

21/4660

24.9.2021

Høringsnotat – Forslag til endringer i rederiskatteordningen

Innhold

1	Innledning og sammendrag	5
1.1	Renter og garantiprovisjoner	7
1.2	Fradragsføring av underskudd fra kommandittselskap og indre selskap	8
1.3	Andeler i selskaper med deltakerfastsetting	8
	Del I – innføring av adgang til delt virksomhet i rederiskatteordningen	10
2	Dansk og britisk rett	10
2.1	Den danske rederiskatteordningen	10
2.2	Den britiske rederiskatteordningen	10
3	Kvalifiserende og tillatte eiendeler	11
3.1	Gjeldende rett.....	11
3.2	Departementets vurderinger og forslag	11
4	Tillatt virksomhet	13
4.1	Gjeldende rett.....	13
4.2	Departementets vurderinger og forslag	14
5	Inntredenbeskatning.....	17
5.1	Gjeldende rett.....	17
5.2	Departementets vurderinger	18
6	Konsernkrav og bindingstid.....	19
6.1	Gjeldende rett.....	19
6.2	Departementets vurderinger og forslag	19
7	Fastsettelse av resultat på skattepliktig skipsfartsvirksomhet.....	20
7.1	Gjeldende rett.....	20
7.2	Departementets vurderinger og forslag	21
7.2.1	Generelt om fordeling av inntekter og kostnader.....	21
7.2.2	Nærmere om enkeltstående skattepliktige oppdrag	23
7.2.3	Nærmere om sammensatte oppdrag.....	24
7.2.4	Bareboat-utleie – leietakers virksomhet	25
7.2.5	Kostnader som ikke kan knyttes direkte til et bestemt oppdrag	26

7.2.6	Klassekostnader	27
7.2.7	Forsikringskostnader.....	28
7.2.8	Vedlikeholdskostnader	28
7.2.9	Avskrivninger.....	29
7.2.10	Fordeling av klassekostnader, forsikringskostnader mv.	31
7.2.11	Gevinstbeskatning ved realisasjon av fartøy	34
7.2.12	Underskudd	37
8	Konsernbidrag.....	38
8.1	Gjeldende rett.....	38
8.2	Departementets vurderinger og forslag.....	39
8.2.1	Konsernbidrag til og fra rederibeskattet selskap.....	39
8.2.2	Konsernbidrag til selskap som har trådt ut av rederiskatteordningen.....	40
9	Flaggkrav	40
9.1	Gjeldende rett.....	40
9.2	Departementets vurderinger	41
10	Utleie av fartøyer på bareboat-vilkår	41
10.1	Gjeldende rett	41
10.2	Departementets vurderinger.....	42
11	Innleie av fartøyer	44
11.1	Gjeldende rett	44
11.2	Departementets vurderinger.....	44
12	Inntektstillegg ved høy egenkapital	44
12.1	Gjeldende rett	44
12.2	Departementets vurderinger.....	45
13	Tonnasjeskatt.....	45
13.1	Gjeldende rett	45
13.2	Departementets vurderinger.....	46
14	Rettefrist.....	46
14.1	Gjeldende rett	46
14.2	Departementets vurderinger.....	46

15	Uttreden av ordningen.....	46
15.1	Gjeldende rett	46
15.2	Departementets vurderinger og forslag	47
16	Ikrafttredelse	48
17	Økonomiske og administrative konsekvenser.....	48
Del II – øvrige forslag til endringer i rederiskatteordningen.....		50
18	Renter og garantiprovisjoner	50
18.1	Gjeldende rett	50
18.2	Departementets vurderinger og forslag	51
19	Fradragsføring av underskudd fra kommandittselskap/indre selskap.....	52
19.1	Gjeldende rett	52
19.2	Departementets vurderinger og forslag	53
20	Inntektsoppgjør knyttet til andeler i selskap med deltakerfastsetting	55
20.1	Gjeldende rett	55
20.2	Departementets vurderinger og forslag	56
20.2.1	Beregning av gevinst når andel inngår i inntektsoppgjøret.....	56
20.2.2	Beskatning ved erverv av andel etter skatteloven § 8-14 fjerde ledd	58
20.3	Økonomiske og administrative konsekvenser	59
Del III – Forslag til lov- og forskriftsendringer		60
Lovforslag.....		60
Forskriftsforslag		68

1 INNLEDNING OG SAMMENDRAG

Aksjeselskaper og allmennaksjeselskaper som oppfyller nærmere fastsatte vilkår, kan velge å bli beskattet etter skattelovens bestemmelser om den særskilte rederiskatteordningen. Ordningen innebærer at det ikke skal gjennomføres skattlegging av nærmere definerte skipsfartsinntekter. Netto finansinntekter i selskapene skal derimot skattlegges. Selskapene skal i tillegg svare en særskilt tonnasjeskatt etter satser som fastsettes av Stortinget i det årlige skattevedtaket.

Rederiskatteordningen inneholder bestemmelser om hva slags eiendeler og hva slags virksomhet som er tillatt innenfor ordningen. Selskaper i ordningen kan ikke drive annen virksomhet eller eie andre eiendeler.

Departementet foreslår i del I av dette høringsnotatet å innføre adgang for selskaper innenfor rederiskatteordningen til å drive visse typer skipsfartsrelatert virksomhet som i dag ikke er tillatt innenfor ordningen (delt virksomhet). Formålet er for det første at selskaper innenfor ordningen skal få større fleksibilitet, ved at fartøyer kan benyttes til aktiviteter som etter dagens regler ikke er tillatt. For det andre skal endringene redusere risikoen for at brudd på rederiskatteordningens vilkår medfører ufrivillig uttreden. Hensikten med endringene er ikke å utvide ordningen til å omfatte nye segmenter innenfor sjøfart, men å legge til rette for at rederier kan fortsette med skattefri virksomhet som omfattes av gjeldende ordning, selv om det i noen tilfeller er hensiktsmessig å drive virksomhet som ikke er tillatt i dagens ordning.

På bakgrunn av budsjettavtalen mellom regjeringspartiene og Fremskrittspartiet ble følgende anmodningsvedtak fattet av Stortinget i forbindelse med revidert nasjonalbudsjett 2020:

«Stortinget ber regjeringen utrede og vurdere endringer i rederiskatteordningen slik at selskaper innenfor ordningen i tillegg til virksomhet som kvalifiserer for rederibeskatning kan drive virksomhet

som ikke er støtteberettiget, og som skal beskattes ordinært. Status for saken skal omtales i forbindelse med statsbudsjettet for 2021.»

I Prop. 1 LS (2020–2021) under punkt 15 uttalte departementet blant annet:

«Departementet arbeider med oppfølgingen av anmodningsvedtaket. Et eventuelt forslag om adgang til delt virksomhet i rederiskatteordningen må sendes på høring. Forslaget må også gjennom en notifikasjonsprosess med EFTAs overvåkningsorgan (ESA) før det kan få virkning. En eventuell endring kan derfor trolig tidligst få virkning fra og med inntektsåret 2022.»

Endringene som foreslås i høringsnotatet, innebærer at nærmere definerte typer skipsfartsrelatert virksomhet som ikke kvalifiserer for dagens skattefritaksordning for rederiselskaper, på visse vilkår kan drives av selskaper innenfor ordningen. Dette innebærer såkalt delt virksomhet. Inntekter fra den delen av virksomheten som ikke kvalifiserer for skattefritak, skal etter forslaget beskattes ordinært som alminnelig inntekt, med en skattesats på 22 pst. Det må foretas et regnskapsmessig skille, slik at skattefri virksomhet og skattepliktig virksomhet behandles hver for seg.

Innføringen av adgangen til delt virksomhet gjør det nødvendig å vurdere flere elementer i rederiskatteordningen. Ut over de endringene som er nødvendige for å etablere ordningen med delt virksomhet, legger departementet opp til i det vesentlige å videreføre gjeldende ordning. Endringene som foreslås, gjelder i hovedsak ordningens bestemmelser om tillatte og kvalifiserende eiendeler, bestemmelsene om tillatt virksomhet og nye bestemmelser om fastsetting av resultat fra skattepliktig skipsfartsvirksomhet innenfor ordningen.

I del II av høringsnotatet foreslår departementet noen andre justeringer i rederiskatteordningen. Disse forslagene innebærer presiseringer, tilpasninger eller utbedring av svakheter ved gjeldende ordning.

Rederiskatteordningen er godkjent av EFTAs overvåkningsorgan (ESA) som forenlig med EØS-avtalen etter ESAs statsstøtteretningslinjer for sjøtransport. ESA godkjente 14. desember 2017 rederiskatteordningen for perioden fra og med 2018 til og med 2027. Forslaget om å gi adgang til delt virksomhet i rederiskatteordningen og de øvrige forslagene i høringsnotatet innebærer at ordningen må gjennom en ny notifikasjonsprosess med ESA. Godkjenning fra ESA må foreligge før endringene kan få virkning.

Departementet tar sikte på at endringene skal tre i kraft med virkning fra og med inntektsåret 2022. Forslagene forutsetter som nevnt godkjenning fra ESA, og et endelig lovforslag bør ikke fremmes for Stortinget før en slik godkjenning foreligger.

1.1 Renter og garantiprovisjoner

I rederiskatteordningen er det bare driftsinntekter fra skipsfartsvirksomhet som er unntatt fra beskatning, mens finansresultatet i utgangspunktet beskattes på ordinær måte. Når det gjelder finanskostnader, er det et skille mellom på den ene siden rentekostnader og tap som følge av kurssvingninger på fordringer og gjeld i utenlandsk valuta og på den andre siden øvrige finanskostnader. Rentekostnader og valutatap er delvis fradragsberettigede, mens øvrige finanskostnader er fullt ut fradragsberettigede, jf. skatteloven § 8-15 annet og fjerde ledd.

I skattefastsettingspraksis for alminnelig inntekt generelt anses en garantiprovisjon betalt til andre enn långiver for å være en rentekostnad dersom den tilsvarer den høyere renten som ville blitt forlangt om långiver alene påtok seg risikoen ved misligholdet av lånet. Ved skattefastsetting for selskaper innenfor rederiskatteordningen er det likevel lagt til grunn at garantiprovisjoner betalt til andre enn långiver ikke skal anses som rentekostnader, men som andre finanskostnader.

Ettersom rentekostnader er bare delvis fradragsberettiget for selskaper innenfor rederiskatteordningen, mens andre finanskostnader er fullt ut fradragsberettigede, får

praksis med hensyn til garantiprovisjoner betydning for beregningen av skattepliktig inntekt. Forståelsen av rentebegrepet virker også inn i forbindelse med reglene om begrensning av fradrag for renter i interessefellesskap for selskaper innenfor ordningen.

Det foreligger ingen hensyn som tilsier at garantiprovisjoner skal behandles på særlig måte for rederibeskattede selskaper. Garantiprovisjoner som kommer i stedet for høyere rentekostnader, og som er betalt til andre enn långiver, bør behandles som renter også innenfor rederiskatteordningen. Departementet foreslår derfor å lovfeste i skatteloven at faktiske renteutgifter også i rederiskatteordningen skal omfatte garantiprovisjon betalt til andre enn långiver der provisjonen kommer i stedet for høyere rentekostnader.

1.2 Fradragsføring av underskudd fra kommandittselskap og indre selskap

Fra og med 2015 kan kommandittister og stille deltakere ikke lenger fradragsføre underskudd fra kommandittselskap eller indre selskap i alminnelig inntekt, men må i stedet fremføre dette mot senere års overskudd fra samme selskap.

Det følger av skatteloven § 8-15 sjette ledd at denne begrensningen i fradragsføring av underskudd ikke gjelder for rederibeskattede deltakere. Den historiske bakgrunnen er at det var vanskelig å beregne fradragsramme for slike deltakere. Begrunnelsen gjør seg ikke lenger gjeldende ettersom de tidligere bestemmelsene om fradragsramme nå er opphevet. Nøytralitetshensyn tilsier at bestemmelsene om begrensning av samordningsadgangen for underskudd fra kommandittselskap og indre selskap bør gjelde også for rederibeskattede deltakere. Departementet foreslår derfor å avvikle denne særordningen for rederibeskattede deltakere.

1.3 Andeler i selskaper med deltakerfastsetting

Ved innføringen av endelig skattefritak for skipsfartsinntekter i rederiskatteordningen i 2007, var det en forutsetning at differansen mellom markedsverdier og skattemessige verdier skulle komme til beskatning ved inntreden i ordningen. Det skal derfor foretas

et inntektsoppgjør i forbindelse med inntreden i ordningen der selskapene gjør opp skatteposisjoner som er opparbeidet utenfor ordningen. Inntektsoppgjøret skal forhindre at latente gevinster på driftsmidler mv. som er opparbeidet før inntreden, blir endelig skattefrie.

Dette gjelder på tilsvarende måte når den latente gevinsten er knyttet til fartøy mv. som er eid gjennom en andel i et selskap med deltakerfastsetting.

Inngangsverdien på en andel i et deltakerfastsatt selskap vil i visse tilfeller reflektere urealisert gevinst på fartøyer mv. som er oppstått før erverv av andelen (over- eller underpris). Dette medfører at deler av latent gevinst ikke blir beskattet ved overgang til rederiskatteordningen, med den følge at gevinsten blir endelig skattefri. Departementet foreslår derfor en endring slik at det ses bort fra over- eller underpris ved fastsettelse av inngangsverdien for andeler som inngår i inntektsoppgjøret ved inntreden. Dette innebærer en utvidelse av dagens regel om at det skal ses bort fra en positiv endring i over- eller underpris i visse tilfeller der en andel er overført mellom beslektede selskaper før inntreden i ordningen.

Ved overdragelse av en andel i et selskap med deltakerfastsetting til et beslektet selskap i rederiskatteordningen skal forskjellen mellom markedsverdi og skattemessig verdi hos selgeren beskattes hos kjøperen, når andelen er omfattet av fritaksmetoden. Departementet foreslår å utvide denne bestemmelsen ved å fjerne vilkåret om at det må foreligge en eierinteresse mellom det overtakende og det overdragende selskapet. Det skal fortsatt gjøres unntak når selger er innenfor rederiskatteordningen.

Forslagene ovenfor vil innebære at inntektsoppgjøret knyttet til andeler i deltakerfastsatte selskap som blir underlagt rederiskatteordningen, i det vesentlige blir overensstemmende med reglene om beskatning ved uttak fra norsk beskatningsområde («exit-skatt»). Begge regelsett har som formål å beskatte latente

gevinster opptjent under ordinær norsk beskatning i tilfeller der eiendelen eller forpliktelsen ikke lenger vil være underlagt det ordinære norske skatteregimet.

DEL I – INNFORING AV ADGANG TIL DELT VIRKSOMHET I REDERISKATTEORDNINGEN

2 DANSK OG BRITISK RETT

2.1 Den danske rederiskatteordningen

Den danske rederiskatteordningen tillater at selskaper eier fartøyer som brukes både i skattefri rederivirksomhet og til annen aktivitet. Selskaper innenfor den danske rederiskatteordningen må fordele inntekten mellom rederibeskattet inntekt og alminnelig beskattet inntekt. Inntekt som kvalifiserer for rederibeskatning, omfatter inntekt fra transport av personer og gods mellom forskjellige destinasjoner, samt de fleste aktiviteter innenfor offshore-service. Inntekten kan komme fra bruk av både egne og innleide fartøyer. Fordelingen baseres på internpriseringsprinsipper (armlengdevurderinger). For rederibeskattet inntekt beregnes skatten basert på nettotonnasje.

I den danske rederiskatteordningen kan kostnader relatert til rederibeskattet virksomhet ikke fradras i alminnelig beskattet inntekt. Kostnader som påløper uansett og som ikke kan knyttes til en bestemt type inntekt (administrasjonskostnader mv.) fordeles i henhold til inntektsfordelingen. Ved salg av fartøyer anskaffet etter 2007 og som er brukt helt eller delvis i rederibeskattet virksomhet, beregnes det ikke skatt på gevinst eller fradrag for tap. Dette må ses i sammenheng med at det heller ikke gis avskrivninger på fartøyer, driftsmidler, bygninger og installasjoner brukt helt eller delvis i rederibeskattet virksomhet. I den danske ordningen videreføres også skattemessig verdi ved uttreden av ordningen.

2.2 Den britiske rederiskatteordningen

Den britiske rederiskatteordningen åpner, i likhet med den danske, for såkalt «mixed use». For fartøyer og driftsmidler som benyttes utelukkende til rederibeskattet virksomhet, er det ingen gevinstbeskatning ved salg. Det gis heller ikke fradrag etter

reglene om «capital allowances» (avskrivninger). For fartøyer med «mixed use», fordeles gevinst/tap og kostnadsfradrag på henholdsvis skattefritatt og alminnelig beskattet del. Allokeringen skal baseres på rimelighetsbetraktninger («on a just and reasonable basis»).

3 KVALIFISERENDE OG TILLATTE EIENDELER

3.1 Gjeldende rett

Rederiskatteordningen stiller krav til hvilke eiendeler selskaper innenfor ordningen må eie (kvalifiserende eiendeler), til hvilke eiendeler selskapene kan eie (tillatte eiendeler) og til hva slags virksomhet selskapene kan utøve (tillatt virksomhet), jf. skatteloven §§ 8-11 og 8-13. Selskapet må eie en eller flere eiendeler av visse typer (fartøy eller andeler i rederibeskattede selskaper), og kan som hovedregel ikke utøve annen virksomhet enn utleie og drift av nærmere definerte fartøyer.

