



AV
AV000613

Oslo, 28. mars 2003

Det Kgl Finansdepartement
Skattelovavdelingen
Seksjon for indirekte skatt (SIS)
0030 Dep
OSLO

ARKIVKODE: 137,1	SAKSNUMMER: 02/00646-18	
SAKSBEH. AV	7. MAI 2003	TE/TLF/BU
NORGES REDERIFORBUND		

Deres ref.

Vår ref.
136/0

**TJENESTELEVERANSER TIL NORSKE SKIP I UTENRIKS FART /
SPESIALSKIP TIL BRUK I PETROLEUMSVIRKSOMHET TIL HAVS –
ANMODNING OM LOVENDRING - SØKNAD OM AVGIFTSFRITAK –
MERVERDIAVGIFTSLOVEN § 70**

I Innledning – sammendrag

1.1 Innledning

1. juli 2001 ble det innført generell merverdiavgiftsplikt på omsetning av tjenester. En sentral forutsetning ved denne reformen var at merverdiavgiftsplikten knyttet til slike ytelser skulle bli mer i samsvar med det lovverket som gjelder ved omsetning av varer. Andre uttalte mål var å lette praktiseringen av regelverket både for næringsdrivende og avgiftsmyndighetene, samt å motvirke konkurransevridninger i forhold til utenlandske tjenesteleverandører, jf. Ot.prp. nr. 2 (2001-2002) Merverdiavgiftsreformen 2001.

Vel to år etter reformens ikrafttreden er avgiftsregelverket knyttet til tjenesteleveranser til norske skip i utenriks fart / spesialskip til bruk i petroleumsvirksomhet til havs fremdeles beheftet med en rekke uklarheter og ulemper som vanskeliggjør beregningen av korrekt avgiftsgrunnlag. I tillegg til at regelverket er svært uoversiktlig og ressurskrevende å administrere, foreligger det en klar avgiftsmessig forskjellsbehandling mellom vare- og tjenesteleveranser. Regelverket er dessuten preget av en rekke særlige forskriftsbestemmelser hvis innhold harmonerer dårlig med de grunnleggende forutsetningene bak reformen.

Norske tjenesteleverandører opplever også konkurransemessige ulemper i forhold til utenlandske tjenesteleverandører.

1.2 Forslag til lovendringer

Etter Rederiforbundets oppfatning er det et markert behov for en grundig gjennomgang og endring av reglene på dette området. Det foreslås derfor at tjenesteyting til den norske utenriksflåten avgiftsmessig likestilles med tjenesteyting til utenlandsk skipsfart. I praksis vil dette innebære at omsetning av tjenester til norske skip i utenriksfart og spesialskip til bruk i petroleumsvirksomhet fritas for beregning av merverdiavgift. Et slikt grep vil kunne sikre en likebehandling av vare- og tjenesteleveranser til norske skip som befinner seg i utlandet. Regelverket vil dessuten bli langt enklere både for avgiftsmyndighetene og tjenesteleverandørene å forholde seg til.

På bakgrunn av dette foreslår Rederiforbundet at tjenesteleveranser til norske skip i utenriksfart og spesialskip til bruk i petroleumsvirksomhet innvilges avgiftsfritak ved en endring av

- merverdiavgiftsloven § 16 første ledd nr. 2 annet ledd

eller ved en endring av

- forskrift vedrørende omsetning av varer og tjenester til bruk i utlandet (forskrift nr. 24) § 15
- forskrift om omsetning av varer og tjenester til bruk til havs i forbindelse med utforskning og utnyttning av undersjøiske naturforekomster

1.3 Merverdiavgiftsloven § 70

Norges Rederiforbund anmoder departementet om at det, inntil eventuelle lovendringer finner sted, innvilges avgiftsfritak i medhold av merverdiavgiftsloven § 70 ved omsetning av slike tjenester som nevnt. Et slikt fritak vil innebære tjenesteleverandørene kan omsettes sine tjenester med såkalt 0-sats til skip i utenriksfart mv., likevel slik at fritaket ikke innebærer noen endring i fradragsretten. Det søkes om at fritaket gis virkning fra og med 1. juli 2001.

1.4 Den videre fremstillingen

I punkt II nedenfor gis en kort redegjørelse for organisering av norske skipsfart og offshorevirksomhet. Videre, i punkt III, følger en oversikt over bestemmelser som avgiftsplikten knyttet til vare- og tjenesteleveranser til skip i utenriks fart. I punkt IV utdypes begrunnelsen for hærstående søknad / lovendringsforslag. En kort oppsummering gis avslutningsvis i punkt V.

