

INTERNASJONAL BESKATNING AV SKIPSFART – BEHOV FOR EU-TILPASNING I NORGE

EU-landene har en aktiv politikk for å tiltrekke seg internasjonal skipsfart

EU-kommisjonen utformet allerede i 1989 de første State Aid Guidelines for maritim virksomhet på bakgrunn av en erkjennelse av tappt verdiskaping og betydelige næringsmiljøer som følge av næringens mobilitet. Retningslinjene, som åpner for at rederienes skatt på overskudd kan reduseres til null, ble revidert i 2004 og videreført for seks nye år.

EU har i utgangspunktet ingen felles skattepolitikk, men Kommisjonen oppfordrer medlemslandene til aktivt å benytte det handlingsrom som ligger i retningslinjene. Slik sikrer Kommisjonen en konform og konkurransedyktig skattlegging av skipsfart eiet og drevet fra regionen. Tilnærmet hele EU-flåten eies fra land med lav eller ingen beskatning; 91 prosent eies fra land med tonnasjesskatt, mens 8 prosent har andre systemer som gir lav beskatning.

Den nederlandske tonnasjesskattmodellen, som ble innført i 1996, er valgt av nesten alle EU-land som har innført tonnasjesskatt¹. Modellen har således blitt EUs ”standardmodell”. Tonnasjesskattmodellen gir skattefritak på selskapsnivå og betydelig kommersiell fleksibilitet.

Både de danske tonnasjesskattereglene og forslaget til tonnasjesskatt i Sverige (som ble fremmet i februar i år) bygger på den nederlandske modellen.

EUs aktive skipsfartspolitik har vært vellykket. Innføringen av konkurransedyktige tonnasjesskattesystemer har brakt næringen tilbake til regionen. Verdensflåten har økt med 10 prosent, og EU har beholdt sin andel av verdensflåten på 34 prosent gjennom vekst i sin tonnasje.

¹ Unntakene er Hellas som har hatt en egen og like gunstig modell utviklet over flere tiår og Finland som har en lite konkurransedyktig modell som nesten ikke er anvendt.

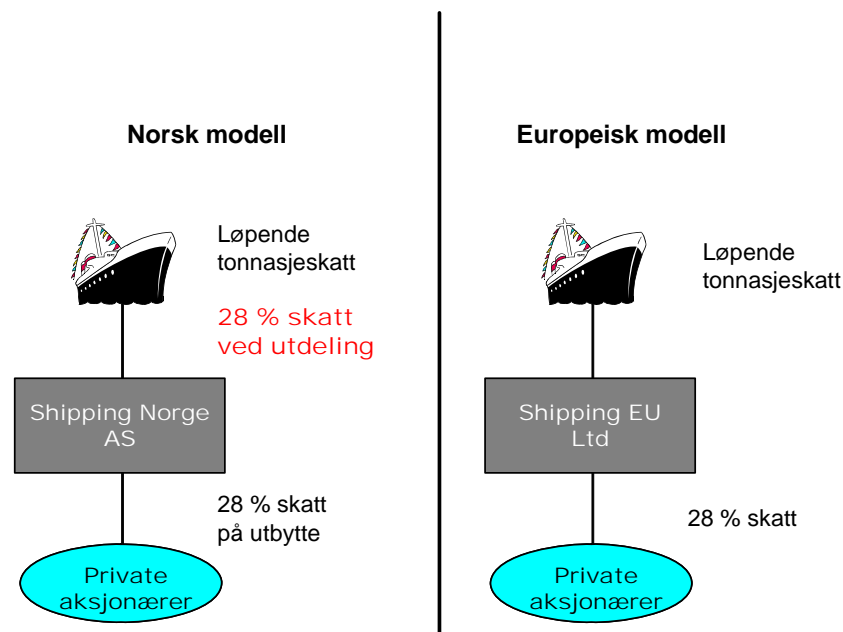
Hva skiller skattenivået i norsk rederibeskatning fra nivået i det europeiske tonnasjeskattesystemet?

Norsk ekstrabeskatning av overskudd fra skipsfartsvirksomhet

Sammenlignet med både EU-modellen og skattemodeller andre steder i verden gir den norske modellen en ekstrabeskatning. I Norge skattlegges selskapet når overskuddet deles ut fra det tonnasjebeskattede selskapet. Skattefriheten gjelder så lenge inntekten holdes innenfor et rederibeskattet selskap, og den norske ordningen gir dermed kun en utsettelse av skattleggingen. I tillegg skattlegges inntektene når de deles ut som utbytte til private aksjonærer.

