

for foreldelse, sier Høyesterett i avsnitt (52) «Jeg er enig i at rettigheten som sådan er et rettsforhold som ikke foreldes. Dette innebærer at retten til å være medlem i ordningen ikke kan bortfalle som foreldet. Det som er gjenstand for foreldelse, er det løpende kravet om at soknet skal melde A inni ordningen og betale tilhørende premie – selve handleplikten. I praksis blir konsekvensen at retten til å bli medlem i pensjonsordningen, foreldes løpende.»

Løsningen er ikke innlysende, sett på bakgrunn av de forpliktelsesrelasjonene jeg beskrev over. Arbeidsgivers forpliktelse overfor arbeidstaker, er at arbeidstaker har rett (og plikt) til å være omfattet av arbeidsgivers pensjonsordning. Forsikringsavtalen er mellom arbeidsgiver og forsikringsselskapet, og arbeidsgiver betaler premie til forsikringsselskapet på grunnlag av denne avtalen.

Forsikringsordningen er en ytelsespensjon, og premien i en slik ordning er avhengig av forvaltningen og om selskaps avsetning er tilstrekkelig til å oppfylle forpliktelsene overfor arbeidstakerne. Det er derfor usikkert hva som blir premien arbeidsgiver må betale, og det er teoretisk mulig at det ikke vil utløse premieplikt overhodet. Kravet om å betale premie er et krav som fremsettes av forsikringsselskapet mot arbeidsgiver på grunnlag av forsikringsavtalen. Etter arbeidstakernes mening er det i tilfellet, i denne relasjonen, spørsmålet om foreldelse er aktuelt. Dette var Høyesterett altså ikke enig i.

Krav må rettes mot pensjonsleverandøren

Det følger av flere avgjørelser i Forsikringsklagenemnda at pensjons-

leverandøren er direkte ansvarlig for at alle arbeidstakere er omfattet av den inngåtte kollektive pensjonsavtalen. Etter Høyesterett syn kan dette ikke føre til at arbeidsgiver har en plikt til å sørge for etterinnmeldelse, men uttaler at dette er et krav som i tilfelle må rettes mot pensjonsleverandøren.

Tariffavtale sikrer pensjonen

Det hører med til historien at de ansatte ved Ishavskatedralen har en tariffavtale som sikrer pensjonen, slik at arbeidsgiver når de ansatte går av med pensjon, har et krav direkte mot arbeidsgiver. Til syvende og sist vil med andre ord de ansatte få dekke sine pensjonskrav, hvis da ikke arbeidsgiver går konkurs. Det er det liten risiko for, men det kan være aktuelt i andre tilfeller der arbeidstakere har blitt feilklassifisert som oppdragstakere.

Merverdiavgiftsbehandling av leveranser til petroleumsvirksomhet

Enkelte virksomheter tolker fritakene i merverdiavgiftsloven bredt og fakturerer med 0 % merverdiavgift selv om vilkårene ikke er til stede. Ved kontroller fra skatteetaten kan dette få store konsekvenser med etterberegning og eventuell tilleggsskatt for de aktuelle virksomhetene.



Advokat
Karianne Mo
Senior Manager BDO Advokater

Fritak for leveranser til petroleumsvirksomhet

Merverdiavgiftsloven inneholder flere bestemmelser om fritak for merverdiavgift for leveranser til offshore virksomhet. Fritakene er særlig begrunnet i konkurransekraften til virksomhet på norsk sokkel. Reglene er imidlertid kompliserte, og inneholder flere fallgruver. Jeg vil i det følgende gå gjennom noen aktuelle problemstillinger.

To delvis parallelle fritak i merverdiavgiftsloven § 6-32 og § 6-11

Avgiftsfritakene for petroleumsvirksomheten ble innført for å fremme utviklingen av Norges oljeressurser, og for å legge forholdene til rette for norske næringsdrivende, i konkurranse med utenlandske leverandører. Fritakene går helt tilbake til sisteleddsavgiften.

Havområdene utenfor norsk territorialgrense, områder utenfor tolv nautiske mil fra grunnlinjene, faller utenfor merverdiavgiftsområdet, jf. merverdiavgiftsloven § 1-2. Omsetning av varer og tjenester til petroleumsanlegg utenfor territorialgrensen skal derfor ikke

avgiftsbelegges (for varer kan dette avhenge av hvor varene kommer fra).

