



GS
GS000461

Oslo, 15. april 2005

Det kongelige Finansdepartement
Skattelovavdelingen
Postboks 8008 Dep
0030 OSLO

Deres ref.

Vår ref.
132.7/

**HØRING - FORSLAG TIL ENDRINGER I REDERISKATTEORDNINGEN
SOM FØLGE AV ESAs REVIDERTE RETNINGSLINJER FOR
STATSSTØTTE TIL SJØTRANSPORTSEKTOREN - MERKNADER FRA
NORGES REDERIFORBUND**

Det vises til Finansdepartementets høringsbrev datert 11. mars 2005 vedlagt forslag til endringer i den norske rederiskatteordningen som følge av EFTA Surveillance Authority (ESA) reviderte retningslinjer for statsstøtte til sjøtransportsektoren.

Norges Rederiforbund gir nedenfor sine merknader til forslaget.

1 Innledning

1.1 Generelt

EU-kommisjonen har i flere år arbeidet med revisjonen av de felles retningslinjene for statsstøtte til maritim transportvirksomhet, de såkalte State Aid Guidelines ("SAG"). Disse ble ferdigstilt høsten 2003, og publisert i Official Journal 17. januar 2004. Reviderte SAG ble formelt adoptert av ESA med virkning for EFTA-området 31. mars 2004, jf. "Chapter 24A. Aid to maritime transport". Medlemslandene er gitt frist med å implementere de reviderte retningslinjene i den nasjonale lovgivningen innen 30. juni 2005.

State Aid Guidelines og utformingen av disse skjer i EUs regi. Innstramminger eller presiseringer av retningslinjene er dermed tilpasset de europeiske ordningene. Dette gir på sin side liten stabilitet og forutsigbarhet for norske skipsfartsselskaper med virksomhet underlagt en norske tonnasjeskattemodell som avviker fra de europeiske.

Rederiforbundet vil fremheve at den foreliggende revisjonen i så måte ytterligere synliggjør problemene ved å ha et norsk tonnasjeskattesystem som skiller seg fra det samtlige EU-land har.

Det er derfor behov for at det norske tonnasjeskattesystemet fullt ut bringes over på en europeisk plattform. Bare en slik løsning vil for fremtiden kunne sikre at felles europeiske endringer gis likeartede virkninger for de nasjonale rammebetingelser, og derved sikre den nødvendige forutberegnelighet og stabilitet.

Departementets høringsnotat av 11. mars 2005 er preget av systemavviket mellom det norske og det europeiske tonnasjeskattesystemet. De endringer som foreslås i høringsnotatet innebærer til dels meget omfattende endringer i rammebetingelsene for norsk skipsfart og offshorenæring. Dette er endringer som vil kunne få store og vidtrekkende konsekvenser, også for børsnoterte norske selskaper. Etter vår vurdering burde høringsnotatet, i større grad enn det som er gjort, derfor redegjøre for de administrative og økonomiske virkningene som revisjonen vil kunne få for det maritime næringslivet. Det anmodes om at dette tas med i det etterfølgende lovarbeidet.

Rederiforbundet legger til grunn at endringene som foreslås i tonnasjeskattesystemet bør være en tilpasning til, og en konsekvens av de nye retningslinjene. Vi understreker i denne sammenheng viktigheten av at den norske forståelsen og tolkningen av disse gjøres konform med implementeringen i andre EØS-land. I motsatt fall vil revisjonen ikke bare bli en generell presisering av systemet, men innebære en relativ svekkelse av det norske tonnasjeskatteordningens internasjonale konkurransedyktighet.

Den norske tonnasjeskatteordningen er under gjennomgang av Rederiskatteutvalget. Når en eventuell utvidelse av ordningen til også å omfatte skipsadministrasjons-selskaper avvises med at ordningens konkurransedyktighet er under vurdering, bør dette også gjelde innstramminger som går lenger enn våre rettslige forpliktelser. Vi stiller oss også uforstående til at Finansdepartementets foreslåtte tolkning i en del tilfeller går lenger enn tilsvarende tolkninger i andre europeiske land.

Etter vår vurdering tar ikke det fremlagte høringsnotatet tilstrekkelig hensyn til ordningens konkurransedyktighet. Forslaget som foreligger innebærer en betydelig strammere tolkning av retningslinjene i Norge enn det som tilsvarende gjelder i andre EØS-land.

1.2 Den videre fremstillingen

I avsnitt 2 nedenfor kommenteres forslaget om implementeringen av et flaggkrav i den norske tonnasjebeskatning, mens høringsnotatets omtale av det presiserte kravet til maritim transportvirksomhet kommenteres i avsnitt 3. I punkt 4 gis merknader knyttet til endringene som er foreslått for mudringsfartøy og taubåter.

2 Forslag om innføring av et nytt flaggkrav i den norske tonnasjeskatteordningen

En av målsettingene for særlige rammebetingelser for sjøtransportsektoren er å oppmuntre til bruk av EØS-registre. Som utgangspunkt stilles krav om at flåter som omfattes av særlige beskatningsordninger skal benytte EØS-flagg. De reviderte retningslinjer åpner fortsatt for flaggnøytrale systemer. Etter revisjonen slår imidlertid retningslinjene fast at dersom EØS-andelen av flåten som omfattes av særskilte ordninger i et EØS-land er fallende i løpet av en 3-års periode, så innføres et nytt krav om at ethvert selskap som omfattes av særskilte ordninger må opprettholde eller øke sin EØS-flåteandel.