I EU skattlegges inntektene bare når de deles ut som utbytte til private aksjonærer, og da er det den private aksjonæren som skattlegges – ikke selskapet. I de europeiske modellene foretas det dermed ingen skattlegging av skipsfartsvirksomheten på selskapsnivå.

Forskjellene mellom EU-modellen og den norske modellen er illustrert i figuren nedenfor.



Tonnasjeskatt – tilsvarende nivå, men ulik beregning

Både i den europeiske modellen og den norske modellen må det betales en tonnasjeskatt som er basert på nettotonnasjen til hvert enkelt fartøy i selskapet. Denne skatten kommer i stedet for en skattlegging av det faktiske overskuddet fra virksomheten, og må betales uavhengig av om selskapet har gått med overskudd eller underskudd.

Nivået på den norske tonnasjeskatten tilsvarer nivået ellers i Europa. Beregningsmetodene er imidlertid ulike.

I den norske tonnasjeskatteordningen beregnes tonnasjeskatten direkte som en bruttoskatt basert på nettotonnasjen med tilhørende satser for hvert enkelt fartøy i selskapet. Satsene for tonnasjen er således *tonnasjeskattesatser*.

I de europeiske ordningene benyttes satsene for tonnasjen til å beregne et særskilt skattegrunnlag for inntekter fra skipsfartsvirksomhet. De faktiske inntekter og kostnader fra skipsfartsvirksomheten erstattes med en inntekt som er beregnet ut i fra satser knyttet til nettotonnasjen i selskapet – en såkalt tonnasjeinntekt. Den beregnede tonnasjeinntekten skattlegges etter ordinære regler og med ordinære skattesatser.

Hvordan skille skipsfartsvirksomhet under særlig beskatning fra annen virksomhet?

Ved enhver etablering av særskilte skatteregler for ulike virksomheter eller næringer er det behov for å isolere reglens virkeområde. Skatteregler for særskilt virksomhet må kunne effektivt begrenses til den aktuelle virksomheten. Særlig høy beskatning vil kunne gi insentiver til å legge inntekter utenfor systemet, mens kostnadene legges innenfor. Det motsatte vil være tilfelle dersom beskatningen er særlig lav.

Norge og EU – to ulike innfallsvinkler

Rederibeskatningen i Norge og i Europa har to ulike måter å skille virksomhet som skal tonnasjebeskattes fra annen virksomhet som skal skattlegges ordinært.

Litt forenklet kan en si at den norske modellen stiller krav til at rederibeskattede selskaper kun skal inneholde eiendeler og virksomhet som er definert innenfor ordningen. Dersom selskapet tilfredsstiller kravene, er selskapets inntekter fritatt for løpende skattlegging. Inntekter og eiendeler som skal skattlegges ordinært må plasseres utenfor det tonnasjebeskattede selskapet.

I Norge stilles det derfor krav om at ansatte, annen virksomhet og andre eiendeler må plasseres i andre selskaper. Skipsfartskapital låses inne i det tonnasjebeskattede selskap, og om den skal benyttes i annen virksomhet må den skattlegges først. De strenge avgrensingsreglene medfører blant annet at norske rederibeskattede selskaper ikke kan eie utenlandske aksjeselskaper. Ved kjøp av utenlandsk rederivirksomhet må kapital først tas ut av ordningen og skattlegges.

Dersom rederibeskattede selskaper av ulike grunner ikke oppfyller kravene, vil hele selskapet måtte tre ut av rederibeskatningen.

I stedet for et system med lovlige og ulovlige eiendeler hvor siktemålet er ”å gjerde inn” den særbeskattede virksomheten i et eget selskap, skiller EU-systemet heller mellom ulike inntektsstrømmer. Inntekter fra skipsfart med fradrag for tilhørende kostnader tonnasjebeskattes, mens inntekter og kostnader fra annen virksomhet

skattlegges ordinært. Ordinær skattlegging og tonnasjebeskatning skjer altså i samme selskap.

