

Skatteplikt ved utleie av rigger og fartøyer til norsk kontinentalsokkel

Publisert: 28.02.2017 kl 12:15

Oppdatert: 09.01.2020 kl 13:36

Enhver aktør som driver petroleumsvirksomhet på norsk kontinentalsokkel blir skattepliktig etter petroleumsskatteloven § 1: «Undersøkelse etter og utvinning av undersjøiske petroleumsføremønstre og dertil knyttet virksomhet og arbeid, herunder rørledningstransport av utvunnet petroleum» er skattepliktig virksomhet. Loven omfatter også behandling av petroleum ved innretninger benyttet til utvinning eller rørledningstransport.

Boring av letebrønner (eventuelt også produksjonsbrønner), seismiske undersøkelser etc. blir ofte utført med innleide rigger eller skip, dels fra norske selskap, dels fra selskap utenfor Norge. Det er ikke tvil om at et utenlandsk selskap som har fysisk tilstedeværelse på norsk sokkel og som utfører tjenester for lete- og utvinningsselskapene i form av utleie av utstyr eller personell, blir skattepliktig til Norge. Imidlertid er det vanlig at den norske aktiviteten splittes opp slik at ett selskap står for den daglige produksjonen, mens et beslektet selskap leier ut riggen til produksjonsselskapet.

For det riggeiende selskap er det da mulig å unngå norsk skatteplikt. Et sentralt krav for at det er skattepliktig til Norge er at det utøves virksomhet på norsk sokkel. Ren utleie av rigg fra et utenlandsk selskap til bruk på norsk sokkel, regnes ikke som skattepliktig virksomhet.

I Høyesteretts dom i *Rt. 1997 s. 1646* (Trinc og Trag) slo Høyesterett fast at utleie av rigg til norsk sokkel på såkalte bareboatvilkår med fast pris for leieperioden, ikke medfører norsk skatteplikt for riggeiende selskap. Begrunnelsen var at selskapet ikke hadde tilstrekkelig risiko knyttet til den norske aktiviteten, ettersom selskapet uansett produksjon på sokkelen, fikk betalt sin leie. Selskapet ble ikke ansett for å drive felles virksomhet med det selskapet som driftet riggen på norsk sokkel.

Det sentrale spørsmål er således om virksomheten er drevet for felles regning og risiko mellom lete- og produksjonsselskapet og riggeiende selskap.

Skatt vest v/Sentralskattekontoret for utenlandssaker, SFU, har klart gitt uttrykk for at de er lite fornøyd med premissene i Trinc og Trag-saken. Likevel aksepterer de at rettsstilstanden er endelig fastslått på dette området. Imidlertid tolker de premissene i dommen snevert, slik at det er flere ting selskapene bør være klar over for å unngå skatteplikt til Norge:

- Riggelien må være «fast» gjennom hele kontraktperioden, dvs. partene kan ikke avtale en leie som varierer med for eksempel produksjonen eller oljeprisen
- Riggelien må være fastsatt før de norske aktivitetene starter
- Riggeiende selskap bør ikke ha annen fysisk tilstedeværelse i Norge/sokkelen utover selve riggen
- Selskapet bør ikke ha andre avtaler med driftsselskapet utover bareboatavtalen

Hvis SFU finner at noen av ovennevnte punkter ikke er fulgt, er det en risiko for at de vil hevde norsk skatteplikt for riggeiende selskap. Dette innebærer i så fall at hele bareboatleien blir skattepliktig til Norge. En videre konsekvens av dette er at riggen kan bli gjenstand for norsk exitbeskatning dersom den senere tas ut av norsk beskatningsområde.

Vi deler ikke SFUs syn på dette området. Vi kan ikke se at det oppstilles et krav i norsk rett om at riggleien skal være fast i kontraktsperioden. Videre må det også være tillatt at riggeiende selskap inspiserer og bidrar til vedlikehold og reparasjon av riggen under driftsperioden. Dette er en forvaltning av eierinteresser, og ikke en deltakelse i petroleumsvirksomheten.

Videre kan det spørres om det kan tillates å endre riggleien i takt med de generelle markeds-svingningene. Gode grunner taler for dette, da markedets etterspørsel er et internasjonalt forhold, og ikke kan knyttes direkte opp mot den norske aktiviteten. I tillegg er ofte avtalene langsiktige, slik at det bør være rom for justeringer av leien underveis, der dette er forretningsmessig fundert.

Det sentrale er altså om utleie av riggen regnes som «virksomhet» i skattelovens og petroleums-skattelovens forstand. SFU er uenig i at riggeiende selskap ikke er skattepliktig til Norge hvis riggeiende selskap bistår med vedlikehold på riggen og/eller man har en riggleie som varierer.

