften og CO₂-avgiften.

Underveis i skriveprosessen har det blitt innført to nye indirekte skatter: produksjonsavgift for landbasert vindkraft og høyprisbidrag på vannkraft og vindkraft. Disse særavgiftene blir omtalt i kapitlene 11 og 12. Selv om Høyprisbidraget skal være midlertidig, er også dette behandlet.

Det har vært flere bidragsytere gjennom tilblivelsen av boken. Vi vil spesielt rette en takk til Bjørn Christian Lilletvedt Tovsen, som har lest gjennom de innledende kapitlene og vært en diskusjonspartner underveis. Bjørn Christian har vært avgiftsrådgiver for Energi Norge i mange år og har bidratt til å finne løsninger for bransjen på flere spørsmål.

En spesiell takk rettes også til:

- Ketil Hovland, som har bidratt med sin kunnskap om det finansielle markedet og med sine pedagogiske evner og morsomme eksempler.
- Morten Rivelrud i Norsk Hydro som har bidratt som diskusjonspartner og med tegning (på side 62).
- Vibekes overordnede Head of Group Tax, Lars Henie, som har gitt fleksibilitet til å arbeide med prosjektet.

I tillegg vil vi takke for muligheten til å bruke sitater og formuleringer fra nettsidene til NVE, Nord Pool, Elhub, Statkraft og Statnett. Direkte sitater er presisert på vanlig vis etter god henvisningspraksis med referanse i fotnote. Etter avtale med nevnte kraftaktører er ikke nødvendigvis hver setning satt i anførselstegn eller stilet i kursiv som sitat.

Ta gjerne kontakt på e-post med innspill eller kommentarer:
vibeke.udnaes@statkraft.com og erlend.oen@vlfk.no

Oslo og Bergen, desember 2023

Innhold

DEL 1

Innledning	13
-------------------------	----

KAPITTEL 1

Særtrekk ved kraftbransjen	15
1.1 Oversikt	15
1.2 De sentrale markedsaktørene.....	17
1.3 Særtrekkene ved kraft som vare	19
1.4 Forvaltning og regulering av markedet	29
1.5 Betydningen av avtalers innhold	37
1.6 Samarbeid med andre land og forholdet til EU	40

DEL 2

Merverdiavgiftsregelen generelt	43
--	----

KAPITTEL 2

Innledning	45
2.1 Indirekte skatter.....	45
2.2 Hva er merverdiavgift?.....	46
2.3 Generelt om avgiftsplikten og begrepsbruk.....	46
2.4 Avgiftspliktig omsetning – utgående merverdiavgift	48
2.5 Uttaksmerverdiavgift	58
2.6 Fradragsrett for inngående merverdiavgift.....	60

KAPITTEL 3

Registrering, forhåndsregistrering og tilbakegående avgiftsoppgjør	65
3.1 Registrering, med vekt på forhåndsregistrering.....	65
3.2 Tilbakegående avgiftsoppgjør	76
3.3 Fellesregistrering/avgiftskonsern.....	80

DEL 3

Særlige emner og praktiske problemstillinger i kraftbransjen	85
---	----

KAPITTEL 4

Salg. Ulike kraftavtaler	87
4.1 Salg av elektrisk kraft – innledning.....	87
4.2 De aktuelle merverdiavgiftsrettslige bestemmelsene	88
4.3 Konesjonskraft, hjemfallskraft inkludert kommisjonssalg	92
4.4 Langsiktige kraftavtaler / industrikontrakter (PPA).....	97
4.5 Energiserviceavtaler, porteføljeavtaler	98
4.6 Langsiktig kraftavtale (PPA) hvor kunden kjøper en andel av fremtidig produsert kraft.....	102
4.7 Levering av kraft til «medeiere» eller rett til uttak av kraft	105

KAPITTEL 5

Nettleie og netjtjenester	113
5 Innledning.....	113
5.1 Overføring av kraft – salg av netjtjenester	114
5.2 Tilknytningsavgift og anleggsbidrag	115
5.3 Anleggsbidrag etter plan- og bygningsloven – boligutbygging	120
5.4 Fellesføring, utleie av anlegg mv. – utleie og salg av fast eiendom.....	121
5.5 Veilysanlegg.....	127
5.6 Systemtjenester.....	130

KAPITTEL 6

Unntak og fritak av betydning for kraftbransjen	137
6.1 Innledning.....	137
6.2 Fritak for Finnmark, Troms og Nordland	138
6.3 Omsetning av elektriske kjøretøy og omsetning av ladestrøm	140
6.4 Salg av ladestrøm	142

