

MARIUS

SCANDINAVIAN INSTITUTE OF MARITIME LAW

Marie Meling

Regelkonkurransen i skipsfarten

Skattemessige utslag
ved valg av skipsregister
og selskapsform

Regelkonkurransen i skipsfarten

Skattemessige utslag
ved valg av skipsregister
og selskapsform

Marie Meling

Regelkonkurransen i skipsfarten

Skattemessige utslag
ved valg av skipsregister
og selskapsform



Marlus nr. 373

Sjørettsfondet
Nordisk institutt for sjørett
Universitetet i Oslo

ISSN: 0332-7868 © Sjørettsfondet, 2009
Universitetet i Oslo
Postboks 6706 St. Olavs plass
N-0130 Oslo

Besøksadresse: Karl Johans gate 47

Telefon: 22 85 97 48
Telefaks: 22 85 97 50
E-post: sjorett-adm@jus.uio.no
Internett: www.jus.uio.no/nifs

Redaktør: Postdoktor Alla Pozdnakova

Trykk: Lobo media

Forord

Denne avhandlingen ble skrevet mens jeg var ansatt som vitenskapelig assistent ved Nordisk Institutt for Sjørett ved Juridisk fakultet ved Universitetet i Oslo høsten 2007 og våren 2008. Skriveprosessen var krevende – og veldig lærerik. Jeg føler meg heldig som fikk lov til å tilbringe siste år av studietiden i et så inspirerende og sosialt miljø som Sjøretten. Jeg vil derfor sende en stor takk til alle på instituttet!

Jeg var så privilegert at jeg endte opp med å ha hele tre veiledere. Frederik Zimmer, Camilla Bråfelt og Kristian Lindhartsen har alle tre vært gode diskusjonspartnere og motivatorer.

Jeg vil også takke Elin Rønningen i Nærings- og Handelsdepartementet og Viggo Bondi i Norges Rederiforbund som tok seg tid til å høre på mine tanker, og komme med innspill fra hver sin kant. Anita Malmedal hos NIS har også vært tålmodig og rask til å svare på spørsmål når de har dukket opp.

Til sist må jeg takke pappa som leste korrektur på avhandlingen da tiden begynte å bli knapp. Det understrekes at alle feil som fortsatt måtte finnes er mine egne.

Oslo, 10. 10. 2008

Marie Meling

Innholdsfortegnelse

DEL I INNLEDNING

1	OM REGELKONKURRANSEN I SKIPSFARTEN	8
1.1	Innledning	8
1.2	Problemstilling og avgrensning.....	11
1.3	Utslag av regelkonkurransen i Norge.....	14
1.3.1	Norge som sjøfartsnasjon	14
1.3.2	Opprettelsen av Norsk Internasjonalt Skipsregister (NIS) i 1987.....	15
1.3.3	Skatteloven § 2-34	17
1.3.4	NOKUS-reglene	18
1.3.5	Innføring av tonnasjebeskatning i Norge.....	20
2	RETTSKILDER OG METODE	22
2.1	Innledning og utgangspunkt.....	22
2.2	Skatterettens rettskilder	22
2.3	Kildebruk i del III.....	25

DEL II EN GJENNOMGANG AV DET NORSKE REGELVERKET.

3	INNLEDNING.....	27
3.1	Rederiet Norge AS	28
3.2	Rederiet Vestland AS.....	29
4	SKATTEPLIKT TIL NORGE	31
4.1	Innledning	31
4.2	Grunnprinsipper for beskatning.....	31
4.2.1	Innledning og hensyn.....	31
4.2.2	Selskapsbeskatning.....	32
4.2.3	Skatteplanlegging.....	33
4.3	Personers skatteplikt til Norge	35
4.4	Beskatning av sjøfolk.....	36
4.5	Selskapers skatteplikt til Norge.....	38
4.6	Begrenset skatteplikt.....	43
4.7	Mønsteravtalens bestemmelser om skatteplikt	44

5	SELSKAPSSTRUKTURER I SKIPSFARTEN.....	47
5.1	Om valget av selskapsform	47
5.2	Norske Skip AS.....	48
5.2.1	Om selskaper med begrenset ansvar	48
5.2.2	Krav til selskapene i Rederiet Norge AS	49
5.3	Vestland KS.....	51
5.3.1	Om kommandittselskapet som selskapsform	51
5.3.2	Krav til Vestland KS	52
5.4	Vestland IS	53
5.4.1	Om selskapsformen indre selskap	53
5.4.2	Krav til Vestland IS.....	55
6	OM SKIPSREGISTRENE	56
6.1	Historisk utvikling	56
6.2	Skillet mellom åpne og lukkede registre	57
6.3	De norske skipsregistrene	60
6.3.1	Vilkår for å registrere skip i NOR.....	60
6.3.2	Vilkår for å registrere skip i NIS.....	66
6.4	Motivasjoner ved valg av skipsregister	73
6.5	Skipsregistreringsregler og flaggkrav i eksempeleselskapene.....	75
6.5.1	Norske Skip AS	76
6.5.2	Vestland KS	78
6.5.3	Vestland IS	79
7	DEN SÆRSKILTE REDERIBESKATNINGEN	81
7.1	Innledning – om ordningen	81
7.2	Krav til selskaper omfattet av ordningen	84
7.3	Finansinntekter.....	88
7.4	Skattemessige konsekvenser ved inntreden i ordningen.....	89
7.5	Skattemessige konsekvenser ved uttreden av ordningen.....	91
7.6	Utbytte fra rederibeskattet selskap	92
7.7	Beskatning av rederiaksjeselskaper som står utenfor tonnasjeskatteordningen	93

8	SKATTEBELASTNING I EKSEMPELSELSKAPENE	94
8.1	Norske Skip AS.....	94
8.2	Vestland KS	94
8.3	Vestland IS.....	96

DEL III UTFLYTTINGSSITUASJONEN STEG FOR STEG

9	BAKGRUNN.....	98
9.1	Innledning.....	98
9.2	NOKUS-reglene.....	98
9.2.1	Innledning	98
9.2.2	Vilkårene for NOKUS-beskatning	100
9.2.3	Forholdet mellom NOKUS-reglene og skatteavtalene	105
10	STEG 1: UTFLAGGING AV SKIPENE	108
10.1	Innledning.....	108
10.2	Uflagging til Kypros.....	108
10.2.1	Om det kypriotiske skipsregisteret.....	108
10.2.2	Krav til eier.....	110
10.2.3	Relevante skatteregler på Kypros	112
10.2.4	Norske reglers gjennomslag ved registrering av skip på Kypros.....	114
10.2.5	Regulering av tonnasjebeskatning i skatteavtalen.....	115
10.3	Utflagging til Bahamas.....	121
10.3.1	Om skipsregisteret på Bahamas.....	121
10.3.2	Krav til eier.....	123
10.3.3	Relevante skatteregler	124
10.3.4	Norske reglers anvendelse ved utflagging til Bahamas.....	125
10.4	Utflagging til Singapore.....	127
10.4.1	Om skipsregisteret i Singapore	127
10.4.2	Krav til eier.....	128
10.4.3	Relevante skatteregler	129
10.4.4	Norske reglers anvendelse ved utflagging til Singapore.....	131
11	STEG 2: FLYTTE SKIPENES EIERSELSKAP UT	135
11.1	Hva skal skje med det norske eierselskapet?	135
11.1.1	Innledning	135

11.1.2	Fusjon	138
11.1.3	Salg av innmat	140
11.1.4	Salg av aksjer.....	141
11.2	Oppsummering	142
11.3	Eierselskap på Kypros.....	142
11.3.1	Selskapsopprettelsen	142
11.3.2	Skattemessige konsekvenser for eierselskapet	143
11.3.3	Skattemessige konsekvenser for Rederiet Norge AS	144
11.4	Eierselskap på Bahamas	144
11.4.1	Innledning.....	144
11.4.2	Selskapsopprettelsen	144
11.4.3	Skattemessige konsekvenser	145
11.5	Eierselskap i Singapore.....	155
11.5.1	Skattemessige konsekvenser for eierselskapet	155
11.5.2	Skattemessige konsekvenser for Rederiet Norge AS	155
12	STEG 3: FLYTTE ALT UT	159
13	UTFLYTTING AV DELTAKERLIGNEDE SELSKAPER	160
13.1	Regulering av KS og IS i skatteavtalene.....	160
13.2	Opprettelse av nye selskaper i utlandet	160
14	OPPSUMMERING	161
14.1	Sammenligning av de ulike landenes regler	161
14.2	Sammenfatning.....	163
KILDELISTE		165

Del I

Innledning

«Det er to kategorier redere som lar sine skib seile under «bekvemmelighetsflagg»: Den ene er redere hvis skib er så gamle og dårlige at de ikke tilfredsstillter kravene i de virkelige sjøfartsstaters sikkerhets- og sosiallovgivning, og som det ikke vil lønne seg å sette i forskriftsmessig stand. Den annen er redere hvis hovedmotiv er å slippe unna de virkelige sjøfartsstaters skatte- og avgiftslovgivning. Denne siste kategori, som etterhvert er blitt den helt dominerende, opererer gjerne med skib som så vel teknisk som med hensyn til mannskapsbekvemmeligheter o.l. er av høyeste klasse.»¹

¹ Sjur Brækhus, Skibsbegrepet. «Skibs nasjonalitet. Skibsmåling og -identifisering», *Marius nr. 3*, Oslo 1975, side 47.

1 Om regelkonkurransen i skipsfarten

1.1 Innledning

Den 28. april i år ble det varslet at BW Gas, den største delen av det tidligere Bergesen-konsernet, flytter sitt morselskap til Bermuda, og all ny virksomhet vil baseres derfra. Årsaken til flytteplanene er, blant annet, at dette vil gi aksjonærene en mer fleksibel selskapsstruktur, og større valgmuligheter i forhold til flagg. Videre er skattesmellen rederiet fikk ved endringene av tonnasje-skatteordningen i fjor en medvirkende årsak, samt at den norske rederi-skatteordningens finansieringsbegrensninger ikke passet på selskaps-ets finansieringsmodell.² Eksempelen er ikke enestående. Frontline, hvor John Fredriksen er største aksjonær, er kanskje det mest kjente eksempelet på virksomhet som er etablert i utlandet, men fortsatt i stor grad drives fra Norge. Utflytting fra Norge begrunnes så godt som alltid med at selskapet vil få bedre rammevilkår for driften i utlandet. Særlig er det gunstigere skatteregler som lokker.

Om lag 50 prosent av verdenstonnasjen seiler i dag under bekvemmelighetsflagg, og i overkant av 20 prosent er registrert i utviklingsland, som har gjort det til en næring å tilby åpne skipsregistre. I år 2000 hadde Panama og Liberia til sammen $\frac{1}{4}$ av verdenstonnasjen registrert i sine skipsregistre.³

Det åpne skipsregisteret i Panama ble opprettet av amerikanere i 1919.⁴ Dette ble startskuddet for de stadig mer populære åpne

² www.bwgas.com (Sist besøkt 27.mai 2008).

³ *Stø kurs- Regjeringens strategi for miljøvennlig vekst i de maritime næringer*, utgitt av Nærings- og handelsdepartementet, 2007, side 18. (Maritim strategi 2007).

⁴ Skipsregisteret i Panama ble åpnet av amerikanerne for blant annet for å komme unna høye skatter i USA. I tillegg ble registeret brukt for å unngå

skipsregistrene. De åpne skipsregistrene karakteriseres ved at flaggstaten griper lite inn i driften, og det har tradisjonelt ikke vært den samme oppfølgingen av sikkerhetskrav. Samtidig har gjerne skatteinivået vært lavt.

Men det er ikke bare de såkalte bekvemmelighetsflaggene som lokker med gunstig skatte- og avgiftslovgivning. For å beholde sine posisjoner som viktige maritime nasjoner har de «virkelige sjøfartsstater»⁵ vært nødt til å nærme seg bekvemmelighetsflaggenes skatte- og avgiftsnivå. Også andre sider ved de åpne skipsregistrene er blitt adoptert. For eksempel er de nasjonalitetskrav som tidligere ble stilt til mannskapet i stor grad opphevet.

Sjøfartsnasjonen Hellas var en av dem som var tidlig ute og endret sine skatteregler. Allerede i 1950 ble det gitt lover som gjorde det mulig for greskeide rederier med greskregistrerte skip å oppnå nærmest full skattefrihet. Dette skjedde da myndighetene oppdaget at flåten var i ferd med å forsvinne over til bekvemmelighetsflaggene.⁶

I denne avhandlingen betegnes den overnevnte utviklingen som regelkonkurransen, for det er nettopp regler det konkurreres om. Statene konkurrerer om å tilby de mest attraktive skatte- selskaps- og registreringsreglene. Rederiene konkurrerer seg i mellom om å tilhøre det mest gunstige regelregimet, i tillegg til den generelle konkurransen mellom selskapene.

alkoholforbudet som gjaldt om bord på amerikanske skip. Senere har Panama-registrerte skip også blitt benyttet i krigssituasjoner, for å unngå sanksjoner som har vært innført for amerikanske skip og også for å unngå at skipene konfiskeres til bruk av myndighetene.

⁵ Jf Brækhus sitat.

⁶ Richard M.F. Coles, *Ship Registration: Law and Practice*, London/Hong Kong 2002, side 25.

Grunnen til at statene ønsker å tiltrekke seg skipsfarten varierer. Bekvemmelighetsflagg som Liberia, Panama og Bahamas ser inntektene skipsregistrene bringer inn som en viktig måte å skaffe inntekter på.⁷ Selv om de ikke krever inn mye penger i vanlige skatter, tjener de penger på registreringsavgifter knyttet til opprettelse av eierselskaper og ved innføring av skip i registeret. For Norges del handler ønsket om å bevare maritim kunnskap og kontroll i Norge også om å beskytte den betydelige landbaserte virksomheten i Norge. Rundt 70.000 mennesker er ansatt i den maritime industrien i Norge.⁸ Dette er et samlet tall for de fire kjerneområdene i den maritime bransjen; rederiene, maritime tjenesteytere (skipsfinansiering, forsikring, sjørett, klassifisering, havnetjenester og megling), verftsindustrien og utstyrproduzentene.⁹ De tradisjonelle sjøfartsnasjonene som for eksempel Norge, Hellas og Nederland har også en historisk stolthet i det å være sjøfartsnasjoner.

FN-organet UNCTAD (United Nations Conference on Trade and Development) skylder på skattefriheten i statene som tilbyr bekvemmelighetsflagg som årsak til at den maritime sektoren har fått økonomiske særordninger også hos de tradisjonelle sjøfartsnasjonene.¹⁰ I deres rapport fra 1981 får eierne av skip gjennomgå, og beskyldes for å be om økt «støtte» i hjemstaten uansett hvilken

⁷ I Liberia mer enn mistenker man at store deler av inntektene fra skipsregistrene gått til Charles Taylors blodige regime, og skipsregisteret mistet etter denne avsløringen noe av sin popularitet.

⁸ Se St.meld. nr. 28 (1995-96), side 14 og nyere tall i Maritim Strategi 2007, side 4 flg.

⁹ Ibid.

¹⁰ Se rapporten *Actions on the Question of Open Registries*, TD/B/C.4/220 fra 1981. I rapportens avsnitt 39 står det «The surplus of shipping and shipbuilding capacity represents one of the most serious world-wide misallocation of capital investment in recent history.»

årsak deres sviktende økonomi måtte ha. Slik har det stadig lavere skatte- og avgiftsnivået bidratt til at skipsfarten subsidieres på bekostning av andre næringer. Den samme argumentasjonen lå til grunn for flertallet i Rederiskatteutvalgets forslag om å oppheve den særskilte tonnasjeskatteordningen.¹¹ Her påpekes det at den særlige tonnasjeskattordningen skaper innlåsnings effekter av kapital som ville vært investert i andre næringer, hadde det ikke vært for de gunstige skattereglene. Som det står på side 98, første spalte:

«Flertallet har i kapittel 6 vurdert om ulike former for markedssvikt kan begrunne skattefordoriserings, men har ikke funnet vesentlige forhold som tilsier dette. Flertallet mener tvert imot at skattefordoriserings av rederinæringens innebærer en ikke-optimal anvendelse av samfunnets ressurser, og at det derfor er samfunnsøkonomisk lønnsomt at ressurser reallokeres til alternative næringer med høyere avkastning.»

Likevel ble tonnasjeskatteordningen beholdt. Norge ønsket ikke å melde seg ut av konkurransen om rederiene helt ennå.

1.2 Problemstilling og avgrensning

Målet med avhandlingen er å finne ut hvor konkurransedyktige det norske regelverket er, samt å belyse hvilke regler som kommer til anvendelse når et rederi velger å flytte sin virksomhet ut av Norge. Det siste er avgjørende for hvor fleksible rederiene faktisk må anses å være.

I fremstillingen vil det først gis en oversikt over aktuelle selskaps- og skatteregler i Norge. Deretter vil avhandlingen gjennomgå praktiske og rettslige sider ved utflyttingen av to konstruerte norske rederier. I den forbindelse er det viktig å markere at det går et skille mellom rammebetingelser for det skips-

¹¹ NOU 2006:4 Rederiskatteutvalget.

eiende selskapet og rammebetingelser for det enkelte skip. Selskapets rammebetingelser, herunder skattebelastning, bestemmes av lokaliseringen av selskapets driftsoperasjoner og selskapet styre, nærmere bestemt hvor selskapet skal anses selskapsrettslig og skattemessig hjemmehørende. Hvilke rammebetingelser som skal gjelde for skipet, bestemmes ved valg av skipsregister, som igjen gir skipet dets nasjonalitet.¹²

Ettersom skip er svært mobile gjenstander, er det relativt enkelt å flytte verdiene de representerer fra ett skatteregime til et annet. Det er likevel ikke så enkelt å «flagge ut» som det kan høres ut som når norske rederier truer med utflagging dersom ikke rammebetingelsene i Norge forbedres. Det er ikke nok bare å gi skipene utenlandsk flagg for å komme unna norske skatte- og avgiftsregler. Skip må ha en eier, og det er eieren som beskattes for den inntekten skipet genererer. Eierne må derfor også flytte på seg, og der eieren er et selskap med norske deltakere, kan blant annet NOKUS-reglene (NOrsk Kontrollert Utenlandsk Selskap) føre til at de norske deltakerne likevel beskattes for selskapets inntekter. Som regel stiller også flaggstaten krav om at eierne har en tilknytning til flaggstaten. Det varierer hvor reelt dette kravet er, men formelt må det som regel opprettes en tilknytning. Dette kan føre til dobbeltbeskatning av eieren. Videre vil det å flytte ut skip og eiere normalt føre til utflyttingsbeskatning i Norge. En vanligere løsning ved utflagging er derfor å beholde skipene innenfor norsk beskatningsområde, selv med utenlandsk flagg, mens nye skip og ny virksomhet startes opp i utlandet.¹³

¹² Dette følger blant annet av FNs Havrettskonvensjon, undertegnet i Montego Bay den 10. desember 1982, artikkel 94 jf artikkel 91.

¹³ Slik Terje Woldbeck, *Rederibeskatning i praksis*, Oslo 2000, side 18. (Woldbeck 2000).

Hvordan skattereglene utformes er i stor grad et politisk spørsmål. For den nåværende regjeringen er det et mål å få slutt på regelkonkurransen i skipsfarten, men politikerne har innsett at det ikke gir noen løsning på problemet om Norge lar være å følge internasjonal utvikling ved utforming av skattereglene.¹⁴ Isteden vil regjeringen ta opp problemet i fora som OECD og WTO.¹⁵ Denne avhandlingen vil ikke foreta noen nærmere vurdering av hvordan skattereglene bør utformes eller andre politiske spørsmål som måtte dukke opp i tilknytning til det å flytte skip og rederier ut av landet, men det bemerkes at politiske ønsker er en viktig del av helheten.

Tilgjengelig finansiering henger nært sammen med valget av selskapsform og de skattemessige utslag som gis. Det kan også ha betydning for valg av skipsregister dersom for eksempel banken krever at skipet registreres i ett bestemt register hvor de stoler på at deres panterett blir behandlet tilfredsstillende eller dersom den finansieringsløsning som er valgt krever at skipet er registrert i et spesielt register. Av plasshensyn har det dessverre ikke vært mulig å gå nærmere inn på finansieringsspørsmål.

I avhandlingen dukker det opp en del EU-rettslige spørsmål. Disse vil ikke behandles i detalj, men jeg vil peke på relevante problemstillinger.

Avhandlingen fokuserer på muligheten for å flytte ut av Norge. Jeg har vært nødt til å avgrense mot de spørsmål som dukker opp ved ønske om å flytte hjem igjen.

¹⁴ Maritim strategi 2007, side 3.

¹⁵ Maritim strategi 2007, side 12.

1.3 Utslag av regelkonkurransen i Norge

1.3.1 Norge som sjøfartsnasjon

Norge *kontrollerte* per 1. januar 2007 den femte største flåten i verden målt i dødvekttonn.¹⁶ Foran Norge ligger Hellas, Japan, Tyskland og Kina.¹⁷ Når det gjelder antall skip i internasjonal handel *med norsk flagg*, lå Norge derimot på en tolvte plass.¹⁸ Norges utfordring er å beholde utenriksflåten som norskregistrert. Antall skip som flagges ut har gjort at denne delen av flåten har gått jevnt ned siden toppåret 1992.¹⁹ Mye av nedgangen skyldes nok skattereformen i 1992 som endret mange av de gunstige reglene som skipsfarten hadde benyttet seg av. Særlig utslagsgivende var endringene i fradragreglene ved deltakerligning for de som brukte kommandittselskapet som selskapsform. Da nettometoden avløste bruttometoden som ligningsform, var det ikke lenger mulig for deltakerne i kommandittselskaper å utnytte skattemessige avskrivninger, avsetninger og lignende hos selskapet til fradrag i egen

¹⁶ Forholdet mellom formelt og registrert eierskap er skjevt innenfor skipsfarten. Dette skyldes at det er lett å opprette eierselskaper med annen nasjonalitet enn deltakerne i selskapet. Så vidt skipsregistrene kjenner til er det ingen registre som krever at det opplyses om reelt eierskap ved registrering. Det var opprinnelig slik ved opprettelsen av NIS, men det ble endret samme år. (Kilde: «NIS med fokus på service og kvalitet», side 13. NIS-rapporten ble laget av en arbeidsgruppe som skulle se på tiltak for å gjenopprette NIS som et attraktivt internasjonalt kvalitetsregister i 2004. Arbeidsgruppen ble besluttet opprettet i St.meld. nr. 31 (2003-2004) «Vilje til vekst- for norsk skipsfart og de maritime næringer.»)

¹⁷ Maritim strategi 2007, side 4.

¹⁸ Tallet er hentet fra www.marisec.org (sist besøkt 1. april 2008). Som handelsskip regnes skip over 100 bruttotonn (Kilde: Skipsregistrenes årsmelding for 2007, side 4).

¹⁹ En oversikt over flåteutviklingen i NIS gis i NIS-rapporten, side 16.

ligning. Ved bruk av bruttometoden ble hver deltaker tilordnet sin forholdsmessige andel av selskapets inntekter og utgifter. Det ble deretter foretatt et skatteoppgjør hos hver deltaker. Etter netto-metoden blir det nå foretatt et separat inntekts- og formuesoppgjør hos kommandittselskapet, som om selskapet var skattyter. Netto-resultatet fordeles så på deltakerne.²⁰ Innføring av rederibeskatning har ikke klart å bøte på nedgangen i antall norskregistrerte skip etter skattereformen i 1992.

