

Petroleumsbeskatning

Publisert: 01.02.2017 kl 14:21

Oppdatert: 10.02.2021 kl 09:46

Av inntekt fra petroleumsrelatert virksomhet på norsk kontinentalsokkel skal det betales alminnelig selskapsskatt, som er 22 % for 2019 og 2020. Av inntekt fra utvinning, behandling og rørledningstransport av petroleum skal det i tillegg betales en særskatt til staten, som er 56 % for 2019 og 2020. Lete- og utvinningssekskapenes marginale skattesats er dermed uendret med 78 %.

[Petroleumsskattelovens virkeområde](#) [Skattepliktig inntekt](#) [Midlertidige skatteregler for stimulere nye investeringer](#) [Normpris](#)

Petroleumsskattelovens virkeområde

Petroleumsskatteloven er avgrenset både funksjonelt og geografisk. I tillegg vil den alminnelige skattelovgivningen komme til anvendelse der det ikke er særbestemmelser i petroleumsskatteloven.

Det funksjonelle virkeområdet omfatter undersøkelse etter, og utvinning av, undersjøiske petroleumsforekomster og dertil knyttet virksomhet og arbeid, herunder rørledningstransport av utvunnet petroleum. Begrepet "dertil knyttet virksomhet" er nokså vidtrekkende, og omfatter de fleste aktiviteter på sokkelen som kan relateres til petroleumsvirksomheten på norsk sokkel, slik som boreaktiviteter, vedlikehold, catering mv. I en Høyesterettsdom fra november 2013 er det imidlertid konkludert med at transport av olje med bøyelastere ikke kan anses omfattet av petroleumsskattelovens funksjonelle virksomhetsområde.

Særskatteplikt (56% særskatt) er imidlertid begrenset til leting, utvinning og rørledningstransport av petroleum fra norsk kontinentalsokkel.

Petroleumsskattelovens geografiske virkeområdet omfatter virksomhet i indre norsk farvann, norsk sjøterritorium, og på norsk kontinentalsokkel. I tillegg kan virksomhet som strekker seg ut over norsk kontinentalsokkel bli beskattet under petroleumsskatteloven når dette også har forankring i avtale med en annen stat. Dette gjelder f.eks. de fleste interkontinentale rørledninger, herunder til en viss grad også mottaksterminalene.

Petroleumsskattelovens formål er dels å sikre at all petroleumsrelatert virksomhet på norsk kontinentalsokkel blir gjenstand for norsk beskatning, dels å gi særskilte regler for utvinning, behandling og rørledningstransport av petroleum.

Skattepliktig inntekt

Beregningen av både alminnelig inntektsskatt og særskatt (for leting, utvinning og rørledningstransport av petroleum) tar utgangspunkt i skattelovens vanlige regler. For inntekt fra leting, utvinning, behandling og rørledningstransport av petroleum er det imidlertid gitt flere viktige særregler som får betydning både for den alminnelige inntektsskatt og særskatten.

Midlertidige skatteregler for stimulere nye investeringer

På grunn av lave oljepriser tidlig 2020, og Covid 19 situasjonen, ble det innført enkelte midlertidige endringer i Petroleumsskatteloven for å stimulere til nye investeringer.

De nye reglene ble vedtatt i juni 2020 med virkning fra og med 1. januar 2020.

Endringene er tatt inn i ny § 11 i Psktl, og er som følger:

- Direkte utgiftsføring av utbyggingskostnader for særskattegrunnlaget (for 22% grunnlaget er det ingen endring, dvs 6 år lineær avskrivning))
- Friinntekt med 24%, der hele friinntekten kan tas i investeringsåret
- Utbetaling av skatteverdien av underskudd oppstått i 2020 og 2021
- Negativ terminskatt for 2020 og 2021 (gjelder ikke for leterefusjon finansiert med letelån sikret med pant)

For så vidt gjelder direkte utgiftsføring av utbyggingskostnader og friinntekt med 24% vil dette gjelde for investeringer som søkes godkjent av Olje- og energidepartementet innen 1. januar 2023 og som godkjennes innen 1. januar 2024 (må være godkjent etter 12. mai, 2020). Nærmere definisjon av hvilke type investeringer og godkjennelser som gjelder er gitt i Psktl § 11.