II Kort om organisering av norsk skipsfarts og offshorevirksomhet – fellesregistrering

Rederi- og offshorevirksomhet er kapitalkrevende aktiviteter. Prosjekter kan etableres i eieeie, deleie eller som samarbeid. En rekke selskapsformer benyttes. Det fartøyseiende selskapet er gjerne senteret i den organisasjonsstruktur som er nødvendig for å drive den maritime virksomheten.

Det foreligger utallige måter å organisere rederi- og offshorevirksomhet på. Blant sentrale faktorer som påvirker den eksisterende og fremtidige eier- og organisasjonsstrukturer er:

1. Rammebetingelser som fremgår av blant annet lov og forskrifter
2. Standardkontrakter basert på fordeling av kostnader, ansvar og risiko mellom forskjellig eiere/investorer og ulike operasjoner og arbeidsoppgaver innen shipping og offshore. Teori og rettspraksis utviklet gjennom mange tiår utfyller kontraktene.
3. Eksisterende organisasjoner og selskapsstrukturer og historiske posisjoner (regnskaps- og skattemessig)
4. Fartøyenes operasjons/fartsområde
5. Hensynet til utenlandske samarbeidspartnere

Utviklingen over tid, og særlig i de senere årene, har gått i retning av at man skiller ut driften av fartøyene i egne driftsselskaper, såkalte managementselskaper. Managementselskapene yter rederi- og offshoreselskaper, via såkalte managementavtaler, et vidt spekter av tjenester. Dette kan eksempelvis være internasjonale tjenester direkte knyttet til innretningenes operative drift, herunder bemannings-, inspeksjons-, vedlikeholds-, sikkerhets-, navigasjons- og klassifiseringstjenester. Oppfyllelse av slike tjenester vil ofte skje ved levering utenfor rikets grenser, enten i utlandet eller på kontinentalsokkelen.

Andre eksempler på managementtjenester er administrative tjenester knyttet til rederiets landbaserte virksomhet, herunder regnskapsføring, lønning og forsikring. Herværende fremstilling omfatter ikke denne type tjenester.

Norsk skips- og offshorevirksomhet kjennetegnes av denne omfattende funksjonsoppdelingen mellom ulike selskaper og selskapstyper. Fra og med inntektsåret 1996 skyldes oppdelingen ikke minst de nye rederiskattereglene i skatteloven § 8-10 flg; etter skatteloven § 8-13 annet ledd første punktum kan arbeidsinnsats i selskap innenfor ordningen *kun* forestås av et selskap utenfor ordningen – det er således ikke anledning til å ha ansatte i selskapet innenfor ordningen.

For rederier og offshoreselskaper som *ikke* benytter seg av de nye rederiskattereglene i skattelovens § 8-10 flg. er det fortsatt mulig (teoretisk) å drive

et integrert rederi, dvs. et selskap hvor ulike funksjoner drives i særskilte avdelinger innenfor selskapet. Mange rederier/offshorevirksomheter av en viss størrelse har likevel i løpet av siste 25 års periode etablert egne aksjeselskaper som tilbyr hhv. kommersielt og marinteknisk management til egne og deleide skip/fartøyer/installasjoner. Disse managementselskapene kan også levere sine tjenester til utenforstående norske og/eller utenlandske tjenestekjøpere. En god del disponent- og managementselskaper er dessuten etablert med erfarne rederiansatte for å kunne selge tjenester til utenforstående rederi- og offshorevirksomheter, det vil si uten å ta risiko og ansvar på eiersiden for investeringene i skipene.

I mange tilfeller vil det på grunn av ikke tilstrekkelige felles eierinteresser være uaktuelt å fellesregistrere virksomhetene for merverdiavgiftsformål. Det vil ofte heller ikke være aktuelt å søke om fellesregistrering etter særordningen gitt av Finansdepartementet 13.november 1969. Slik rederivirksomheten drives i dag er det vanlig å yte bestyrertjenester eller managementtjenester overfor flere rederier og skipseiende selskaper. Det vil derfor være vanskelig å avgjøre hvem som til enhver tid bør og kan inngå i en fellesregistrering. Videre er det på grunn av solidaransvaret ansvar og risikomessig sett økonomisk uaktuelt å trekke mange rederier og skipseiende selskaper under en slik fellesregistrering. Særordningen fra 1969 forutsetter at disponentvirksomheten og befraktningsvirksomheten utgjør en virksomhet. Dette er i dag ikke lenger typisk for organiseringen av skipsrederier og offshoreselskaper.

Der er også uklart hvorvidt adgangen til fellesregistrering vil kunne omfatte et norskeid selskap som er lokalisert i utlandet.

III Gjeldende regelverk – utviklingen

Norges Rederiforbund er innforstått med at merverdiavgiftsregelverket er vel kjent for avgiftsforvaltningen, men vil likevel her gi en grov oversikt over regelverket for å synliggjøre hvilke kompliserte merverdiavgiftsspørsmål medlemmene i Norges Rederiforbund daglig står overfor.

