

Rederibeskatning:

Nye overgangsordninger

Stortinget vedtok i sommer nye overgangsregler for rederibeskattede selskaper som var omfattet av den gamle rederiskatteordningen. Rederiene kan velge å videreføre skatteforpliktelsene fra den gamle ordningen, slik at fremtidige utdelinger og uttreden medfører 28 % beskatning, eller kvitte seg med forpliktelsene ved å betale ca. 6,7 % skatt ved ligningen for 2010–12.

Artikkelen er forfattet av:



Advokat
Pål Tangen Heggernes
Fast advokat/Manager PwC Tax
and Legal Services



Advokat
Elin Sund
Fast advokat/ Manager PwC Tax
and Legal Services



Advokat
Svein T. Sønning
Advokat/ Partner PwC Tax and
Legal Services

De nye reglene ble introdusert som en konsekvens av Høyesteretts plenumsdom av 12. februar 2010, og forutsettes å være i overensstemmelse med Grunnloven. Mange selskaper har lidt tap som følge av de opprinnelige overgangsreglene, som ble ansett grunnlovstridige. Disse selskapene bør vurdere å kreve endring av ligningen for tidligere inntektsår, og eventuelt kreve erstatning fra staten.

1 Bakgrunn

I perioden 1996 til og med 2006 hadde Norge en rederiskatteordning der beskatningen av skipsfartsinntekter ble utsatt til de ubeskattede midlene enten ble delt ut, eller til selskapet trådte ut av ordningen.

Med virkning fra og med inntektsåret 2007 ble det innført nye rederiskatteregler. Etter de nye reglene ble alle skipsfartsinntekter opptjent fra og med 1. januar 2007 endelig fritatt fra beskatning.

Riset bak speilet etter de opprinnelige overgangsreglene var at tidligere ubeskattede skipsfartsinntekter og ubeskattede merverdier fra perioden fra 1996 til og med 2006 skulle komme til beskatning uavhengig av utdeling eller uttreden.

Den opprinnelige overgangsreglen gikk ut på at 2/3 av tidligere ubeskattede skipsfartsinntekter og ubeskattede merverdier basert på regnskapsmessige verdier pr. 31. desember 2006 skulle tas til inntekt over en ti års periode, mens 1/3 av den ubeskattede skipsfartsinntekten skulle være fritatt fra beskatning forutsatt at et beløp lik skattebeløpet knyttet til disse inntektene ble brukt på kvalifiserende miljøtiltak.

I den mye omtalte plenumsdommen fra 12. februar 2010 kom Høyesterett, under dissens 6–5, til at overgangsreglen for oppgjør av de latente skatteforpliktelsene var i strid med det grunnlovsværnede forbudet mot å gi lover tilbakevirkende kraft. Høyesterett tok

derimot ikke stilling til hvordan overgangsordningen skulle ha vært formulert for å gå klar av forbudet mot tilbakevirkende kraft.

Finansdepartementet kom den 26. mars med en pressemelding der det fremkom at det ville bli lagt frem et forslag om innføring av en frivillig oppgjørsordning for ubeskattede inntekter fra perioden 1996 til 2006. Det endelige forslaget til nye overgangsregler kom i Prop. 126 LS (2009–2010) den 11. mai 2010. Det ble i stortingsproposisjonen foreslått at selskapene med ubeskattede inntekter fra perioden 1996 til og med 2006 skulle få mulighet til å velge enten en såkalt «basisordning», der de gamle latente skatteforpliktelsene først kommer til beskatning ved eventuelle utdelinger eller uttreden, eller en såkalt «frivillig oppgjørsordning» der den ubeskattede inntekten blir skattlagt med en nominell sats på ca. 6,7 %. De endelige reglene ble vedtatt 25. juni 2010 i form av endringer i overgangsregel X til skatteloven §§ 8–14, 8–15 og 8–17.

Valget av enten basisordningen eller den frivillige ordningen skal foretas ved innlevering av selvangivelsen for 2010, altså i løpet av våren 2011.

Skipsfartsinntekter opptjent fra og med inntektsåret 2007 vil være skattefrie både for selskaper som velger basisordningen og selskaper som velger den frivillige ordningen.

Vi vil i det følgende redegjøre for de to alternative overgangsreglene og peke på enkelte utfordringer som knytter seg til begge ordningene.

2 Basisordningen

2.1 Generelt

Basisordningen innebærer en videreføring av de gamle rederiskattereglene for ubeskattede skipsfartsinntekter og merverdier fra perioden 1996 til og med 2006. Etter basisordningen vil utdelinger av ubeskattet inntekt og en uttreden av ordningen utløse en beskatning med 28 %. Dette er identisk med reglene som gjaldt før 1. januar 2007. I forslag til statsbudsjett fremlagt 5. oktober 2010, foreslås det en presisering av overgangsregel X nr. 6, slik at det fremgår at beskatning også skal gjennomføres ved en likvidasjon av selskapet.