2.1 Flaggkrav ved reduksjon av nasjonal EØS-flåteandel

Det fremgår av de reviderte retningslinjene at det ikke skal gjelde et flaggkrav dersom

"...the EEA-flagged share of the global tonnage eligible for tax relief in that EEA State has not decreased on average during the reporting period referred to in the next paragraph."

jf. kapittel 24A.3.1 (8) avsnitt.

Nevnte innebærer at flaggkravet kun vil få skattemessige konsekvenser dersom den totale nasjonale andel EØS-registrerte skip omfattet av tonnasjebeskatning er redusert i løpet av en 3-års periode. En reduksjon i den nasjonale flåteandelen i år 1 og år 2 vil dermed ikke få betydning dersom gjennomsnittet av år 1 til 3 medfører at den nasjonale andelen EØS-registrerte skip likevel ikke er redusert.

I høringsnotatet foreslår departementet at nevnte regel *ikke* skal innføres i den norske rederiskatteordningen. Dette begrunnes med at en slik regel vil være svært krevende å administrere for ligningsmyndighetene. Det vises også til at selskapene uansett

"...sannsynligvis ikke ville tatt sjansen på at Norges samlede EØS-flåte er konstant eller økende."

Rederiforbundet er uenig i departements forslag og begrunnelse. Det vises for det første til at departementet på den ene siden foreslår at brudd på flaggkravet skal få helt andre konsekvenser enn det som gjelder innenfor de øvrige europeiske systemene, samtidig som mulighetene til å avverge de uheldige virkningene det nye flaggkravet begrenses. Sammen med forslaget om at for lav EØS-andel vil utgjøre en ulovlig eiendel, vil den foreslåtte implementeringen av de reviderte retningslinjene i norsk rett innebærer en innstramming av den norske tonnasjeskatteordningen "i begge ender". Endringsforslaget går derfor vesentlig lenger enn det som etter EØS-avtalen er en nødvendig tilpasning til retningslinjene.

Etter Rederiforbundets oppfatning kan dette heller ikke begrunnes med en presumpsjon om at norske rederier sannsynligvis ikke vil forholde seg til en slik regel

uansett. Det vises her til at nevnte regel ikke er begrunnet ut i fra det enkelte selskaps behov, men i behovet for å ivareta det overordnede målet om en økning av EU-flagget tonnasje. Forutsetningen er således at det ikke eksisterer noe flaggkrav dersom den nasjonale flåteutviklingen, på generell basis, går i riktig retning. Etter forbundets oppfatning vil en slik manglende adgang til å hensynta den nasjonale flåteutviklingen, klart være i strid med flaggkravets formål og begrunnelse.

Departementets forslag innebærer et særnorsk flaggkrav i forhold til det som er foreslått innført i EU-land. Både i Danmark, Nederland og Storbritannia er utviklingen i nasjonal EØS-flåteandel gjort til en sentral del av den nasjonale tonnasjeordningen.

I Storbritannia har myndighetene valgt en løsning der flaggkravet først gjøres gjeldende der en treårsperiode viser nedgang i den samlede EØS-registrerte flåten. Flaggkravet gjøres da gjeldende for *kommende* inntektsår. Videre, etter det danske lovforslaget vil ikke flaggkravet komme til anvendelse

"...såfremt – set under et for alle rederier omfattet af denne lov - den procentdel af den ejede bruttotonnage, der anvendes til formål, som vil kunne omfattes af denne lov, og som er registreret i en stat, der er medlem af EU eller EØS, ikke er faldet i gennemsnit i løbet af det forudgående indkomstår."

Etter Rederiforbundets oppfatning vil tilsvarende løsninger også kunne gjennomføres i det norske tonnasjeordnet systemet. Reglene om pliktig utreden ved en for lav andel EØS-registrerte skip forhindrer ikke en slik utforming av regelverket. Tvert i mot vil utviklingen nasjonalt bli særlig viktig i det norske systemet, da brudd på flaggkravet, etter departementets forslag, kan gi svært uheldige konsekvenser.

Etter vårt syn vil ligningstekniske argumenter gi støtte for å avskjære norsk bruk av konkurransedyktig beskatning.

Den løsning som britiske myndigheter har valgt krever liten administrasjon både på ligningsiden og for skattyter, gjennom at myndighetene ved begynnelsen av et inntektsår går ut og varsler at det for kommende inntektsår vil gjelde et flaggkrav. Dette er et svært forutberegnelig system, som ikke gir noe behov for å oppheve tidligere års ligning. Den britiske løsningen kan dessuten virke innenfor et norsk system enten dette er basert på et system med pliktig utreden ved brudd på flaggkravet, eller på ordinær skattlegging av overskytende skip.

Rederiforbundet anmoder derfor departementet om å foreslå en regel om nasjonal flåteutvikling på linje med det som foreslås innenfor den britiske ordningen.

2.2 Nasjonal reduksjon ved nasjonal EØS-flåteandel på over 60 prosent bør ikke medføre flaggkrav for selskapene

Det norske tonnasjeordnet systemet, slik det i dag er utformet, er flaggnøytralt. Systemet har hatt denne flaggnøytraliteten siden 1996.

På tross av dette har den norske utenriksflåten hatt en andel EØS-registrerte skip på godt over 60 prosent. Andelen EØS-registrerte skip var 1. januar 2005¹ 62,6 prosent målt i bruttotonn, og noe høyere, 63,4 prosent, målt i antall skip.

