



Vår dato 17.10.2022	Din dato 07.10.2022	Saksbehandler Laila Løkkebergøen
800 80 000 Skatteetaten.no	Din referanse L. Tronstad	Telefon 40802456
Org.nr Skatteetaten	Vår referanse 2022/5839775	Postadresse Postboks 9200 Grønland 0134 OSLO

U.off. offl. § 13, sktfvl. § 3-1

NORGES BONDELAG
Postboks 9354 Grønland
0135 OSLO

Skattemessig og merverdiavgiftsmessige problemstillinger ved anskaffelse av solcelleanlegg i jordbruksnæring

Skattekontoret viser telefonsamtaler og e-post fra Bondelaget 7. oktober 2022 om solcelleanlegg i jordbruksnæring. Bakgrunnen for henvendelsen er økte strømpriser som gjør at inntektene av salg av overskuddsenergi har fått et større omfang, og et ønske fra de næringsdrivende om å kunne være mest mulig selvforsynte med energi som følge av energikrisen.

Skattekontorets vurderinger

Innledningsvis vil vi bemerke at uttalelsen er veiledende og kun gir uttrykk for etatens syn på de fremsatte spørsmål basert på fremlagt faktum. Dette innebærer at konklusjonen ikke er bindende verken for innsender eller Skatteetaten.

Vår behandling er delt i inntektsskatt og merverdiavgift.

Skatt

Bondelagets innledende spørsmål:

«Når blir produksjon av strøm med solcelleanlegg egen virksomhet som ikke lenger inngår i jordbruksnæringen? Og derved ikke en inntekt fra strømproduksjon/salg av overskuddsstrøm som skal være en del av grunnlaget for jordbruksfradrag?»

Våningshus vs. driftsbygning i næring

Salg av overskuddsstrøm fra solcelleanlegg på våningshus eller bolig, hvor solcelleanlegget er anskaffet for oppvarming mv. av boligen, anses som kapitalinntekt. Skattekontoret har i andre saker lag til grunn at det skal mye til før inntekt av slikt salg kan anses som næringsvirksomhet.



Anskaffelse av solcelleanlegg til bruk i jordbruksnæringen, anses som driftsmiddel i denne næringen. Salg av overskuddsstrøm på inntil kr 30 000, jf. FSFIN § 8-1-11 litra b, inngår som inntekt i jordbruksnæringen. Dersom inntekten av salg av overskuddsstrøm overstiger dette, vil dette salget bli ansett som egen virksomhet. Jf. skatte-ABC *Jordbruk – allment*, punkt 10.40:

«10.40 Kraftverk på gårdsbruk

Mini- og mikrokraftverk der hele eller størsteparten av kraftproduksjonen brukes i jordbruksvirksomheten, vil inngå som et driftsmiddel i jordbruket. Hvis ekstern omsetning av kraft i et normalår ikke overstiger kr 30 000 i løpet av året, tas hele inntekten av kraftproduksjonen med som inntekt i jord-/skogbruket, jf. FSFIN § 8-1-11 bokstav b. Overstiger ekstern omsetning denne grensen, regnes hele inntekten av kraftproduksjonen, også den delen som brukes i jordbruksvirksomheten, som inntekt av annen virksomhet. Den delen av kraftproduksjonen som er inntektsført som uttak til bruk i jordbruksvirksomheten, føres til fradrag i jordbruksinntekten.

Verdien av kraft til privat bruk skal uttaksbeskattes. ...»

I telefonsamtale er det gitt uttrykk for om salg av overskuddsstrøm inngår i jordbruksfradraget. Salg under kr 30 000 vil inngå i beregningen av jordbruksfradraget. Er beløpet høyere enn dette, vil hele overskuddssalget bli ansett som egen næring og vil ikke inngå i jordbruksfradraget.

Saldoavskrivning av solcelleanlegg i jordbruksnæringen

«Hvordan skal et anlegg som benyttes både i næring (80%) og til privat (20%) aktiveres? Hvis aktivering i næring, hvordan skal uttak til privat andel beregnes skattemessig.»