Denne angrepsmåten gir en rekke fordeler, bl.a. større fleksibilitet og vesentlig bedre integrasjon av ulike virksomheter. Organisering av virksomheten kan tilpasses forretningsmessige behov, ikke skattemessige krav. Europeiske rederier kan fritt investere både i skipsfartsvirksomhet og annen virksomhet, og kan dermed kjøpe norske rederier uten at kapitalen først må skattlegges.

I EU stilles det krav om at det føres separate regnskaper for tonnasjebeskattet virksomhet og annen virksomhet drevet i samme selskap. Inntekter og utgifter må fordeles mellom de to skatteområdene. På denne måten sikres transparens, og ligningsmyndighetene kan kontrollere at det ikke skjer ”overskulpning” til annen virksomhet. I likhet med det norske systemet har de fleste europeiske systemene i tillegg særskilte omgåelsesregler (”anti-abuse”) for fiktive arrangementer inngått med den hensikt å utnytte skattefordelene innenfor ordningen. Imidlertid gjør systemutformingen at disse sanksjonene står mer i forhold til den forseelse som er begått.

Den europeiske modellen – kjent metodikk i det norske skattesystemet

Den europeiske metoden kan sammenlignes med den tilnærming som er valgt innenfor den norske petroleumsbeskatningen og kraftverksbeskatningen.

Disse særskatteregimene er begge avgrenset gjennom en særlig identifisering av de inntektsstrømmer som skal omfattes av særskatten. Skattleggingen av det ordinære årsresultat og særbeskatningen skjer i ett og samme selskap. Selskap som er underlagt disse regimene legger selv ned påstand om riktig skatt ved innlevering av selvangivelsen, som deretter etterprøves av ligningsmyndighetene.

For å unngå skattetilpasninger og kontrollproblemer er det utformet regler som holder orden på de ulike inntektsstrømmer, og tilhørende kostnader. Norske myndigheter er derfor godt kjent med å håndtere det system som EU-modellen bygger på.

Den norske ”inngjerdingen” av særbeskattet virksomhet skyldes historiske forhold

En viktig grunn til at det norske systemet er selskapsbasert, er forutsetningen om at uttak av midler fra rederivirksomheten (til annen næringsvirksomhet) skal beskattes. I EU-modellen er det ikke et slikt krav. Utbytte fra næringsvirksomhet, skipsfart eller annet, til private eiere beskattes imidlertid slik det fra 2006 også gjøres i Norge.

Ulike krav til nasjonal tilhørighet og aktivitet

I den norske tonnasje-skatteordningen stilles det kun krav om at selskapet må være et norsk registrert aksjeselskap for å kunne omfattes av ordningen. Det er ingen ytterligere krav til norsk tilknytning. Det er heller ingen krav til hvor lenge selskapet må omfattes av ordningen.

Dette er noe annerledes i EUs tonnasjeskattesystemer. Her stilles det ikke krav til selskapets registreringsland, men gjennomgående kreves det at skipene som tonnasjebesattes skal drives strategisk og kommersielt fra det aktuelle land. De fleste av systemene presiserer hvilke funksjoner som skal være en del av et slikt krav. Videre er det et krav om at selskapet, når det først har valgt tonnasjebeskatning, må være innenfor ordningen i ti år.

Hvilke aktiviteter omfattes av norske og europeiske rederiskatteordninger

Typiske sjøtransporttjenester som kan underlegges rederibeskatning er transport av gods eller passasjerer til havs. Alle de europeiske rederiskatteordningene omfatter slik virksomhet, også den norske ordningen.

Den norske rederiskatteordningen omfatter transport av personell eller gods med skip og drift av taubåter, forsyningsfartøyer eller andre hjelpefartøyer for bruk i petroleumsvirksomhet. Eksempler på hjelpefartøyer er ankerhåndteringsfartøyer, beredskapsfartøyer, dykkerskip, seismiske skip og brannslukningsskip.

Den norske ordningen er hovedsakelig begrenset til inntekter fra drift av egne og innleide skip og hjelpefartøyer for bruk i petroleumsvirksomhet. Også gevinster/tap ved realisasjon av slike fartøyer er unntatt fra løpende beskatning.

De fleste europeiske rederiskatteordninger omfatter også inntekter fra drift av egne og innleide skip, samt gevinst og tap ved realisasjon av skip.

