

Foreslåtte endringer og uavklarte forhold:

Den nye tonnasjeskatteordningen

I artikkelen redegjøres det for nylig foreslåtte endringer i den norske tonnasjeskatteordningen for å etterkomme krav fra EFTAs overvåkningsorgan (ESA). Videre behandles enkelte uavklarte forhold og problemstillinger ved den norske ordningen som skaper usikkerhet for selskapene.

Artikkelen er forfattet av:



Advokat
Frode Talmo
BAHR



Advokatfullmektig
Kristian Oppebøen
BAHR

Dette gjelder status vedrørende grunnlovsspørsmålet, aktuelle problemstillinger knyttet til NOKUS-reglene og muligheten for endringer av hvilke hjelpemidler som kan tonnasjesbeskattes.

Den nye tonnasjeskatteordningen ble innført med virkning fra og med inntektsåret 2007, og innebærer at skipsfartsinntekter fritas fra beskatning både ved opptjening og uttak. Hovedformålet med å legge om tonnasjesbeskatningen var å sikre at norske rederiselskaper får skattemessige rammebetingelser på linje med det vi finner i flere andre europeiske land. Det forutsettes at leseren er kjent med grunntrekkene ved tonnasjeskatteordningen.¹ (kanskje likevel en setning eller to – ikke mer – om hva grunntrekkene innebærer?)

Foreslåtte endringer i ordningen etter krav fra ESA

Tonnasjeskatteordningen utgjør statsstøtte som norske myndigheter plikter å notifisere til ESA i medhold av artikkel 2 i del II av protokoll 3 til Overvåkings- og domstolsavtalen (ODA). Notifisering av den nye ordningen skjedde ved Finansde-

partementets brev av 21. desember 2007. I forlengelsen av notifisering reiste ESA spørsmål ved og ba om utdypende informasjon om ordningen, og det var i denne forbindelse brevvekslinger mellom ESA og norske myndigheter. Av korrespondansen fremgår det at ESA har vært opptatt av at den norske ordningen ikke skal skille seg ut fra ordningene i andre EØS-land på en slik måte at den fremstår som gunstigere.

På bakgrunn av korrespondansen med ESA har Finansdepartementet kommet til at det kan reises tvil om den norske ordningen på alle punkter er forenlig med EØS-regelverket. I et høringsnotat av 4. desember 2008 foreslår derfor departementet enkelte endringer i ordningen. Høringsfristen var 15. januar 2009. ESA har i vedtak av 3. desember 2008 godkjent ordningen under forutsetning av at endringsforslagene gjennomføres.

Krav om bindingsperiode og lik beskatning innenfor konsern

I høringsnotatet foreslår departementet at det skal gjelde en bindingsperiode på ti år for selskap som velger tonnasjesbeskatning. Bindingskravet gjelder fra inntreden i ordningen.

Bindingskravet er imidlertid ikke til hinder for at selskapet kan tre ut av ordningen før utløpet av tiårsperioden. Uttreden kan skje frivillig eller tvunget som følge av vilkårsbrudd. Konsekvensen ved uttreden før utløpet av tiårsperioden vil være at selskapet er bundet til ordinær beskatning for den gjenværende delen av bindingsperioden (karensperioden). Trer for eksempel et selskap ut av ordningen etter fire år, kan

det ikke tre inn igjen før det har vært ordinært beskattet i seks år.

Merk at det ikke gjelder noen binding til ordinær beskatning for selskap som unnlater å tre inn i ordningen, selv om det oppfyller vilkårene for tonnasjesbeskatning. Karensperiode er således bare aktuelt for selskap som har vært tonnasjesbeskattet, men som går over til ordinær beskatning før utløpet av bindingsperioden.

Av høringsnotatet fremgår det at bindingskrav/karensperiode ikke begrenser selskaps adgang til å overdra eller erverve driftsmidler/virksomhet. Bindingskravet gjelder altså kun for selskapet og ikke virksomheten som sådan. Det synes derfor ikke å være noe i veien for at et selskap som er underlagt karensperiode, kan selge virksomheten til et tonnasjesbeskattet selskap i samme gruppe. I den første tiden etter uttreden kan slikt salg vanligvis foretas uten beskatning av betydning, fordi de skattemessige verdiene oppreguleres til markedsverdi ved uttreden, jf. skatteloven § 8-17 annet ledd.

