



## Skattedirektoratet

Saksbehandler  
Katrine Stabell

Deres dato  
15.11.2006

Vår dato  
16.02.2007

Telefon

Deres referanse  
05/3804 SL RH/rla

Vår referanse  
2006/510426 /RR-NB/ KST/  
008

Finansdepartementet  
Postboks 8008 Dep  
0030 Oslo

### Høring – forslag til fastsettelse av forskrift om beregning av flaggkrav i den norske rederiskatteordningen mv. – Skattedirektoratets kommentarer

Det vises til henvendelse av 15. november 2006, der Finansdepartementet ber om Skattedirektoratets merknader til forslag til regler om beregning av flaggkrav ved fusjon og fisjon, samt ved konsolidering, av rederibeskattede selskaper. Høringsfristen er satt til 16. februar 2007.

Som det vil framgå nedenfor har Skattedirektoratet ikke innsigelser mot forskriftens innhold i det store og det hele, men vi har likevel noen andre forslag med hensyn til beregningen av flaggkrav ved endringer i selskapsstrukturen.

#### Innledning

Ved en lovendring i skatteloven § 8-11 åttende og niende ledd ble det innført flaggkrav i den norske rederiskatteordningen fom 1. juli 2005. Flaggkravet ble innført på bakgrunn av ESA's reviderte retningslinjer for statsstøtte til sjøfarten av 31. mars 2004.

Flaggkravet i den norske rederiskatteordningen består i at selskaper innenfor ordningen må opprettholde eller øke sin andel av EØS-registrert tonnasje i forhold til 1. juli 2005 (måletidspunktet), så lenge den er under 60 prosent. Flaggkravet er mao. den andel EØS-registrert tonnasje som selskapet hadde på måletidspunktet. Måletidspunktet knyttes til inntredetidspunktet dersom selskapet trådte inn i ordningen etter 1. juli 2005, og flaggkravet gjelder ikke innleide skip. Flaggkravet gjelder ikke for et inntektsår dersom samlet andel EØS-registrert tonnasje for alle fartøyer innenfor ordningen det foregående året ble opprettholdt eller øket (nasjonalt flaggkrav).

Flaggkravet legger i utgangspunktet begrensninger i handlefriheten for rederiers kjøp og salg av skip. Et rederi som på måletidspunktet hadde en andel EØS-registrert tonnasje på 100 prosent, kan ved kjøp og salg av skip eller endret flagg på eksisterende skip redusere sin andel EØS-registrert tonnasje til 60%, dvs selskapet har et flaggkrav på 60 prosent. Et selskap som på måletidspunktet hadde en andel EØS-registrert tonnasje på 60 prosent eller mindre, kan ikke selge et skip som seiler under flagg tilhørende en EØS-stat, eller erverve et skip som seiler under et flagg tilhørende en stat utenfor EØS. Et selskap som på måletidspunktet bare hadde skip som seilte under flagg tilhørende stat utenfor EØS, har i realiteten intet flaggkrav.

Dersom et selskap innenfor ordningen har bestemmende innflytelse over et annet selskap innenfor ordningen i henhold til regnskapsloven § 1-3, skal andelen EØS-registrert tonnasje beregnes samlet på morselskapets og datterselskapets hånd. Det er bare slike konsern-konstellasjoner innenfor ordningen som blir konsolidert på denne måten. Dette innebærer for eksempel at to søsterselskaper innenfor ordningen ikke blir konsolidert når morselskapet er utenfor ordningen. Etter forarbeidene skal *all* tonnasje i underliggende

Postadresse  
Postboks 6300 Etterstad  
0603 Oslo  
skattedirektoratet@skatteetaten.no

Kontoradresse  
Fredrik Selmers vei 4  
Org. nr: 974 761 076

Sentralbord  
22 07 70 00  
Telefaks  
22 07 71 08



selskap, som konsolideres med morselskapet og eventuelt andre selskaper, regnes med i konsolidert flaggkrav, selv om det selskap som har dominerende innflytelse ikke eier 100 prosent av selskapet. Dette gjelder uavhengig av om det underliggende selskap er et aksjeselskap, et deltakerlignet selskap eller et NOKUS-selskap.

