

Finansdepartementet  
Postboks 8008 Dep  
0030 Oslo

Oslo, 15. januar 2009

Vår ref.:

Deres ref.:  
08/1068 SL LCT/HKT

Ansvarlig partner:  
Svein T. Sønning

Advokatfirmaet  
PricewaterhouseCoopers AS  
Gravane 26  
Postboks 447  
NO-4664 Kristiansand  
Telefon: 02316 (+47 95260000)  
Telefaks: (+47) 38 02 96 30  
Org. nr.: · 988 371 084  
advokatfirmaet.pwc@no.pwc.com

Medlemmer av DNA

Oslo Bergen Kristiansand  
Slavanger Førde Tromsø

## INNSPILL TIL HØRINGSNOTAT OM ENDRINGER I REDERISKATTEORDNINGEN

### 1 Innledning

Vi viser til Finansdepartementets høringsnotat av 4. desember 2008 om endringer i rederiskatteordningen. Vi tillater oss å komme med noen kommentarer og innspill til forslagene som fremmes i høringsnotatet.

### 2 Bindingstid, punkt 2.1

Finansdepartementet foreslår at det innføres en bindingstid på 10 år. Reglene er foreslått å tre i kraft med virkning fra og med inntekståret 2007.

Departementet fastslår i denne sammenheng at

*"for selskaper som var innenfor ordningen i 2007 vil det ... gjelde en bindingstid, som medfører at det må være innenfor ordningen til og med inntektsåret 2016".*

Etter hva vi forstår forutsetter departementet at tiden et selskap er blitt skattelagt innenfor rederiskatteordningen før inntektsåret 2007, ikke skal telle med ved beregning av bindingstiden.

Som departementet skriver i høringsutkastet, har ESA pekt på at det er viktig at vilkårene for rederibeskatning medfører at selskapene binder seg til å bli i EØS-området for en bestemt periode.

Vi kan ikke se at dette formålet motvirkes av at antallet år selskapet har vært innenfor ordningen forut for 2007 også telles med ved beregning av bindingstiden, så lenge selskapet er forpliktet til å være innenfor ordningen i ti år totalt. Tiden før 2007 må i denne sammenheng stå i samme stilling som tiden fra og med 2007 ettersom den norske ordningen både før og etter 2007 var underlagt statsstøttereglene i EØS.

Hensynet til likebehandling taler for at tid innenfor ordningen før 2007 skal telle med. Dersom tiden et selskap har vært innenfor ordningen før 2007 ikke teller med, vil dette i praksis medføre at selskaper som ble skattelagt under den "gamle" rederiskatteordningen undergis et strengere krav enn selskaper som trer inn i rederiskatteordningen i 2007 eller senere.

På dette grunnlag anmoder vi departementet om å vurdere å endre utkastet til nye regler, slik at også den tiden et selskap har vært innenfor rederiskatteordningen før 2007 teller med ved vurderingen av om bindingstiden er oppfylt.

### 3 Samlet transporttjeneste (dør-til-dør-transport), punkt 2.3

Departementet foreslår at det presiseres i FSFIN § 8-13-1 første ledd bokstav c at det rederibeskattede selskapet ikke kan beregne et fortjenesteelement på luft og/ eller landtransportdelen, det vil si at selskapet kun kan viderefakturere kunden kostnaden for luft og/ eller landtransportdelen.

Endringen er foreslått å ha virkning fra og med inntektsåret 2007.

Ikrafttredelsestidspunktet skaper problemer for selskaper som allerede har beregnet seg et fortjenesteelement på leveranser som er skjedd i inntektsårene 2007 og 2008. I prinsippet kan den foreslåtte endringen medføre at aktuelle selskaper (som allerede er skattlagt etter rederiskattereglene) ikke anses å kvalifisere for rederiskatteordningen for inntektsårene 2007 og 2008.

Vi anmoder på denne bakgrunn om at de foreslåtte reglene først gis virkning fra og med inntektsåret 2009, alternativt at det gis en overgangsregel hvor det fremgår at brudd på den nye bestemmelsen i FSFIN § 8-13-1 i inntektsårene 2007 og 2008 ikke skal medføre plikt til å tre ut av rederiskatteordningen.