Det foreslås at bindingskravet skal tre i kraft med virkning fra og med inntektsåret 2007. Kravet til bindingstid vil derfor gjelde for selskaper som trådte inn i den nye ordningen i inntektsåret 2007. Disse vil være bundet til ordningen til og med inntektsåret 2016.

Videre foreslås det i høringsnotatet at selskaper som oppfyller vilkårene for tonnasjesbeskatning og som er i samme konsern i henhold til (allmenn)aksjeloven § 1-3, må velge likt med hensyn til om de skal kreve tonnasjesbeskatning eller ikke. Hvorvidt to

¹ Artikkelen reflekterer rettslige og faktiske forhold pr. 5. januar 2009.

eller flere selskaper skal anses å være konsernforbundet, skal etter forslaget avgjøres ut fra eierforholdene mv. når selskapene leverer selvangivelse.

Kravet til valg av samme beskatningsform vil etter forslaget bare gjelde selskaper som oppfyller alle vilkårene for tonnasjebeskatning. Selskaper som har skipsfartsvirksomhet som isolert sett kvalifiserer for tonnasjebeskatning, men som ikke oppfyller øvrige vilkår for ordningen, vil ikke omfattes av konsernkravet. Konsernkravet vil heller ikke gjelde for selskap som har trådt ut av ordningen før utløpet av tiårsperioden, og som derfor er underlagt en karenperiode. Slik uttreden før utløpet av bindingsperioden vil altså ikke medføre at andre tonnasjebeskattede selskaper i samme konsern plikter å tre ut.

Konsernkravet vil etter forslaget tre i kraft med virkning fra og med inntektsåret 2009.

Som det fremgår av ovenstående, vil de foreslåtte kravene om bindingstid og lik beskatning innenfor konsern ikke få så

inngripende virkninger som selve benevnelsen av kravene i utgangspunktet synes å tilsi. De foreslåtte kravene er fleksibelt utformet og gir i praksis anledning for at konsern om ønskelig kan drive kvalifiserende skipsfartsvirksomhet både gjennom tonnasjebeskattede og ordinært beskattede selskaper. Forslagene vil imidlertid bidra til å komplisere regelverket ytterligere – løpende oppfølging og påkrevde tilpasninger for å kvalifisere for tonnasjebeskatning kan over tid bli ressurskrevende for selskapene.

Dør-til-dør-transport

Etter den gjeldende ordningen kan et tonnasjebeskattet selskap yte en samlet transporttjeneste som foruten sjøtransport også omfatter land- og/eller lufttransport, forutsatt det er inngått avtale med tredjepart om levering av land- og/eller lufttransporten. I høringsnotatet foreslås reglene justert slik at det tonnasjebeskattede selskapet ikke skal kunne ha noen fortjeneste på land- og/eller lufttransporten. Det vil si at selskapet kun kan viderefakturere kostnaden for land- og/eller lufttransporten til kunden.

Innstrammingen foreslås å tre i kraft med virkning fra og med inntektsåret 2007.

Forslaget vil dermed virke bakover i tid, men i høringsnotatet er det ikke sagt noe om hvilke konsekvenser endringen får for transporttjenester allerede utført og hvor rederiselskapet har beregnet seg et fortjenestepåslag på land- og/eller lufttransport. Etter vår oppfatning vil det være meget urimelig om et slikt fortjenestepåslag skal medføre pliktig uttreden av ordningen, med påfølgende karenperiode for selskapet, se ovenfor. En mer akseptabel løsning vil kunne være at fortjenestepåslaget på land- eller lufttransporten underlegges ordinær beskatning, men at fortjenestepåslaget for øvrig ikke får noen konsekvenser for selskapet.

Tonnasjebeskatning av norsk filial

Departementet foreslår å utvide anvendelsesområdet for tonnasjeskatteordningen. Pr. i dag er ordningen bare åpen for norske (allmenn)aksjeselskaper. I høringsnotatet foreslås at ordningen også skal omfatte selskap som er skattemessig hjemmehørende i andre EØS-land og som driver



TONNASJESKATTEORDNING: Den nye tonnasjeskatteordningen innebærer at skipsfartsinntekter fritas fra beskatning både ved opptjening og uttak.

kvalifiserende skipsfartsvirksomhet i norsk filial.

Ordningen foreslås imidlertid ikke åpnet for selskaper som er registrert i andre EØS-land, men som skattemessig anses hjemmehørende i Norge. Departementet gir ingen begrunnelse for denne avgrensningen, og etter vår oppfatning er det tvilsomt om den er forenlig med EØS-avtalen.