Hovedregelen er at anskaffelser av driftsmidler med verdi over kr 15 000 og levetid over tre år skal aktiveres på saldo, jf. skatteloven § 14-40 flg.

Når et driftsmiddel hovedsakelig er anskaffet for å virke i virksomheten, skal hele driftsmidlet føres inn på saldo, jf. skatteloven § 14-41 annet ledd. Eventuelt bruk utenfor næring, vil kunne bli uttaksbeskattet, jf. inntaket fra Skatte-ABC ovenfor om at verdien av kraft til privat bruk skal uttaksbeskattes.

Hvordan skal uttak til privat andel beregnes skattemessig

Privat bruk av strøm fra solcelleanlegg som er driftsmiddel i næringsvirksomhet skal skattlegges, jf. skatteloven § 5-2 om uttak til privat bruk. Når strøm fra solcelleanlegg anskaffet til virksomheten blir brukt privat, blir det altså fordelsbeskatning for bonden. Grunnlaget for skattleggingen er omsetningsverdien, jf. skatteloven § 5-3 om at fordel som består av annet en norsk mynt verdsettes til omsetningsverdi.

Bondelagets henvendelse av 7. oktober har ulike eksempler:



«Eksempel 1:

- En gårdbruker har kun kornproduksjon i næring.
- Han installerer solcellepanel på låvetaket.
- Fordeling av totalt strømforbruk:
 - Bolig 80%
 - Korntørke og verksted 20%

Kan bonden velge å holde solcelleanlegget utenfor næringsvirksomheten (og mva-området), altså opptre fullt ut som privatperson (holde anlegget helt utenfor regnskapet), selv om vedkommende har et ENK, har et org.nr og er registrert for mva som f.eks. kornprodusent?»

Bonden kan velge å holde solcelleanlegget utenfor næringsvirksomheten. Vedkommende opptrer da fullt ut som privatperson. Hensikten med anskaffelsen er da privat forbruk. I slike tilfelle holdes anskaffelsen og eventuelt overskuddssalg utenfor regnskapet i jordbruksnæringen.

Salg av overskuddsstrøm fra solcelleanlegg anskaffet til privat bruk til jordbruksvirksomheten vil være skattepliktig som kapitalinntekt, men det blir fradrag for kostnaden i næring.

Er solcelleanlegget hovedsakelig anskaffet for bruk privat, er det ikke fradragsrett for anskaffelsen.

«Eksempel 2:

- Godt egnet låvetak, ønsker å være mest mulig sjølforsynt med energi.
- Fordeling av totalt strømforbruk:
 - Mjølkeproduksjon m.m. 80%
 - Utleiebygg 10%
 - Bolig 10%
- Her har vi en gård med et omfattende strømforbruk til mjølkeproduksjon, til elektrisk frontlaster, foringsautomat, mjølkerobot, skraperobot, vifter og varmtvann. Vi anslår behovet for iallfall å være på 80 % av totalt energibehov på gården.
- Det leies ut lokaler til lager, også her er energibehovet vesentlig historisk sett har lageret forbrukt 10% av totalen (her har de hatt egen slavemåler)
- I privatboligen går det jo også med en del strøm, men også her har de slavemåler som har vist et forbruk ca. 10% av totalen.
- Selv på dette anlegget ble det solgt overskuddsenergi i juni.
- Spørsmålet som stilles her er hvordan skal anlegget aktiveres? Vi antar saldogruppe J for hele anlegget når det brukes mere enn 50% i næring, og at man ser hele anlegget som avskrivbart, med tilbakeføring av privat utnyttelse. Eller kan man aktivere 90 % på saldogruppe j i virksomhet og 10% av investeringen på bolighuset (ikke avskrivbar) og dermed unngå tilbakeføring av privat andel?»



Skatteetaten oppfatter at i dette eksempelet er hovedhensikten anskaffelse og bruke i næringsvirksomhet. Salg av overskuddsstrøm til leietaker anses som næringsinntekt, uansett om utleien anses som kapitalinntekt eller næringsinntekt.