Fremstillingen av regelverket er forankret i forarbeidene til merverdiavgiftsloven og forskriftene til loven. Etter Rederiforbundets oppfatning har historien knyttet til utviklingen av regelverket for skip betydning for begrunnelsen for hvorfor det bør gis et generelt fritak for omsetning av tjenester til skip i utenriksfart og spesialskip til bruk i petroleumsvirksomhet. Det presiseres at fremstillingen er begrenset til å gjelde reglene for tjenester knyttet til skip i utenriks fart og spesialskip til bruk i petroleumsvirksomhet til havs.

3.1 Merverdiavgiftsloves geografiske virkeområde

I forbindelse med utformingen av merverdiavgiftssystemet, jf. Ot. prp. nr. 17 (1968- 69), uttalte Finansdepartementet i kommentarene til merverdiavgiftslovens § 16. Det hitsettes:

”Da merverdiavgiften er en avgift på innenlands forbruk av varer og tjenester, må eksport og hva dermed likestilles, fritas for avgiftsplikt.

Likestilt med eksport er salg av varer til bruk for skip og luftfartøyer i utenriksfart.”

Proposisjonen bygde på innstillingen fra Skattekomiteen av 1966 – underutvalget for omsetningsavgiften hvor det på side 58 fremgår følgende for det såkalte sisteleddssystemet:

”Alle leveranser til skip i utenriksfart, også utenlandske skip, må betraktes som eksport og skal følgelig være avgiftsfrie.”

Videre fremgår det på side 16 hva som etter sisteleddssystemet ble ansett som skip i utenriks fart;

”Som skip i utenriksfart regnes skip som regelmessig går mellom utenlandske havner eller mellom utenriks og norsk havn enten i rutebart eller i løsfart. Likeledes skip som driver pelagisk hvalfangst i Sydhavet samt værvarslingskip.”

3.2 Merverdiavgiftslovens virkeområde

3.2.1 Generelt

I følge merverdiavgiftsloven § 1 jf. § 13 skal det beregnes merverdiavgift ved omsetning av varer og tjenester i alle ledd. Det skal også beregnes merverdiavgift ved import (innførsel) og ved uttak av varer og tjenester fra avgiftspliktig virksomhet. Med omsetning etter merverdiavgiftsloven forstås levering av varer eller ytelse av tjenester mot vederlag. Bytte er også omsetning.

Etter merverdiavgiftsreformen 2001 foreligger det generell merverdiavgift på omsetning av varer og tjenester. Med generell merverdiavgiftsplikt på omsetning av varer og tjenester menes at all omsetning er avgiftspliktig med mindre det er gitt særskilte unntak.

3.2.2 Tjenester til skip i utenriksfart

3.2.2.1 Merverdiavgiftsloven § 16 første ledd nr. 2a

Etter merverdiavgiftsloven § 16 nr. 2a skal det ikke betales avgift av omsetning av varer og tjenester til bruk for skip når det i utenriks fart frakter last eller mot vederlag befordrer passasjerer.

Opprinnelig gjaldt fritaket for skip i utenriks fart bare omsetning av varer. Ved lovendring av 26. juni 1970 ble avgiftsfritaket utvidet til å omfatte tjenester etter

departementets nærmere bestemmelse. Det følger blant annet av forarbeidene til lovendringen at departementet har kommet til at det i en viss utstrekning bør innrømmes avgiftsfritak for tjenester til bruk for skip mv. i utenriks fart, f. eks. arbeid på fartøyet eller fartøyets varige driftsutstyr, sleping av fartøyet og utleie av varig driftsutstyr som levers til fartøyet. Som det fremgår av forarbeidene, jf. Ot. prp. nr. 73 (1969-70) var disse tjenestene utenfor avgiftsområdet etter sisteleddsystemet.

Det er senere foretatt tilføyelser til bestemmelsen om at departementet kan gi forskrifter om at avgiftsfritaket også skal omfatte varer og tjenester til bruk for andre fartøyer, eksempelvis marinefartøyer eller skoleskip mv. under opphold i utenriks farvann, jf. Ot. prp. nr. 26 (1970-71).

3.2.2.2 *Forskrift vedrørende omsetning av varer og tjenester til bruk i utlandet mv. (Forskrift nr. 24)*

Det følger av forskrift vedrørende omsetning av varer og tjenester til bruk i utlandet mv. (forskrift nr. 24 § 9) at det ikke skal beregnes avgift av omsetning av *varer* til bruk for skip som i utenriks fart frakter last eller mot vederlag befordrer passasjerer.