De fleste europeiske ordningene omfatter i tillegg en del virksomhet nært tilknyttet rederivirksomheten. Slik som inntekter fra skipsmekling, inntekter fra lasting og lossing, drift av billettkontorer og passasjerterminaler, drift av kontorfasiliteter og managementinntekter (teknisk, nautisk og kommersiell management) fra drift av egne, innleide eller andres skip. Slike inntekter omfattes ikke av den norske rederibeskatningen.

Norsk eiet skipsfart - lokalisering i EU eller i Norge?

Rederieierskap og -drift kan i praksis lokaliseres hvor som helst, uten at dette begrenser ressurstilgangen eller skaper barrierer for de tjenester rederiet ønsker å benytte i sin virksomhet. Flytting av skattemessig status kan skje tilnærmet over natten, ettersom det er rederiet som skattlegges for skipenes inntjening og skipenes mobilitet er ubegrenset.

Tonnasjeskatt etter EU-modellen og fleksibiliteten innenfor denne ordningen er allerede i dag tilgjengelig for norsk eiet rederivirksomhet. Forutsetningen er imidlertid at virksomheten plasseres i et EU-land. Overskuddet kan etter innføringen av fritaksmetoden tas hjem til Norge uten beskatning. Skatteavtalen med Singapore åpner tilsvarende muligheter for norske eiere som lokaliserer sin virksomhet der. Begrensninger i norsk rederibeskatning vil ikke hindre en slik tilpasning.

Stadig flere rederier og deres eiere velger utenlandske løsninger for å være konkurransedyktig internasjonalt. Resultatet er at virksomhet og arbeidsplasser plasseres utenfor Norge og at skipene går med utenlandsk flagg. Norske eiere tvinges til å ta omveien om lokalisering i utlandet for å få på plass nødvendig fleksibilitet.

For å hindre at viktig verdiskaping skjer utenfor Norge, bør norske rederier ha internasjonalt konkurransedyktige vilkår også dersom de driver direkte fra Norge.

Veksten i EU-regionen har vist at næringen kan bringes tilbake når skattebetingelsene i global sammenheng er konkurransedyktige.

Hvordan kan den norske tonnasjeskatten harmoniseres med de europeiske systemene?

En EU- harmonisering av den norske ordningen må ta utgangspunkt i de elementer som er felles for de respektive ordningene, jf. at samtlige av de europeiske ordningene bygger på en felles modell – det nederlandske tonnasjeskattesystemet.

En EU- harmonisering bør, som fremhevet av Regjeringen i Skipsfartsmeldingen og påpekt av flertallet i Stortingets næringskomité under stortingsbehandlingen, ta utgangspunkt i den nederlandske modellen. Dette gjelder både tonnasjeskatte-systemets *innhold* og tonnasjeskattesystemets *struktur*. En slik modell er best tilpasset EUs State Aid Guidelines, og vil være robust i forhold til fremtidige endringer i retningslinjene.

En reformert norsk tonnasjeskatteordning basert på den nederlandske modellen og State Aid Guidelines vil bygge på følgende elementer:

1. Det skal beregnes en tonnasjeinntekt fra skipsfartsvirksomheten. Inntekten inngår i selskapets øvrige skattepliktige inntektsgrunnlag, og erstatter det faktiske driftsresultatet fra skipsfartsvirksomheten. Samlet inntekt skattlegges med ordinær skattesats. Det foretas ingen ytterligere skattlegging av selskapets skipsfartsinntekter, heller ikke ved uttreden eller utdeling. Nivået tilpasses gjennomsnittet i Europa.
2. Selskapet skal stå fritt i forhold til organisering av virksomhet, kapital og andre eiendeler. Selskapet kan ha inntekter fra annen virksomhet enn skipsfart, men disse skattlegges ordinært.
3. Selskapet plikter å føre separate regnskap for ordinært beskattet virksomhet og tonnasjebeskattet virksomhet.
4. Finansinntekter skattlegges ordinært (for eksempel tilsvarende løsningen i den danske tonnasjeskatteordningen).
5. Kvalifiserende skipsfartsinntekter og – aktiviteter harmoniseres med omfanget i Storbritannia, Nederland, Danmark mv.

6. Skattekreddittene nedskrives i sin helhet over ti år i tråd med den nederlandske modellen.
7. Valg av tonnasjeskatt er bindende for ti år.
8. Utbytte kommer til beskatning hos personlig aksjonær i henhold til aksjonærmodellen.