«Skip i fart», hjelpefartøyer til bruk i petroleumsvirksomhet og vindmøllefartøyer er tillatte fartøyer innenfor rederiskatteordningen, jf. skatteloven § 8-11 første ledd bokstav a, b og i. Begrepet «skip i fart» er nærmere definert i § 8-11-1 i Finansdepartementets forskrift av 19. november 1999 nr. 1158 til utfylling og gjennomføring mv. av skatteloven av 26. mars 1999 nr. 14 (FSFIN). Selskaper innenfor rederiskatteordningen kan også eie andeler (minst tre prosent) i underliggende rederibeskattede selskaper (aksjeselskap, selskap med deltakerfastsetting eller NOKUS-selskap), nærmere definerte finansielle instrumenter, og driftsmidler til bruk i tillatt tilleggsvirksomhet (lasting og lossing mv.), jf. skatteloven § 8-11 første ledd bokstav c til h.

Kravet til kvalifiserende eiendeler innebærer at et selskap må eie et fartøy som er tillatt innenfor ordningen eller en andel (minst tre prosent gjennom hele inntektsåret) i et underliggende rederibeskattet selskap, jf. skatteloven § 8-11 tredje ledd.

3.2 Departementets vurderinger og forslag

Departementet foreslår å innføre adgang for selskaper innenfor rederiskatteordningen til å drive visse typer skipsfartsrelatert virksomhet som i dag ikke er tillatt innenfor

ordningen (delt virksomhet). For å legge til rette for delt virksomhet foreslås det at kravene til fartøyer som kvalifiserende og tillatte eiendeler endres slik at bruk av et fartøy til tillatt skattepliktig virksomhet (se punkt 4 nedenfor), ikke utelukker at kravene er oppfylt. Det foreslås å legge til en ny bokstav j i skatteloven § 8-11 første ledd som viser til de foreslåtte bestemmelsene om delt virksomhet i skatteloven § 8-13 nytt ellefte ledd, slik at fartøyer som brukes i slik virksomhet vil være kvalifiserende og tillatte eiendeler. Bruken av fartøyene vil i stedet være avgjørende for om virksomheten er skattefri eller skattepliktig, jf. punkt 4 nedenfor.

Fartøyer som oppfyller de foreslåtte, lempeligere vilkårene knyttet til kvalifiserende og tillatte eiendeler må fortsatt være egnet for bruk helt eller delvis innenfor skattefritt skipsfartsvirksomhet. Hensynet til fleksibilitet og hensynet til å redusere risiko for vilkårsbrudd tilsier ikke at fartøyer som er uegnet til skattefri bruk kan tas inn i rederiskatteordningen. Departementet legger til grunn at fartøyer som tas inn i ordningen, i hovedsak vil være ment for bruk i skattefri virksomhet, og at de fleste fartøyer som eies av rederibeskattede selskaper, vil brukes i skattefri virksomhet i betydelig grad.

Et fartøy kan etter forslaget være en tillatt og kvalifiserende eiendel selv om fartøyet i løpet av et inntektsår ikke brukes i skattefri virksomhet overhodet. Et fartøy vil likevel etter forslaget ikke utgjøre en kvalifiserende eller tillatt eiendel før det første inntektsåret fartøyet brukes i virksomhet som helt eller delvis kan kvalifisere for skattefritak. Rederiskatteordningen skal fortsatt være innrettet mot selskaper som direkte eller indirekte utøver skipsfartsvirksomhet som kvalifiserer for skattefritak, og fartøyer bør ikke kunne tas inn i ordningen før slik virksomhet er aktualisert for fartøyene.

Kravet til at rederibeskattede selskaper må eie en kvalifiserende eiendel i hele inntektsåret bør opprettholdes. At reglene om hva som er kvalifiserende eiendeler etter

forslaget blir noe utvidet, endrer ikke på dette. Rederiskatteordningen skal fortsatt bare gjelde for selskaper som utøver skipsfartsvirksomhet, direkte eller indirekte.

Fysiske krav til «skip i fart» fremgår av FSFIN § 8-11-1 første ledd i form av krav til størrelse på fartøyet og krav til eget fremdriftsmaskineri, mens mer sammensatte kjennetegn følger av at visse fartøystyper eksplisitt er unntatt fra ordningen (lystfartøy, fiske- og fangstfartøy mv.). Disse bestemmelsene bør i hovedsak videreføres. Formålet med endringene som foreslås i dette høringsnotatet er særlig å åpne for at selskaper som skattlegges innenfor ordningen i perioder eller samtidig med godstransportvirksomhet kan drive annen, skattepliktig virksomhet, slik at kravene til eiendeler og virksomhet ikke skal hindre en fleksibel og hensiktsmessig utnyttelse av fartøyer innenfor ordningen. Det er ikke grunn til å åpne for nye fartøystyper i ordningen, ut over de fartøystypene som allerede er tillatt og som er egnet til å brukes i delt virksomhet.

Det vises til forslag til ny bokstav j i skatteloven § 8-11 første ledd og nytt tredje punktum i skatteloven § 8-11 tredje ledd, samt endringer i flere henvisninger i skatteloven § 8-11.

4 TILLATT VIRKSOMHET

4.1 Gjeldende rett

Skatteloven § 8-13 første ledd oppstiller begrensninger med hensyn til hva slags virksomhet selskaper innenfor rederiskatteordningen kan drive. Selskaper innenfor rederiskatteordningen kan i utgangspunktet bare drive virksomhet i form av «utleie og drift av egne og innleide skip eller hjelpefartøy som nevnt i § 8-11 første ledd bokstav a, b og i».

I tillegg til virksomhet i form av drift og utleie av egne og innleide skip eller hjelpefartøy, kan selskaper innenfor rederiskatteordningen drive virksomhet i nær tilknytning til dette, jf. § 8-13 første ledd bokstav a og b med tilhørende

forskriftsbestemmelser. Dette gjelder strategisk og kommersiell ledelse av egne og innleide fartøyer, samt fartøyer i konsernforbundet, rederibeskattet selskap og skip i poolsamarbeid. Selskapene kan også drive annen virksomhet med nær tilknytning til sjøtransportvirksomheten i det aktuelle selskapet eller konsernforbundet, rederibeskattet selskap, for eksempel lasting og lossing. FSFIN § 8-13-1 inneholder nærmere bestemmelser om tilleggsvirksomhet som tillates innenfor ordningen.

Dersom et selskap innenfor rederiskatteordningen driver annen virksomhet enn det som er tillatt etter skatteloven § 8-13 med forskrift, må selskapet tre ut av rederiskatteordningen, jf. skatteloven § 8-17 første ledd.

4.2 Departementets vurderinger og forslag

Departementet foreslår i høringsnotatet endringer slik at selskaper som skattlegges innenfor rederiskatteordningen kan drive visse typer virksomhet som ikke kvalifiserer for skattefritak. Dette innebærer at det må gjøres endringer i bestemmelsene om lovlig virksomhet i skatteloven § 8-13. Departementet legger til grunn at det særlig er i fire situasjoner der delt virksomhet er aktuelt for rederier innenfor ordningen, og der det bør åpnes for delt virksomhet:

- 1) Et rederi tar på seg et oppdrag med et fartøy. Aktiviteten i forbindelse med oppdraget kvalifiserer ikke for noen del for skattefritak etter rederiskatteordningen. Som et eksempel på en type fartøy som kan brukes i slike oppdrag kan nevnes en bøyelaster, som er konstruert for å frakte olje fra offshore oljeinstallasjoner. Et slikt skip og slik virksomhet er tillatt innenfor dagens rederiskatteordning, og inntektene er unntatt fra beskatning. Høringsforslaget innebærer at skipet i tillegg til å frakte olje kan brukes i et oppdrag som innebærer lagring av olje (lagertanker).
- 2) Et rederi tar på seg et oppdrag med et fartøy og aktiviteten som utføres som ledd i oppdraget etter sin art tidvis kvalifiserer for skattefritak etter rederiskatteordningen. Et eksempel er at en brønnbåt i perioder i løpet av et

- oppdrag benyttes til frakt av fisk, og i andre perioder i løpet av det samme oppdraget benyttes til stasjonær virksomhet, for eksempel til avlusing av fisk.
- 3) Et rederi tar på seg et oppdrag med et fartøy som transporter gods, og det skal samtidig med transportvirksomheten foregå aktivitet om bord som har nær tilknytning til bruken av fartøyet, men som etter sin art ikke kvalifiserer for skattefritak etter rederiskatteordningen. Et eksempel kan være et oppdrag med en brønnbåt som transporterer fisk, der det utføres bearbeiding av fisken mens fartøyet er i fart. Til forskjell fra situasjonen omtalt under 2) ovenfor, utøves altså den ikke-kvalifiserende aktiviteten samtidig med transportaktiviteten.
 - 4) Et rederi bruker et fartøy i stasjonær virksomhet, havnetrafikk, eller annen virksomhet over begrenset fartsområde hvor utseilt distanse ikke overstiger 30 nautiske mil i deler av året.

Departementet foreslår at det tas inn en bestemmelse i skatteloven § 8-13 nytt ellefte ledd om at selskaper innenfor ordningen kan drive virksomhet i situasjonene som nevnt. Situasjoner som nevnt under 1) og 2) ovenfor omfattes av forslaget til bokstav a, mens situasjoner som nevnt under 3) omfattes av forslaget til bokstav b.

Inntekter fra oppdrag som nevnt under punkt 1) vil i sin helhet være skattepliktige, mens inntekter fra oppdrag som nevnt under punkt 2) og 3) vil være dels skattepliktige og dels skattefrie. Når det gjelder oppdrag som beskrevet under punkt 4) vil vurderingen av skatteplikt være avhengig av om virksomheten over begrenset fartsområde drives i én tredjedel av inntektsåret eller mer, se nedenfor.

Adgangen til å drive samtidig virksomhet, jf. situasjon 3) ovenfor og forslaget til skatteloven § 8-13 nytt ellefte ledd bokstav b, skal ikke gjelde for andre fartøyer enn fartøyer som omfattes av skatteloven § 8-11 første ledd bokstav a og som transporterer gods. Det foreslås også å stille som vilkår at den skattepliktige virksomheten har nær tilknytning til bruken av fartøyet. Departementet antar at formålet om økt fleksibilitet og formålet om redusert risiko for vilkårsbrudd gjør seg gjeldende særlig i tilfeller der

det utføres oppgaver om bord som har nær tilknytning til godstransport. Det bør ikke åpnes for samtidig virksomhet generelt, for eksempel slik at det generelt kan drives persontransport med ulike tilbud til passasjerene om bord. En slik generell adgang til samtidig virksomhet vil åpne for at fartøystyper og bransjer som i dag står utenfor rederiskatteordningen kan komme inn med en skattefri del. Det vil ikke være i samsvar med formålene med å åpne for delt virksomhet.

FSFIN § 8-11-1 definerer «skip i fart», jf. skatteloven § 8-11 første ledd bokstav a og punkt 3.1 ovenfor. Bokstav d i forskriftsbestemmelsen gjelder fartøyer som fysisk sett oppfyller vilkårene som kvalifiserende og tillatte eiendeler, men der den faktiske bruken av fartøyene i stasjonær virksomhet eller over begrenset fartsområde vil kunne endre fartøyenes status til diskvalifiserende og ikke-tillatte eiendeler. Bestemmelsen bruker uttrykket «skip i stasjonær virksomhet og havnetrafikk, eller annen virksomhet over begrenset fartsområde hvor utseilt distanse ikke overstiger 30 nautiske mil» for å definere en type fartøyer som ikke er omfattet av «skip i fart»-begrepet. Etter praksis anses et skip for å være «i fart» der utseilt distanse overstiger 30 nautiske mil i mer enn to tredjedeler av inntektsårets dager. Seiler skipet bare deler av året, skal beregningen gjennomføres forholdsmessig.

Begrepet «utseilt distanse» er behandlet i Skattedirektoratets uttalelse av 10. april 2019 (inntatt i Utv. 2019 på side 436). Det fremgår av uttalelsen at utseilt distanse er avstanden langs den direkte skipsleia fra turens utgangspunkt og til det anløpsstedet som ligger lengst borte. Turen tilbake skal ikke medregnes. Ved flere turer samme dag, er det den turen som har størst tidsforbruk som skal telle med. Ventedager og dager i utenriksfart teller ikke. Departementet foreslår å ta inn uttrykkelige presiseringer i FSFIN § 8-11-1 bokstav d i samsvar med den nevnte uttalelsen.

Virksomhet med fartøy som deler av året brukes i stasjonær virksomhet mv., omfattes av forslaget til skatteloven § 8-13 nytt ellefte ledd bokstav c. Denne bestemmelsen må ses i sammenheng med den omtalte bestemmelsen i FSFIN § 8-11-1 første ledd bokstav

d. Bestemmelsen har som nevnt vært tolket slik at fartøyet likevel anses som «skip i fart» dersom den utseilte distansen overstiger 30 nautiske mil i mer enn to tredjedeler av antall dager i inntektsåret. Forslaget til skatteloven § 8-13 nytt ellefte ledd bokstav c innebærer at dersom virksomhet over begrenset fartsområde drives i under én tredjedel av inntektsåret, vil all inntekt knyttet til dette fartøyet være omfattet av skattefritaket i rederiskatteordningen, slik som i dag. I motsatt fall, dersom virksomhet over begrenset fartsområde drives i én tredjedel av inntektsåret eller mer, vil all inntekt være skattepliktig. Etter gjeldende regler er slike fartøyer ikke tillatte innenfor ordningen.

Når det gjelder fastsettingen av skattepliktig nettoinntekt knyttet til delt virksomhet vises det til punkt 7.2 nedenfor.

Det vises til forslag til endring i skatteloven § 8-13 første ledd første punktum og skatteloven § 8-13 nytt ellefte ledd, samt forslag til nye annet til fjerde punktum i Finansdepartementets samleforskrift til skatteloven § 8-11-1 første ledd bokstav d.

5 INNTREDENBESKATNING

5.1 Gjeldende rett

Ved inntreden i rederiskatteordningen skal det foretas et inntektsoppgjør, se skatteloven § 8-14 tredje ledd. Under den gjeldende rederiskatteordningen er driftsinntekter fra skipsfart endelig skattefrie. Ubeskattet inntekt og latente gevinster på eiendeler mv. tilknyttet den skattefrie virksomheten skal derfor skattlegges ved inntreden.

Inntektsoppgjøret gjennomføres ved at inngangsverdien for selskapets eiendeler trekkes fra utgangsverdien. I utgangsverdien inngår blant annet markedsverdien av selskapets eiendeler som ikke er finansaktiva. Eventuell gevinst kan føres på gevinst- og tapkonto, jf. skatteloven § 8-14 sjuende ledd. Finansinntekter beskattes ordinært i rederiskatteordningen, og finansaktiva omfattes derfor ikke av inntektsoppgjøret. Det

gjelder særlige regler for korrigerende av inngangsverdi i tilfeller der selskapet forut for inntreden har fått overført en andel i et selskap med deltakerfastsetting fra et beslektet selskap, jf. skatteloven § 8-14 sjette ledd.

Eventuelt underskudd som beregnes ved inntreden oppgjøret kan ikke fremføres til fradrag i senere finansinntekt i selskapet, jf. skatteloven § 8-14 tredje ledd siste punktum. Et beregnet tap ved inntreden faller dermed bort.

5.2 Departementets vurderinger

Departementet foreslår at reglene om beskatning av selskapet ved inntreden i ordningen, jf. skatteloven § 8-14 tredje ledd videreføres uendret. Departementet viser til omtalen ovenfor under punkt 3.2 og 4.2 knyttet til kvalifiserende eiendeler og tillatt virksomhet. Det må antas at selskaper ved inntreden i stor grad vil eie fartøyer og andre driftsmidler av samme type som er tillatt etter de gjeldende reglene, og adgangen til å drive skattepliktig virksomhet er etter forslaget begrenset til visse typer skipsfartsrelatert virksomhet. Videre vil det etter forslaget være et vilkår at fartøyet i det første inntektsåret innenfor ordningen må anvendes i virksomhet som kvalifiserer for skattefritak, jf. punkt 3.2. Latent gevinst på fartøy skal derfor fortsatt å inngå i inntektsoppgjøret på samme måte som etter de gjeldende reglene.

Andre driftsmidler enn fartøy, som ikke skal eller ikke er egnet til å brukes i skattefri virksomhet, kunne i prinsippet vært unntatt fra inntredenbeskatning i en ordning med delt virksomhet. Dette kan for eksempel gjelde utstyr som bare brukes i forbindelse med skattepliktige serviceoppdrag i havbruksnæringen. Departementet foreslår likevel at det ikke gjøres unntak for slike driftsmidler. Et slikt unntak vil komplisere reglene, fordi disse driftsmidlene må skilles ut ved inntektsoppgjøret. Det kan medføre vanskelige vurderinger på tidspunktet for inntreden knyttet til om det aktuelle driftsmidlet vil inngå i skattepliktig eller skattefri virksomhet.