Retningslinjene legger opp til at det ikke skal gjelde et flaggkrav dersom den nasjonale EØS-flåteandel ikke er redusert over en tre års periode. Den nasjonale utviklingen kan være svært ulik for modne skipsfartsnasjoner som Norge, som har og har hatt en EØS-andel på over 60 prosent, og mindre og nye skipsfartsnasjoner som er i en oppbyggingsfase i forhold til bruk av nasjonalt flagg. Regelverket kan således bli svært tilfeldig, og til dels fremstå som "urettferdig", ved at land der den EØS-registrerte flåte er redusert fra for eksempel 65 til 62 prosent, undergis samme behandling som land der det har vært en reduksjon fra 15 til 12 prosent.

For å redusere utslaget av en slik tilfeldig behandling mener Norges Rederiforbund det vil være formålstjenelig at det også på nasjonalt plan, slik det gjøres på selskapsnivå, legges opp til at bevegelser i EØS-flåteandelen når denne overstiger 60 prosent, ikke medfører at det inntreter et flaggkrav for selskapene. Dette vil være i tråd med retningslinjenes formål om på nasjonalt plan å opprettholde andelen skip registrert i regionen, samtidig som tilfeldige utslag begrenses.

Rederiforbundets forslag vil innebære at et selskaps brudd på flaggkravet kun vil få skattemessige konsekvenser dersom den totale nasjonale andel EØS-registrerte skip er redusert til under 60 prosent i løpet av en 3-årig rapporteringsperiode.

Det anmodes om at Finansdepartementet ser på muligheten for at en slik bestemmelse implementeres i det norske tonnasjesskattesystemet.

2.3 Måle- og ikrafttredelsestidspunkt

Det fremgår av de reviderte retningslinjene at før tonnasjesskatt kan innvilges, der den nasjonale EØS-flåteandel er synkende, skal EØS-statene

*"...ensure that beneficiary companies commit themselves to increasing or at least maintaining under the flag of one of the EEA States the share of tonnage that they will be operating under such flags **when these Guidelines become applicable.**"*
(Rederiforbundets utheving)

Som fremhevet av departementet må selskapenes andel EØS-registrerte skip ved retningslinjenes ikrafttredelse opprettholdes dersom de overordnede nasjonale målsettinger ikke er nådd. I høringsnotatet foreslår departementet at måletidspunktet for denne andelen settes til ESAs dato for publisering av de reviderte retningslinjene, det vil si 31. mars 2004, mens virkningstidspunktet for det nye flaggkravet settes til

¹ Prosentandelen gjelder hele den norske utenriksflåten, og er således ikke begrenset til skip som omfattes av det norske tonnasjesskattesystemet. Slikt tallmateriale er ikke tilgjengelig hos Rederiforbundet, men kan innhentes hos andre kilder.

1. juli 2005. Dette innebærer at selskapene innenfor tonnasjeskatteordningen fra og med 1. juli 2005 må opprettholde eller øke sin andel EØS-registrerte skip i forhold til andelen EØS-registrerte skip selskapene hadde per 31. mars 2004.

Departementets forslag innebærer at kommersielle disposisjoner som rederiene lovlig har foretatt i perioden etter 31. mars 2004, kan få dramatiske konsekvenser for selskapenes økonomiske stilling. Det vises her til at opprettholdelsen av andel EØS-registrerte skip er gjort til et absolutt vilkår for å kvalifisere for tonnasjeskatt, med fare for pliktig uttreden for det tonnasjebeskattede selskapet. Dette er en vesentlig strengere regel enn tilsvarende i de europeiske ordningene hvor brudd på vilkåret kun rammer inntektene fra det aktuelle skip, jf. avsnitt 2.4 nedenfor.

Retningslinjene kan gi rom for den tolkning som departementets forslag legger opp til. ESAs retningslinjer peker på at det er "*when these Guidelines become applicable*" som skal være det relevante tidspunkt. Dette kan imidlertid også tolkes til å være "*applicable in the relevant EEA state*". Rederiforbundet viser her til at de europeiske landene så langt har lagt en ulik oppfatning til grunn i spørsmålet om ikrafttredelsestidspunkt, noe som indikerer at det finnes et handlingsrom i forhold til dette spørsmålet.

Det nevnes her at i Danmark har myndighetene tatt utgangspunkt i tidspunktet for fremsettelse av lovforslaget for Folketinget, dvs. den 12. januar 2005, mens det i Storbritannia er dato for ikrafttredelse av det reviderte nasjonale lovverket, 15. juli 2005, som er det aktuelle tidspunkt. I andre land finner man tilsvarende variasjoner.

Det er prinsipielt betenkelig at selskaper innenfor ordningen må forholde seg til lovgivning som ikke er vedtatt. Med tanke på de alvorlige konsekvenser som er foreslått for brudd på flaggkravet i den norske ordningen, bør ikrafttredelsestidspunktet settes til det tidspunkt hvor et komplett lovforslag oversendes Stortinget, alternativt når et slikt regelverk faktisk trer i kraft nasjonalt. Løsningen vil skape større forutberegnelighet, samt gi norske rederier bedre tid til å foreta nødvendige kommersielle tilpasninger enn høringsnotatets forslag. Etter Rederiforbundets oppfatning tilsier nettopp de vesentlige virkninger som brudd på flaggkravet kan innebære, at lovforslaget ikke kan gis tilbakevirkende kraft.

2.4 Brudd på flaggkravet – pliktig uttreden

De reviderte retningslinjene forutsetter at brudd på flaggkravet kun skal ha betydning for skattleggingen av de skip som medfører at andelen EØS-registrerte skip blir for lav, jf. retningslinjene punkt 24.A.3.1 (8) avsnitt hvor det heter at

"...the relevant EEA state should not grant further tax relief with respect to additional nonflagged vessels operated by that company..."

