

Rederiskatteordningen

Publisert: 28.02.2017 kl 14:55

Oppdatert: 18.04.2023 kl 14:27

Skipsfartsinntekter opptjent under rederiskatteordningen er endelig skattefrie. Dette er blant annet begrunnet i næringens internasjonale og mobile karakter og formålet om å etablere en konkurransedyktig norsk rederiskatteordning.

Rederiskatteordningen

Rederiskatteordningen er en frivillig ordning. Selskaper som kvalifiserer kan i utgangspunktet selv bestemme om de ønsker å være innenfor ordningen og hvor lenge. Selskaper innenfor ordningen har skattefritak for skipsfartsinntekter, men er skattepliktige for finansinntekter. I tillegg betaler selskapene en moderat tonnasjesskatt.

Vilkår for rederibeskatning

For å kvalifisere for ordningen stilles det visse krav. For det første må selskapet utgjøre et aksjeselskap/allmennaksjeselskap stiftet etter norsk rett eller et tilsvarende selskap innenfor EØS.

For det andre må selskapet eie minst én kvalifiserende eiendel. En kvalifiserende eiendel kan være et skip eller aksjer og andeler i selskaper som eier skip. Det kreves at skipet enten regnes som «skip i fart», som entreprenørskip eller annet hjelpeskip i petroleumsvirksomhet, eller er fartøy som brukes i virksomhet knyttet til oppsetting, reparasjon, vedlikehold og demontering av vindmøller til havs.

Videre må selskapet ikke eie eiendeler som anses som ulovlige under ordningen, for eksempel fast eiendom eller aksjer i selskap utenfor ordningen.

Selskapet må dessuten ivareta flaggkravet. Det betyr at det som hovedregel må opprettholde eller øke sin andel EØS-registrerte tonnasje sammenlignet med andelen det eide på tidspunktet for inntreden i rederiskatteordningen. Skjønt, avhengig av utviklingen i den samlede EØS-registrerte andelen innenfor rederiskatteordningen, varierer det fra år til år om det gjelder et slikt flaggkrav. Hver høst beregner og offentliggjør Finansdepartementet om det vil gjelde et flaggkrav for inneværende inntektsår. For inntektsåret 2022 gjaldt det flaggkrav.

Det stilles i tillegg krav om at selskapet driver lovlig virksomhet innenfor ordningen.

Nærmere om lovlig virksomhet

Selskap innenfor ordningen kan i utgangspunktet ikke drive annen virksomhet enn utleie og drift av egne og innleide skip.

For entreprenørskip og vindmøllerskip gjelder det begrensninger med hensyn til hvor skipene kan driftes. Rederibeskattede selskaper kan ikke ha inntekter fra drift av entreprenørskip på norsk sokkel, og kan hovedregel heller ikke ha inntekter ved drift av vindmøllerskip i norsk territorialfarvann. Derimot vil utleie av slike skip på bareboatvilkår være lovlig virksomhet. Et rederibeskattet selskap kan derfor ikke ta oppdrag som går ut på å drifte skipene selv på norsk sokkel/i norsk territorialfarvann, men kan leie ut skipet på bareboatvilkår til et selskap utenfor rederiskatteordningen.

I tillegg til kjernevirksomhet i form av drift og utleie av skip, kan rederibeskattede selskaper på nærmere bestemte vilkår drive virksomhet nært knyttet til dette. Inntekter av slik tilknyttet virksomhet omfattes av skattefritaket, og gjelder blant annet:

- strategisk og kommersiell ledelse av egne og innleide fartøyer, samt fartøyer i konsernforbundet, rederibeskattet selskap og skip i poolsamarbeid

- annen virksomhet med nær tilknytning til sjøtransportvirksomheten i det aktuelle selskapet eller konsernforbundet, rederibeskattet selskap

Tjenesteyting overfor tredjemann vil ikke være en kvalifiserende aktivitet innenfor rederibeskatningsordningen. Det samme gjelder rene managementselskaper. Det er imidlertid gjort unntak for poolsamarbeid.