6 KONSERNKRAV OG BINDINGSTID

6.1 Gjeldende rett

For konserner er det et krav at alle selskaper i konsernet som kvalifiserer for rederiskatteordningen trer inn samtidig, jf. skatteloven § 8-12 annet ledd. Formålet med konsernkravet er å hindre rederiene i å drive håndplukking ved valg av beskatningsregime. Håndplukkingen innebærer at ordinær beskatning velges for selskaper som kvalifiserer for ordningen og som i inntektsåret har gått med underskudd skattemessig, mens rederibeskatning velges for selskaper som kvalifiserer for ordningen og som i inntektsåret har gått med overskudd skattemessig.

Konsernkravet i den norske rederiskatteordningen ble innført med virkning fra og med inntektsåret 2009. Bakgrunnen var notifikasjonsprosessen med ESA i forbindelse med ESAs godkjenning av rederiskatteordningen for 10-årsperioden 2007-2016. Praksis fra ESA og EU-kommisjonen innebar at valg om rederibeskatning skal skje på konsernnivå, jf. Ot.prp. nr. 38 (2008-2009) punkt 3.2. Konsernkravet ble videreført i rederiskatteordningen i forbindelse med ESAs godkjenning av rederiskatteordningen for 10-årsperioden 2018-2027.

Det følger av skatteloven § 8-12 første ledd at valget om å tre inn i rederiskatteordningen er bindende for det enkelte selskap for en periode på 10 år. Dersom et selskap trer ut av ordningen før utløpet av 10-årsperioden, kan det tidligst tre inn igjen i ordningen etter utløpet av 10-årsperioden. Kravet til bindingstid ble innført i 2007 for å oppfylle ESAs krav til rederiskatteordningen.

6.2 Departementets vurderinger og forslag

Bakgrunnen for konsernkravet kan tilsi at kravet må gjelde alle selskaper som kvalifiserer for ordningen, også i en ordning med delt virksomhet. Det betyr at selskaper som bare i liten grad har virksomhet som kvalifiserer for skattefritak, må tre inn i ordningen. I utgangspunktet kan dette innebære ulemper for selskapene, blant

annet på grunn av begrensninger i adgangen til å yte og motta konsernbidrag med skattemessig effekt innenfor ordningen, jf. punkt 8.2.

Departementet bemerker likevel at adgangen til å drive delt virksomhet etter forslaget er begrenset til visse typer fartøy og virksomhet der det i praksis har vist seg å foreligge behov for større fleksibilitet og redusert risiko for vilkårsbrudd. Videre vil et selskap som har fartøyer som etter sin art kvalifiserer for rederiskatteordningen, ikke kunne tre inn i ordningen før det første inntektsåret selskapet starter med virksomhet som kan gi skattefritak, jf. punkt 3.2. Med andre ord vil slike selskaper ikke kvalifisere dersom de ikke engasjerer seg i virksomhet som kvalifiserer for skattefritak, og selskapene vil dermed ikke være omfattet av konsernkravet, heller ikke i en ordning med delt virksomhet.

Departementet foreslår på denne bakgrunn å videreføre bestemmelsen om konsernkrav i skatteloven § 8-12 annet ledd uendret.

Når det gjelder reglene om bindingstid ser departementet ikke grunn til å gjøre endringer i forbindelse med høringsforslaget, og foreslår at også bestemmelsen i skatteloven § 8-12 første ledd beholdes uendret.

7 FASTSETTELSE AV RESULTAT PÅ SKATTEPLIKTIG SKIPSFARTSVIRKSOMHET

7.1 Gjeldende rett

I den gjeldende rederiskatteordningen er det kun tillatt med skipsfartsvirksomhet som oppfyller vilkårene for skattefritak. Dersom et rederibeskattet selskap bruker et fartøy i virksomhet som ikke omfattes av skattefritaket, vil selskapet ikke lenger oppfylle vilkårene for å være innenfor ordningen.

Selskaper innenfor ordningen er i utgangspunktet fritatt for skatt på alminnelig inntekt, jf. skatteloven § 8-15 første ledd. Ettersom selskapene er skattepliktige for netto finansinntekt, vil det likevel fastsettes en alminnelig (finans-)inntekt.

Det følger av skatteloven § 8-15 femte ledd at underskudd på finansresultat innenfor rederiskatteordningen ikke kan samordnes med annen inntekt innenfor rederiskatteordningen. I den gjeldende ordningen får dette betydning for muligheten til samordning med inntektsføring av gevinst som er beregnet ved inntreden og ført på selskapets gevinst- og tapskonto. Slik inntekt knytter seg til skipsfartsvirksomheten. Finansunderskudd kan likevel fremføres til fradrag i senere års finansoverskudd i samme selskap og i et eventuelt inntektstillegg ved høy egenkapital fastsatt etter skatteloven § 8-15 sjuende ledd.

7.2 Departementets vurderinger og forslag

7.2.1 Generelt om fordeling av inntekter og kostnader

Utvidelsen av rederiskatteordningen til å omfatte delt virksomhet forutsetter at inntekter fra den delen av virksomheten som ikke kvalifiserer for skattefritak, blir beskattet ordinært som alminnelig inntekt. Dette medfører at det for skatteformål må gjøres et regnskapsmessig skille, slik at skattefri og skattepliktig virksomhet behandles hver for seg. For selskaper som i inntektsåret har drevet delt virksomhet, må inntekter og kostnader fordeles mellom skattefri og skattepliktig del.

Generelt må fordelingen av inntekter og kostnader gjennomføres etter de samme prinsippene som ved bruk av armlengdeprinsippet. Armlengdeprinsippet kommer til uttrykk i norsk rett i skatteloven § 13-1, og er bestemmende for prising av varer og tjenester ved interne transaksjoner der det foreligger interessefellesskap mellom partene i transaksjonen (internprising). Armlengdevurderinger kan også brukes ved fordeling av inntekter og kostnader for skattepliktige som driver aktivitet innenfor ulike skatteregimer. Inntekter og kostnader fordeles da mellom aktivitetene som om disse hadde vært utført av uavhengige foretak. Dette innebærer likevel ikke internprising i egentlig forstand, men en tilordning av inntekter og kostnader.

Et eksempel på dette er tilordningen som følger av § 12 i forskrift 30. april 1993 nr. 316 om skattlegging av inntekt vunnet ved utvinning og rørledningstransport av petroleum. Når skattepliktige som driver utvinning av petroleum eller rørledningstransport av utvunnet petroleum i områder som nevnt i petroleumsskattelovens § 1, også driver annen virksomhet eller arbeid, skal inntekter og fradrag fordeles slik at inntekt av utvinning og rørledningstransport, fastsettes som om denne virksomheten var drevet av frittstående foretak.

Ved skattepliktige oppdrag som ikke har elementer av skattefri aktivitet må hele *inntekten* som er opptjent ved oppdraget føres som skattepliktig bruttoinntekt. For sammensatte oppdrag der aktiviteten tidvis er av skattefri art og tidvis av skattepliktig art, eller der skattepliktig aktivitet foregår samtidig med skattefri godstransportvirksomhet, må inntekten av oppdragene fordeles på skattefri og skattepliktig del. Dersom det ikke er mulig å tilordne inntekter direkte til skattefri eller skattepliktig del av oppdraget, må selskapet fordele inntektene basert på armlengdevurderinger. Fordelingen må bygge på en vurdering av verdiskapningen knyttet til de ulike elementene.

Ved tilordning av *kostnader* til den skattepliktige delen av virksomheten kan det skilles mellom oppdrag der kostnader helt eller delvis kan tilordnes direkte til denne delen, og enkelte former for sammensatte oppdrag der en slik direkte tilordning ikke er mulig. Ved sammensatte oppdrag der kostnader ikke kan fordeles direkte er utgangspunktet ved en armlengdevurdering at kostnadene fordeles mellom skattepliktige og skattefrie elementer av oppdraget. I motsetning til hva som er tilfelle ved internprising skal en ved vurderingen ikke ta hensyn til fortjenesteelementer. Som en enklere og mer sjablongmessig tilnærming foreslår departementet at kostnadene i slike tilfeller fordeles forholdsmessig i samsvar med fordelingen av inntekter i det aktuelle oppdraget. Se nærmere beskrivelse i punkt 7.2.3.

Når det gjelder kostnader til klassing, forsikring, vedlikehold og avskrivninger, foreslår departementet en egen fordelingssjablone, jf. punkt 7.2.10 nedenfor. Slike kostnader skal altså ikke fordeles etter armlengdevurderinger.

Visse typer kostnader skal etter forslaget være unntatt fra fradragsrett, se punkt 7.2.5 nedenfor. For disse kostnadene skal det etter forslaget ikke foretas en fordeling til skattepliktig og skattefri.

Etter dette kan kostnader knyttet til skattefri og skattepliktig skipsfartsvirksomhet deles inn i følgende kategorier:

- 1) Kostnader som kan tilordnes direkte
- 2) Kostnader knyttet til et oppdrag som ikke kan tilordnes direkte, og som fordeles forholdsmessig i samsvar med fordelingen av inntekter
- 3) Kostnader til klassing, forsikring, vedlikehold og avskrivninger som fordeles forholdsmessig etter en særlig sjablone
- 4) Kostnader som etter forslaget skal være unntatt fra fradragsrett (indirekte kostnader)

Det vises til forslag til nytt ellefte ledd i skatteloven § 8-15.

7.2.2 Nærmere om enkeltstående skattepliktige oppdrag

Forslaget om å åpne for delt virksomhet i rederiskatteordningen innebærer at rederier i perioder av det aktuelle inntektsåret kan utføre oppdrag med et fartøy som utgjør skattepliktig virksomhet, mens øvrige oppdrag med fartøyet er omfattet av skattefritaket. Fastsettelse av skattepliktig inntekt vil i slike tilfeller måtte ta utgangspunkt i fartøyets utleie- eller driftsinntekter som er opptjent ved oppdragene i skattepliktig virksomhet. Påløpte kostnader fordeles mellom skattepliktig og skattefri virksomhetsinntekt basert på virksomheten kostnaden reelt er knyttet til, uavhengig av hvilket tidspunkt utgiftene påløper. Dette vil f.eks. gjelde kostnader til drivstoff.

Det ovennevnte vil for eksempel gjelde for en bøyelaster som i inntektsåret både har vært brukt i fraktoppdrag (skattefri virksomhet) og i oppdrag ved lagring av olje (skattepliktig virksomhet), jf. tilfelle 1) som omtalt under punkt 4.2.

7.2.3 Nærmere om sammensatte oppdrag

Endringene som foreslås i dette høringsnotatet, kan innebære at fartøy som brukes i skattefri aktivitet, i løpet av det samme oppdraget også brukes i skattepliktig aktivitet («sammensatt oppdrag»).

Et sammensatt oppdrag kan innebære at tilleggstjenesten utføres mens fartøyet utfører oppdrag med transport av gods og er i fart. Dette kan for eksempel gjelde fartøy innen havbruksnæringen som under et fraktoppdrag samtidig yter tjenester om bord i form av avlusing, sløyning eller videreforedling av fisk. Se også tilfelle 3) under punkt 4.2.

En annen type sammensatt oppdrag er oppdrag hvor den skattepliktige virksomheten utføres forut for eller i etterkant av den skattefrie virksomheten. Dette kan for eksempel gjelde et servicefartøy i havbruksnæringen som i forbindelse med slep av merder yter tjenester knyttet til fortøyningsarbeid. Se også tilfelle 2) under punkt 4.2.

I ovennevnte tilfeller kan det forekomme at hverken driftsinntektene fra oppdraget eller påløpte kostnader kan henføres direkte til skattefri eller skattepliktig del av oppdraget. Som nevnt ovenfor foreslår departementet at selskapet da må fordele *inntektene* etter hvilken del av oppdraget disse kan tilordnes til basert på armlengdevurderinger. Den skattepliktige må kunne godtgjøre at inntektene er fordelt i samsvar med dette prinsippet, det vil si at inntektene er fastsatt som om den skattepliktige delen av virksomheten var drevet av et frittstående foretak. *Kostnader* som kan tilordnes direkte til enten den skattepliktige eller skattefrie delen av oppdraget, skal i sin helhet fordeles til henholdsvis skattepliktig eller skattefri inntekt. I eksemplet ovenfor med et fartøy innen havbruksnæringen som under et fraktoppdrag samtidig yter tjenester om bord i form av sløyning av fisk, kan kostnader til mannskapet som utfører sløyningen være et

eksempel på en kostnad som i sin helhet tilordnes skattepliktig inntekt. Kostnader som ikke kan henføres direkte skal etter forslaget fordeles forholdsmessig i samsvar med fordelingen av inntektene.

Dersom oppdraget utføres som ledd i en timecharter-kontrakt, må den daglige hyren fordeles på de ulike delene av oppdraget. Dersom fartøyet har dager hvor aktiviteten kun er knyttet til tilleggstjenester, må timecharterhyren for disse dagene fullt ut tilordnes skattepliktig inntekt. To eksempler kan illustrere dette:

- 1) En brønnbåt utfører dag 1 et separat avlusingsoppdrag, dag 2 transport av fisk, og dag 3 et oppdrag hvor transportert fisk samtidig avluses. Avtalt timecharterhyre for dag 1, samt en andel av timecharterhyren for dag 3 som gjelder avlusings-tjenesten, skal inngå i skattepliktig inntekt.
- 2) Et kabelleggingsfartøy omfattet av skatteloven § 8-11 første ledd bokstav a som «skip i fart», vil ved reparasjon og utskiftning av en kabel på havbunnen utføre et sammensatt oppdrag. Inntekt opptjent ved transport av kabelen til og fra skadestedet er skattefri virksomhet, mens inntekter opptjent ved at fartøyet benyttes ved reparasjonen er skattepliktig.

7.2.4 Bareboat-utleie – leietakers virksomhet

Inntekter fra fartøy som er utleid på bareboat-vilkår, skal behandles i samsvar med prinsippene ovenfor. Dette innebærer at dersom leietaker benytter fartøyet i virksomhet som ville ha vært skattepliktig dersom utleier selv hadde stått for driften av fartøyet, vil bareboat-inntekten inngå i den skattepliktige virksomheten.

Ved utleie av skip hvor leietaker anvender skipet i sammensatt oppdrag, kan det være krevende for utleier å fremskaffe oversikt over forholdet mellom fartøyets tenkte skattefrie og tenkte skattepliktige inntekter hos leietaker. Dette kan særlig gjelde i tilfeller hvor leietaker ikke er innenfor den norske rederiskatteordningen, og dermed

ikke har hatt grunn til å holde rede på informasjon for å foreta en fordeling for egne skatteformål. Departementet foreslår likevel at en andel av bareboat-inntekten også i slike tilfeller er skattepliktig inntekt etter de samme fordelingsprinsippene som er omtalt ovenfor. Utleier må i slike tilfeller kunne sannsynliggjøre at en andel av leietakers inntekt ville vært skattefri dersom leietaker hadde vært innenfor den norske rederiskatteordningen. Bareboat-inntekten skattlegges hos utleier i samme forhold. Reglene om fordeling av avskrivninger, klassekostnader mv. vil gjelde tilsvarende for utleier, jf. punkt 7.2.10.

Det vises til annet punktum i forslaget til nytt ellevte ledd i skatteloven § 8-15.

7.2.5 Kostnader som ikke kan knyttes direkte til et bestemt oppdrag

Under punkt 7.2.1 til 7.2.3 ovenfor og under punkt 7.2.10 nedenfor omtales fordeling av kostnader på skattefri og skattepliktig del av resultatet. Noen typer kostnader skal etter forslaget likevel ikke komme til fradrag med noen del. For slike kostnader blir spørsmålet om fordeling på skattefri del og skattepliktig del dermed ikke relevant.

Departementet foreslår at kostnader som ikke kan knyttes direkte til et bestemt oppdrag i utgangspunktet ikke skal komme til fradrag. Slike kostnader vil i stor grad påløpe uavhengig av om selskapet utøver skattepliktige eller skattefrie aktiviteter. Formålet med forslaget om en utvidelse av rederiskatteordningen til å omfatte visse typer skattepliktig virksomhet, er å legge til rette for en utvidet og mer fleksibel bruk av fartøy innenfor ordningen, slik at selskapet ikke må tre ut dersom et fartøy benyttes i slik virksomhet. I tillegg skal forslaget redusere risiko for at selskapene må tre ut av ordningen som følge av vilkårsbrudd. Bruk av fartøyer i skattepliktig virksomhet blir dermed et supplement til den skattefrie rederivirksomheten. Rederiene må antas å tre inn i rederiskatteordningen med fartøyer fordi en betydelig del av aktivitetene skal være knyttet til skattefri virksomhet, og indirekte kostnader bør derfor allokere til de skattefrie inntektene.

Departementet foreslår likevel at enkelte typer kostnader som ikke kan knyttes direkte til et oppdrag delvis skal komme til fradrag i skattepliktig inntekt ved delt virksomhet. Dette gjelder fradrag for avskrivninger, klassekostnader, forsikringskostnader og vedlikeholdskostnader. Dette vil komplisere ordningen noe, særlig fordi kostnadene må fordeles mellom skattefri og skattepliktig inntekt, men det vil føre til større samsvar mellom beskatningen av skattepliktig virksomhet innenfor og utenfor rederiskatteordningen. Departementet foreslår at det etableres en fordelingsnøkkel for slike kostnader, se punkt 7.2.10 nedenfor.

