



Skattedirektoratet

Saksbehandler
Katrine Stabell

Deres dato
15.03.2006

Vår dato
26.06.2006

Telefon
22 07 76 06

Deres referanse
05/357 SA HRU

Vår referanse
2006/168505 /EA-RR/ KST/

Finansdepartementet
Postboks 8008 Dep
0030 Oslo

FINANSDEPARTEMENTET	
28. JUN. 2006	
Saksnr.	05, 357 - 56
Arkivnr.	

Høring NOU 2006: 4 Rederiskatteutvalget – Skattedirektoratets kommentarer

Det vises til henvendelse av 15. mars 2006, der Finansdepartementet ber om Skattedirektoratets merknader til Rederiskatteutvalgets utredning av 7. mars 2006. Høringsfristen var opprinnelig satt til 14. juni, men er etter forespørsel utsatt til 23. juni d.å.

Innledning

Rederiskatteutvalgets flertall har kommet til at den særskilte skatteordningen for skipsfart (tonnasjeskatteordningen) bør avvikles, og at selskapene som nå lignes innenfor ordningen underlegges ordinær beskatning.

Utvalgets flertall foreslår videre at den latente skatteplikten som påhviler disse selskapene skal skattlegges i sin helhet, men at det gis overgangsregler som regulerer periodiseringen av skatteinnbetalingene.

For å motvirke at norske rederiselskaper etablerer skipseiende datterselskaper under andre lands tonnasjeskatteordninger og tar hjem utbytte uten beskatning etter fritaksmetoden, foreslår utvalgets flertall at de særskilte skattereglene for NOKUS-selskaper utvides slik at de også vil ramme aktive selskaper i land som Norge har inngått skatteavtale med, og at kravet til norsk eierskap eller kontroll reduseres.

Utvalgets mindretall foreslår at dagens særskilte skatteordning med utsatt beskatning erstattes med en skattefri ordning tilsvarende de øvrige tonnasjeskatteordningene i Europa (bortsett fra Finland), og videre at den latente skatteplikten ikke skattlegges men nedskrives over en bindingstid på 10 år.

Tilbake til ordinær ligning

Flertallet ønsker en avvikling av den særskilte rederiskatteordningen i Norge, og en snarest mulig tilbakevending til ordinær beskatning for norsk skipsfart. Skattedirektoratet vil påpeke at en innføring av alminnelige beskatningsregler også for rederier generelt vil skape et enklere regelverk å forholde seg til, samt innebære en administrativ forenkling. For øvrig

Postadresse	Kontoradresse	Sentralbord
Postboks 6300 Etterstad	Fredrik Selmers vei 4	22 07 70 00
0603 Oslo	Org. nr: 974 761 076	Telefaks
skattedirektoratet@skatteetaten.no		22 07 71 08



må en slik ordning anses for å være i tråd med prinsippet om næringsnøytralitet i beskatningen, noe som var sterkt fremhevet ved skattereformen av Skaugeutvalget.

Etablering av ordinær ligning medfører at selskapets skattemessige verdier som er samlet på konto for beskattet inntekt og skattemessig innbetalt kapital, igjen må fordeles på selskapets enkelte eiendeler. Flertallets forslag innebærer at reglene om uttreden i skatteloven § 8-17 annet ledd kommer til anvendelse. Dette medfører at selskapene skal skattlegges for (evt få fradrag for) differansen mellom utgangsverdien og summen av konto for skattlagt inntekt og innbetalt kapital. Utgangsverdien skal beregnes til kostpris for finansielle eiendeler som omfattes av fritaksmodellen og aksjer i underliggende rederibeskattede norske selskaper, og til markedsverdien av øvrige eiendeler. Verdsettelsen vil være bestemmende for eiendelenes skattemessige inngangsverdi ved første ordinære ligning, slik den i dag praktiseres ved uttreden av ordningen.

Avskrivningssatsen for skip er i dag på 14%, mens beskatningen av positiv gevinst- og tapskonto er på minimum 20%. Dette gir selskapene et incitament til å verdsette fartøyene så lavt som mulig. Hvor sterkt selskapenes incitament til lav verdsetting vil være er avhengig av overgangsreglenes utforming.