I forskrift er det bestemt at følgende aktiviteter er lovlige når de utøves i nær tilknytning til godstransportvirksomhet:

1. lasting og lossing av gods,
2. midlertidig plassering av gods i eller i nærheten av havn i påvente av videre transport,
3. transport av gods i havneområdet,
4. utleie av containere for gods om bord

Videre er følgende aktivitet lovlig når den utøves i nær tilknytning til persontransportvirksomhet:

1. på- og avstigning av passasjerer,
2. drift av billettkontorer og passasjerterminaler,
3. transport av personer i havneområdet,
4. salg av varer til forbruk om bord,
5. salg av tjenester som står i en naturlig sammenheng med passasjertransporten,
6. utleie av lokaler ombord

Dette innebærer at alle arbeidsoppgaver som de ansatte gjør i tilknytning til denne type virksomhet vil være ansett som tillatt innenfor rederiskatteordningen.

Det er ikke et krav at strategisk og kommersiell ledelse er lokalisert i Norge.

Restriksjoner knyttet til finansiell leasing, utleie på bareboat-vilkår og innleie på tc-vilkår

Utleie av fartøy på bareboat-vilkår kan ikke omfatte mer enn 40 % av total tonnasje i konsernet. Utleie på bareboat-vilkår er i denne sammenhengen definert som utleie der ansvaret for å bemanne fartøyet ikke påhviler utleieren eller et nærstående selskap. Grensen for når et selskap anses som nærstående er satt til 25 % av enten eierskap, stemmerettigheter eller overskudd. Eierskapet kan være direkte eller indirekte.

Virksomheter med offshore-fartøyer mv. kan velge en alternativ begrensingsregel for bareboat-utleie, slik at maksimalt 50 % av tonnasjen i konsernet kan leies ut på bareboat-vilkår. Ved anvendelse av denne regelen kan leieperioden være maksimalt 5 år (+ 3 års forlengelse), og strategisk management for fartøyene må skje fra EØS-området.

Det gjelder i tillegg et generelt forbud mot at rederibeskattede selskaper leier ut skip på bareboat-vilkår som innebærer finansiell leasing. Skatteloven lister opp en rekke tilfeller som vil medføre at en bareboat-kontrakt anses som finansiell. Felles for disse er at det er sannsynlig at innleier eller en tredjepart vil overta fartøyet på andre vilkår enn markedsvilkår i løpet av eller etter utløpet av leieperioden.

Også for innleie på time charter og voyage charter-vilkår er det innført begrensninger. Slik innleie av fartøyer som ikke er registrert i et EØS-land begrenses til 90 % av total tonnasje i konsernet.

Konsernkrav

I tråd med praksis fra ESA og EU-kommisjonen må alle kvalifiserende selskap (for å kreve rederibeskatning) som tilhører samme konsern treffe samme valg med hensyn til om de skal kreve rederibeskatning.

Hvorvidt selskap er i konsern, avgjøres på skattemeldingstidspunktet etter de alminnelige konsernbestemmelsene i aksje- og allmennaksjeloven.

Dette betyr at dersom konsernet ønsker å ha noen selskap innenfor og andre utenfor rederiskatteordningen, er det mulig å tilpasse seg reglene ved å ha ikke-kvalifiserende drift og/eller eiendeler i enkelte selskap.

Skattlegging innenfor rederiordningen

Tonnasjeskatt

Tonnasjeskatten er en objektskatt basert på registrert nettotonnasje. Den fastsettes per dag, som hovedregel uavhengig av om fartøyet har vært i drift eller ikke. På nærmere bestemte vilkår kan en kreve reduksjon i tonnasjeskatt på grunnlag av fartøyets miljøstandard.

Skattesatsene for tonnasjeskatten fastsettes i Stortingets årlige skattevedtak. For inntektsåret 2023 er satsene uendret sammenlignet med tidligere:

- 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.

Ved beregningen skal skipets tonnasje rundes av til nærmeste hele 1 000 tonn. For skip med nettotonnasje under 1 000 tonn skal netto tonnasje avrundes til nærmeste hele 100 tonn. Skip med nettotonnasje under 50 tonn avrundes opp til 100 tonn.

Skatteplikt for finansinntekter

Finansinntekter er i utgangspunktet skattepliktige etter vanlige regler. Det gjelder likevel noen særbestemmelser ved beregningen av rentekostnader, valutagevinster og valutatap. Disse postene er bare fradragsberettigede eller skattepliktige med en andel som tilsvarer selskapets «finanskapitalandel».

