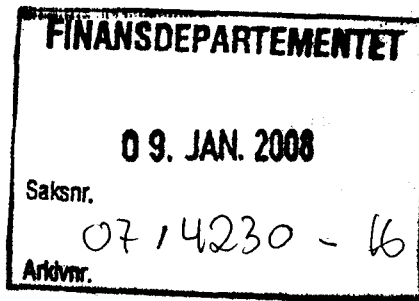




GAA  
GAA00874

Oslo, 7. januar 2008

Finansdepartementet  
Postboks 8008 Dep  
0030 OSLO



Deres ref.

Vår ref.  
/

## HØRING – UTVIDELSE AV REDERISKATTEORDNINGEN – KOMMENTARER FRA NORGES REDERIFORBUND

I forbindelse med vedtakelsen av endringer i den norske rederiskatteordningen, jf. Ot.prp. nr 1 (2007-2008) og Innst. O. nr. 1 (2007-2008), er Finansdepartementet gitt hjemmel til å bestemme i forskrift at selskap innenfor den norske ordningen også kan drive virksomhet i form av strategisk og kommersiell ledelse av egne og innleide fartøy i rederibeskattede selskap samt annen virksomhet med nær tilknytning til sjøtransportvirksomheten.

Finansdepartementet sendte 22. november 2007 utkast til slik forskrift på høring.

Norges Rederiforbund er positiv til at ordningen i forskriftsutkastet utvides til å omfatte aktiviteter som er nært tilknyttet kjernevirksomheten, og at dette også skal inkludere daglig teknisk drift og vedlikehold. Slik forbundet ser det er omfanget av aktiviteter som nå foreslås lagt inn i ordningen i det vesentlige i tråd med det som for øvrig gjelder i EUs tonnasje-skattemodeller. Som tiltenkt fra Finansdepartementets side, når forslaget til forskriftshjemmel ble presentert i Ot.prp. nr. 1 (2007-2008), vil utvidelsen kunne øke den norske ordningens konkurransedyktighet.

Det er også positivt at forskriftsforslaget i tillegg er utvidet i forhold til det som ble presentert i Ot.prp. nr. 1 (2007-2008) ved at utøvelsen av kommersiell og strategisk ledelse samt daglig teknisk drift og vedlikehold ikke er begrenset til eide og innleide skip i rederibeskattede konsernselskap, men generelt kan omfatte eide og innleide skip i konsernselskap uavhengig av om disse er rederibeskattet. Dette vil avhjelpe noen av de praktiske utfordringer som følger av at den vedtatte norske ordningen ikke åpner for å drive delt virksomhet slik som for øvrig er vanlig i andre EU-modeller. Uten en slik utvidelse ville organiseringen og oppfølgingen av nye aktiviteter blitt både krevende og kunstig for å sikre at det for selskapene ikke oppstår situasjoner med vilkårlige og uforskyldte vilkårsbrudd.

Imidlertid stilles det krav om at tjenester kun kan utøves overfor skip i selskap som er konsernforbundet. Etter Rederiforbundets syn er dette uheldig og fører til at strategisk og kommersiell ledelse, samt daglig teknisk drift og vedlikehold og annen tilknyttet virksomhet ikke kan utøves overfor skip som eies sammen med flere eiere. Dette også selv om samtlige eiere er omfattet av rederiskatteordningen. En slik begrensning eksisterer ikke innenfor andre europeiske rederiskatteordninger, og etter Rederiforbundets syn bør det vurderes om en slik grensedragning er formålstjenelig.

Norges Rederiforbund registrerer videre at det ikke foreslås å utvide ordningen til å omfatte management tjenester for tredjemann på tross av at dette i økende grad er vanlig i andre europeiske tonnasjeskattesystemer. Rederiforbundet mener prinsipielt at tjenester som ytes overfor tredjemann bør være omfattet av ordningen.

I tillegg til de mer overordnede innvendinger har Norges Rederiforbund også synspunkter på detaljutformingen av regelverket. Utkastet til forskrift bør på enkelte punkter presiseres, samt at det bør foretas konkrete endringer i enkelte av forskriftsbestemmelsene. Våre innvendinger knytter seg hovedsakelig til følgende forhold:

- Det bes om at det foretas enkelte presiseringer i forhold til hvilke aktiviteter som kan omfattes av den utvidede ordningen. Dette gjelder både i forhold til høringsnotatets beskrivelse av kommersiell og strategisk ledelse, samt forskriftens uttømmende oppregning av hva som skal kunne omfattes av annen tilknyttet virksomhet.
- Kommersiell og strategisk ledelse og daglig teknisk drift og vedlikehold kan etter forslaget utføres i forhold til både *eide* og *innleide skip*, mens annen tilknyttet virksomhet kun kan utøves i tilknytning til *eide* skip. Norges Rederiforbund mener dette er et kunstig skille som vil virke tilfeldig og vanskelig å gjennomføre i praksis, da innleide skip ofte vil være en like sentral del av virksomheten som eide skip, og ber om at annen tilknyttet virksomhet også tillates overfor innleide skip.
- Finansdepartementet legger opp til at de nye aktivitetene kan utøves overfor konsernforbundne selskap. Imidlertid foretas det ingen nærmere definisjon av begrepet. For å unngå usikkerhet ber Norges Rederiforbund om at det vises til regnskapsloven § 1-3, slik at konserndefinisjonen vil være overensstemmende med den som legges til grunn ved vurdering av flaggkravet i sktl. § 8-11 åttende ledd. Det bør også vurderes om det av konkurransehensyn er formålstjenelig at ordningen begrenses til skip i konsernforbundne selskap.
- Det er ikke foreslått overgangsregler som gjør det mulig å legge de foreslåtte nye virksomhetsområdene inn i ordningen med virkning for 2007. For mange selskap vil det også være problematisk å få inkludert de nye virksomhetsområdene for inntektsåret 2008 da det stilles krav om at et selskap må kvalifisere for rederibeskatning i hele inntredelsesåret, og det ikke er mulig å

tre inn i ordningen i fisjonsåret. Etter Rederiforbundets syn er dette urimelige krav i en situasjon hvor det foreligger betydelig usikkerhet omkring helt sentrale problemstillinger ved at endelige forskrifter og lovtekster, herunder den forskrift som kommenteres i dette høringsbrevet, ikke forelå per 31. desember 2007.

Norges Rederiforbund ber derfor om at det innføres overgangsregler som gjør det mulig å kvalifisere for ordningen allerede fra og med inntektsåret 2007, på lik linje med når ordningen ble innført i 1996. Videre bør det ikke stilles krav om at rederiene tilfredsstiller alle ordningens vilkår før det tidspunkt endelige forskrifter og lovtekster foreligger.

- I motsetning til innenfor EUs rederiskatteordning, gis det i den norske ordningen ikke adgang til å drive delt virksomhet. Rederiforbundet foreslår derfor at det innføres en utvidet rettefrist for brudd på vilkårene som knytter seg til nye lovlige aktiviteter og eiendeler. Det foreslås videre at ligningsmyndighetene gis adgang til å skattlegge den eventuelle skattemessige fordel som har oppstått. Dette sikrer at selskapene ikke oppnår en skattemessig fordel som følge av en utvidet rettefrist.

Disse punktene vil bli nærmere berørt nedenfor.

## **1 Hvilke aktiviteter skal omfattes av den utvidede ordningen?**

Selskap innenfor rederiskatteordningen kunne tidligere bare utøve virksomhet i form av drift og utleie av egne og innleide fartøy. Med hjemmel i sktl. § 8-13 bokstav a og b har Finansdepartementet i utkast til forskrift foreslått at ordningen skal utvides til å omfatte følgende virksomhet tilknyttet skipsfartsvirksomheten:

- Strategisk ledelse
- Kommersiell ledelse
- Daglig teknisk drift og vedlikehold
- Annen tilknyttet virksomhet

Finansdepartementet har i høringsnotatet beskrevet nærmere hva slags type aktiviteter som vil være dekket av disse ulike kategoriene.

I sktl. § 8-11 første ledd ny bokstav h er det også åpnet for at et selskap kan eie eiendeler som er nødvendig for å utøve denne virksomheten bortsett fra eiendeler i saldogruppe h og i og annen fast eiendom.

### **1.1 Strategisk og kommersiell ledelse samt daglig teknisk drift og vedlikehold**

I utkast til forskrift § 8-13-1 bokstav a fremgår det at et selskap innenfor rederiskatteordningen kan utøve strategisk og kommersiell ledelse, samt daglig teknisk drift og vedlikehold av egne og innleide fartøyer.

Finansdepartementet beskriver den strategiske ledelsen som den høyere ledelsen av selskapet som utføres av daglig leder og selskapets styre, og viser til at dette vil dekke

fastsettelse av planer, budsjetter og retningslinjer for selskapets virksomhet, samt den økonomiske forvaltningen av selskapet. Videre skriver departementet at dette blant annet omfatter inngåelse av avtaler om kjøp/salg av skip, langtidscertepartier, ulike samarbeidsavtaler, finansieringsavtaler, låneavtaler, pantsettelsesavtaler og forsikringsavtaler. Rederiforbundet legger til grunn at dette også omfatter den daglige administrasjonen knyttet til disse områdene.

Sentralskattekontoret har lagt til grunn at nybyggingskontrakter er en kvalifiserende eiendel innenfor rederiskatteordningen etter sktl. § 8-11 bokstav a og b, jf. Utv. 1998 side 229. Rederiforbundet antar derfor at også inngåelse av slike avtaler er en naturlig del av den strategiske ledelse på lik linje med kjøp og salg av skip og derfor er omfattet av ordningen.