Et moment som ofte trekkes frem i rederinæringens kritikk av de norske skattereglene er mangelen på langsiktighet ved utforming av regelverket. Usikkerhet rundt hvordan reglene vil bli i fremtiden har også ført til at mange har flyttet ut.

1.3.2 Opprettelsen av Norsk Internasjonalt Skipsregister (NIS) i 1987

I 1987 fikk Norge i all hast et eget internasjonalt skipsregister: NIS. NIS ble opprettet ved lov av 12. juni 1987 nr. 48 (NIS-loven). Bakgrunnen for opprettelsen var at den norske flåten var blitt kraftig redusert i årene fra 1978 til 1987.²¹ Bakgrunnen for den kraftige nedgangen var shippingkrisen på slutten av 70-tallet der flere redier ble slått konkurs. Skipene ble overtatt av utenlandske kreditorer som krevde større inntjening enn hva som hadde vært vanlig i norsk rederinæring. Veldig mange av skipene ble flagget ut, blant annet for å komme utenom kravet om norsk besetning på skipene. Norske lønninger var rett og slett for høye til at det var konkurransedyktig å drive skipene med norsk mannskap. Utredningen

²⁰ Frederik Zimmer (red.), *Bedrift, selskap og skatt*, Oslo 2006, side 472. (Zimmer (red.) 2006).

²¹ I 1978 seilet 96 prosent av den norsk kontrollerte flåten under norsk flagg. I 1987 var andelen sunket til 38 prosent, se Coles, side 26.

som lå til grunn for opprettelsen av NIS, pekte på følgende faktorer som medvirkende til at skipene ble flagget ut:²²

- a) Skattefordeler for selskapet;
- b) skattefritak for mannskaper, dvs. lavere lønningsutgifter;
- c) lavere driftsutgifter, særlig mannskapsutgifter;
- d) muligheten for å få subsidier knyttet til bestemte flagg;
- e) flaggpreferanser: Enkelte stater gir fordeler til skip med visse flagg eller diskriminerer andre;
- f) lavere offentlige gebyrer og registreringskostnader enn i Norge;
- g) mindre strenge sikkerhetskrav enn de norske, eller mindre strenge håndheving av kravene;
- h) frihet fra geografiske- og utenrikspolitiske begrensninger og seilingsrestriksjoner.

Da departementet deretter skulle utarbeide forslag til nye regler, ble det, i forbindelse med diskusjonen om hvor sterk tilknytning som skulle kreves til Norge for skip registrert i NIS, uttalt at:

«Konklusjonen er at de skattemessige fordelene for rederne med dagens skatteregler oppnås sikrest ved minst mulig tilknytning til Norge, mens de samfunnsøkonomiske virkningene blir større jo sterkere tilknytning til Norge som kreves.»²³

Siden den gang har skattereglene blitt endret flere ganger, for å forsøke å forhindre at nær tilknytning til Norge skal være en skattemessig ulempe. Ettersom det har vist seg at det er skattereglene som

²² Stephen Knudtzon, «De rettslige sider ved etablering av et «Norsk Internasjonalt Skipsregister»», *Marius nr. 131*, Oslo 1987, side 9-15. De arbeidsrettslige sidene ved opprettelsen av NIS ble behandlet av Karl-Johan Gombrii og Henning Jakhelln, «Bruk av utenlandske mannskaper med spesielle hyrevilkår på norskregistrerte skip», *Marius nr. 134*, Oslo 1987.

²³ Ot.prp. nr. 45(1986-87), side 6.

i stor grad avgjør hvor rederiene velger å etablere seg, er det viktig å ha konkurransedyktige skatteregler, slik at også de samfunnsøkonomiske virkningene blir størst mulig.

Coles bruker betegnelsen «Torschlusspanik» på opprettelsen NIS og andre nasjonale annet registre som de tradisjonelle sjøfartsnasjonene har innført for å beholde det nasjonale flagget på flåten.²⁴ Det synes jeg er en god måte å beskrive motivasjonen for regelendringene på, og betegnelsen viser viktigheten av å hevde seg i konkurransen for stater som Norge. Betegnelsen illustrerer også at myndighetene ofte ligger ett skritt etter rederiene i deres jakt på gunstige regler.

1.3.3 Skatteloven § 2-34

Forløperen til bestemmelsen vi i dag har i skatteloven § 2-34, kom inn i skatteloven av 1911 § 23(2) i 1987. Bakgrunnen for innføringen var at egenkapitalen i norsk rederinæring ble ansett for svak.²⁵ Mulig skatteplikt, og uklarhet rundt når utenlandske investorer i norsk skipsfart ble skattepliktig til Norge, ble ansett som en hovedgrunn til at det var vanskelig å tiltrekke seg utenlandske investorer.²⁶ Bestemmelsen har ikke som formål å gi norske skattytere fritak for skatt, men å sørge for at utlendinger investerer i og bruker norske skipsfartstjenester, herunder norske management-selskaper. Slik korresponderer regelens formål delvis med driftskravet i NIS-loven § 1(2). Mer om driftskravet under punkt 6.2.3.

²⁴ Coles, side 26.

²⁵ Ot.prp. nr. 68 (1986-87), side 2.

²⁶ St.meld. nr. 52 (1980-81) og Trond Sanfelt, «Skatteplikt til Norge ved deltakelse i norsk skipsfartsvirksomhet», *Skipsfart og samarbeid*, Oslo 1991 side 948.

Bestemmelsen har vært endret flere ganger. I dag oppstiller § 2-34(1) skattefritak for person, selskap og innretning som ikke har alminnelig skatteplikt til Norge for formue og inntekt fra «egne og innleide skip i internasjonal fart», samt «egne eller innleide bore- og entreprenørfartøy i internasjonal virksomhet».²⁷ Bestemmelsen er et unntak fra situasjoner hvor skatteloven § 2-3 ville gitt begrenset skatteplikt til Norge. For selskapsdeltakelse er det særlig deltakelse i norske deltakerlignede selskaper som er aktuelt.²⁸ I slike tilfeller kan utenlandsk skattyter få skatteplikt hit dersom virksomheten «drives her eller bestyres herfra», jf skatteloven § 2-3(1) bokstav b. Selskapet som sådan er derimot ikke eget skattesubjekt.

Skattefritaket gjelder ikke dersom Norge er gitt «eksklusiv rett» til å skattlegge den aktuelle formue eller inntekt gjennom skatteavtale. Det er også en begrensning på nordmenns deltakelse i det utenlandske selskapet for at skattefritaket skal gjelde. Etter bestemmelsens tredje ledd, gjelder skattefritaket ikke dersom nordmenn direkte eller indirekte deltar med mer enn 34 prosent. Dersom de norske deltakerne har beskattes etter NOKUS-reglene for sin del av det utenlandske selskapets inntekter, kommer bestemmelsen i første ledd likevel til anvendelse. Dette skyldes at NOKUS-reglene gjør at de norske deltakerne ikke vil nyte godt av skattefritaket som gis selskapet.

For å få skattefritak etter bestemmelsen må dokumentasjonskravene i § 2-34(4) være oppfylt.

1.3.4 NOKUS-reglene

NOKUS-reglene ble innført ved skattereformen i 1992. Reglene fører til at norske deltakere i utenlandske selskaper plassert i lav-

²⁷ Lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt.

²⁸ Woldbeck 2000, side 35.

skatteland blir deltakerlignet for sin andel av selskapets overskudd dersom vilkårene for norsk kontroll er oppfylt. Dersom reglene kommer til anvendelse, fører det til en gjennomskjæring av den valgte selskapsform. Regelsettet som finnes i skatteloven §§ 10-60 til 10-68 er inspirert av lignende regler i andre land.²⁹ USA fikk sine NOKUS-regler allerede i 1962 som et tillegg til sin ordinære skatte-lovgivning, betegnet som «subpart-F». Den vanligste internasjonale betegnelsen er CFC-regler, en forkortelse for «Controlled Foreign Corporation».

Bakgrunnen for innføringen av slike regler, i Norge og i andre land, var at man ønsket å begrense skatteflukt gjennom internasjonal skatteplanlegging, og da særlig plassering av selskaper i skatteparadiser. Tidligere hadde de norske valutareguleringene, som gjorde at man måtte søke om tillatelse for å føre større pengebeløp ut av landet, gjort at norske myndigheter hadde god kontroll på utenlandsinvesteringer. Ved etableringer i utlandet, hvor de norske investorene eide mer enn 50 prosent av det utenlandske selskapets kapital, ble det satt som vilkår at overskudd i selskapet skulle føres til Norge for beskatning dersom det oversteg normal kapitaldannelse til videreutvikling av det utenlandske selskapet.³⁰ Slik ble det norske skatteprovenyet ivaretatt. Disse reglene ble opphevet med virkning fra 1. juli 1990.

NOKUS-reglene har en litt annen virkemåte enn de andre norske lovendringene vi har fått som et utslag av regelkonkurransen. Mens de øvrige regler er innført for å gi lavere skatt i Norge, gjør NOKUS-reglene at beskatningen av norske skattytere utvides

²⁹ Da reglene ble innført i 1992 var de plassert i den tidligere selskapskatteloven kapittel 7.

³⁰ Woldbeck 2000, side 68. Reglene fantes i lov 14. juli 1950 nr. 10 om valutaregulering.

dersom investeringer i lavskatteland kontrolleres av norske skattytere. Reglene er dermed ment å begrense norske investeringer i lavskatteland, og om det skjer, sørge for beskatning til Norge.

Detaljene i NOKUS-reglene vil bli gjennomgått nedenfor i punkt 9.2

1.3.5 Innføring av tonnasjebeskatning i Norge

Skattereformen i 1992 innebar ikke bare innføring av NOKUS-reglene. Det ble også strammet inn på flere av de gunstige skatte-reglene som rederiene hadde nytt godt av. Dette førte igjen til at rederiene begynte å flagge ut.

Norge innførte derfor i 1996, i tråd med internasjonal (EU) utvikling, tonnasjebeskatning. 1996-modellen ble endret i 2007, for å gjøre ordningen mer konkurransedyktig. Ved tonnasjebeskatning er de skipseiende selskapene fritatt fra alminnelig overskuddsbeskatning, mot at de betaler en årlig tonnasjeskatt. Tonnasjeskattens størrelse avhenger av tonnasjen på skipene som selskapet disponerer. Reglene i den norske ordningen gjennomgås nedenfor i punkt 7.

Utskrivning av tonnasjeskatt er en beskatningsmåte kjent fra de tradisjonelle bekvemmelighetsflaggstatene; Liberia, Panama og Bahamas opererer alle med en årlig tonnasjeavgift for skip registrert i sine registre.³¹ I tillegg må det betales en avgift i forbindelse med selve registreringer, samt at eier ofte må betale for årlige kontroller av skipet.³² Likevel har denne måten å avgiftslegge skipsfart på vært mye rimeligere for eierne enn tradisjonell inntektsbeskatning.

³¹ Begrepene tonnasjeskatt og tonnasjeavgift brukes i noe grad om hverandre.

³² Coles gir en oversikt over hvilke regler og krav som gjelder ved registrering av skip i ulike flaggstater.

For investorene i rederiselskapet er det summen av skatter på kapitalen som investeres som er det relevante ved sammenligning av skattebyrden.³³ Inn under denne vurderingen kommer både selskapsbeskatning, utbyttebeskatning og formuesbeskatning.

Norge var lenge i en særstilling når det gjaldt andelen av den norskeide tonnasjen som seilet under nasjonalt flagg. I 1997 var denne andelen på nesten 60 prosent.³⁴ I dag er litt under halvparten av de norsk eide skipene registrert i Norge. På verdensbasis er dette fortsatt nokså bra. Til sammenligning har både USA og Japan nærmere $\frac{3}{4}$ av sin flåte under fremmed flagg. I Sverige og Saudi-Arabia er mer enn 80 prosent av flåten registrert utenlands.³⁵

Det er interessant å sammenligne flåteutviklingen i NIS med endringer som er skjedd i skattereglene. Etter skattereformen i 1992 gikk tonnasjen kraftig ned. Ved innføring av tonnasjeskatteordningen gikk flåten noe opp igjen. I 2002 ble NIS-flåten igjen svekket, etter at ratene i tonnasjeskatteordningen i 2000 ble fire-doblet sammenlignet med situasjonen da ordningen ble innført. Etter 2002 har antallet skip i NIS gått jevnt ned.

³³ Rederiskatteutvalget, side 86.

³⁴ Martin Stopford, *Maritime Economics*, New York 1997, side 439.

³⁵ Grunnen til at forholdet mellom registrert og reelt eierskap blir så skjevt, er at det opprettes egne eierselskaper i andre land enn der hvor eier er bosatt. Dette gjøres i stor grad for å oppnå lavere beskatning.

2 Rettskilder og metode

2.1 Innledning og utgangspunkt

I denne avhandlingen presenteres regler fra flere juridiske områder: Skatteretten, selskapsretten og reglene som gjelder for skipsregistrering. Avhandlingen presenterer det norske regelverket, og ser samtidig på hvordan de norske reglene virker sammen med utenlandsk rett. Internasjonal rett har også en rolle i denne avhandlingen: Folkeretten har regler om virkningene av skipsregistrering, skattereglene suppleres av skatteavtaler, som skal tolkes i samsvar med folkerettens regler for traktatolkning, og EØS-rettens frihandelsregler virker inn både på skattereglene, selskapsreglene og skipsregistreringsreglene.

Ingen av de overnevnte rettskildene er egentlig spesielle for denne avhandlingen. Den alminnelige rettskildelære i norsk rett får derfor anvendelse for tolkning og i vurderingen av samspillet mellom reglene. Rettskildene i skatteretten krever imidlertid en særlig omtale.

2.2 Skatterettens rettskilder

Det å ilegge skatter er en form for myndighetsutøvelse. Bedriftsøkonomisk utgjør skatter en kostnad på linje med andre utgifter, som det er nødvendig å kartlegge før prosjekter settes i gang.³⁶ Blant annet derfor er det viktig for selskaper med forutsigbare skatteregler. For privatpersoner er også forutberegnelighet med hensyn til skatteplikt viktig i økonomiplanleggingen.

³⁶ Slik Trond Sanfelt og Mariann Andresen, «Utenlandske skipsredere og norsk skatt», *Skatterett*, 1992 side 181-220, side 219.

Forutberegnelighet oppnås gjennom klar lovgivning og ensartet ligningspraksis. Høyesterett har likevel ikke lagt til grunn noe strengt legalitetsprinsipp i skatteretten. Lovtolkning er viktig, men gjøres på vanlig måte i sammenheng med forarbeider og praksis.³⁷ Hensynet til sammenheng og indre logikk har også stor betydning.³⁸

Ligningsmyndighetene er hierarkisk bygget opp med ligningskontorene som laveste instans og Finansdepartementet som det øverste organ. For rederiselskaper vil det stort sett være Sentralskattekontoret for storbedrifter som er ligningsinstans. Kontoret er underlagt Skattedirektoratet, og holder til i Moss. Sentralskattekontoret for storbedrifter har blant annet ansvaret for ligningen til selskaper som er underlagt tonnasjeskatteordningen, ligning av deltakere i utenlandske selskaper og ligning av NOKUSer. Klageinstans for deres ligningsavgjørelser er Ligningsnemnda (LN) og Overligningsnemnda (OLN). Skattyter kan dessuten påklage enkeltvedtak til Fylkesskattenemnda (FSN), jf ligningsloven § 9-2 nr. 1 bokstav c. Også Skattedirektoratet kan bringe avgjørelser fra OLN inn for FSN.³⁹ Eventuelle søksmål skal reises for Oslo tingrett, med staten som rett saksøkt, jf skattebetalingsloven 21. november 1952 nr. 2 § 48 nr. 3.

Ligningspraksis vekt som rettskilde er omdiskutert, og Høyesteretts bruk av ligningspraksis varierer etter hvor langvarig og innarbeidet praksisen er.

Skattesatsene fastlegges i Stortingets årlige skattevedtak, jf Grunnloven § 75 bokstav a.

³⁷ Hovedforarbeidet til skatteloven av 1999 er Ot.prp.nr. 86 (1997-1998).

³⁸ Zimmer (red.) 2006 side 48. Her nevnes utviklingen av den ulovfestede omgåelsesnormen som et eksempel hvor fritt Høyesterett kan tolke lovteksten.

³⁹ Almvik og Kristiansen 2006, side 21.

Der skattyter eller hans inntekter har tilknytning til flere land kan beskatningsretten være regulert i en skatteavtale. De fleste skatteavtalene Norge har inngått bygger på OECDs Mønsteravtale.⁴⁰ Skatteavtalene er folkerettslige avtaler inngått mellom Norge og fremmed stat, for å forhindre internasjonal dobbeltbeskatning. Avtalene bygger på gjensidighet. En skatteavtale gir kun avkall på beskatningsrett, og er ikke selv hjemmel for beskatning. Skatteavtalene har gjerne også en ikke-diskrimineringsregel, jf Mønsteravtalens artikkel 24. Ved tolkning av skatteavtalene har ordlyden stor betydning, jf Wienkonvensjonens artikkel 31.⁴¹ OECDs kommentarer til Mønsteravtalen er også viktig. Det er imidlertid verdt å merke seg at kommentarene er utarbeidet av representanter fra OECD-statenes finansdepartementer, altså skattekreditorene. Deres tolkninger og kommentarer bør derfor ikke ukritisk legges til grunn.⁴² Også Wienkonvensjonen om traktattolkning er av betydning ved tolkning av skatteavtalene.

Dobbeltbeskatningsloven for implementering av skatteavtaler, gir hjemmel for umiddelbar anvendelse av skatteavtaler.⁴³

⁴⁰ OECD Model Tax Convention on Income and Capital, sist oppdatert 2005. Det pågår nå arbeid med å revidere Mønsteravtalen. Frist for å komme med kommentarer til de foreslåtte endringene var 31. mai 2008. Det er ikke foreslått endringer til artikkel 8 om skipsfartsinntekter.

⁴¹ Vienna Convention on the Law of Treaties, May 23, 1969. Klaus Vogel, *Vogel on Double Taxation Conventions*, London 1997 understreker viktigheten av denne konvensjonen og teksten som utgangspunkt på side 35-39.

⁴² Slik Frederik Zimmer, *Internasjonal inntektsskatt*, 3. utgave, Oslo 2003, side 99. (Zimmer 2003)

⁴³ Lov 28. juli 1949 nr. 15.

2.3 Kildebruk i del III

I avhandlingens del III vil det bli gitt en fremstilling av reglene som gjelder for skipsregistrering, selskapsopprettelse og tonnasjeavgift på Kypros, Bahamas og i Singapore. Det har ikke vært mulig å finne noen samlet fremstilling av de spørsmål som dukker opp.⁴⁴ Fremstillingen er derfor basert på engelsk utgave av aktuelle lover, informasjon hentet fra skipsregistre og andre myndigheter sine hjemmesider, samt svar på konkrete spørsmål som jeg har sendt skipsregistre i de aktuelle statene per e-post.

Det å bruke utenlandske rettskilder, uten å kjenne til det enkelte lands metode, er selvsagt noe risikabelt. Så langt det har vært mulig er det henvist til lovbestemmelser i presentasjon av reglene. Noen ganger har jeg ikke klart å finne løsningen i loven, eller loven har vært upresis eller lite utfyllende. I disse tilfellene er informasjon direkte fra skipsregistre lagt til grunn.

⁴⁴ Riktignok gis det en oversikt over skipsregistreringsreglene i Coles, men særlig for Kypros sin del er denne fremstillingen utdatert. Dette skyldes at Kypros ble med i EU i 2004, og har endret sitt regelverk i tråd med EUs krav. Skipsregisteret i Singapore er ikke behandlet i boken. (Jeg har nylig fått opplyst at det finnes en oppdatert elektronisk utgave av boken, men jeg har ikke hatt tilgang til denne.)

Del II

En gjennomgang av det norske regelverket

3 Innledning

I denne delen av oppgaven vil det norske regelverket bli gjennomgått. For å illustrere de praktiske utslagene reglene gir, har jeg laget to eksempelrederier som vi skal følge. Ett av rederiene vil i del III bli benyttet til å illustrere de spørsmål som dukker opp i en utflyttingsituasjon.

Utgangspunktet for de praktiske eksemplene er to norske rederier. De er begge eid av nordmenn, bruker norske selskapsformer og holder til i Norge. Både rederne og selskapene er organisert slik at de har skatteplikt til Norge, og skipene de eier er registrert i NIS. I denne situasjonen ønsker rederiene å undersøke muligheten for å oppnå en gunstigere skatteposisjon enn den de har i dag. De er også interessert i andre fordeler en utflytting fra Norge kan gi. I del III skal vi derfor undersøke mulighetene for utflytting, med fokus på utflyttingsmulighetene i Rederiet Norge AS.

Effekten av å flytte ut ulike funksjoner og deler av rederiet vil bli testet i forhold til følgende jurisdiksjoner: Kypros, Singapore og Bahamas. Grunnen til at akkurat disse statene er valgt, er for å illustrere situasjonen ved flytting til et land innenfor EU (Kypros), et land utenfor EU som Norge har skatteavtale med (Singapore) samt et lavskatteland der NOKUS-reglene kan komme til anvendelse (Bahamas). Samtidig er alle disse landene på Paris MOU sin hviteliste over skipsregistre, hvilket har betydning for skipsregistrenes anseelse og dermed hyppigheten av havnestatskontroller.⁴⁵

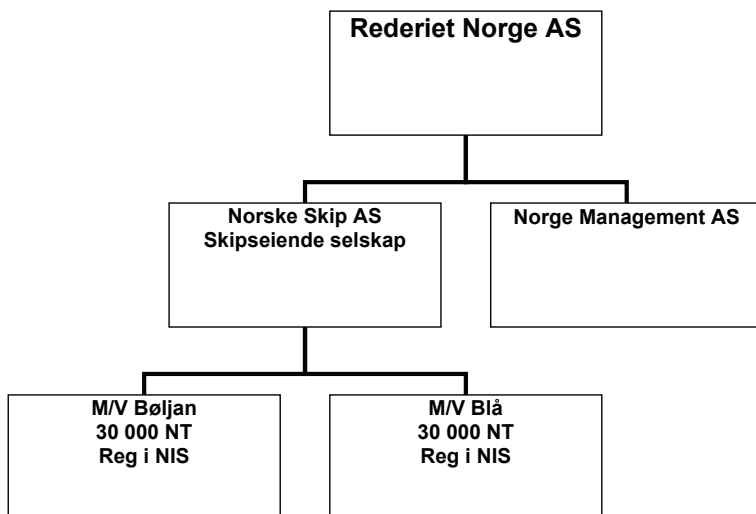
For å illustrere skattemessige og selskapsrettslige forskjeller mellom et selskap som er eget skattesubjekt og selskaper som deltakerlignes, vil det tas utgangspunkt i to forskjellige rederier. Ett

⁴⁵ Se www.parismou.org (sist besøkt 1. juni 2008) og rapporten *Annual Report 2006*.

der skipene eies av et aksjeselskap (AS), og ett der skipene eies av et kommandittselskap (KS) og et indre selskap (IS).

3.1 Rederiet Norge AS

Rederiet Norge AS har følgende selskapsstruktur:



Rederiet Norge AS har som tegningen viser organisert sin virksomhet i norske aksjeselskaper. Rederiet Norge AS og Norge Management AS er underlagt alminnelig selskapsbeskatning. Avhandlingen vil fokusere på driften som skjer i Norske Skip AS. Norske Skip AS lignes etter den norske tonnaseskatteordningen. Det betyr at selskapet ikke kan ha egne ansatte, jf skatteloven § 8-13(2). Dette ordnes ved at de ansatte på Bøljan og Blå er leid inn fra Norge Management AS. Teknisk- og kommersiell drift står Rederiet Norge AS for. I den forbindelse er det viktig å merke seg bestemmelsen i skatteloven § 8-18: Konsernbidrag mellom Norske

Skip AS og de to andre selskapene i rederiet vil ikke være skattepliktig for mottaker og gir heller ikke fradragsrett for yter. Bestemmelsen er gitt for å motvirke at ikke skattereglene utnyttes til å gjennomføre skattemotiverte overføringer.