Av samme forskrift § 9 annet ledd følger det at som *skip i utenriks fart* regnes skip som regelmessig går mellom utenlandske havner eller mellom norsk havn og havn i utlandet, på Svalbard eller Jan Mayen.

Med regelmessig anses ikke nødvendigvis at skipet skal være i rutegående trafikk, men at skipet regelmessig skal gå eller oppholde seg utenriks eller i internasjonalt farvann. Hva som ligger i begrepet regelmessighet må vurderes på grunnlag av den totale fart fartøyet har over en lengre periode, for eksempel på årsbasis.

Dersom et fartøy etter en totalvurdering anses som skip i utenriksfart, vil det være berettiget til avgiftsfrie leveranser av varer som har karakter av fast driftsutstyr selv om fartøyet for en enkelt tur går i innenriksfart. Tilsvarende gjelder for tjenester.

Fritaket for omsetning av *tjenester* er imidlertid begrenset til de tjenester som følger av opplistingen i forskrift nr. 24 § 15, blant annet tjenester som gjelder arbeid på fartøyet eller fartøyets varige driftsutstyr.

Telekommunikasjonstjenester er ikke nevnt i denne bestemmelsen, og det skal derfor i utgangspunktet betales avgift av slike tjenester til bruk for skip i utenriksfart. Finansdepartementet uttalte 6. oktober 1979 blant annet at teletrafikk til skip i utenriksfart ikke er en tjeneste til utlandet og omsetningen er avgiftspliktig. For teletrafikk fra skip i utenriksfart har imidlertid Finansdepartementet med hjemmel i merverdiavgiftsloven § 70 fritatt teletjenester utført av skipets radiostasjon for avgiftsplikt. Televerket ble samtidig fritatt for å beregne avgift av kysttakstandel og linjetakstandel som belastes rederiene for

medvirkning ved teletrafikk fra skip i utenriksfart. Videre ble det gitt fritak for avgiftsberegning ved teletrafikk fra skip i innenriksfart som utføres av skipets radiostasjon.

Den 23. desember 1998 sendte Finansdepartementet på høring utkast til forskrifter om merverdiavgift ved innførsel av telekommunikasjonstjenester. I den forbindelse ble ovennevnte § 70-fritak vurdert. I høringsnotatet foreslo departementet at fritaket burde videreføres og utvides til generelt å gjelde telekommunikasjonstjenester. På denne bakgrunn foreslo departementet å utvide bestemmelsen i forskrift nr. 24 ved å tilføye telekommunikasjon i en ny bokstav d til § 15. Forskriften slik den ble sendt på høring ble aldri vedtatt. Imidlertid er telekommunikasjonstjenester nå ansett som tjenester som kan fjernleveres og skal avgiftsbehandles iht. forskrift om merverdiavgift ved kjøp av tjenester fra utlandet (forskrift nr. 121) eller forskrift vedrørende omsetning av varer og tjenester til bruk i utlandet mv. (forskrift nr 24 § 8)

3.2.3 Tjenester til spesialskip til bruk i petroleumsvirksomhet

3.2.3.1 Merverdiavgiftsloven § 16 første ledd nr. 2b

Det skal ikke betales avgift av omsetning av varer og tjenester til spesialskip til bruk i petroleumsvirksomhet. Unntaket for tjenester gjelder bare etter departementets nærmere bestemmelse.

Avgiftsfritaket ble innført ved lovendring av 13. juni 1980 jf. Ot. prp. nr. 48 (1979–80). Siden slike spesialskip til bruk i petroleumsvirksomhet ikke regelmessig anløper utenlandske havner var det nødvendig med en lovendring for å oppnå avgiftsfritak. Fritaket ble begrunnet med målsettingen om å likestille utenriksflåten avgiftsmessig med utenlandsk skipsfart og ønske om å stille norske leverandører av varer og tjenester likt med utenlandske leverandører. Det fremgår videre av forarbeidene at de samme hensyn som var relevante for utenriksflåten, også talte for at leveranser til spesialskip til bruk i forbindelse med utforskning og utnyttning av undersjøiske petroleumsforekomster til havs ble fritatt for avgiftsplikt.

3.2.3.2 Forskrift om omsetning av varer og tjenester til bruk til havs i forbindelse med utforskning og utnyttelse av undersjøiske naturforekomster (forskrift nr 27)

Av forskriften, kapittel 2 § 4 følger det at som spesialskip regnes skip som er spesielt bygget eller ombygget til bruk i petroleumsvirksomhet og som har oppdrag i slik virksomhet. Det vil si at et spesialskip må være spesialbygget og det må befinne seg i fart for eller være chartret for petroleumsvirksomhet.

Det skal ikke beregnes avgift av varer til bruk for spesialskip. For levering av varer er det en betingelse for avgiftsfri fakturering at kjøperen har utstedt bestillingsseddel. Det er ikke stilt tilsvarende vilkår for tjenesteleveranser.