I tillegg til finansiering, inngåelse av certepartier og samarbeidsavtaler og forsikring av skip under bygging, vil også naturlige ledelsesoppgaver for rederiet være å forestå oppfølgingen av byggeprosjektet gjennom designutvikling, prosjektledelse, byggeinspeksjon og annet nødvendig tilsyn. Disse aktivitetene er ikke beskrevet i høringsnotatet. Rederiforbundet ber derfor om at Finansdepartementet klargjør at slik virksomhet kan oppfattes som en del av den strategiske ledelsen.

Inngåelse av forsikringsavtaler er omtalt som en naturlig del av den strategiske ledelsen. Det nevnes derimot ikke noe om administrasjons- og forsikringstjenester som er direkte knyttet til transporten av passasjerer og gods. Det antas at slike avtaler må være en del av den kommersielle ledelsen som i høringsnotatet er beskrevet som den aktivitet som er nødvendig for å utnytte kapasiteten til et skip. Det bes om at Finansdepartementet klargjør at slike aktiviteter vil omfattes av selskapets kommersielle ledelse.

I forskriftsutkastet fremgår det heller ikke i hvilken grad økonomifunksjoner, it-funksjoner og sekretærtjenester er en del av de aktiviteter som vil bli vurdert som lovlige innenfor ordningen. Dette er naturlige og nødvendige funksjoner som vil være en del av selskapets grunnlag for å drive strategisk og kommersiell ledelse, daglig teknisk drift og vedlikehold samt annen tilknyttet virksomhet. Det bes om at Finansdepartementet presiserer at slike aktiviteter også vil være lovlige når de utføres i et rederibeskattet selskap.

Fordi virksomheten i mange rederiselskaper er sammensatt av mange aktiviteter, vil enkelte ansatte nødvendigvis, fra tid til annen, også være nødt til å utføre arbeidsinnsats relatert til eiendeler og aktiviteter utenfor ordningen. I praksis vil det være umulig å skille dette helt nøyaktig. Særlig i de tilfeller der det oppstår uventede situasjoner som umiddelbart må håndteres av de som er knyttet opp den kvalifiserende ledelse og drift av skipene. Det foreslås derfor at det legges opp til en mer fleksibel ordlyd i forslag til sktl. § 8-13 annet ledd ved at det presiseres at "arbeidsinnsats i selskap innenfor ordningen kan i hovedsak bare gjelde virksomhet som nevnt i første ledd."

## 1.2 Særlig om poolsamarbeid

For fartøy i poolsamarbeid er det i bokstav a i utkast til forskrift kun nevnt strategisk og kommersiell ledelse under henvisningen til hvilke aktiviteter som kan utøves av rederibeskattet pooldeltaker eller selskap som er konsernforbundet med slik pooldeltaker. Av høringsnotatet fremgår det imidlertid at hensikten er at daglig teknisk drift og vedlikehold av fartøy i poolsamarbeid også skal omfattes. Etter Rederiforbundets syn er det naturlig at dette også presiseres i forskriftsteksten.

Etter hva Rederiforbundet forstår vil inntekter fra poolsamarbeid kunne omfattes av ordningen dersom management utføres av pooldeltaker som har minst ett skip innenfor rederiskatteordningen eller dersom selskapet er konsernforbundet med et selskap innenfor ordningen som har skip i poolen. Dette medfører at inntekter fra poolmanagement ikke vil være omfattet av ordningen dersom konsernet kun har skip i poolen som ikke er rederibeskattet.

Generelt vil management inntekter knyttet til strategisk og kommersiell ledelse, samt daglig teknisk drift og vedlikehold, og annen tilknyttet virksomhet kvalifisere for rederibeskatning så fremt skipene det utøves management overfor er eiet eller leiet av selskap innenfor samme konsern. Dette gjelder uavhengig av om skipene er eiet eller leiet av selskap som er innenfor rederiskatteordningen.

Etter Rederiforbundets syn bør også management inntekter fra poolselskapet kvalifisere for ordningen når konsernet har ett skip i poolen uavhengig av om skipene er eiet eller leiet av selskap innenfor rederiskatteordningen.

## 1.3 Annen tilknyttet virksomhet

### *Behov for presisering av aktiviteter knyttet til godstransport*

Når det gjelder annen tilknyttet virksomhet har Finansdepartementet, i motsetning til for de andre aktivitetene, lagt opp til at oppregningen i forskriftens § 8-13-1 bokstav b-d skal være uttømmende.

Finansdepartementet skriver i høringsnotatet fjerde avsnitt på side 5 at utnyttelse av hjelpemidler som anvendes i godshåndtering og annen tilknyttet virksomhet, jf. sktl. § 8-11 ny bokstav h, vil omfattes av skattefritaket.

Norges Rederiforbund oppfatter det slik at bestemmelsene i sktl. § 8-11 ny bokstav h kun regulerer hvilke eiendeler et rederibeskattet selskap lovlig kan eie, og ikke begrenser en eventuell bruk eller drift av slike eiendeler som skjer i det rederibeskattede selskap dersom dette er nødvendig for å utøve den lovlige transportvirksomheten.