## **Kjøp og salg av selskaper**

### *Kjøp av selskaper*

Departementet har i sitt høringsnotat kommet til at når det skjer endringer i kretsen av selskaper innenfor ordningen hvor flaggkravet skal konsolideres, f.eks. ved kjøp eller salg av selskaper eller inn- og uttreden av selskaper, bør det foretas en omregning av konsolidert flaggkrav. Dette vil si at når et selskap eller selskapsgruppe innenfor ordningen kjøper aksjene i et annet selskap innenfor ordningen, skal det beregnes et nytt flaggkrav hvor det ervervede selskapet tas med. Etter forslaget er det nettotonnasjen på det nye selskapets måletidspunkt (1. juli 2005 eller senere inntreden) som skal tas med i det nye beregnede flaggkravet. Denne fremgangsmåten vil også gjelde når et eksisterende selskap trer inn i ordningen og blir omfattet av en selskapsgruppe innenfor ordningen ved inntreden, eller det stiftes et nytt selskap av et selskap innenfor ordningen som også kreves lignet etter rederiskattereglene.

Etter Skattedirektoratets oppfatning kan en slik fremgangsmåte svekke hensikten bak flaggkravet, nemlig å opprettholde eller øke tonnasje innenfor ordningen som seiler under EØS-flagg. Et selskap som for eksempel har en EØS-registrert tonnasje på 60 prosent vil etter dette fritt kunne erverve et ytterligere skip som er registrert utenfor EØS uten å bryte flaggkravet ved å legge skipet ned i et nystiftet selskap. Måletidspunktet for det nye selskapet vil være inntredetidspunktet (stiftelsestidspunktet) og nytt konsolidert flaggkrav vil ta hensyn til det nyervervede skipet. Ved å gjøre det på denne måten vil man aldri kunne bryte flaggkravet, i motsetning til om man kjøpte skipet uten å legge det inn i et nystiftet selskap. Tilsvarende vil gjelde ved kjøp av eksisterende selskaper med skip uten EØS-flagging.

En rederivirkosomhet består normalt av flere selskaper, og for å kvalifisere for rederiskatteordningen, må selskapets tonnasje legges i et eget selskap. Noen rederier samler all tonnasje i ett selskap, mens andre legger forskjellige typer skip eller tradere i respektive forskjellige selskaper. Det er også vanlig å legge skipene ned i "single purpose" selskaper, dvs ett skip i hvert selskap. Formålet bak en slik fragmentering kan være å begrense risikoen ved tap eller konkurs, eller for ansvar ved erstatningssøksmål for skade. Det kan også være lettere å skaffe investorer og kapital til slike enkeltstående prosjekter.

Kjøp av skip vil i slike tilfeller være det samme som å stifte et nytt selskap. Det er derfor mye som taler for at kjøp av skip og stiftelse av selskap bør behandles likt, dvs at flaggkravet for det kjøpende selskapet eller gruppen av selskaper ikke endres, selv om de eventuelt velger å legge det kjøpte skipet i nytt og eget selskap. Også dersom et selskap innenfor ordningen kjøper aksjene i et eksisterende skipseiende selskap, slik at det blir omfattet av kretsen av selskaper som skal ses under ett, er det mye som taler for at oppkjøpet bør ses som kjøp av skip.

Dette vil i så fall si at det bare er den kretsen av selskaper som eksisterte innenfor ordningen pr 1. juli 2005 som skal danne grunnlag for konsolidert flaggkrav. Senere erverv, stiftelse eller inntreden av selskaper vil ikke endre dette flaggkravet som det skal måles mot.

Også ved en slik regel kan flaggkravet fortsatt omgås. Erverv av skip uten EØS-flagg som legges i et nystiftet selskap kan legges under et konsernselskap *utenfor* ordningen for å unngå at det skal ses under ett med øvrige konsernselskap *innenfor* ordningen. Således spiller det ingen rolle at flaggkravet for de



eksisterende selskapene ikke endres ved stiftelse/kjøp av selskaper slik vi forslår, og konsernet kan på ovenfor beskrevet måte fritt erverve nye skip under ordningen uten å måtte ta hensyn til flaggkravet. Departementets forslag om å åpne opp for å endre flaggkravet ved ervervelse av selskaper, har den forskjell at dette i tillegg vil gjøre det enklere å erverve skip uten å bryte flaggkravet, dvs at man heller ikke bryter flaggkravet ved å legge det nye selskapet under et konsernselskap *innenfor* ordningen.