Det er imidlertid i forskriften kapittel 2 § 4 bare bestemte tjenester til bruk for spesialskip som er fritatt for avgift, for eksempel tjenester som gjelder arbeid på fartøy eller fartøyets varige driftsutstyr. Avgrensningen av fritaket for tjenester til spesialskip er identisk med det fritaket som gjelder for skip i utenriks fart.

I høringsnotatet til utkast til forskrifter om merverdiavgift ved innførsel av telekommunikasjonstjenester, også nevnt ovenfor, foreslo departementet generelt fritak for omsetning av telekommunikasjonstjenester til bruk i petroleumsvirksomhet i havområder utenfor norsk territorialgrense.

På denne bakgrunn foreslo departementet å utvide forskriften til også å omfatte tjenester som gjelder telekommunikasjon ved å tilføye en ny bokstav e i § 2. Forskriften slik den ble sendt på høring ble aldri vedtatt. Imidlertid er telekommunikasjonstjenester nå ansett som tjenester som kan fjernleveres og skal avgiftsbehandles iht. forskrift om merverdiavgift ved kjøp av tjenester fra utlandet (forskrift nr. 121) eller forskrift vedrørende omsetning av varer og tjenester til bruk i utlandet mv. (forskrift nr 24 § 8)

3.3.4 Merverdiavgiftsloven § 17 første ledd nr. 2

Det skal ikke betales avgift ved levering av varer og yting av tjenester i forbindelse med reparasjon og vedlikehold, nybygging eller ombygging av skip, luftfartøy og plattformer, samt driftsutstyr for slike skip, luftfartøyer og plattformer.

Fritaket er nærmere avgrenset i forskrift om fritak for merverdiavgift vedrørende reparasjon, vedlikehold, nybygging og ombygging av skip og luftfartøyer (forskrift nr. 42).

Fritaket er blant annet avgrenset slik at det ikke skal beregnes avgift av fakturaer i siste ledd for tjeneste som står i direkte forbindelse med reparasjon, vedlikehold, nybygging og ombygging av skip mv. Fritaket omfatter også fast driftsutstyr.

Videre omfatter fritaket varer som den næringsdrivende leverer i forbindelse med tjenesten. Dette innebærer at kun varer som har direkte tilknytning til utføringen av arbeidet er avgiftsfrie. Etterlevering av varer er derfor avgiftspliktige leveranser. Det samme gjelder alle leveranser fra andre næringsdrivende enn den som utfører tjenesten.

Som fast driftsutstyr anses løsøre som er ledd i skipets, luftfartøyets eller plattformens varige driftsutstyr.

IV Fritak etter merverdiavgiftsloven § 70 - begrunnelse

4.1 Fullmaktsbestemmelsen i merverdiavgiftsloven § 70

Finansdepartementet er gitt fullmakt til helt eller delvis å fritta for avgiftsplikt når det foreligger særlige forhold. Det er uttalt at formålet med fullmakten i merverdiavgiftsloven § 70 er at den kan tjene som en sikkerhetsventil til bruk når en står over for et tilfelle som ikke har vært overveiet av lovgiveren og hvor en nektelse av å lempe på avgiftsplikten er at loven får utilsiktede virkninger.

4.2 Merverdiavgiftsreformen

Som det fremgår ovenfor ble det foretatt en del tillem্পninger i merverdiavgiftsregelverket i forbindelse med overgangen fra omsetningsavgiften til merverdiavgiften. Det spesielle med omsetningsavgiften var at den ble lagt på det siste omsetningsleddet og gjaldt hovedsakelig omsetning av varer. Det var få tjenester som var avgiftspliktige etter omsetningsavgiften.

Som det fremgår av punkt 3.1 ble det ikke foretatt noe skille i forarbeidene på leveranser av varer og tjenester, idet **alle leveranser** til skip i utenriks fart ble ansett som eksport.

Etter Rederiforbundets oppfatning er det som følge av merverdiavgiftsreformen behov for en tilsvarende tillem্পning i regelverket for å fjerne utilsiktede virkninger på samme måte som ble foretatt ved innføringen av merverdiavgiftssystemet i Norge i 1970. Som følge av merverdiavgiftsreformen er nå de fleste tjenestene blitt avgiftspliktige og det har oppstått en rekke nye spørsmål knyttet til merverdiavgiftsbehandlingen av de nye avgiftspliktige tjenestene.