Med finanskapitalandel siktes det til den andelen av selskapets totale eiendeler som består av finansielle eiendeler. Hvis selskapets totale eiendeler utgjør 100 millioner, hvorav 80 millioner er skip og 20 millioner er fordringer, vil kun 20 % av rentekostnadene være fradragsberettigede. Tilsvarende vil bare 20 % av valutagevinster og -tap være skattepliktige/fradragsberettigede. Rederiselskaper som er skipseiende har typisk en lav finanskapitalandel på grunn av skipenes store verdi.

At fradragsberettigede rentekostnader avkortes på denne måten skyldes at selskapets gjeld generelt anses dels å finansiere den skattefrie skipsfartsvirksomheten og dels de skattepliktige finansinntektene. Formålet er å forhindre at det gis fradrag for rentekostnader som er knyttet til skipsfartsvirksomheten. Også valutagevinster og -tap er ansett dels å gjelde den skattefrie virksomheten og dels den skattepliktige.

Renteinntekter skal derimot inntektsføres med det fulle beløpet. Det skyldes at dette er inntekt av en eiendel som fullt ut er finansiell (fordring).

Fordi fradrag for rentekostnader er begrenset til finanskapitalandelen, kan det gi incentiver til å finansiere selskapet med egenkapital i stedet for gjeld. For å motvirke dette er det gitt regler som gir et beregnet inntektstillegg hvis selskapet har høy egenkapital.

Dersom et selskap innenfor rederiskatteordningen har en egenkapitalandel som utgjør mer enn 70 % av summen av gjeld og egenkapital i henhold til balansen ved det regnskapsmessige årsoppgjøret, skal den delen av egenkapitalen som overstiger 70 % multipliseres med en normrente og vil anses som skattepliktig inntekt. Normrenten for inntektsåret beregnes i januar det påfølgende året. Normrenten for inntektsåret 2022 er 3,2 %.

Konsernbidrag

Selskaper innenfor rederiskatteordningen kan gi og motta konsernbidrag fra selskaper utenfor ordningen. Et slikt konsernbidrag vil ikke ha skattemessig effekt, og vil dermed ikke være inntektsutjevrende. Det samme gjelder for konsernbidrag som ytes mellom to rederibeskattede selskaper.

Kildeskatt på renter, royalty og leiebetalinger

I 2021 ble det innført kildeskatt på visse rente-, royalty og leiebetalinger for fysiske eiendeler til utlandet. Kildeskatteplikten er begrenset til å omfatte betalinger til nærstående foretak hjemmehørende i lavskatteland.

Kildeskatteplikten for leiebetalinger gjelder skip, fartøy, rigger mv., fly og helikopter. Men det gjelder unntak for kildeskatt på leiebetalinger for lovlige fartøyer innenfor ordningen. Dette gjelder også den delen av leiebetalingen som i noen tilfeller av finansiell leasing blir skattemessig ansett som renter, og som uten et slikt unntak ville vært omfattet av kildeskatteplikten for rentebetalinger.

For en generell omtale av reglene om kildeskatt på renter, royalty og leiebetalinger, [trykk her](#).

Inntreden i ordningen

Selskaper som ønsker å tre inn i rederiskatteordningen, og fyller vilkårene for slik skattlegging, må kreve dette ved innsending av skattemeldingen. Det er ikke anledning til å endre valget ved senere innsending av endringsmelding, verken med virkning for inntreden eller uttreden.

Vilkårene for rederibeskatning må som hovedregel være oppfylt gjennom hele inntektsåret. Det vil si at selskapet fra og med 1. januar i inntredelsesåret må oppfylle kravene til eiendeler og virksomhet i selskapet. Nystiftet selskap vil kunne kvalifisere fra det er registrert.

Ved inntreden skal det foretas et inntektsoppgjør (inntredenbeskatning). Dette går ut på at netto urealisert gevinst knyttet til skip og andre eiendeler som går over til å være skattefrie innenfor rederiordningen kommer til beskatning. Det er for å sikre at rederiordningen gir endelig skattefrihet for skipsfartsinntekter, men ikke for verdier som er opptjent før selskapet ble omfattet av rederiordningen.