De midlertidige endringene vil gjelde investeringer til og med året for **planlagt** oppstart i henhold til den godkjennelse som er gitt. Ut over dette er det ingen særskilt tidsbegrensning.

Reglene for refusjon av underskudd oppstått i 2020 og 2021, og reglene for negativ terminskatt, er begrenset til å gjelde for inntektsårene 2020 og 2021.

Normpriser

Salg av produsert petroleum skjer ofte til nærstående selskaper. Det er en vanskelig oppgave for myndighetene å vurdere om avtalt pris er markedsmessig. Petroleumsskatteloven gir derfor anledning til å fastsette normpris som skal erstatte den faktiske inntekten fra salget. Denne løsningen er valgt for å hindre at norske skattefundamenter skal bli redusert gjennom internprising i multinasjonale oljeselskaper, og for å unngå omfattende ressursbruk for å komme frem til en "riktig" armlengdes pris.

Normprisen fastsettes av Petroleumsprisrådet, og skal tilsvare prisen petroleum kunne vært omsatt for mellom uavhengige parter i et fritt marked. Med uavhengige parter menes kjøpere og selgere som innbyrdes ikke har slike felles interesser at de kunne ha påvirket avtalt pris. Det er for tiden bare fastsatt normpriser for råolje. Det er for tiden ikke normpris for gass, LNG eller kondensat.

For de produktene som er gjenstand for normpris, benyttes normpris både på interne og på eksterne transaksjoner. Bruk av normpris fører til at faktisk salgsinntekt blir skattefri i den utstrekning den overstiger normprisen, mens en lavere salgsinntekt vil innebære at selskapet beskattes for en inntekt det ikke har hatt. Ofte benyttes normpris som salgspris mellom partene (både ved internsalg og eksternt salg) for å unngå en ekstra eksponering.

Rapportering av gassalg, inkludert kondensat og LNG

Salg av gass og kondensat beskattes til faktisk salgspris. For så vidt gjelder interne salg er det et prioritert område for Oljeskattekontoret å sikre at salgsprisen er armlengdes.

For gassalg er det regler for rapportering av alle sentrale avtalevilkår på kvartalsvis basis. Rapporteringen omfatter både interne og eksterne salg. Dette er gjort for å gjøre det lettere for skattemyndighetene å kontrollere at konsernintern omsetning skjer til markedspris. Rapporteringen skjer elektronisk på et fastsatt skjema, og skal sendes senest 45 dager etter utløpet av hvert kvartal.

I tillegg vil selvfølgelig skattemyndighetene kunne be om ytterligere informasjon, herunder fullstendige salgsvtaler mv.

Avskrivninger

Rørledninger og produksjonsinnretninger med de installasjoner som er en del av eller er tilknyttet slik innretning, og som befinner seg innenfor petroleumsskattelovens geografiske virkeområde avskrives lineært med inntil 16 2/3 % per år fra og med det år utgiftene er pådratt. For enkelte anlegg til behandling av gass i Finnmark eller fire oppregnede kommuner i Troms, er avskrivningssatsen 33 1/3 %. Det er så langt bare Snøhvitfeltet som omfattes av disse reglene. Se for øvrig avsnitt ovenfor om midlertidige regler i Psktl. § 11 med adgang til direkte utgiftsføring av investeringer for særskattegrunnlaget.

Uttrykket produksjonsinnretning omfatter i hovedsak offshore produksjonsinstallasjoner, faste boligplattformer og tanker for lagring av råolje, men kan også omfatte andre typer offshore driftsmidler knyttet opp mot egen petroleumproduksjonen (f.eks.

havvindinstallasjon eller offshore kabler for landstrøm). Driftsløsøre på land, baser på land, administrasjonsbygninger, kjøretøyer etc. avskrives etter de vanlige saldoregler i skatteloven selv om de fullt ut benyttes i selskapets sokkelvirksomhet. Slike driftsmidler gir ikke friinntekt. I den grad slikt utstyr betjener rørlednings- og utvinnings-virksomheten, vil fradrag kunne tas i særskattegrunnlaget (78 %).