Tjenester som etter gjeldende regelverk er fritatt for avgiftsberegning ved levering til skip i utenriksfart (F nr. 24 § 15) og spesialskip til bruk i petroleumsvirksomhet til havs (F nr. 27 § 4) er tjenester som var avgiftspliktige før merverdiavgiftsreformen. Etter reformen er det kommet til nye tjenester som naturlig nok ikke omfattes av forskriften, men som sannsynlig ville vært omfattet dersom lovgiver hadde overveiet det, jf. høringsnotatet om telekommunikasjonstjenester og fritaket for skipsmevlere jf. nedenfor.

Merverdiavgiftsreformen innebærer at det er innført generell merverdiavgiftsplikt ved omsetning av tjenester på samme måte som for varer. Rederiforbundets inntrykk er at lovgiver har hatt et ønske om at omfanget av avgiftsplikten for varer og tjenester skal være tilnærmet likt etter merverdiavgiftsloven. Siden det foreligger et generelt fritak for vareleveranser til de aktuelle skipene, jf. forskrift nr. 24 § 9 og forskrift nr. 27 § 4, beror det muligens på en inkurie at ikke tilsvarende avgiftsfritak er gjennomført for tjenester. Rederiforbundet har imidlertid forståelse for at enkelte forskriftsreguleringer kan ha blitt uteglemt ved gjennomføringen av en så omfattende reform som merverdiavgiftsreformen.

4.3 Fritaket for skipsmeglere

Rederiforbundet er kjent med Finansdepartementets uttalelse av 25. juli 2001 om at skipsmeglingstjenester er tjenester som kan fjernleveres. Departementet har videre uttalt at omsetning av skipsmeglertjenester til norsk reder eller oppdragsgiver som gjelder skip som umiddelbart skal brukes i utenriksfart eller petroleumsvirksomhet til havs ikke omfattes av eksportbestemmelsen siden mottaker av tjenesten ikke er hjemmehørende i utlandet. Finansdepartementet uttalte videre at de konkurransemessige hensyn som lå til grunn for den tidligere rettstilstanden, vil imidlertid også gjøre seg gjeldende etter merverdiavgiftsreformen. Finansdepartementet mente derfor at det var grunnlag for å videreføre tidligere rettstilstand på dette området. På denne bakgrunn ga Finansdepartementet med hjemmel i merverdiavgiftsloven § 70 fritak for omsetning av skipsmeglertjenester til norsk reder eller oppdragsgiver som gjelder skip som umiddelbart skal brukes i utenriksfart eller petroleumsvirksomhet til sjøs. Fritaket tilsvarer den tidligere bestemmelsen i forskrift nr. 28 § 4 første ledd bokstav b.

4.4 Fritak for telekommunikasjon

For teletrafikk fra skip i utenriksfart har som nevnt Finansdepartementet med hjemmel i merverdiavgiftsloven § 70 fritatt teletjenester som utføres av skipets radiostasjon for avgiftsplikt. Televerket ble samtidig fritatt for å beregne avgift av kysttakstandel og linjetakstandel som belastes rederiene for medvirkning ved teletrafikk fra skip i utenriksfart. Videre ble det gitt fritak for avgiftsberegning ved teletrafikk fra skip i innenriksfart som utføres av skipets radiostasjon.

4.5 Eksport - eksportlignede tilfeller jf. forarbeidene

Det følger av forarbeidene til merverdiavgiftsloven at unntaket for leveranser til skip og luftfartøyer er begrunnet i skips- og luftfartøyenes internasjonale stilling. (Ot. prp. nr. 17 fra 1968-69 side 46 og 55). Det følger videre at likestilt med eksport er salg av varer til bruk for skip og luftfartøyer i utenriksfart. Videre ble alle leveranser til skip i utenriksfart, også utenlandske skip under sisteleddssystemet betraktet som eksport og var følgelig avgiftsfrie.

Både Skattedirektoratet og Finansdepartementet synes å legge til grunn at leveranser av varer og tjenester til skip i utenriks fart eid av norsk reder ikke skal anses som avgiftsfri eksport, men at fritak må hjemles på annen måte. Rederiforbundet er, under henvisning til lovens forarbeider i tvil og stiller spørsmål ved om denne lovtolkning er forenlig med forarbeidene til merverdiavgiftsloven.

Rederiforbundet vil i den sammenheng vise til at det følger av forskrift nr. 24 § 8 at leverandører ved omsetning av tjenester som helt ut er til bruk i utlandet kan fakturere tjenesten uten merverdiavgift. Dette var hovedregelen før merverdiavgiftsreformen. Det er i forbindelse med merverdiavgiftsreformen innført

nye bestemmelser for tjenester som kan fjernleveres. For at fjernleverbare tjenester, som for eksempel managementtjenester mv. skal kunne omsettes uten merverdiavgiftsberegning er det forutsatt at mottaker av tjenestene er hjemmehørende i utlandet.