Grunnlovsspørsmålet – høyesterettsdom kan foreligge allerede inneværende år

Ved omleggingen av tonnasjeskatteordningen i 2007 ble det gitt overgangsregler som påla selskapene som gikk inn i den nye ordningen, skatteplikt for skipsfartsinntekter opptjent innenfor den gamle ordningen. Minst to tredjedeler av den beregnede gevinsten må føres på oppgjørskonto, som skal tas til beskatning med like store beløp hvert år i 10 år. Inntil en tredjedel av den beregnede skatteforpliktelsen kan avsettes på miljøfond, og ettergis i den grad det foretas kvalifiserende miljøtiltak innen 15 år. Gjenværende gevinst kommer uansett til beskatning ved uttak, dvs. utdeling eller uttreden.

Spørsmålet er om overgangsreglene medfører beskatning i strid med forbudet i Grunnloven § 97 mot å gi lover tilbakevirkende kraft. Når det gjelder den materielle vurderingen av grunnlovsmessigheten, vises det til blant annet Finansdepartementets og Justisdepartementets vurderinger inntatt i Ot.prp. nr. 1 (2007-2008), samt til utredningene som er lagt ut på Rederiforbundets hjemmeside. Vi går ikke nær-

mere inn på de materielle forhold her, ut over å påpeke at nedgangskonjunkturen den siste tiden bidrar til at overgangsbeskatningen kan ramme selskapene hardere enn først antatt, og at den synliggjør urimeligheten ved å beskatte urealiserte verdier når markedet senere går ned.

Det er domstolen og i siste omgang Høyesterett som må ta stilling til om beskatning etter overgangsreglene strider mot Grunnloven § 97.

I 2008 ble det ved to anledninger tatt ut stevning før ligning forelå med påstand om at overgangsreglene er ugyldige som stridende mot Grunnloven § 97. I begge sakene ble imidlertid søksmålene avvist. Avvisningene ble begrunnet med at prøving ikke kan foretas for beskatningsspørsmålet er avgjort ved ligning. Domstolen påpekte at det ikke gjør seg gjeldende hensyn som tilsier at det skal være adgang til abstrakt å prøve gyldigheten av overgangsreglene i medhold av tvisteloven § 1-3. Det ble blant annet vist til at grunnlovsspørsmålet raskt vil komme på spissen og kunne prøves ved å angripe et ligningsvedtak. Begge avvisningskjennelsene er rettskraftige.

Etter at ligningen ble lagt ut i oktober 2008, har det i de to samme sakene blitt tatt ut stevning med påstand om at ligningen for 2007 er ugyldig hva gjelder overgangsbeskatningen. Det er foreløpig ikke berammet tidspunkt for hovedforhandling i noen av sakene.

Hovedregelen er at en sak må prøves av både tingretten og lagmannsretten før den

kan bringes inn for Høyesterett. Tvisteloven § 30-2 åpner imidlertid for at Høyesteretts ankeutvalg kan gi tillatelse til anke direkte fra tingretten til Høyesterett når «saken reiser særlig viktige prinsipielle spørsmål som det er av betydning raskt å få Høyesteretts standpunkt til, og hensynet til forsvarlig behandling av saken ikke taler mot direkte anke.» Direkte anke kan være en mulighet når det gjelder prøving av grunnlovsmessigheten av overgangsreglene. Det er en prinsipiell problemstilling som vil være relativt godt belyst gjennom forarbeider, uavhengige utredninger og eventuelt flere tingrettsavgjørelser, og som både selskapene og ligningsmyndighetene kan ha interesse av å få raskt avklart. Dersom direkte anke tillates, kan en høyesterettsavgjørelse foreligge allerede høsten 2009.

Selskaper som har valgt å angripe overgangsbeskatningen ved å klage over ligningen istedenfor å ta ut stevning, skal ha mottatt brev fra Sentralskattekontoret for storbedrifter om at sakene stilles i bero i påvente av rettskraftig (Høyesteretts)avgjørelse. Dersom Høyesterett kommer til at overgangsbeskatningen er grunnlovstridig, vil det bli foretatt endring av ligning i klagesakene i tråd med utfallet i Høyesterett.