Verdien av uttak til privat bruk skal skattlegges etter omsetningsverdi, jf. ovenfor.

For dette eksempelet legger Skattekontoret til grunn at salg til utleier og uttak til boligdel kan medføre at salget kommer over kr 30 000. Da vil salget over overskuddsstrøm bli ansett som egen virksomhet.

Anlegget skal aktiveres i saldogruppe J dersom hovedformålet med anskaffelsen er at driftsmidlet er å skattepliktig inntekt. Hele anlegget skal inn i saldogruppe J.

Om mer enn halvparten av bruken er i næringsvirksomhet, skal hele anlegget likevel aktiveres på saldo, jf. skatteloven § 14-41 annet ledd. Det blir ingen tilbakeføring for privat bruk, men bonden skal uttaksbeskattes til omsetningsverdi for den strømmen som benyttes privat.

«**Eksempel 3:**

- Godt egnet låvetak og vil montere anlegg for produksjon og salg av overskuddsstrøm:
- Forpakter bort jorda, og utleieinntekt beskattes som kapitalinntekt ,dvs. er ikke næringsdrivende.
- Fordeling av totalt strømforbruk:
 - Bolighus, eget forbruk 15%
 - Kårbolig, forbruk 15%
 - Produsere energi for salg 70%
- Når blir eieren profesjonell «produsent» av strøm slik at han/hun ikke lenger kan anse inntekter fra salg av strøm som kapitalinntekt, men virksomhetsinntekt. Når må en registrere seg for alminnelig mva-oppgave?
- Skal produksjonen til egen privat bruk mva-beregnes og inkluderes/rapporteres i mva-meldingen? Hva hvis denne ikke måles – vi forstår det slik at kraftproduksjonen først blir målt og avregnet når man har overproduksjon av strøm og leverer overskuddsstrøm ut på strømmettet.»

I dette eksempelet driver bonden i utgangspunktet ikke jordbruket som egen næringsvirksomhet. For salg av overskuddsstrøm vil det da være den alminnelige vurderingen av om man er næringsdrivende eller ikke som skal anvendes her, jf. bl.a. Ringnes-dommen fra 1985. Det er ingen særlige regler for jordbruk.

For merverdiavgiftsdelen av dette eksempelet, se egen del under.



Merverdiavgift

Spørsmål 1

«I og med at produsenten i landbruket som oftest bor på eiendommen, og deler av (ofte det meste av) strømproduksjonen fra solcelleanlegget går til privat bruk eller til utleieboliger (og ikke til egen mva-pliktig produksjon), oppstår det spørsmål om fradragsrett for merverdiavgift på investeringen i og drift av anlegget (fordeling av mva og/eller uttaksberegning av strøm til privat bruk.)»

Det følger av merverdiavgiftsloven § 8-1 at registrerte avgiftssubjekter har rett til fradrag for inngående merverdiavgift på anskaffelser av varer og tjenester som er til bruk i den registrerte virksomheten. For anskaffelser som både er til bruk i den registrerte virksomheten, og til andre formål (privat bruk eller ikke-avgiftspliktig virksomhet), vil det etter § 8-2 første ledd kunne foreligge rett til et forholdsmessig fradrag.

Frdraget skal beregnes etter «antatt bruk» av anskaffelsen. Det må her foretas et forsvarlig forretningsmessig skjønn, jf. Merverdiavgiftshåndboken, 2022, s. 769.

De ulike former for bruk av solcelleanlegget – nærmere bestemt hva produsert strøm vil benyttes til – må derfor identifiseres. Strøm som produseres til private formål vil ikke gi grunnlag for fradragsrett. Strøm som produseres til bruk i den registrerte virksomheten (primærnæringen), vil gi grunnlag for fradragsrett.