Slik reglene nå lyder, skal også andeler i underliggende deltakerlignede selskaper verdsettes til markedsverdien ved uttreden, selv om også slike andeler fra inntektsåret 2006 omfattes av fritaksmetoden. Dette vil medføre at selskaper som eier andeler i deltakerlignede selskaper ved overgangen, vil måtte skattlegges også for eventuell merverdi på fartøyene (overprisen), selv om denne merverdien også skattlegges som løpende inntekt på det tidspunkt fartøyet avhendes. Overprisen kan ikke fradras av vedkommende selskap, og merverdien blir derfor skattlagt to ganger på selskapsnivå. På den annen side kan andelene ikke settes til kostpris ved uttreden slik som for aksjer, fordi et deltakerlignet selskap ikke er et egen skattesubjekt, og den opptjente og ubeskattede inntekten innenfor ordningen i så fall ville bli endelig skattefri på selskapsnivå. Rederiskatteordningen er en skatteutsettende ordning, og aksjeselskapet innenfor ordningen bør komme i samme skattemessige situasjon som en deltaker utenfor ordningen etter uttreden. Skal dette skje, må verdien av andelen settes til en beregnet *skattemessig* verdi ved uttreden. Skattedirektoratet anbefaler at en lovendring om utgangsverdien på andeler i deltakerlignede selskaper er på plass før en eventuell overgang til ordinær ligning.

Dersom flertallets forslag om ordinær ligning vedtas, vil det kunne få betydning for vurderingen av om fortsatt sentral ligning av rederiselskapene er hensiktsmessig eller nødvendig.

Overgangsregler

Flertallet påpeker at den latente skatteplikten kan utgjøre mellom 10 og 15 milliarder, basert på forskjellen mellom selskapenes regnskapsmessige og skattemessige verdier. De reelle verdiene i selskapene ligger normalt høyere enn de regnskapsmessige verdiene, og den



latente skatteplikten kan derfor være vesentlig høyere. Etter de ordinære reglene kan slik gevinst føres på gevinst- og tapskonto og dermed gis en utsatt degressiv beskatning med 20% av saldo per år. I en erkjennelse av at dette kan være belastende for en del av selskapene, mener flertallet at det i en slik situasjon vil være naturlig å se hen til overgangsregler som er gitt i beslektede tilfeller, og nevner spesielt overgangsreglene som ble gitt i forbindelse med skattereformen i 1992, og overgangsreglene som ble vedtatt for riggselskaper som måtte tre ut av rederiskatteordningen fra og med inntektsåret 2006.

Overgangsreglene ved skattereformen i 1992 bestod i hovedsak av et delvis skatteamnesti, ved at gjenværende beløp på negativ saldo ble gjort skattefrie med 40%, og 60% dersom skattyter var hjemmehørende i Nord-Norge. I tillegg kunne skattyter få ytterligere skattefrihet dersom han investerte i bestemte typer verdipapirer. Gjenværende negativ saldo kunne reinvesteres i bestemte typer verdipapirer og nedskrives på disse verdipapirenes kostpris. På denne måten ble beskatningen utsatt til tidspunktet for salg av disse verdipapirene. Foruten å gi skattyterne en mykere overgang til ny beskatningsmetode, var hensikten også å stimulere investeringslysten i samfunnsnyttige formål. Med innføringen av fritaksmodellen ville også en slik ordning i stor utstrekning gi endelig skattefritak.

Flertallet peker på at det ikke vil være i tråd med forutsetningene for rederiskatteordningen å gi overgangsregler som innebærer et permanent fritak for hele eller deler av de latente skatteforpliktelsene. Det må derfor antas at den delen av overgangsreglene ved skattereformen i 1992 som innebærer delvis skatteamnesti ikke er aktuelle.

Videre kunne kontraktsavskrivninger og visse ubeskattede gevinster reinvesteres i samme type driftsmidler som avskrivningene og gevinstene skrev seg fra, mot en tilsvarende nedskrivning av det gjenanskaffede driftsmiddel. For et rederibeskattet selskap kunne det derfor tenkes at en gevinst ved uttreden kunne nedskrives i markedsverdien på det fartøyet som selskapet eier ved overgangen. Dette er imidlertid identisk med den overgangsordning som ble vedtatt for riggselskapene i 2006.

