

25.02.2020

Høringsnotat – rederiskatteordningen og adgang til egenendring av skattefastsetting

Innhold

1	Innledning og bakgrunn	3
2	Gjeldende rett	4
3	Departementets vurderinger og forslag	5
4	Økonomiske og administrative konsekvenser	9
5	Ikrafttredelse	9
6	Lovutkast	11

1 INNLEDNING OG BAKGRUNN

Selskaper som oppfyller visse vilkår, kan velge å bli skattlagt etter skattelovens særregler for rederiskattlegging i skatteloven kapittel 8 (rederiskatteordningen). Ordningen innebærer at inntekter fra skipsfart er skattefrie. Kostnader og tap knyttet til skipsfart er ikke fradragsberettiget.

Etter den nå opphevede ligningsloven av 1980 måtte selskapene fremsette krav om å bli skattlagt etter rederiskatteordningens regler ved innleveringen av skattemeldingen (selvangivelsen). Det samme gjelder etter skatteforvaltningsloven av 2016, som erstattet blant annet ligningsloven, med virkning fra og med 2017.

Ved overgangen fra ligningsloven til skatteforvaltningsloven ble fastsettingsmåten for formues- og inntektsskatt endret, og skattepliktige fikk adgang til å endre feil i tidligere leverte skattemeldinger tre år tilbake i tid, noe ligningsloven ikke åpnet for.

Dersom egenendringsadgangen kan benyttes til å omgjøre valget om et selskap skal være undergitt særskilt rederiskattlegging eller ordinær selskapsskattlegging, kan dette gi rederiselskaper en vid tilpasningsmulighet. Det skyldes at selskapene kan beregne skattemessig virkning av de to alternative skatteregimene flere år tilbake i tid, og på bakgrunn av dette endre tidligere valg mellom ordinær skattlegging og rederiskattlegging.

Departementet antar at egenendringsadgangen som ble innført med skatteforvaltningsloven ikke omfatter endring av skatteregime for rederiselskaper. Rederibeskattede selskaper kan derimot benytte egenendring for feil i skattegrunnlaget innenfor den skatteordningen som er valgt.

For å klargjøre dette foreslår departementet en presisering i skatteforvaltningsloven, slik at valget om å tre inn i eller ut av rederiskatteordningen ikke kan endres ved egenendring etter skatteforvaltningsloven. Valget som tas ved levering av

skattemelding i året etter inntektsåret blir dermed normalt bindende for den skattepliktige. I praksis er det en viss mulighet for selskapene til å be om endret fastsetting etter leveringsfristen, se nedenfor under punkt 3.

Endringen foreslås å få virkning straks, med virkning for nye opplysninger som innsendes fra og med datoen for utsendelse av dette høringsnotatet, det vil si fra og med 25. februar 2020.

2 GJELDENDE RETT

Aksjeselskaper og allmennaksjeselskaper som driver virksomhet i form av drift og utleie av visse typer fartøy, kan velge å bli beskattet etter bestemmelsene om den særskilte rederiskatteordningen i skatteloven §§ 8-10 til 8-20. Ordningen innebærer at det ikke skal gjennomføres skattlegging av skipsfartsinntekter, jf. skatteloven § 8-15 første ledd. Netto finansinntekter i selskapene skal imidlertid skattlegges, jf. skatteloven § 8-15 annet til fjerde ledd. Selskapene skal i tillegg svare en særskilt tonnasjeskatt etter satser som fastsettes av Stortinget i det årlige skattevedtaket, jf. skatteloven § 8-16.

Som vilkår for å falle inn under ordningen er det stilt krav om hva slags eiendeler selskapet *må* eie (fartøy eller andeler i visse selskaper som eier fartøy) og hva slags eiendeler selskapet *kan* eie (fartøy, visse selskapsandeler, finansaktiva og driftsmidler). Selskapet kan ikke drive annen virksomhet enn drift av egne eller innleide fartøy og virksomhet nært knyttet til dette.