For enkelte typer kostnader som normalt ikke kan knyttes direkte til et bestemt oppdrag, kan det unntaksvis oppstå spørsmål om det likevel er mulig å foreta en slik tilordning. For å unngå vanskelige avgrensningsspørsmål foreslår departementet at det gjøres eksplisitt unntak fra fradragsrett for indirekte kostnader. Dette gjelder blant annet kostnader til administrasjon, styre, ledelse og rentekostnader.

Det vises til åttende punktum i forslaget til nytt ellefte ledd i skatteloven § 8-15.

7.2.6 Klassekostnader

Klassekostnader er regelmessige kostnader som oppstår hvert tredje til femte år, og som regnskapsmessig fordeles over perioden frem til neste klassegodkjenning. Kostnader til klassing kan utgjøre betydelige beløp for visse fartøystyper.

Den generelle regelen ved ordinær beskatning er at slike kostnader fradragsføres skattemessig fullt ut på det tidspunktet det oppstår en ubetinget plikt til å dekke kostnadene, jf. realisasjonsprinsippet som følger av skatteloven § 14-2 annet ledd. Dersom realisasjonsprinsippet skal legges til grunn også ved delt virksomhet innenfor rederiskatteordningen, vil adgangen til skattemessig fradrag bero på om fartøyet har utført skattepliktig virksomhet det året klassingen gjennomføres.

Klassekostnadene kan som nevnt utgjøre betydelige beløp, og for å unngå tilfeldige utslag av fradragsretten, foreslår departementet at klassekostnadene fordeles lineært over perioden frem til neste klassing av fartøyet. Først må det beregnes hvor stor del av klassekostnaden som skal tilordnes inntektsåret, og deretter må denne kostnaden tilordnes skattefri og skattepliktig inntekt. Se punkt 7.2.10 om hvordan klassekostnadene skal fordeles mellom skattefri og skattepliktig virksomhet.

Ved en klassing som fullføres 1. juli, der det forventes at det vil være fem år til neste klassing, vil en andel på $(6 \text{ mnd.} / 12 \text{ mnd.}) / 5 \text{ år} = 0,1$ av klassekostnaden periodiseres det første året, 0,2 vil periodiseres de fire neste årene og den resterende andelen på 0,1 det siste året, uavhengig av når neste klassing faktisk gjennomføres.

Det vises til sjette og sjuende punktum i forslaget til nytt ellevte ledd i skatteloven § 8-15.

7.2.7 Forsikringskostnader

Kostnader til forsikring av et fartøy vil ha en tilknytning til driften av fartøyet, og bør fordeles etter bruk i skattepliktig og skattefri virksomhet. Se punkt 7.2.10 om hvordan årlige kostnader til forsikring av fartøyet skal fordeles dersom fartøyet i inntektsåret er anvendt i både skattefri og skattepliktig virksomhet.

Det vises til sjette punktum i forslaget til nytt ellevte ledd i skatteloven § 8-15.

7.2.8 Vedlikeholdskostnader

Etter de generelle skattereglene skal vedlikeholdskostnader fradragsføres det inntektsåret vedlikehold utføres. På samme måte som for klassekostnader kan vedlikeholdskostnader være knyttet til flere inntektsår. Dette kan gi tilfeldige utslag i en ordning med delt virksomhet, fordi fradragsretten er betinget av at fartøyet har vært brukt i skattepliktig virksomhet i det året kostnadene pådras. Administrative hensyn tilsier likevel at kostnader til vedlikehold tidfestes etter de generelle reglene.

Vedlikeholdskostnader er av ulik art og kan påløpe i ulike intervaller. Det hadde derfor vært krevende å finne en god løsning for fordeling av kostnadene på fremtidige inntektsår. Departementet foreslår derfor at det ikke skal foretas en slik fordeling på inntektsår.

Om fordeling av vedlikeholdskostnader i tilfeller der et fartøy er anvendt i både skattefri og skattepliktig virksomhet i løpet av et inntektsår, se punkt 7.2.10.

Det vises til sjette punktum i forslaget til nytt ellefte ledd i skatteloven § 8-15.

7.2.9 Avskrivninger

Selskaper innenfor rederiskatteordningen som eier fartøyer som har vært brukt i skattepliktig virksomhet bør etter departementets oppfatning ha rett til fradrag for avskrivninger også i en rederiskatteordning med delt virksomhet.

Et spørsmål er likevel om fradragsretten for avskrivninger av administrative hensyn bare bør gjelde i tilfeller der den skattepliktige virksomheten utgjør en vesentlig del av fartøyets samlede virksomhet i det aktuelle inntektsåret. Departementet foreslår at det ikke stilles et slikt vilkår. Beregningen av fradragsberettigede avskrivninger skal baseres på en fordelingsbrøk som er felles for klassekostnader, forsikringskostnader, vedlikeholdskostnader og avskrivninger, se punkt 7.2.10. En eventuell nedre grense for fradragsrett for avskrivninger vil da ikke innebære vesentlige administrative lettelser.

Avskrivningsgrunnlaget for fartøyer som er ervervet innenfor rederiskatteordningen vil, på samme måte som under ordinær beskatning, følge hovedregelen om at utgangspunktet er fartøyets kostpris. Dette bør ikke gjelde fartøy som ble ervervet før selskapet trådte inn i rederiskatteordningen. I slike tilfeller vil fartøyet ha inngått i et inntektsoppgjør ved inntreden i ordningen etter reglene i skatteloven § 8-14 tredje ledd basert på markedsverdien av fartøyet. Forskjellen mellom markedsverdien og saldoverdien av fartøyet har kommet til beskatning (der det foreligger gevinst) eller

fradrag (der det foreligger tap) i forbindelse med inntektsoppgjøret.

Avskrivningsgrunnlaget bør derfor i slike tilfeller fastsettes med utgangspunkt i markedsverdien for fartøyet som er fastsatt ved inntredenbeskatningen.

Forslaget innebærer at alle fartøyer innenfor rederiskatteordningen i prinsippet må avskrives med beregnede avskrivninger selv om fartøyene ikke brukes i skattepliktig aktivitet. I praksis er det likevel ikke nødvendig å beregne og innrapportere avskrivninger før etter det første inntektsåret det er grunnlag for å kreve avskrivninger fordi fartøyet inngår i skattepliktig aktivitet. Det må da beregnes tenkte avskrivninger for tidligere inntektsår tilbake til anskaffelsesåret eller året for inntreden i rederiskatteordningen.

Etter departementets oppfatning bør en ved fastsettingen av avskrivningsfradrag i en rederiskatteordning med delt virksomhet ikke følge de ordinære avskrivningsreglene. Det vises til at skip mv. i saldogruppe e kan avskrives med inntil 14 pst. av saldogrunnlaget, jf. skatteloven § 14-43 første ledd. Avskrivningssatsen er etter departementets vurdering høyere enn det økonomiske verdifallet skulle tilsi, se NOU 2013: 14 kap. 10 og Meld. St. 6 (2015–2016) kap. 10. Den høye avskrivningssatsen kan gi mer uheldige utslag i den foreslåtte rederiskatteordningen med delt virksomhet, enn i det ordinære skatteregimet. Det skyldes for det første at skattekredittene som gis med for høye avskrivningssatser, kan bli mer langvarige, fordi de ikke nødvendigvis motsvares av lavere avskrivninger til fradrag i skattepliktige inntekter i påfølgende år, men kan forbli urealisert frem til realisasjon eller uttreden av ordningen. Videre vil kombinasjonen av for høye avskrivningssatser og saldometoden gi tilfeldige utslag, der selskaper som har skattepliktige inntekter tidlig i fartøyets levetid, får særlig høye avskrivninger, mens selskaper som har skattepliktige inntekter sent i fartøyets levetid, kan få lave avskrivningsfradrag.

Departementet foreslår derfor at de lineære avskrivningssatsene som gjelder for fartøy som tas inn i og ut av norsk beskatningsområde, skal benyttes for fartøy i delt

virksomhet i rederiskatteordningen, jf. skatteloven § 14-2 og FSFIN § 14-62-2. Dette innebærer at selskapet kan kreve fradrag for 7 pst. lineære avskrivninger for spesialfartøy i oljesektoren, og for 4 pst. lineære avskrivninger for øvrige fartøy. Det første året driftsmidlet anskaffes eller tas inn i rederiskatteordningen, beregnes det avskrivning for delen av året fartøyet var eiet eller inntatt i rederiskatteordningen, som anvist i FSFIN § 14-62-4. Dette innebærer for eksempel at et fartøy anskaffet 1. april får beregnet lineær avskrivning med 3 pst. det første året, med 4 pst. de neste 24 årene og med 1 pst. det 25. året.

Når det gjelder øvrige driftsmidler, det vil si driftsmidler som ikke er fartøy, og som brukes i den skattepliktige virksomheten, foreslår departementet at det ikke skal fastsettes avskrivningsfradrag. Departementet viser til at slike driftsmidler ofte vil ha en verdi som relativt sett vil være liten, og at administrative hensyn taler for at de unntas fra de årlige avskrivningsberegningene. Dette må ses i sammenheng med at en eventuell gevinst ved realisasjon av øvrige driftsmidler ikke skal komme til beskatning, jf. punkt 7.2.11.

Se punkt 7.2.10 om hvordan avskrivningene skal fordeles dersom fartøyet er anvendt i både skattefrie og skattepliktig virksomhet.

Det vises til sjette punktum i forslaget til nytt ellefte ledd i skatteloven § 8-15.

7.2.10 Fordeling av klassekostnader, forsikringskostnader mv.

I tilfeller der det drives delt virksomhet i rederibeskattede selskaper skal årets kostnader til klassing, forsikring, vedlikehold og avskrivninger etter forslaget fordeles mellom skipets skattefrie og skattepliktige virksomhet. Fordelingen skal gjennomføres basert på forholdet mellom fartøyets skattefrie og skattepliktige driftsinntekter opptjent i inntektsåret. Et eksempel kan illustrere dette:

Selskap A eier et fartøy med skattemessig verdi på 10 mill. kroner ved inngangen til inntektsåret. Verdien er fastsatt som kostpris for fartøy ervervet innenfor ordningen eller beregnet markedsverdi ved inntreden for fartøy ervervet før inntreden, fratrukket de årlige, maksimale avskrivningssatsene angitt i punkt 7.2.9. I løpet av inntektsåret har selskapet skipsfartsinntekter på 2 mill. kroner, hvorav 1,2 mill. kroner er skattepliktige og 800 000 kroner er skattefrie. Det vil si at 60 pst. av skipsfartsinntektene er skattepliktige for dette året. Året før hadde selskapet klassekostnader på 400 000 kroner, og det ble da forventet at neste klassing skulle gjennomføres om fire år. Årets vedlikeholdskostnader var 200 000 kroner.

Årets fradragsberettigede avskrivning blir på 60 pst. av beregnet lineær avskrivning, dvs. 60 pst. av 400 000 kroner, som utgjør 240 000 kroner.

Klassekostnaden skal fordeles over fire år, og årets fradragspost for klassekostnader blir dermed 60 pst. av 100 000 kroner, dvs. 60 000 kroner. Hele vedlikeholdskostnaden fradras med en faktor på 60 pst., noe som utgjør 120 000 kroner.

Et særlig hensyn gjør seg gjeldende for fartøyer som i løpet av inntektsåret har vært ute av drift som følge av opplag eller av en annen årsak.

Det kan være ulike årsaker til at et fartøy er ute av drift. Et fartøy kan legges i opplag dersom det i en lengre periode ligger uvirksomt, uten last eller oppdrag. Ofte vil besetningen være sterkt redusert. Andre eksempler på årsaker til at et fartøy er ute av drift, er vedlikehold og reparasjon, at det mangler oppdrag (og det ikke anses hensiktsmessig å legge skipet i opplag) og at skipet har ventedager mellom oppdrag. I denne sammenhengen skal et fartøy også anses som ute av drift dersom det er underveis til stedet for påbegynnelsen av et oppdrag, uavhengig av avstanden til dette stedet. Et fartøy skal ikke anses som ute av drift dersom det har last om bord, eller dersom fartøyet opptjener leie- eller driftsinntekter.

Den andelen av avskrivninger, klasse-, forsikrings- og vedlikeholdskostnader som forholdsmessig faller på perioder hvor fartøyet har vært ute av drift som følge av opplag eller en annen årsak, bør etter departementets vurdering ikke fradragsføres i den skattepliktige inntekten. Hovedformålet med rederiskatteordningen er at fartøy skal kunne utøve skattefri virksomhet. Kostnader i form av avskrivninger, klasse-, forsikrings- og vedlikeholdskostnader vil påløpe for selskaper med fartøyer som er ute av drift hele året, eller som er ute av drift i deler av året og ellers brukes i skattefri virksomhet. At et fartøy har vært brukt i skattepliktig virksomhet en del av året, bør ikke gi større rett til fradrag for kostnader som nevnt. Det foreslås derfor at perioder hvor skipet har vært ute av drift, henføres til den skattefrie virksomheten ved beregning av fradragsberettiget del for slike kostnader. Dette innebærer at det ikke skal gis forholdsmessig fradrag i skattepliktig inntekt for klasse-, forsikrings- eller vedlikeholdskostnader, og heller ikke eller avskrivninger, for slike perioder.

Kostnadene skal etter høringsforslaget først fordeles forholdsmessig etter antall dager av inntektsåret skipet har vært i drift og ute av drift. Gjenstående kostnader, som gjelder fartøyets samlede aktive perioder, skal deretter fordeles forholdsmessig mellom fartøyets skattefrie og skattepliktige driftsinntekter. Et eksempel kan vise dette:

Et fartøy har vært i opplag frem til den 1. juli. For den resterende delen av året har fartøyet skattefrie og skattepliktige driftsinntekter på henholdsvis 30 mill. kroner og 20 mill. kroner.

Fordeling etter aktive perioder: $184 \text{ dager aktivitet} / 365 \text{ dager} = 0,5$

Andel skattepliktige driftsinntekter: $20 \text{ mill. kroner} / 50 \text{ mill. kroner} = 0,4$

Beregning av fordelingsbrøk: $0,5 * 0,4 = 0,2$

Eksempelet viser at 20 pst. av inntektsårets kostnader til klassing, forsikring, vedlikehold og avskrivninger kan fordeles til den skattepliktige virksomheten, og

dermed komme til fradrag i skattepliktig inntekt. Fordelingsbrøken vil etter dette utgjøres av andel aktive dager i inntektsåret (forholdet mellom aktive dager og alle årets dager) multiplisert med forholdet mellom skattepliktige og samlede driftsinntekter.

Dersom fartøyet i eksempelet ovenfor har en kostpris på 750 mill. kroner, blir beregningen av fradragsberettigede avskrivninger slik:

4 pst. lineære avskrivninger utgjør 30 mill. kroner. Fradragsberettigede avskrivninger blir dermed 6 mill. kroner ($30 \text{ mill. kroner} \times \text{fordelingsbrøken på } 0,2$). Fradragsberettigede avskrivninger kan forklares slik: Avskrivninger tilordnet aktiv periode blir 15 mill. kroner ($30 \text{ mill. kroner} \times 184/365$). I den aktive perioden har fartøyet utført 40 pst. av oppdragene i skattepliktig virksomhet. Avskrivninger knyttet til skattepliktig virksomhet utgjør dermed 6 mill. kroner ($15 \text{ mill. kroner} \times 40 \text{ pst.}$).

Det vises til forslag til sjette punktum i forslaget til nytt ellefte ledd i skatteloven § 8-15.

7.2.11 Gevinstbeskatning ved realisasjon av fartøy

Departementets foreslår at det skal foretas et gevinst-/tapsoppgjør ved realisasjon av fartøyer som helt eller delvis har inngått i skattepliktig virksomhet innenfor rederiskatteordningen. Fartøyer som utelukkende har vært brukt i skattefri virksomhet, vil, på samme måte som etter gjeldende regler, realiseres uten beskatning eller tapsfradrag.

Den skattemessige verdien av et fartøy skal reduseres med årlige lineære avskrivninger for perioden fra erverv og frem til realisasjonstidspunktet, jf. punkt 7.2.9. Dersom fartøyet har inngått i et inntektsoppgjør ved inntreden i ordningen, skal beregningen av skatteverdien ta utgangspunkt i verdien på dette tidspunktet. Det skal gjøres årlige

reduksjoner av skattemessig verdi for lineære avskrivninger uavhengig av om avskrivningene faktisk har kommet til fradrag i skattepliktig inntekt.

Ved realisasjon av et fartøy som er benyttet i skattepliktig virksomhet, skal en andel av gevinsten eller tapet komme til beskatning eller fradrag. Fordelingen gjøres etter forholdet mellom skattefrie og skattepliktige inntekter i de årene fartøyet har vært eid innenfor rederiskatteordningen. For å fastsette andelen av gevinsten eller tapet som skal være skattepliktig eller fradragsberettiget, skal det tas utgangspunkt i de årlige andelene som brukes som utgangspunkt for å beregne fradragsberettiget andel for klasse-, forsikrings- og vedlikeholdskostnader, samt avskrivninger, etter at det er tatt hensyn til andel dager i opplag i skatteåret (fordelingsbrøken), jf. punkt 7.2.10. For årene før de foreslåtte reglene om delt virksomhet trer i kraft, regnes denne andelen som null.

Skattepliktig gevinst eller fradragsberettiget tap kan etter forslaget føres på gevinst- og tapskonto.

Aktiverte klassekostnader på realisasjonstidspunktet, det vil si den delen av kostnaden for forrige klassing som kan tilordnes perioden fra realisasjon til neste klassing når kostnaden periodiseres som angitt i pkt. 7.2.6, legges til den skattemessige inngangsverdien for fartøyet ved beregning av gevinst.