Dersom anlegget i tillegg benyttes til salg av «overskuddsstrøm», må man ta stilling til om denne aktiviteten er avgiftspliktig (og dermed fradragsberettiget) eller ikke. Salg av elektrisk kraft vil, objektivt sett, være avgiftspliktig vareomsetning i merverdiavgiftslovens forstand. For at omsetningen skal være avgiftspliktig, kreves det imidlertid også at omsetningen skjer som ledd i utøvelse av næringsvirksomhet. Dersom dette er tilfellet, vil denne bruken av anlegget altså gi grunnlag for fradragsrett. Dersom det selges overskuddsstrøm uten at dette har tilknytning til næringsvirksomhet i merverdiavgiftslovens forstand, vil omsetningen imidlertid ikke være avgiftspliktig – og denne bruken skal da isteden medregnes som ikke-fradragsberettiget bruk ved en beregning av forholdsmessig fradragsrett.

Når det gjelder potensiell uttaksberegning av strøm til privat bruk, følger det av § 3-21 at det skal beregnes merverdiavgift når en vare tas ut fra den registrerte virksomheten. Dette gjelder imidlertid bare i det omfang avgiftssubjektet har hatt rett til fradrag ved anskaffelsen eller fremstillingen av varen. Skattekontoret legger etter dette til grunn at det ikke vil oppstå noen plikt til å beregne merverdiavgift ved uttak av strøm, så lenge faktisk «egenbruk» av strømproduksjonen samsvarer med grunnlaget for beregningen av forholdsmessig fradragsrett. Først der det eventuelt tas ut mer strøm til ikke-fradragsberettiget formål enn det som lå til grunn for det forholdsmessige frdraget, vil det kunne foreligge avgiftspliktig uttak av strøm (som en vare) fra den registrerte virksomheten.

Skattekontoret bemerker videre at det følger av «spesialregelen» i § 8-5 at et registrert avgiftssubjekt skal fradragsføre inngående merverdiavgift *i sin helhet* på varer og tjenester som er av samme art som de varer



og tjenester som omsettes i den registrerte virksomheten (mot senere uttaksberegning). Forutsatt at det foreligger avgiftspliktig omsetning av strøm, vil dette følgelig kunne få betydning for avgiftsbehandlingen av egne strøminkjøp.

Avslutningsvis bemerker skattekontoret at fradragbegrensningen inntatt i § 8-3 første ledd bokstav g, vedrørende anskaffelser til fast eiendom som skal dekke bolig- eller velferdsbehov, herunder løsøre og utstyr til slike eiendommer, etter sin ordlyd kan virke aktuell for solcelleanlegg som monteres på boligeiendom. Skattekontoret antar imidlertid at denne begrensningen ikke vil gjøre seg gjeldende for solcelleanlegget som sådan, men bare kunne være aktuell for produksjonen som skal dekke egne behov, som i dette tilfellet altså uansett ikke anses fradragsberettiget allerede etter § 8-2.

Spørsmål 2

«Når blir bonden profesjonell «produsent» av strøm slik at omsetning av strøm ikke lenger skal inngå i bondens mva-oppgave for primærnæringen, men derimot inngå i/rapporteres på alminnelig mva-oppgave? (Hvordan beregnes omsetningen/50 000 kronersgrensen? Skal produksjon til egen privat bruk inkluderes? Hva hvis produksjon til egen bruk ikke måles – vi forstår det slik at kraftproduksjon først blir målt og avregnet når man har overproduksjon av strøm og leverer overskuddsstrømmen ut på strømmettet)».

Skattekontoret bemerker innledningsvis at dersom en mva-registrert virksomhet starter opp en ny aktivitet, vil den nye aktiviteten være avgiftspliktig (og omfattet av registreringen) fra første stund, uten at det løper en ny beløpsgrense for verken registrering eller avgiftsplikt, jf. Merverdiavgiftshåndboken, 2022, s. 113. Forutsetningen er at den nye aktiviteten representerer *næringsvirksomhet* i merverdiavgiftslovens forstand.