Grunnlaget for skatteberegningen fastsettes i utgangspunktet etter hovedregelen om egenfastsetting i skatteforvaltningsloven § 9-1. Selskap som ønsker å tre inn i rederiskatteordningen, og selskap som allerede er innenfor ordningen og ønsker fortsatt skattlegging etter særreglene, krever dette ved å krysse av for fastsetting etter de særskilte rederiskattleggingsreglene i skattemeldingen side 1 (RF-1028), samt å fylle ut det særskilte skjemaet for rederiskattlegging (RF-1197). Fristen for å sende inn

skattemelding for aksjeselskap er utgangen av mai i året etter skatteleggingsperioden, jf. skatteforvaltningsforskriften § 8-2-3 første ledd bokstav a.

Selskap som er omfattet av rederiskatteordningen, kan velge å tre ut av ordningen.

Krav om uttrede skjer ved at det fremsettes krav om skattlegging etter alminnelige regler, jf. skatteloven § 8-17 første ledd bokstav a. Det gjøres praktisk ved at selskapet i skattemeldingen fastsetter inntekten etter de alminnelige reglene, jf.

skatteforvaltningsloven § 9-1. I tillegg vil selskapet anses for å ha trådt ut av ordningen dersom vilkårene etter skatteloven §§ 8-11 til 8-13 brytes. Brudd på vilkårene etter disse bestemmelsene innebærer likevel ikke at selskapet automatisk må tre ut av ordningen. Bruddet må i utgangspunktet rettes innen to måneder etter at det oppsto, jf. skatteloven § 8-17 tredje ledd.

Etter skatteforvaltningsloven § 9-4 kan selskapene endre opplysninger i tidligere leverte skattemeldinger i inntil tre år etter leveringsfristen for disse skattemeldingene, ved levering av endringsmelding.

For enkelte skattepliktige er det ikke adgang til egenendring, jf. skatteforvaltningsloven § 9-4 første ledd. Dette gjelder for eksempel skattepliktige etter petroleumsskatteloven § 5, der endring av skattemelding må skje som følge av klage til skattemyndighetene etter skatteforvaltningsloven kapittel 13 eller etter anmodning om endring etter skatteforvaltningsloven § 12-1. I skatteforvaltningsloven § 9-4 er det ikke gjort unntak for skattepliktige som beskattes etter bestemmelsene om rederiskatteordningen i skatteloven §§ 8-10 til 8-20.

3 DEPARTEMENTETS VURDERINGER OG FORSLAG

Med skatteforvaltningsloven fikk skattepliktige adgang til å endre sitt skattegrunnlag tre år tilbake i tid. Departementet er kjent med at det har forekommet tilfeller der bestemmelsen er blitt praktisert slik av rederiselskapene at de i praksis har fått en

utvidet adgang til å endre skatteregime. En slik utvidelse av endringsadgangen var ikke omtalt i forarbeidene til skatteforvaltningsloven, jf. Prop. 38 L (2015-2016).

Det fremgår av forarbeidene til skatteforvaltningsloven at egenendringen er innført av praktiske hensyn, slik at skattepliktige enkelt skal kunne rette feil, jf. Prop. 38 L (2015-2016) punkt 15.2.5.5:

«Fra tid til annen vil de skattepliktige selv oppdage feil i egenfastsettingen. Dette kan for eksempel skyldes at enkelte fradragsposter ikke er utfylt, eller at enkelte inntektsposter ble feil da utfyllingen av skattemeldingen fant sted. Hensynet til korrekte skatteoppgjør og skattepliktiges rettssikkerhet tilsier at skattepliktige gis anledning til å rette opp slike feil.

[...]

Av praktiske hensyn, og fordi det ikke bør brukes mye ressurser på mindre feil som enkelt lar seg rette opp, foreslår departementet at den skattepliktige i stedet gis adgang til i et begrenset tidsrom å foreta korreksjoner selv.»