### 4 Selskap hjemmehørende i annen EØS-stat som utelukkende driver skipsfartsvirksomhet i Norge, punkt 2.4

#### 4.1 Tolkning av kravet om at selskapet "utelukkende driver skipsfartsvirksomhet i Norge"

##### 4.1.1 Innledning

Den foreslåtte § 8-10 nytt annet ledd har etter vår oppfatning en ordlyd som gir rom for tolkningstvil på flere områder. Det er derfor behov for avklarende presiseringer.

##### 4.1.2 Utkast til lovtekst - tolkningsalternativer

Det følger av forslag til § 8-10 nytt annet ledd at

*"selskap hjemmehørende i annen EØS-stat, som tilsvarende selskap som nevnt i første ledd, og som kun driver virksomhet som nevnt i § 8-13 med skatteplikt etter § 2-3 første ledd bokstav b",*

skal anses som kvalifiserende subjekt under rederiskatteordningen.

I høringsnotatet presiseres det at kravet innebærer at selskapet *"kun kan eie finansaktiva i andre land"*.

Lovutkastet og de tilhørende kommentarene i høringsnotatet gir rom for følgende to ulike tolkningsalternativer:

1. Selskap hjemmehørende i annen EØS-stat vil kun kvalifisere for rederibeskatning dersom selskapet
  - ikke driver virksomhet i Norge som er ulovlig under rederiskatteordningen, og
  - ikke har (skattepliktig) finansinntekt i Norge, men kun i utlandet.

2. Selskap hjemmehørende i annen EØS-stat vil kun kvalifisere for rederibeskatning dersom all virksomhet i selskapet som etter sin art kvalifiserer for den norske rederiskatteordningen drives i Norge, det vil si at selskapet kun kan ha finansinntekter i utlandet (og eventuelt inntekter som ville være ulovlig under den norske rederiskatteordningen).

Uavhengig av hvilket tolkningsalternativ som velges, gir verken den forslåtte lovteksten eller høringsutkastet for øvrig noen veiledning mht om det aktuelle selskapet må oppfylle alle vilkår for norsk rederibeskatning også for den delen av virksomheten som ikke er skattepliktig til Norge.

#### 4.1.3 Valg av tolkningsalternativ

Vi antar at alternativ 1 er det mest nærliggende tolkningsalternativet, det vil si at et utenlandsk rederibeskattet selskap ikke kan drive annen virksomhet/ ha andre inntekter i Norge enn kvalifiserende skipsfartsvirksomhet/ skipsfartsinntekter.

Vi kan ikke se at det skulle være noe grunnlag for å oppstille et krav om at det aktuelle selskapet ikke også kan drive skipsfartsvirksomhet i utlandet på linje med norske aksjeselskaper som skattlegges under rederiskatteordningen, slik som tolkningsalternativ 2 ville innebære. En slik begrensning ville føre til en ubegrunnet forskjellsbehandling av norske aksjeselskaper og selskaper hjemmehørende i andre EØS-land.

Vi ber departementet klargjøre i nytt utkast til lovtekst og kommentarer i lovforarbeidene at utenlandsk selskap også kan drive skipsfartsvirksomhet i utlandet.

#### 4.1.4 Finansinntekter

Forutsatt at en legger tolkningsalternativ 1 til grunn, jf ovenfor, fremgår det tilsynelatende av høringsutkastet at det aktuelle selskapet ikke kan ha finansinntekter i Norge.

En slik begrensning fremstår som en helt ubegrunnet forskjellsbehandling mellom norske aksjeselskaper og selskaper hjemmehørende i andre EØS-land.

Vi mener på denne bakgrunn at det uttrykkelig bør fremgå at det utenlandske selskapet kan ha finansinntekter i Norge på linje med norske aksjeselskaper.

#### 4.1.5 Krav om at det utenlandske selskapet oppfyller alle vilkår for norsk rederibeskatning?

Etter hva vi kan se tar de foreslåtte reglene ikke stilling til om et selskap som er hjemmehørende i en annen EØS-stat må oppfylle alle vilkår for norsk rederibeskatning også for den delen av virksomheten som ikke er skattepliktig til Norge, eller om selskapet for eksempel kan drive virksomhet/ ha inntekter i utlandet som ville ha vært ulovlige i Norge.

Vi kan ikke se at det skulle være grunner som taler for at det bør oppstilles krav om at utenlandske selskaper som sådan oppfyller alle vilkår for norsk rederibeskatning da dette gjelder forhold utenfor norsk beskatningsområde. Det avgjørende bør etter vår vurdering være at det aktuelle selskapet kun har kvalifiserende (skattefrie) skipsfartsinntekter og (skattepliktig) finansinntekt i Norge.