Finansdepartementet viser til at det for selskap som driver passasjertransport kan være nødvendig med billettkontorer og passasjerterminaler, og klargjør i høringsnotatet i andre avsnitt på side 5 at drift av billettkontorer og passasjerterminaler kan være omfattet av skattefritaket.

Norges Rederiforbund oppfatter at en slik presisering også vil være relevant for selskap som driver med godstransport. Selv om forskriftens bokstav b viser til flere aktiviteter som er naturlige å utføre i tilknytning til en terminal, slik som lasting og lossing av gods og midlertidig plassering, fremgår det ikke spesifikt at et rederibeskattet selskap skal kunne forestå drift av terminaler og andre anlegg som er nødvendig for å kunne utøve selve godstransporten.

Rederiforbundet antar derfor at drift av lastings-, lossings- og vedlikeholdsfasiliteter, samt drift av andre typer terminaler, lager og kontorer må kunne omfattes av skattefritaket. På lik linje med at drift av billettkontorer og passasjerterminaler er nødvendig for å kunne utøve selve passasjertransporten, er drift av lastings-, lossings- og vedlikeholdsfasiliteter nødvendig der hovedvirksomheten er godstransport. Disse aktivitetene vil også ha en klar kobling til både den kommersielle ledelsen og daglig teknisk drift og vedlikehold.

Da forskriften er uttømmende når det gjelder hvilke aktiviteter som omfattes av ”annen tilknyttet virksomhet”, oppfatter Rederiforbundet det som sentralt at det her foretas en presisering av forskriften slik at usikkerhet på dette punkt unngås. En slik presisering er også sentral i forhold til at brudd på vilkårene som ikke er rettet innen rettefristen på to måneder vil medføre pliktig uttreden.

#### ***Annen tilknyttet virksomhet bør kunne utøves både for egne og innleide skip***

Av utkast til forskrift § 8-13-1 bokstav a fremgår det at kommersiell og strategisk drift kan utøves både for egne og innleide fartøy i konsernforbundet selskap. Dette i motsetning til forskriftens bokstav b og c hvor det fremgår at aktivitetene som omfattes av disse bestemmelsene kun kan utføres overfor skip eid av selskapet eller konsernforbundet rederibeskattet selskap.

Etter Rederiforbundets syn legger Finansdepartementet her opp til et svært unaturlig skille mellom eide og innleide skip. Lasting og lossing av gods er en av aktivitetene som omfattes av bokstav b, og det vil være like naturlig at slik lasting og lossing omfattes når det utføres for et innleid skip i rederibeskattet konsernselskap som om det utføres overfor et eiet skip i et rederibeskattet konsernselskap. Tilsvarende gjelder for aktiviteter som omfattes av bokstav c.

Det vil være svært påfallende at drift av billettkontor og passasjerterminal for passasjerskip som er eiet av rederibeskattet selskap i konsernet omfattes av den utvidede ordningen, mens drift av billettkontor og passasjerskip tilknyttet innleide skip i et rederibeskattet konsernselskap ikke kan omfattes. Et slik skille vil ikke bare være i dårlig overensstemmelse med den generelle virksomhetsutøvelsen, men det vil også skape store organisatoriske problemer ved at den andelen av driften av billettkontor og passasjerterminal som gjelder innleide skip må legges i selskap som ikke omfattes av ordningen. Tilsvarende vil eksempelvis en skipslinje mellom Norge og Kontinentet kunne betjenes av en kombinasjon av eide og innleide skip – begge under rederiskatteordningen – der det kan være helt tilfeldig – fra uke til uke - hvilket gods

som går på det eide eller det innleide skip. Et slikt skille vil derfor, i praksis, kunne umuliggjøre en praktisk utnyttelse av den nye rederiskatteordningen for en lang rekke rederier, noe som ikke var hensikten. Det anmodes derfor om at Finansdepartementet endrer forskriftsteksten slik at både innleide og egne fartøy i eget selskap eller rederibeskattet konsernselskap kan omfattes av utvidelsen av rederiskatteordningen.

***Dør-til-dør transport - behov for presisering tilknyttet tredjepart og hvilke skip samlet transporttjeneste kan gjennomføres for***

Av § 8-13-1 bokstav d fremgår det at skattefritaket også omfatter samlet transporttjeneste som består av sjøtransport med kvalifisert fartøy som nevnt i sktl. § 8-11 første ledd a eller b samt land- og/eller flytransport, når det er inngått avtale med tredjepart om land- og/eller flytransporten.

Land- og flytransport kan ikke forestås av et rederibeskattet selskap, og det må derfor inngås avtale om at selskap utenfor ordningen forestår denne delen av transporten. I forskriften henvises det til at avtale må være inngått med tredjepart, og av høringsnotatet fremgår at land- eller lufttransporten ikke er begrenset til en uavhengig tredjepart, men kan forestås av selskap i samme økonomiske interessesfære så lenge dette ikke er rederibeskattet. Det foreslås derfor at forskriften tilpasses slik at det fremgår tydelig at det er tilstrekkelig at denne delen av transporten forestås av et selskap utenfor rederiskatteordningen, uavhengig av om dette er en utenforstående tredjepart eller et konsernselskap som ikke rederibeskattes.