SFU aksepterer såkalte «back-to-back»-klausuler, dvs. at man i bareboatavtalen mellom produksjonsselskapet og riggeiende selskap avtaler at dersom hovedavtalen mellom produksjonsselskapet og den norske rettighetshaveren opphører, kan også bareboatavtalen sies opp. Dette har betydning fra et internprisingsståsted, da driftsselskapet får en redusert risiko knyttet til oppdraget.

Hvis man skal følge SFUs linjer for å unngå skatteplikt for riggeiende selskap, må som nevnt riggleien fastsettes i forkant av produksjonen. Dette kan være vanskelig med tanke på internprisingsproblematikk. Dersom skattemyndighetene finner at internprisingen ikke er armlengdes og endrer prisingen for skatteformål, har SFU akseptert at en regnskapsmessig endring av riggleien og også en endring av den faktiske betalingen, ikke medfører skatteplikt. Dette er dog kun SFUs nåværende mening, og kan ikke påberopes som bindende dersom de skulle endre oppfatning. Det er risikofyllt for selskapet å endre prisingen uten å be om en uttalelse fra SFU eller Skattedirektoratet først.

SFU har gitt klart uttrykk for at de ønsker en ny rettssak for nærmere å kunne definere grensene av Trinc og Trag-saken og virksomhetsbegrepets omfang på norsk kontinentalsokkel.

I Rt. 2015 s 1360 (Odfjell) fikk staten på nytt prøvd grensene for når bareboatutleie blir skattepliktig til Norge. I Odfjell saken var det riggeiende selskap hjemmehørende på Bermuda, mens et beslektet selskap ytet management-tjenester fra Norge til operatørselskapet. Tjenestene som ble ytet av det beslektede selskapet ble ansett som om de var ytet av riggeiende selskap. Flertallet i Høyesterett (dissens 4-1) mente at managementtjenestene ikke medførte skatteplikt til Norge for eierselskapet. Managementtjenestene besto i å besørge riggen brakt til leveringsstedet, holde riggen forsikret, forestå bearbeidelse av riggmarkedet med hensyn til beskjeftigelse etc., være operatørens kontaktpunkt, motta leie og foreta nedbetaling av lån samt ivareta eiers interesser ved hendelser. Høyesterett vektla at dette var støttefunksjoner av begrenset omfang og verdi sett i sammenheng med riggleien som sådan. Selv om støttefunksjonene ble ansett nødvendige for å kunne gjennomføre boreoppdraget, ble konklusjonen at riggeiende selskap ikke ble ansett skattepliktig til Norge for bareboatleien. Staten har dermed ikke fått medhold i at Trinc og Trag saken kan tolkes antitetisk og at det således tillates visse støttefunksjoner ytet av riggeiende selskap ut over en ren bareboatavtale uten at dette medfører norsk skatteplikt for riggeiende selskap.

I den grad det foreligger skatteplikt til Norge, oppstår også spørsmålet om dette vil være en vanlig skattepliktig virksomhet, eller om virksomheten også vil bli gjenstand for særskatt. Særskatt er begrenset til selskap som driver utvinningsaktivitet, og normalt vil en tjenesteavtale ikke bli gjenstand for særskatteplikt. Det kan imidlertid tenkes at kontrakten er slik utformet at det tjenesteytende selskap må anses for rent faktisk å ta del i utvinningsvirksomheten og dermed bli særskattepliktig. Dette er en grensegang man må være spesielt oppmerksom på ved utforming av kontraktene.

Den 2. desember 2014 la det såkalte Scheel utvalget (heretter kalt skatteutvalget) frem sitt forslag til ny skattereform. I den forbindelse ble det også gitt uttalelser om fradragsrett for bareboat leie.

Skatteutvalget er av den oppfatning at Finansdepartementet bør vurdere restriksjoner med hensyn til fradragsrett for visse typer leiebetalinger, inkludert bareboat leie for rigger og skip. Skatteutvalget anbefaler også at inntekt fra bareboat leie skal unntas fra det norske tonnasjeskatteregimet.

Skatteutvalget viser til Storbritannia hvor skattelovgivningen nylig er endret slik at den setter et tak på fradragsretten for bareboat leie (på den britiske kontinentalsokkelen) til beslektede selskaper. Skatteutvalget anbefaler likevel ikke å adoptere den britiske ordningen hvor begrensningen i fradragsrett er basert på historisk kostpris på riggen.

I stedet anbefaler skatteutvalget at Finansdepartementet vurderer nye regler som reduserer fradragsretten for bareboatleie betalt for rigger. Skatteutvalget anbefaler at fradragsretten skal begrenses mellom beslektede selskaper basert på en standardisert markedsrate.

Rapporten er taus med hensyn til videre analyse og potensiell tidshorison for de fremsatte forslag. Vi mener likevel at det er grunn til å tro at Finansdepartementet allerede arbeider med regler som tar sikte på å redusere fradragsretten av bareboat leie mellom beslektede selskaper.

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.