Allokering av inntekter og fradrag mellom hovedkontor og norsk filial må etter gjeldende regler skje i samsvar med armlengdeprinsippet. Det skulle derfor ikke være noen større risiko for urettmessig forskyvning av skattefundamentet sammenlignet med om virksomheten som drives i utlandet hadde vært organisert i et eget selskap.

På denne bakgrunn mener vi at det ikke bør gjelde krav om at det utenlandske selskapet må tilfredsstille alle vilkår for norsk rederibeskatning også for virksomhet som kun er skattepliktig utenfor Norge.

#### 4.1.6 Virksomhet som er skattepliktig til Norge etter petroleumsskatteloven

Etter ordlyden i utkastet til § 8-10 nytt annet ledd vil det være utenlandske selskaper som er skattepliktig til Norge etter skatteloven § 2-3 første ledd bokstav b som kan kvalifisere for rederibeskatning.

Av høringsutkastet fremgår det imidlertid at en (forutsetningsvis) også har tatt sikte på at selskaper som har inntekter fra drift av taubåter, forsyningsfartøy og andre hjelpefartøy knyttet til petroleumsvirksomhet på sokkelen, skal kunne tre inn i ordningen. Utenlandske selskapers skatteplikt for inntekter fra drift av slike fartøyer på norsk sokkel følger av petroleumsskatteloven § 1.

Utkastet til § 8-10 nytt annet ledd bør derfor også henvise til utenlandske selskaper som er skattepliktige til Norge etter petroleumsskatteloven § 1.

#### 4.1.7 Selskap som er stiftet i utlandet og skatterettslig hjemmehørende i Norge

Departementet nevner kort i punkt 2.4 i høringsnotatet at selskap som er stiftet i utlandet og skatterettslig hjemmehørende her i landet, fortsatt ikke skal kvalifisere for rederiskatteordningen. Ordningen er gått over fra å være skatteutsettende til permanent skattefri for skipsfartsinntekter. Det er derfor etter vårt syn ingen grunn til å opprettholde denne begrensningen.

Både i rederiforbundets opprinnelige forslag til rederiskatteordning og i Innst.O.nr.81(1995-96) ble det lagt til grunn at rederiskatteordningen også skulle omfatte aksjeselskaper registrert i utlandet og som hadde alminnelig skatteplikt til Norge fordi de ble ansett som hjemmehørende i Norge etter skatteloven § 2-2. Finansdepartementet ønsket imidlertid av kontrollhensyn å begrense kretsen av selskaper som kunne omfattes av ordningen til selskaper som var registrert i Norge og stiftet etter norsk aksjelov.<sup>1</sup>

Departementet la vekt på at et selskap innenfor ordningen ville kunne ha store ubeskattede inntekter som først skulle beskattes på selskapets hånd når inntekten ble tatt ut av selskapet. Det ville derfor være av avgjørende betydning at ligningsmyndighetene var i stand til å fange opp alle former for uttak av verdier fra selskapet. Etter departementets syn var det derfor viktig at selskaper under ordningen var underlagt aksjelovens regler. Det at norske skattemyndigheter ikke kunne foreta bokettersyn i utlandet eller pålegge et utenlandsk registrert selskap å fremlegge dokumenter som oppbevares i utlandet, tilsa etter departementets oppfatning også at slike selskaper ikke skulle kunne omfattes av ordningen.

Stortinget var ikke enig i at selskaper registrert i utlandet og bestyrt fra Norge ikke skulle kunne omfattes av ordningen. De mente imidlertid, som Finansdepartementet, at disse selskapene burde være underlagt norsk aksjelovgivning. Løsningen ble dermed at disse selskapene kunne omfattes av rederiskatteordningen dersom de registrerte seg som norske selskaper før utgangen av inntektsåret 1999, jf. overgangsregel F.

Etter at det er innført permanent skattefrihet for skipsfartsinntekter fra og med 2007, skal selskapet ikke lenger beskattes for utdelinger (med eventuelt unntak for utdelinger som utløser korreksjonsinntekt). Det er fremover kun tale om tonnasjeskatt og eventuelt skatt på netto finansinntekt. Dette innebærer at hovedbegrunnelsen knyttet til risiko for utdeling av skjulte utbytter faller bort<sup>2</sup>.