Innenfor det gjeldende norske tonnasjeskattesystemet kan kvalifiserende selskaper bare eie nærmere definerte eiendeler, jf. sktl. § 8-11. Selskapets inntekter, med unntak

av finansinntekt, er fritatt for skatteplikt inntil inntekten deles ut til skattyter utenfor ordningen, jf. sktl. § 8-15.

Departementet foreslår at brudd på flaggkravet gjennom en for lav andel EØS-registrerte skip innenfor den norske ordningen, skal behandles som en ulovlig eiendel. Dersom selskapet ikke øker andelen EØS-registrerte skip før utløpet av fristreglene i § 8-17 tredje ledd, foreslås det at selskapet må tre ut av ordningen med full uttredelsesbeskatning etter reglene i § 8-17 første og annet ledd.

Etter Rederiforbundets syn har departementet her valgt en løsning som er ubegrunnet lite smidig for rederiene. Som fremhevet av departementet, skiller den norske tonnasjeskatteordningen seg fra de ovennevnte tonnasjeskatteordningene gjennom en langt strengere inngjerding av skipsfartsvirksomheten. Etter hva Rederiforbundet kan se, er det likevel verken logisk eller naturlig at brudd på flaggkravet skal medføre en utkastelse fra tonnasjeskatteordningen som sådan.

En slik konsekvens av brudd på flaggkravet, kombinert med et tilbakevirkende ikraft-tredelsestidspunkt, kan få vidtrekkende og uheldige konsekvenser for det maritime næringslivet. Dette er dessuten direkte i strid med ordningens formål.

Som fremhevet i retningslinjene, kreves det kun at overskytende andel skip ikke innvilges tonnasjeskatt. Retningslinjene legger ikke opp til at selskapet som helhet skal diskvalifiseres fra tonnasjebeskatning. Departementets tolkning innebærer dermed en langt strengere forståelse av flaggkravet; ikke bare i forhold til retningslinjene, men også i forhold til praksis i de øvrige europeiske land.

I realiteten innføres flaggkravet med tilbakevirkende kraft for norske rederier på en slik måte at alle fordelene som er oppnådd gjennom utsatt beskatning fra 1996, kommer til beskatning. Fordelen inndras ikke bare for de skip som bryter flaggkravet, men også for selskapet og et eventuelt morselskap som omfattes av tonnasjeskatteordningen.

Etter Rederiforbundets syn er det særlig uheldig at det gjennomføres slike vesentlige innstramminger når Rederiskatteutvalget har tonnasjeskatteordningen til vurdering med føringer om vesentlige forbedringer. Ved å gjøre flaggkravet til et absolutt vilkår for å kvalifisere for ordningen, reduseres den norske ordningens attraktivitet og konkurransedyktighet ytterligere. En slik utvikling er klart i strid med forutsetningene både i Skipsfartsmeldingen, og Stortingets etterfølgende behandling av denne og budsjettvedtektene høsten 2004.

En mer naturlig tilnærming til implementering av retningslinjenes flaggkrav ligger i en endring av sktl. § 8-15 om fastsettelse av skattepliktig inntekt innenfor ordningen. Denne bygger i dag på at finansinntekter er løpende skattepliktig på vanlig måte, mens alle øvrige inntekter er gjenstand for utsatt beskatning. Det er nærliggende å benytte det instrument for ordinær skatteplikt for avkastning på særskilte eiendeler som allerede finnes i ordningen. Tilsvarende kan inntekt fra skip som medfører at selskapet, konsernet ved konsolidert vurdering, ikke har tilstrekkelig andel EØS-

registrerte skip følge de alminnelige skatteregler. Selskapet bør her gis en frist til utgangen av inntektsåret med å bringe forholdet i orden – gjenopprette nødvendig EØS-andel. Dersom dette ikke gjøres, foreslår Rederiforbundet at inntekten fra det/de overskytende skip føres i separat regnskap, og blir gjenstand for ordinær beskatning etter de alminnelige skattereglene. Skattlagt inntekt bør kunne tillegges konto for skattlagt kapital på ordinær måte.

Dette tilsvarer den løsning som er lagt til grunn i andre land, samt at den er i tråd med retningslinjenes forutsetning om å avskjære statsstøtten kun for "...*additional nonflagged vessels*...". Vi viser også til vår kommentar innledningsvis om at eventuelle endringer, som følge av arbeidet i Rederiskatteutvalget, ikke må gå utover det som er nødvendige for at vi skal følge våre forpliktelser etter EØS-avtalen.

Departementet anmodes derfor om å fremme forslag til en løsning med ordinær beskatning av inntekt fra de overskytende skip.

2.5 Flaggkravet - eide versus innleide skip

Som fremhevet av departementet kan selskaper innenfor det norske tonnasje-skattesystemet drive virksomhet både ved utleie og drift av egne og innleide skip eller flyttbare innretninger for bruk i petroleumsvirksomhet, jf. skatteloven § 8-13 første ledd.

Det fremgår av de reviderte retningslinjene at flaggkravet som er angitt i retningslinjene

*"...does not apply to undertakings operating at least 60% of **their** tonnage under a EEA flag."*
(Rederiforbundets utheving)

Det fremgår likevel ikke eksplisitt hvorvidt 60 prosents grensen skal måles i forhold til selskapenes eide tonnasje, eller om kravet generelt også skal inkludere skip som selskapet leier og drifter, enten på bareboat, tids- eller reisecerteparti.