Alle avtaler mellom selskapene innenfor rederiet gjennomføres i overensstemmelse med det såkalte «armlengdeprinsippet».

Armlengdeprinsippet innebærer at avtaler mellom nærstående selskaper og selskaper i samme konsern, skal gjennomføres på markedsvilkår. Prisen som betales skal derfor ikke være påvirket av at selskapene eller deres eiere har felles interesser. Armlengdeprinsippet har fått sin utforming i norsk rett i skatteloven § 13-1 under paragrafoverskriften «interessefellesskap». Forarbeidene til tilsvarende bestemmelse i skatteloven av 1911 § 54 finnes i Ot.prp. nr. 26(1980-81) side 56 og for dagens lov i Ot.prp. nr. 86 (1997-98) side 75. En viktig kilde for tolkning av bestemmelsen er OECDs «Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations» fra 1995.

Høyesterett behandlet spørsmålet om internprisning, og herunder forståelsen av armlengdeprinsippet, i Rt. 2001 side 1265 («Agip dommen»).⁴⁶

3.2 Rederiet Vestland AS

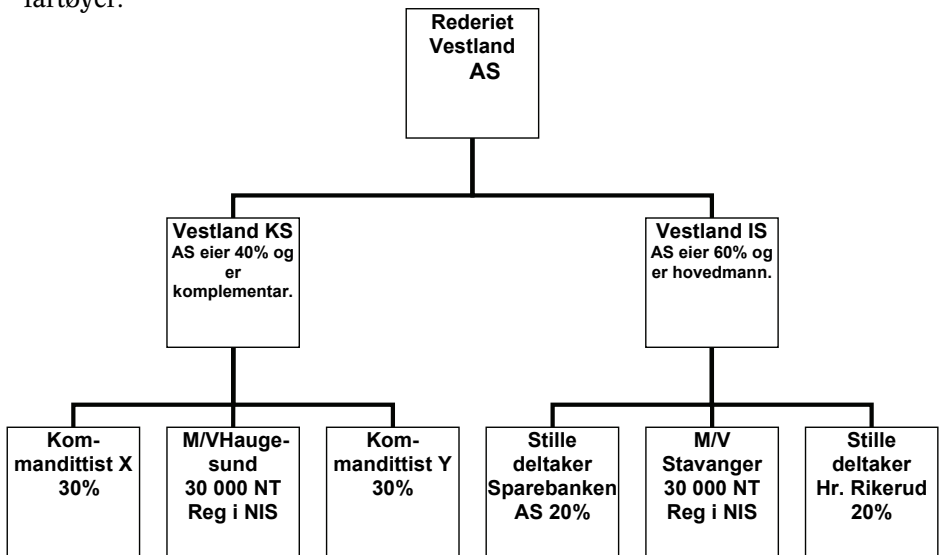
Rederiet Vestland AS har følgende selskapsstruktur:

Rederiet Vestland AS har valgt å opprette et KS og et IS til å eie de to skipene det driver.⁴⁷ Dette skyldes at dette var en gunstig måte å

⁴⁶ De ulike måter å undersøke om en pris er i overensstemmelse med armlengdeprinsippet på (markedsprismetoden og transaksjonsbasert nettomargin metoden) er behandlet i Terje Woldbeck, *Rederibeskatning i praksis*, 2.utgave, Bergen 2006, side 546-550. Her presenteres også resultatet av en markedsprisundersøkelse som ble foretatt av Sentralskattekontoret i forbindelse med innføring av rederiskatteordningen. Her ble prisnivået på teknisk- og kommersiell management i Norge undersøkt.

finansiere skipene på for det lille rederiet. Rederiet Vestland AS lignede etter tonnasjeskatteordningen. Rederiet Vestland AS har avtaler med ulike managementselskaper som tar seg av bemanning og den tekniske driften av skipene. Den kommersielle driften står Vestland AS for.

Selv om de rederiene som her er brukt som eksempler er små, med få og relativt små fartøyer, er de reglene som presenteres like relevante for større rederier med flere selskaper og flere og større fartøyer.



⁴⁷ Her er Vestland AS gitt en 40 prosent eierandel i Vestland KS. I praksis vil komplementaren neppe gis en så stor eierandel. Selskapsloven krever en minimumsandel på 10 prosent, og ettersom komplementaren har et ubegrenset ansvar for selskapets forpliktelser vil de fleste velge å holde dette ansvaret så lavt som mulig. Derfor vil det sjelden (eller aldri) opprettes KSer der komplementaren har en høyere eierandel enn 10 prosent.

4 Skatteplikt til Norge

4.1 Innledning

Utgangspunktet for skattlegging er å fastslå om den aktuelle skattepliktige inntekt er opptjent av en person eller et selskapet som har skatteplikt til Norge. Dersom skatteplikt foreligger, er neste steg å fastslå hvor mye skatt som skal betales. I den beregningen er det avgjørende hvilke inntekter som skal beskattes, hvilke kostnader det gis fradrag for, når inntekter og kostnader skal tidfestes og hvilken skatteprosent som skal anvendes. Reglene for beregningen av skatteplikten vil bli gjennomgått senere. Først er det nødvendig å fastslå hvem som har skatteplikt til Norge.

Den norske skatteloven bygger på prinsippet om globalbeskatning. Det betyr at personer og selskaper som regnes som norske i skattemessig forstand, er skattepliktige til Norge for all sin inntekt uansett hvor i verden den er opptjent. Men dette er bare utgangspunktet. Gjennom skatteavtaler og skattelovens regler om kredit for skatt betalt i utlandet modereres skatteplikten til Norge. NOKUS-reglene fører til at skatteplikten til Norge utvides. Dette vil jeg komme tilbake til.

4.2 Grunnprinsipper for beskatning

4.2.1 Innledning og hensyn

Formålet med skattereglene er å «skaffe rom i økonomien for offentlig aktivitet».⁴⁸ Sentrale hensyn ved utformingen av skattereglene er skatteevneprinsippet og effektivitet. Effektive skatteregler

⁴⁸ Frederik Zimmer, *Lærebok i skatterett*, 5. utgave, Oslo 2005, side 30. (Zimmer 2005).

sikres gjennom nøytralitet, kontinuitet og symmetri.⁴⁹ Reglene skal derfor i utgangspunktet utformes for å ivareta disse hensynene best mulig. Den særskilte behandlingen rederiselskapene gis i skatte-reglene er imidlertid verken næringsnøytral eller basert på skatte-evneprinsippet. Derimot er det innført særregler for å beholde skipsfartsnæringen i Norge. Dette var Rederiskatteutvalgets store ankepunkt mot ordningen da de foreslo å oppheve den.

4.2.2 Selskapsbeskatning

For at et selskap som sådan skal være skattepliktig til Norge, må det regnes som et eget skattesubjekt. Der selskapet er eget skatte-subjekt, blir deltakerne kun skattepliktige når de mottar utbytte fra selskapet eller dersom det oppstår gevinst ved salg av andelen. Der selskapet ikke er eget skattesubjekt, må deltakerne bære skattebyrden direkte, uansett om de mottar utbytte eller ikke. For denne avhandlingens del er det viktig å merke seg at verken kommanditt-selskaper eller indre selskaper er egne skattesubjekter, jf skatte-loven § 2-2(2). Heller ikke ansvarlige selskaper og partrederier er egne skattesubjekter. Virkningen av at et selskap ikke er eget skattesubjekt er at deltakerne i selskapet «lignes hver for sin andel i selskapets formue og inntekt,» jf skatteloven § 2-2(3). Disse selskapstypene kalles derfor gjerne «deltakerlignede selskaper» med en felles betegnelse. De nærmere reglene for gjennomføringen av deltakerligning står i skatteloven § 4-40 og §§ 10-40 til 10-48. Poenget er at pliktig skatt beregnes som om selskapet selv var skatt-tyter. Deretter fordeles nettoresultatet av skatteplikten på deltakerne etter deres eierandel/innskuddsandel i selskapet.⁵⁰

⁴⁹ Ibid side 31 flg.

⁵⁰ En nærmere gjennomgang av denne deltakerligningen finnes i Zimmer (red.) 2006, kapittel 18.

Begrunnelsen for at noen selskapstyper ikke er egne skatte-subjekter henger sammen med deltakernes øvrige forpliktelser i selskapet. Aksjeselskaper og allmennaksjeselskaper er den viktigste gruppen av selskaper med selvstendig skatteplikt («selskapslig-ning»). Her er selskapsformen slik at den enkelte deltakers ansvar er begrenset til innskuddet. I ansvarlige selskaper har deltakerne fullt økonomisk ansvar for selskapets forpliktelser. Det samme gjelder komplementaren i kommandittselskaper. Det kan legges til at reglene om hvilke selskaper som er egne skattesubjekter varierer fra land til land.⁵¹ Dette kan skape utfordringer ved anvendelse av skatteavtalene.

En viktig effekt av deltakerligning er at skattemessig underskudd i selskapet kommer til fradrag i deltakernes øvrige inntekt. Denne muligheten, kombinert med gunstige avskrivningsregler, var noe av grunnen til kommandittselskapenes popularitet på 80-tallet. Skatte-loven § 10-43 begrenser muligheten til fradrag for underskudd i kommandittselskaper til deltakernes innskudd.

De selskapstyper som har selvstendig skatteplikt er listet opp i skatteloven § 2-2(1). Det gjelder blant annet aksjeselskaper og allmennaksjeselskaper, i tillegg til banker og selveiende finansier-ingsforetak, en del statlige og kommunale selskapstyper, samt stift-elser og andre innretninger og foreninger under selvstendig bestyr-else.

4.2.3 Skatteplanlegging

Avhandlingens del III viser mulighetene for skatteplanlegging i rederiselskaper. Regelkonkurransen innenfor skipsfarten legger forholdene godt til rette for skatteplanlegging ved at mange stater

⁵¹ Zimmer 2003, side 107.

har utformet reglene slik at utlendinger skal kunne etablere sin virksomhet hos dem, og slik nyte godt av gunstige skatteregler.

Det må skilles mellom skatteplanlegging og skatteunndragelse. Skatteunndragelse er straffbart, og går ut på at man bevisst unndrar verdier fra beskatning, mens skatteplanlegging i utgangspunktet er helt legitimt. Ligningsmyndighetene vil likevel sette spørsmålstejn ved slike arrangementer, dersom de formelle rammer skattyter har satt opp har liten økonomisk realitet utover det å spare skatt. I Norge har vi ingen skrevne regler om dette, med unntak av internprinsningsregelen. Isteden har norsk Høyesterett utformet en ulovfestet omgåelsesregel. Dermed går det også et skille mellom skatteplanlegging og skatteomgåelse.

Rt. 1999 s. 946 (ABB) formulerer hovedpunktene i omgåelsesvurderingen:

«Gjennomskjæring kan ikke foretas utelukkende fordi en transaksjon er skattemessig motivert. Men dersom de skattemessige virkningene fremtrer som hovedsaken, kan det være grunnlag for gjennomskjæring. Avgjørelsen beror på en totalvurdering hvor de sentrale spørsmål er hvilken egenverdi disposisjonen har ut over skattebesvarelsen, og om det skatterettslige resultatet ved å følge formen fremtrer som stridende mot skattereglenes formål.»⁵² (Min understrekning).

Som regel er det ikke noe i veien for å flytte virksomheten ut av landet ved å opprette nye selskaper. Det kan likevel stilles spørsmål ved hvor reell utflyttingen er. Etter norsk rett er derfor det relevante for et selskaps skatteplikt ikke hvor selskapet er registrert, men hvor selskapets ledelse på styrenivå befinner seg. Mer om dette nedenfor under punkt 4.5. Dersom en utflytting også kan begrunnes med at selskapets skip registreres i et utenlandsk skipsregister for å

⁵² Dommen side 955.

oppnå bedre rammebetingelser for skipet, kan dette være med på å gjøre utflyttingen mer reell.⁵³

4.3 Personers skatteplikt til Norge

Skatteplikt til Norge er i utgangspunktet ikke knyttet til formelle kriterier som for eksempel statsborgerskap. Ettersom globalinntektsprinsippet legges til grunn, er det i utgangspunktet heller ikke av betydning for skatteplikten hvor i verden inntekten kommer fra. Skatteloven § 2-1(1) oppstiller skatteplikt for «enhver person som er bosatt i riket.»

Dersom en person har vært bosatt i Norge, opphører skatteplikten det året hans samlede opphold i Norge er færre enn 61 dager. Det er videre et vilkår at skattyter eller dennes nærstående ikke disponerer bolig i Norge, slik at skatteplikten etter skatteloven består så lenge skattyter eller dennes nærstående disponerer bolig i Norge. For skattytere som har vært bosatt i Norge i mer enn 10 år, må de overfor nevnte vilkår om opphold i Norge mindre enn 61 dager og mangel på bolig i Norge være oppfylt i 3 år, før skattyteren anses å ha oppgitt sitt bosted i Norge.⁵⁴

Dette er imidlertid kun skattlovens regler. I tilfeller der en skattyter flytter fra et land til et annet, vil skatteplikten ofte være regulert i skatteavtale mellom landene, slik at skatteplikten i praksis kan opphøre tidligere enn det skatteloven bestemmer. Skattyter vil likevel ha plikt til å levere selvangivelse i Norge frem til skatte-

⁵³ NOKUS-reglene kommer for eksempel ikke til anvendelse på selskaper innenfor EØS så lenge selskapet «reelt» er etablert der hvor det hører hjemme, jf skatteloven § 10-64.

⁵⁴ Tilsvarende positiv bestemmelse for når et selskap skal anses utflyttet finnes ikke i skatteloven.

plikten opphører etter skattelovens bestemmelser, jf ligningsloven § 4-2(1) bokstav a.⁵⁵

Det er i utgangspunktet «bosatt-begrepet» som brukes til å avgjøre en persons skattemessige tilhørighet etter skatteavtalene. De fleste skatteavtalene som Norge har inngått bygger på OECDs Mønsteravtale. Skatteplikten for personer reguleres i Mønsteravtalens artikkel 4. Målet med skatteavtalene er å unngå dobbeltbeskatning. Bestemmelsen i artikkel 4 har derfor en liste over kriterier for å avgjøre hvor en person skal anses bosatt, og dermed skattepliktig. Utgangspunktet er at skattyter er skattepliktig til den stat der han har fast bolig tilgjengelig. Dersom skattyter har bolig i flere stater ser man på sentrum for livsinteressene, og dersom ikke dette gir en løsning skal skattyterens statsborgerskap avgjøre hans skattemessige bosted.⁵⁶

4.4 Beskatning av sjøfolk

Norske sjøfolk har skatteplikt til Norge etter skatteloven § 2-1 så fremt de er bosatt her. Sjøfolk nyter imidlertid godt av sjømannsfradraget i skatteloven § 6-61. Her gis det fradrag for inntil 30 prosent av «inntekt om bord på skip i fart», oppad begrenset til 80.000 kroner.⁵⁷ For å få dette fradraget kreves det at arbeidet om bord har vart i minst 130 dager i løpet av inntektsåret. Det gis ikke

⁵⁵ Lov 13.juni 1980 nr. 24 om ligningsforvaltning.

⁵⁶ John Fredriksen sa fra seg sitt norske statsborgerskap og ble kypriotisk statsborger i 2006. Før det hadde han lenge vært bosatt utenfor Norge, men opplevde at norske skattemyndigheter forsøkte å bevise at han var skattepliktig til Norge. Det er derfor ikke utenkelig at statsborgerskapet ble endret for å sikre at han ikke ble skattepliktig til Norge etter denne bestemmelsen.

⁵⁷ «Skip i fart» brukes også i tonnasjeskattereglene, men har ikke identisk betydning som i reglene om sjømannsfradraget.

fradrag for arbeid om bord på «ferger eller passasjerfartøy i rute-trafikk mellom norske havner når rutens distanse mellom første og siste anløp er under 300 nautiske mil», jf bestemmelsens annet ledd.⁵⁸ Fiskere og fangstfolk kan få tilsvarende fradrag etter § 6-60. I tillegg har skatteloven § 5-15(1) bokstav e bestemmelser om skattefrie ytelser til sjøfolk, blant annet kost og losji om bord.

Utlendinger som arbeider om bord på norske skip kan få skatteplikt til Norge etter skatteloven § 2-3(1) bokstav h. Unntatt fra skatteplikt etter denne bestemmelsen er arbeidstakere som «godtgjør» at de er skattepliktig for hele sin inntekt om bord til hjemstaten, der dobbeltbeskatning ikke er forebygget gjennom skatteavtale. For personer bosatt i Norden gjelder skatteplikten også for inntekt fra arbeid om bord på utenlandsk registrert fartøy dersom det eies eller drives av norsk rederi eller der norsk arbeidsgiver driver virksomhet om bord på fartøyet. Skatteloven § 2-36(4) gir likevel fritak for skatteplikt som kan oppstå etter § 2-3(1) bokstav h for arbeid om bord på norskregistrert skip. Fritaket gjelder ikke trygdeavgift, jf listen over skattefritak i § 2-36(1).

Det er ikke skatteplikt for personer bosatt utenfor Norden som er ansatt på skip registrert i NIS. Disse sjøfolkene er også fritatt for trygdeavgift.

Rederiskatteutvalget gikk inn for å fjerne nettolønnsordningen og andre særordninger for sjøfolk. Dette skyldes at de ikke kunne se at det forelå særegne forhold som gjorde at norske sjøfolk har slik kompetanse at de skiller seg fra andre yrkesgrupper som er utsatt for internasjonal konkurranse.⁵⁹ Utvalget la generelt vekt på

⁵⁸ Paragraf 6-61 bruker betegnelsen «arbeid om bord på skip i fart». Tonnasjeskatteordningens virkeområde er også begrenset til «skip i fart», jf skatteloven § 8-11(1) bokstav a og fsfin § 8-11-1.

⁵⁹ Rederiskatteutvalget, side 96.

nøytralitet i skattereglene, et prinsipp som ble fremmet ved skatte-reformen i 1992. Stortinget valgte å ikke følge dette forslaget og ordningen lever derfor videre.

I avhandlingens del III gjennomgås de særskilte skatteordningene for skipsfarten på Kypros, Bahamas og i Singapore. I disse landene er også sjøfolk som arbeider om bord på skip registrert i deres skipsregistre fritatt for skatteplikt til flaggstaten.

4.5 Selskapers skatteplikt til Norge

Selskaper har skatteplikt til Norge etter skatteloven § 2-2 når de er «hjemmehørende» her. Normalt vil det ikke være problematisk å fastslå hvor et selskap er skattemessig hjemmehørende. I tvilstilfeller vil det imidlertid være nødvendig å finne ut hvilke kriterier som er avgjørende for skatteplikten.

Skatteloven sier ikke noe nærmere om hva som ligger i begrepet «hjemmehørende i riket». Vi må derfor lete andre steder for å finne ut om det siktes til at selskapet må være opprettet etter norske selskapsregler, om eierne må være norske, eller om det er lokalisering av kontorer, ledelse eller kunder i Norge som gjør at et selskap er hjemmehørende her.

Et aksjeselskap eller likestilt selskap som er stiftet etter norske regler og registrert her vil i utgangspunktet også anses for å være skattemessig hjemmehørende i Norge.⁶⁰ Etter aksjeloven § 2-2(1) nr. 2 skal det oppgis i vedtektene «den kommunen i riket hvor selskapet har sitt forretningskontor». Med forretningskontor menes hovedkontor eller sete, og bestemmelsen tolkes som at selskapet må ha sitt hovedkontor i Norge.⁶¹ Det er også «styrets sete» som legges

⁶⁰ Slik blant annet Liland og Nordbø 2002, side 58 og Sanfelt, side 932.

⁶¹ Truls Storm-Nielsen, «Hvor bor et aksjeselskap?», *Skatterett*, 1987 side 4-16, side 6. Her gjennomgås også rettspraksis hvor tvisten om selskapets

til grunn for fastleggelsen av skatteplikt. Aksjeloven § 6-11 krever at minst halvparten av selskapets styremedlemmer er bosatt i Norge. Selskapsrettslig er det derfor tvilsomt om det er lovlig å «flytte ut» et selskap stiftet etter norsk rett, slik at norskregistrerte aksjeselskaper vil ha skatteplikt til Norge.⁶²

I selskaper som deltakerlignes er det avgjørende kriteriet for skatteplikt om deltakerne er bosatt eller hjemmehørende i Norge. Selskapsloven gjelder etter § 1-3 for selskaper som har sitt hovedkontor i Norge eller dersom «den vesentligste del» av foretaket er eid av deltakere som bor i Norge. Skatteplikten fordeles likevel på deltakerne etter hvor de hører hjemme, men dersom selskapet ledes fra Norge vil utenlandske deltakere kunne få skatteplikt hit etter § 2-3.

Ettersom skatteloven ikke har noen positiv bestemmelse om når et selskap anses skattemessig utflyttet fra Norge, vil det være naturlig å benytte det oppstilte vilkår om at selskapets virkelige ledelse på styrenivå må være i Norge analogisk. Følgelig opphører selskapets skattemessige hjemhørighet her, dersom ledelsen flyttes ut.⁶³

I tilknytning til de spørsmål som behandles i denne avhandlingen, vil gjennomgående spørsmålet om når et selskap stiftet etter utenlandsk rett skal anses skattemessig hjemmehørende i Norge være det mest interessante. Spørsmålet var oppe i Rt. 2002 s. 1144. Dette var en straffesak mot en person som ikke hadde levert inn

hjemsted har stått mellom ulike kommuner i Norge. I avgjørelsene legges det vekt på hvor den faktiske ledelse av selskapet har foregått, altså stedet der styremedlemmene utøver sin funksjon.

⁶² Slik Sanfelt, side 937 og Jan Skåre og Gudmund Knudsen, *Lov om aksjeselskaper med kommentarer*, Kolbotn 1991, side 29.

⁶³ Slik Geir Peter Hole, «Skattemessig emigrasjon av aksjeselskaper», *Skatterett*, 2000 side 18-36, side 28.

selvangivelse i Norge for flere selskaper etablert i utlandet som den tiltalte var eier og reell leder av. Selvangivelsesplikten var avhengig av at selskapene ble ansett hjemmehørende i Norge. Tiltalen for brudd på selvangivelsesplikten gjaldt ett selskap registrert i Panama og tre selskaper registrert på Kypros. I dommen viser Høyesterett til en uttalelse fra forarbeidene til skattereformen i 1992 og eldre litteratur, samt det som er kommet frem i ligningspraksis.⁶⁴ I de siterte forarbeidene finner man denne uttalelsen:

«Et selskap med reell virksomhet kan måtte regnes som hjemmehørende i Norge selv om selskapet er registrert i et annet land og etter selskapets vedtekter har sitt kontor der. Det vil være tilfelle når virksomheten ikke ledes fra utlandet, men fra Norge, jf. skatteloven § 15 første ledd b [skatteloven 1999 § 2-2]. I denne situasjonen vil selskapet likevel være skattemessig hjemmehørende i Norge.»⁶⁵

Det vil si at et utenlandsk registrert selskap skal anses skatterettslig hjemmehørende i Norge, dersom det reelt sett må anses ledet fra Norge. I dommen legges det vekt på ledelse på styrenivå. At det er ledelse på styrenivå som skal være det avgjørende stemmer overens med ligningslovens regler om selvangivelsesplikt. Etter ligningsloven § 4-5 nr. 3 er plikten til å levere selvangivelse lagt til «styret eller dets formann».