Eksemplet nedenfor illustrerer gevinstberegningen:

Et fartøy i rederiskatteordningen ble ervervet for 100 mill. kroner 1. mars i 2020. I 2022 og 2023 har selskapet både skattepliktige og skattefrie inntekter og hadde i snitt én av ti dager i opplag i disse årene. Fartøyet selges 28. februar 2023.

Beregning av avskrivninger for perioden i tråd med forslaget, gitt at det trer i kraft i 2022, fremgår i tabell 1.

Tabell 1. Beregnede avskrivninger i rederiskatteordningen med delt virksomhet. Mill. kroner /andeler

	2020	2021	2022	2023
<i>a</i> Inngangsverdi	100,00	96,65	92,65	88,65
<i>b</i> Dager i eie / 365	0,84	1,00	1,00	0,16
<i>c</i> Beregnet avskrivning ($100*b*4$ pst.)	3,35	4,00	4,00	0,65
<i>d</i> Utgangsverdi (<i>a-c</i>)	96,65	92,65	88,65	88,00
<i>e</i> Skattefrie inntekter	x	x	90	1
<i>f</i> Skattepliktige inntekter	x	x	10	9
<i>g</i> Dager i opplag / Dager i eie	x	x	0,1	0,1
<i>h</i> Fordelingsbrøk [$f/(e+f)$]* ($1-g$)	0	0	0,09	0,81
Fradragsberettigede avskrivninger				
<i>i</i> ($c*h$)	0,00	0,00	0,36	0,52

Salgsvederlaget ved realisasjonen 28. februar 2023 er 95 mill. kroner. Fartøyet har på salgstidspunktet klassekostnader som ennå ikke har kommet til fradrag på 2 mill. kroner. Den beregnede gevinsten blir salgsvederlaget fratrukket de aktiverte klassekostnadene og skattemessig verdi av fartøyet på salgstidspunktet, dvs. inngangsverdien i 2023 fratrukket avskrivningene for delen av året 2023 fartøyet var i selskapets eie.

Fordelingen av gevinsten mellom skattefrie og skattepliktig del, avgjøres av den gjennomsnittlige, årlige andelen av inntektene fra fartøyet som har vært skattepliktig mens fartøyet har vært beskattet etter rederiskatteordningen, etter reduksjon for eventuelle dager i opplag, vektet på andelen av året som fartøyet har vært i selskapets eie.

Tabell 2. Utregning av andel av gevinst som kommer til beskatning når fartøy har blitt brukt til delt virksomhet i rederiskatteordningen.

	2020	2021	2022	2023	Sum
<i>a</i> Andel av år i eie	0,84	1,00	1,00	0,16	3,00
<i>b</i> Fordelingsbrøk	0,00	0,00	0,09	0,81	
<i>c</i> Vektet fordelingsbrøk ($a*b$)	0,00	0,00	0,09	0,13	0,22
Sum vektet fordelingsbrøk/sum år i eie					0,074

Det bemerkes at den gjennomsnittlige fordelingsbrøken, 0,074, tilsvarer den andelen av de samlede beregnede avskrivningene (summen av rad *c* i Tabell 1, 12 mill. kroner) som har kommet til fradrag i skattepliktig inntekt (summen av rad *i* i Tabell 1, 0,88 mill. kroner). Beregning av gevinst og andel av gevinst til beskatning fremgår i Tabell 3.

Tabell 3. Beregning av skattepliktig gevinst ved realisasjon av fartøy brukt i delt virksomhet i rederiskatteordningen.

a	Salgsvederlag	95,00
b	Skattemessig verdi ved salg 28.02 2023	88,00
c	Aktiverte klassekostnader	2
d	Beregnet gevinst ($a-b-c$)	5,00
e	Gjennomsnittlig fordelingsbrøk	0,074
g	Skattepliktig gevinst ($d*e$)	0,37

Det vises til niende og tiende punktum i forslaget til skatteloven § 8-15 nytt ellefte ledd.

7.2.12 Underskudd

Innenfor den gjeldende rederiskatteordningen går det et skille mellom skattefrie skipsfartsinntekter og skattepliktige finansinntekter. Med de endringene som foreslås i dette høringsnotatet, vil selskaper innenfor rederiskatteordningen også kunne ha skattepliktige skipsfartsinntekter fra løpende drift. Som omtalt under punkt 1 må det antas at skattefri skipsfartsvirksomhet fortsatt vil være hovedaktiviteten for rederibeskattede selskaper. Hensikten med endringsforslaget er å legge til rette for at rederier kan fortsette med denne hovedaktiviteten, ved å åpne for at det i noen grad også kan utøves virksomhet som ikke er tillatt i dagens ordning. Forslaget vil innebære en mer fleksibel utnyttelse av fartøy og redusere risikoen for uttreden som følge av vilkårsbrudd. Samordning av finansunderskudd med inntekter fra skattepliktig aktivitet er ikke nødvendig for å oppnå dette. Som i dag er det ikke naturlig at selskaper der eventuelle underskudd utelukkende (eller i det alt vesentlige) knytter seg til finansresultatet, får anledning til å samordne dette underskuddet med skattepliktige driftsinntekter i en ordning der driftsinntektene for det vesentlige vil være skattefrie. En

samordning av underskudd som knytter seg til finansresultatet med skattepliktige driftsinntekter vil dessuten komplisere en ordning med delt virksomhet, blant annet fordi det ikke skal kunne ytes konsernbidrag som samordnes med finansunderskudd i det rederibeskattede selskapet, jf. punkt 8.2.1 nedenfor. Departementet foreslår derfor å videreføre den gjeldende ordningen som innebærer at finansunderskudd ikke kan samordnes med overskudd fra skattepliktig, ikke-finansiell virksomhet.

Underskudd beregnet på resultatet fra skattepliktig skipsfartsvirksomhet kan etter forslaget likevel samordnes med inntektsføring av gevinst som er beregnet ved inntreden, og fremføres til fradrag i fremtidige overskudd fra skattepliktig skipsfartsvirksomhet. Disse elementene knytter seg til skattepliktig skipsfartsinntekt.

For å klargjøre at finansunderskudd ikke kan samordnes med overskudd fra skattepliktig virksomhet foreslås det en endring i skatteloven § 8-15 femte ledd.

Det vises til forslag til endring i skatteloven § 8-15 femte ledd.

8 KONSERNBIDRAG

8.1 Gjeldende rett

Etter gjeldende rett kan det ytes konsernbidrag mellom to selskaper som begge er innenfor rederiskatteordningen, og mellom to selskaper hvor yter eller mottaker er innenfor ordningen og mottaker eller yter er utenfor, jf. skatteloven § 8-18 første ledd. Det følger av den sistnevnte bestemmelsen at konsernbidragene i slike tilfeller ikke får skattemessig effekt. Selskapet som yter konsernbidraget, kan ikke kreve skattemessig fradrag for beløpet, og mottakeren blir heller ikke skattepliktig for det mottatte konsernbidraget. Dette gjelder også i tilfeller hvor selskapet eller selskapene som er innenfor ordningen har skattepliktige finansinntekter.

Konsernbidrag avgitt til selskap som har trådt ut av ordningen er ikke skattepliktig inntekt for mottaker og ikke fradragsberettiget for giver i uttredelsesåret og de to

påfølgende årene, jf. skatteloven § 8-18 annet ledd. Formålet med denne bestemmelsen er å motvirke incentiver til tilpasninger ved at selskaper velger å beskattes innenfor rederiskatteordningen i år med overskudd og utenfor i år med underskudd, jf. Ot. prp. nr. 1 (2007–2008) punkt 3.4.6.6. Etter at bestemmelsen ble innført er det også innført bindingstid i rederiskatteordningen, se punkt 6.

8.2 Departementets vurderinger og forslag

8.2.1 Konsernbidrag til og fra rederibeskattet selskap

Departementet foreslår at det i konsern som driver delt virksomhet gjennom ett eller flere selskaper innenfor rederiskatteordningen, skal gis adgang til å yte konsernbidrag med skattemessig effekt for inntekter fra de skattepliktige skipsfartsaktivitetene. Konsernbidraget må da alltid henføres til den skattepliktige delen av skipsfartsinntekten, både når det gjelder yter og mottaker av konsernbidraget.

Denne løsningen gir samsvar med skattelovens generelle ordning, der selskaper i konsern er gitt adgang til å utjevne skattemessig resultat gjennom konsernbidragsordningen. Når de alminnelige skattereglene etter forslaget skal gjelde for deler av skipsfartsvirksomheten til selskaper med delt virksomhet, bør det også være mulig å motta og yte konsernbidrag med skattemessig virkning for denne delen av virksomheten.

Et rederibeskattet selskap vil etter forslaget bare kunne innrømmes fradrag i den skattepliktige inntekten dersom konsernbidraget er skattepliktig hos mottakeren. De øvrige vilkårene knyttet til konsernbidrag i skatteloven § 10-4 må også være oppfylt.

Adgangen til å yte eller motta konsernbidrag med skattemessig virkning vil etter forslaget ikke gjelde skattepliktig finansinntekt/-underskudd, jf. punkt 7.2.13.

Det vises til forslag til nytt tredje punktum i skatteloven § 8-18 første ledd.

8.2.2 Konsernbidrag til selskap som har trådt ut av rederiskatteordningen

Departementet foreslår å videreføre regelen om at konsernbidrag avgitt til selskap som har trådt ut av rederiskatteordningen, ikke er skattepliktig inntekt for mottaker og ikke er fradragsberettiget for giver i uttredelsesåret og de to påfølgende årene. Hensynet til å motvirke tilpasninger ved at selskaper velger å beskattes innenfor rederiskatteordningen i år med overskudd og utenfor i år med underskudd vil fortsatt gjøre seg gjeldende i en ordning med adgang til delt virksomhet. Det kan argumenteres for at underskudd oppstått etter uttreden som er knyttet til en del av virksomheten som ville vært skattepliktig innenfor ordningen prinsipielt sett bør kunne avregnes mot overskudd fra andre selskaper etter uttreden gjennom mottak av konsernbidrag. Etter at selskapet har trådt ut vil det likevel være administrativt krevende å skille mellom selskapets resultat fra delen som ville vært skattepliktig innenfor ordningen og selskapets resultat fra den delen som ville vært rederibeskattet innenfor ordningen.

9 FLAGGKRAV

9.1 Gjeldende rett

Etter gjeldende rett må selskaper innenfor rederiskatteordningen følge bestemte krav til flaggføring for fartøyene, jf. skatteloven § 8-11 åttende og niende ledd. Kravet til flaggføring ble innført i 2005, og skal oppfylle kravene i ESAs statsstøtteretningslinjer for sjøtransportsektoren. Et hovedhensyn bak retningslinjene er å fremme EØS-flåtens konkurranseevne på verdensmarkedet.

Det fremgår av skatteloven § 8-11 åttende ledd at selskaper innenfor ordningen må opprettholde eller øke sin andel EØS-registrerte tonnasje i forhold til andelen EØS-registrert tonnasje selskapet eide per 1. juli 2005. Selskaper som trer inn i rederiskatteordningen etter 1. juli 2005, må etter reglene opprettholde eller øke sin andel EØS-registrerte tonnasje i forhold til andelen selskapet eide på tidspunktet for inntreden i ordningen.

.

9.2 Departementets vurderinger

Departementet foreslår at flaggkravet beholdes uendret. Det antas at eventuelle rederier som etter ikrafttredelse av de nye reglene ikke lenger oppfyller flaggkravet, vil ha mulighet til å tilpasse seg slik at ufrivillig uttreden unngås. Etter det departementet har kjennskap til, har selskaper i de skipsfartssegmentene der delt virksomhet er mest aktuelt i stor grad fartøyer som er norskregistrerte eller registrert i andre EØS-land. Det vil derfor i praksis neppe forekomme tilfeller der selskaper kommer i en situasjon hvor de er i brudd med flaggkravet på grunn av at konsernselskaper som tidligere har valgt å stå utenfor ordningen, nå må tre inn på grunn av konsernkravet, jf. skatteloven § 8-12 annet ledd og punkt 6.2 ovenfor.

10 UMLEIE AV FARTØYER PÅ BAREBOAT-VILKÅR

10.1 Gjeldende rett

Etter skatteloven § 8-13 femte til niende ledd gjelder det begrensninger på adgangen til å leie ut fartøyer på bareboat-vilkår i rederiskatteordningen. Utleie av fartøyer på bareboat-vilkår er begrenset til 40 prosent av total tonnasje i selskapsgruppen. Bareboat-kontraktene kan ikke være «finansielle». En bareboat-charter er finansiell blant annet dersom det er sannsynlig at innleier eller en tredjepart vil overta fartøyet på andre vilkår enn markedsvilkår i løpet av eller etter utløpet av leieperioden.

Virksomheter med offshore service-fartøyer mv. kan velge en alternativ begrensningsregel for bareboat-utleie, slik at maksimalt 50 prosent av tonnassen i konsernet kan leies ut på bareboat-vilkår. Leieperioden kan maksimalt være 5 år (pluss 3 års forlengelse) og strategisk ledelse må utføres fra EØS-området.

Dersom vilkårene knyttet til bareboat-utleie er oppfylt, vil inntekt fra slik virksomhet regnes som skattefri skipsfartsinntekt.

I gjeldende rederiskatteordning kan fartøyer som er leid ut på bareboat-vilkår bare brukes av innleier i virksomhet som etter sin art er skattefri innenfor rederiskatteordningen.

Begrensningene i bareboat-utleie trådte i kraft i skattleggingsperioden 2018. Før 2018 inneholdt den norske rederiskatteordningen ikke begrensninger med hensyn til utleie av fartøyer. Bakgrunnen for endringene i 2018 var EFTAs overvåkningsorgans (ESAs) vedtak av 14. desember 2017 (214/17/COL) om godkjenning av rederiskatteordningen som tillatt statsstøtte for en ny periode på 10 år (2018–2027). I EU-kommisjonens praksis vedrørende særskilte skatteordninger for rederiselskaper i EU-land var det satt begrensninger med hensyn til utleie på bareboat-vilkår.

10.2 Departementets vurderinger

Som nevnt under punkt 10.1 kan fartøyer som er leid ut på bareboat-vilkår, ikke brukes i virksomhet som ikke er tillatt innenfor rederiskatteordningen. Motstykket er at inntekter fra tillatt bareboat-utleie i sin helhet regnes som skattefri skipsfartsinntekt.

Den foreslåtte innføringen av en rederiskatteordning med adgang til å drive delt virksomhet, jf. punkt 4.2 ovenfor, reiser spørsmål om selskaper innenfor ordningen skal kunne leie ut fartøyer på bareboat-vilkår når fartøyene ikke brukes i virksomhet som etter sin art er skattefri innenfor rederiskatteordningen og om hvordan ulike typer inntekt fra utleie på bareboat-vilkår skal behandles.

Formålet med endringene som foreslås i dette høringsnotatet er for det første at selskaper innenfor ordningen skal oppnå større fleksibilitet, ved at fartøyer kan benyttes til aktiviteter som etter dagens regler ikke er lovlige i ordningen. For det andre skal endringene redusere risikoen for at brudd på vilkårene for å beskattes innenfor rederiskatteordningen skal medføre ufrivillig uttreden. Departementet legger til grunn at disse formålene kan tilsi at det åpnes for utleie av fartøyer på bareboat-vilkår når disse brukes i virksomhet som etter sin art er tillatt, men ikke skattefri innenfor

rederiskatteordningen. Med endringene som foreslås i dette høringsnotatet vil dette bli resultatet.

Dersom fartøyer skal kunne leies ut på bareboat-vilkår når fartøyene brukes i virksomhet som etter sin art er skattepliktig innenfor rederiskatteordningen, bør også utleieinntektene være skattepliktige. Dette gjelder også når leieinntektene opptjenes gjennom underliggende, deltakerliknede selskaper eller NOKUS-selskaper. I tilfeller der innleier bruker fartøyet til et sammensatt oppdrag, bør fordelingen mellom skattepliktig og skattefri leieinntekt følge samme mønster som ved fordeling av inntekter fra sammensatte oppdrag der den skattepliktige selv utfører oppdraget. Det vises til punkt 7.2.3 der fordeling av inntekter ved sammensatte oppdrag er omtalt.

Som nevnt under punkt 10.1 er adgangen til utleie av fartøyer på bareboat-vilkår begrenset til 40 prosent, eventuelt 50 prosent, av total tonnasje i selskapsgruppen. Departementet legger til grunn at tonnasje for skip som er utleid på bareboat-vilkår, og hvor utleien skal beskattes (helt eller delvis) etter de alminnelige reglene, skal inngå i beregningen med hensyn til kravet om maksimalt 40 prosent eller 50 prosent bareboat-utleie i selskapet/gruppen. Det er ikke grunn til å innføre en lempeligere beregning av bareboat-andelen i tilfeller der utleide fartøy brukes av innleieren i virksomhet som etter sin art ikke er skattefri i rederiskatteordningen. Bestemmelsene i skatteloven § 8-13 åttende og niende ledd foreslås derfor videreført uendret. Dette innebærer også at fartøyer som brukes i skattepliktig skipsfartsvirksomhet og som ikke er utleid på bareboat-vilkår, skal inngå som ikke utleid tonnasje ved beregningen av bareboat-andelen.