En forskjell sammenlignet med ordningen som gjaldt før 1. januar 2007, er at også utbytteutdelinger og konsernbidrag til andre rederibeskattede selskaper vil utløse skatteplikt på utdelende selskaps hånd. Begrunnelsen for denne regelen er å hindre omgåelse ved at selskaper som velger basisordningen, deler ut ubeskattede midler til selskaper som ikke har valgt basisordningen.

Ved ligningen for 2010 skal det etableres en ny oppgjørskonto, jf. overgangsregel X nr. 1 og nr. 2. Saldoen på oppgjørskontoen vil i utgangspunktet tilsvare beregnet gevinst ved overgang til ny rederiskatteordning pr. 1. januar 2007. Det skal imidlertid foretas justeringer som følge av foretatte miljøinvesteringer, korreksjonsinntekt for årene 2007–09, samt gjenværende regnskapsmessig overskudd før skatt for inntektsårene 2007, 2008 (og ev. 2009).

2.2 Miljøinvesteringer

Muligheten for å bli fritatt for skatteplikt på en tredjedel av overgangsgevinsten ved å investere i miljøtiltak falt bort ved vedtaket av de nye overgangsreglene.

Selskaper som har foretatt, eller har inngått avtale om slike investeringer før 26. mars 2010 (tidspunktet for Finansdepartementets pressemelding) nyter likevel godt av disse investeringene. Forutsetningen er at det er oppstått en ubetinget forpliktelse til å dekke eller innfri kostnaden (forutsetningsvis ved levering) eller at det før 26. mars 2010 er inngått en bindende avtale som medfører en slik ubetinget forpliktelse til å dekke eller innfri kostnaden ved medkontrahentens senere levering.

2.3 Regnskapsmessig overskudd for 2007, 2008 og 2009 – rekkefølgerregel

Da de opprinnelige overgangsreglene ble innført, ble det vedtatt en rekkefølgerregel som skulle sikre at overskudd opptjent under den nye rederiskatteordningen kunne deles ut uten beskatning, uavhengig av om selskapene også hadde gjenværende ubeskattede inntekter fra den gamle ordningen, jf. den opprinnelige overgangsregel X nr. 7. Rekkefølgerregelen innebar at regnskapsmessig overskudd før skatt kunne deles ut uavhengig av de ordinære korreksjonsskattereglene.

Denne rekkefølgerregelen er beholdt for gjestående regnskapsmessig overskudd før skatt for inntektsårene 2007 og 2008, jf. overgangsregel X nr. 7 etter endring 25. juni 2010. Dette innebærer at et beløp tilsvarende summen av regnskapsmessig overskudd før skatt i 2007 og 2008 fremdeles kan deles ut som utbytte eller konsernbidrag uten at dette utløser beskatning.

En tilsvarende regel er innført for regnskapsmessig overskudd for inntektsåret 2009, forutsatt at dette er avsatt som utbytte i årsregnskapet for 2009, og utbytteutdelingen var vedtatt av generalforsamlingen senest 25. mars 2010 (dagen før

Finansdepartementets pressemelding), jf. overgangsregel X nr. 5, andre punktum. Det bør etter vår vurdering ikke være avgjørende hvorvidt utbyttet er avsatt i årsregnskapet. I motsetning til regnskapsmessig overskudd for 2007 og 2008, vil de ordinære korreksjonsskattereglene og senere de nye rekkefølgerreglene som er innført med virkning fra inntektsåret 2010, se pkt. 2.4 nedenfor, gjelde ved utdelinger av regnskapsmessig overskudd for 2009 som ble/blir besluttet etter 25. mars 2010.

De særlige reglene for utbytteutdelinger basert på 2009-regnskapet innebærer en forskjellsbehandling av selskaper som avla regnskapet for 2009 tidlig i 2010 og selskaper som avla regnskap etter 25. mars 2010. Vi har vanskelig for å forstå at det skulle være noen rasjonelle grunner for denne forskjellsbehandlingen, ettersom selskapene ved utgangen av 2009 hadde all grunn til å stole på at regnskapsmessig overskudd før skatt for inntektsåret 2009 også i fremtiden ville kunne utdeles uten skatteplikt. Reglene er imidlertid klare på dette punktet.

Det reiser seg spesielle utfordringer for rederibeskattede selskaper i kjede. Dersom regnskapsmessig overskudd i datterselskapet i 2007 og 2008 (og ev. 2009) først er inntektsført i morselskapet i 2009 eller senere som følge av et mottatt utbytte eller konsernbidrag, vil videreutdeling fra morselskapet ikke være omfattet av de særlige rekkefølgerreglene. Videreutdelingen av 2007, 2008 og ev. 2009-overskudd, kan dermed komme til beskatning – enten etter de ordinære korreksjonsskattereglene (utdelinger foretatt i 2009), eller etter de nye rekkefølgerreglene som er innført med virkning fra og med inntektsåret 2010, se nedenfor. Dette utslaget av de nye overgangsreglene er tatt opp underhånden med Finansdepartementet uten at Finansdepartementet har funnet grunn til å justere reglene.