For de andre aktivitetene som omfattes av den utvidede rederiskatteordningen er det i forskriften nærmere definert for hvilke skip aktivitetene kan utføres. For å unngå usikkerhet bør tilsvarende også gjøres for aktiviteter som omfattes av forskriftsutkastets bokstav d ved at det presiseres at samlet transporttjeneste knyttet til gods- og persontransport på egne og innleide kvalifiserte fartøy skal omfattes av rederiskatteordningen. Også for dør-til-dør transport er Rederiforbundet av den oppfatning av det er naturlig at samlet transporttjeneste bør omfattes uavhengig av om den er tilknyttet transport med eide eller innleide skip.

Videre må man se til de grunnleggende karakteristika ved dør-til-dør transport, som typisk kan være en kundekontrakt inngått med en stor aktør innen næringsmiddelindustrien basert på et "just-in-time" konsept. Selv om den prinsipielle transportmodus er et skip omfattet av rederibeskatningen vil det naturlig forekomme at transporten, eksempelvis containere, vil måtte sendes på annet skip, utenfor ordningen, på grunn av havari, forsinkelser, eller øvrige tidsmessige aspekter. I visse ekstraordinære tilfeller må godset til og med sendes med landbasert transport. Det vil ikke være praktisk mulig å skille mellom disse forhold, og kunden vil ønske å bli fakturert fra en leverandør (uavhengig av hvilket skip som benyttes).

Det ønskes derfor en presisering i forskriften som sier at transport av gods *i hovedsak* skal foregå med eide eller innleide skip innenfor rederiskatteordningen.

## 2 Definisjon av begrepet konsernforbundne selskap

Både i forskriftens § 8-13-1 bokstav a, b og c benyttes begrepet konsernforbundet selskap. Begrepet benyttes også i høringsnotatet når det beskrives nærmere hvilke tjenester som foretas på vegne av skip i konsernforbundne selskap som kan omfattes av ordningen.

Imidlertid er det i forskriften ikke presist vist til hvilken eierandel som er tilstrekkelig for å betrakte et selskap som et konsernforbundet selskap. Norges Rederiforbund antar at den relevante henvisningen er konserndefinisjonen i rskl. § 1-3. Dette fordi det er denne definisjonen som også benyttes i forholdet til flaggkravet i sktl. § 8-11 åttende ledd.

Det bes derfor om at Finansdepartementet inntar en henvisning i forskriftsteksten til at selskap som har bestemmende innflytelse over et annet selskap i henhold til rskl. § 1-3, regnes som et konsernforbundet selskap.

## 3 Manglende overgangsregler – ikke mulig å kvalifisere nye aktiviteter for rederiskatteordningen i 2007

Tidligere omfattet ordningen kun drift og utleie av egne og innleide skip. Som en følge av disse tidligere begrensningene vil selskap som i dag allerede er omfattet av ordningen ha lagt den strategiske og kommersielle ledelse, samt daglig teknisk drift og vedlikehold og annen tilknyttet virksomhet til selskap utenfor rederiskatteordningen.

Når ordningen nå utvides, vil det kunne være ønskelig å legge en større del av skipsfartsvirksomheten inn i ordningen enn det som var mulig tidligere.

På samme måte som selskap som trer inn i ordningen fra det ordinære skatteregimet, vil det være ønskelig å benytte de særskilte overgangsreglene om gevinstoppgjør til regnskapsmessige verdier ved inntreden i 2007 og 2008. På denne måten kan de nye aktivitetene og eiendelene legges inn i den utvidede rederiskatteordningen uten at merverdi på ansatte, virksomhet og driftsmidler kommer til beskatning ved en inntreden. Dette vil være tilfelle dersom en inntreden med nye aktiviteter ikke lar seg gjennomføre før inntektsåret 2009.

Etter Norges Rederiforbunds oppfatning er det vedtatt et svært kort tidsvindu for inntreden i ordningen basert på regnskapsmessige verdier. For mange selskaper vil dette tidsvinduet i praksis være for kort til at nye og lovlige aktiviteter kan legges inn i ordningen med utgangspunkt i regnskapsmessige verdier. Tilsvarende gjelder for selskap som trer inn i ordningen fra ordinær beskatning. Det vises i den forbindelse bl.a. til at forskrifter, herunder denne, og endelig utforming av skattelovens nye § 8-13 ikke var ferdig utformet den 31. desember 2007. I praksis gjør dette det svært vanskelig å tilfredsstillende den endrede ordningens vilkår i tide.

Utfordringene knytter seg blant annet til at selskapet må tilfredsstillende kravene til lovlige eiendeler og lovlig virksomhet fra 1. januar i det inntektsåret selskapet ønsker å



tre inn i ordningen. Videre er det ikke adgang til å tre inn i ordningen før 1. januar i inntektsåret *etter* at det er gjennomført en fisjon med skattemessig kontinuitet, jf. sktl. § 8-14 annet ledd.