I forarbeidene til skatteloven av 1999 gis det uttalelser om gjeldende rett vedrørende når et selskap stiftet etter utenlandsk rett

⁶⁴ En gjennomgang av ligningspraksis knyttet til begrepet «hjemmehørende» gis i en publikasjon fra Sentralskattekontoret for storbedrifter; Fred-Ove Almvik og Vegard Kristiansen (red.), *Bedriftsbeskatning i praksis*, Bergen 2006 side 30 flg.

⁶⁵ Ot.prp. nr. 16 (1991-92) side 81. Grunnen til at forarbeidene bruker formuleringen «selskap med reell virksomhet», er nok direkteligningspraksisen som tidligere gjaldt for rederiselskaper etablert i utlandet, hvor man la til grunn for direkteligning at det ikke ble drevet reell virksomhet i de utenlandske selskapene.

skal anses skattemessig hjemmehørende i Norge. Her sies det at det skal legges vekt på «selskapets reelle tilknytningsforhold til Norge». Og videre at «I grensetilfellene legges det avgjørende vekt på om selskapets virkelige ledelse, det vil si ledelse på styrenivå, finner sted i Norge.»⁶⁶

Nå vet vi at et utenlandsk selskap er skattemessig hjemmehørende i Norge dersom den reelle ledelse på styrenivå skjer herfra. Men hva betyr det at den reelle ledelsen på styrenivå skjer fra Norge? Dette spørsmålet ble behandlet av overligningsnemnda ved Sentralskattekontoret for storbedrifter i 2003.⁶⁷ Faktum i denne saken er spesielt interessant for denne avhandlingen ettersom den nettopp gjaldt et utenlandsk registrert selskap eid av et norsk rederi. Faktum belyser derfor hvordan selskapet har unngått skatteplikt til Norge.

Saksforholdet var at et norsk rederi i juni 1995 hadde stiftet et datterselskap på Bermuda. Bermuda-selskapet eide tre skip som det leide ut på bareboat-vilkår til et annet utenlandsk selskap. Disse skipene ble bestilt og bygget på oppdrag av den senere bareboat-befrakteren. To år etter stiftelsen av Bermuda-selskapet var den norske eierandelen på 30 prosent. Det norske rederiets eierandel hadde gått gradvis ned ettersom tegningsrettighetene (amerikanske «warrants») som ble utstedt i det amerikanske investormarkedet for å finansiere byggingen av skipene, ble utøvd. Selskapets styre bestod av et likt antall norske og utenlandske styremedlemmer, med norsk styreformann. Selskapet hadde ingen formelt ansatt daglig ledelse, men det norske rederiet var selskapets forretningsfører, noe som innebar at den daglige ledelse skjedde fra Norge. Også revisor var et norsk selskap. I selskapets vedtekter var generalforsamlingens kompetanse utvidet på bekostning av styrets kompetanse.

⁶⁶ Ot.prp. nr. 86 (1997-98), side 33.

⁶⁷ 1995-505OLN. Dato for avgjørelsen er 16. juni 2003. En fyldigere gjennomgang av avgjørelsen enn det som finnes i den publiserte utgaven gjef i Almvik og Kristiansen (red.) 2006, side 31 flg.

Ligningsnemnda ved Sentralskattekontoret for storbedrifter hadde konkludert med at Bermuda-selskapet var hjemmehørende i Norge. Deres avgjørelse bygget på at selskapets generalforsamling i oppstartsfasen var 100 prosent kontrollert av den norske eieren. Det var også på generalforsamlingen at de viktigste avgjørelsene ble fattet. Etter klage fra det norske rederiet foretok overligningsnemnda en ny vurdering. Den kom til at Bermuda-selskapet ikke var skattemessig hjemmehørende i Norge.

Utgangspunktet for Overligningsnemndas vurdering var å finne ut om Norge var stedet for selskapets virkelige ledelse på styrenivå. Det vil si: stedet hvor beslutninger på styrenivå ble truffet. Ved vurderingen ble det tatt utgangspunkt i styrets hovedoppgaver etter aksjeloven §§ 6-12 og 6-13, altså forvaltningsansvaret og tilsynsansvaret.⁶⁸ I tillegg kommer ansvaret for å treffe beslutninger i saker av uvanlig art eller med stor betydning, jf unntaket fra den daglige ledelses kompetanse etter aksjeloven § 6-14(2). Styrets oppgaver ble avgrenset mot ansvar tillagt generalforsamlingen og den daglige ledelse. Overligningsnemnda understreker at deres oppgave er å finne ut om selskapet har skatteplikt til Norge, ikke hvor det eventuelt ellers må anses skattepliktig.⁶⁹

Overligningsnemnda vurderte selskapets tilknytning til Norge i tre tids-epoker. Det ble skilt mellom oppstarten av selskapet, perioden der skipene var under bygging på verftet og tiden der skipene var leiet ut på bareboat-vilkår.

I oppstartsperioden fra juni til september 1995, ble rammene for selskapet fastlagt. Inngåelsen av avtalene knyttet til finansiering, kapitalutvidelse og utleievilkår representerte beslutninger på styrenivå. Overligningsnemnda mente imidlertid at disse avtaleinngåelsene måtte ses i en større sammenheng, knyttet til bestemmelser i avtaleverket og vedtektene som regulerte selskapets virksomhet, samt eiernes beføyelser gjennom generalforsamlingen. Dette selskapet var opprettet med ett formål, nemlig å bygge de tre skipene for deretter å leie dem ut. Det var derfor ikke mye spillerom overlatt til styret. Selskapslovgivningen på Bermuda åpnet for at det også kunne holdes ikke-fysiske generalforsamlinger. De fysiske møtene, som utgjorde rundt halvparten, ble hovedsakelig holdt utenfor Norge. Med den begrunnelse kom nemnda til at selskapet ikke var hjemmehørende i Norge i denne perioden.

⁶⁸ Lov 13.juni 1997 nr. 44 om aksjeselskaper.

⁶⁹ Dette har imidlertid betydning ved anvendelse av NOKUS-reglene. Se nedenfor under punkt 9.2.

Fra september 1995 til september 1997 var skipene under bygging. Ellers var det liten aktivitet i selskapet. Overligningsnemnda fant at styrets tilsynsansvar i denne perioden var begrenset, slik at selskapets ledelse på styrenivå heller ikke for denne perioden kunne sies å ha funnet sted i Norge.

Etter september 1997 var de tre skipene leiet ut og i drift. I denne perioden hadde befrakter alt ansvar for driften av skipene. Utbyttet som ble utbetalt korresponderte med ratebetalingene fra leietaker. Aktiviteten i selskapet var derfor nokså begrenset, og besto i oppfølging av avtalevilkår, inspeksjoner, beslutning og beregning av utbytte, regnskap, økonomiske analyser og lignende. Ligningsnemnda hadde konkludert med at alt dette var aktiviteter på styrenivå, men dette var overligningsnemnda ikke enig i. De mente at alt dette var oppgaver underlagt den daglige ledelse, slik at reell ledelse på styrenivå heller ikke for denne perioden ble foretatt fra Norge.

Avgjørelsen viser hvordan et norsk rederi kan opprette og gjennom den daglige ledelse også styre et utenlandsk selskap - uten at dette selskapet blir omfattet av norske skatteregler. Avgjørelsens rettskildemessige vekt er likevel begrenset. Riktignok er den avsagt av en overordnet ligningsinstans, men dette er en enkeltstående avgjørelse, og den gir ingen garanti for at tilsvarende opplegg ville blitt fritatt for skatteplikt til Norge igjen. Her må det også nevnes at det i slike tilfeller kan være aktuelt med NOKUS-beskatning, slik at de norske deltakerne vil kunne bli skattepliktige for sine andeler av selskapets overskudd. Dette kan skje dersom den norske kontrollandelen i selskapet er over 50 prosent.

Avgjørelsen illustrerer også at det ikke har noen direkte betydning for skatteplikten at selskapet opprettes etter utenlandske regler, eller at skipene selskapet eier er registrert utenlands.

4.6 Begrenset skatteplikt

Personer og selskaper som ikke er bosatt eller hjemmehørende i Norge, kan bli skattepliktig hit for deler av sin inntekt. Omfanget av en slik begrenset skatteplikt reguleres av skatteloven § 2-3. Det som

beskattes er formue og inntekter med en nærmere bestemt norsk tilknytning eller opphav, blant annet i bokstav b:

«formue i og inntekt av virksomhet som vedkommende utøver eller deltar i og som drives her eller bestyres herfra, herunder virksomhet hvor arbeidstaker stilles til rådighet for andre innen riket,»

Ved aktiviteten har personen eller selskapet gjerne nytt godt av norsk infrastruktur og andre offentlige tjenester, og skatteplikten blir således en måte for Norge å kreve «betalt» på. Videre har skattyter gjerne hatt en del utgifter i forbindelse med opptjening av inntekten. Slike skattemessige fradrag henger sammen med skatteplikten, og de korresponderende fradragene for oppofrelser bør gis i den staten der inntekten er opptjent. I tillegg avhenger skatteutmåling i stor grad av informasjon. Det er aktivitetsstaten som er i best posisjon til å pålegge at slik informasjon gis. Videre er det rettferdig ut fra konkurransehensyn at alle som konkurrerer i samme marked beskattes etter de samme reglene. Dette hensynet er imidlertid ikke godtatt av norske myndigheter for selskaper som NOKUS-beskattes.

4.7 Mønsteravtalens bestemmelser om skatteplikt

Som vist ovenfor kan også selskaper og personer som ikke er hjemmehørende i Norge bli skattepliktige hit for deler av sin inntekt. I tillegg kan det oppstå spørsmål om hvor en person eller et selskap skal anses hjemmehørende, dersom ulik definisjon av «hjemhørighet» i ulike land fører til dobbelt hjemsted. Skatteavtalene tar sikte på å løse både spørsmålet om hvor et selskap skal anses hjemmehørende, og å avgjøre hvilke inntekter som skal beskattes hvor.

OECDs mønsteravtale bestemmer i artikkel 4 nr. 3 at for selskaper («a person other than an individual») skal retten til å beskatte tillegges den staten der selskapet har sin virkelige ledelse («place of effective management»). Hvordan begrepet «virkelig

ledelse» skal tolkes er ikke entydig fastlagt. En del land, blant annet USA, legger vekt på hvor selskapet er opprettet ved avgjørelsen av selskapets hjemsted. I Tyskland legges det vekt på «Ort der Geschäftsleitung» som betyr stedet hvor ledelsens viktige avgjørelser faktisk tas.⁷⁰ Den tyske regelen samsvarer godt med den norske.

I Mønsteravtalen er det videre særregler for ulike inntektstyper, og beskatningsretten er da fordelt mellom avtalepartene etter to hovedprinsipper. Enten er beskatningsretten lagt til selskapets hjemland, eller så har hjemlandet forpliktet seg til å avstå fra beskatning/gi fradrag for utenlandsk skatt på inntekter med kilde i den annen stat.

Artikkel 7 regulerer beskatning av «business profits». Hovedregelen er at selskapsinntekter skal beskattes der hvor selskapet er hjemmehørende eller «bosatt», jf formuleringen «an enterprise of a Contracting State». Fra dette utgangspunktet gjøres det unntak i andre av Mønsteravtalens bestemmelser.

I artikkel 8 er det en særbestemmelse om inntekter fra blant annet skipsfart («Shipping, Inland Waterways Transport and Air Transport»). Formålet med denne bestemmelsen er at inntekter fra blant annet skipsfart kun skal beskattes i en stat.⁷¹ Artikkel 8 legger beskatningsretten for inntekter fra slik virksomhet til den stat hvor selskapets virkelige ledelse («effective management») er lokalisert.⁷²

⁷⁰ Vogel kommenterer i note 104 til artikkel 4 at det avgjørende skattemessig hjemhørighet for tyske selskaper er: «where the management's important policies are actually made. Not where they take action, but where they are given».

⁷¹ OECD-kommentaren, artikkel 8 kommentar nr. 1.

⁷² Et unntak for Norges del er skatteavtalen med USA. Etter denne avtalen er alle regler som regulerer selskapers skatteplikt basert på hvilket lands lover

Dersom dette ikke eksisterer, eller er om bord på et skip, er det skipets flaggstat som har skatteplikten. Beskatningsretten legges dermed til det landet hvor selskapets «vilje» er lokalisert. Artikkel 8 gjør at artikkel 5 om inntekter fra «fast driftsted», det vil si fysisk tilstedeværelse, ikke får noen avgjørende betydning for skipsfartsinntekter omfattet av artikkel 8.

Fordelingen av beskatningsrett i Norges skatteavtale med Singapore og Kypros vil bli gjennomgått i avhandlingens del III.

det er stiftet etter. Det skyldes at amerikanerne bruker «stiftelsesteorien» fremfor «seteteorien» ved avgjørelsen av et selskaps hjemsted.

5 Selskapsstrukturer i skipsfarten

5.1 Om valget av selskapsform

Et hvert rederi vil ha et basisselskap. Det er som regel i dette basisselskapet at eierne eller initiativtakerne til rederivirksomheten befinner seg som deltaker.⁷⁵ Det er også her linjene for rederiets aktivitet og øvrige struktur blir lagt. Det er her det bestemmes om skipene også skal eies av basisselskapet, eller om det er bedre å opprette egne selskaper for dette formålet. Det er her en bestemmer om basisselskapet skal ta på seg managementoppgaver, eller om det er bedre å leie inn noen til denne jobben, eller om det er best å opprette et eget managementselskap.

Selskapets finansieringsmuligheter har betydning for valget av selskapsform. Videre har det betydning hvordan ledelsen av selskapet skal skje, og hvilken risiko deltakerne ønsker å ta. Hvor en skal hente nødvendig kunnskap fra, og hvordan kunnskapskrevende deler av selskapets virksomhet skal utøves har også betydning ved valg av selskapsform. I tillegg kommer muligheten for selskapsrettslige samarbeider i for eksempel pooler eller joint ventures.

Når det opprettes et selskap, skapes det samtidig en ny juridisk person. Selskapet skal i de fleste sammenhenger holdes atskilt fra sine stiftere og eiere. Selskapet kan ha rettigheter og plikter, og kan havne i ansvar både sivil- og strafferettslig. Selskapsformen respekteres vanligvis på tvers av landegrensene, og de selskapstyper som finnes i de ulike landene er nokså like av natur. Det er imidlertid i ett henseende at selskapsformen ikke alltid respekteres. Det er for

⁷⁵ Erik Røsæg, *Organisational Maritime Law*, Oslo 1993 skriver om av betydningen valget av selskapsform kan få for et rederi.

skatteformål. I skatteretten skal de reelle forhold legges til grunn, slik at rene stråselkaper eller «tomme selskapsstrukturer» ikke vil bli respektert. En annen løsning ville gjort det for enkelt å omgå skattereglene.

Et grunnleggende skille går mellom selskaper med begrenset ansvar og selskaper der deltakerne har ubegrenset ansvar for selskapets forpliktelser.

5.2 Norske Skip AS

5.2.1 Om selskaper med begrenset ansvar

Selskapstyper med begrenset ansvar etter norsk rett er aksjeselskaper (AS) og allmennaksjeselskaper (ASA).⁷⁴ Det karakteristiske for disse selskapstypene er at det kun er selskapet som sådan som er ansvarlig for selskapets forpliktelser. Deltakerne kan kun stilles til ansvar i helt spesielle tilfeller. For å stifte denne typen selskap må det i mange land betales inn en fastsatt grunnkapital. For eksempel stiller aksjeloven § 3-1 krav om minst 100.000 kroner i aksjekapital, kravet i allmennaksjeloven er 1.000.000 norske kroner. Denne aksjekapitalen må være betalt inn ved registrering i Foretaksregisteret, og selskapet skal meldes til Foretaksregisteret innen tre måneder etter at stiftelsesdokumentet er undertegnet, jf aksjeloven § 2-18. Tidligere kunne skipsaksjeselskaper vente med å betale inn aksjekapitalen til skip som var under bygging var ferdigstilt.⁷⁵

Gjennom innskuddet har deltakerne betalt for sitt engasjement. Dette gir en viss sikkerhet for de kreditorer som handler med selskapet, men innsatsen er samtidig begrenset til dette innskuddet. Av

⁷⁴ Lov 13. juni 1997 nr. 45 om allmennaksjeselskaper.

⁷⁵ Se (opphevet) lov 4. juni 1976 nr. 59 om aksjeselskaper § 18-6.

hensyn til kreditorene, er det derfor også andre regler som skal sikre at selskapet har tilstrekkelig kapital. For eksempel har aksjeloven en bestemmelse i § 3-4 om at selskapet til en hver tid skal ha «egenkapital som er forsvarlig ut fra risikoen ved og omfanget av virksomheten i selskapet». Dersom dette kravet ikke er oppfylt, har selskapets styre en handleplikt etter § 3-5. Dersom styret misligholder sin handleplikt, kan dette føre til straff etter § 19-5. Videre kan styret få erstatningsansvar etter § 19-1.

Mange stater har selskapsregler som gjør det mulig å opprette selskaper med begrenset ansvar uten noen innskuddskostnad av betydning for deltakerne, for eksempel Storbritannia, Liberia, Panama og Bahamas.

5.2.2 Krav til selskapene i Rederiet Norge AS

Rederiet Norge AS er morselskap for Norske Skip AS og Norge Management AS. Alle disse selskapene må oppfylle aksjelovens regler om aksjekapital i aksjeloven kapittel 3. Videre kan utdeling av utbytte kun skje etter vedtak i tråd med aksjeloven kapittel 8. Særreglene i aksjeloven §§ 20-1 flg for skipsaksjeselskaper kommer til anvendelse for alle de tre selskapene i rederiet.

For Norske Skip AS, som er underlagt tonnasjebeskatning, kommer noen tilleggskrav inn for at selskapet skal oppfylle vilkårene i skatteloven § 8-10 flg.⁷⁶ Skatteloven stiller krav til selskap-

⁷⁶ Grunnen til at det er så strenge regler for hva selskaper innenfor ordningen kan eie og drive med, er at virksomheten som er omfattet av skattefritaket må være i overensstemmelse med ESAs retningslinjer for statsstøtte til skipsfarten. Norske myndigheter så det som for komplisert å skille ut de inntekter som skulle være omfattet ved ligningen av selskapet, slik det gjøres i de fleste andre europeiske land. Tonnasjeskatteordningen behandles i detalj nedenfor i punkt 7. Det kan legges til at den nye norske tonnasjeordningen ennå ikke er godkjent av ESA. Dersom ESA ikke god-

ets organisasjonsform og aktiviteter. For det første kan selskapet ikke ha egne ansatte, jf § 8-13(2).⁷⁷ Videre tillates det at aksjonærene utøver det som er nødvendig for å forvalte sine eierinteresser, så lenge dette gjøres ulønnet. Ordinær deltakelse i selskapets styre med styrehonorar er også tillatt.⁷⁸ Begrunnelsen for de strenge reglene for aksjonærenes mulighet til å arbeide for selskapet, er at det ikke skal åpnes for å hente ut inntekter skattefritt fra selskapet.⁷⁹ Selskapsrettslig er det også problematisk dersom utbytte tas ut uten at utdelingen går veien om aksjelovens regler.

Selskapsrettslig får forbudet mot egne ansatte betydning for plikten til å ha en daglig leder. Denne plikten gjelder for selskaper med mer enn 1 million i aksjekapital, se aksjeloven § 6-2(1). Et aksjeselskap som tonnasjebeskattes kan ikke ansette en daglig leder. Dette løses imidlertid ved at aksjeloven § 20-1 nr. 3 begrenser kravet om daglige leder for skipsaksjeselskaper til selskaper der styret har mer enn tre medlemmer. Videre tillater aksjeloven § 20-1 nr. 1 at et ansvarlig selskap er daglig leder i skipsaksjeselskap. I forarbeidene til rederiskatteordningen av 1996 vises det også til at juridisk teori antar at det er i orden at daglig leder har en oppdragsavtale med selskapet, isteden for å være ansatt.⁸⁰

kjenner den, kan dette i ytterste konsekvens føre til at skatten som rederiene har sluppet å betale må betales inn.

⁷⁷ Forbudet mot egne ansatte er et særtrekk for den norske rederiskatteordningen. I de fleste andre europeiske tonnasjeskatteordninger tillates det at selskapet har egne ansatte, jf Rederiskatteutvalget side 56.

⁷⁸ Se Woldbeck 2006, side 185. At disse funksjonene er unntatt, var presisert i skatteloven § 8-13(2) annet og tredje punktum før lovendringen i fjor. Presiseringen ble imidlertid ansett unødvendig, og derfor tatt ut av loven.

⁷⁹ Utbytte kan riktignok hentes ut skattefritt innenfor skjermingsreglene og fritaksmodellen, men kun opp til et visst beløp.

⁸⁰ Ot.prp. nr. 11 (1996-97), side 25.

Forbudet mot ansatte gjør at de aller fleste tjenester tilknyttet driften av skipene må kjøpes fra managementselskaper. Dette gjelder både teknisk drift og bemanning. Dette fører i sin tur til at utgiftene til dette kan bli høyere enn om det skipseiende selskapet skulle gjort dette selv.⁸¹ Managementselskapene beregner fortjeneste på toppen av utgiftene de har ved driften. Armlengdeprinsippet gjør at dette også må gjøres i selskaper innenfor samme konsern.

Reglene om hva et tonnasjebeskattet selskap kan eie, vil bli gjennomgått nedenfor i punkt 7.

5.3 Vestland KS

5.3.1 Om kommandittselskapet som selskapsform

Selskapsformen kommandittselskap er definert i selskapsloven § 1-2 bokstav e.⁸² Kommandittselskapet skiller seg fra partrederiet ved at en (eller flere) har fullt ansvar, mens de øvrige kun er ansvarlig for sitt innskudd.⁸³ Kommandittselskapet må ha minst to kjente deltakere, og skiller seg sånn sett fra indre selskaper. Det vanligste er at den som hefter fullt ut (komplementaren) er et AS, mens de

⁸¹ Dette stemmer ikke alltid, ettersom et profesjonelt managementselskap vil ha stordriftsfordeler.

⁸² Lov om ansvarlige selskaper og kommandittselskaper av 21. juni 1985 nr. 83.

⁸³ Partrederiet er regulert i sjølovens kapittel 5 og er en særlig selskapsform for rederivirksomhet. Partrederiet er en form for ansvarlig selskap. Eierne er fullt ut ansvarlige for selskapets forpliktelser. Enten ved solidaransvar eller forholdsmessig for sin andel. Et partrederi må ha en bestyrende reder, jf. § 3. Den bestyrende reders funksjon er først og fremst å være søksmålsrepresentant for selskapet. Sjølovens §§ 104, 105 og 106 inneholder bestemmelser om den bestyrende reders fullmakter og representasjonsansvar. Mer om rederbegrepet finnes i Falkanger og Bull, side 118 flg.

resterende deltakerne kan være selskaper eller private investorer (kommandittister). Slik oppnår man i praksis begrenset ansvar også i et KS.

5.3.2 Krav til Vestland KS

Vestland KS er et kommandittselskap med tre deltakere. Selskapsloven § 3-1(2) krever at minst to femtedeler av selskapskapitalen betales inn ved stiftelsen av selskapet, og beholdes i selskapet som bunden selskapskapital. Vestland AS som komplementar må skyte inn minst en tiendedel av selskapskapitalen, og eie minst en tiendedel av selskapets nettoformue. Disse vilkårene er oppfylt ved at Vestland AS har en eierandel på 40 prosent.