Særreglene for regnskapsmessig overskudd før skatt for inntektsårene 2007, 2008 (og 2009) gjelder tilsvarende for selskaper som velger den frivillige oppgjørskontoen, se punkt 3.4 nedenfor.

2.4 Ny rekkefølgerregel fra og med inntektsåret 2010

Fra og med inntektsåret 2010 gjelder det en FIFU-regel (først inn, først ut) for utbytteutdelinger og konsernbidrag fra rederibeskattede selskaper som velger basisordningen, jf. overgangsregel X nr. 5.

Reglene innebærer at ubeskattet inntekt fra årene før 2007 vil bli ansett utdelt før overskudd fra 2009 og senere inntektsår (unnatt regnskapsmessig overskudd fra 2009 som er avsatt i regnskapet for 2009 og besluttet utdelt før 26. mars 2010). Regnskapsmessig overskudd før skatt fra inntektsårene 2007 og 2008 kan imidlertid fremdeles deles ut uten at det utløses beskatning i den grad dette fremdeles er i behold.

De nye reglene innebærer en innlåsnings-effekt for overskudd som er opptjent fra og med inntektsåret 2009 (forutsatt at utdeling ikke er besluttet eller avsatt før 26. mars 2010).

Skattemessig innbetalt kapital omfattes ikke av rekkefølgerreglene og kan dermed tilbakebetales uten at det utløser skatteplikt – selv om selskapet har gjestående saldo på oppgjørskontoen.

2.5 Den nye rekkefølgerregelen og forholdet til korreksjonsskattereglene

Rekkefølgerregelen går i praksis foran ordinære korreksjonsskatteregler ved at saldo på oppgjørskontoen ikke skal anses som en midlertidig forskjell, jf. overgangsregel X nr. 5 tredje punktum. Dette innebærer i praksis at de ordinære korreksjonsskattereglene er «suspendert» inntil hele saldoen på oppgjørskontoen er inntektsført.

Korreksjonsskatt som er betalt i årene 2007–09 hensyntas ved at saldoen på oppgjørskontoen nedjusteres med et beløp tilsvarende korreksjonsinntekt som er inntektsført i inntektsårene 2007 til og med 2009 – i den grad denne ikke allerede er reversert, jf. overgangsregel X nr. 2 bokstav b. Ettersom korreksjonsinntekten har redusert saldoen på oppgjørskontoen, kan korreksjonsinntekt fra 2007 til 2009 ikke kreves fradratt (reverseres) mot senere inntekt, jf. overgangsregel X nr. 5 siste punktum.

2.6 Krav til realkapital

For selskaper som velger basisordningen, er det med virkning fra inntektsåret 2010 innført krav til minste realkapitalandel, jf. overgangsregel X nr. 12.

Som realkapital anses forutsetningsvis alle ikke-finansielle eiendeler, typisk skip og andre fysiske driftsmidler.

Realkapitalen ved utgangen av hvert inntektsår skal minst tilsvare gjennomsnittlig realkapitalandel for inntektsårene 2007 til 2009.

Dersom brudd på vilkåret om minste realkapitalandel ikke er rettet innen 31. desember påfølgende inntektsår, må selskapet inntektsføre en del av saldoen på oppgjørskontoen hvert inntektsår inntil realkapitalandelen er reetablert. Inntektsføringen skal tilsvare reduksjonen av realkapitalandelen, sett i forhold til gjennomsnittlig realkapitalandel ved utgangen av inntektsårene 2007, 2008 og 2009.

Bakgrunnen for kravet om minste realkapitalandel er et ønske om å hindre omgåelse av reglene ved at skipsfartsvirksomhet flyttes til for eksempel rederiselskaper uten latente skatteforpliktelser, jf. Prop. 126 LS (2009–2010), punkt 4.3.2.2.

Ved beregningen av realkapitalandelen skal det foretas en rekke justeringer:

- Bokført verdi av aksjer og andeler i deltakerlignede selskaper, NOKUS og andre rederibeskattede selskaper skal fordeles mellom realkapital og finanskapital tilsvarende forholdet mellom realkapital og finanskapital i det underliggende selskapet ved slutten av et inntektsår.
- Bokført verdi av aksjer i selskap som forestår poolsamarbeid (uten skip) regnes med i finanskapitalen.
- Den totale kontraktssummen for ikke-leverte skip (både nybygg og annenhåndskjøp) skal anses som en del av realkapitalen ved beregning av realkapitalandelen fra og med 2010 (men ikke ved fastsettelse av gjennomsnittet for 2007, 2008 og 2009). Det fremgår av Prop. 126 LS (2009–2010) at resterende kontraktssummen for skip som ikke er levert ved utgangen av året, skal legges til realkapitaldelen og tilsvarende trekkes fra finanskapital, dvs. «omklassifiseres» fra finanskapital til realkapital. Finanskapitalen kan likevel ikke settes lavere enn 0 dersom den er negativ. Regelen ser ut til å forutsette at verftsterminer som allerede er betalt, inngår i realkapitalen ved at verdien av disse er aktivert i regnskapet som et driftsmiddel. Vi antar imidlertid at forskuddsbetalinger ikke nødvendigvis vil være reflektert som realkapital i balansen, avhengig av kontraktens innhold. Det må derfor være rom for å justere realkapitalandelen også med allerede foretatte betalinger til verftet, selv om dette ikke fremgår uttrykkelig av reglene.
- Bokført verdi av skip som leies ut uten mannskap (i lovteksten benevnt «totalbefraktningvilkår») til et konsernforbundet selskap, skal medtas som del av

selskapets finanskapital dersom skatten på inntekten fra driften av skipet på leietakers hånd er mindre enn en tredjedel av den skatten selskapet ville ha blitt ilignet dersom det var et norsk ordinært beskattet selskap. Av Prop. 126 LS (2009–2010) fremgikk det at regelen skulle gjelde avtaler om utleie av skip inngått 11. mai 2010 eller senere, men skjæringspunktet ble ikke tatt inn i lovteksten. Det er foreslått i fremlagt statsbudsjett 5. oktober 2010 at overgangsregelen presiseres på dette punkt.

- Selskaper som utarbeider selskapsregnskapet etter IFRS, skal korrigere for elementer i fond for urealiserte gevinster etter aksjeloven § 3–3a eller allmennaksjeloven § 3–3a.

Det er ikke et krav om at størrelsen på totalkapitalen og realkapitalen opprettholdes. Det avgjørende er at andelen av realkapital i forhold til totalkapital opprettholdes.

2.7 Ingen samordning med finansunderskudd

Inntektsføring av saldoen på oppgjørskontoen kan ikke samordnes med finansunderskudd, jf. overgangsregel X nr. 9. Dette fremgår allerede uttrykkelig av nåværende overgangsregel X nr. 9 når det gjelder inntektsføring som følge av utbytteutdelinger. Det foreslås i statsbudsjettet fremlagt 5. oktober 2010 en endring av overgangsregelen slik at det fremgår uttrykkelig at heller ikke inntektsføring som følge av brudd på kravet til minste realkapitalandel kan samordnes med finansunderskudd i selskapet, jf. Prop. 1 LS (2010–2011) punkt 24.1.

2.8 Forbud mot lån og sikkerhetsstillelse til beslektede parter

Selskaper som velger basisordningen kan ikke yte lån eller stille sikkerhet til fordel for beslektede parter, jf. overgangsregel X nr. 10. Dette gjelder uavhengig av om det beslektede selskapet er ordinært- eller rederibeskattet.

Forbudet gjelder fra og med 26. mars 2010 i forhold til:

- sikkerhetsstillelse til fordel for beslektede rederibeskattede selskaper, og
- sikkerhetsstillelse overfor finansielle institusjoner (til fordel for både rederibeskattede og ordinært beskattede selskaper).

Det har aldri vært tillatt for rederibeskattede selskaper å stille sikkerhet til fordel for ordinært beskattede selskaper overfor andre enn

finansinstitusjoner. Forbudet mot slike sikkerhetsstillelser gjelder dermed også sikkerhetsstillelse foretatt før 26. mars 2010.

Låneforbudet gjelder fra 11. mai 2010 for lån til andre rederibeskattede selskaper, ettersom forslaget om å innføre et slikt låneforbud først ble fremmet i lovproposisjonen. Det har aldri vært tillatt å yte lån til beslektede selskaper som ikke er rederibeskattede, og forbudet mot slike lån gjelder derfor også lån som er ytt forut for 11. mai 2010.

Eventuelle brudd på forbudet mot lån og sikkerhetsstillelse må rettes innen to måneder etter at bruddet oppsto for å unngå at selskapet blir ekskludert fra ordningen fra 1. januar det året bruddet oppsto, jf. overgangsregel X nr. 10 som henviser til skatte-loven § 8–17 andre og tredje ledd.

3 Frivillig ordning

3.1 Kort om ordningen

Den frivillige oppgjørsordningen innebærer at skatteforpliktelsen knyttet til ubeskattet overskudd fra inntektsårene før 2007 kan bli endelig innfridd ved å betale 10 % skatt på det opprinnelige beløpet på oppgjørskontoen (dvs. de to tredjedelene av overgangsgevinsten som ikke kunne reduseres som følge av miljøinvesteringer). Dette innebærer at skatten vil tilsvare ca. 6,7 % av den totale gevinsten som ble beregnet pr. 1. januar 2007.