En endring av flaggkravet ved ervervelse mv. av selskaper er etter vår oppfatning også svært komplisert og arbeidskrevende, og bryter dessuten med grunntanken om at kjøp av skip og kjøp av selskaper bør behandles likt.

Som vist i høringsnotatet eksempel 6, kan det å likestille kjøp av selskaper med kjøp av skip svekke flaggkravet. I eksempelet beskrives et tilfelle hvor et holdingselskap A utenfor ordningen eier selskap B innenfor ordningen med flaggkrav 50 prosent og et selskap C med flaggkrav 0 prosent. Dersom kjøp av selskaper skal likestilles med kjøp av skip, kan selskap A ved å benytte aksjene i selskap B som tingsinnskudd i C, gi den nye konsoliderte selskapsgruppen et flaggkrav på 0 prosent.

En løsning kan være at kjøp av selskaper som hovedregel skal anses som kjøp av skip, men at flaggkravet skal endres i de tilfellene hvor ervervet tonnasje overstiger den tonnasje som det oppkjøpende selskap eller selskapsgruppe har fra før. En slik løsning vil treffe formålet bedre, nemlig at naturlig utskiftning eller supplering av flåten gjennom kjøp av selskap likestilles med kjøp av skip, mens erverv av skip ved selskapskjøp ut over dette endrer flaggkravet. Dette vil hindre at et selskap uten skip vil kunne brukes som nevnt i departementets eksempel, og vil også hindre andre omgåelser av flaggkravet ved oppkjøp av selskaper.

Muligheten for å eliminere flaggkravet gjelder også ved direkte kjøp av skip. Ingen av metodene beskrevet ovenfor vil kunne hindre det. Har man et selskap hvor alle skipene har EØS-flagg, kan man legge et nyervervet skip uten EØS-flagg i et nystiftet selskap eiet av et selskap utenfor ordningen, og deretter overdra skipene i det eksisterende selskapet til det nyopprettede selskapet, eventuelt som tingsinnskudd. Også da vil flaggkravet i det nye selskapet fremdeles være 0. Selv om åpenbare forsøk på å omgå flaggkravet i et rederi på denne måten vil kunne være gjenstand for gjennomskjæring, er det klart at gjennomskjæring i slike tilfeller er en ressurskrevende og u hensiktsmessig fremgangsmåte.

En annen svakhet ved ordningen er at konsern eller selskap som trer inn i ordningen på et senere tidspunkt enn 1. juli 2005, fritt kan etablere seg med skip uten EØS-flagg, og ved senere å bare kjøpe selskaper med skip registrert utenfor EØS, holde et flaggkrav på 0.

#### *Salg av selskaper*

Også ved salg og uttreden av selskaper foreslår departementet at flaggkravet skal endres for den eller de gjenværende selskapene. Dette vil medføre at et rederiselskap innenfor ordningen fritt kan selge ut sin andel av EØS-registrerte skip som eies av single purpose selskaper, eller skipene kan overdras til nyopprettede selskaper før salget, og derved kunne redusere eller eliminere den gjenværende gruppens flaggkrav. Salg av selskaper er etter departementets forslag også den transaksjonen som medfører de mest kompliserte beregninger, idet hvert av selskapene skal få den andel av EØS-tonnasje og totaltonnasje fra måletidspunktet som tilsvarer den andel av tilsvarende tonnasje de hadde på transaksjons-tidspunktet.

Etter Skattedirektoratets oppfatning bør derfor også salg av selskaper i utgangspunktet behandles som kjøp eller salg av skip når det gjelder flaggkravet, dvs. at det ikke uten videre endres. Også her bør det være slik at når det gjennom salg av selskaper selges mer enn halvparten av tonnasje i det opprinnelige selskap eller



selskapsgruppe, bør også flaggkravet omregnes etter departementets modell. Den kompliserte og arbeidskrevende omregningen av flaggkravet vil etter dette inntreffe i et fåtall tilfeller.