For norske mottakere i utlandet er rettstilstanden uklar. Enkelte tjenesteleveranser til norsk mottaker i utlandet kan omsettes uten avgiftsberegning, mens tjenester til bruk av norske rederier i internasjonalt farvann skal, slik vi forstår det, omsettes med merverdiavgift. Etter vår oppfatning bryter denne forståelsen av regelverket med prinsippene i merverdiavgiftssystemet om at merverdiavgiften er en skatt på innenlands forbruk og med forarbeidene til loven hvor det klart fremgår at leveranser til skip i utenriksfart skal like stilles med eksport (Ot prp. nr. 17 1968-69).

Rederiforbundet er kjent med at leveranser til norske forbruker av tjenester i utlandet levert fra Norge er ansett å oppfylle vilkåret "om helt ut til bruk". Det kan blant annet vises til Finansdepartementets fortolkningsuttalelse av 29. mars 1996 til Norges Idrettsforbund. (Finansdepartementets referanse 95/4265). Uttalelsen omhandlet spørsmålet om deler av en sponsoravtale som gjaldt arrangementer i utlandet kunne faktureres uten merverdiavgiftsberegning. Det fremgår av uttalelsen at departementet antok at *"den omsatte reklametjenesten må anses utført i utlandet når en sponsors logo blir eksponert under et arrangement i utlandet. En antar således at den del av avtalen som gjelder arrangementer i utlandet kan faktureres uten beregning av merverdiavgift"*.

Videre er Rederiforbundet kjent med at fakturering av telekommunikasjonstjenester til norske mobilkunder ved bruk i utlandet også faktureres uten merverdiavgift, fordi tjenesten ble ansett omsatt og helt ut til bruk i utlandet. Dette var rettsoppfatningen før de nye bestemmelsene om fjernleverbare tjenester trådte i kraft.

4.6 Særlig om kjøp av tjenester fra utlandet (reverse charge)

Regelverket for skip i utenriksfart er uoversiktlig og komplisert. Norske rederier som befordrer frakt i internasjonalt farvann opererer i et vidt geografisk område. De mange norskeide skipene som går i utenriksfart mottar derfor varer og tjenester fra mange land, ikke bare fra norske tjenesteleverandører. Noen ganger er det større leveranser andre ganger kan det være mindre leveranser.

Det kan for eksempel mottas tjenester ned til flere enkeltstående elektroniske navigasjonstjenester. Disse tjenestene kan eksempelvis mottas fra et land i Afrika, mens skipet er på veg til Sør-Afrika. Dersom eksempelvis afrikansk tjenesteleverandør skal beregne merverdiavgift, dukker spørsmålet opp om norsk reder også skal beregne merverdiavgift etter forskriften om merverdiavgift ved kjøp av tjenester fra utlandet (F nr. 121, såkalt reverse charge eller snudd avregning). Dersom den afrikanske tjenesteleverandør har beregnet lokal merverdiavgift blir

spørsmålet hva som kreves av dokumentasjon for at det er betalt merverdiavgift i utlandet, slik at det norske rederiet slipper å beregne norsk merverdiavgift for å unngå dobbelt merverdiavgift.

Spørsmålet om det skal beregnes merverdiavgift etter forskrift nr 121, såkalt reverse charge, og eventuelt hvordan norske rederier skal forholde seg dersom det er oppkrevd utenlandsk merverdiavgift, er et generelt problem. Norske rederier som har skip i utenriksfart foretar omfattende tjenesteskaffelser i utlandet og vil daglig så overfor denne problemstillingen.

For å få til en riktig avgiftshåndtering eller dokumentasjon for å unngå dobbelt avgiftsbelastning vil det kreve en betydelig administrativ innsats på et detaljnivå ned til den enkelte fakturaen. Håndteringen av enkeltfakturaer skjer normalt på en nivå i virksomheten hvor det kan være vanskelig å inneha eller opprettholde tilstrekkelig høy avgiftskompetanse til å kunne takle slike utfordringer som nevnt. Det er derfor en betydelig risiko for at det kan gjøres feil, både i rederens favør og disfavør.

4.7 Like tilfeller avgiftsberegnes forskjellig – konkurransevridning

Det er et grunnleggende prinsipp i merverdiavgiftssystemet at avgiftsbestemmelsene skal virke mest mulig konkurransemessig nøytrale, dvs. at avgiften ikke bør føre til annen tilpasning enn den som ellers hadde funnet sted uten avgift.