Et særskilt spørsmål er hvor langt en eventuell fellende høyesterettsdom vil gå i å tilsidesette overgangsreglene som grunnlovstridige. Siden uttaksskatteplikten etter overgangsreglene kan anses som videreføring av et beskatningsprinsipp som var innført allerede ved den gamle ordningen, kan det være at overgangsreglene bare blir tilsidesatt i den grad de medfører at gamle inntekter beskattes uten at det skjer ved uttak. I så fall kan det ikke utelukkes at utdelinger som i utgangspunktet fremstår som skattefrie, likevel kan vise seg å bli skatteutløsende. Dette kan eksempelvis tenkes dersom beskattet inntekt som er inntektsført fra oppgjørskontoen i 2007, anvendes som grunnlag for skattefri utbytteutdeling i 2008. Skulle beskatningen i 2007 senere bli underkjent som grunnlovstridig, kan konsekvensen bli at den aktuelle inntekten isteden tas opp til beskatning ved uttaket i 2008.

NOKUS – lavskattelandsvurderingen mv.

Tonnasjebeskatte selskaper kan som utgangspunkt ikke eie aksjer i utenlandske selskaper. Et unntak gjelder dersom vilkårene for NOKUS-ligning er oppfylt og det utenlandske selskapet oppfyller vilkårene i skatteloven §§ 8-11 til 8-13. NOKUS-

ligning forutsetter at det utenlandske selskapet er hjemmehørende i et lavskatteland, jf. skatteloven § 10-63.

Som lavskatteland regnes land hvor den effektive beskatningen av den aktuelle typen virksomhet utgjør mindre enn 2/3 av den skatt selskapet ville ha blitt ilignet dersom det hadde vært hjemmehørende i Norge. For utenlandsk selskap eid innenfor den norske ordningen, må etter vår vurdering det utenlandske skattenivået sammenlignes med beskatningen dersom selskapet hadde vært et norsk tonnasjebeskatet selskap.

Innføringen av den nye ordningen med skattefritak både ved opptjening og uttak kan få betydning for tonnasjebeskatte NOKUS-strukturer, fordi lavskattelandsvurderingen blir en annen enn etter den gamle ordningen da skattefritaket ikke gjaldt ved uttak. Med den nye ordningen må det antas at skattenivået i utlandet kan være tilsvarende lavere i relasjon til skipsfartsvirksomhet, uten at utlandet anses som et lavskatteland. Konsekvensen kan bli at utland som tidligere ble ansett som lavskatteland, nå må anses som høyskatteland.

Ved vurderingen av om det foreligger et lavskatteland er det et sentralt spørsmål hvilke norske skatter som skal tas i betraktning ved sammenligningen av skattenivå. Finansdepartementet har kommet med enkelte avklarende uttalelser. I departementets brev av 15. november 2007 til Stortingets finanskomité ble det lagt til grunn at tonnasjeskatten ikke skal medregnes. Videre har departementet i en uttalelse av 16. april 2008 lagt til grunn at heller ikke skatteoppgjøret ved overgangen fra gammel til ny ordning samt skatteoppgjøret ved inntreden i ny ordning skal hensyntas. Etter dette synes det klart at det bare er skatt på netto finansinntekter, herunder skatt ved høy egenkapital, som skal tas i betraktning, jf. skatteloven § 8-15 annet og syvende ledd. Avgjørende ved lavskattelandsvurderingen blir altså om den effektive beskatningen i utlandet er mindre enn 2/3 av skattebelastningen som ville vært dersom bare netto finansinntekter hadde blitt tatt opp til beskatning med 28 % i medhold av de norske tonnasjeskattereglene.

Den endrede lavskattelandsvurderingen kan skape en uklar situasjon for enkelte NOKUS-strukturer innenfor ordningen, og da først og fremst for strukturer i utland som ikke står på Skattedirektoratets «svarteliste», jf. Skattedirektoratets skattefor-

skrift § 10-63-2. I tilfelle bør det vurderes tiltak (omorganiseringer) for å eliminere denne usikkerheten.

Utland som står på svartelisten skal automatisk anses som lavskatteland, uten at det foretas noen nærmere sammenligning av skattenivå. Det kan imidlertid ikke utelukkes at det kan komme endringer i svartelisten som følge av at Norge har fått en gunstigere ordning. Aktuelle endringer kan være å fjerne land fra svartelisten, eller å beholde landet på listen, men gjøre unntak for rederiselskaper som er hjemmehørende i det aktuelle landet. Svartelisten revideres årlig, og av forarbeidene fremgår det at Skattedirektoratet har frist til 1. oktober for å kunne innta nye land på listen med virkning for det påfølgende inntektsår. Etter forarbeidene kan derimot Skattedirektoratet ta land ut av svartelisten uavhengig av fristen. Selskap innenfor ordningen som har NOKUS-etableringer i land på svartelisten, bør derfor følge nøye med på om listen endres, slik at tilpasninger eventuelt kan foretas tidsnok til å hindre pliktig uttreden etter reglene i skatteloven § 8-17.