Ved inntektsoppgjøret ved inntreden er det kontinuitet for finansielle poster. Det har sammenheng med at disse fortsatt vil være skattepliktige innenfor rederiordningen. Derfor skal det ikke foretas inntektsoppgjør for gevinst og tap på finansielle eiendeler, og heller ikke for latente valutagevinster og -tap på lån.

Beregnet gevinst ved inntektsoppgjøret skal føres på gevinst- og tapskonto og inntektsføres med minst 20 % av saldo per år. Beregnes det netto tap ved inntreden, vil dette ikke være fradragsberettiget.

Uttreden av ordningen

Ved uttreden av ordningen må det fastsettes nye skattemessige verdier, herunder avskrivningsgrunnlag mv. for selskapets eiendeler som har vært omfattet av skattefritaket.

Utgangspunktet er at opptjening og verdistigning knyttet til skipsfartsvirksomheten innenfor rederiskatteordningen skal være endelig fritatt for skatt, herunder urealisert verdistigning på driftsmidler. Det skal være kontinuitet på skattemessige verdier for finansielle poster, mens skattemessige verdier for øvrige eiendeler (driftsmidler, andeler i deltakerlignede selskaper og aksjer i NOKUS-selskaper) settes til markedsverdi.

Rederiskatteordningen kan gi incentiver til at selskaper tilpasser seg ved at de velger skattlegging innenfor rederiskatteordningen i år med overskudd og utenfor i år med underskudd. For å motvirke slike tilpasninger kan selskaper som er trådt ut av rederiskatteordningen ikke motta konsernbidrag med skattemessig virkning i uttredelsesåret og de to påfølgende årene. Det er adgang til å motta konsernbidrag, men ytende selskap vil ikke få skattemessig fradrag og mottaker som har trådt ut av rederiskatteordningen vil ikke bli skattlagt. Selskap som har trådt ut av rederiskatteordningen kan imidlertid yte konsernbidrag med skattemessig virkning.

Det gjelder en formell bindingstid i ordningen på 10 år. Bindingstiden praktiseres som en slags karantene hvor selskapet kan tre ut av ordningen før det har gått ti år, men vil være forhindret fra å tre inn i ordningen igjen før bindingstiden er utløpt. Hvis selskapet trer inn i ordningen i 2023, kan det fritt tre ut etter for eksempel fem år, men vil ikke ha anledning til å tre inn i ordningen igjen før i 2033.

Utvikling fremover

Både nasjonalt og internasjonalt foregår det viktig regelverksarbeid knyttet til shipping-bransjen.

Den norske rederiskatteordningen omfatter ikke all skipsfartsvirksomhet. For å gjøre rederiskatteordningen mer fleksibel har Finansdepartementet foreslått at rederibeskattede selskaper også skal gis anledning til å ha *skattepliktige* skipsfartsinntekter. For mer om forslaget, se [vår omtale](#) i forbindelse med statsbudsjettet for 2022.

Internasjonalt foregår det et omfattende arbeid for å sikre global minimumsbeskatning på minst 15 %. Reglene skal gjelde for konsern med omsetning på minst EUR 750 millioner. Norge har forpliktet seg til å implementere regler for å sikre en slik minimumsbeskatning. Både EU og OECD har utarbeidet modellregler, og Finansdepartementet og norske skattemyndigheter arbeider for tiden med implementeringen i norsk rett.

Tonnasjeskatteordninger, slik som den norske, innebærer normalt en svært lav effektiv beskatning. Modellreglene gjør imidlertid unntak fra kravet om minimumsbeskatning for vesentlige deler av shipping-sektoren, slik at det ikke vil gjelde et krav om 15 % minimumsbeskatning. Unntakene dekker likevel ikke hele den virksomheten som nå tillattes innenfor de ulike tonnageskatteordningene.

Om KPMG



Hold deg oppdatert



Redaktør for Verdt å vite



© KPMG AS and KPMG Law Advokatfirma AS, Norwegian limited liability companies and a member firm of the KPMG global organization of independent member firms affiliated with KPMG International Limited, a private English company limited by guarantee. All rights reserved.