Uttrykket rørledning omfatter mottaksanlegg og utskipningsanlegg på land. Anlegg for videre bearbeiding av petroleum, herunder raffinering, faller utenfor. Det kan oppstå vanskelige grensdragninger mellom hva som skal gi grunnlag for sokkelavskrivninger og landavskrivninger.

Starttidspunktet for avskrivningen av sokkeldriftsmidlene er mer gunstig enn etter alminnelige skatteregler, idet avskrivning kan starte allerede i det året de første investeringene påløper, mens avskrivninger for driftsmidler som følger vanlige landavskrivninger først starter når driftsmiddelet er klart for bruk.

I den grad forventet økonomisk levetid er mindre enn 3 år, kan det foretas en direkte utgiftsføring, dette i henhold til de alminnelige skattereglene.

Fjerningsutgifter

Det gis fradrag for utgifter til fjerning av innretninger brukt i utvinning, behandling og rørledningstransport på sokkelen, men fradraget gis først på det tidspunkt fjerning faktisk finner sted og kostnadene påløper.

Ved salg av lisensandel med eksisterende anlegg, oppstår et subsidiært ansvar for selger dersom ny eier ikke er i stand til å dekke de fremtidige fjerningsforpliktelsene. Det er gitt særskilte skattemessige regler for oppgjør av et slikt ansvar. Dette har også medført bruk av særskilte garantiavtaler mellom selger og kjøper ved overdragelse av lisensandeler. Fra og med 2017 har Olje - og energidepartementet også lagt til grunn at overdragelse av aksjer vil kunne medføre at selger av aksjene blir subsidiært ansvarlig for fremtidige fjerningskostnader i det overdratte selskapet. Olje – og energidepartementet har utarbeidet en særskilt garantierklæring som selger må undertegne som et ledd i departementets godkjenning av transaksjonen. Når selger får et subsidiæransvar for solgte andeler eller aksjer vil det normalt resultere i at selger vil kreve at kjøper stiller garantier som sikrer selger fra å komme i ansvar. Sikkerhetsstillelse og etablering av slike garantier ved salg av eiendeler som medfører subsidiæransvar for selger reiser ofte særskilte skatterettslige spørsmål.

Fradrag for finanskostnader

Petroleumsskatteloven skiller mellom renter og valutatap/gevinst knyttet til vanlige rentebærende lån, og andre finansposter.

For renter og valuta knyttet til rentebærende gjeld gis fradrag for finanskostnader i sokkelregimet (78 %) med et beløp som svarer til forholdet mellom 50 % av skattemessig nedskrevet verdi per 31. desember i inntektsåret for formuesobjekter som er til bruk i særskattepliktig virksomhet, og gjennomsnittlig rentebærende gjeld gjennom inntektsåret. Alle andre finansposter går inn i inntekt land, og blir beskattet/fradragsført i selskapsskatt(land) som er 22% for 2020 og 2021. I den grad det blir liggende igjen et tap på land som følge av negativ finansinntekt, kan dette tapet tilbakeføres til selskapsskattegrunnlaget (22%) på sokkel. Begrepet "finansposter" er tolket utvidende og kan også omfatte andre poster som ikke kan anses knyttet opp mot noen bestemt inntektskilde. Det er blant annet lagt til grunn at emisjonskostnader må regnes som en finanspost.

Beregningen av rentefradrag i sokkelregimet på basis av skattemessige driftsmidler på sokkelen fremgår av følgende formel:

Sokkelfradrag	=	(Rentekostnader + valutatap/-gevinst på rentebærende gjeld)	x	50 % × Skattemessige driftsmidler sokkel
				Rentebærende gjeld

Det er viktig å merke seg at for investeringer som tillates utgiftsført for særskattegrunnlaget etter de midlertidige reglene så vil skattemessig verdi ved utgangen av inntektsåret som skal inn i formelen for rentefordeling være 0, mens gjelden ofte vil øke.

Rentebegrensingsreglene i den alminnelige skatteloven gjelder ikke for selskap som blir lignet under petroleumsskatteloven.