Overgangsreglene for riggselskapene som måtte tre ut av ordningen fom inntektsåret 2006 gikk ut på at en eventuell gevinst ved uttreden av ordningen i sin helhet kunne nedskrives på riggen ved første ligning i 2006. Dette medførte at ikke bare den delen av gevinsten ved uttreden som refererte seg til riggens merverdi kunne nedskrives, men også den del av gevinsten som representerte opptjent og ubeskattet inntekt, i den utstrekning riggen ikke fikk en negativ verdi. Dette medfører at den senere årlige saldoavskrivningen blir lavere, og således at den samlede beskatningen over et begrenset antall år vil være høyere enn normalt. Slik sett blir gevinsten beskattet, men først etter hvert og over år.

Skattedirektoratet antar at en slik nedskrivning er uproblematisk . Den vil også fjerne incentivet for en så lav verdi som mulig på skipene ved uttreden, fordi det i de fleste tilfeller ikke spiller noen rolle om den skjønsmessige verdsettelsen ikke treffer markedsverdien.



Forslag til endring i NOKUS-reglene

Utvalgets flertall foreslår også vesentlige endringer i reglene om beskatning av norskkontrollerte aksjeselskaper i lavskatteland, de såkalte NOKUS-reglene. Forslaget går ut på en utvidelse av beskatningsadgangen overfor skatteavtaleland, en endring i definisjonen av lavskatteland, en endring i kravet til norsk eierskap, og en anvendelse av reglene også på norske aksjeselskaper. Disse endringene vil også få betydning for andre bransjer, og ikke bare rederiselskapene alene.

Skatteavtaleland og krav til passiv inntekt

Utvalgets flertall foreslår at når selskapet er hjemmehørende i et land som Norge har skatteavtale med, og selskapet er omfattet av denne skatteavtalen, skal det ikke lenger være et vilkår for beskatning at selskapets inntekter er av hovedsakelig passiv karakter.

Denne utvidelsen av vilkårene for NOKUS-beskatning antas isolert sett å øke antallet NOKUS-selskaper betydelig. Vurderingen av hvilke selskaper som har inntekter av hovedsakelig passiv karakter vil bli borte, men erstattes av beregninger av hva som er lavskatteland. Definisjonen av hva som er lavskatteland innebærer erfaringsmessig omfattende vurderinger. Blant annet kan nevnes at tidsforskyvninger som avskrivninger og avsetninger har betydning for skattenivået, og slike beregninger har vist seg å kunne bli svært kompliserte. Likeledes vil reglene for kreditfradrag for utenlandsk skatt bli mer aktuelle for de norske skattesubjektene, som blir rammet av slik beskatning. Disse reglene kan i dag medføre beskatning både i utlandet og i Norge av reelt samme inntekt, f.eks ved filials katt i tredjeland og kildeskatt på utbytte.

En slik utvidelse av NOKUS-reglene vil kreve en grundig evaluering av konsekvensene.

Flertallet mener imidlertid at utvidelsen i første omgang ikke gjøres helt uavhengig av inntektstype. Dette innebærer et forslag om at definisjonen av passive inntekter i skatteloven § 10-64 erstattes med en ny definisjon av passive selskaper og basisselskapsinntekter. Sistnevnte inntekter er ikke passive, men omfatter f.eks ulike typer inntekter fra handel og tjenestevirksomhet i land utenfor selskapets hjemland, og inntekter fra internasjonal transportvirksomhet. En slik grensegang er gjennomført i flere land som har tilsvarende beskatning. Etter Skattedirektoratets oppfatning betinger dette at definisjonen av basisselskapsinntekter er så spesifikk at den gir en rimelig grad av forutberegnelighet for skattyter. Skattedirektoratet forutsetter at eventuell NOKUS-beskatning - som før - skal skje av alle selskapets inntekter eller ingen av dem, og at det derfor også bør gis gode og praktikable definisjoner for når slik beskatning skal kunne skje i selskaper med blandede inntekter. Skattedirektoratet forutsetter også at de skatteavtalerettslige forhold blir avklaret.