Med næringsvirksomhet siktes det til at aktiviteten må ha tilstrekkelig varighet og omfang, at den objektivt sett må være egnet til å gi overskudd samt til at den må drives for eiers egen regning og risiko. I Ot.prp.nr.76 (2008-2009) kap. 6.8.4 vises det for øvrig til at det kan være en lavere terskel for å regnes som næringsdrivende i merverdiavgiftslovens forstand enn skattemessig:

«Selv om kravet til næring i utgangspunktet er det samme i skatte- og merverdiavgiftsretten, er det imidlertid for merverdiavgiften enkelte momenter som gjør at vurderingene kan slå ulikt ut. Dette gjelder bl.a hensynet til at merverdiavgiftsloven i størst mulig grad skal være konkurransenøytral, dvs. at aktører i det samme marked bør ha samme vilkår.»

Skattekontoret registrerer at spørsmålene omhandler personer som allerede utøver næringsvirksomhet (primærnæring). Et spørsmål blir da om salg av «overskuddsstrøm» kan anses for å ha tilknytning til slik eksisterende næringsvirksomhet, eller om denne omsetningen må bedømmes som en selvstendig aktivitet, som underlegges en isolert vurdering av om kriteriene for næringsvirksomhet foreligger. I Borgarting lagmannsretts dom av 22. november 2018 (Mimose) ble det vist til at:



«Når det, som her, er flere aktiviteter som skal vurderes med sikte på om de utgjør «virksomhet», skal de vurderes samlet dersom det etter en helhetsvurdering er tilstrekkelig innholdsmessig eller økonomisk sammenheng mellom aktivitetene.»

Bedømmelsen av om en omsetning har tilknytning til næringsvirksomhet må gjøres konkret.

Der omsetningen av «overskuddsstrøm» må bedømmes som en selvstendig aktivitet, antar skattekontoret at den konkrete vurderingen særlig vil avhenge av aktivitetens *omfang*. Det antas at vedvarende salg av «overskuddsstrøm», i et ikke-ubetydelig omfang, fort vil anses som næringsvirksomhet. (For personer som ikke allerede er mva-registrert, vil man imidlertid også måtte oppfylle beløpsgrensen for registrering, jf. § 2-1 første ledd). Dersom slikt salg kun finner sted leilighetsvis, og i beskjedent omfang, vil dette derimot kunne tale mot at det omsettes strøm som ledd i næringsvirksomhet.

Skattekontoret bemerker avslutningsvis at ovennevnte svar omhandler kriteriene for at salg av overskuddsstrøm skal ha tilknytning til næringsvirksomhet, noe som altså er en forutsetning for at omsetningen skal være avgiftspliktig.

Dersom omsetningen ikke er avgiftspliktig, fordi den eventuelt savner tilknytning til næringsvirksomhet, skal den heller ikke innberettes i noen mva-melding.

Det samme gjelder produksjon av strøm til eget forbruk. Så lenge denne aktiviteten ikke innebærer avgiftspliktig uttak av strøm, jf. omtalen av dette til spørsmål 1 ovenfor, vil det ikke oppnå en direkte merverdiavgiftsrettslig plikt til å måle og innberette denne egenproduksjonen.

Omfanget av «egenproduksjonen» kan imidlertid indirekte bli et tema, i relasjon til fastleggelsen av en *forsvarlig fordelingsnøkkel* for det forholdsmessige fradraget etter § 8-2. Dersom en slik fordelingsnøkkel eksempelvis er basert på bruken av samlet strømproduksjon til ulike formål, vil man nødvendigvis måtte kunne beregne omfanget av strøm som produseres til eget forbruk. Hva som vil være en forsvarlig fordelingsnøkkel i det enkelte tilfelle, må imidlertid vurderes konkret.

Når det gjelder den delen av spørsmålet som går på *hvordan* en forutsatt avgiftspliktig omsetning (eventuelt uttak) skal innberettes (alminnelig mva-melding eller melding for primærnæring), vil dette besvares samlet i spørsmål 3 nedenfor.