Ønsker selskapet å være omfattet av rederiskatteordningen i 2007, må selskapet derfor oppfylle vilkårene fra 1. januar 2007 og hele inntektsåret, og selskapet kan heller ikke ha vært fisjonert i inntektsåret.

Det er ikke mange selskap som tilfredsstillter de strenge kravene til rederibeskatning fra 1. januar 2007 dersom de ikke allerede er innenfor ordningen. Dette medfører at det vil være behov for opprydding i selskapenes balanse før en inntreden er mulig, noe som avskjærer en inntreden i 2007. Da blir første reelle mulighet for inntreden i inntektsåret 2008.

Skal selskapet tre inn i ordningen for inntektsåret 2008, må selskapet kvalifisere for rederibeskatning fra 1. januar 2008. Da har selskapene tiden fra regelverket ble vedtatt den 29. november og frem til 31. desember på å rydde opp i balansen slik at selskapet ved utgangen av inntektsåret 2007 ikke har ulovlige eiendeler eller virksomhet. Denne oppryddingen må også skje uten at selskapet kjenner det fulle regelverket da den varslede forskriften om fastsettelse av regnskapsmessige verdier ennå ikke er sendt på høring, og at den forskrift som denne høringen gjelder ikke er endelig og fortsatt har en rekke uavklarte områder.

Oppryddingen og tilretteleggingen for en inntreden med nye virksomhetsområder er svært vanskelig når selskapene ikke har full kunnskap om hvilke eiendeler og virksomhet som omfattes av forslaget. Dette dreier seg om kompliserte forretningsmessige forhold, og konsekvensene ved å trå feil kan være betydelige – særlig dersom nye aktiviteter må legges inn i eksisterende selskap som har vært en del av den tidligere ordningen og får beregnet en gevinst ved overgang til ny ordning. Feil her kan i verste fall utløse en pliktig uttreden med en umiddelbar beskatning av hele den gevinst som er beregnet ved overgang til ny ordning. På dette området er den nye ordningen mer belastende enn den tidligere ordningen.

Dersom selskapene som et ledd i en opprydding må foreta skatteutløsende disposisjoner for å kunne tre inn i ordningen, medfører dette at det i praksis er virkelige verdier som dermed blir beregningsgrunnlaget ved inntreden. Da forsvinner også hensikten med de særskilte overgangsreglene om at regnskapsmessige verdier kan legges til grunn ved gevinstoppgjøret ved inntreden. Etter Rederiforbundets syn kan det neppe ha vært tiltenkt at rederiene må foreta skatteutløsende disposisjoner for å komme inn i ordningen, når det i utgangspunktet er lagt opp til overgangsregler som skal gi en gunstig verdsettelse ved inntreden i den endrede ordningens oppstartsfase.

De er flere måter selskapene normalt kan foreta en deling av selskapets eiendeler uten at det skjer en skattemessig realisasjon.

Den mest praktiske gjennomføringen er ved fisjon med skattemessig kontinuitet. Imidlertid er det ikke mulig å tre inn i ordningen i fisjonsåret. For å kunne tre inn i

ordningen i 2008 må en fisjon være gjennomført før utgangen av 2007, noe som ikke er mulig på grunn aksjelovens krav til kreditorvarsling, 2 måneder, samt foregående og etterfølgende kunngjøring, jf. § 13-14 til 13-16. Skulle en fisjon kunnet tre i kraft før utgangen av 2007 måtte arbeidet senest være igangsatt midt i oktober. Resultatet er at en fisjon tidligst vil være gjennomført i 2008, og selskapet kan dermed først tre inn i ordningen i 2009. Ved inntreden i 2009 skal imidlertid markedsverdien på eiendelene legges til grunn ved gevinstoppjøret.

En annen tilnærming er å benytte reglene om konserninterne overføringer, jf. skatte- loven § 11-21 med forskrifter. Bruk av forskriften krever imidlertid at eiendelene overføres til virkelig verdi. Det vil medføre at det mottakende selskap får eiendelenes virkelige verdi lagt til grunn i balansen. Selskapet må derfor skille ut de eiendeler som *ikke* skal være rederibeskattet slik at de regnskapsmessige verdiene på eiendelene som skal rederibeskattes er i behold i det selskapet som skal tre inn i ordningen. Dette kunne vært mulig å få praktisk gjennomført innen utgangen av 2007, men tiden var svært kort. Dersom en har avtaler med utenforstående det er vanskelig å flytte, eierandeler i andre selskaper eller må ha ekstern finansiering kan også dette by på problemer. En av utfordringene er nettopp at det ikke er adgang til å yte lån til selskap utenfor ordningen. Det betyr at en slik konsernintern overføring må skje med oppgjør i kontanter. Om et selskap har mulighet til å gjennomføre en slik transaksjon er derfor avhengig av hvilken finansiering selskapet kan skaffe til veie, hvor stor del av eiendelene som må selges ut, og hvilke avtaler man har med utenforstående.