Dersom det skal innføres ytterligere begrensninger i hvilke stater som skal anses som lavskatteland, slik utvalgets flertall antyder, antar vi dette krever en bredere vurdering hvor også forholdene for andre typer virksomhet trekkes inn.



Endring i kravet til norsk eierskap eller kontroll

Utvalgets flertall foreslår også en endring i kravene til norsk eierskap og kontroll for at NOKUS-beskatning skal kunne skje. Etter reglene i dag må norske skattesubjekter samlet eie minst 50% av selskapet, eller det må foreligge norsk kontroll. Hvor stor andel det enkelte norske skattesubjekt eier eller kontrollerer har ingen betydning, det er ingen minstegrense for når deltakerligning kan skje for den enkelte norske aksjonær.

Flertallet mener at effektive regler om NOKUS-beskatning forutsetter at reglene må gjelde også der norske skattytere eier eller kontrollerer mindre enn 50% av selskapet, men at det også bør være en minstegrense for når den enkelte aksjonær skal deltakerlignes. Utvalget peker på at i Sverige og Danmark deltakerlignes alle som har minst 25% individuelt eierskap, mens i Finland er kravet til individuelt eierskap på 10%. I tillegg er det et krav i Finland at samlet finsk eierskap er minst 50%. I Frankrike anvendes reglene på alle som har minst 10% individuelt eierskap. Utvalget antyder at et utgangspunkt for vurderingen kan være et individuelt eierkrav på 10%, og det antydes at det samlede norske eierkravet kan være noe høyere.

Dagens krav til minste eierandel på 50% eller kontroll er begrunnet dels i hensynet til skattyters skatteevne, og dels i mulighetene for å fremskaffe regnskapsmateriale og underliggende dokumentasjon. Deltakerligning representerer en løpende beskatning av en forholdsmessig andel av det norsk kontrollerte selskapets overskudd uavhengig av om det faktisk utbetales utbytte. Uten en mulighet til å hente refusjon for skattebelastningen fra selskapet, kan aksjonæren få likviditetsproblemer. Aksjonæren kan også ha vanskeligheter med å innhente opplysninger fra selskapet som er relevante for en riktig ligningsfastsettelse dersom ikke norske aksjonærer i fellesskap har innflytelse nok til å kreve slike opplysninger fra selskapet. Særlig i tilfeller hvor det genereres fremførbare underskudd bør det også være anledning for ligningsmyndighetene til å kreve underlagsmateriale fra regnskapet fremlagt for kontroll. Et slikt krav kan ikke garanteres når norske aksjonærer ikke har nok innflytelse i selskapet.

Skattedirektoratet mener at disse forhold bør utredes nærmere.

Anvendelse også på norske selskaper

NOKUS-reglene er etter flertallets oppfatning også ment å få anvendelse på norske selskaper. Skattedirektoratet forstår dette slik at norske selskaper som har virksomhet i utlandet, og hvor virksomheten i utlandet etter skatteavtalen med vedkommende land er unntatt fra norsk beskatning etter unntaksmetoden, kan få en lav beskatning i forhold til selskaper hvor all inntekt er skattepliktig til Norge. Dette vil blant annet kunne gjelde norske aksjeselskaper med andeler i utenlandske deltakerlignede selskaper.

Skattedirektoratet antar at en slik utvidelse av reglene vil kunne komme i strid med skatteavtaler med unntaksmetode.



Det kan videre stilles spørsmålstegn ved om NOKUS-beskatning på norske eiere skal skje kun for inntekten fra det utenlandske selskapet, eller om hele det norske aksjeselskapets inntekt skal innbefattes. Dette vil også kunne medføre problemer i forhold til å fastsette hvilke norske selskaper som er lavt beskattet. Det må blant annet avklares hvilken inntekt (den samlede eller kun den utenlandske) og skattlegging av denne det skal tas utgangspunkt i, når man skal sammenligne skattenivået.