Tonnasjebeskatte selskaper bør også være påpasselige når det gjelder underliggende NOKUS-selskap innenfor EØS, eksempelvis på Kypros og Malta. I slike tilfeller er NOKUS-beskatning som utgangspunkt betinget av at det underliggende selskapet ikke er reelt etablert og ikke driver reell økonomisk virksomhet i den aktuelle EØS-staten, jf. skatteloven § 10-64 bokstav b som ble innført med virkning fra og med inntektsåret 2007. Kravet til reell etablering og virksomhet innebærer en vesentlig innsnevring av NOKUS-reglenes rekkevidde, og medfører nok at det er lite aktuelt å etablere nye tonnasjebeskatte NOKUS-strukturer innenfor EØS.

Det gjenstår å se hvor strengt Sentralskattekontoret for storbedrifter vil følge opp at utenlandske strukturer som eies av norske tonnasjebeskatte selskaper oppfyller de «skjerpede» vilkårene for NOKUS-beskatning. Etter vår vurdering tilsier formålsbetraktninger at det bør utvises fleksibilitet i denne sammenhengen. I motsatt fall kan resultatet bli at det norske tonnasjebeskatte selskapet må tre ut av ordningen, til tross for at det utelukkende driver virksomhet som det etter sin art har vært ønskelig å tilgodese med tonnasjebeskatning. En streng praktisering vil heller ikke fremme formålet med NOKUS-reglene, som er å forhindre skattemotivert kapitalflukt og oppsamling av overskudd i uten-

landske selskaper for å unngå norsk beskatning.²

Mulige endringer av hvilke hjelpefartøy som vil kvalifisere

Da ESA reviderte statsstøtteretningslinjene for sjøtransportvirksomhet i 2004, ble det presisert at bare «transport av gods eller passasjerer» utgjør støtteberettiget virksomhet. I tillegg ble taubåter og mudringsfartøy omfattet på nærmere vilkår. Som kjent medførte revisjonen at den norske ordningen ble strammet inn slik at flyttbare innretninger for bruk i petroleumsvirksomhet måtte tre ut med virkning fra og med inntektsåret 2006. Innstrammingen hadde ingen konsekvenser for servicefartøyene på norsk sokkel, som fikk fortsette innenfor ordningen.

I ettertid har Kommisjonen vist interesse for spørsmålet om hvilke hjelpefartøy som kvalifiserer for tonnasjebeskatning under gjeldende retningslinjer. Kommisjonen har blant annet hatt en dialog med britiske skattemyndigheter om dette. Den britiske ordningen omfatter – som den norske – en rekke typer av hjelpefartøyer på sokkelen. Dialogen resulterte i at britiske myndigheter fremsatte et forslag i januar 2008 om å stramme inn den britiske ordningen. Forslaget gikk i korthet ut på at alle hjelpefartøyer ble pålagt å tre ut av ordningen. Bakgrunnen var at disse fartøyene ikke kunne anses å drive transport av gods eller passasjerer, slik retningslinjene krever. Bare uker etterpå, i februar 2008, sendte imidlertid Kommisjonen ut et brev til medlemslandene der det ble åpnet for innspill på hvorvidt enkelte hjelpefartøystyper er i en tilsvarende konkurransesituasjon fra tredjeland som taubåter og mudringsfartøy. På bakgrunn av Kommisjonens brev, trakk britiske myndigheter forslaget om innstramming av den britiske ordningen.

Kommisjonen har så langt ikke publisert mottatte høringsinnspill fra medlemslandene, og har heller ikke uttalt noe om hvordan saken eventuelt vil bli fulgt opp videre. En mulighet er at Kommisjonen lar saken ligge frem til retningslinjene skal revideres på nytt i 2011. Vurderingen av hvilke hjelpefartøy som bør omfattes, kan da gjøres uten hensyn til formuleringene i de gjeldende retningslinjene, og basert på et bredt grunnlag der hensynet til konkurransedyktigheten til europeisk skipsfart vil være et sentralt moment.

² Se også Eivind Ortesen og Torill Aamelfot, «Rederiskatteordningen og krav til kvalifiserende eiendeler», Revisjon og Regnskap nr. 5/2008.