Det er i utgangspunktet ingen regler for «lovlige og ulovlige eien-deler» i dette KSet. Ettersom Vestland AS lignedes etter tonnasje-skatte-reglene gjelder likevel ordningens krav til eiendeler og drift også for Vestland KS, se skatteloven § 8-11(1) bokstav e.⁸⁴ Dersom vilkårene brytes i KSet, vil Vestland AS måtte tre ut av ordningen, med mindre bruddet rettes innen to måneder. Dette følger av skatteloven § 8-17(3).

⁸⁴ Frem til og med inntektsåret 2001 måtte deltakerlignede selskaper eie skip direkte for å være en kvalifisert eiendel i tonnageskatteordningen. Nå er dette endret, slik at også indirekte eie tillates. Det kreves at det tonnasje-beskattede selskapet eier 3 prosent av deltakerlignede selskaper gjennom hele inntektsåret, for at eierandelen skal være lovlig, jf skatteloven § 8-11(2). Se også Woldbeck 2006, side 110.

5.4 Vestland IS

5.4.1 Om selskapsformen indre selskap

I selskapsloven § 1-2(1) bokstav c er det indre selskap definert som «selskap som ikke opptretr som sådant overfor tredjemann». Denne definisjonen er ikke særlig godt egnet til å beskrive selskapsformen noe nærmere, men den får i hvert fall frem at denne typen selskap ikke er registrert noe sted. Definisjonens poeng om at det indre selskap ikke opptretr som et selskap, er også viktig for bruken av indre selskaper. For et rederi kan det for eksempel være viktig å beholde inntrykket av at skipet som det indre selskap har gått sammen om å eie er enda ett av rederiets skip. Tidligere hadde det indre selskap også den fordel at de formelle selskapsleddene ble kuttet ned til et minimum, slik at skattebelastningen ikke skjedde i flere ledd. Innføringen av fritaksmodellen har gjort at dette ikke lenger er særegent for det indre selskap. Det indre selskap har også blitt brukt til å «kamouflere» arbeidsinntekt som virksomhetsinntekt.⁸⁵ Dette skillet er imidlertid ikke så aktuelt for indre selskaper i skipsfarten ettersom det her sjelden vil være aktuelt å yte arbeidsinnsats som innskudd, men det pågår flere rettssaker om skillet ettersom selskapsformen er hyppig brukt av meglerhus.

Etter selskapsloven § 2-1(2) er det slik at «I indre selskaper skal rettigheter, forpliktelser og partsstilling tilregnes deltakerne.» Men dette gjelder ikke stille deltaker. En stille deltaker er etter selskapsloven § 1-2(1) bokstav d en «deltaker i et selskap der det er avtalt at deltakelsen ikke skal fremtre utad, og at deltakerne bare skal ha begrenset ansvar med en fast sum.»

⁸⁵ Se for eksempel dom fra Oslo tingrett inntatt i Utv. 2003 s. 859 (Alfred Berg).

Rent strukturelt har det indre selskap gjerne kommandittselskapets struktur, men deltakerne vil normalt altså være stille deltakere. Forskjellen fra et KS er at det kun er ASet som er synlig for omverdenen. Dette ASet vil inngå en selskapsavtale med ISets investorer. Det er gjennom denne selskapsavtalen at det indre selskapet opprettes. Det er også enklere utbytte-, stiftelses- og oppløsningsregler for indre selskaper enn for KSer.⁸⁶ Dette er hovedbegrunnelsen for å benytte IS som selskapsform i dag.

Et eksempel på bruk av indre selskaper ved eie av skip gis i en bindende forhåndsuttalelse publisert 23. oktober 2006.⁸⁷ Her var det rettslige spørsmålet om omdannelse fra KS til indre selskap kunne gjennomføres som en skattefri omdannelse. Svaret fra skatteetaten var bekreftende, forutsatt at omdannelsen ble gjennomført med full skattemessig kontinuitet på selskaps- og eiernivå.

Særlig interessant er den faktiske beskrivelsen av begrunnelsen for omdannelsen. Her sies det at kommandittselskapet A KS eier to skip som begge leies ut og drives av et annet selskap. Altså er KS en ren investoreier. Videre står det «A KS er eiet med 10 % av komplementarselskapet Investor AS og resterende 90 % er eiet av en rekke eksterne investorer, alle norske aksjeselskaper. Eierne ser at selskapsformen KS er unødvendig tungvint, særlig når det gjelder håndtering av eierskifte mv. Eierne ønsker derfor å endre selskapsformen fra kommandittselskap til indre selskap etter selskapsloven. Endringen vil gjennomføres slik at Investor AS blir hovedmann og de øvrige deltakerne i kommandittselskapet A KS tiltrer som stille deltakere i det indre selskapet.» (Min understrekning).

Videre beskriver forhåndsuttalelsen virkningene av at A KS omdannes. A KS vil bli slettet fra Foretaksregisteret og vil ikke eksistere lenger. Den som da vil stå registrert i foretaksregisteret er Investor AS. De resterende 90 prosent vil ikke ha noen registrert tilknytning til Investor AS.

⁸⁶ Det stilles ingen krav til størrelsen på det indre selskapets kapital eller valutaform. Beslutninger om nedsettelse av selskapets kapital, utdeling og oppløsning vil tre i kraft straks, dersom dette avtales mellom partene. I et KS må selskapslovens regler for dette følges.

⁸⁷ BUF 49/06, avgitt 22. september 2006.

Det er følgelig praktiske selskapsrettslige hensyn som vil begrunne bruken av IS fremfor KS. Skattebelastningen vil være den samme uavhengig av hvilken av de to selskapstyper en velger, jf reglene i skatteloven § 10-40 flg.

5.4.2 Krav til Vestland IS

Deltakerne Sparebanken AS og Hr. Rikerud er såkalte «stille deltakere» etter selskapsloven § 1-2(1) bokstav d, mens Rederiet Vestland AS er selskapets hovedmann. For Vestland IS sin del vil det for utenforstående derfor se ut som at skipet M/V Stavanger eies av Vestland AS. ISet vil ikke kunne forplikte seg ovenfor omverdenen. Det er også nasjonaliteten til eierne i Vestland AS som vil være avgjørende ved registrering av skipet.

Også Vestland IS må oppfylle kravene til den driften som tillates i selskap i tonnasjeskatteordningen ettersom Vestland AS tonnasjeskattes og eier en andel i Vestland IS.

6 Om skipsregistrene

Alle skip må i utgangspunktet ha en nasjonalitet. Skip får sin nasjonalitet ved registrering i et skipsregister. En praktisk følge av registreringen er at skipet skal flagge flagget til den staten det er registrert i. Videre får flaggstaten et ansvar for skipet, rettigheter overfor skipet og jurisdiksjon over skipet. Flaggstaten får også rett til å hindre at andre stater griper inn overfor skipet. Flaggløse skip er uten beskyttelse etter internasjonal rett, og vil ikke få lovlig tilgang til havner. Registrering av skipet er også nødvendig for å få forsikring.

6.1 Historisk utvikling

Skip har alltid hatt en nasjonalitet. Tidligere var det enkelt å skille skipene fra hverandre simpelthen ved å se på hvordan de var bygget. Det var en byggeskikk i England, en i Nederland og de nordiske skipene hadde også sin særegne konstruksjon. I begynnelsen var skipets nasjonalitet nært knyttet sammen med handelsreglene i de enkelte land. Det var strenge krav til hvilke skip som kunne frakte hva til og fra havner, og de fleste land favoriserte egne skip. Det var derfor tradisjonelt et mål for sjøfartsnasjonene å begrense antall skip som fikk føre deres flagg. På grunn av de proteksjonistiske reglene var det ikke uvanlig å seile under «bekvemmelighetsflagg» for å sikre seg tilgang til markeder styrt av proteksjonistiske regler. Britene var trolig først ute, og seilte under spansk flagg for å få tilgang til Vest-India. På 1800-tallet brukte britene også norsk flagg for å få tilgang til fiskeressursene i norskehavet.⁸⁸ Storbritannia var også en av de første til å opprette et sentralt styrt

⁸⁸ Coles, side 18 viser til Boczek, *Flags of Convenience- An international Study*, Harvard University Press 1962, side 6.

og organisert skipsregister. Dette fikk sin begynnelse i 1707 og var virkelig på plass i 1786.⁸⁹ Her i Norge fikk vi vår første skipsregisterlov i 1901 etter omfattende lovforarbeid. Dette var en lov som stilte strenge krav for å anse et skip som norsk, samtidig som skip som var å anse som norske hadde en plikt til å registrere seg i det norske registeret. Denne plikten eksiterte helt frem til 1995, og fortsatt er det slik at skip som kvalifiserer til å være registrert i det norske registeret anses som norske dersom de ikke er registrert i noe annet register, se sjøloven § 11 jf § 1.⁹⁰

6.2 Skillet mellom åpne og lukkede registre

I teorien skilles det mellom konvensjonelle (eller lukkede) og åpne skipsregistre. Betegnelsen reelle flagg og bekvemmelighetsflagg («flags of convenience») er også brukt.⁹¹ Forskjellen mellom de to «typer» registre er hvilke krav som oppstilles for tilknytning mellom skipet og flaggstaten, da særlig med hensyn til nasjonaliteten på

⁸⁹ Rupert Jarvis, «Ship Registry – to 1707», *Maritime History Volume 1*, David & Charles: Newton Abbot, 1972, side 29 flg.

⁹⁰ Lov om sjøfarten av 24. juni 1994 nr. 39.

⁹¹ International Transport Workers' Federation (ITF) er ivrige i sitt arbeid med å følge opp behandlingen av sjøfolk. På deres hjemmeside www.itfglobal.org (sist besøkt 13.mai 2008) finnes en ajourført liste over skipsregistre de anser som bekvemmelighetsflagg som ikke følger anerkjente regler for behandling av sjøfolk. Verdt å merke seg er at både det tyske og det franske internasjonale skipsregisteret er representert på listen. Et bekvemmelighetsflagg i ITF-forstand utmerker seg ved lave lønninger, kummerlige forhold for mannskapet, utilfredsstillende mat og losji og lange arbeidsperioder uten nødvendig hvile og fritid. Problemet med bekvemmelighetsflagg, slik ITF ser det, er at det ikke er noen reell forbindelse mellom skipet og flaggstaten. Ettersom det gjerne brukes mannskap med flere ulike nasjonaliteter, faller ikke forhandling av arbeidsvilkår naturlig under noen stats arbeiderorganisasjoner.

skipets eiere. På slutten av 1980-tallet skjedde det også en oppblomstring av såkalte «nasjonale annet registre». NIS er et slikt register. Disse registrene er åpne, uten at de nødvendigvis anses som bekvemmelighetsflagg. Som regel er skipene i nasjonale annet register privilegert med lavere skatter og mer liberale krav til hvilken nasjonalitet mannskapet må ha, enn de tradisjonelle nasjonale registrene. Flere av disse nasjonale annet registrene er nå på ITFs liste over bekvemmelighetsflagg, blant annet det tyske og det franske. De norske sjømannsorganisasjonene sørger for å holde NIS unna denne listen. I tillegg gjør bestemmelsen i NIS-loven § 6(2) om at norske fagforeninger skal ha rett til å delta i alle tarifforhandlinger som gjelder NIS-skip, at ITF anser sjøfolkenes interesser som ivaretatt.

Kritikken mot bekvemmelighetsflaggene knytter seg til tre hovedpunkter. For det første har sikkerheten på skipen blitt kritisert. Dette har imidlertid endret seg mye de senere år. Registrene opplever press fra brukerne om at skipene i registrene må holde en høy standard. Dette skyldes blant annet økende praksis med havnestatskontroller og press blant annet fra oljeselskapene om at skipene må holde god standard for å minske risikoen for oljekatastrofer. Det andre ankepunktet mot bekvemmelighetsflaggene er behandlingen av mannskapet. Muligheten for å benytte arbeidskraft fra stater med lave lønninger var en av hovedårsakene til at de åpne skipsregistrene i sin tid ble så populære. Også sjøfolkenes situasjon er forsøkt bedret ved innføringen av «ITF blue certificate» som skipene må presentere ved havnestatskontroller. Liberia er et eksempel på et register hvis skip har vært involvert i store oljekatastrofer; både Torrey Canyon og Amoco Cadiz var registrert i Liberia. I dag tilbyr Liberias skipsregister fortsatt liberale selskaps- og skatteregler, men håndhever visstnok de sikkerhetskrav som landets lover stiller. Flere av de åpne skipsregistrene har også alderskrav til skipene som skal registreres, slik at gjennomsnitts-

alderen på skipene registrert for eksempel på Bahamas er langt lavere enn i NOR.⁹²

Den tredje typen kritikk går på den økonomiske innvirkningen: Bruken av bekvemmelighetsflagg har i følge UNCTAD bidratt til å gi et feilaktig bilde av den økonomiske virkeligheten i mange år.⁹³ Skip og selskaper har en annen nasjonalitet enn eierne som sitter bak. Myndighetene i andre stater har også reagert på selskapslovgivningen i mange av statene med åpne registre. Som regel må det opprettes et selskap som formelt eier skipene som skal registreres der, men rederiene er gitt betydelige friheter når det kommer til forvaltningen av disse eierselskapene. Der skipet eies av et aksjeselskap vil ofte aksjene være utstedt som «ihendehaver aksjer» («bearer shares»). Det betyr at den som har aksjene i hende vil kunne utøve de rettighetene det gir, uten at myndighetene har noen oversikt over hvem som egentlig forvalter disse verdiene. Som regel er det heller ikke regnskaps- eller revisjonsplikt i disse statene. Bruken av singel-purpose selskaper skaper også problemer for den som måtte ha krav mot skipet eller selskapet utover det som kan fås ut av selve skipet. Skipet er som regel selskapets eneste eiendel, og dersom det heller ikke er mulig å finne ut hvem som eier skipet blir det vanskelig å forfølge de krav en måtte ha.

Konkurransen som har utviklet seg mellom statene gjør at subsidier gjennom lave skatte- og avgiftsnivåer bidrar til å støtte skipsfartsnæringen på bekostning av andre næringer.⁹⁴

⁹² I 2007 var gjennomsnittsalderen på handelsskip i NIS 16 år og i NOR 29 år. (Kilde: Skipsregistrenes årsmelding, side 4). Bahamas har en aldersgrense på 12 år for førstegangsregistrering i registeret.

⁹³ «Actions on the Question of Open Registries», UNCTAD 1981.

⁹⁴ Som nevnt mente Rederiskatteutvalget at skattereglene fører til at «ressurser slik låses inne i denne næringen», se side 113, første spalte.

6.3 De norske skipsregistrene

Det norske skipsregisteret består av tre deler: Norsk Ordinært Register (NOR), Norsk Internasjonalt Skipsregister (NIS) og Skipsbyggingsregisteret (BYGG).⁹⁵ Skipsregistrene er administrativt lokalisert i Bergen og direkte underlagt Nærings- og handelsdepartementet.⁹⁶ Fokus i denne oppgaven vil ligge på NIS, ettersom det er NIS-registeret som konkurrerer internasjonalt om å tiltrekke seg skip. Vilkårene for registrering i NOR vil likevel kun bli gjennomgått kort, ettersom skip som oppfyller disse vilkårene også kan registreres i NIS, jf NIS-loven § 1 nr. 1.

6.3.1 Vilkår for å registrere skip i NOR

Generelle vilkår

Sjøloven § 1 oppstiller vilkår for når et skip skal anses for å være norsk.⁹⁷ For det første kan skipet ikke være registrert i et annet lands skipsregister. Dette kravet er et utslag av havrettskonvensjon-

⁹⁵ I skipsbyggingsregisteret kan skip registreres når de er under bygging. Den praktiske og rettslige følgen av slik registrering er i første rekke muligheten for registrering av rettigheter i nybygget.

⁹⁶ Utfyllende informasjon om de norske skipsregistrene finnes på deres hjemmesider www.nis-nor.no. Praktiske sider ved skipsregistrering er gjennomgått av Per M. Ristvedt i hans artikkel «Overføring av skip til Norsk Internasjonalt Skipsregister», *Marius nr. 179*, Oslo 1991 og av Alexandra Bech og Christian Lund i «Konvensjonelle og åpne skipsregistre, en sammenligning i rettslig perspektiv med norsk sjøfartsnæring som utgangspunkt», *Marius nr. 163*, Oslo 1989.

⁹⁷ Frem til 1995 var det en plikt å registrere skipet i norsk register dersom det oppfylte reglene. Dersom skipet skulle føres inn i et annet lands register måtte det gis dispensasjon fra Utenriksdepartementet. I dag skal skip føres inn i norsk register så fremt skipet ikke er registrert i et utenlandsk register.

ens artikkel 92(2) om at skip som har to eller flere nasjonaliteter skal anses som flaggløst.

Det norske registeret tillater ikke såkalt bareboat-registrering.⁹⁸ En rekke andre registre, for eksempel Singapore og Danmark, tillater at skipet er registrert i ett hovedregister og samtidig bareboat-registrert i et annet register, gjerne valgt av bareboat-befrakter. Fordelen med en slik parallell registrering er at det gir bedre oversikt over hvem som faktisk opererer skipet. I tillegg kan det være en fordel for leietaker, ved at skipet er registrert der de har resten av sin virksomhet, uten at skipet må tas ut av sitt hovedregister. Registrering koster som regel en del. Bareboat-registrering innebærer overføring av offentligrettslige funksjoner, mens de privatrettslige funksjoner beror hos primærregisterstaten. Skipet får den nasjonalitet som bareboat-befrakter velger. Det gjør at bareboat-flaggstatens regler om mannskapets nasjonalitet og kabotasje kommer til anvendelse. Dermed kan eierne beholde sine pantedrettigheter i en stat der de har tiltro til domstolenes kompetanse og effektivitet, samtidig som befrakter nyter godt av bareboat-flaggstatens regler for bemanning.

Avgiftene for å ha skip registrert i NOR står i Sjøfartsdirektoratets gebyrtariff. Skipsregisteret krever at tidligere eierforhold må dokumenteres, og det må fremlegges dokumentasjon på hvor skipet er bygget. Avgiftene til Sjøfartsdirektoratet varierer avhengig av hvor skipet er bygget, og er lavest dersom skipet er bygget i Norge.

Det må benyttes norske arbeids- og lønsvilkår om bord. ITF opererer med en såkalt «Athen's policy» ved fastsettelse av lønns- og arbeidsvilkår. Denne policyen krever at skip i fergetrafikk

⁹⁸ Fenomenet bareboat-registrering behandles i Mats E. Sæther, «Bareboat («parallell») registrering av skip- i jus og praksis», *Marius nr. 297*, Oslo 2003.

mellom to (eller flere)land skal gi de ansatte arbeidsvilkår i henhold til nivået i det av landene som har best vilkår. For skip i fergetrafikk mellom Norge og andre land, vil det dermed alltid kreves norske vilkår ettersom det norske lønnsnivået er høyt etter internasjonale forhold. Alle norske ferger er derfor registrert i NOR.⁹⁹

Athen's policy var oppe i EU-perspektiv i den såkalte Viking-Line saken.¹⁰⁰ EF-domstolen avsa sin dom den 11. desember 2007. Avgjørelsen er interessant fordi den viser at fritt valg av skipsregister er omfattet av fellesskapsretten (dommens avsnitt 70), og begrensninger på det frie valg må derfor begrunnes i hensyn som aksepteres av fellesskapsretten.

Hva er en «norsk eier»?

Hovedvilkåret som må være oppfylt for registrering i NOR er at eierne er norske, jf sjøloven § 1(1). Dette omfatter naturligvis norske statsborgere, men det er ikke vanlig at skip brukt i internasjonal handel har en privatperson som registrert eier. Det kan bemerkes at det ikke er noe krav om at den norske statsborger er bosatt i Norge.

For selskaper gjelder en generell regel om at 60 prosent av selskapet må være på norske hender/norsk kontrollert.¹⁰¹ Det nærmere innholdet i kravet varierer fra selskapsform til selskapsform. I et kommandittselskap må norske statsborgere eie «minst 6/10 av den ansvarlige kapital og minst 6/10 av kommandittkapitalen». Er

⁹⁹ Kilde: samtale med Viggo Bondi hos Norges Rederiforbund, 8. februar 2008.

¹⁰⁰ Sak C-438/05.

¹⁰¹ I Storbritannia er eierskapet for skip delt opp i 64 andeler. For at skipet skal anses som britisk etter Merchant Shipping Act 1984 må 33 av disse andelene eies av britiske statsborgere eller selskap hjemmehørende i Storbritannia. Et britisk selskap kan imidlertid hvem som helst eie, slik at det i praksis ikke er noe strengt nasjonalitetskrav. (Stopford, side 432.)

eier et selskap med begrenset ansvar (AS og ASA) kan skipet registreres i NOR «dersom selskapets hovedkontor og styrets sete er i Norge og styrets flertall, herunder styrelederen, består av norske statsborgere som er bosatt i Norge og har bodd her i de to siste år, og norske statsborgere eier aksjer eller andeler svarende til minst 6/10 av selskapets kapital og kan utøve stemmerett i selskapet med minst 6/10 av stemmene.» (Mine understrekninger).

Paragraf 1(2) utvider omfanget av hvem som kan være eiere. Bestemmelsen gjør at den reelle norske innflytelsen over skipet kan bli nokså liten. Bestemmelsen sier at «likt med det som eies av norsk statsborger skal regnes det som eies av ... selskap som selv fyller vilkårene i første ledd ...» Ettersom det er tilstrekkelig at 60 prosent av selskapskapitalen eies av et annet selskap der 60 prosent av selskapskapitalen eies av norske statsborgere, vil en gjennom dette få en reell norsk eierandel på kun 36 prosent.¹⁰²

AS-formen er den klart mest populære eierform for norskregistrerte skip.¹⁰³

En historisk parentes i den forbindelse finnes i *Skipsfart og samarbeid* fra 1991 på side 74. Her skriver Karl-Johan Gombrii:

«Uansett synes det tålelig klart at aksjeselskapet har tapt sin dominerende stilling som eierform i norsk skipsfart. I stedet har kommandittselskapet trådt i forgrunnen. Årsaken til dette er sikkert at kommandittselskapsformen etter norsk rett sikrer kommanditisten en verdifull regelkombinasjon: skattefordeler og ansvarsbegrensning.»

Endringene ved skattereformen i 1992 har gjort at aksjeselskapet igjen har fått en dominerende stilling.

¹⁰² Falkanger og Bull 2004, side 37.

¹⁰³ Ibid, side 129.

EØS-rettens utvidelse av begrepet «norsk»

I sjøloven § 1(3) heter det at:

«Ved anvendelsen av denne paragraf skal likt med det som eies av norsk statsborger, regnes det som eies av person, selskap eller virksomhet som omfattet av bestemmelsene i EØS-avtalen. Dersom skipet eies av selskap, virksomhet eller lignende må dette være stiftet i samsvar med lovgivningen i et av landene tilknyttet EØS-avtalen og ha sitt vedtektsbestemte sete, sin hovedadministrasjon eller sitt hovedforetak i et av disse landene. Likt med kravet til norsk statsborgerskap og bopel for styrets medlemmer i første ledd nr. 4 regnes statsborgerskap og bopel i land tilknyttet EØS-avtalen.»

Denne bestemmelsen kom inn ved en lovendring i år 2000.¹⁰⁴ Nå likestilles EØS-statsborgere og selskaper hjemmehørende innefor EØS med norske, ved registrering i NOR. Tilknytningen til Norge sikres ved at det kreves at «skipet inngår som ledd i eiers økonomiske virksomhet som er etablert i Norge og at skipet drives fra Norge», jf sjøloven § 1(3) fjerde punktum. Som følge av EØS-avtalens krav om at statene skal sikre fri etableringsrett tolkes denne bestemmelsen dit hen at det ikke kreves at det opprettes et norsk selskap, men EØS-selskapet må registreres i foretaksregisteret.¹⁰⁵ Søksmålsrepresentant i Norge oppnås ved bestemmelsen i § 1 siste ledd:

«Dersom eieren ikke har fast bosted i Norge, skal han oppnevne en representant, bosatt i Norge og med statsborgerskap fra et land tilknyttet EØS-avtalen, som har fullmakt til å ta imot søksmål på vegne av eieren.» (Min understrekning).