Det vises til forslag til nytt ellefte ledd i skatteloven § 8-15.

11 INNLEIE AV FARTØYER

11.1 Gjeldende rett

Det følger av skatteloven § 8-11 tiende ledd at adgangen til å leie leie på time charter- og voyage charter-vilkår av fartøyer som ikke er registrert i et EØS-land er begrenset til 90 prosent av total tonnasje i selskapsgruppen. Ved innleie av fartøyer på slike vilkår vil ansvaret for bemanning, vedlikehold mv. typisk påligge eieren (utleieren), mens ansvaret for kostnader til drivstoff, havneavgifter, lasting og lossing mv. vil påligge leieren. I EU-kommisjonens praksis som gjelder særskilte skatteordninger for rederiselskaper i EU-land, er det satt begrensninger med hensyn til slik innleie. Departementet antar at hensikten med begrensningene er å sikre at virksomheter innenfor de ulike landenes skattefritaksordninger for skipsfart i noen grad har ansvar for funksjoner som bemanning mv., og dermed har en tilknytning til kjerneoppgaver på skipsfartsområdet.

11.2 Departementets vurderinger

Bestemmelsen i skatteloven § 8-11 tiende ledd innebærer at minst 10 prosent av tonnasjen i selskapsgruppen som skattlegges innenfor den norske rederiskatteordningen skal være eid, innleid på bareboat-vilkår og/eller være EØS-registrert. Departementet foreslår å videreføre gjeldende regler. Det innebærer at fartøy som er eid, innleid på bareboat-vilkår og/eller EØS-registrert skal tas med ved beregningen med hensyn til maksimal andel innleie på time charter-/voyage charter-vilkår, selv om fartøyene brukes i skattepliktig virksomhet. Denne løsningen vil være enklere å administrere og gi større forutsigbarhet for selskapene enn en alternativ løsning der det bare tas hensyn til fartøyer i skattefri virksomhet ved beregningen.

12 INNTEKTSTILLEGG VED HØY EGENKAPITAL

12.1 Gjeldende rett

Det følger av skatteloven § 8-15 sjuende ledd at for selskaper innenfor rederiskatteordningen med en egenkapitalandel som utgjør mer enn 70 prosent av summen av gjeld og egenkapital i henhold til balansen ved det regnskapsmessige årsoppgjøret, skal den delen som overskrider 70 prosent, multiplisert med en

normrente, anses som skattepliktig inntekt etter skatteloven § 8-15 annet ledd første punktum.

12.2 Departementets vurderinger

I en ordning med delt virksomhet kan fartøyer og andre eiendeler være knyttet til skattepliktig virksomhet. Isolert sett kan dette svekke behovet for bestemmelsene om inntektstillegg ved høy egenkapital. Samtidig er hovedformålet med innføringen av adgangen til delt virksomhet å gi selskapene større fleksibilitet med hensyn til å ta på seg oppdrag som ikke er tillatte innenfor rederiskatteordningen i dag. Det må antas at fartøyer som tas inn i ordningen i betydelig grad vil være ment for bruk i skattefri virksomhet. Departementet mener derfor at det ikke bør gjøres endringer i reglene om inntektstillegg ved høy egenkapital.

13 TONNASJESKATT

13.1 Gjeldende rett

Etter skatteloven § 8-16 skal et selskap innenfor den særskilte rederiskatteordningen svare en årlig tonnasjeskatt til staten beregnet på grunnlag av nettotonnasjen av de fartøyene selskapet eier og av innleide fartøyer når eieren ikke er skattepliktig til Norge for inntekten ved utleien. Satsene for tonnasjeskatten fastsettes for hvert inntektsår i statsskattevedtaket, jf. Stortingsvedtak 15. desember 2020 nr. 2878 om skatt av inntekt og formue mv. for inntektsåret 2021 (Stortingets skattevedtak). Satsene for tonnasjeskatten er for inntektsåret 2021 fastsatt slik:

- 90 øre per dag per 100 nettotonn for de første 1 000 nettotonn, deretter
- 18 kroner per dag per 1 000 nettotonn opp til 10 000 nettotonn, deretter
- 12 kroner per dag per 1 000 nettotonn opp til 25 000 nettotonn, deretter
- 6 kroner per dag per 1 000 nettotonn.

Nivået på tonnasjeskatten er dermed moderat, men sikrer at skatten for rederiselskapene er i samsvar med det minimumsnivå som er forutsatt i ESAs retningslinjer for statsstøtte til sjøtransportsektoren.

13.2 Departementets vurderinger

Departementet foreslår at det beregnes tonnasje-skatt for alle fartøyer på vanlig måte, uavhengig av om fartøyene brukes i skattepliktig virksomhet i løpet av en skatleggingsperiode. Forslaget må ses i sammenheng med at tonnasje-skatten innebærer en moderat belastning. Som nevnt i punkt 13.1 sikrer dagens nivå på tonnasje-skatten at skatten for rederiselskapene er i samsvar med det minimumsnivå som er forutsatt i ESAs retningslinjer. Satsene er nokså nøyaktig tilpasset satsene i andre EØS-lands rederiskatteordninger.

14 RETTEFRIST

14.1 Gjeldende rett

Etter skatteloven § 8-17 første ledd bokstav b anses selskaper som trådt ut av rederiskatteordningen dersom vilkårene i skatteloven §§ 8-11 til 8-13 brytes. Det følger av § 8-17 tredje ledd at selskaper likevel ikke anses trådt ut etter første ledd dersom brudd på vilkårene etter § 8-11 og § 8-13 første og annet ledd rettes innen to måneder etter at bruddet oppsto.

14.2 Departementets vurderinger

Departementet antar at en rettefrist på to måneder er hensiktsmessig også i en ordning med delt virksomhet, og foreslår at reglene om rettefrist beholdes uendret.

15 UTTREDEN AV ORDNINGEN

15.1 Gjeldende rett

Det følger av skatteloven § 8-17 annet ledd, jf. § 8-14 tredje ledd annet punktum, at det ved uttreden fra rederiskatteordningen skal etableres nye skattemessige verdier for selskapets driftsmidler og andeler i deltakerfastsatte selskaper (herunder aksjer i NOKUS-selskaper) lik markedsverdi ved uttreden. Bakgrunnen for dette er at urealisert gevinst eller tap som er oppstått innenfor ordningen ikke skal komme til inntekt eller fradrag ved senere realisasjon under ordinær beskatning. Finansielle eiendeler og gjeld har vært underlagt løpende beskatning innenfor ordningen, og inngangsverdien på disse skal derfor videreføres uendret ved uttreden.

15.2 Departementets vurderinger og forslag

Departementet foreslår at gjeldende regler i hovedsak videreføres uendret ved uttreden fra ordningen.

Det foreslås unntak fra dette utgangspunktet for fartøy som har vært benyttet i skattepliktig virksomhet innenfor rederiskatteordningen. I slike tilfeller kan skattemessig inngangsverdi ved overgang til alminnelig beskatning ikke fastsettes til markedsverdien på fartøyet. Departementet foreslår at de nye reglene ved realisasjon av fartøy innenfor ordningen skal gjelde på tilsvarende måte ved uttreden, jf. punkt 7.2.11.

Dette innebærer at fartøyets inngangsverdi vil bestå av en kombinasjon av markedsverdien på fartøyet og den skattemessige verdien som er anvendt innenfor ordningen. Beregningen foretas etter en forholdsmessig andel som svarer til fartøyets skattepliktige virksomhet sett i forhold til fartøyets samlede virksomhet innenfor ordningen. Fordelingen foretas basert på hele perioden fartøyet har vært eiet innenfor rederiskatteordningen, og fordelingsbrøken for de enkelte inntektsårene er vektet likt i beregningen. Et eksempel kan belyse hvordan inngangsverdien skal fastsettes:

Ved inntreden i ordningen i 2023 er markedsverdien av skipet MNOK 250. Skipet er i inntektsårene 2023-2025 anvendt henholdsvis 20 pst., 30 pst. og 70 pst. i skattepliktig virksomhet (jf. punkt 7.2.10). Samlet anvendelse i skattepliktig virksomhet utgjør 40 pst. $[(20 + 30 + 70)/3]$.

Ved uttreden den 1. januar 2026 er markedsverdien MNOK 200, mens skipets skattemessige verdi innenfor ordningen utgjør MNOK 220 (250 – 30, som tilsvarer 4 pst. lineære avskrivninger i 3 år):

Andel markedsverdi:	$200 * 60 \text{ pst.} =$	120
Andel skattemessig rederiverdi:	$220 * 40 \text{ pst.} =$	<u>88</u>
Skattemessig inngangsverdi 1.1.2026		208

Latent gevinst eller tap som er knyttet til fartøyet ved uttreden av ordningen, vil beløpsmessig tilsvare skattepliktig gevinst eller fradragsberettiget tap dersom selskapet på samme tidspunkt i stedet hadde realisert fartøyet innenfor ordningen, jf. punkt 7.2.11

For øvrige driftsmidler skal inngangsverdi ved uttreden følge hovedregelen, og verdsettes til markedsverdien. Dette må ses i sammenheng med at det foreslås at det ikke skal gis fradrag for avskrivninger på slike driftsmidler selv om disse inngår i skattepliktig virksomhet, jf. punkt 7.2.9.

Det vises til forslag til nytt annet punktum i skatteloven § 8-17 annet ledd.

16 IKRAFTTREDELSE

Departementet foreslår at endringene trer i kraft med virkning fra og med inntektsåret 2022. Som omtalt under punkt 1 må godkjenning fra ESA foreligge før endringene som foreslås i dette høringsnotatet kan få virkning. Tidligere notifikasjoner til ESA har vist at prosessen kan ta tid. Et endelig lovforslag bør ikke fremmes for Stortinget før en godkjenning foreligger.

17 ØKONOMISKE OG ADMINISTRATIVE KONSEKVENSER

Forslaget kan påvirke atferden til rederier på ulike måter, noe som igjen kan gi ulike økonomiske virkninger. Forslaget vil gi positive virkninger i den grad det bidrar til at rederier som er i rederiskatteordningen, påtar seg samfunnsøkonomisk lønnsomme oppdrag som de ellers ikke ville gjort fordi de med dagens regler da ville brutt med vilkårene for ordningen. Tiltaket vil også kunne motvirke at rederier flytter ut av Norge. I så fall vil tiltaket bidra til å bevare den delen av skattegrunnlaget som ikke omfattes av rederiskatteordningen. De negative virkningene av utflytting kan imidlertid vurderes som moderate, ettersom rederier fortsatt vil kunne tilby de samme tjenestene til kunder i Norge og i utlandet, og de aktiviteter som i dag ikke er tillatt i ordningen og som knytter seg til norsk territorialfarvann eller norsk kontinentalsokkel, fortsatt vil kunne blitt skattlagt i Norge etter reglene om begrenset skatteplikt.

På den andre siden vil tiltaket, i den grad det er nødvendig for å utløse nye investeringer i skip, forsterke de vridende virkningene av rederiskatteordningen. Tiltaket vil også innebære en ren lettelse for rederier med delt virksomhet som vil fortsette som før med ordinær beskatning uavhengig av om tiltaket gjennomføres. Dette vil utgjøre en uthuling av skattegrunnlaget som må finansieres på andre måter.

Størrelsen og fortegnen på provenyvirkningene av forslaget vil avhenge av hvilke av atferdsvirkningene nevnt ovenfor som har størst betydning. På usikkert grunnlag antar departementet at den dominerende virkningen vil være at enkelte foretak som i dag driver i det ordinære skatteregimet, vil kunne få skattefrihet for deler av virksomheten, noe som vil påføre staten et provenytab. På usikkert grunnlag anslår departementet at forslaget vil kunne medføre skattefrihet for årlige inntekter på om lag 200 mill. kroner og dermed et årlig provenytab for staten på om lag 50 mill. kroner. Departementet vil vurdere provenyvirkningene nærmere før et forslag eventuelt fremmes for Stortinget, blant annet i lys av innspillene fra høringsinstansene.

Forslaget vil gi økte administrative kostnader for rederiene og for skattemyndighetene. I første omgang vil de administrative kostnadene knytte seg til selve omleggingen av regelverket, med en forholdsvis kompleks regelverksutvikling samt en ny godkjenningssprosess overfor ESA og kostnader for skattytere ved å gjøre seg kjent med nye regler. Forslaget vil også gi økte administrative kostnader over tid ved at ordningen blir mer komplisert. Skattytere vil måtte oppgi og dokumentere vesentlig mer informasjon til skattemyndighetene enn med dagens regler, og skattemyndighetene vil få mer utfordrende kontrolloppgaver, særlig knyttet til allokering av inntekter og kostnader mellom skattepliktig virksomhet og virksomhet som omfattes av skattefritaket i rederiskatteordningen. Videre vil en såpass omfattende omlegging av regelverket trolig medføre nye problemstillinger og uklarheter som en ikke forutser ved innføring av reglene, og dermed økt behov for veiledning og flere klagesaker.

DEL II – ØVRIGE FORSLAG TIL ENDRINGER I REDERISKATTEORDNINGEN

18 RENTER OG GARANTIPROVISJONER

18.1 Gjeldende rett

Rederibeskattede selskaper er skattepliktig etter de ordinære skattereglene for netto finansinntekter. Det gjøres fradrag i finansinntekten for blant annet rentekostnader. Fradragsberettigede rentekostnader begrenses til en andel som tilsvarer forholdet mellom selskapets balanseførte finanskapital og totalkapital, jf. skatteloven § 8-15 fjerde ledd. Øvrige finanskostnader, med unntak for valutatap mv., vil i utgangspunktet komme til fradrag fullt ut.

Bestemmelsen i skatteloven § 6-41, om begrensningsregelen for rentefradrag, gjelder tilsvarende for fradragsberettiget del av faktisk rentekostnad i rederibeskattede selskaper, jf. skatteloven § 8-15 fjerde ledd tredje punktum.

Garantiprovisjoner er godtgjørelse til andre enn långiver for å stille garanti for lån. Det fremgår av Skatte-ABC 2021 under kapitlet «Renter av gjeld», punkt 6.8

"Garantiprovisjon", at provisjon til andre enn långiver for å stille garanti for lån er fradragsberettiget som rentekostnad dersom provisjonen i prinsippet tilsvarer den høyere renten som ville blitt forlangt om långiver alene påtok seg risikoen for mislighold av lånet. Dette er i samsvar med fast og langvarig skattefastsettingspraksis.

Garantiprovisjon er også omfattet av rentebegrensningsregelen i skatteloven § 6-41 og behandles på samme måte som rentekostnader ved anvendelse av denne regelen, jf. Prop. 1 LS (2013-2014) punkt 4.3.1.

I fastsettingspraksis for selskaper innenfor rederiskatteordningen er garantiprovisjoner som oppfyller vilkårene som nevnt ovenfor likevel ikke blitt behandlet som rentekostnader, men som andre finanskostnader, jf. skatteloven § 8-15 annet ledd første

og annet punktum. Dette har medført fullt fradrag for garantiprovisjoner for rederibeskattede selskaper.

18.2 Departementets vurderinger og forslag

Etter departementets syn bør forståelsen som fremgår av Skatte-ABC 2021 og uttalelsene i Prop. 1 LS (2013–2014), det vil si at kostnader til garantiprovisjoner faller inn under det alminnelige rentebegrepet i skatteretten, også gjelde for selskap som er omfattet av rederiskatteordningen. Som det fremgår av punkt 7.1 ovenfor, er gjeldende skattefastsettingspraksis for rederibeskattede selskaper ikke i overensstemmelse med skattefastsettingspraksis generelt på dette punktet.

Hensynet til konsekvens og sammenheng taler for at innholdet i rentebegrepet bør ha det samme innholdet for rederibeskattede og ordinært beskattede selskaper. Renten på et lån reflekterer blant annet risiko knyttet til lånet. En garantiprovisjon har sammenheng med denne risikoen, og kommer i stedet for det som ellers ville vært en høyere rentekostnad. Det foreligger ikke hensyn som tilsier ulik tolkning av rentebegrepet innenfor og utenfor rederiskatteordningen.

På denne bakgrunn foreslår departementet å lovfeste i skatteloven § 8-15 fjerde ledd at «faktiske renteutgifter» etter denne bestemmelsen også skal omfatte garantiprovisjon betalt til andre enn långiver på de vilkår som er nevnt ovenfor.

Med den foreslåtte endringen vil det følge av det nåværende tredje punktum i skatteloven § 8-15 fjerde ledd (som etter forslaget blir nytt fjerde punktum i fjerde ledd) at fradragbegrensningen etter skatteloven § 6-41 får anvendelse for en andel av garantikostnader som nevnt.

Departementet antar at forslaget vi gi relativt beskjedne økonomiske og administrative konsekvenser og vil vurdere disse nærmere før forslagene eventuelt fremmes for Stortinget, blant annet i lys av innspill fra høringsinstansene.

Det vises til forslag til nytt annet punktum i skatteloven § 8-15 fjerde ledd.

19 FRADRAGSFØRING AV UNDERSKULD FRA KOMMANDITTSLSKAP/INDRE SELSKAP

19.1 Gjeldende rett

I et kommandittselskap er det både deltakere med begrenset ansvar (kommandittister) og deltakere med ubegrenset ansvar (komplementarer). Kommandittselskaper følger skattereglene om deltakerfastsetting. Deltakerfastsetting innebærer at deltakerne skattlegges for sin andel av selskapets resultat, og herunder får fradrag for sin andel av underskudd.