Letekostnader

Alle letekostnader kan utgiftsføres direkte. I den grad selskapets leteutgifter overstiger alminnelig skattepliktig inntekt på sokkelen, er det anledning til å få en direkte utbetaling fra staten av skatteverdien. Grunnlaget for en slik utbetaling er da det laveste av årets underskudd for alminnelig inntekt eller selskapets letekostnader. Det er enkelte begrensninger i hva som kan anses som letekostnader som gir grunnlag for refusjon, men de store utgiftene fra operatør "billingene" vil normalt være uproblematiske. Finanskostnader kan ikke tas med som refunderbar letekostnad. Det samme gjelder for eksempel kostnader som arealavgift, markedsføringskostnader, kostnader til pre-kvalifisering etc. Det er etterhvert en ganske omfattende praksis fra Oljeskattekontoret med hensyn til hva som kan regnes som refunderbare letekostnader.

Den del av underskuddet som gir grunnlag for refusjon av letekostnader, vil medføre en tilsvarende reduksjon av det fremførbare underskuddet.

Utbetaling av leterefusjon kommer i desember i året etter inntektsåret. Det vises for øvrig til de midlertidige reglene vedtatt for 2020 og 2021 for så vidt gjelder refusjon for underskudd oppstått i 2020 og 2021 samt adgangen til negativ terminkatt. Ordningen med leterefusjon er en relativt unik ordning. Ordningen gjør det lettere for nye selskap å etablere seg på norsk sokkel uten først å måtte kjøpe produksjon for å konkurrere på noenlunde lik linje med selskap som allerede er i skatteposisjon.

Det er også mulig å pantsette utbetalingen av skatteverdien, noe som medfører at bankene er villig til å finansiere leteutgifter også for selskap uten produksjon, men da innenfor det som forventes utbetalt i refusjon. Leterefusjon føres som en fordring i balansen og en negativ skattekostnad i regnskapet.

I 2019 konkluderte ESA med at leterefusjonsordningen ikke var i strid med EU's regelverk om statsstøtte.

Underskudd

Underskudd fra utvinning og rørledningstransport kan fremføres uten tidsbegrensning. Videre kan underskudd oppstått i inntektsåret 2002 eller senere år, kreves fremført med tillegg av renter som legges til saldoen ved utgangen av inntektsåret. Renten beregnes separat for underskudd i alminnelig inntekt og i særskatt. Renten fastsettes årlig fra Finansdepartementet og er basert på en risikofri rente. For 2020 er renten satt til 0,6%. Det vises for øvrig til de ovenfor omtalte midlertidige reglene i Psktl § 11 som gir adgang til refusjon av skatteverdien for underskudd oppstått i inntektsårene 2020 og 2021.

Ved samlet realisasjon av den virksomhet som underskuddet er oppstått i eller ved sammenslutning av selskapet med et annet selskap, kan samlet udekket underskudd som nevnt kreves overført fra det overdragende til det overtakende selskap (med mindre underskuddet skriver seg fra 2001 eller tidligere år).

Ved opphør av særskattepliktig virksomhet kan skatteverdien av udekket underskudd kreves utbetalt fra staten. Dette kan være særlig aktuelt når det oppstår store fjerningskostnader på slutten av et felt, og selskapet ikke har flere prosjekter (inntekter). Etter oppkjøp av et annet E&P selskap har det også vært vanlig kun å la underskudd ligge igjen i et selskap ved sammenslåing slik at det selskapet som ikke drives videre da opphører sin E&P virksomhet og krevet utbetaling av skatteverdien for underskuddet.

Sokkelunderskuddet kan til en viss grad også samordnes med annen skattepliktig landbasert inntekt. Når det gjelder underskudd fra (norsk basert) landvirksomhet vil det imidlertid bare gis fradrag for en halvpart av underskuddet i selskapsskattegrunnlaget for sokkelvirksomhet. Den andre halvparten av underskuddet kan fremføres (uten rente), og føres til fradrag i senere landbasert inntekt.

Det er ikke anledning til å gi eller motta konsernbidrag (med skatteeffekt) fra/til særskattepliktig inntekt. Det kan imidlertid gis konsernbidrag uten skatteeffekt.