Etter Rederiforbundets syn er det sentralt for konkurransedyktigheten og tilliten til det nye norske systemet at det er praktisk mulig å tre inn i ordningen med nye aktiviteter så raskt som mulig, og at det som forutsatt er mulig å gjøre dette med utgangspunkt i regnskapsmessige verdier allerede i 2007.

Slik Norges Rederiforbund ser det finnes det flere alternative måter å uforme overgangsregler på som fremstår som oversiktlige og praktikable. Det kan også trekkes erfaringer fra overgangsreglene som ble vedtatt ved innføringen av ordningen i 1996. Nedenfor er det beskrevet mulige overgangsregler som sikrer at rederiene kan tre inn i ordningen med virkning allerede for inntektsåret 2007:

- *Innføring av unntak fra forbudet mot inntreden i fisjonsåret i 2007 og 2008 dersom fisjonen er vedtatt før utløpet av ordinær selvangivelsesfrist*

Forbudet mot inntreden i fisjonsåret, jf. sktl. § 8-14 annet ledd vil ikke gis anvendelse dersom skattyter godtgjør at beslutning om fisjon er fattet av generalforsamling eller selskapsmøte innen utløpet av den ordinære frist for innlevering av selvangivelse for angjeldende inntektsår, og fisjonen gjennomføres selskapsrettslig innen utløpet av ligningsåret. For selskap som trer inn i ordningen i fisjonsåret skal inntekten fordeles mellom selskapene som om vilkårene i § 8-10 – 8-20 hadde vært oppfylt for selskapet innenfor ordningen gjennom hele perioden.

- Konserninterne overføringer vedtatt før utløpet av ordinær selvangivelsesfrist kan gis virkning fra 1. januar i inntektsårene 2007 og 2008

Overføring av eiendeler i medhold av reglene om skattefrie overføringer i sktl. § 11-21 mellom aksjeselskaper og mellom deltakerlignede selskaper med hovedsakelig samme eierinteresser, gis virkning fra 1. januar dersom skattyter godtgjør at beslutning om overføring er fattet innen utløpet av den ordinære frist for innlevering av selvangivelse for angjeldende inntektsår. Skatteposisjoner som ikke er knyttet til overførte eiendeler og gjeld i det ytende selskap, videreføres i det selskap som fortsetter den virksomheten som skatteposisjonene skriver seg fra.

Kan ikke dette sannsynliggjøres, fordeles posisjonene mellom selskapene i samme forhold som omsetningsverdien av selskapets driftsmidler på overdragelsestidspunktet. Skatteposisjoner knyttet til overførte eiendeler og gjeld, videreføres i det mottakende selskap.

For fordring som etableres ved slik overføring gjøres det unntak fra forbudet mot lån og sikkerhetsstillelser i sktl. § 8-12. Forbudet mot lån og sikkerhetsstillelser er opprettholdt hovedsakelig for å sikre at de selskap som kommer fra gjeldende ordning ikke kan låne ut midler som reelt sett stammer fra tidligere opptjente inntekter som ikke kan utdeles som utbytte før den årlig skattleggingen fra den særskilte oppgjørskontoen er foretatt. Forbudet mot lån og sikkerhetsstillelser har liten funksjon for selskap som kommer fra ordinær beskatning, og har hatt ordinær beskatning av inntektene i den perioden selskapet har vært utenfor ordningen.

- Overgangsregelens åttende ledd kan utvides til å omfatte konserninterne overføringer av eiendeler som nevnt i sktl. § 8-14 fjerde og femte ledd

Ved det gevinstoppgjør som foretas ved salg av andel i selskap som nevnt i §§ 10-40 og 10-60, og ved overføring av fartøy eller andel i selskap som eier fartøy etter reglene om konserninterne overføringer i sktl. § 11-21 til selskap innenfor rederiskatteordningen, er det kun forskjellen mellom eiendelenes regnskapsmessige verdi og skattemessige verdi som skal komme til beskatning.

- Kravet om å tilfredsstille vilkårene i sktl. §§ 8-11 til 8-19 for å kvalifisere for rederibeskatning kan lempes gjennom å sette frist til tidspunkt for innlevering av selvangivelsen

Ved inntreden i ordningen i 2007 og 2008 kan frist for å oppfylle vilkårene etter sktl. § 8-14 settes til utløpet av ordinær selvangivelsesfrist for det angjeldende inntektsår dersom skattyter kan godtgjøre at de nødvendige beslutninger er fattet av generalforsamling eller selskapsmøte innen dette tidspunkt. Dette vil gjøre det mulig for selskapene å også tre inn i ordningen fra og med inntektsåret 2007.

Det bes om at Finansdepartementet foreslår overgangsregler i tråd med det som er beskrevet ovenfor.