Teknisk skjer beregningen av inntekten som skal tas til beskatning ved å dele den opprinnelige saldoen på oppgjørskontoen (2/3 av overgangsgevinsten) på 2,8 (2,8 er det tallet man må dele overgangsgevinsten på for å komme frem til den inntekten som multiplisert med 28 % skatt gir et beløp tilsvarende 10 % skatt på 2). Dette tilsvarer 23,8 % av den totale overgangsgevinsten (3/3).

Den beregnede inntekten skal inntektsføres med like deler i inntektsårene 2010, 2011 og 2012.

3.2 Foretatte miljøinvesteringer

Selskaper som velger den frivillige oppgjørsordningen, vil ikke ha noen skattemessige fordeler av allerede foretatte miljøinvesteringer.

Dette er et negativt signal fra den sittende regjeringen – som tidligere har uttrykt at den ønsker å satse på miljø. Selskapene som har foretatt miljøinvesteringer, har ofte lagt ned et betydelig merarbeid og -kostnader knyttet til valg av en miljøvennlig løsning.

Dette inkluderer både merkostnader til selve miljøinvesteringen, og direkte ekstrakostnader pådratt i forbindelse med utredning av mulige løsninger, verifikasjon og dokumentasjon. At disse nå ikke får noen fordeler av å ha valgt en miljøvennlig løsning med det merarbeid og merkostnader dette har medført, fremstår svært urimelig. Det gjelder ikke minst fordi kostnader knyttet til bl.a. verifikasjon og dokumentasjon nå viser seg å være bortkastet.

Etter FSFIN § 8–20–7 var det en forutsetning for å få fradrag i «miljøfondet» for investeringer foretatt i underliggende selskap, poolsamarbeid og konsernselskaper i samme skattekonsern at det aktuelle selskapet hvor investeringen ble foretatt ikke krevde fradrag for kostnaden (forutsatt at dette var skattepliktig til Norge). Finansdepartementet nevner i denne sammenheng at dersom et rederi har valgt å krevde fradrag for kostnader i miljøfondet fremfor at et annet selskap har krevd inntektsfradrag, «kan skattekontoret etter omstenda ta opp likninga til endring, dersom vilkåra for dette er til stades, jf. likningslova § 9–5». Etter vår vurdering bør det være selvsagt at skattekontoret endrer ligningen i disse tilfellene ved å innvilge fradrag i inntekten for selskapet som foretok miljøinvesteringen.

3.3 Ingen krav til realkapitalandel eller forbud mot lån og sikkerhetsstillelse
Kravene til å opprettholde realkapitalandelen på samme nivå som i årene 2007–09, og forbudet mot lån og sikkerhetsstillelse, gjelder ikke for selskaper som velger den frivillige oppgjørsordningen.

Det er uttrykkelig bekreftet av Finansdepartementet i et brev av 29. juni 2010 at låne- og garantiforbudet er opphevet allerede med virkning fra og med inntektsåret 2010 for selskaper som velger den frivillige oppgjørsordningen – selv om valget formelt sett ikke foretas før ved innlevering av selvangivelsen.

Det har vært reist spørsmål om selskaper som planlegger å gjennomføre utlån eller sikkerhetsstillelse allerede nå bør signalisere overfor Sentralskattekontoret for storbedrifter at det ønsker å velge den frivillige ordningen for derigjennom å sikre seg at selskapet ikke overtrer forbudet mot lån og sikkerhetsstillelser. Sentralskattekontoret for storbedrifter har imidlertid uformelt gitt uttrykk for at de ikke ønsker slike henvendelser, og at valget uansett ikke kan foretas med bindende virkning før levering av selvangivelsen for 2010. Kontoret har imidlertid, i tråd med Finansdepartementets uttalelse, fast-

holdt at det ikke gjelder noe forbud mot lån og sikkerhetsstillelse i 2010 for selskaper som velger den frivillige ordningen.

3.4 Regnskapsmessig overskudd for 2007, 2008 og 2009

På samme måte som for selskaper som velger basisordningen, kan regnskapsmessig overskudd før skatt for inntektsårene 2007, 2008 og på visse vilkår 2009, deles ut uten skattemessige konsekvenser. Vi viser til punkt 2.3 ovenfor hvor reglene er nærmere omtalt.

3.5 Korreksjonsinntekt (mangelfulle regler?)

De ordinære korreksjonsinntektsreglene vil som utgangspunkt gjelde for selskaper som velger den frivillige oppgjørsordningen.

Utdeling av ubeskattet kapital, som er ubeskattet som følge av midlertidige forskjeller mellom regnskapsmessige og skattemessige verdier, vil dermed som utgangspunkt utløse korreksjonsinntekt. Slik korreksjonsinntekt skal motregnes mot den aktuelle inntekten på det tidspunkt da denne kommer til beskatning, slik at den endelige beskatningen av den aktuelle inntekten blir 28 %.