Det vises videre til at skipets flagg ofte vil være bestemt av skipets eier; innleier vil ikke kunne påvirke dette. Dersom flaggkravet skulle omfatte ethvert skip som selskapet disponerte, uavhengig av hvorvidt skipet eies eller leies, vil dette medføre at selskapenes skattemessige situasjon knyttes opp mot tredjemanns (eiers) disposisjoner. En slik løsning, hvor skattebelastningen tillegges forhold utenfor skattyters kontroll, vil gjøre rammebetingelsene for skipsfartsselskapene svært vilkårlige og tilnærmet umulig å forholde seg til i praksis.

På bakgrunn av dette støtter Rederiforbundet departementets forståelse om at det nye flaggkravet kun bør ta utgangspunkt i skip som selskapet *eier*, både i forhold til 60 prosents grensen, og måling av flaggratio ved ikrafttredelsestidspunkt, og senere utvikling i denne. Dette understøttes av de nye retningslinjenes bruk av ordene "*their tonnage*", jf. sitatet ovenfor.

Det forutsettes også fra Rederiforbundets side at flaggkravet kun relaterer seg til skip og selskap som omfattes av tonnasjeskatteordningen, slik som det fremgår av utkast til § 8-11 nytt åttende ledd, og av at retningslinjene knytter reparasjonsadgangen til en positiv utvikling av "...*global tonnage eligible for tax relief...*".

2.6 Flaggkravet – forståelsen av kontrollerende selskap

Det nye flaggkravet som foreslås skal etter retningslinjene gjelde for selskaper som har registrert tonnasje under tredjelandsflagg (ikke EU/EØS-flagg). Det fremgår videre av retningslinjene:

"Whenever a company controls ship operating companies within the meaning of the Seventh Council Directive 83/349/EEC² (Article 1), incorporated as point 4 of Annex XXII to the EEA Agreement, the above mentioned tonnage share requirement will have to apply to the parent company and subsidiary companies taken together on a consolidated basis."

På denne bakgrunn foreslår departementet at reglene om konsolidering av selskaper ved beregningen av flaggkravet, skal gjelde i de tilfeller der et selskap innenfor ordningen har bestemmende innflytelse over et underliggende selskap innenfor ordningen i henhold til konserndefinisjonen i regnskapsloven § 1-3. Et slikt underliggende selskap innenfor ordningen kan være et aksjeselskap, deltakerlignet selskap eller NOKUS-selskap, jf. skatteloven § 8-11 første ledd bokstav e til g.

Rederiforbundet viser videre til at selskap innenfor ordningen til en viss grad kan eie aksjer i rederiselskaper utenfor ordningen. Selskapene kan for det første eie aksjer i ordinært beskattede børsnoterte norske rederiaksjeselskaper. Selskapene kan videre eie aksjer i utenlandske børsnoterte rederiaksjeselskaper, se skatteloven § 8-11 første ledd bokstav c.

Norges Rederiforbund støtter departementets vurdering om at skip i slike selskaper utenfor tonnasjeskatteordningen, ikke skal inngå i beregningen av flaggkravet.

Videre oppfatter Rederiforbundet departementets forslag slik at der kravet om beregning av flaggkravet på konsolidert grunnlag for mor og datterselskap, jf. rskl. § 1-3, ikke treffer, står det enkelte selskap isolert overfor et flaggkrav. Dersom *dette* selskapet ikke oppfyller flaggkravet, vil det ha en ulovlig eiendel som medfører pliktig uttreden.

Rederiforbundet forstår også departementets forslag dithen at kravet om konsolidering kun gjelder for mor/datterselskapsforhold *innenfor* tonnasjeskattesystemet. Dersom et morselskap utenfor tonnasjeskatteordningen eier tre ulike morselskaper innenfor

² OJ L 193, 18.7.1983, p. 1.

ordningen, som igjen har eierposisjoner i egne datterselskaper, så vil konsolideringskravet gjelde separat for disse tre ulike konserngrenene.

Det anmodes om at Finansdepartementet i proposisjonen bekrefter Rederiforbundets forståelse av disse punktene.

En særskilt problemstilling oppstår der et aksjeselskap har bestemmende innflytelse i et annet aksjeselskap etter definisjonen i rskl. § 1-3. En aksjonær uten bestemmende innflytelse kan i slike tilfeller ha liten eller ingen påvirkning på flaggvalg og beslutninger om kjøp og salg av skip. Det aksjeselskap som har bestemmende innflytelse vil ikke være nødt til å vurdere flaggsituasjonen isolert i det underliggende selskap ved flaggskifte eller salg, da selskapet vil ha en adgang til å vurdere EØS-flåteandelen på konsolidert nivå. Forhold som styres av tredjemann og er utenfor selskapets kontroll vil således kunne avgjøre hvorvidt en medaksjonær, uten bestemmende innflytelse, kvalifiserer til tonnasjebeskatning eller ikke. Et slikt system vil kunne gi svært tilfeldige effekter.

Rederiforbundet foreslår derfor at der ett selskap har bestemmende innflytelse, avgrenses flaggkravet slik at det kun omfatter denne aksjonær.

Der aksjeselskap er deltaker i ansvarlig selskap, kommandittselskap eller eier aksjer i selskap som NOKUS-beskattes, er aksjonæren skattesubjekt for selskapets skattepliktige resultat. Da deltakeren er det aktuelle skattesubjektet ved deltakelse i slike selskapsformer, foreslår Rederiforbundet at det ikke skal gjelde et isolert flaggkrav for disse selskapene, men at nettotonnasje blir tilordnet deltaker etter hans eierandel og således inngår i eierselskapets flaggandel.

Finansdepartementet legger til grunn at selskapets andel EØS-registrerte skip skal beregnes ut fra selskapets samlede flåte målt i nettotonnasje. Departementet har ikke redegjort for beregningen av EØS-flåteandel der eierskapet er delt mellom flere selskaper.