For petroleumsnæringen gjelder to delvis parallelle fritak i mval. § 6-32 (Petroleumsfritaket) og § 6-11 (Plattform- og rørledningsfritaket).

Ordlyden i § 6-32 dekker videst og omfatter levering av alle varer som skal benyttes av rettighetselskaper (oljeselskaper) og eiere og leietakere av plattformer til leting/utvinning av olje og gass på kontinentalsokkelen. For tjenester følger derimot følgende begrensning for § 6-32 i merverdiavgiftsforskriften § 6-32-2 første ledd (vår understrekning):



Avgiftsfritakene for petroleumsvirksomheten ble innført for blant annet å fremme utviklingen av Norges oljeressurser.

«(1) Fritaket i merverdiavgiftsloven § 6-32 første ledd omfatter tjenester som utføres på andre anlegg eller innretninger enn de som er nevnt i merverdiavgiftsloven § 6-11 og som er til bruk i havområder utenfor merverdiavgiftsområdet i forbindelse med utforskning og utnyttning av undersjøiske naturforekomster.»

Dette betyr at § 6-32 ikke får anvendelse for tjenester som knytter seg til oljeboringsplattformer og andre flyttbare plattformer som omfattes av § 6-11.

I Merverdiavgiftshåndboken 2023 punkt 6-11.3 uttaler skatteetaten følgende om fritaket:

«Fritaket omfatter oljeboringsplattformer så vel som flyttbare plattformer til bruk i petroleumsvirksomhet. Uttrykket «oljeboringsplattform» betyr enhver innretning bygget som fartøy eller plattform for boring etter petroleum fra undersjøiske forekomster. Ved lovendring i 1974 ble fritaket utvidet slik at det også omfatter andre flyttbare plattformer til slik virksomhet. En plattform som slepes ut på feltet, anses som flyttbar selv om den boltes fast på bruksstedet. Også leveranser av seksjoner eller moduler til plattformer kan skje avgiftsfritt, jf. Av 19/84 av 13. august 1984.»

Til tross for at uttalelsen gir begrepet «flyttbare plattformer» en vid anvendelse, skaper begrepet forvirring i forhold til anvendelsesområdet for hhv. § 6-11 og § 6-32.

Plattformer med stålunderstell var det vanligste i starten av oljeeventyret i Nordsjøen for ca. 50 år siden. Mange av plattformene i Nordsjøen står fortsatt på stålunderstell (jackets), og disse førstegenerasjonsplattformene kan derfor vanskelig karakteriseres som flyttbare. Videre vil f.eks. boligplattformer og prosesseringsplattformer normalt ikke falle inn under uttrykket «oljeboringsplattform».

Dette betyr at det er fritaket i § 6-32, og ikke 6-11, som kommer til bruk i disse tilfellene.

Ettersom dokumentasjonskravene for de to fritakene er ulike, kan dette føre til at man ikke har rett dokumentasjon til å dokumentere gjeldende fritak.

Omfattende dokumentasjonskrav

Nedenfor gis en forenklet fremstilling av dokumentasjonskravene.

Tre vilkår må være oppfylt for plattform- og rørledningsfritaket, jf. mval. § 6-11 (2):

- Varen/tjenesten må være knyttet til oljeboringsplattformer, flyttbare plattformer eller rørledninger
- leveransen må gjelde bygging, ombygging, reparasjon, driftsutstyr eller vedlikehold
- leveransen må være til siste omsetningsledd

Dokumentasjonskrav, jf. mvaf. § 6-11-2 (rørledninger):

- Faktura skal merkes «Merverdiavgift ikke beregnet», og
- Tilleggskrav for plattformer mvaf. § 6-11-1 jf. 6-9-3:
 - tjenesteleveranser skal dokumenteres ved bekreftelse fra kjøperen som inneholder opplysninger om hvilken plattform tjenesten gjelder
 - ved service utført utenfor plattformen skal det bekreftes fra kjøper at utstyret servicen utføres på inngår i plattformens driftsutstyr.

Fritaket for rørledning omfatter rørledning, mottakeranlegg, anlegg for behandling av avløps- og ballastvann fra rørledning, lagertanker, pumpeanlegg og målestasjon før videretransport. Leveranser til øvrige deler av anlegget, f.eks. administrasjonsbygg, kai og utskipningsanlegg, skal faktureres med 25 % mva.