På bakgrunn av at kommandittister har et begrenset ansvar for selskapets forpliktelser, gjaldt det før 2015 bestemmelser i skatteloven § 10-43 om at de bare kan fradra underskudd innenfor en viss ramme. Kommandittister fikk kun fradrag i inntekt (utenom kommandittselskapet) for underskudd av selskapsdeltakelsen innenfor rammen av hva kommandittisten risikerer å tape. Deltakers andel av underskudd som ikke kom til fradrag på grunn av fradragsrammen, kunne føres til fradrag i senere års andel av overskudd fra selskapet, i annen alminnelig inntekt ved forhøyelse av innskuddsforpliktelsen eller i gevinst ved realisasjon av andel.

Fradragsbegrensningen gjaldt tilsvarende for stille deltakere. En stille deltaker er deltaker i et selskap der det er avtalt at deltakelsen ikke skal fremtre utad og at deltakeren bare har begrenset ansvar med en fastsatt sum.

Ved lov 19. desember 2014 nr. 80 ble adgangen til inntektssamordning for kommandittister og stille deltakere opphevet med virkning fra og med inntektsåret 2015. Underskudd skal nå i stedet fremføres til fradrag i fremtidig inntekt fra selskapet eller realisasjonsgevinst på andel i selskapet, jf. skatteloven § 10-43. Det vil si at disse underskuddene bare kan fradragsføres mot senere overskudd fra samme selskap. Underskudd som ikke er avregnet senest når andelen realiseres, faller bort.

Bakgrunnen for endringen var at nøytralitetshensyn taler for en mer lik behandling av kommandittister, stille deltakere og aksjonærer. I et aksjeselskap må underskudd fremføres til fradrag i fremtidig overskudd i selskapet, og aksjonærer har ingen adgang til å samordne en andel av selskapsunderskudd med inntekt fra andre kilder. Både aksjonærer, kommandittister og stille deltakere har begrenset ansvar for selskapets forpliktelser, og er slik sett en likeartet gruppe selskapsdeltakere. Videre kunne kombinasjonen av ansvarsbegrensning og samordningsadgang innebære en omgåelsesfare i ulike sammenhenger. Det ble også vist til at endringen ville gi en vesentlig forenklingsgevinst. Begrunnelsen for endringen er nærmere omtalt under punkt 4.6 i Prop. 1 LS (2014–2015).

For rederibeskattede selskaper følger det av skatteloven § 8-15 sjette ledd at bestemmelsen i skatteloven § 10-43 ikke kommer til anvendelse ved fastsettelse av inntekt for kommandittister og stille deltakere innenfor rederiskatteordningen. Bestemmelsen ble innført med virkning fra og med inntektsåret 2000, jf. Ot.prp. nr. 21 (1999–2000) punkt 1.11. Bakgrunnen for innføringen av bestemmelsen i skatteloven § 8-15 sjette ledd var blant annet at det var teknisk vanskelig å beregne fradragsramme for slike deltakere. Av forarbeidene, jf. Ot.prp. nr. 21 (1999–2000) punkt 1.11.3, fremgår at det hadde vært nødvendig å gi egne regler om fradragsbegrensning for kommandittister innenfor rederiskatteordningen, på grunn av de særskilte forhold som gjør seg gjeldende for skipsaksjeselskap som lignes innenfor ordningen. Slike særregler om beregning av fradragsramme innenfor ordningen ville komplisere regelverket vesentlig. Videre ble det pekt på at flertallet finanskomiteen i Innst. O. nr. 12 (1999–2000) hadde foreslått en innstramning i fradragsretten for gjeldsrenter som ville innebære at færre selskaper ville få negativ finansinntekt, slik at en fradragsbegrensning i praksis ville få mindre skattemessig betydning

19.2 Departementets vurderinger og forslag

I forbindelse med at bestemmelsene i skatteloven § 10-43 om fradragsramme for kommandittister og stille deltakere ble opphevet, ble det ikke gjort en vurdering av om

bestemmelsen i skatteloven § 8-15 sjette ledd burde videreføres uendret.

Rederibeskattede selskaper er dermed fortsatt unntatt fra begrensningene i skatteloven § 10-43, som nå innebærer at underskudd skal fremføres til fradrag i fremtidig inntekt fra selskapet eller realisasjonsgevinst på andel i selskapet. De rederibeskattede selskapene kan dermed samordne finansunderskudd fra kommandittselskaper/indre selskaper mot andre finansinntekter enn fremtidige finansinntekter fra kommandittselskaper/indre selskaper, så lenge rederiselskapet blir værende i rederiskatteordningen.

Som nevnt under punkt 19.1 er bakgrunnen for innføringen av skatteloven § 8-15 sjette ledd med virkning fra og med inntektsåret 2000 blant annet at det var teknisk vanskelig å beregne fradragssamme for slike deltakere. Denne begrunnelsen gjør seg ikke lenger gjeldende ettersom bestemmelsene om fradragssamme for kommandittister og stille deltakere nå er opphevet og erstattet med bestemmelser om at underskudd skal fremføres til fradrag i fremtidig inntekt fra selskapet eller realisasjonsgevinst på andel i selskapet.

Av forarbeidene til endringene i skatteloven § 10-43 med virkning fra og med 2015 fremgår det at bakgrunnen særlig er nøytralitetshensyn, og i tillegg til omgåelsesfare og forenklingshensyn (jf. punkt 19.1 ovenfor). Nøytralitetshensynet tilsier at de nye bestemmelsene om begrensning av samordningsadgangen for underskudd fra kommandittselskap og indre selskap bør gjelde også for rederibeskattede deltakere. Departementet foreslår derfor å oppheve bestemmelsen i skatteloven § 8-15 sjette ledd om at bestemmelsen i skatteloven § 10-43 ikke kommer til anvendelse ved fastsettelse av inntekt for kommandittister og stille deltakere innenfor rederiskatteordningen. Dette innebærer at rederibeskattede selskaper bare kan fremføre underskudd fra kommandittselskap og indre selskap til fradrag i fremtidig inntekt fra det samme kommandittselskapet eller indre selskapet.

Departementet antar at forslaget vi gi beskjedne økonomiske og administrative konsekvenser og vil vurdere disse nærmere før forslagene eventuelt fremmes for Stortinget, blant annet i lys av innspill fra høringsinstansene.

Det vises til forslag til opphevelse av skatteloven § 8-15 sjette ledd.

20 INNTEKTSOPPGJØR KNYTTET TIL ANDELER I SELSKAP MED DELTAKERFASTSETTING

20.1 Gjeldende rett

Selskaper som er omfattet av skatteloven § 10-40 (partrederier, kommandittselskaper mv.) er ikke egne skattesubjekter. I stedet fastsettes det et skattemessig resultat som om selskapet var skattyter. Skattepliktig over- eller underskudd fordeles på deltakerne etter eierandel, og inngår, med visse unntak, i deltakerens inntekt sammen med deltakerens øvrige inntekter.

Når en deltaker i et slikt selskap har trådt inn i rederiskatteordningen, vil en andel av det deltakerfastsatte selskapets eiendeler og virksomhet omfattes av skattefritaket innenfor ordningen på samme måte som deltakerens egne eiendeler og virksomhet. Skattefritaket vil omfatte en tilsvarende andel av latente gevinster på fartøy, gevinst- og tapskonto mv. i det deltakerfastsatte selskapet. Slike skatteposisjoner skal inngå i inntektsoppgjøret ved inntreden i ordningen, jf. Ot.prp. nr. 1 (2007–2008) pkt. 3.4.2.4.

Ved en deltakers inntreden i ordningen skal inntektsoppgjøret omfatte forskjellen mellom markedsverdi og skattemessig verdi av andelen i det deltakerfastsatte selskapet, jf. skatteloven § 8-14 tredje ledd. Det vises til «markedsverdi» i bestemmelsens andre punktum og «skattemessige verdier» i bestemmelsens tredje punktum.

Det skal også foretas et inntektsoppgjør når et selskap som allerede er innenfor ordningen erverver en andel i et deltakerfastsatt selskap fra et beslektet, ordinært beskattet selskap, jf. skatteloven § 8-14 fjerde ledd. Det er et vilkår for beskatning at

andelen er omfattet av fritaksmetoden. Beskatningen foretas på det ervervende selskapets hånd innenfor ordningen. Dersom differansen er negativ, kan tapet hverken avregnes mot gevinster på andre andeler ervervet i samme inntektsår, eller føres til fradrag i gevinst- og tapskonto.

Det følger av skatteloven § 8-14 sjette ledd at en positiv endring i over- eller underpris som er etablert ved overføring av en andel mellom beslektede selskaper i løpet av de siste tre årene, ikke skal tas hensyn til når andelen tas inn i ordningen og det gjennomføres et inntektsoppgjør etter tredje eller fjerde ledd. Bestemmelsen medfører at latent gevinst på fartøy mv. i det deltakerfastsatte selskapet ikke skal reduseres med slik overpris. Eventuell over- eller underpris som stammer fra erverv av andel fra en ikke-beslektet tredjepart, vil på vanlig måte komme til fradrag i inntektsoppgjøret.

Gevinsten fastsatt ved inntreden i ordningen eller ved erverv av andel føres på gevinst- og tapskonto, jf. skatteloven § 8-14 sjuende ledd.

20.2 Departementets vurderinger og forslag

20.2.1 Beregning av gevinst når andel inngår i inntektsoppgjøret

For å hindre at latente gevinster oppstått under det ordinære skatteregimet blir endelig skattefrie, foreslås det endringer i skatteloven § 8-14 fjerde og sjette ledd. Forslaget gjelder fastsettingen av gevinst ved inntektsoppgjøret, samt en utvidelse av hvilke tilfeller som skal være omfattet av skatteplikten når en andel erverves. Det sistnevnte behandles i punkt 20.2.2 nedenfor.

Inntektsoppgjøret ved inntreden i ordningen omfatter forskjellen mellom markedsverdi og skattemessig verdi på andel i deltakerfastsatt selskap. Den skattemessige verdien av andelen vil utgjøre deltakerens andel av skattemessig egenkapital i selskapet, i tillegg til deltakerens individuelle skatteposisjoner (over- og underpris, samt underskudd til fremføring etter § 10-43), jf. Ot.prp. nr. 59 (2007–2008) punkt 4.3.2. Overpris vil typisk tilsvare forskjellen mellom markedsverdi på fartøyet/fartøyene og skattemessig verdi

på tidspunktet da deltakeren ervervet andelen, det vil si en andel av latent gevinst på fartøyet/fartøyene tilsvarende den ervervede eierandelen.

Dersom et aksjeselskap som er deltaker i et deltakerfastsatt selskap, trer inn i ordningen, eller alternativt selger sin andel til et beslektet selskap som allerede beskattes innenfor ordningen, vil inntektsoppgjøret knyttet til andelen etter gjeldende regler begrenses til andelen av latent gevinst på fartøyet som overstiger overprisen. Følgende eksempel kan illustrere dette:

A kjøper en 10 % andel i kommandittselskap B fra en tredjepart. Vederlaget på kr 120 reflekterer verdien av B's eneste eiendel; et fartøy med markedsverdi på kr 1200. Skattemessig saldoverdi er kr 1000. Overprisen på andelen utgjør kr 20 $((1200-1000) * 10 \%)$.

Pr. 1. januar neste år trer A inn i rederiordningen. B eier fortsatt kun fartøyet, som nå har en markedsverdi på kr 1100. Saldoverdien er kr 860 $(1000 - 14 \text{ pst.})$. Skattemessig verdi av andelen består av en andel av skattemessig egenkapital i B $(860 * 10 \text{ pst.} = 86)$ i tillegg til overprisen fra ervervet (kr 20), samlet kr 106. Etter de gjeldende reglene vil inntektsoppgjøret for A fastsettes til kr 4 (andelens markedsverdi på kr 110 – skattemessig verdi kr 106). Dette til tross for at andelen av den latente gevinsten på fartøyet utgjør kr 24 $((1100-860) * 10 \text{ pst.})$.

Ved å endre beregningsmåten slik at overprisen utelates fra andelens skattemessige verdi, vil inntektsoppgjøret fastsettes slik at latent gevinst oppstått i det ordinære skatteregimet kommer til beskatning når en andel av fartøyet tas inn i ordningen $((1100 - 860) * 10 \text{ pst.} = 24)$.

Etter departementets oppfatning ivaretar ikke de gjeldende reglene forutsetningen om at skatteposisjoner som er opparbeidet utenfor ordningen skal gjøres opp før selskapet eller andelen tas inn i et regime med endelig skattefritak. Dette gjelder både når

deltaker trer inn i ordningen med inntektsoppgjør som gjennomføres etter skatteloven § 8-14 tredje ledd, og når et selskap som allerede er innenfor ordningen erverver en andel i et deltakerfastsatt selskap etter skatteloven § 8-14 fjerde ledd.

Departementet foreslår at skatteloven § 8-14 sjette ledd endres slik at skattemessig verdi på andel i deltakerfastsatt selskap ved inntektsoppgjør etter tredje og fjerde ledd ikke skal omfatte over- eller underpris på andelen. Skattemessig verdi skal dermed fastsettes til en forholdsmessig andel av det deltakerfastsatte selskapets skattemessige egenkapital, tillagt underskudd til fremføring etter skatteloven § 10-43 for deltakere med begrenset ansvar.

Dette innebærer at skatteloven § 8-14 sjette ledd ikke lenger vil være begrenset til tilfeller hvor overføring mellom beslektede selskaper i de siste tre inntektsår før inntreden har medført en positiv endring i over- eller underprisen. I stedet skal over- eller underpris ikke påvirke inntektsoppgjøret etter tredje eller fjerde ledd, uavhengig av når og på hvilken måte over- eller underprisen er oppstått.

Det vises til forslag til endring i skatteloven § 8-14 sjette ledd.

20.2.2 Beskatning ved erverv av andel etter skatteloven § 8-14 fjerde ledd

Departementet foreslår at det ikke lenger skal være et vilkår for beskatning etter skatteloven § 8-14 fjerde ledd at andelen er ervervet fra beslektet selskap. Vilkåret om at realisasjonen av andelen må være omfattet av fritaksmetoden, jf. skatteloven § 2-38, samt at overdragende selskap er underlagt skattelovens ordinære regler, foreslås videreført.

Departementet viser til at forutsetningen for at fartøy mv. kan tas inn i ordningen, er at skatteposisjoner som er opparbeidet utenfor ordningen, skal gjøres opp før fartøyet tas inn i et regime med endelig skattefritak. Dette hensynet vil etter departementets oppfatning også gjøre seg gjeldende i tilfeller hvor ikke-beslektede parter overfører

andel i deltakerfastsatt selskap skattefritt etter fritaksmetoden. Også her vil en tilsvarende andel av latente gevinster på fartøy, gevinst- og tapskonto mv. i det deltakerfastsatte selskapet etter gjeldende ordning i utgangspunktet bli endelig skattefrie når erververen er innenfor ordningen.

Beskatningen vil i foreliggende tilfelle kunne sammenliknes med tilfeller hvor eiendeler i et deltakerfastsatt selskap beskattes etter reglene om uttak fra norsk beskatningsområde, jf. skatteloven § 9-14. Også de sistnevnte reglene sørger for at latente gevinster kommer til beskatning når eiendeler eller skatteposisjoner ikke lenger er omfattet av ordinær norsk beskatning.

Gevinsten skal på samme måte som etter gjeldende regler beregnes og skattlegges på den overtakende, rederibeskattede deltakers hånd.

Departementet foreslår også en redaksjonell endring, blant annet slik at “realisasjon av andel” endres til “ervert av andel”.

Det vises til forslag til endringer i skatteloven § 8-14 fjerde ledd.

20.3 Økonomiske og administrative konsekvenser

Departementet antar at forslagene som er omtalt under punkt 20 vi gi relativt beskjedne økonomiske og administrative konsekvenser og vil vurdere disse nærmere før forslagene eventuelt fremmes for Stortinget, blant annet i lys av innspill fra høringsinstansene.