Det kan være gode grunner til at norske selskaper finner det hensiktsmessig å organisere skipsfartsvirksomhet gjennom selskap som er registrert i utlandet, men bestyrt fra Norge. Dette vil

<sup>1</sup> Jf. Ot. prp. nr. 11 (1996-97) punkt 6.2.2.2.

<sup>2</sup> Se note 1

typisk være tilfellet dersom det aktuelle selskapet er registrert i utlandet, men ønsker å "flytte hjem" til Norge etter vedtakelsen av den nye norske rederiskatteordningen. Det må i denne sammenheng antas å være en betydelig fordel i forhold til kontraktspartner mv at en slipper å likvidere det opprinnelige selskapet.

Slik vi ser det, kan ikke norske skattemyndigheters manglende rett til å foreta bokettersyn i utlandet eller å pålegge et utenlandsk registrert selskap å fremlegge dokumenter som oppbevares i utlandet, i seg selv medføre at selskaper registrert i utlandet, men bestyrt fra Norge, unntas fra rederiskatteordningen. Ligningsmyndighetene innehar uansett en vid adgang til å innhente og kontrollere opplysninger gitt i forbindelse med ligningen av et selskap som er registrert i utlandet, men skattemessig hjemmehørende i Norge. Slike selskaper er underlagt den ordinære selvangivelses- og opplysningsplikten som følger av ligningsloven kapittel 4, og vil også være omfattet av ligningsloven § 4-10 om kontrollundersøkelser. Det vises spesielt til § 4-10 nr 4 og § 4-5 nr 3 om ansvar for styret. Etter Høyesteretts dom i Rt. 2002 side 1144 vil disse pliktene ikke bare påhvile selskapets formelle styre og daglig leder, men også de personer som utøver den reelle ledelse av selskapet i Norge, og som er grunnlaget for selskapets ordinære skatteplikt til Norge.

Forholdene som departementet nevner i forarbeidene gjelder også generelt for selskaper som er registrert i utlandet, uten at det i noen andre tilfeller har medført at disse selskapene skattemessig behandles annerledes enn selskaper registrert i Norge. Eksempelvis vil slike selskaper være undergitt ordinær beskatning etter globalinntektsprinsippet, og kan avgi og motta konsernbidrag,<sup>3</sup> overføre eiendeler uten umiddelbar beskatning etter konsernforskriften<sup>4</sup> og fusjonere og fisjonere til skattemessig kontinuitet.<sup>5</sup>

Vi kan dermed ikke se noen tungtveiende grunner til at selskaper som er registrert i utlandet, men bestyrt fra Norge slik at de skattemessig sett er hjemmehørende her, ikke skal kunne kvalifisere for rederiskatteordningen.

Såfremt departementet likevel skulle mene at manglende rett til bokettersyn og adgang til å pålegge fremleggelse av dokumenter som oppbevares i utlandet er tilstrekkelig for å avgrense rederiskatteordningen mot utenlandsregistrerte selskaper som bestyres fra Norge, finnes det andre og mindre inngripende måter å løse dette på. For eksempel kan det i loven stilles som vilkår for å kvalifisere for rederiskatteordningen at selskapet uttrykkelig må samtykke til at alt underlagsmateriale til selskapets regnskap vil bli fremlagt på ligningsmyndighetenes begjæring. Dette er det samme vilkåret som stilles for å kunne fremføre underskudd for NOKUS-selskaper, jf. skatteloven § 10-66. I slike tilfelle vil ligningsmyndighetene ha tilnærmet de samme kontrollmulighetene som overfor norske selskaper<sup>6</sup>.

---

<sup>3</sup> Jf. bla. Lignings-ABC 2007/2008 side 62.

<sup>4</sup> Jf. bla. Utv. 1995 side 481.

<sup>5</sup> Jf. bla. Utv. 1998 side 224.

<sup>6</sup> Jf. Ot. prp. nr. 16 (1991-92) punkt 6.11.3.

Vi anbefaler på denne bakgrunn departementet om å likestille utenlandsregistrerte selskaper som er skattemessig hjemmehørende i Norge etter skatteloven § 2-2 med norske aksjeselskaper og allmennaksjeselskaper i skatteloven § 8-10.

Med vennlig hilsen  
for Advokatfirmaet PricewaterhouseCoopers AS

  
Svein T. Sønning  
partner/ advokat

  
Hilde Thorstad  
advokat