Følgende vilkår må være oppfylt for petroleumsfritaket, jf. mval. § 6-32:

Varen/tjenesten må være levert til rettighetselskaper, boreselskaper og eiere/leietakere av plattformer, eller utenlandsk næringsdrivende som ikke er registrert i Norge, til bruk i petroleumsvirksomhet offshore utenfor norsk merverdiavgiftsområde. (Fritaket

omfatter også slike leveranser til norske næringsdrivende som driver virksomhet unntatt fra loven ([R 32 av 26. februar 1974](#)¹ og brev av 8. september 1988 fra Finansdepartementet).

- Dokumentasjonskrav, jf. mvaf. § 6-32-3:
- Faktura skal merkes «Merverdiavgift ikke beregnet», og
- fritaket skal dokumenteres ved skriftlig bestilling fra kjøper/rettighetselskap og med opplysning om forbrukssted. Bestillingen skal oppbevares både av kjøper og selger.

Fritaket gjelder dermed bare når leveransen er direkte til rettighetselskapet/boreselskapet, eller utenlandsk næringsdrivende/norsk næringsdrivende som ikke er mva-registrert i Norge. Leveranser til andre selskaper skal faktureres med merverdiavgift.

Strømledning/kabel

Det norske merverdiavgiftsområdet omfatter leveranser av varer og tjenester på fastlandet og til havs innenfor territorialgrensen (12 nautiske mil fra grunnlinjene), jf. mval. § 1-2 (2), «... område innenfor territorialgrensen». For kabler som leveres både innenfor og utenfor norsk territorialgrense må det gjøres en forholdsmessig fordeling av merverdiavgiftsgrunnlaget (0 % mva for leveransene utenfor tolv nautiske mil og 25 % mva for leveransene innenfor).

¹ <https://www.skatteetaten.no/rettskilder/type/uttalelser/prinsipputtalelser/rundskriv-nr.-32-1974-petroleumsfritaket-i-mval.--6-32/>

Merk den store forskjellen på MVA-behandling av strømkabel og rørledning for gass. Fritaket for rørledning omfatter både delen som er innenfor og utenfor norsk merverdiavgiftsområde. For strømkabler må det gjøres en forholdsmessig fordeling.

Utleie av arbeidskraft

I Høyesteretts dom inntatt i [Rt. 2007 s. 1401](#)² (Norsk Helikopter AS) fikk staten medhold i at utleie av arbeidskraft måtte anses som en fjernleverbar tjeneste. Høyesterett uttalte at hvorvidt en tjeneste kan fjernleveres, må bedømmes ut fra tjenestens art. Det avgjørende for om tjenesten er fjernleverbar, er om levering eller utførelse ut fra tjenestens karakter er knyttet til et bestemt sted. Høyesterett uttalte deretter at utleie av arbeidskraft etter sin art ikke er knyttet til noe bestemt oppfyllelsessted, idet det må skilles mellom oppfyllelsesstedet for utførelsen av arbeidet, og oppfyllelsesstedet for utleien. Utleierens forpliktelse blir oppfylt ved at arbeidskraften blir stilt til disposisjon.

Utleie av personell regnes dermed som en fjernleverbar tjeneste. Fritaket i mval. § 6-22 (2) kommer følgelig ikke til anvendelse når disse fjernleverbare tjenestene leveres fra leverandør som hører hjemme i mva-området til «mottaker hjemmehørende i mva-området».

Dette innebærer at utleie av arbeidskraft mellom norske selskaper skal avgiftsberegnes med 25 % mva (også når arbeidet utføres offshore, mer enn tolv nautiske mil fra grunnlinjene).

For å avgjøre om tjenesten gjelder utleie av arbeidskraft, må det gjøres en analyse av hvem som er ansvarlig for arbeidsresultatet, hvem holder driftsmidlene, og hvem har instruksjonsmyndighet m.m. basert på avtalene. Dette er ikke alltid rett frem. Spesielt ikke når det skjer flere suksessive leveranser, dvs. at innleid personell videreutleies.