Ved levering av skattemeldingen gjør den skattepliktige et eksplisitt valg om skattleggingen skal foretas etter den særskilte rederiskatteordningen eller etter ordinære skatteregler. Departementet legger til grunn at et valg om endring av skattleggingsmåte ikke kan anses som en feil i opprinnelig melding. Etter departementets oppfatning omfatter derfor reglene om egenendring ikke adgang til å endre skattleggingsordning etter skatteloven §§ 8-10 flg.

Inntreden i ordningen skjer som nevnt ved at dette kreves i skattemeldingen for det aktuelle inntektsåret. Uttreden av ordningen er regulert særskilt i skatteloven § 8-17,

hvor det blant annet fremgår at uttreden av ordningen skjer fra og med det inntektsåret det fremsettes krav om skattlegging etter alminnelige regler. Bestemmelsen har også særskilte regler om retting av brudd på vilkår for skattlegging etter rederiskatteordningen. Dette er særregler som går foran de generelle reglene i skatteforvaltningsloven § 9-4 og som viser at egenendringsadgangen ikke er ment å omfatte inn- og uttreden av rederiskatteordningen.

En endringsadgang på dette punktet ville også medført at selskaper kunne utnytte egenendringsadgangen og tilpasse skattleggingen med grunnlag i utviklingen i markedet og de siste tre års økonomiske utvikling i det konkrete selskapet. Det vil videre åpne muligheter for skatteplanlegging i forbindelse med realisasjon av eiendeler med latente gevinster eller tap. Ved realisasjon av eiendeler kan det velges fastsetting innenfor eller utenfor ordningen, avhengig av selskapets resultat og om realisasjonen medfører gevinst eller tap. Selskapenes tilpasningsmulighetene kan illustreres med to eksempler:

Tilpasning ved inntreden:

Selskap A (ordinært beskattet) eier et fartøy som per 1.1.2018 har en markedsverdi på kr 90 mill. og skattemessig saldooverdi på kr 80 mill. Resultatene for A i både 2018 og 2019 er null. I januar 2020 selges fartøyet for kr 180 mill. I mai 2021 sender A inn skattemelding for 2020 med krav om rederiskattlegging. I tillegg sendes det inn nye oppgaver for 2018 og 2019, hvor A krever endring fra ordinær skattlegging til rederiskattlegging, jf. reglene om egenretting i sktfvl. § 9-4.

Dersom de nye oppgavene legges til grunn, får A en skattepliktig gevinst ved inntreden i 2018 på kr 10 mill. (90 mill.-80 mill.), samtidig som gevinsten på kr 100 mill. ved salg av fartøyet i 2020 er skattefri som inntekt innenfor ordningen. Hvis reglene om egenendring ikke kommer til anvendelse, vil A ikke kunne tre inn i rederiskattleggingsordningen før inntektsåret 2020, og gevinsten ved inntreden i 2020 vil utgjøre kr 100 mill. (180 mill.-80 mill.). Reglene om egenendring vil med andre ord

bidra til en uheldig tilpasningsmulighet ved at de nye oppgavene for 2018 er foranlediget av hendelser (realisasjon av fartøy) som skjer i 2020.

Tilpasning ved uttreden:

Selskap B (rederibeskattet) har underskudd i både 2018 og 2019 på kr 50 mill. hvert år. Verdien av Bs fartøy er redusert fra kr 180 mill. i januar 2018 til kr 50 mill. i januar 2020, hvor det blir solgt. I mai 2021 sender B inn skattemelding for 2020 med krav om ordinær skattlegging. I tillegg sendes det inn nye oppgaver for 2018 og 2019 hvor inntekten kreves fastsatt etter ordinære skatteregler, dvs. med krav om uttreden fra rederiordningen per 1. januar 2018. Dersom de nye oppgavene legges til grunn, får B fastsatt et underskudd for 2018 og 2019 på kr 100 mill. som kan fremføres mot senere inntekt. I tillegg kommer effekten av høyere avskrivninger på fartøyet, jf. at saldoverdien økes til kr 180 mill. ved uttreden i 2018, mot kr 50 mill. dersom uttreden først skjer per 1.1.2020.