Før Høyesteretts dom og vedtakelse av de nye overgangsreglene, var gjenstående beløp på oppgjørskontoen (2/3), og gjenstående (oppgrosset) saldo på miljøfondet (1/3) å anse som ubeskattet inntekt, og det fremgikk uttrykkelig av overgangsregel X nr. 3 at summen av de to saldoene skulle anses som en midlertidig forskjell. Fra og med 2010 vil 3/3 av den opprinnelige oppgjørskontoen i utgangspunktet bli ansett ubeskattet, ettersom inntektsføring etter de gamle overgangsreglene reverseres, og foretatte miljøinvesteringer ikke lenger reduserer skatteforpliktelsen. Etter omregning av skatteforpliktelsen, vil den skattepliktige (ubeskattede) inntekten imidlertid bli redusert til 23,8 % av den opprinnelige gevinsten.

En utfordring i forhold til tidligere år er at korreksjonsinntekten bare kan reverseres mot fremtidig skattepliktig inntekt. Ettersom den skattepliktige inntekten etter den frivillige oppgjørsordningen er begrenset til 23,8 % av den opprinnelige gevinsten, vil utdelinger av overskudd ut over dette som utgangspunkt ikke bli nevnt. Betalt korreksjonsskatt utover dette kan dermed som utgangspunkt bare reverseres mot fremtidig finansinntekt. Selskapene dette gjelder risikerer dermed å måtte betale mer skatt enn de 6,7 % som de etter overgangsreglene skal betale.

Etter vår vurdering følger det av sammenhengen i systemet at maksimal korreksjonsinntekt i overgangsperioden etter 1. januar 2007 bør være lik 23,8 % av overgangsgevinsten for selskaper som velger den frivillige oppgjørsordningen. Dette kan gjennomføres ved at en på tilsvarende måte som ved beregningen av overgangsgevinsten i den frivillige ordningen omregner korreksjonsinntekten, som er blitt beregnet etter de ordinære korreksjonsskattereglene, ved å dele 2/3 av denne med 2,8, slik at korreksjonsinntekten maksimalt blir 23,8 % (ca. 6,7 % skatt). Eventuell overskytende korreksjonsinntekt inntektsført i årene fra og med 2007, ville da måtte reverseres, og skatt ut over ca. 6,7 % tilbakebetales. Bare ved å bruke en slik metode blir korreksjonsinntektsregelen en ren periodiseringsregel, noe som er formålet bak korreksjonsinntektsinstituttet, det vil si en ren fremskyndet beskatning av ubeskattet inntekt ved utdeling av utbytte.

Dersom dette ikke blir løsningen, kommer rederibeskattede selskaper som har delt ut mer enn 23,8 %, og blitt beskattet for dette, vesentlig dårligere ut enn rederibeskattede selskaper som velger den frivillige ordningen, men som ikke har delt ut utbytte eller ytt konsernbidrag. Det blir direkte feil og sterkt urimelig om rederibeskattede selskaper som har «forsert» beskatningen av overgangsgevinsten via korreksjonsinntekt utløst av utbytter eller konsernbidrag skal straffes med en beskatning på 28 % sammenlignet med 6,7 % dersom det tidligere ikke var betalt korreksjonsskatt.

I et tilfelle som dette, der selskaper har basert seg på en grunnlovstridig regel og konsekvensen av de nye reglene gir en urimelig forskjellsbehandling, bør det alternativt etter vår vurdering tillates at utbytte og/eller konsernbidrag reverseres.

Sentralskattekontoret for storbedrifter har generelt en meget restriktiv holdning til å reversere utbytter med den begrunnelse at utdeling faktisk har skjedd og at aksjeloven ikke gir adgang til reversert utbytte. Det er imidlertid vanskelig å akseptere en slik begrunnelse når Høyesterett og likningspraksis godtar omgjøring av konsernbidrag. Utbytte kan enkelt tilbakebetales som uformelt aksjonærinnskudd. Med en grunnlovstridig regel som årsak til anmodning om reversering, burde det etter vår vurdering være mulig å vinne frem med krav om endring av ligningen, også hvor det er utdelt utbytte.

3.6 Ingen samordning med finansunderskudd

Finansdepartementet foreslår i Prop.1 LS (2010–2011) en endring av overgangsregel X nr. 9 slik at det fremgår uttrykkelig at inntektsføring av gevinsten etter oppgjørordningen ikke kan samordnes med finansunderskudd. En slik begrensning må allerede anses å ha vært underforstått, ettersom det i forbindelse med vedtakelsen av de opprinnelige overgangsreglene fremgikk klart at det ikke var adgang til å samordne overgangsgevinsten med finansunderskudd.