#### **4 Videreføring av kravet om et særskilt aksjeselskap – behov for utvidet rettefrist**

I den endrede ordningen opprettholdes kravene om at et rederibeskattet selskap kun kan eie lovlige eiendeler og drive lovlig virksomhet. Brudd på disse vilkårene vil medføre at selskapet må tre ut av ordningen. For selskap som kommer fra tidligere ordning vil dette være svært dramatisk da den gevinst, som beregnes ved overgang til den endrede ordningen, i sin helhet vil komme til beskatning umiddelbart ved at det som tidligere ikke er adgang til å føre denne over gevinst- og tapskontoen.

Selve grunnstrukturen i den norske rederiskatteordningen vil dermed være annerledes enn i tilsvarende system i EU-land. Konsekvensene knyttet til vilkårsbrudd kombinert med den kompleksitet som vil følge av at man har valgt å opprettholde kravet til et særskilt aksjeselskap, vil skape særlige utfordringer for norske rederier.

Prinsipielt mener Rederiforbundet at det ikke bør gjennomføres en pliktig uttreden ved uforskyldte og/eller mindre brudd på vilkårene forårsaket av nødvendige forretningsmessige tilpassninger, men at det som i EU åpnes for en ordinær beskatning av inntekter som følge av at dette har vært en urettmessig del av rederibeskatningen. Dette vil sikre større konkurransedyktighet for norske rederier omfattet av den nye ordningen.

Det vil for rederiene være en krevende oppgave til enhver tid å sørge for at det ikke er noen aktiviteter i selskapet som kan defineres som ulovlige. Dette knytter seg blant annet til utvidelsen av ordningen til å omfatte ytterligere aktiviteter, og at dette skaper nye og uforutsette situasjoner som kan medføre vilkårsbrudd. Ordningen er utvidet til å omfatte ansatte så lenge disse utøver lovlig virksomhet, for eksempel knyttet til strategisk og kommersiell drift. Skulle en ansatt komme i skade for å utøve aktiviteter som siden viser seg å være ulovlige, vil effekten av å trå feil være betydelig. I slike situasjoner vil hele det rederibeskattede selskapet måtte tre ut av ordningen. Dette medfører at selskapets overskudd i sin helhet blir skattlagt ordinært – ikke bare inntekten som stammer fra den eiendelen eller den virksomhet som forårsaket vilkårsbruddet. Dersom selskapet har restverdi på den oppgjørskonto eller konto for miljøtiltak som er beregnet ved pliktig overgang til ny ordning, vil denne i sin helhet komme til beskatning umiddelbart. Dersom rederiet fortsatt ønsker å være en del av rederibeskatningen, må selskapet tre inn i ordningen igjen i neste inntektsår. Det vil da bli foretatt et nytt gevinstoppgjør ved inntreden. Skjer gjeninntreden i 2008 kan dette skje til regnskapsmessige verdier, noe som vil begrense beskatningen. Er tidligste mulige gjeninntreden først i 2009, vil grunnlaget for beskatning være eiendelenes virkelige verdi.

Denne tilnærmingen står i sterk kontrast til den som er valgt i EU. I EU-systemene er det vanlig at det kun er inntekter fra den eiendel eller virksomhet som urettmessig er

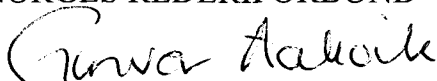
inkludert i de skattefrie skipsfartsinntektene som vil bli gjort til gjenstand for ordinær beskatning ved vilkårsbrudd. Selskapet som sådan vil fortsatt kunne bli værende innenfor ordningen, og det vil ikke være slik at selskapet må tre inn igjen i ordningen dersom det fortsatt ønsker å være rederibeskattet.

Etter Rederiforbundets syn vil det derfor være nødvendig med noe lempeligere regler knyttet til pliktig uttreden for å bøte på denne konkurranseulempen. Dette er særlig knyttet til at regelverket utvides til å omfatte nye aktiviteter, og at det følgelig vil oppstå en rekke ny avgrensningsspørsmål. For brudd på vilkår som er knyttet til utvidelsen av ordningen til å omfatte kommersiell og strategisk ledelse samt daglig teknisk drift og vedlikehold og annen tilknyttet virksomhet, bør det gjøres endringer i reglene for vilkårsbrudd ved at rettefristen i § 8-17 tredje ledd utvides fra to måneder til og med fristen for innlevering av selskapets selvangivelse.

I tillegg bør ligningsmyndighetene gis en utvidet mulighet til å forlenge rettefristen utover dette etter sktl. § 8-17 tredje ledd tredje punktum for brudd på vilkårene i sktl. § 8-13 første ledd annet punktum mv. og annet ledd. I forbindelse med at det gis en særlig mulighet for utvidet rettefrist kan ligningsmyndighetene ved brudd på rettefristen også gis hjemmel til å korrigere den skattemessige fordel som er oppstått som følge av vilkårsbruddet ved at denne fordel skatlegges ordinært uten at dette medfører pliktig uttreden. På denne måten oppnår ikke selskapene en skattemessig fordel som følge av en utvidet rettefrist.

Med hilsen

NORGES REDERIFORBUND



Gunvor Aakvik

Gunvor Aakvik