¹⁰⁴ Lov 21. januar 2000 nr. 8 om endringer i lov 24. juni 1994 nr. 39 om sjøfarten (sjølova) og i enkelte andre lover.

¹⁰⁵ Kilde: Brev fra NHD til Skipsregistre, ref 200302746-2/KRA, side 2.

Skipsregisteret krever at kontaktinformasjon for slik representant oppgis ved registrering.¹⁰⁶

Grunnen til at det kreves en viss tilknytning til Norge er at FNs havrettskonvensjon fra 1982 stiller krav om «a genuine link» mellom skip og flaggstat i artikkel 91(1).¹⁰⁷ Flaggstatens plikter spesifiseres i artikkel 94. Tilknytningen mellom skip og flaggstat anses gjerne å ha betydning for flaggstatens evne og vilje til å følge opp sikkerhetskrav som stilles til skipet, samt for håndheving av mannskapets rettigheter. Nærings- og Handelsdepartementet (NHD) har også uttalt at kravet henger sammen med «et ønske om norsk jurisdiksjon over de skip som fører norsk flagg.»¹⁰⁸ Hva de

¹⁰⁶ Kompetansen til å ta imot søksmål innebærer at en stevning sendt til denne representanten, kan gi grunnlag for uteblivelsesdom dersom eieren av skipet ikke møter i retten. Kravet om en søksmålsrepresentant bedrer derfor situasjonen en ofte opplever i forbindelse med søksmål mot skip: det er umulig eller i hvert fall vanskelig å finne ut hvem man skal saksøke, dersom saksøker ikke får tak i selve skipet.

¹⁰⁷ United Nations Convention on the Law of the Sea, underskrevet i Montego Bay, Jamaica, den 10. desember 1982. Konseptet om en «genuine link» kommer fra «Notteblohm- saken», [1955] I.C.J. Rep. 4. Denne saken handlet om statsborgerskap for en person. Her ble det fastslått at Friedrich Notteblohm ikke hadde krav på diplomatisk beskyttelse fra Liechtenstein. Han hadde byttet fra tysk til Liechtensteinsk statsborgerskap uten at det forelå «a legal bond having its basis a social fact of attachment, a genuine connection of existence, interests and sentiments, together with the existence of reciprocal rights and duties» mellom ham og Liechtenstein. Guatemala hadde derfor ingen plikt til å respektere Liechtensteins forsøk på å gi ham immunitet. (Coles, side 10.) Kravet ble tatt inn i FNs konvensjon om det åpne hav fra 1958 i artikkel 5 nr. 1. FNs Skipsregistreringskonvensjon fra 1986 utdyper kravene som etter konvensjonen skal stilles til identifisering av eierne i artikkel 6. Denne konvensjonen er imidlertid ikke trådt i kraft, og vil kanskje aldri gjøre det.

¹⁰⁸ Kilde: Brev fra NHD til Skipsregistrene, 2002/2207 KRA, side 1.

mener med dette er noe uklart, ettersom norsk jurisdiksjon etter internasjonale regler oppnås ved registrering i det norske skipsregisteret.

De kravene som stilles til tilstedeværelse i Norge gjør at eieren av NOR-registrerte skip normalt også har alminnelig skatteplikt til Norge.

6.3.2 Vilkår for å registrere skip i NIS

Innledning

NIS er som nevnt det norske annet registeret. Hovedforskjellen fra NOR er at også skip eid av utlendinger fra utenfor EØS kan registreres i NIS. For NIS-skip oppnås tilknytning til Norge ved et krav om at visse deler av driften må skje fra Norge.

NIS-skip kan ikke gå i innenriksfart i Norge, jf NIS-loven § 4. Bestemmelsen har sin bakgrunn i heftige protester fra norske sjømannsorganisasjoner ved opprettelsen av NIS. NIS ble i hovedsak opprettet for at norske skip skulle kunne benytte billig, utenlandsk arbeidskraft om bord på skipene sine.¹⁰⁹ Norske sjøfolk fryktet for sine arbeidsplassers fremtid, og for fart langs norskekysten ble det derfor satt begrensninger for bruk av NIS-skip. Senere har Norge forpliktet seg i forhold til EU til å opprettholde denne begrensningen.

Ved gjennomføring av EØS-avtalen ble det opprettet et indre marked for EØS. Dette fikk følger også for reglene om innenriksfart. Vi fikk derfor en egen lov

¹⁰⁹ Se utredningen i forbindelse med opprettelsen av NIS (Knudtzon, side 13). Lavere mannskapskostnader som motivasjon for opprettelsen av NIS trekkes også frem i Ot.prp. nr. 45 (1986-87) side 3 første spalte.

om sjøtransporttjenester som gjennomfører flere direktiver angående sjøfart.¹¹⁰ Direktiv nummer 3577/92 gjelder maritim kabotasje. Ved gjennomføring av dette direktivet er det i EØS-avtalens vedlegg XIII nr. 53a tatt inn i artikkel 1 at:

«Fra 1.januar 1993 skal adgangen til å yte sjøtransporttjenester i en EØS-stat (maritim kabotasje) gjelde for alle EØS-skipsredere med fartøyer som er registrert i en medlemsstat og fører denne medlemsstatens flagg, forutsatt at fartøyet oppfyller alle vilkår for å utføre kabotasje i medlemsstaten, herunder skip registrert i Euros så snart dette registeret er godkjent av Rådet.»

Dette innebar at NOR-skip fikk tilgang til kabotasje i andre europeiske land. Ettersom NIS-skip ikke hadde tilgang til innenriksfart i Norge, fikk disse heller ikke tilgang til innenriksfart i EØS. I forbindelse med implementeringen av forordningen avga Norge en erklæring om at Norge ikke hadde til hensikt å endre NIS-loven når det gjelder NIS-skips adgang til norsk innenriksfart. Arbeidsgruppen som har jobbet med forslag til hvordan NIS kan promoteres som mer attraktivt for rederiene har foreslått at Norge trekker tilbake denne erklæringen.¹¹¹

Norge er det eneste land i verden som så bastant diskriminerer eget flagg fra fart ved egen kyst.

Gjennomgang av vilkårene i NIS-loven § 1

For det første stilles det krav til skipstypen. Registeret er tilgjengelig for «maskindrevne passasjerskip, lasteskip og luftputefartøy, samt boreplattformer og andre flytende innretninger.»

Det neste vilkåret som må være oppfylt knytter seg til eierskapet. Etter NIS-loven § 1 nr. 1 kan skip der eieren tilfredsstiller vilkårene i sjøloven § 1 registreres også i NIS. Dersom nasjonalitetsvilkårene

¹¹⁰ Lov 4. desember 1992 nr. 121 om fri utveksling av tjenesteytelser innen sjøtransport.

¹¹¹ NIS-rapporten side 34.

i sjøloven § 1 ikke er oppfylt, kan skipet registreres etter § 1 nr. 2 dersom eieren:

- a) er aksjeselskap, allmennaksjeselskap eller kommandittselskap med hovedkontor i Norge, eller
- b) er partrederi med bestyrende reder som tilfredsstiller bestemmelsene om bestyrende reder i sjøloven kapittel 5. (Mine understrekninger).

Det er ikke noe krav om at *eieren* er et selskap stiftet etter norske regler. Tilknytning til Norge sikres gjennom selskapets hovedkontor eller den bestyrende reder.

Paragraf 1 nr. 3 tillater registrering også av skip eid av utenlandsk selskap som ikke har hovedkontor i Norge eller bestyrende reder her. Etter dette alternativet er det tilstrekkelig at eieren har «oppnevnt en representant som har fullmakt til å ta imot søksmål på vegne av eieren». Representanten må fylle de nasjonalitetskrav som stilles til en bestyrende reder etter sjøloven § 103. Det vil si at han enten må være «en norsk statsborger bosatt i Norge» eller «et ansvarlig selskap hvor samtlige deltakere er norske statsborgere bosatt i Norge eller et selskap med begrenset ansvar som fyller vilkårene i [sjøloven] § 1 nr. 4.» Videre er det tatt inn et EØS-forbehold, slik at likt med norsk statsborger regnes «statsborger fra et land tilknyttet EØS-avtalen».

«Driftskravet» i NIS-loven § 1(2)

Det stilles følgelig ingen nasjonalitetskrav til eier ved registrering i NIS. Det vil si at utenlandske eiere kan *direkteregistrere* sine skip uten å gå veien om opprettelse av et norsk eierselskap. Direkte-registrering innebærer også at skipene kan registreres i NIS uten å gå veien om registrering av det utenlandske selskapet i Foretaks-

registeret.¹¹² Tilknytningen til Norge sikres gjennom et krav om at deler av driften må skje herfra.

Dette kravet har fått sin utforming i NIS-loven § 1(2):

«Driften av skip som er registrert i medhold av pkt. 2 eller 3 ovenfor, skal forestås av norsk rederi med hovedkontor i Norge.»

Loven sier ikke noe om hva som ligger i begrepet «driften av skip». Forarbeidene til NIS-loven sier at «Med begrepet «driften av skip» forstås teknisk og forretningsmessig drift.»¹¹³ Lovens bestemmelse om direkteregistrering ble ikke foreslått av komiteen som jobbet med NIS-loven, men ble til ved lovbehandlingen i Stortinget.¹¹⁴ Det finnes derfor ikke noen lovforarbeider som klarlegger det nærmere innholdet i bestemmelsen. Etter Nærings- og Handelsdepartementets tolkning legger skipsregisteret til grunn at det er tilstrekkelig at *enten* den forretningsmessige *eller* den tekniske driften skjer fra Norge. Også skip drevet av utenlandske driftskontor kan registreres i NIS, forutsatt at dette driftskontoret eies av et norsk rederi med hovedkontor i Norge.¹¹⁵

Teknisk drift innebærer de funksjoner som er nødvendig for å gjøre skipet driftsklart og holde det i daglig drift. Dette vil blant annet omfatte bemanning av skipet (selv om det blir mer og mer vanlig å sette ut bemanningsdelen til et eget selskap), innkjøp av drivstoff og andre forsyninger, løpende inn- og utbetalinger, orga-

¹¹² Se uttalelse fra Nærings- og handelsdepartementet, ref 200302746-2/KRA datert 27.01.2004, side 2. Registrering i Foretaksregisteret kreves der et utenlandsk foretak driver «næringsvirksomhet» i Norge, jf lov 21.juni 1985 nr. 78 om registrering av foretak § 2-1 nr. 3.

¹¹³ Ot.prp. nr. 45 (1986-87) side 18-19. Begrepene nautisk og kommersiell drift brukes i noe av litteraturen om det samme. Se for eksempel Mimi K. Berdal og Marianne Berg, *Funksjonsfordeling og rederidrift*, Oslo 1987.

¹¹⁴ Innst. O. nr. 73 (1986-87), side 3.

¹¹⁵ L.c.

nisering av vedlikeholdsarbeidet på skipet m.v. Forretningsmessig drift vil være å sikre skipet beskjeftigelse, herunder forberedelse av kontraktsforhandlinger, markedsføring og slutning av kortvarige befraktninger.¹¹⁶

Kravet om at deler av driften må skje fra Norge er med på å tilgodese «onshore»-næringen i Norge, som vil få mer å gjøre dersom den norske flåten vokser. Her kommer også skatteloven § 2-34 inn, ved at denne bestemmelsen sikrer at utenlandske skipseieres bruk av norsk managementselskap ikke skal føre til skatteplikt i Norge for det utenlandske selskapet. Beskatning til Norge kan være aktuelt etter § 2-3 dersom gjennomføring av daglig management gjør at virksomheten «bestyres» herfra. Paragraf 2-34 sørger for at slik beskatning unngås i mange tilfeller, se forøvrig gjennomgangen foran under punkt 1.3.3.

Driftskravet gjelder ikke ved registrering etter NIS-loven § 1 nr. 1. Skattemessig er forskjellen mellom registrering etter § 1 nr. 1 og § 1 nr. 3 den at en eier som kvalifiserer for registrering etter § 1 nr. 1, og dermed sjøloven § 1 også vil ha skatteplikt til Norge. Det samme gjelder gjennomgående for selskaper som registrerer skipet etter § 1 nr. 2. Etter § 1 nr. 3 kan også skip som er eid av selskaper som er skattemessig hjemmehørende utenfor Norge registreres i NIS.

Driftsavtalens parter

Verken forarbeidene, NIS-loven selv eller forskriften sier noe om hvilke parter en avtale om drift av skipet må inngås mellom. Nærings- og Handelsdepartementet har imidlertid tolket dette

¹¹⁶ Se Ot.prp. nr. 45 (1986-87) side 18.

kravet som at det må foreligge en direkte avtale mellom eier av skipet og det norske driftsselskapet.¹¹⁷

Departementet mener denne tolkningen går klart frem av forarbeidene, men der finnes det ingenting om hvem som skal være driftsavtalens parter. NHD har ikke godtatt ordninger der skipet for eksempel har vært utleid på et bareboat-certeparti og driftsavtalen er inngått direkte mellom bareboat-befrakter og norsk driftsselskap. Deres begrunnelse synes å ende i at det må være tilstrekkelig tilknytning mellom skipet og Norge. Det som kreves etter Havrettskonvensjonen er at det er en «genuine link» mellom skipet og flaggstaten. Det sies ikke at det må være en link mellom eier og flaggstat, selv om denne linken vektlegges i skillet mellom bekvemmelighetsflagg og konvensjonelle flagg. At det er tilknytningen mellom eier og flaggstat som skulle være det avgjørende stemmer forøvrig ikke med den utstrakte bruken av barboat-registrering. Internasjonale forpliktelser kan derfor ikke brukes som begrunnelse for at avtalen må inngås direkte mellom eier av skipet og det norske managementselskapet.

I 2002 kom det inn en «EØS-modifisering». Denne innebærer at NHD nå godtar avtaler hvor eventuelle mellomliggende driftsselskaper ligger innenfor EØS.¹¹⁸ Endringen skyldes reglene om fri bevegelse og etablering innefor EØS. Likevel medfører ikke det at selskapene er plassert innenfor EØS noen sterkere tilknytning til Norge enn den man måtte ha ved avtale mellom det norske driftsselskapet og et driftsselskap utenfor EØS.

¹¹⁷ Det finnes en omfattende korrespondanse om nettopp dette mellom Rederiforbundet, Skipsregistrene, advokatfirmaet Wikborg, Rein & Co og Nærings- og Handelsdepartementet. Departementets saksnummer på denne korrespondansen er 2002/2207 og 200400625-45.

¹¹⁸ Ibid.

Før EØS-modifikasjonen kom inn, hadde man særlig problemer i forhold til såkalte «UK-leaser». UK-leasing brukes som betegnelse på finansieringsopplegg hvor et britisk finansieringsforetak står som eier av skipet, stort sett gjennom et «single-purpose leasingselskap». Skipet blir bygget etter ønske fra, for eksempel, et norsk rederi. Dette rederiet har gjerne opprettet et datterselskap i Storbritannia, slik at leasingavtalene inngås mellom det britiske datterselskapet av det norske rederiet og den britiske finansieringsinstitusjonen. Samtidig med finansieringsavtalen vil det ofte inngås en langsiktig bareboat-avtale som sikrer det norske rederiet bruksretten til skipet i et visst antall år. Normalt er det også tatt inn en klausul om kjøp av skipet. I denne situasjonen opplevde de norske rederiene som ønsket å registrere skipet i NIS problemer ettersom driftsavtalen med det norske rederiet var inngått med det britiske datterselskapet som formelt var skipets bareboat-befrakter. Kravet om at avtalen skulle inngås med eieren, den britiske finansieringsinstitusjonen, var i praksis umulig å oppfylle, ettersom finansieringsselskapet selv sagt ikke skulle ha noe med driften av skipet å gjøre. Derfor ble skip brukt av norske rederier med denne finansieringsløsningen nødt til å registrere skipet i andre registre.

Dette problemet har man fortsatt dersom skipet formelt eies av et selskap utenfor EØS. Begrensningen på hvem avtalen skal inngås mellom er en klar konkurranseulempe for NIS som skipsregister.

NIS-rapporten fra 2004

Høsten 2004 ble det avgitt en rapport med forslag til forbedringer av NIS.¹¹⁹ Her ble det foreslått å gå bort fra tolkningen om at registrert eier må være part i driftsavtalen. Arbeidsgruppen går gjennom utviklingen og forhistorien til dette kravet og konkluderer

¹¹⁹ NIS-rapporten, side 34 flg behandler driftskravet.

med at de ikke kan se hvilke juridiske eller politiske hensyn som ligger til grunn for Nærings- og Handelsdepartementets tolkning.

I rapporten gis det en rekke forslag til endringer av driftskravet. For det første vurderes muligheten for å oppheve kravet. Det konkluderes med at full oppheving vil svekke Norges rykte som kvalitetsregister. Registerets tilknytningskrav vil ikke lenger være i tråd med Havrettskonvensjonen art. 91, og det kan føre til problemer med ITF. Forslag nummer to er å ta med bemanningselskaper i gruppen av driftselskap som kan benyttes for å gi tilknytning til Norge. Arbeidsgruppen peker på at den typiske organiseringen i dag er at skipet eies i land 1, den kommersielle driften/befraktningen utføres av et selskap i land 2, den tekniske driften utføres av et selskap i land 3 og bemanning utføres i land 4. Bemanning er derfor en del av driften som kan gi tilknytning til Norge, det vil sannsynligvis også tilfredsstillende ITFs krav. I tillegg uttales det:

«Arbeidsgruppen foreslår at det ikke stilles krav til bareboat-befrakters nasjonalitet, for det tilfellet eier er utenlandsk og drift skal skje fra Norge. I de tilfellene bør det ikke ha betydning om bareboat-befrakter er lokalisert innenfor eller utenfor EØS. Det avgjørende må være driftsavtalen og at driften skal foretas fra Norge.»¹²⁰

Det er lett å si seg enig i arbeidsgruppens resonnement.

6.4 Motivasjoner ved valg av skipsregister

Som nevnt i innledningen til avhandlingen er det en forskjell mellom de rammebetingelser som gjelder for selskapet, og de rammebetingelser som gjelder for det enkelte skip. Det er derfor ofte ønskelig å organisere seg slik at rederiet får både i pose og sekk. Med valg av skipsregister følger en rekke privat- og offentlig-

¹²⁰ Side 37 i rapporten.

rettslige regelsett, som kommer til anvendelse ved at skipet får flaggstatens nasjonalitet. Videre har skipets nasjonalitet betydning for hvordan skipet behandles internasjonalt. Det er derfor ikke nok å tilby gunstige skatteregler for å tiltrekke skip til et skipsregister. Dersom skipet stadig får problemer med havnestatskontroller, arbeidsrettslige aksjoner og byråkratiske pålegg, kan dette føre med seg høye kostnader. Det er heller ikke uvanlig at eierselskapene organiseres i en stat hvor skattereglene er gunstige, mens skipet registreres i det skipsregister som tilbyr det beste regelsett. Som det blir referert etter samtale med et rederi i NIS-arbeidsgruppen i 2004:¹²¹

«Arbeidsgruppen har hatt et møte med representanter fra Anders Wilhelmsen & Co, som er store eiere i cruiserederiet RCCL og som har seks cruiseskip registrert i NIS i dag. Størstedelen av cruiseflåten til RCCL er registrert på Bahamas. De fremhever sterkt at et meget vesentlig element ved rederienes valg av skipsregister er serviceinnstillingen til registeret og flaggstatsmyndigheten, for så vidt gjelder nyregistrering av nybygg og også ved den oppfølgende kontroll. Deres syn er at de tjenester som en flaggstat yter, er som en hvilken som helst vare og at det registeret som tilbyr det beste produktet, er registeret som vinner konkurransen.» (Min understrekning).

¹²¹ NIS-rapporten, side 26.

Forhold som er med på å bestemme et skipsregisters «produkt-kvalitet» er:

- Tilfredsstillelse av forsikringsselskapenes krav til standard-kontroll;
- Kostnader ved registrering;
- Registerets rykte, herunder faren for havnestatskontroller;
- Mannskapskrav og lønnsvilkår;
- Muligheten for anonymitet;¹²²
- Flaggstatens befatning med skipet;
- Skipsregisterets service og effektivitet;
- Om de sikkerhetskrav som stilles tilsvarende internasjonale standarder;
- Markedstilgang og kabotasjeregler;
- Regelstabilitet;
- Finansiering.

Av hensyn til avhandlingens omfang kan jeg ikke gå nærmere inn på de enkelte momenter.

6.5 Skipsregistreringsregler og flaggkrav i eksempeleselskapene

Nasjonalitetskravet som stilles til eiere av norske skip i sjøloven § 1 er oppfylt for alle skipene i de to eksempeleselskapene. De er 100 prosent eid av norske selskaper. Det betyr at skipene kan registreres i NIS etter alternativet i NIS-loven § 1 nr. 1. Forutsetningen for registrering i NIS er imidlertid at skipene ikke benyttes i lokaltrafikk i Norge.

¹²² Se OECDs rapport «Maritime security – options to improve transparency in the ownership and control of ships» fra juni 2004.

Kostnaden ved registrering i NIS er på 5800 kroner per skip per år, jf NIS-forskriften § 7. Ved tinglysning av panterettigheter skal det betales et tinglysningsgebyr på 2,25 ganger rettsgebyret. I tillegg skal det betales et gebyr til sjøfartsdirektoratet ved førstegangsregistrering. For et lasteskip på 30.000 NT er dette gebyret sammensatt av et grunnbeløp på 12.000 kroner og et tillegg per nettotonn.¹²³ Samlet blir gebyret på 117.000 kroner. Hvert året skipet er registrert enten i NIS eller NOR skal det betales et grunngebyr på 75.000 kroner. Dersom skipet er underlagt Sjøfartsdirektoratets kontrollmyndighet må det i tillegg betales et tilsynsgebyr. De sistenevnte avgiftene fremkommer av Sjøfartsdirektoratets gebyrtariff § 5.

Tonnasjeskattereglene fører med seg krav til hvilke flagg som kan benyttes på skipene. Flaggkravet presenteres for hvert enkelt selskap nedenfor.

6.5.1 Norske Skip AS

Skatteloven § 8-11(8) setter som krav til selskap innenfor ordningen at de 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 tidspunkt for inntreden i ordningen.» Det betyr at Norske Skip AS, som lignede etter tonnaseskatteordningen, ikke kan flagge ut skipene sine til land utenfor EØS, dersom dette fører til at andelen nettotonnasje med EØS-flagg går ned. En måte å forhindre dette på, er å gå til anskaffelse av nye fartøy med EØS-nasjonalitet dersom selskapet flagger ut skipene.

¹²³ Alle gebyrene gis i forskrift 13. januar 2004 nr. 252 om gebyr for tjenester som utføres av Sjøfartsdirektoratet § 4.

Paragraf 8-11(8) 4. punktum gir et unntak fra regelen om at andelen EØS-tonnasje ikke kan gå ned: «Kravet om at selskapet må opprettholde eller øke andelen EØS-registrert tonnasje gjelder ikke så lenge selskapet har minst 60 prosent EØS-registrert tonnasje.» I § 8-11(9) gis selskapet et «friår» fra kravet «dersom den samlede andelen EØS-registrert tonnasje innenfor ordningen per 31. desember det foregående året er økt eller opprettholdt sammenlignet med den samlede andelen EØS-registrert tonnasje innenfor ordningen per 31. desember året før.»