Rederiforbundet foreslår at nettotonnasjen tilordnes etter eierandel.

3 Flytende innretninger – kravet til "maritim transport"

3.1 Innledning

Den norske tonnasjeskatteordningen omfatter eie og leie av både skip og flyttbare innretninger for bruk i petroleumsvirksomhet. Finansdepartementet konkluderer i høringsnotatet med at flyttbare innretninger for bruk i petroleumsvirksomhet ikke faller inn under de reviderte retningslinjenes definisjon av "maritime transport" og foreslår at den norske tonnasjeskatteordningen endres i samsvar med dette.

Rederiforbundet ser at de reviderte retningslinjene åpner for en tolkning lik den Finansdepartementet legger til grunn, og at det derfor er behov for å justere den norske tonnasjeskatteordningen som følge av dette. Disse korrigeringsene må imidlertid følges

opp av overgangsregler som er tilpasset offshoreentreprenørenes behov. I tillegg til å utforme overgangsregler, må departementet tilpasse reglene i det ordinære skattesystemet slik at offshoreentreprenørene ikke underlegges rammevilkår som ikke er konkurransedyktige i forhold til andre aktuelle lokaliseringsland (EU og andre land).

Rederienes beslutning om å tre inn og tilpasse seg den norske tonnasjeskatteordningen forutsetter at de har et langsiktig perspektiv på drift av skip/flyttbare innretninger. Dette følger av at ordningen er basert på et uttaksprinsipp og således representerer en (teoretisk uendelig) utsettelse av beskatningen. Selskapene som har trådt inn i ordningen har videre måttet omstrukturere sin virksomhet for å oppfylle de strenge organisatoriske kravene i tonnasjeskatteordningen.

En pliktig uttreden av rederiskatteordningen som en følge av de reviderte retningslinjene utgjør et alvorlig brudd med forutsetningene for inntreden i ordningen, og er svært uheldig for offshoreentreprenørene. De generelle reglene for uttreden av ordningen, som vil gjelde dersom særskilte overgangsregler ikke kommer på plass, vil være urimelig belastende for selskapene. Det er derfor nødvendig at en tvungen uttreden fra tonnasjeskatteordningen følges opp med særskilte overgangsregler.

3.2 Nærmere om behovet for overgangsregler

Uten overgangsregler må selskapene tre ut etter dagens regler om frivillig uttreden, jf. sktl. § 8-17 (2). Ved slik uttreden skal gevinsten beregnes som markedsverdien av selskapets eiendeler ved uttreden, normalt 1. januar i uttredelsesåret, fratrukket saldo på konto for skattlagt kapital på dette tidspunktet, markedsverdien av selskapets gjeld og innbetalt kapital.

Etter uttreden vil markedsverdien som legges til grunn ved gevinstberegningen utgjøre eiendelenes skattemessig avskrivningsgrunnlag. Det nye avskrivningsgrunnlaget kan avskrives med 14 prosent, mens gevinsten som tas inn på gevinst- og tapskonto årlig må inntektsføres med 20 prosent.

Ved innføringen av tonnasjeskattesystemet i 1996 var skattleggingen ved uttreden lagt opp slik at gevinsten som kunne tilskrives en eventuell verdistigning på eiendelen ble balansert av avskrivningene på det nye skattemessige avskrivningsgrunnlag. Både inntektsføringen fra gevinst- og tapskontoen og avskrivningssatsen var 20 prosent. Siden 1996 er imidlertid avskrivningssatsen for saldogruppe e – skip, rigger, fartøy mv, redusert til 14 prosent, og en viktig del av forutsetningene for skattlegging ved uttreden er således brutt.

Finansdepartementet viser i sitt høringsnotat til at forslaget om at flytende innretninger ikke lenger skal være en del av tonnasjeskattesystemet ikke vil ha vesentlige provenyeffekter. Dette begrunnes med at selskapene har tilpasningsmuligheter til en uttreden. Uten særskilte overgangsregler er ikke dette riktig.

Departementet viser til at for å fortsatt kunne være innenfor tonnasjeskatteordningen må selskaper som har flyttbare innretninger selge eller fisjonere disse ut av ordningen.

For selskaper som først og fremst er involvert i riggvirksomhet, er ikke dette et reelt tilpasningsalternativ. På grunn av reglen om forbud mot lån- og sikkerhetsstillelse, jf. sktl. § 8-12, må det foretas et kontantoppgjør ved salg av ulovlige eiendeler. Gjennom et slikt kontantoppgjør vil det oppstå et voldsomt likviditetsproblem. Skal en slik tilpasning være reell må det åpnes for at vederlaget for eiendelen kan være en fordring mot det kjøpende selskap, alternativt at vederlaget kan bestå av aksjer i et nystiftet selskap. Selskaper innenfor tonnasjeskattesystemet kan imidlertid ikke eie aksjer i selskaper som ikke kvalifiserer for tonnasjebeskatning.

Dersom en løsning med salg av den ulovlige eiendelen ut av selskapet skal være en reell løsning må forbudet mot lån og sikkerhetsstillelse i sktl. § 8-12 lempes for riggselskapene. Alternativt kan selskapene tillates å eie aksjer i datterselskap som ikke tonnasjebesattes, og som har overtatt de ulovlige eiendelen i bytte mot aksjer. Dette krever en tilpasning av sktl. § 8-11 første ledd.

For offshoreentreprenører som må tre ut av rederiskatteordningen med hele eller hoveddelen av sin virksomhet, vil de ordinære reglene for uttreden som medføre en stor og urimelig skattebelastning.