### **Deltakerlignede selskaper og NOKUS-selskaper**

Skattedirektoratet er enig i at deltakerlignede selskaper og NOKUS-selskaper ikke bør ha eget flaggkrav, når slike selskaper ikke skal konsolideres med noen eiere innenfor ordningen. Spørsmålet om konsolidert flaggkrav vil bare oppstå hvor deltaker innenfor ordningen har (eller mister) dominerende innflytelse over det deltakerlignede selskapet eller NOKUS-selskapet. Direktoratet er også enig i at kjøp og salg av andeler eller aksjer i slike selskaper skal regnes som kjøp og salg av skip, dvs at deltakers flaggkrav aldri skal endres ved slike kjøp eller salg. Dette mener vi harmonerer bedre med vårt forslag når det gjelder kjøp og salg av aksjeselskaper for øvrig.

### **Fusjon og fisjon av selskaper**

Skattedirektoratet er enig i at flaggkravet bør omberegnes ved skattefrie fusjoner og fisjoner som foreslått av departementet, fordi slike transaksjoner bør kunne foretas uten skattemessige konsekvenser, og fordi formålet med fusjon og fisjon normalt er noe mer enn kjøp og salg av skip. I tråd med dette bør også flaggkravet omberegnes ikke bare for det eller de selskaper som fusjoneres eller fisjoneres, men også for de konsoliderte selskapsgrupper hvor det skjer endringer i hvilke selskaper som skal konsolideres ved fusjonen eller fisjonen.

### **Forslag til endringer i forskriftene**

Etter bemerkningene foran, er Skattedirektoratet enig i departementets forslag til forskrifter fra og med § 8-11-2 til og med § 8-11-4, bortsett fra en liten kommentar til § 8-11-4 tredje ledd som etter forslaget lyder slik:

*"I tilfeller hvor overdragende og/eller overtakende selskap inngår i en konsolidert selskapsgruppe etter fusjonen eller fisjonen, omregnes flaggkravet for den konsoliderte selskapsgruppen etter reglene i § 8-11-3 første ledd."*

Departementet legger opp til en omregning av flaggkravet for den konsoliderte selskapsgruppen som det fusjonerte eller fisjonerte selskapet blir en del av etter fusjonen eller fisjonen, etter de retningslinjer som departementet valgte for kjøp av selskaper. Skattedirektoratet er enig i denne løsningen i disse tilfellene. Men det samme gjelder vel den konsoliderte selskapsgruppen som "mister" et selskap fra selskapsgruppen ved fusjonen eller fisjonen. Direktoratet foreslår derfor at § 8-11-4 tredje ledd bør lyde slik:

*"I tilfeller hvor overdragende og/eller overtakende selskap inngår i en konsolidert selskapsgruppe før eller etter fusjonen eller fisjonen, omregnes flaggkravet for den konsoliderte selskapsgruppen etter reglene i § 8-11-5 første eller annet ledd."*



For øvrig foreslår Skattedirektoratet følgende ordlyd i § 8-11-5:

*§ 8-11-5 Beregning av flaggkrav ved endringer i selskapsstrukturen*

*Ved oppkjøp, inntreden, nystiftelse mv. av selskap som fører til at ett eller flere selskap blir tilknyttet en eksisterende konsolidert selskapsgruppe, skal flaggkravet for gruppen ikke endres. Det skal likevel foretas en omregning av flaggkravet på grunnlag av flaggkravet for selskapene som inngår i den konsoliderte selskapsgruppen, jf. § 8-11-3 første ledd, dersom tilført tonnasje ved oppkjøpet mv. overstiger den tonnasje den konsoliderte selskapsgruppen hadde før oppkjøpet.*

*Ved salg, uttreden mv. av selskaper som fører til opphør av en konsolidert selskapsgruppe, eller til at et eller flere selskap ikke lenger skal inngå i en konsolidert selskapsgruppe, skal flaggkravet ikke endres. Det skal likevel beregnes nytt flaggkrav for hvert av selskapene som har inngått i den konsoliderte selskapsgruppen dersom salget mv av selskapene medfører at tonnasje tilsvarende minst halvdelen av konsolidert tonnasje før salget mv. ikke lenger skal være med i konsolidert gruppe. Eventuelt nytt flaggkrav beregnes på følgende måte:*

(Resten av annet ledd kan være uendret)

Med hilsen

Tone Kaarbø  
Seksjonssjef  
Retts- og revisjonsavdelingen

Heide Lindsjörn