DEL III – FORSLAG TIL LOV- OG FORSKRIFTSENDRINGER

LOVFORSLAG

I

I lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven) gjøres følgende endringer:

§ 8-11 med overskrift skal lyde:

§ 8-11. Krav til eiendeler i selskapet

(1) Aksjeselskapet eller allmennaksjeselskapet kan kun eie følgende eiendeler:

- a. skip i fart,
- b. skip som driver transport av personell eller forsyninger, taubåter, entreprenørskip eller andre hjelpefartøy i petroleumsvirksomhet,
- c. finansaktiva, unntatt
 1. aksjer i ikke-børsnoterte selskaper hvor inntekten ikke fastsettes etter § 8-15
 2. andeler i selskaper med deltakerfastsetting m.v. som nevnt i § 10-40 hvor inntekten ikke fastsettes etter § 8-15
 3. finansielle instrumenter som gir rett til kjøp og salg av slike aksjer eller andeler,
- d. aksjer eller andeler i poolsamarbeid, når poolsamarbeidet kun eier eiendeler som nevnt under c, og tilfredsstillende vilkårene i § 8-13. Som poolsamarbeid anses samarbeidsformer hvor to eller flere selskaper inngår avtale om felles drift av fartøy som nevnt i a, b, i og j, og hvor samarbeidet utgjør et selskap etter selskapsloven, aksjeloven eller allmennaksjeloven,
- e. andel i selskap med deltakerfastsetting mv. som nevnt i § 10-40, som kun eier eiendeler som nevnt under a-f samt h-j, og hvor inntekten fastsettes etter § 8-15,
- f. aksjer i selskap som nevnt i § 10-60, som kun eier eiendeler som nevnt under a-f samt h-j, og hvor inntekten fastsettes etter § 8-15,

- g. aksjer i selskap som nevnt i § 8-10, som kun eier eiendeler som nevnt under a-f samt *h-j*, og aksjer i selskap som nevnt i denne bokstav,
- h. driftsmidler i virksomhet som nevnt i § 8-13 første ledd a og b *samt ellefte ledd*, unntatt driftsmidler som nevnt i § 14-41 h og i og annen fast eiendom,
- i. fartøy som brukes i virksomhet knyttet til oppsetting, reparasjon, vedlikehold og demontering av vindmøller til havs, og
- j. fartøy som brukes i virksomhet som nevnt i § 8-13 ellefte ledd.*

(2) Eierandel i selskap som nevnt i første ledd e-g må være minst tre prosent gjennom hele inntektsåret. Vilkåret i første punktum gjelder bare aksjonærer og deltakere som er selskaper innenfor ordningen.

(3) Aksjeselskapet, allmennaksjeselskapet og selskap som nevnt i første ledd g, må eie fartøy som nevnt i første ledd a, b, *i, eller j* eller andel eller aksje i selskap som nevnt i første ledd e-g. Selskap som nevnt i første ledd e-f må eie fartøy som nevnt i første ledd a, b, *i, eller j*, eller andel eller aksje i selskap som nevnt i første ledd e-f. *Eiendeler som nevnt i første ledd j anses som kvalifiserende eller tillatte eiendeler etter dette ledd fra og med det første inntektsåret fartøyet brukes i aktivitet innenfor ordningen som kan gi inntekter som er fritatt for skatteplikt etter § 8-13.*

(4) Realiserer aksjeselskapet, allmennaksjeselskapet eller selskapet som nevnt i første ledd g eiendel slik at kravet i tredje ledd ikke er oppfylt, må nytt fartøy som nevnt i første ledd a, b, *i, eller j*, eller andel eller aksje i selskap som nevnt i første ledd e-g, anskaffes senest ett år etter realisasjonen. Alternativt kan selskapet innen samme frist inngå bindende kontrakt om bygging av nytt fartøy som nevnt i første ledd a, b eller *i*. Oppfylles ikke kravet i første eller annet punktum, anses selskapet som trådt ut 1. januar i realisasjonsåret.

(5) Realiserer selskap som nevnt i første ledd e-f eiendel slik at kravet i tredje ledd ikke er oppfylt, må nytt fartøy som nevnt i første ledd a, b, *i, eller j*, eller andel eller aksje i selskap som nevnt i første ledd e-f, anskaffes senest ett år etter realisasjonen. Alternativt kan selskapet innen samme frist inngå bindende kontrakt om bygging av nytt fartøy som nevnt i første ledd a, b eller *i*. Oppfylles ikke kravet i første eller annet punktum, anses selskapet som trådt ut 1. januar i realisasjonsåret.

(6) Etter anskaffelse som nevnt i fjerde ledd, må selskapet eie fartøy som nevnt i første ledd a, b, *i, eller j* eller andel eller aksje i selskap som nevnt i første ledd e-g i minst to år. Etter anskaffelse som nevnt i femte ledd, må selskapet eie fartøy som nevnt i første ledd a, b, *i, eller j* eller andel eller aksje i selskap som nevnt i første ledd e-f i minst to år. Kravet i første og annet punktum kommer ikke til anvendelse dersom realisasjonen i fjerde eller femte ledd er en ufrivillig realisasjon, jf. § 14-70. Oppfylles ikke kravet i første eller annet punktum, anses selskapet som trådt ut 1. januar i realisasjonsåret etter fjerde eller femte ledd.

(7) Ufrivillig realisasjon etter § 14-70 skal ikke anses som brudd på vilkårene i sjette ledd. Etter slik realisasjon løper en ny ettårsfrist etter fjerde og femte ledd.

(8) Selskap innenfor ordningen må opprettholde eller øke sin andel EØS-registrert tonnasje i forhold til andelen EØS-registrert tonnasje selskapet eide per 1. juli 2005. Dersom selskapet trer inn i ordningen etter 1. juli 2005, skal måletidspunktet settes til tidspunktet for inntreden i ordningen. Med tonnasje forstås nettotonnasje slik denne til enhver tid er fastsatt i målebrev som er gyldige her i riket i henhold til forskrift 30. juni 2015 nr. 823 om måling av skip og flyttbare innretninger. Kravet om at selskapet må opprettholde eller øke andelen EØS-registrert tonnasje gjelder ikke så lenge selskapet har minst 60 prosent EØS-registrert tonnasje. Dersom selskap innenfor ordningen har bestemmende innflytelse over et annet selskap innenfor ordningen i henhold til regnskapsloven § 1-3, skal andelen EØS-registrert tonnasje beregnes samlet på morselskapets og datterselskapets hånd. Taubåter og fartøyer som frakter utvunnet materiale fra mudringsvirksomhet må være EØS-registrert. Departementet kan gi nærmere regler om beregning av flaggandel ved fusjon og fisjon av selskaper.

(9) Kravet om at selskapet må opprettholde eller øke andelen EØS-registrert tonnasje gjelder ikke for inneværende år dersom den samlede andelen EØS-registrert tonnasje innenfor ordningen per 31. desember i det foregående året er økt eller opprettholdt sammenlignet med den samlede andelen EØS-registrert tonnasje innenfor ordningen per 31. desember året før. Departementet kan gi nærmere regler om selskapenes plikt til å innrapportere opplysninger til skattemyndighetene.

(10) Departementet kan gi nærmere regler om hvilke fartøyer som skal omfattes av første ledd a, b, i, eller j.

§ 8-13 første ledd første punktum skal lyde:

Selskap innenfor ordningen kan ikke drive annen virksomhet enn utleie og drift av egne og innleide skip eller hjelpefartøy som nevnt i § 8-11 første ledd a, b og i, samt virksomhet som nevnt i ellefte ledd.

§ 8-13 nytt ellefte ledd skal lyde:

(11) Selskap innenfor ordningen kan drive skattepliktig virksomhet i form av:

- a. virksomhet med fartøy som er egnet til å brukes som skip eller hjelpefartøy som nevnt i § 8-11 første ledd a, b og i, men som i perioder brukes i virksomhet som gjør at fartøyene ikke anses som fartøy som nevnt. Denne bokstav gjelder ikke virksomhet som nevnt i bokstav c,*
- b. virksomhet om bord med nær tilknytning til bruken av fartøy som samtidig driver transport av gods og som oppfyller kravene til skip i fart etter § 8-11 første ledd a eller*
- c. virksomhet med skip i innenriksfart over begrenset fartsområde hvor utseilt distanse ikke overstiger 30 nautiske mil.*

Skattepliktig inntekt av virksomhet som nevnt i bokstav a, b og c fastsettes etter bestemmelsene i § 8-15 ellefte ledd.

§ 8-14 fjerde skal lyde:

(4) Ved *erverv* av andel i selskap som nevnt i §§ 10-40 og 10-60, som omfattes av § 2-38, skal det foretas et inntektsoppgjør slik at en positiv differanse mellom skattemessig verdi og markedsverdi for andelen på realisasjonstidspunktet kommer til beskatning i det overtakende selskapet. Inntektsoppgjør etter dette ledd skal ikke foretas ved *erverv av andel* fra selskap som skattlegges etter bestemmelsene i §§ 8-10 til 8-20.

§ 8-14 sjette skal lyde:

(6) Inngår andel i selskap som nevnt i § 10-40 i inntektsoppgjør etter reglene i de tre foregående ledd, skal inngangsverdien ved inntektsoppgjøret *fastsettes til en forholdsmessig andel av de skattemessige verdiene i selskapet, korrigert for underskudd til fremføring etter § 10-43.*

§ 8-15 med overskrift skal lyde:

§ 8-15. Fastsettelse av skattepliktig inntekt for selskap innenfor ordningen

(1) Selskap innenfor ordningen er fritatt for skatteplikt på alminnelig inntekt med de unntak som følger av annet til *sjuende og ellefte* ledd.

(2) Renteinntekter, gevinster ved realisasjon av aksjer, gevinster som følge av kurssvingninger på valuta og andre finansielle inntekter er skattepliktige, med mindre skattefritak følger av § 2-38. Tilsvarende kostnader og tap er fradragsberettiget.

Skatteplikten eller fradragsretten gjelder likevel ikke gevinst eller tap ved realisasjon av aksje eller andel som nevnt i § 8-11 første ledd d-g. Inntekter fra aktivitet i forbindelse med solidaransvar som nevnt i skipsarbeidsloven § 2-4 tredje ledd og omsorgsplikter som nevnt i skipsarbeidsloven kapittel 8 skattlegges som finansinntekt etter dette ledd. Forrige punktum gjelder ikke inntekter fra aktivitet i forbindelse med rederiers plikter og ansvar overfor arbeidstakere og oppdragstakere i virksomhet som nevnt i § 8-13 om bord på fartøy som nevnt i § 8-11 første ledd *a, b, i og j.*

(3) En andel av gevinster som følge av kurssvingninger på fordringer og gjeld i utenlandsk valuta tilsvarende forholdet mellom selskapets balanseførte finanskapital og totalkapital er skattepliktig. En tilsvarende andel kostnader og tap som følge av kurssvingninger på fordringer og gjeld i utenlandsk valuta er fradragsberettiget. Ved beregningen skal eiendelenes verdi fastsettes til gjennomsnittet av verdien ved inntektsårets begynnelse og verdien ved inntektsårets avslutning. Dette ledd gjelder tilsvarende for gevinster og tap ved realisasjon av finansiell kontrakt der innehaveren har rett (opsjon) til å kjøpe eller selge valuta, samt finansiell kontrakt om å kjøpe, selge

eller bytte valuta (terminkontrakt), men slik at ved beregningen skal eiendelenes verdi fastsettes til verdien ved inntektsårets avslutning.

(4) Det gis kun fradrag for en andel av selskapets faktiske renteutgifter tilsvarende forholdet mellom selskapets balanseførte finanskapital og totalkapital. *I renteutgifter etter foregående punktum inngår renteutgifter som nevnt i § 6-40, herunder garanti provisjoner til andre enn långiver som tilsvarer den høyere renten som ville bli forlangt om långiver alene påtok seg risikoen ved mislighold av lånet.* Ved beregning av rentefradraget skal eiendelenes verdi fastsettes til gjennomsnittet av verdien ved inntektsårets begynnelse og verdien ved inntektsårets avslutning. Bestemmelsen i § 6-41 om begrensning av rentefradrag for nærstående gjelder tilsvarende for fradragsberettiget del av faktisk rentekostnad.

(5) Underskudd fastsatt etter reglene i annet til fjerde ledd kommer ikke til fradrag i inntekt fastsatt etter *ellefte ledd eller § 8-14 tredje til femte ledd*, men kan fremføres mot senere inntekt fastsatt etter annet til fjerde ledd og *sjette ledd* etter reglene i § 14-6.

(6) Dersom selskap som nevnt i § 8-10 har en egenkapitalandel som utgjør mer enn 70 prosent av summen av gjeld og egenkapital i henhold til balansen ved det regnskapsmessige årsoppgjør, skal den delen av egenkapitalen som overstiger 70 prosent, multiplisert med en normrente, anses som skattepliktig inntekt etter annet ledd første punktum. Eiendelenes verdi fastsettes til gjennomsnittet av verdien ved inntektsårets begynnelse og verdien ved inntektsårets avslutning. Aksjer i selskap som nevnt i § 8-11 første ledd g skal ikke medtas som en del av selskapets balanseførte kapital ved beregningen foran. Ved verdsettelsen av eierselskapets andeler og aksjer i selskaper som omfattes av § 8-11 første ledd e og f som er ført etter egenkapitalmetoden, skal det ikke tas hensyn til slike selskapers balanseførte gjeld. Hvor andeler eller aksjer som nevnt i foregående punktum er ført etter kostmetoden, er det den forholdsmessige andel av dette selskapets balanseførte kapital som skal legges til grunn for beregningen i eierselskapet. Departementet fastsetter normrente i forskrift.

(7) Selskap som utarbeider selskapsregnskap etter regnskapsloven § 3-9 tredje eller fjerde ledd skal korrigere for elementer i fond for urealiserte gevinster etter aksjeloven § 3-3 a eller allmennaksjeloven § 3-3 a, i følgende tilfeller:

- a) ved beregning av forholdet mellom selskapets balanseførte finanskapital og total kapital etter bestemmelsene i tredje ledd første og annet punktum
- b) ved beregning av maksimalt rentefradrag etter fjerde ledd
- c) ved beregning av inntektstillegg etter *sjette* ledd første punktum.

Ved beregningene som nevnt i bokstav a og b skal det bare korrigeres for elementer i fond for urealiserte gevinster som knytter seg til eiendeler. Ved beregningen som nevnt i bokstav c skal det ikke korrigeres for elementer i fond for urealiserte gevinster som knytter seg til eiendeler som ikke medtas som en del av selskapets balanseførte kapital.

(8) Selskap som ikke har ført foreslått utbytte etter aksjeloven § 8-2 eller allmennaksjeloven § 8-2 som gjeld i regnskapet, skal medregne foreslått utbytte som gjeld ved beregning av inntektstillegg etter *sjette* ledd første punktum.

(9) Departementet kan gi overgangsbestemmelser til bestemmelsene i § 8-15 tredje ledd om skatteplikt for valutagevinst og om fradragsrett for valutatap, herunder gi bestemmelser om at kurssvingninger på valuta før 1. januar 2000 ikke får innvirkning på beregningen av gevinst eller tap ved skattleggingen.

(10) Departementet kan gi overgangsregler til bestemmelsene i tredje ledd om skattemessig behandling av gevinster og tap på langsiktige valutaposter omfattet av skatteloven § 14-5 femte ledd som er påløpt men ikke realisert per 1. januar 2005.

(11) *Inntekter opptjent ved virksomhet som nevnt i § 8-13 ellefte ledd, er skattepliktige.*

Det samme gjelder inntekter fra utleie av fartøy i den utstrekning fartøyet brukes i virksomhet som nevnt i § 8-13 ellefte ledd. Ved sammensatte oppdrag, skal inntekt fordeles slik at inntekt av skattepliktig virksomhet fastsettes som om denne virksomheten var drevet av frittstående foretak. Det gis fradrag for kostnader som kan tilordnes direkte til den skattepliktige delen av virksomheten. For kostnader som kan tilordnes direkte til et sammensatt oppdrag, men som ikke kan fordeles på skattepliktig og skattefri del ved oppdraget, gis det fradrag med en andel tilsvarende forholdet mellom oppdragets skattepliktige og samlede driftsinntekter. For kostnader til klassing, forsikring og

vedlikehold, samt lineære avskrivninger for fartøyer etter reglene i § 14-62, kan det kreves forholdsmessig fradrag basert på fartøyets andel av dager med drift eller utleie i inntektsåret, multiplisert med forholdet mellom skattepliktige og samlede driftsinntekter. Kostnader til klassing av fartøy fordeles lineært over perioden frem til neste klassing. Det gis ikke fradrag for indirekte kostnader, herunder kostnader til administrasjon, styre og ledelse eller renter. Ved realisasjon av fartøy skal en andel av gevinst svarende til samlet andel bruk i skattepliktig virksomhet innenfor ordningen komme til beskatning. En andel av tap er fradragsberettiget på tilsvarende måte.

§ 8-17 annet ledd nytt annet punktum skal lyde:

For fartøy som har inngått i skattepliktig virksomhet, skal en andel av verdien ved uttreden, som svarer til samlet andel bruk i skattepliktig virksomhet innenfor ordningen, fastsettes til fartøyets skattemessige verdi.

Nåværende tredje til femte punktum blir nye fjerde til sjette punktum.

§ 8-18 første ledd nytt tredje punktum skal lyde:

Konsernbidrag som nevnt i forrige punktum, er likevel fradragsberettiget for yter og skattepliktig for mottaker når konsernbidraget ligger innenfor overskudd eller underskudd knyttet til virksomhet som nevnt i § 8-13 ellefte ledd.

II

Endringene under I trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2022.

FORSKRIFTSFORSLAG

Forslag til forskrift om endringer i forskrift 19. november 1999 nr. 1159 til utfylling og gjennomføring mv. av skatteloven av 26. mars 1999 nr. 14

I

§ 8-11-1 første ledd bokstav d skal lyde:

d. skip i stasjonær virksomhet og havnetrafikk, eller annen virksomhet over begrenset fartsområde hvor utseilt distanse ikke overstiger 30 nautiske mil, likevel slik at taubåt anses som skip i fart når fartøyet driver virksomhet som nevnt i mindre enn halvparten av inntektsåret. *Utseilt distanse er avstanden langs den direkte skipsleia fra turens utgangspunkt og til det anløpsstedet som ligger lengst borte. Ventedager og dager i utenriksfart teller ikke. Kravet til utseilt distanse må være oppfylt i mer enn to tredjedeler av inntektsåret,*

II

Endringen under I trer i kraft straks.