Innholdet i begrepet «EØS-tonnasje» er angitt i Annex VIII til ESAs retningslinjer for statsstøtte til sjøtransportsektoren. For det første omfattes skip registrert i de ordinære registrene i EØS-land. Det vil si skip registrert i (alfabetsk listet) Belgia, Danmark, Estland, Finland, Frankrike, Hellas, Irland, Island, Italia, Kypros, Latvia, Liechtenstein, Litauen, Luxembourg, Malta, Nederland, Norge, Polen, Portugal, Slovakia, Slovenia, Spania, Storbritannia og Nord-Irland, Sverige, Tsjekkia, Tyskland, Ungarn og Østerrike. I tillegg er også noen av de åpne registrene i disse statene med i definisjonen av EØS-tonnasje. Det gjelder dansk internasjonalt skipsregister (DIS), tysk internasjonalt skipsregister (ISR), italiensk internasjonalt skipsregister, Madeiras internasjonale skipsregister (MAR), Kanariøyenes skipsregister og NIS. I ESAs retningslinjer nevnes også særskilt noen åpne registre hvis skip ikke er en del av EØS-tonnasjen. Det gjelder det franske registeret på Kerguelene, det nederlandske registeret på De Nederlandske Antiller og de britiske registrene på Isle of Man, Bermuda og Cayman Islands. Grunnen til at disse siste registrene ikke er omfattet er at de geografisk er plassert utenfor EU/EØS-avtalens virkeområde.

Norske Skip AS eier to skip som begge er registrert i NIS. Det betyr at EØS-tonnasjen er på 100 prosent. For Norske Skip AS betyr dette at andelen EØS-tonnasje kan gå ned til 60 prosent uten at dette får konsekvenser for muligheten til å bli tonnasjebeskattet etter skatteloven.

6.5.2 Vestland KS

Vestland KS er ikke et selvstendig skattesubjekt. Selskapet kan da heller ikke selv tonnasjesbeskattes etter skatteloven § 8-10. Det stilles derfor ikke noen direkte flaggkrav til skip eid av Vestland KS. Ettersom skipet Vestland KS eier, delvis er eid av Vestland AS, må Vestland KS likevel oppfylle selskapskravene i tonnasjeskatteordningen, jf bestemmelsen om lovlige eiendeler i § 8-11(1) bokstav e. Flaggkravet i § 10-11(8) gjelder dermed også for Vestland KS. I den forbindelse må det avgjøres hvordan EØS-andelen skal beregnes.

Skatteloven § 8-11(8) femte punktum oppstiller følgende konsolideringsregel for måling av flaggkravet:

«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.»

At Vestland KS kan være et «annet selskap innefor ordningen» følger av skatteloven § 8-11(1) bokstav e. Spørsmålet som må avgjøres er dermed om Vestland AS har «bestemmende innflytelse» over Vestland KS. Forskjellen på om Vestland AS og Vestland KS skal konsolideres eller ikke, er at en konsolidering fører til at hele nettotonnasjen til Vestland KS legges til Vestland AS sin tonnasje ved beregning av EØS-andel. Dersom selskapene ikke konsolideres, er det kun Vestland AS sin andel av tonnasje som legges til, her 40 prosent. Forskjellen i praksis vil her være at Vestland AS enten tilskrives 30.000 NT EØS-tonnasje, eller 12.000 NT (40 prosent av 30.000 NT) EØS-tonnasje.

Etter regnskapslovens § 1-3 anses en regnskapspliktig (her Vestland AS) alltid for å ha bestemmende innflytelse over en annen

dersom han «eier så mange aksjer eller andeler i et annet foretak at de representerer flertallet av stemmene i det andre foretaket.»¹²⁴ Videre anses bestemmende innflytelse her å foreligge dersom Vestland AS «har rett til å velge eller avsette et flertall av medlemmene» i Vestland KS sitt styre.

Vestland AS har her 40 prosent andel i Vestland KS. Forutsatt at det ikke er noen særregler om stemmerett i KSet, vil det ikke foreligge «bestemmende innflytelse». Det betyr at det kun er Vestland AS sin andel av KSets tonnasje som skal tilskrives ASet.

6.5.3 Vestland IS

Det vil her være Vestland AS som eier skipet og som må oppfylle kravene som stilles til eiers nasjonalitet. Det vises her til gjennomgangen ovenfor i punkt 6.3.2.

I Vestland IS kontrollerer Vestland AS 60 prosent. Det betyr at Vestland IS skal konsolideres med Vestland AS ved beregning av EØS-andel. Det vil si at Vestland AS gjennom sin andel i Vestland IS har 30.000 NT EØS-tonnasje.

Et praktisk eksempel på utslag av om andelen konsolideres eller ikke får en ved utflagging av skipene til for eksempel Bahamas. For deltakeren Vestland AS vil en utflagging av skipene «Haugesund» og «Stavanger» til for eksempel Bahamas påvirke prosentandelen med EØS- flagg. Ettersom Vestland AS og Vestland KS sine andeler av tonnasjen ikke skal konsolideres, vil det kun være 12.000NT av Vestland AS sin tonnasje som flagges ut ved en utflagging av «Haugesund». Dersom skipet i Vestland IS beholdes innenfor EØS, vil EØS-tonnasjen være på 30.000NT. Dette utgjør 71 prosent av Vestland AS sin samlede tonnasje (samlet tonnasje 30.000 (M/V Stavanger)+12.000 (M/V Haugesund) = 42.000. 30.000 utgjør 71 prosent av dette). Det betyr at Vestland AS kan fortsette å beskattes innenfor rederiskatteordningen selv om dette skipet flagges ut. Ettersom tonnasjen i Vestland AS og Vestland IS skal konsolideres,

¹²⁴ Lov 17. juli 1998 nr. 56 om årsregnskap m.v.

vil det føre til at flaggkravet i skatteloven § 8-11(8) ikke lenger er oppfylt ved en utflagging av «Stavanger» til et land utenfor EØS.

7 Den særskilte rederibeskatningen

7.1 Innledning – om ordningen

Norge innførte mulighet for tonnasjebeskatning fra og med inntektsåret 1996. Reglene for tonnasjebeskatningen ble endret med virkning fra inntektsåret 2007. Endringen knytter seg til karakteristikken av skattefritaket. Tidligere var skattefritaket betinget av at selskapene ikke trådte ut av ordningen, nå er fritaket for alminnelig beskatning endelig.

Bakgrunnen for at det ble vedtatt en ny tonnasjeskatteordning, som ligger tettere opp til løsningen som er valgt i andre europeiske land, var at det viste seg at 1996-ordningen ikke var gunstig nok til å motvirke utflugging av norske skip.¹²⁵ Regelkonkurransen hadde igjen fått uheldige utslag, sett fra norske myndigheters side. For rederiene virker derimot regelkonkurransen positivt ved at skatte-reglene blir stadig gunstigere også her hjemme. Med det endelige skattefritaket i den nye ordningen håper regjeringen å få hjem en del av de norskkontrollerte rederiene.¹²⁶

¹²⁵ St.meld. nr. 31 (2003-2004) «Vilje til vekst for norsk skipsfart og de maritime næringer» har en del informasjon om skatteordningen og eventuelle endringer på side 86. Her er også en tabell med oversikt over hvordan skattenivået er i Norge sammenliknet med andre europeiske land.

¹²⁶ Ved innføringen av den nye tonnasjeskatteordningen ble rederiene som hadde vært omfattet av 1996-ordningen pålagt å betale inn 2/3 av den utsatte skatten, 1/3 kan avsettes til miljøtiltak. Dette skapte høylydte protester, og løsningen ble hevdet å være i strid med Grunnlovens § 97, som forbyr at lover gis tilbakevirkende kraft. Om dette er riktig tas det ikke stilling til her, men løsningen må sies å være spesiell. Det var ikke rederiene som valgte å tre ut av ordningen, men staten som plutselig endret reglene. Under punkt 6.4. nevnes regelstabilitet som et moment i vurderingen ved valg av skipsregister. Gjennom det nevnte vedtaket utmerker

Den norske modellen er inspirert av den nederlandske ordningen, også den innført i 1996, men skiller seg fra ordningene ellers i Europa på flere viktige punkter. Blant annet er det strengere regler i den norske ordningen for hva selskaper omfattet av ordningen kan eie, og hvilke aktiviteter de kan drive med, se skatteloven §§ 8-11 til 8-13. I andre europeiske land skiller isteden aktiviteter som er omfattet av ordningen ut ved ligningen av selskapet.¹²⁷

Reglene om tonnasjebeskatning står i skatteloven §§ 8-10 til 8-20. Hovedforskjellen for selskaper som velger særskilt tonnasjebeskatning fremfor alminnelig beskatning er at selskapene er fritatt for skatteplikt på alminnelig inntekt fra de aktivitetene selskapene i ordningen kan drive med, jf § 8-15. Isteden betaler selskapene en årlig tonnasjeavgift basert på størrelsen på skipene de eier, jf § 8-16. Dersom selskapet leier inn skip fra et selskap som ikke skattlegges etter tonnasjeskattereglene, skal også denne tonnasjen tas med i beregningen, jf § 8-16 siste punktum. Nettotonnasjen for hvert skip skal så multipliseres med et fastsatt kronebeløp. Deretter multipliseres denne summen med antall dager selskapet har hatt beføyelsen over skipet. Det har i utgangspunktet ingen betydning om skipet har vært i drift hele perioden, men i fsfin § 8-16-1 er det gitt hjemmel for fradrag i tonnasjebeskatningen dersom skipet er sammenhengende ute av drift i mer enn tre måneder.

Nettotonnasjen for hvert skip er den samme som nettotonnasjen som angis i skipets målebrev, jf fsfin § 8-16-1(4). Tonnasjen i skipets målebrev bestemmes ved å følge lov og forskrift om måling

Norge seg som en ustabil stat å drive skipsfartsvirksomhet fra. Flere rederier har gått til sak for å få prøvet grunnlovsmessigheten for domstolene. De mener at en mer rettferdig løsning ville ha vært å overføre skattekredittene til den nye ordningen, ettersom det var staten som ensidig opphevet den tidligere ordningen.

¹²⁷ Rederiskatteutvalget, side 55.

av fartøyer.¹²⁸ Kort fortalt vil det volum som kan brukes til å frakte last måles, slik at tilknyttede avgifter avhenger av skipets lasteevne, og dermed antatt inntektsevne. Skattebelastningen er likevel helt fristilt fra det faktiske driftsresultatet.

Skattebelastningen i tonnasjeskatteordningen varierte nokså mye de 11 første årene den eksisterte. Dette kommer frem av tabellen nedenfor, hentet fra Rederiskatteutvalget side 42.

Satser for tonnasjeskatten, pr. dag pr. 1.000 nettotonn. 1996 til 2006.¹²⁹ Løpende kroner

	Første 1000 nettotonn	Deretter opp til 10.000 nettotonn	Deretter opp til 25.000 nettotonn	Deretter over 25.000 nettotonn
1996 og 1997	0	18	12	6
1998 og 1999	0	36	24	12
2000 og 2001	0	72	48	24
2002, 2003 og 2004	0	50	33	16
2005 og 2006	0	18	12	6

Tonnasjeskattesatsene fra 2005-2006 videreføres fra og med inntektsåret 2007.¹³⁰

¹²⁸ Lov 19. juni 1964 nr. 20 om måling av fartøyer og forskrift av 26. juli 1994 nr. 749. Forskriften bygger igjen på de to skipsmålingskonvensjonene av 1947 og 1969. Etter 1947-reglene blir volumet målt i engelske kubikkfot eller i kubikkmeter. Etter 1969-reglene måles tonnasjen i tonnasjeeenheter. Nettotonnasjen fremkommer ved at det gjøres fradrag for visse fasiliteter brukt av mannskapet og til navigasjonsformål. (Falkanger og Bull, side 27.)

¹²⁹ Tonnasjebeskatningen beregnes for hvert skip for seg, slik at en ikke vil få billigere registrering ved samlet å ha mange skip registrert. Dersom skipene oppfyller visse miljøkrav kan det gis en rabatt på opptil 25 prosent, jf fsfin § 8-16 A. Ordningen gjennomgås i SOU 2006:20, side 189.

7.2 Krav til selskaper omfattet av ordningen

EU ser skipsfarten som viktig både beredskapsmessig og økonomisk. Per i dag eksisterer det derfor et støtteregime for skipsfarten innen EU, som er bestemt videreført til 2011. Dette omfatter både støtte til sjøfolk og beregning av skatt for eierne. Reglene er tatt inn i et eget kapittel 24A i EØS/EU. Disse reglene gjelder kun for sjøtransport av gods og passasjerer. Målet med reglene er å styrke EU som sjøfartsnasjon.

Ettersom ordningen med tonnasjeskatt anses som statsstøtte etter EØS-avtalens artikkel 61 nr. 1, må ordningen være utformet slik at den tilfredsstillt kravene i EUs unntaksregime for skipsfarten, gitt i medhold av artikkel 61 nr. 3. For det første er det derfor kun nærmere bestemte inntekter som kan omfattes. For det andre må ordningen være egnet til å øke EUs tonnasje.

Etter skatteloven § 8-10 er det kun norske aksje- og allmennaksjeselskaper som kan velge å tonnasjesbeskattes. Ordningen omfatter imidlertid også SE-selskaper, jf SE-loven.¹³¹

Ved innføring av tonnasjeskatteordningen i 1996, ble det foreslått å la ordningen omfatte også utenlandske aksjeselskaper med skatteplikt til Norge. Ettersom denne ordningen bare var skattutsettende, ønsket imidlertid Finansdepartementet av kontrollhensyn å begrense kretsen av selskaper til aksjeselskaper som er registrert i Norge og stiftet etter norsk aksjelov.¹³² Stortinget var ikke enig i denne utformingen, men lot lovteksten bli stående.¹³³ Isteden ble det innført en overgangsordning for utenlandske selskaper som ønsket konvertering til norsk aksjeselskapsform.

¹³⁰ Stortingets skattevedtak for inntektsåret 2008 (forskrift av 28. november 2007 nr. 1380) kapittel 5.

¹³¹ Lov 17. juni 2005 nr. 90 om europeiske selskaper ved gjennomføring av EØS-avtalen vedlegg XXII nr. 10a (rådsforordning (EF) nr. 2157/2001).

¹³² Woldbeck 2000, side 145.

¹³³ Innst. O. nr. 37 (1996-97), side 9 og 52.

Også deltakerlignede selskaper kan omfattes av ordningen, men bare indirekte i den grad et aksjeselskap som er underlagt ordningen har andel i selskapet. I de fleste andre europeiske ordninger stilles det ingen krav til selskapstypen. For eksempel tillater den danske ordningen alle former for selskaper så lenge styret har sitt sete i Danmark. Også selskaper med fast driftssted i Danmark og selskaper hjemmehørende i andre EU-land med begrenset skatteplikt til Danmark kan velge tonnasjebeskatning.¹⁵⁴

Skatteloven § 8-11 oppstiller hvilke eiendeler et tonnasjebeskattet selskap må eie. Det kreves at det tonnasjebeskattede selskapet direkte eller indirekte eier «skip i fart» eller «skip som driver transport av personell eller forsyninger, taubåter, entreprenørskip eller andre hjelpefartøy i petroleumsvirksomhet», jf § 8-11(3). Indirekte eie kan skje ved eie av andel i et annet selskap som eier slik fartøy. Eierandelen i andre skipseiende selskaper må være «minst tre prosent gjennom hele inntektsåret», jf § 8-11(2). Begrunnelsen for dette kravet, er at det bare var meningen å omfatte tradisjonelle rederiselskaper som eier skip. Selskaper som kun driver med aksjespekulasjon skulle ikke omfattes av ordningen.¹⁵⁵

Videre gir § 8-11 en uttømmende liste over hvilke eiendeler et tonnasjebeskattet selskap *kan* eie. Hensikten med å innføre tonnasjebeskatning i Norge var å bedre rammevilkårene for norske rederier som har skip i internasjonal fart. Også deler av kysttrafikken er konkurranseutsatt, og ble derfor ansett nødvendig å omfatte i ordningen. Det var ikke meningen å la tonnasjebeskatningen få anvendelse på selskaper som kun konkurrerer internt i Norge.¹⁵⁶ I § 8-11(1) bokstav a er det sagt at selskap innenfor ordningen kun

¹⁵⁴ Rederiskatteutvalget, side 55.

¹⁵⁵ Woldbeck 2000, side 172 med henvisning til forarbeidene.

¹⁵⁶ Woldbeck 2006, side 52 og Innst. O. nr. 81 (1995-96) side 12.

kan eie «skip i fart». Skip i fart er negativt definert i fsfin § 8-11-1, og omfatter blant annet ikke skip under 100 brutto registertonn og heller ikke «ferger eller passasjerfartøy i rutetrafikk mellom norske havner når rutens distanse mellom første og siste anløpssted er under 300 nautiske mil». Dersom det tonnasjebeskattede selskapet eier andeler i andre selskaper, må også disse selskapene oppfylle kravene i § 8-11 om lovlige eiendeler. Eierandeler både i deltakerlignede selskaper og NOKUSer kan være lovlige eiendeler.

I § 8-13 stilles det opp regler for hva slags aktivitet selskapet kan drive. Det er kun «utleie og drift av egne og innleide skip» som kan skje i det tonnasjebeskattede selskapet. Driftsbegrepet omfatter teknisk og kommersiell drift av skipene, med unntak av bemanning. Ettersom det er forbud mot ansatte i tonnasjebeskattede selskaper, må de ansatte om bord ansettes gjennom andre selskaper. Sjøtransporttjenester av passasjerer og gods, samt drift av ulike fartøy til bruk i petroleumsvirksomheten, er også omfattet av driftsbegrepet. Driften omfatter både egne og innleide skip. Det er imidlertid ikke anledning til å utføre driftstjenester for andre selskaper, selv om disse skulle være omfattet av ordningen. I skatteloven § 8-13(1) er det gitt hjemmel til i forskrift å utvide tillatt aktivitet til også å gjelde:

- a. strategisk og kommersiell ledelse samt daglig teknisk drift og vedlikehold av egne og innleide fartøyer, samt fartøyer i konsernforbundet selskap og poolsamarbeid som nevnt i § 8-11 første ledd
- b. annen virksomhet med nær tilknytning til sjøtransportvirksomheten som drives av det aktuelle selskapet eller konsernforbundet selskap som lignes etter bestemmelsene i §§ 8-10 til 8-20.

En forutsetning for at denne utvidede driften skal være tillatt er at den «strategisk og kommersiell ledelse» må skje fra Norge. Forskriftshjemmelen er ikke benyttet ennå. Dette skyldes at kravet ville

vært oppfylt av svært få av de rederiene som allerede var i ordningen.¹³⁷

Den norske ordningen har ingen begrensninger på hva som er tillatt utleie, men skipet må fortsatt brukes innenfor definisjonen av «skip i fart» i utleieperioden.¹³⁸ Langsiktig utleie av skip som i realiteten innebærer finansiering, altså finansiell leasing, er heller ikke omfattet av ordningen.¹³⁹ Andre europeiske ordninger har regler om at skip kun kan leies ut til andre selskaper innenfor ordningen og begrensninger på utleieavtalens lengde. For eksempel har Danmark en øvre grense på utleie på tre år.

I den norske ordningen omfattes realisasjon av tillatte fartøyer av ordningen, slik er det ikke i Danmark. På den annen side omfatter flere av de europeiske ordningene også virksomhet tilknyttet skipsfartsvirksomheten, for eksempel anvendelse av containere, drift av lasting, lossing og vedlikeholdsaktiviteter, salg av varer til forbruk om bord og drift av billettkontor og passasjerterminaler.¹⁴⁰ Ot.prp. nr. 1 (2007-2008) foreslår å omfatte slike tjenester også i den norske ordningen.¹⁴¹

For å bidra til å styrke EUs tonnasje stilles det krav om en viss andel EØS-flagget tonnasje i § 8-11(8). Detaljer i flaggkravet er gjennomgått ovenfor i punkt 6.5 ved bruk av regelsettet på eksemplerselskapene.

¹³⁷ Ot.prp. nr. 1 (2007-2008) punkt 3.4.4.2. Heller ikke statsbudsjettet for 2009 legger opp til å innføre denne regelen.

¹³⁸ Slik Woldbeck 2000, side 221.

¹³⁹ Innst. O. nr. 81 (1995-96), side 17, tredje strekpunkt.

¹⁴⁰ Rederiskatteutvalget, side 55-56.

¹⁴¹ Se proposisjonens punkt 3.4.4.1.

7.3 Finansinntekter

Selskaper som ligned etter tonnasjeskatteordningen har anledning til å plassere inntekter fra utleie og drift av skip i ulike finansielle instrumenter dersom selskapet finner dette hensiktsmessig.¹⁴² Dette kan føre til at selskapet får inntekter som ikke er direkte knyttet til utleie og drift av skip, for eksempel i form av renter på bankinnskudd og renter på utestående leieinntekter på skipet. Slike finansinntekter kan ikke beholdes skattefritt innenfor ordningen, men skal beskattes særskilt. I forarbeidene var regelen om beskatning av finansinntekt utformet slik:

«Netto finansinntekter beregnes på grunnlag av selskapets avkastning av omløpsmidlene, herunder gevinster ved aksjesalg, redusert med selskapets gjeldsrenter og eventuelt tap ved salg av aksjer. Agiogevinst eller -tap skal ikke medtas i beregningen av netto finansinntekter.»¹⁴³

Av utsagnet ser vi at også gevinster fra aksjesalg omfattes av finansinntekter. Som en følge av fritaksmetoden er aksjeinntekter nå i stor utstrekning fritatt fra kapitalbeskatning hos det rederibeskatte selskapet.

Valutainntekter var fritatt for skatt ved innføring av reglene. Begrunnelsen for dette var at valutagevinster og -tap bør beskattes likt som driftsmiddelet de hører til.¹⁴⁴ Dette er nå endret, slik at alle finansinntekter skal holdes utenfor tonnasjeskatteordningen, og skattelegges ordinært, se skatteloven § 8-15(2) og (3). Det virker å være ligningsmessige hensyn som ligger bak regelendringen.

Finansinntektene skal beskattes på vanlig måte. Dermed gis det også fradrag for finansutgifter. Paragraf 8-15(6) gjør unntak fra

¹⁴² Innst. O. nr. 37 (1996-97), side 22.

¹⁴³ Innst. O. nr. 81 (1995-96) side 17, fjerde strekpunkt.

¹⁴⁴ Innst. O. nr. 81 (1995-96), side 15, annen spalte.

fradragsbegrensningsregelen i § 10-43 for kommandittister og stille deltakere innenfor ordningen.

I § 8-15(7) er det en regel om overkapitalisering av det rederibeskattede selskapet. Dersom egenkapitalandelen i selskapet er over 70 prosent vil det bli fastsatt et inntektstillegg i netto finansinntekt for beløpet som ligger over 70 prosent. Bakgrunnen for denne regelen er at skattefritaket i tonnasjeskatteordningen oppfordrer til at aksjonærene selv fullfinansierer den tonnasjebeskatte virksomheten, og foretar en eventuell opplåning på egne hender, hvor renteutgifter kommer fullt ut til fradrag.¹⁴⁵ Innenfor det tonnasjebeskatte selskapet er fradragsmuligheten begrenset oppad til størrelsen på finansinntektene.