Ved utleie av arbeidskraft er det oppdragsgiver som har instruksjonsmyndig-

het og ledelsen av arbeidet. Utleieren har da ikke kontroll eller oversikt over hvilke arbeidsoppgaver som utføres hos oppdragsgiver. I en entreprisekontrakt vil det normalt ikke være noen tvil hos selger om hva slags arbeid som utføres. Se nærmere om avgrensingen i [Skattedirektoratets prinsipputtalelse av 13.02.2014](#)³.

Innholdstjenester – prosjektering, tegning, konstruksjon og annen teknisk bistand

Tjenester som leveres FØR lokaliseringen av anlegget er bestemt, anses ikke omfattet av avgiftsfritaket i merverdiavgiftsloven § 6-32 første ledd (siste pkt.). Dette gjelder f.eks. prosessering av seismiske data, analyse av borekjerneprøver og valg av sted for plassering av oljebrønn.

Tjenester som leveres ETTER at lokaliseringen av anlegget er besluttet, omfattes av avgiftsfritaket i merverdiavgiftsloven § 6-32 første ledd (siste pkt.). Dette gjelder f.eks. prosjektering, tegning, konstruksjon og ferdigstilling av innretningen på anleggsstedet og annen teknisk bistand knyttet til anlegget. Forutsetningen for avgiftsfritak er at levering skjer til mottaker som nevnt i bestemmelsen.

Vanlige feil

Enkelte virksomheter tolker fritakene bredt og fakturerer med 0 % merverdiavgift til tross for at leveransen ikke er til «sisteledd»/«rettighetsselskap», eller at dokumentasjonskravene i merverdiavgiftsforskriften ikke er oppfylt. Dessuten forekommer det misforståelser av fritaksbestemmelsen for rørledning slik at denne tolkes til også å gjelde strømkabel. Dermed vil faktureringen av arbeid på strømkabel innenfor tolv nautiske mil feilaktig faktureres med 0 % merverdiavgift.

En annen problemstilling er avgrensninger av den fjernleverbare tjenesten «utleie av arbeidskraft», spesielt ved suksessive leveranser (utleie/kjøp av tjenester i flere ledd).

Det kan være tilfældigheter som avgjør om det inngås en avtale om en innholdstjeneste «... prosjektering, tegning, konstruksjon og annen teknisk bistand for slike anlegg eller innretninger» som nevnt i dokumentasjonskravet, eller om det inngås en avtale om arbeidsutleie der den innleide arbeidstakeren utfører samme type arbeid for oljeselskapet. Dette innebærer en risiko for feil avgiftshåndtering hos underleverandøren til oljeselskapet.

Forslag til forenklinger av fritakene

For å unngå faren for feil etterlevelse og mye ressursbruk ved vurderingene av skillet mellom anvendelsesområdet for mval. §§ 6-32/ 6-11, ble det foreslått til forenklingsprosjektet fra 2018 at følgende tas ut av mvaf. § 6-32-2 (1) : «... som utføres på andre anlegg eller innretninger enn de som er nevnt i merverdiavgiftsloven § 6-11»

Da vil mval. § 6-32 også gjelde for tjenester knyttet til plattformer, og man slipper den resurskrevende vurderingen om § 6-11 eller § 6-32 gjelder i det enkelte tilfellet.

Ved nevnte endring trenger man heller ikke å ta stilling til om f.eks. undervannsinstallasjoner er «driftstilbehør» til en oljeboringsplattform eller flytende plattform etter § 6-11, da leveransen uansett er omfattet av fritaket § 6-32.

Videre ble det foreslått at fritaket i § 6-32 for tjenester utvides til å omfatte arbeidsutleie med tilsvarende oppdatering i merverdiavgiftsforskriften. I denne sammenheng vises det til at andre bestemmelser i merverdiavgiftsloven på samme måte likestiller utleie av arbeidskraft med «innholdstjenestene». Dette gjelder f.eks. helsetjenester § 3-2 (5), sosiale tjenester § 3-4 (3) og undervisningstjenester § 3-5 (3).

Problemstillingene ovenfor er fortsatt like aktuelle da det er mye aktivitet på norsk sokkel. Etter vår oppfatning er det absolutt på sin plass å foreta en bredere gjennomgang av fritakene i denne sektoren og gjennomføre forenklinger.

³ <https://www.skatteetaten.no/rettskilder/type/uttalelser/prinsipputtalelser/mval.--6-9-annetledd---vedlikeholdstjenester-pa-marinefartoy--skattedirektoratets-brev-av-13.02.2014/>