Oppsummering vedrørende endring i NOKUS-reglene

De foreslåtte endringene i NOKUS-reglene vil bli merkbare. De vil kunne få omfattende virkninger for skattyterne, samt skape merutfordringer for etaten. Forholdet til EØS-reglene ved en slik innstramming av reglene vil også måtte vurderes.

Merknader til mindretallets forslag

Mindretallet påpeker at alle øvrige europeiske tonnasjeskatteordninger (bortsett fra den finske) har endelig skattefrihet for driftsinntektene, men at selskapet forplikter seg til å være innenfor ordningen i en 10-årsperiode. Selskapene kan også drive annen virksomhet som skattlegges ordinært.

Både flertallet og mindretallet påpeker at det etter at fritaksmetoden ble innført fom inntektsåret 2004, vil være gunstig å opprette et skipseiende datterselskap underlagt en annen europeisk tonnasjeskatteordning, og deretter kunne ta hjem overskuddet som utbytte uten beskatning på selskapsaksjonærs hånd. Dette gjelder også i forhold til dagens norske rederiskatteordning, men vil i enda sterkere grad være et alternativ for norske skipsfartsselskaper, dersom den særskilte rederiskatteordningen avvikles.

Flertallets løsning på dette er en utvidelse av reglene for NOKUS-beskatning slik at den rammer også aktive selskaper i skatteavtaleland, som beskrevet ovenfor. Mindretallet mener at for å ivareta målsettingen i skipsfartsmeldingen bør rederinæringen få en konkurransedyktig skatteordning i Norge.

Mindretallet foreslår en modell for beskatning av rederivirksomhet i Norge tilsvarende de øvrige tonnasjeskatteordningene i Europa, bortsett fra Finland. Dette innebærer en bindingstid på 10 år, endelig skattefrihet for driftsinntekter og anledning til også å drive annen skattepliktig virksomhet innenfor samme selskap.

Etter Skattedirektoratets oppfatning vil en endelig skattefrihet medføre at det ikke lenger er nødvendig å beregne og ajourholde selskapets skattemessige verdi – konto for beskattet inntekt, og heller ikke beregne skattepliktig del av utbytte. Det vil heller ikke være nødvendig med den løpende kontrollen av om de strenge vilkårene for den nåværende norske ordningen er fulgt, og de til dels kompliserte beregningene av gevinst og tap ved uttreden av ordningen. Dersom en eventuell ny ordning, slik som de fleste europeiske, også vil omfatte



endelig skattefrihet for inntekt av management, vil også mye av problemet rundt internprising bli borte.

På den annen side vil det måtte skilles mellom skattepliktig og skattefri virksomhet i samme selskap. I andre europeiske tonnasjeskatteordninger er dette løst ved regler om separat regnskapsføring for de inntekter og utgifter som går inn under tonnasjeskatteordningen. Likevel vil denne grensegangen representere en ny administrativ utfordring.

Mindretallet mener også at den latente skatten som ligger i selskapene både innenfor og utenfor rederiskatteordningen, i dag kan videreføres og nedskrives lineært over en ti-årsperiode uten beskatning. En slik ordning forutsetter etter Skattedirektoratets oppfatning en særskilt konto som denne verdien føres på. Uten en beskatning av skipene ved overgangen, og uten at skipene etter overgangen skal avskrives skattemessig, vil det kunne være et incitament for å sette verdien av skipene så lavt som mulig ved beregningen. Det kan også tenkes at skipene ved gevinstberegningen kan settes til en sjablonverdi, f eks på samme måte som formuesverdsettelsen etter takseringsreglene.

Mindretallet har uttalt at "alle former" for utsatte skatteforpliktelser skal nedskrives. Det synes således som om alt det som ville blitt gevinstbeskattet ved ordinær uttreden etter rederibeskatningsreglene da også er omfattet for selskaper som er innenfor den gjeldende rederiordningen. Dette innebærer at det allerede ved overgang til ny tonnasjeskatteordning også her vil måtte beregnes en latent gevinst, som så føres på egen konto i disse selskapene. Dette må avklares, og vil bety administrativt merarbeid over et relativt kort tidsrom.

Med hilsen

Sven Rune Greni
Avdelingsdirektør
Retts- og revisjonsavdelingen

Tone Kaarbø