Rederiforbundet mener derfor at det er helt nødvendig å utarbeide overgangsregler som i større grad ivaretar den spesielle situasjon offshoreentreprenørene befinner seg i.

Slike overgangsregler kan baseres på de prinsipper som ble lagt til grunn for behandling av skattekreditter i overgangsreglene til skattereformen av 1992. I forbindelse med overgangen til nytt skattesystem, jf. Innst.O. nr. 80 (1990-91), fikk selskapene fritak for skattlegging av 40 (60)³ prosent av negative saldoer de måtte ha ved overgangen til nytt skattesystem. Andelen negativ saldo kunne tillegges egenkapitalen uten skattlegging. Videre ble det gitt adgang til å reinvestere 60 prosent av negative saldo i nytegnede aksjer eller grunnfondsbevis. Dersom selskapet valgte å opprettholde eierskapet i 5 år eller mer, kom ikke saldoen til fradrag i inngangsverdien på aksjen ved senere salg. Den negative saldoen som ble anvendt til kjøp av slike verdipapirer forble da skattefri.

Tilsvarende hensyn som ble lagt til grunn ved overgangen til nytt skattesystem i 1992 gjør seg også gjeldende for offshoreentreprenørene som nå må over i et nytt skattesystem. Skattekredittene som er opparbeidet i det gjeldende tonnasjeskattesystemet er i stor grad blitt betraktet som en del av bedriftenes egenkapital, og er benyttet til finansiering av realkapitalen. Dette synspunktet er også reflektert i den regnskapsmessige behandlingen av skatteforpliktelsen. Kun dersom det har vært sannsynlig at selskapet vil tre ut av ordningen har det vært plikt til å føre den utsatte skatt i balansen, jf. NRS (F) Resultatskatt.

³ 60 prosent for bedrifter som har hovedkontor eller bopel i kommuner som var omfattet av den tidligere distriktsskatteloven, jf. Innst.O. nr. 80 (1999-91).

En full beskatning av de nåværende opparbeidede skattekreditter vil innebære en skjerpet beskatning i en overgangsfase. Ordinært overskudd vil bli gjenstand for ordinær beskatning, samtidig med at det gjennomføres en beskatning av tidligere skattekreditter. Dette vil svekke likviditeten i selskapene og redusere investeringsnivåen betydelig. Skattekredittene som har oppstått innenfor tonnasjeskatteordningen er en del av tidligere års overskudd, og som i stor grad har gått til ytterligere investeringer. Skattekredittene er således ikke midler som generelt er disponible for utbetaling.

Overgangsregler knyttet til en uttreden fra tonnasjeskattesystemet bør legges opp slik at det i størst mulig grad kun er selskapenes fremtidige inntekter og investeringer som gjøres til gjenstand for ordinær beskatning. Forutsetningen ved inntreden i tonnasjeskatteordningen var at selskapet permanent kunne være en del av systemet, og dette bør således reflekteres i overgangsreglene.

Norges Rederiforbund foreslår at det legges opp til en løsning der 60 prosent av gevinst som etter ordinære regler skal føres inn på gevinst- og tapskonto ved uttreden, kan tas direkte til egenkapitalen uten beskatning. Gevinst ved uttreden foreslås beregnet etter gjeldende regler.

For å sikre tilstrekkelig likviditet i en overgangsperiode, foreslås det at de resterende 40 prosent som går inn på gevinst- og tapskonto inntektsføres med en redusert sats. Denne satsen foreslås satt til fem prosent.

Det er videre nødvendig at det gis adgang til å etablere avskrivningsgrunnlag basert på markedsverdier også i tilfeller der flytende innretninger er eid gjennom kommandittselskaper. I henhold til gjeldende praktisering av regelverket er ikke dette tilfelle ved uttreden der det er andre, ikke tonnasjebeskattede deltakere i kommandittselskapet.

Overgangsreglene bør gjelde fra og med inntektsåret 2005.

3.3 Internasjonal beskatning av flytende innretninger – behov for tilpasning også innenfor norsk ordinær beskatning

Internasjonalt opererer eiere av flyttbare petroleumsinnretninger innenfor skatte-regimer som i liten grad avviker fra rederienes skattesituasjon.

Selve driften av innretningene er gjerne gjenstand for beskatning på den sokkel driften foregår. Driftsoverskuddet som sokkelbeskattes utgjør gjerne en mindre del av det samlede overskudd. Avkastningen på kapitalen som er investert er imidlertid gjenstand for en annen og lavere beskatning. Flytende innretninger omfattes som regel ikke av tonnasjeskattesystemene, men selskapene oppnår konkurransedyktig skattlegging gjennom bruk av det ordinære skattesystemet og utenlandsløsninger.

Enkelte land utenfor Europa har særskilte fritaksordninger som omfatter flyttbare petroleumsinnretninger, slik tilfellet blant annet er i Singapore. En ofte benyttet eierstruktur, både i og utenfor EU, er bruk av eierselskaper i land med lav beskatning.

Overskuddet fra virksomheten beskattes ikke før det eventuelt tas ut av eierskapet. Ved at det kun er selve eierskapet til innretningene som plasseres i selskaper i lavskatteland, beholdes all drift og verdiskaping i hjemlandet.

I Norge er denne muligheten generelt sett ikke tilgjengelig på grunn av et stramt NOKUS-regelverk, som innebærer at overskudd i norskkontrollerte selskaper i lavskatteland beskattes løpende selv om selskapet ikke er hjemmehørende i Norge.