Spørsmål 3

«Kan bestemmelsen i forskrift til skatteforvaltningsloven § 8-3-7 (5) bokstav b om utføring av tjenester for andre med betydelige driftsmidler som minst 60 prosent brukes i egen jord- eller skogbruksvirksomhet brukes for solcellepaneler, slik at omsetning evt. kan føres på mva-melding for primærnæring?»



Som nevnt bemerker skattekontoret at forutsetningen for spørsmålet er at det foreligger avgiftspliktig omsetning av strøm. Spørsmålet går da på hvordan slik omsetning skal innberettes.

Det følger av skatteforvaltningsforskriften § 8-3-7 at avgiftssubjekter innen primærnæringene skal levere mva-melding én gang i året. Bestemmelsen gir anvisning på hva slags type omsetning som skal innberettes i en slik melding. Skattekontoret kan imidlertid ikke se at omsetning av elektrisk kraft omfattes av denne bestemmelsen. Når det gjelder § 8-3-7 femte ledd bokstav b, som det vises til i henvendelsen, bemerkes det at denne bestemmelsen gjelder «utføring av tjenester [...]» - mens salg av strøm ikke er å anse som en tjeneste i merverdiavgiftslovens forstand, men som omsetning av en vare, jf. merverdiavgiftsloven § 1-3 første ledd bokstav b.

Avgiftspliktig omsetning av elektrisk kraft kan dermed, i utgangspunktet, ikke medtas i mva-meldingen for primærnæringen. Det følger imidlertid av merverdiavgiftsloven § 15-1 første ledd at man i skattemeldingen for primærnæringene kan ta med omsetning fra *annen næringsvirksomhet*, dersom avgiftspliktig omsetning og uttak i denne virksomheten ikke overstiger kr 30 000, merverdiavgift ikke medregnet.

Avgiftspliktig omsetning av elektrisk kraft kan dermed, innenfor denne beløpsgrensen, medtas i mva-meldingen for primærnæringen. Dersom omsetningen overstiger beløpsgrensen, må den innberettes i en alminnelig (tomånedlig) mva-melding, jf. skatteforvaltningsforskriften § 8-3-1.

Spørsmål 4

«Kan bonden velge å holde solcelleanlegget utenfor mva-området, altså opptre fullt ut som privatperson (holde anlegget helt utenfor regnskapet), selv om vedkommende er registrert for mva som f.eks. kornprodusent?»

Dersom solcelleanlegget kun er til private formål, vil anskaffelsene til investering og drift av anlegget ikke være relevante for bondens «avgiftsregnskap», selv om vedkommende er mva-registrert for primærnæringen.

Hvis solcelleanlegget også skal benyttes til avgiftspliktig omsetning av elektrisk kraft, vil det imidlertid ikke være noen valgfri adgang til likevel å behandle anlegget som en fullt ut privat investering.

Spørsmål 5

«Når et anlegg ikke er aktivert i næring og man bare trekker ifra en % vis andel av årlig slitasje av anlegget i næringsvirksomheten, samt 40 % av mva. ved investeringen og drift etter mval. § 8-2, blir all omsetning av overskuddsstrøm mva. pliktig i næring?»



Forutsatt næringsvirksomhet vil all omsetning av «overskuddsstrøm» være avgiftspliktig. Det har ingen betydning at anlegget ikke fullt ut er et driftsmiddel for omsetning av strøm, men også genererer strøm til andre formål.

Motsatsen er, som nevnt til spørsmål 1, at strømmen som produseres til private formål (der produksjonen ikke har gitt fradragsrett) ikke vil innebære avgiftspliktig uttak fra den avgiftspliktige virksomheten med salg av elektrisk kraft, jf. § 3-21 annet ledd.

Vennligst oppgi vår referanse 2022/5839775 ved henvendelse i saken.

Med hilsen

Geir T. B. Norli
seniorskattejurist
Brukerdialog,
Skatteetaten

Laila Løkkebergøen
seniorskattejurist

Dokumentet er elektronisk godkjent og har derfor ikke håndskrevne signaturer.