Det følger av skatteloven §8-10, jf. § 8-13 at aksjeselskap eller allmennaksjeselskap som krever ligning etter den særskilte rederibeskatningsordningen ikke kan drive annen virksomhet enn utleie og drift av egne og innleide skip. Arbeidsinnsats i selskap innenfor ordningen kan bare forestås av foretak som ikke får inntekten fastsatt etter sktl. § 8-15. Ren forvaltning av eierinteresser anses ikke som arbeidsinnsats. Det betyr at rederier som ønsker å lignedes etter rederibeskatningsordningen ikke kan ha egen managementvirksomhet. Rederibeskatningsordningen for skip forutsetter derfor at det etableres særskilte selskaper for management tjenester. Gjennom skattereglene tvinges rederiene til såkalt å "outsource" tjenestene framfor å utføre tjenestene avgiftsfritt i egen regi. Rederier som velger ikke å lignedes etter rederibeskatningsordningen kan fortsatt utføre tjenesten i egen regi.

Ved omsetning av tjenester til sokkelen blir det en forskjell mellom norske tjenestemottakere på sokkelen, som avkreves avgift, og utenlandske tjenestemottakere, som etter forskriftsregelverket kan kjøpe tjenester uten avgiftsberegning, jf. forskrift nr. 24 § 8. Norske tjenestemottakere vil derfor ha en konkurranseulempe i form av blant annet administrasjon og kapitaltap. I de tilfellene der den norske tjenestemottakeren ikke har fradragsrett for inngående avgift, kan forskjellsbehandlingen medføre en effektiv kostnadsulempe på 24% (en reell kostnad for firmaet).

Etter Rederiforbundets oppfatning er dette misforholdet blitt forsterket så lenge de nullsattede tilfellene som er oppregnet i henholdsvis forskrift nr. 24 og nr. 27 *ikke er utvidet*, som følge av at nye tjenesteområder ble omfattet av merverdiavgiftsloven 1. juli 2001.

Adgangen til fellesregistrering etter særordningen av 13.november 1969 er som nevnt ikke lenger så aktuell som den var tidligere. Det skyldes den måten rederivirksomheten drives i dag. Særordningen forutsetter at disponentvirksomheten og befraktnings utgjør én virksomhet. Dette er i dag ikke lenger typisk for organiseringen av skipsrederier og offshoreselskaper. Det vil derfor etter dagens organisasjonsstruktur alltid være mange rederier som ikke kan inngå i noen fellesregistrering. For de få rederiene som etter en totalvurdering likevel finner det formålstjenelig med en fellesregistrering, vil det oppstå en konkurransemessige fordel ved at de slipper å beregne merverdiavgift for tjenester som utføres mellom selskapene i den fellesregistrerte enheten.

Managementselskaper som ikke kan inngå i noen fellesregistrering vil derfor normalt ikke kunne utnytte ledig kapasitet og omsette managementtjenester til selskaper som inngår i en fellesregistrering. Rederiforbundet antar at det er sider ved regelverket som ikke er tilsiktet.

5 Oppsummering

Ovenfor i punkt 4 er det pekt på en rekke forhold som taler for at det inntil det er gjennomført endringer i regelverket gis et fritak med hjemmel i merverdiavgiftsloven § 70 for tjenesteleveranser til skip i utenriksfart og til spesialskip til bruk i petroleumsvirksomhet til havs. Et ev. fritak vil innebære at det gis et såkalt 0-satsfritak uten endringer i tjenesteleverandørs fradragsrett. Fritaket vil videre innebære at det ikke skal beregnes avgift etter prinsippet om reverse charge ved kjøp av tjenester fra utlandet og skal derved heller ikke få noen innvirkning på rederienes generelle fradragsrett for inngående merverdiavgift.

Et generelt fritak for avgiftsberegning av tjenester til de respektive skipsbruksområder vil etter Rederiforbundets syn være forenlig både med merverdiavgiftens forarbeider og lovens virkeområde samt begrunnelsen for de fritak som er gitt på området. Som det fremgår av Finansdepartementets uttalelse vist til ovenfor for skipsmeglere, vil de konkurransemessige hensyn som lå til grunn for den tidligere rettstilstanden, også gjøre seg gjeldende etter merverdiavgiftsreformen.

Ovenfor er det påvist at:

- Regelverket for tjenesteleveranser til skip i utlandet bør gjennomgås i lys av de endringene som er fortatt på grunnlag av merverdiavgiftsreformen 2001.

- De konkurransemessige hensynene som har begrunnet rettstilstanden frem til merverdiavgiftsreformen, gjelder også etter merverdiavgiftsreformen, jf. Finansdepartementet fritak for skipsmeglere.
- En riktig beregning av merverdiavgift etter reglene om såkalt reverse charge, er særskilt kompliserte å håndtere for rederinæringen.
- En fellesregistrering etter særordningen fra 1969 er ikke lenger like aktuell og vil ikke løse dagens problemer.

På bakgrunn av dette anmoder Rederiforbundet om at søknaden imøtekommes. Vi imøteser gjerne et møte i sakens anledning.

Med hilsen
NORGES REDERIFORBUND



Anders Vatland