Det finnes tilsvarende regelverk for beskatning av investeringer i lavskatteland, såkalte CFC⁴-regler, i flere vestlige land. Disse har imidlertid en annen utforming enn det norske NOKUS-regimet. Et vanlig grep er at anvendelsesområdet er begrenset til å omfatte finansiell virksomhet slik det er gjort i Danmark, eller beskatningen er begrenset til passiv virksomhet som i Frankrike. Sverige og Finland har valgt å innføre et presist unntak fra CFC-beskatning for rederivirksomhet. Endelig er det en rekke land som ikke opererer med CFC-beskatning, slik som for eksempel Nederland, Belgia, Irland og Italia.

Flyttbare petroleumsinnretninger eid utenfor rederiskatteordningen i Norge avskrives med 14 prosent per år. Dette er i internasjonal sammenheng en meget lav avskrivningssats. Til sammenligning avskrives tilsvarende innretninger i Sverige med 30 prosent, mens slike innretninger avskrives med 25 prosent i Storbritannia, 25 prosent i Danmark og med 28,13 prosent i Frankrike. I Belgia avskrives flytende innretninger lineært med 20 prosent i år 1, 15 prosent i år 2 og 3, og 10 prosent senere år.

Samtidig med at tonnasjeskatteordningen endres slik at flyttbare innretninger ikke lenger omfattes, bør de ordinære skattereglene tilpasses slik at beskatningen blir på linje med øvrige land norske riggentreprenører konkurrerer med.

En økning av avskrivningssatsen er et helt nødvendig tiltak. For øvrig vil en tilpasning av NOKUS-reglene, slik at skip og flyttbare petroleumsinnretninger ikke omfattes, være nødvendig for å etablere konkurransedyktige vilkår for offshoreentreprenørene.

Departementet viser til at høye rater gir incentiver til å tilpasse seg ut av skatteposisjon. Det er for så vidt riktig at offshoreentreprenørene, for å være internasjonalt konkurransedyktige, må organisere sin virksomhet slik at eierskapet til innretningene ikke beskattes. Uten unntak for NOKUS-beskatning og/eller betraktelig høyere avskrivningssatser, vil imidlertid full flytting av virksomheten ut av Norge være eneste tilgjengelige mulighet for å "tilpasse seg ut av skatteposisjon" for oppnå konkurransedyktige betingelser.

⁴ Controlled Foreign Company

4 Taubåter og mudringsfartøyer – retningslinjenes nye krav

I de reviderte retningslinjene er det lagt særskilt vekt på problemstillinger knyttet til taubåter og mudringsfartøyer.

Retningslinjene omtaler i Chapter 24A.3.1 avsnitt (14) og (15) taubåttaktiviteter og mudringsfartøyer:

"(14) Towing is covered by the scope of the Guidelines only if more than 50% of the towing activity effectively carried out by a tug during a given year constitutes "maritime transport". ... It should be emphasised that towing activities which are carried out inter alia in ports, or which consists in assisting a self-propelled vessel to reach port do not constitute "maritime transport" for the purpose of these Guidelines."

"(16) Dredging activities are, in principle not eligible for aid to maritime transport. However, fiscal arrangements for companies (such as tonnage tax) may be applied to those dredgers whose activity consists "in maritime transport" – that is, the transport at deep sea of extracted materials for more than 50% of their annual operational time and only in respect of such transport activities."

Retningslinjene åpner således for at 50 prosent av aktivitetene kan være utenfor kravet til "maritim transport", samtidig med at skipene fortsatt kan være gjenstand for tonnasjebeskatning.

Det særegne ved den norske ordningen trer tydelig frem for taubåter og mudringsfartøyer. Departementet legger til grunn at slike fartøyer skal være diskvalifiserende dersom de på noe tidspunkt i løpet av inntektsåret benyttes til henholdsvis havnevirksomhet eller mudringsvirksomhet. I praksis medfører dette at det vil være vanskelig å eie slike fartøyer innenfor ordningen.

Finansdepartementets tolkning medfører også her en strammere tolkning av retningslinjene enn den som legges til grunn i andre EU-land.

Det anmodes derfor om at Finansdepartementet foreslår en løsning der kun inntekter som stammer fra kvalifiserende transportaktiviteter omfattes av tonnasjebeskatning, mens den resterende del, forutsatt at dette er over 50 prosent slik retningslinjene legger opp til, skattlegges ordinært. Dette forslaget er parallelt til Rederiforbundets tidligere forslag om å gjennomføre ordinær beskatning av overskytende skip som medfører at selskap eller konsern bryter det nye flaggkravet som foreslås i den norske ordningen.

5 Avslutning

I tillegg til de åpenbare konkrete virkninger for enkeltbedrifter, viser departementets forslag til regelendringer hvilke spenninger og skjerpene effekter som oppstår når overnasjonale regler, basert på en felles europeisk plattform, skal tilpasses en særnorsk ordning. Finansdepartementets forslag til implementering av retningslinjene gir en

betydelig strammere tolkning av disse i Norge enn i EUs medlemsland. Sett i sammenheng med at den norske tonnasjeskatteordningen har åpenbart avtakende attraktivitet, er dette svært uheldig.

Betydningen av det arbeidet som nå gjøres i Rederiskatteutvalget og den senere behandlingen av utvalgets forslag blir i denne sammenhengen særlig tydelig. Det er helt avgjørende at det norske tonnasjeskattesystemet bringes over på en europeisk plattform. Innen 17. januar 2011 skal retningslinjene være revidert på nytt, altså om knappe seks år.

Med hilsen
NORGES REDERIFORBUND

Arvid Gusland