3.7 Uttreden fra ordningen i årene 2011 og 2012

Selskaper som ev. trer ut av ordningen, må inntektsføre eventuell gjenstående ubeskattet gevinst (23,8 %) i uttreddelsesåret, jf. overgangsregel X nr. 11. Regjeringen foreslår i Prop. 1 LS (2010–2011) punkt 24.1 at overgangsreglene endres ved at det presiseres at det er ubeskattet gevinst etter reglene som gjelder for oppgjørordningen som skal inntektsføres ved uttredden (dvs. ikke den høyere gevinsten etter basisordningen). Videre foreslås det å presisere at beskatning også skal gjennomføres ved likvidasjon av selskapet.

Regelen om umiddelbar inntektsføring av gjenstående ubeskattet gevinst får ifølge Finansdepartementet i praksis bare betydning for selskaper som trer ut pr. 1. januar 2011, jf. Prop.126 LS (2009–2010) 4.3.3. Et selskap som trer ut av ordningen i 2011, må m.a.o. inntektsføre 2/3 av 23,8 % av den opprinnelige overgangsgevinsten (mens 1/3 allerede er inntektsført i 2010).

Finansdepartementets forutsetning om at regelen bare får betydning for selskaper som trer ut av ordningen pr. 1. januar 2011, synes å bygge på at selskaper som trer ut av ordningen pr. 1. januar 2010, ikke kan nyte godt av den frivillige oppgjørordningen. Vi har vanskelig for å se at en slik begrensning er forankret i lovtaksten, ettersom reglene legger opp til at alle selskaper skal velge en av de to alternative ordningene i 2010.

4 Hvilken ordning skal man velge?

Det er all grunn til å tro at de fleste rederibeskattede selskaper vil velge den frivillige oppgjørordningen.

Det kritiske spørsmålet når valget skal foretas, er hvor lenge selskapet kan fortsette å

være innenfor rederiskatteordningen uten å foreta utdelinger. I denne sammenheng må en ta i betraktning at selskapet vil være avskåret fra å låne ut penger til beslektede selskaper utenfor rederiskatteordningen.

I prinsippet vil det bare være gunstig å velge basisordningen for selskaper som har som intensjon å være innenfor ordningen uten å foreta utdelinger, så lenge nåverdien av 28 % skatteplikt etter basisordningen blir lavere enn ca. 6,7 % skatteplikt etter den frivillige oppgjørordningen.

Dersom selskapet har betydelig skattemessig innbetalt kapital, kan dette gi mulighet for å utsette utdelinger av ubeskattet kapital fra det rederibeskattede selskapet i en lang tidsperiode.

I utgangspunktet er det imidlertid lite trolig at mange selskaper ønsker å «binde seg opp» til ikke å foreta utdelinger av ubeskattet kapital over en så lang tidsperiode som det vil være snakk om i basisordningen.

Brukes for eksempel en diskonteringsrente på 3 %, vil den nominelle verdien av skatte-

9 av 10 kunder
sparer **tid**
ved å bruke
PowerOffice

Har du råd til å la være?

Velg PowerOffice

og ta første steg mot en mer effektiv hverdag.

Planlegging
Gjennomføring
Dokumentasjon
Fakturering
Ressursstyring

Ta kontakt for demo eller mer informasjon.

☎ 02230
salg@poweroffice.no

PowerOffice®

forpliktelsen på 28 % først bli lavere enn skattplikten på 6,7 % dersom utdelinger ikke foretas før i inntektsåret 2078. Selv om diskonteringsrenten økes til 8 %, vil selskapet måtte vente med å foreta utbytteutdelinger til 2036 for at det skal «lønne seg» å velge basisordningen.

Diskonteringsrenten som brukes må tilpasses hvert enkelt selskaps finansielle og likviditetsmessige situasjon, herunder kan det være naturlig at selskapenes reelle lånerente benyttes ved beregningen.

Hvor lenge må skattyter vente på utbytte for å tjene på basisordningen?						
Ulike forutsetninger						
Kortsiktig rente før skatt	2,6 %	2,6 %	2,6 %	2,6 %	2,6 %	2,6 %
Langsiktig rente før skatt	3,0 %	4,0 %	5,0 %	6,0 %	7,0 %	8,0 %
Tidligste utbytteår i basisordning	2078	2061	2051	2044	2040	2036

Beregningen tar utgangspunkt i at skattebetaling er risikofritt for foretaket, og at man derfor legger til grunn en risikofri rente (etter skatt) i diskonteringen for sammenligning av nåverdi for de to ulike ordningene.

5 Krav om endring av ligning og mulige erstatningskrav

5.1 Innledning

De rederibeskattede selskapene innrettet seg fra høsten 2007 til og med Høyesteretts dom av 12. februar 2010 etter de dagjeldende overgangsreglene.