6.5	Kraftavtaler med utenlandsk motpart	150
6.6	Kjøp av svensk eller finsk kraft. Import?	154
6.7	Kjøp og salg av balansekraft fra Statnett	156
6.8	Deklarering av eksport til tollvesenet	157
6.9	Etablering av virksomhet utenfor Norge	158
6.10	Kjøp og salg av gass	161
6.11	Unntaket for finansielle tjenester – betydning for kraftbransjen	165
6.12	Sammensatte ytelser, hovedytelseslæren	168
6.13	Overdragelse av virksomhet – innmatsalg eller salg av aksjer	172
6.14	Transporttjenester – eksport over landegrensene	182

KAPITTEL 7

Kjøp. Fradrag for inngående merverdiavgift	183	
7.1	Innledning og problemstilling	183
7.2	De generelle og materielle vilkårene for fradragsrett	185
7.3	Forholdet til EU-reglene	186
7.4	Fradragsrett og tilordning	187
7.5	Fradragsrett og tilknytning	188
7.6	Sentrale dommer for vurdering av fradragsrettens omfang	188
7.7	Fradragsrett for utvidelse av virksomheten med ny teknologi og nye energiformer	196
7.8	Fradragsrett for ulike typer av anskaffelser – eksempler	203
7.9	Fradragsrett for transaksjonskostnader, avviklingskostnader m.m.	210
7.10	Begrensninger i fradragsretten	222
7.11	Forholdsmessig fradragsrett	230
7.12	Ubetydelighetsregelen – 5 %-regelen	244

KAPITTEL 8

Fakturering og dokumentasjon	253	
8.1	Innledning	253
8.2	Selvfakturering/egenfakturering	260
8.3	Gjennomfakturering og andre særlige fakturakrav	263
8.4	Periodisering av merverdiavgift	269
8.5	Forskuddsfakturering	270

KAPITTEL 9

Merverdiavgift ved nærings samarbeid og innkjøpssamarbeid	277	
9.1	Problemstilling og betydning for kraftbransjen	277
9.2	Det avgiftsrettslige utgangspunktet – «omsetning» er et hovedvilkår	278
9.3	Rundskriv 40-modellen / kostnadsfordelingsmodellen	279

9.4	Innkjøpsmodellen.....	283
9.5	Videresalg innad i et konsern.....	286
9.6	Innkjøpsamarbeid/næringsamarbeid.....	289
9.7	Samarbeid om beredskapslager – innkjøpsamarbeid.....	292
9.8	Utlegg.....	295
9.9	Kombinasjonssamarbeid – samordnet infrastruktur.....	296
9.10	Erstatning.....	304
9.11	Uttaksmerverdiavgift.....	307

DEL 4

Særavgifter og merverdiavgift på grønne produkter.....	321
---	------------

KAPITTEL 10

Innledning – det grønne skiftet.....	323
10.1 Særavgifter.....	324
10.2 CO ₂ -avgift.....	326
10.3 Avgift på elektrisk kraft (elavgift).....	329
10.4 Elsertifikater (også kalt grønne sertifikater).....	344
10.5 Klimakvoter – CO ₂ -kvoter, EUA-er (European Union Allowances) og RECs (renewable energy certificates).....	350
10.6 Opprinnelsesgarantier.....	356
10.7 Oppsummering – grønne produkter.....	359

KAPITTEL 11

Produksjonsavgift for landbasert vindkraft.....	361
11.1 Innledning.....	361
11.2 Avgiftssubjekt.....	361
11.3 Avgiftsgrunnlag.....	362

KAPITTEL 12

Produksjonsavgift på kraft (i forarbeidene omtalt som høyprisbidrag).....	363
12.1 Innledning.....	363
12.2 Avgiftssubjekt.....	364
12.3 Avgiftsgrunnlag og generelle bestemmelser.....	365

KAPITTEL 13

Kort om forslagene knyttet til direkte skatt 369

13.1 Økning i grunnrenteskatt og grunnrenteskatt på vind 369

13.2 Risiko for uforutsigbare rammevilkår 370

KAPITTEL 14

Avgift på svovelheksafluorid (SF₆) 371

14.1 Innledning 371

14.2 Avgiftssubjekt 371

14.3 Når oppstår avgiftsplikten? 372

14.4 Avgiftsgrunnlag 373

14.5 Fritak for første gangs påfylling 374

Ord og uttrykk i kraftbransjen og om merverdiavgift ... 377

Ord i kraftbransjen 377

Sentrale avgiftsrettslige begreper 380

Kilder 385

Litteratur 385

Nettsider 386

Lover og forskrifter 387

Forarbeider 389

Forvaltningspraksis 389

Dommer 392