Utbytte

Utbytte fra sokkelselskap er ikke gjenstand for kildeskatt for den del av utbyttet som skriver seg fra inntekt som er gjenstand for særskatt. Dette forutsetter en direkte eierinteresse på minst 25% i det utdelende selskapet. Der selskapet også har andre inntekter, er det gitt særlige regler i statskattevedtaket om hvordan fordelingen skal skje. Innenfor EU/EØS-området skaper dette normalt ingen problemer da utbyttet her normalt vil være fritatt for kildeskatt etter de generelle reglene.

Kildeskatt på renter og royalty

Fra og med inntektsåret 2021 er det gitt regler om kildeskatt på renter og royalty (herunder også f.eks bare boat charter"), men foreløpig bare for betalinger mellom nærstående. Det vises her til omtale under kapittel Reglene vil gjelde også for sokkelselskap, men i alle fall foreløpig er det grunn til å anta at dette vil ha begrenset effekt for de fleste av selskapene.

Særskattegrunnlaget

Særskatten utlignes i utgangspunktet på det samme inntektsgrunnlaget som legges til grunn for den ordinære selskapsskatten, men med fradrag for en beregnet friinntekt og en justering for finansposter allokert til land.

Friinntekt

I særskattepliktig inntekt gis det et særskilt fradrag, såkalt «friinntekt». Når særskatten for inntektsåret 2019 ble økt til 56% ble samtidig friinntekten redusert fra 21,2 til 20,8% (5,2% over 4 år) av aktiverte utbyggingskostnader, slik at skatteverdien for friinntekten skal holdes på samme nivå. Imidlertid gjelder den reduserte friinntekten kun for investeringer gjort fra og med 2019, slik at gjenværende friinntekt for tidligere års investeringer holdes uendret, og da kan tas mot særskatt på 56

Kvalifiserende investeringer foretatt i 2020 og 2021 gir en friinntekt på 24% som i sin helhet kan tas i investeringsåret. Dette vil også kunne omfatte investeringer senere enn 2021, jf overgangsregler inntatt i Psktl § 11. Det vises her til omtale ovenfor.

Friinntekten var gjennom flere år 30 % av kostpris for driftsmidler som avskrives etter de særskilte regler for beskatning av petroleumsvirksomhet, jf. ovenfor. For investeringer pådratt fra og med 5. mai 2013 ble satsen redusert til 22 %. Det er gitt visse overgangsregler, slik at investeringer knyttet opp mot prosjekter der det var sendt krav om godkjenning eller anmodet om fritak etc. under visse betingelser kan benyttes 30 % satsen også for investeringer etter 5. mai 2013, men overgangsreglene kan ikke benyttes for investeringer ut over det år produksjonen starter. Videre kan overgangsregelen ikke benyttes for kostnader pådratt fra og med 2021.

Friinntekts-fradraget beregnes i fire år fra og med det året driftsmiddelet er påbegynt avskrevet, med andre ord med 5,2 % per år (2019investeringer). Dersom friinntekten utgjør mer enn særskattepliktig nettoinntekt, kan det overskytende beløp føres til fradrag i senere år ved utligning av særskatt. Fremførbar friinntekt behandles på samme måte som fremførbart underskudd, noe som også innebærer en fremføring med renter, uten tidsbegrensning, og mulighet for refusjon av ubenyttet friinntekt ved opphør av særskattepliktig virksomhet. Ubenyttet friinntekt oppstått på bakgrunn av investeringer foretatt i 2020 og 2021 vil gi grunnlag for refusjon av skatteverdien. Det vises til omtale ovenfor.

Grensen for særskatten

Med 56 % særskatt blir det svært viktig å trekke grensen mellom inntekter og utgifter som faller inn under særskatteregimet.