Etter Høyesteretts dom av 12. februar 2010, og senere ved vedtakelse av nye overgangsregler, konstaterer en rekke selskaper at de ville ha foretatt andre valg dersom de hadde visst at reglene ville bli satt til side som grunnlovsstridige.

Videre har mange selskaper lidt tap som en direkte følge av de grunnlovsstridige reglene. For disse selskapene reiser det seg spørsmål om det er rom for å kreve endring av ligningen for tidligere inntektsår, og eventuelt om staten er erstatningsrettslig ansvarlig for tap selskapene har lidt.

Det er vanskelig å gi klare svar på hvor langt statens ansvar strekker seg, da en så vidt oss bekjent ikke har stått overfor en sammenlignbar situasjon tidligere.

5.2 Selskaper som trådte ut av ordningen 1. januar 2007

En del selskaper valgte å tre ut av rederiskatteordningen 1. januar 2007, f.eks. fordi gevinsten ved uttreden var lavere enn gevinsten ved inntreden i ny ordning (beregnet etter de dagjeldende overgangsreglene).

Spørsmålet er nå om disse selskapene kan kreve endring av ligningen ved at de anses å ha trådt inn i den nye rederiskatteordningen med virkning fra og med 1. januar 2007.

Dersom det aktuelle selskapet har oppfylt vilkårene for rederibeskatning i perioden 2007–10, er det etter vår oppfatning all grunn til å tillate endring av ligningen – etter som selskapets opprinnelige valg ble foretatt basert på overgangsregler som senere har vist seg å være grunnlovsstridige.

Mer problematisk blir situasjonen for selskaper som trådte ut 1. januar 2007, og som ikke har kvalifisert for rederibeskatning i hele perioden 2007–10. Disse selskapene kan ev. vurdere å kreve erstatning fra staten for den ekstra skattekostnaden de er blitt påført ved å bli ordinært lignet i perioden, og eventuell skatt på gevinsten som påløper ved senere gjeninntreden.

5.3 Selskaper som trådte ut av ordningen 1. januar 2008

Selskaper som trådte ut av ordningen i 2008, ble skattlagt for gjenværende saldo på oppgjørskontoen inklusive miljødelen (3/3) i 2008. Dersom selskapet hadde valgt å bli innenfor ordningen, ville den endelige skattebelastningen ved valg av den frivillige ordningen blitt ca. 6,7%.

Spørsmålet blir også for disse selskapene om de kan kreve endring av ligning ved at de anses å ha vært innenfor ordningen i 2008 (og 2009), eller kreve erstatning for den ekstra

skattekostnaden knyttet til differansen mellom 100 % og 23,8 % av den opprinnelige overgangsgevinsten.

Som nevnt ovenfor er vi av den oppfatning at skattemyndighetene bør tillate endring av ligningen for selskaper som har truffet beslutning om uttreden i tillit til de da eksisterende overgangsreglene.

5.4 Erstatningskrav som følge av andre tap/kostnader forårsaket av de grunnlovsstridige overgangsreglene

Det finnes en lang rekke eksempler på tap og kostnader som de rederibeskattede selskapene har pådratt seg som følge av de grunnlovsstridige overgangsreglene.

Dette kan f.eks. være tap ved kansellering av byggekontrakter som følge av manglende finansiell kapasitet/reduert egenkapital, økte finansieringskostnader som følge av redusert egenkapital og (nå) bortkastede kostnader knyttet til rådgivning, verifisering og revisjon av miljøinvesteringer.

Det kan også tenkes at tredjepersoner har lidt tap som følge av de grunnlovsstridige reglene. Dette kan f.eks. dreie seg om aksjonærer, kontraktspartner etc.

Spørsmålet er om det kan kreves erstatning fra staten for de ulike typene tap og ekstra-kostnader. I mange tilfeller er det åpenbart at tapet/kostnaden er forårsaket av de grunnlovsstridige reglene – i alle fall når det gjelder tap/kostnader som det rederibeskattede selskapet selv har pådratt seg, dvs. at kravet til årsakssammenheng er oppfylt. Hvor langt statens ansvarsgrunnlag strekker seg, er imidlertid uklart, og det finnes generelt liten veiledning i eksisterende rettskilder.

Benedikte Moltumyr Høgbergs doktoravhandling «Tilbakevirkningsforbudet i norsk rett», Universitetet i Oslo 2009, antyder at i saker der tilsidesettelse av den grunnlovsstridige loven ikke innebærer skadesløsholdelse for alle skadelidte, vil utgangspunktet være at staten hefter for det faktiske tapet for de dette gjelder. Høgberg går også langt i å argumentere for at staten bør hefte for indirekte tap/følgetap.

Det gjenstår å se i hvilken grad de rederibeskattede selskapene vil fremme erstatningskrav mot staten. I den grad dette skjer, er det all grunn til å tro at erstatningsansvaret vil måtte avklares i rettssystemet.