På bakgrunn av den betydning spørsmålet om egenendringsadgang kan ha for selskapene finner departementet det hensiktsmessig å klargjøre at egenendringsadgangen i skatteforvaltningsloven ikke omfatter endring av skatteordning for rederiselskaper. Som etter den tidligere ligningsloven må krav om rederiskattlegging kreves innen utgangen av mai i året etter inntektsåret, tilsvarende leveringsfristen for skattemeldingen i skatteforvaltningsforskriften § 8-2-3 første ledd bokstav a. Det gjøres på samme måte som i dag, ved at den skattepliktige fastsetter sitt skattegrunnlag i henhold til reglene for rederiskattlegging.

Tilsvarende gjelder for selskaper som allerede er beskattet innenfor rederiskatteordningen, slik at disse ikke i ettertid kan endre skattleggingsmåte til ordinær skattlegging. Dette vil i så fall innebære at selskapene, etter å ha krevet fortsatt rederiskattlegging gjennom innlevering av skattemeldingen (inkl. RF-1197), innen utgangen av mai i året etter skattleggingsperioden (eventuelt senere ved utsatt innleveringsfrist), ikke kan endre dette valget i ettertid.

Adgangen til å endre en fastsetting ved egenendring fremgår av skatteforvaltningsloven. Departementet foreslår ikke å oppheve den generelle adgangen til å endre skattefastsettingen innenfor ordningen, og dermed hindre rederiselskaper i å rette feil innenfor den valgte skattleggingsordningen (særsilt rederiskatt eller ordinær selskapsskatt), slik endringsadgangen er tiltenkt fra lovgivers side. Departementet foreslår en presisering i skatteforvaltningsloven, slik det er gjort for skattepliktige etter petroleumsskatteloven.

I særlige tilfeller bør selskap som krever inntreden i ordningen, likevel kunne få omgjort et slikt valg. Dette kan for eksempel være i tilfeller der Skatteetaten, etter en kontroll, øker gevinsten ved inntreden slik at selskapet får en vesentlig og uforutsett skattekostnad ved inntreden. Departementet antar at skattepliktig i slike tilfeller kan anmode skattemyndighetene om endring av skattefastsettelsen etter skatteforvaltningsloven § 12-1, og at det ikke er nødvendig med ytterligere regulering av slike tilfeller. Endring i slike tilfeller samsvarer med praksis som er fulgt også før ikrafttredeisen av skatteforvaltningsloven i 2017.

Det vises til forslag til endring i skatteforvaltningsloven § 9-4 første ledd.

4 ØKONOMISKE OG ADMINISTRATIVE KONSEKVENSER

Administrativt kan den foreslåtte presiseringen bidra til forenkling fordi rettstilstanden klargjøres. Endringen vil ikke kreve systemmessige tilpasninger.

Forslaget vil i utgangspunktet ikke ha økonomiske konsekvenser, men departementet antar at klargjøringen av rettstilstanden kan forhindre provenytab ved tilpasninger.

5 IKRAFTTREDELSE

Endringen foreslås å tre i kraft straks, med virkning for nye opplysninger som innsendes fra og med 25. februar, og som gjelder valget om rederiskattlegging. Det

betyr at slike nye opplysninger ikke skal få virkning for endelig beregning av skatt for 2019 og tidligere inntektsår.

Som det fremgår ovenfor, har det forekommet tilfeller i praksis der det er gjennomført egenendring på dette punktet. Det er Skatteetaten som vurderer om det skal gjøres endringer i tidligere fastsetting, under hensyn blant annet til momentene som er nevnt i skatteforvaltningsloven § 12-1 annet ledd.

6 LOVUTKAST

I

I lov 27. mai 2016 nr. 14 om skatteforvaltning gjøres følgende endringer:

§ 9-4 første ledd nytt femte punktum skal lyde:

Første punktum gjelder ikke for krav om inntreden eller uttreden av rederiskatteordningen, jf. skatteloven §§ 8-10 til 8-20.

II

Endringen under I trer i kraft straks, med virkning for nye opplysninger som innsendes fra og med 25. februar 2020.