Definisjonen av hvilke aktiviteter som er særskattepliktige er følgende: «Skattepliktige som driver utvinning, behandling og rørledningstransport» er særskattepliktige. Således vil særskatteplikten kun gjelde for de som har sin fortjeneste direkte knyttet opp til produksjon av naturressursene. Utgangspunktet er at særskatten er en form for grunnrente på utvinning av naturressurser, og det er derfor som utgangspunkt kun inntekter og utgifter som er direkte knyttet opp til en slik utvinningsaktivitet, som skal være gjenstand for særskatteplikt. I praksis er imidlertid grensen slik at også en del noe mer avledede inntekter og utgifter anses å falle inn under særskatteplikten. Man må her foreta en helt konkret vurdering, der et viktig element er i hvilken grad det er posisjonen som eier av lisenser, produksjonsinstallasjoner og rørledninger som har gitt grunnlag for den aktuelle inntekten (eller kostnaden), og om fradrag knyttet til den aktuelle inntekten er ført som en sokkelkostnad (78%).

Overdragelse av lisensandeler

Indirekte eller direkte overdragelse av andel i utvinningstillatelse krever samtykke fra Olje- og Energidepartementet. Det kreves også samtykke fra Finansdepartementet, men her er det gitt forskrifter, slik at en særskilt godkjenning ikke er nødvendig så lenge man er innenfor forskriften, og også orienterer Finansdepartementet om den aktuelle overdragelsen.

Særskilte skatteregler (forskrifter) er gitt for overdragelser som nevnt, og innebærer at overdragelser skal skje på en etter skatt basis (ikke fradrag og ikke skatteplikt for overdragelsesbeløpet). I tillegg vil kjøper overta selgers avskrivningsgrunnlag og friinntektsgrunnlag, og skal følge den profilen selger ville hatt uten noen form for oppjustering. Avskrivningen vil da fortsette på kjøpers hånd uten ellers å bli påvirket av overdragelsen. De fleste overdragelser blir omfattet av forskrifter uten at det vil

være er nødvendig med noe særskilt vedtak fra Finansdepartementet. For de tilfeller som ikke omfattes av forskriftene, kan Finansdepartementet gi et særskilt vedtak der man kan fravike vanlig skattelovgivning. Normalt vil Finansdepartementet være tilbakeholdne med å gi enkeltvedtak som avviker vesentlig fra det som følger av forskriftene.

Petroleumsutvinning i utlandet

Petroleumsutvinning i utlandet drevet fra norske selskap omfattes ikke av petroleumsskatteloven, og fra og med inntektsåret 2013 er inntekter fra petroleumsvirksomheten unntatt norsk beskatning, og det gis dermed heller ikke fradrag for kostnader. Dette innebærer også at det ikke lenger er mulig å utnytte fradrag for kostnader knyttet til petroleumsvirksomhet mot øvrige norske inntekter. Bakgrunnen for forslaget er således å hindre at skattesystemet "subsidiere" utvinning av petroleum i utlandet ved at selskapene utnytter fradragmuligheter i Norge, men ikke beskattes for senere inntekter som følge av kredit for skatt betalt i utlandet (som normalt vil være høyere enn norsk skatt). Reglene er gitt med virkning fra og med inntektsåret 2013, men allikevel slik at underskudd enkeltstående norske selskap med fast driftssted i utlandet oppstått i 2012 som hovedregel ikke kan fremføres eller utnyttes ved å bruke konsernbidrag. Underskudd oppstått i 2011 og tidligere år vil kunne fremføres og utnyttes etter vanlige regler.

Når det gjelder renteinntekter samt gevinster og tap på valuta og andre finansielle poster er det foreslått at disse ikke skal omfattes av skattefritaket. Videre er det foreslått at skattyters gjeldsrenter skal fordeles mellom Norge og det landet hvor utvinningsvirksomheten foregår etter regelen i skatteloven § 6-91. For et selskap uten annen aktivitet enn utenlandsk leting og utvinning vil dette ofte medføre ingen eller et svært beskjedent rentefradrag.

Innføring av de nye reglene vil i seg selv ikke utløse noen uttaksbeskatning, men ved en faktisk restrukturering og utflytting av slike selskap vil de vanlige reglene for uttaksbeskatning komme til anvendelse.

Om KPMG



Hold deg oppdatert



Redaktør for Verdt å vite



© KPMG AS and KPMG Law Advokatfirma AS, Norwegian limited liability companies and a member firm of the KPMG global organization of independent member firms affiliated with KPMG International Limited, a private English company limited by guarantee. All rights reserved.