7.4 Skattemessige konsekvenser ved inntreden i ordningen

Inntreden i den norske tonnasjeskatteordningen kan skje i et hvilket som helst år, og helt frem til den 31. desember i inntredelsesåret. Forutsetningen for inntreden er at vilkårene for å være en del av ordningen er oppfylt gjennom hele inntektsåret, jf § 8-14(1).

Ved inntreden i ordningen skal det foretas et inntektsoppgjør. Gjennomføringen av inntektsoppgjøret er beskrevet i skatteloven § 8-14(3). I inntektsoppgjøret beregnes differansen mellom markedsverdier og skattemessige verdier slik at latente skattemessige verdier komme til beskatning. I inntektsoppgjøret tas det også hensyn til fremførbart underskudd, slik at dette kommer til fradrag en gang for alle ved inntektsoppgjøret. Ettersom finansinntekter ikke omfattes av skattefritaket i ordningen, skal finansielle eiendeler

¹⁴⁵ Rederiskatteutvalget, side 58.

ikke være med i inntektsoppgjøret. Isteden skattlegges disse fortløpende i ordningen, med skattemessig kontinuitet.

I forbindelse med overgang til den nye rederiskatteordningen ble det utformet overgangsregler for hvordan markedsverdien i inntektsoppgjøret skal fastsettes.¹⁴⁶ For de selskaper som trer inn i ordningen i løpet av 2007 og 2008, skal de regnskapsmessige verdiene i selskapet brukes som mål på markedsverdien på driftsmidlene, jf endringsloven del X(8). I tillegg skal selskapets andel i NOKUSer og deltakerlignede selskaper regnes med i inntektsoppgjøret. I forslaget til revidert statsbudsjett for 2008 er overgangsordningen med markedsverdi basert på regnskapsmessige verdier foreslått videreført også for selskaper som trer inn med virkning fra 1. januar 2009.¹⁴⁷ For å unngå at reglene utnyttes, er det i overgangsreglene fastsatt skatteplikt for gevinst som realiseres innen tre år etter inntreden. Tilsvarende gjelder ved uttreden før tre år er gått, jf endringsloven del X(8).

Inntektsoppgjøret kan føre til skattemessig gevinst eller tap for selskapet som ønsker å tre inn i ordningen. Dersom inntektsoppgjøret fører til skattemessig gevinst, skal denne føres på gevinst- og tapskonto etter skatteloven § 8-14(6). Gevinsten vil så bli inntektsført med minst 20 prosent per år etter reglene i skatteloven §§ 14-45 til 14-47. Et eventuelt skattemessig tap, vil bortfalle ved inntreden. Dette skyldes at det ikke vil være noen skattepliktige inntekter innenfor ordningen å fremføre et slikt tap mot.¹⁴⁸

¹⁴⁶ Endringsloven er gitt 14. desember 2007 nr. 107.

¹⁴⁷ Ot.prp. nr. 59 (2007-2008), punkt 4.

¹⁴⁸ Dette er nærmere begrunnet i Ot.prp. nr. 1 (2007-2008): Skatte- og avgiftsopplegget 2008 – lovendringer i punkt 3.4.2.4. sjette avsnitt.

7.5 Skattemessige konsekvenser ved uttreden av ordningen

Det er i utgangspunktet ingen bindingstid i den norske rederiskatteordningen.¹⁴⁹ På dette punkt skiller den norske modellen seg fra ordningene i andre europeiske land, hvor det normalt er 10 års bindingstid, uansett om selskapet velger beskatning innenfor eller utenfor de særskilte tonnasjebeskatningsordningene.¹⁵⁰ Begrunnelsen for at ordningene har en bindingstid, er for å forhindre at rederiene trer ut og inn av ordningene avhengig av om driften går med overskudd eller underskudd. Ettersom det ikke gis fradrag for utgifter og tap i tonnasjebeskatningen ville det vært gunstig med alminnelig inntektsbeskatning for rederiene i år med høye fradragmuligheter.

Den norske ordningens løsning for å forhindre at det spekuleres i om tonnasjebeskatning lønner seg fra år til år, er at rederiselskap som har trådt ut av ordningen ikke kan motta konsernbidrag med skattemessig virkning i uttredelsesåret og de to påfølgende årene, se skatteloven § 8-18(2). Det vil si at det ikke gis skattemessig fradrag for giver, og mottaker kan ikke inntektsføre bidraget. Hovedregelen i skatteloven § 10-4 er en motsatt løsning. Den særlige bestemmelsen vil særlig ha betydning for rederienes «mulighet» til å overføre skip mellom de ulikt beskattede selskapene.

¹⁴⁹ For selskaper som trer inn i ordningen med inntektsoppgjør på bakgrunn av regnskapsmessige verdier er det i praksis en tre års bindingstid, jf det som er sagt ovenfor i punkt 7.4.

¹⁵⁰ Slik er det for eksempel i Danmark, Nederland og Sverige. For en gjennomgang av disse landenes tonnasjeskatteordninger vises det til forarbeidene til den svenske tonnasjeskatteordningen i SOU 2006:20. Bindingstid i ordningene er behandlet på side 173-185.

Ved uttreden vil det etableres nye skattemessige verdier for selskapets driftsmidler, slik at inntekter opptjent innenfor ordningen kommer til beskatning ved senere ordinær ligning når driftsmidlene realiseres.

I 1996-ordningen skulle det foretas et inntektsoppgjør ved uttreden. Ved dette inntektsoppgjøret skulle all skatt som rederiet hadde fått fradrag for ved å være i ordningen betales tilbake. Det ble ikke gitt fradrag for innbetalt tonnasjeskatt.

Dette inntektsoppgjøret er nå foretatt for alle selskaper som var i 1996-ordningen ved overgang til den nye tonnasjeskatteordningen. For de selskaper som valgte å tre ut fra og med 1. januar 2007, ble det foretatt inntektsoppgjør etter reglene i skatteloven § 8-17, slik den lød for inntektsåret 2006. For de som ønsket overgang til den nye ordningen, ble inntektsoppgjøret foretatt etter de samme reglene, men med spesialregler om avsetning til miljøtiltak i fsfin §§ 8-20-1 flg.

7.6 Utbytte fra rederibeskattet selskap

I 1996-ordningen skulle utbytte utbetalt av ubeskattede skipsfartsinntekter, beskattes på selskapets hånd. Det var kun mulig å utdele skattefritt utbytte av finansinntekter i ordningen.¹⁵¹ Etter at det nå er gitt endelig skattefritak for inntekter i ordningen, skal utbytte kun beskattes hos mottaker etter de ordinære skattereglene for utbytte.¹⁵² Utbytte fra aksjeselskaper er skattepliktig inntekt etter skatteloven § 10-11, jf §§ 5-20 og 5-30, men kan tas ut skattefritt for selskapsaksjonærer etter § 2-38, og opptil skjermingsgrunnet

¹⁵¹ Rt. 2005 s. 1356 gjaldt et tonnasjebeskattet selskap som også hadde hatt skattepliktig inntekt i Storbritannia. Tvisten i saken var om kreditreglene (nå i skatteloven §§ 16-20 flg) kunne benyttes til å redusere skatteplikten som oppstod ved utbetaling av utbytte, ved at det ble gitt fradrag for den britiske skatten. Høyesterett kom til at kreditreglene kunne benyttes til å redusere skatteplikten.

¹⁵² Rederiskatteutvalget, side 121.

for personlige aksjonærer etter § 12-12. Utbytte til utenlandsk aksjonær reguleres av skatteloven § 10-13 og § 2-3(1) bokstav c. Etter § 10-13(1) er selskapet ansvarlig for den skatten som faller på utenlandsk aksjonær. Dette må også gjelde for rederibeskattede selskap. Skattesatsen har i en årrekke lagt på 25 prosent, men er i en del skatteavtaler satt lavere.¹⁵³

7.7 Beskatning av rederiaksjeselskaper som står utenfor tonnasjeskatteordningen

For selskaper som står utenfor tonnasjeskatteordningen er det de alminnelige skattereglene som gjelder. Det betyr at selskapets overskudd beskattes med 28 prosent. Overskuddet fremkommer ved at selskapets skattemessige inntekter fradras de skattemessige kostnader

Ved kjøp av skip og andre driftsmidler kan skipet avskrives etter skatteloven §§ 14-40 flg.¹⁵⁴ Hvert skip skal føres på sin egen konto. Skip avskrives med 14 prosent per år, jf § 14-43(1) bokstav e, altså kostnadsføres kjøpesummen med 14 prosent per år. Avskrivning har betydning for beregning av skattemessig gevinst ved et eventuelt salg. Gevinst fra salg av skip m.m. kan føres på gevinst- og tapskonto etter § 14-44. Gevinst skal inntektsføres på saldo med minst 20 prosent per år etter § 14-45. Det gis altså unntak fra hovedregelen i § 14-2 om at inntekter skal tidfestes i det året hvor de «tilflytter skattyter».

Det er ikke rom for å si mer om alminnelig selskapsbeskatning her.

¹⁵³ Zimmer (red.) 2006, side 312.

¹⁵⁴ Før skattereformen i 1992 kunne skip avskrives allerede fra kontraktstadiet, noe som lettet finansieringen av skipet. Avskrivning kan nå først begynne når skipet er ervervet. (Zimmer 2005, side 325.)

8 Skattebelastning i eksempelselskapene

8.1 Norske Skip AS

Norske Skip AS tonnasjebeskatnes. Det vil si at selskapet er fritatt fra alminnelig inntektsskatt, mot å betale tonnasjeskatt basert på nettotonnasjen som selskapet eier. Unntaket er finansinntekter, som skal beskattes på vanlig måte, jf skatteloven § 8-15.

Ved inntreden i ordningen skal det foretas et inntektsoppgjør, jf skatteloven § 8-14(3). Det gjøres ved at de skattemessige verdiene i selskapet fastlegges. Prosedyren for dette er beskrevet ovenfor under punkt 7.4.

Skattebelastningen på Norske Skip AS, beregnet av nettotonnasje i illustrasjon ovenfor i punkt 3.1, vil bli:

Skip: M/V Bøljan og M/V Blå på 30.000 NT.

Rater per skip:

(9NT x 18NOK) x 365 dager = 59.130 NOK for de første 10.000 NT

+ (15NT x 12NOK) x 365 dager = 65.700 NOK for de neste 15.000 NT (10-25.000)

+ (5NT x 6NOK) x 365 dager = 10.950 NOK for de siste 5 000 NT (25-30.000)

Totalt per skip 135.780 NOK

Totalt skal Norske Skip AS betale (135.780 x 2) = 271.560 NOK i tonnasjeskatt.¹⁵⁵

Så lenge Norske Skip AS er i ordningen gis det ikke skattefradrag for utgifter.

8.2 Vestland KS

Vestland KS skal deltakerlignes, jf skatteloven § 2-2(2). Det betyr at selskapets skatt fordeles på deltakerne etter deres andel i KSet.

¹⁵⁵ Ratene for tonnasjebeskatning finnes ovenfor i punkt 7.1.

Reglene for dette finnes i skatteloven §§ 4-40 (formue) og 10-40 til 10-45.

Som nevnt ovenfor gjør det at Vestland AS tonnasjebeskatnes, at dette selskapets andel av skattebelastningen i KSet omfattes av tonnasjeskatteordningen. Det betyr at Vestland AS sin andel av skatteforpliktelsen i Vestland KS, gjøres skattefri. For øvrig skal ikke ligningen av de andre deltakerne påvirkes av at Vestland AS er innenfor ordningen. Det skattemessige resultatet i Vestland KS må derfor regnes ut etter begge regelsett, både tonnasjeskatteordningen og alminnelig beskatning av kommandittister.

La oss for eksempel si at Vestland KS ett år har en ordinært beregnet skattemessig overskudd på kroner 6.000.000. Etter tonnasjeskattereglene kan det derimot være slik at Vestland AS kun har en positiv finansinntekt på 400.000. Nettotonnasjen på 30.000 vil føre til en tonnasjeavgift på 135.780. Selskapet har tre deltakere; Vestland AS, X, og Y. X og Y har en eierandel hver på 30 prosent. Det vil si at de hver skal tilordnes 30 prosent av årsresultatet, det vil si 2.000.000 på hver av dem. Denne inntekten vil beskattes med 28 prosent, noe som gir en skattebelastning på 560.000 for både X og Y.

Vestland AS skal beskattes innenfor tonnasjeskatteordningen, og skal for det første tilordnes sin del av finansinntektene. Det vil si 40 prosent av 400.000, noe som utgjør 160.000, som gir skatteplikt på 44.800. I tillegg skal Vestland AS betale sin andel av tonnasjeskatten. 40 prosent av 135.780 utgjør 54.312 kroner. Resten av den utlignede tonnasjeskatten vil ikke bli utlignet.¹⁵⁶

Dersom hele Vestland KS hadde vært tonnasjebeskatet ville den samlede tonnasjeskatten vært på $(135.780 + 112.000 \text{ (skatt på finansinntekten)}) = 247.780$, mot alminnelig selskapsbeskatning på 1.680.000.

¹⁵⁶ Eksempelet er inspirert av et eksempel i Woldbeck 2006, side 258.

8.3 Vestland IS

Det indre selskap Vestland IS skal skattelegges etter de samme reg-
ler som Vestland KS.¹⁵⁷

Indre selskap som driver næringsvirksomhet har regnskapsplikt
etter regnskapsloven § 1-2(4). Hele selskapets omsetning skal
imidlertid regnskapsføres hos hovedmannen, det vil si Vestland
AS.¹⁵⁸

¹⁵⁷ Lesere med skatterettskompetanse vil kanskje spørre seg hvorfor jeg har
valgt å skille mellom KS og IS i presentasjonen når de skattemessige ut-
slagene er like. Årsaken til at jeg opererer med skillet er at jeg i utgangs-
punktet var usikker på om det ville være relevante ulikheter mellom de to
selskapsformene. Selskapsrettslig er det forskjeller, men altså ikke
skatterettslig.

¹⁵⁸ Se NOU 2003: 23, side 90.

Del III

Utflyttingssituasjonen steg for steg

9 Bakgrunn

9.1 Innledning

Denne delen av avhandlingen vil beskrive muligheten for utflytting av skip og eierselskap. Her vil regelsett som er aktuelle i en utflyttingssituasjon bli gjennomgått. NOKUS-reglene har en sentral plassering, ettersom det er liten nytte i det å flytte selskapene ut av Norge, dersom de likevel beskattes løpende ved bruk av NOKUS-reglene. I tillegg vil reglene for utflyttingsbeskatning presenteres.

Hovedfokus vil ligge på etablering i utlandet gjennom aksjeselskapsform, gjennomgått med Norske Skip AS som illustrasjons-selskap. Ettersom kommandittselskaper og indre selskaper deltakerlignes, er det liten skattemessig nytte i å flytte ut disse selskapene så lenge ikke deltakerne også flytter ut av Norge. Av hensyn til avhandlingens omfang er det derfor kun gitt en kort teoretisk gjennomgang av utflytting av disse selskapsformene til slutt under punkt 13.

9.2 NOKUS-reglene

9.2.1 Innledning

Bakgrunnen for NOKUS-reglene er gjennomgått i punkt 1.3.4. NOKUS-reglene er en følge av prinsippet om globalbeskatning. Norske skattytere skal beskattes i Norge for sine inntekter, uansett hvor de er opptjent. Eventuelle fradrag for utenlandsk skatt gis gjennom kreditreglene i skattelovens §§ 16-20 flg eller fradragsreglene i § 6-15. Dersom beskatning ikke skjer utenlands, vil norske myndigheter at det skal skje i Norge. Slik sett er NOKUS-reglene et utslag av skatterettens økende internasjonale karakter. Aktørene i næringslivet konsentrerer seg ikke lenger kun om ett lands marked, men opererer globalt. Dette fører med seg avdelinger og selskaper

opprettet i utlandet som en del av det tradisjonelle konsernet. Det spesielle med NOKUS-reglene er at de bryter med de alminnelige reglene for hvem som anses som egne skattesubjekter. Reglene skjærer igjennom aksjeselskapet eller lignende selskapstyper som selskapsform. Dersom vilkårene er til stede, beskattes selskapets deltakere løpende for selskapets overskudd etter skattereglene som gjelder for KS og ANS, og ikke bare for eventuelle aksjeutbytter og -gevinst ved salg av aksjene.

Sammenfallet mellom lavskatteland (eller skatteparadiser/ skatteoaser) og populære flaggstater, gjør at NOKUS-reglene får en viktig rolle ved organiseringen av rederiene. Norge har tradisjonelt ikke ønsket å inngå skatteavtaler med skatteparadiser, og disse statene har tradisjonelt ikke ønsket å inngå skatteavtaler i det hele tatt. Skatteparadisenes begrunnelse er at de ikke vil inngå avtaler om informasjonsutveksling, ettersom hemmelighold er en viktig del av deres «forretningssidé». Norge har vært tilbakeholdne med å inngå skatteavtaler med skatteparadiser og lavskatteland fordi dette lett kunne åpnet for nullbeskatning med skatteavtalens velsignelse. Dette kan skje dersom Norge fraskriver seg sin beskatningsrett uten at inntektene beskattes i lavskattelandet. Likevel har Norge skatteavtale med både Barbados, Singapore og De Nederlandske Antiller. Ingen av disse landene er riktignok på listen i fsskd § 10-63-2 over lavskatteland, men er land der skattesystemet har gode incentivordninger blant annet for investering i skipsfart. I tillegg kommer skatteavtaler med store sjøfartsland som Kypros og Hellas, hvor skattenivået for skipsfarten tradisjonelt har vært svært lavt.¹⁵⁹

¹⁵⁹ En fullstendig oversikt over Norges skatteavtaler finnes på Finansdepartementets hjemmeside: www.regjeringen.no/nb/dep/fin/tema/Skatter_og_avgifter/skatteavtaler/Skatteavtaler-Liste.html (sist besøkt 26. mars 2008).

Sammenhengen mellom NOKUS-reglene og skatteavtalene vil bli behandlet nedenfor i punkt 9.2.3

I det følgende vil det gis en oversikt over reglene som gjelder for NOKUS-beskatning. Av plasshensyn kan ikke alle detaljene i reglene gis her, men målet er å gi en oversikt over hovedtrekkene. De praktiske utslagene vil komme frem ved gjennomgangen av utflytting til Bahamas. Her vil også muligheten for å unngå NOKUS-beskatning undersøkes.

9.2.2 Vilkårene for NOKUS-beskatning

Anvendelsesområdet for NOKUS-reglene gis i skatteloven § 10-60:

«Bestemmelsene i §§ 10-60 til 10-68 gjelder for deltaker i norsk-kontrollert aksjeselskap og likestilt selskap eller sammenslutning, jf. § 10-1, som er hjemmehørende i lavskattland. Reglene gjelder videre for skattyter som alene eller sammen med andre direkte eller indirekte kontrollerer annen selvstendig innretning eller formuesmasse hjemmehørende i lavskattland, og som skattyteren direkte eller indirekte har fordeler av.» (Mine understrekninger).

I de følgende paragrafene defineres innholdet i vilkårene nærmere samt at det gis regler for hvordan beskatningen skal gjennomføres. Vilkaene for NOKUS-beskatning er for det første at det må være snakk om et aksjeselskap eller lignende selskapstype som ellers vil være gjenstand for selskapsbeskatning. Deltakerne i selskapstyper som deltakerlignes blir allerede beskattet på denne måten gjennom globalinntektsprinsippet. Reglene gjelder også andre «selvstendige innretninger» som stiftelser, fond og truster. I det følgende vil reglene beskrives i forhold til selskaper.

For det andre må aksjeselskapet eller lignende være hjemmehørende i et lavskatteland.

NOKUS-reglene kommer altså ikke til anvendelse på utenlandske selskaper som hører hjemme i Norge eller norske selskaper som er hjemmehørende i høyskatteland.

Flertallet i Rederiskatteutvalget foreslo å endre anvendelsesområdet for NOKUS-reglene, slik at også selskaper som er hjemmehørende i Norge omfattes, jf utredningen side 102 flg. Begrunnelsen som ble gitt for forslaget om en slik endring, var at

«enkelte skatteavtaler anvender unntaksprinsippet, slik at fortjeneste fra et fast driftssted i den annen stat etter skatteavtalene ikke kan beskattes i Norge. Videre følger det av flere av våre skatteavtaler at internasjonal sjøfart bare skal beskattes i den stat der selskapets «virkelige ledelse» befinner seg. Det innebærer at norske skattytere etter omstendighetene kan ha mulighet til å gjøre bruk av lavskatte-regimer for sjøfart og annen næringsvirksomhet i andre land, blant annet ved å legge virksomheten i et deltakerlignet selskap eller et fast driftssted i dette landet. NOKUS-beskatning av eiere av selskaper som er hjemmehørende i Norge som deltar i lavbeskattet næringsvirksomhet i utlandet, eller utøver slik virksomhet gjennom et fast driftssted i utlandet, kan hindre slike tilpasninger.» (side 104-105).

En slik løsning ville imidlertid skapt utfordringer ved vurderingen av om selskaper er hjemmehørende i et lavskatteland.

For det andre må selskapet høre hjemme i et «lavskatteland». Termen «lavskatteland» defineres i § 10-63 som et land

«hvor den alminnelig inntektsskatt på selskapets eller innretningens samlede overskudd utgjør mindre enn to tredjedeler av den skatten selskapet eller innretningen ville ha blitt ilignet dersom det/den hadde vært hjemmehørende i Norge.»

I fspin § 10-63 er det overlatt til Skattedirektoratet å holde en oversikt over land som automatisk skal anses som lavskatteland og en tilsvarende liste over land som ikke skal anses som lavskatteland, riktignok med visse forbehold.¹⁶⁰ Dersom selskapet er

¹⁶⁰ Listen finnes i forskrift 22. november 1999 nr. 1160 fastsatt av Skattedirektoratet til utfylling og gjennomføring mv. av lov av 26. mars 1999 nr. 14 (fsskd).

hjemmehørende i andre land enn de som er på disse to listene, må det foretas en vurdering av om landet selskapet befinner seg i er et lavskatteland eller ikke.

For det tredje må selskapet være under norsk kontroll. Norsk kontroll er definert i § 10-62. Som i skatteloven ellers er det også her reell kontroll man er opptatt av. Kontroll kan for det første oppnås gjennom eie av aksje eller andel i selskapet. Eierandelene kan enten eies av den norske skattyter personlig eller gjennom andre kontrollerte selskaper. Videre kan kontroll i selskapet foreligge der norske skattytere har kontroll over stemmene gjennom aksjonæravtale, vedtekter eller fullmakter uten at eierandelen er tilsvarende høy. Det kan også foreligge norsk kontroll dersom de norske skattyterne har krav på en høyere andel av utbyttet enn det deres aksjeandel tilsier.¹⁶¹

Så langt om hva som kan være kontroll. For å ha kontroll over selskapet må norske skattytere eie eller ha kontroll over en viss andel av selskapet. I § 10-62 tas det utgangspunkt i kontrollandelen til de norske skattyterne ved utgangen av inntektsåret.¹⁶² Dersom kontrollandelen er over 60 prosent omfattes selskapet av NOKUS-reglene, så fremt de øvrige vilkårene er oppfylt. Tilsvarende er selskapet ikke omfattet dersom den norske kontrollen er under 40 prosent, jf § 10-62 (3). Videre er selskapet omfattet av NOKUS-reglene dersom norske skattytere både ved inntektsårets begynnelse og slutt hadde mer enn 50 prosent av kontrollen i selskapet, jf bestemmelsens første ledd. Dersom selskapet ble ansett som norsk-kontrollert året før det aktuelle inntektsåret, skal det NOKUS-beskattes

¹⁶¹ Eksempler på ulike arrangementer som har vært oppe til vurdering hos Sentralskatteskjemaet samt uttalelser fra Finansdepartementet finnes i Woldbeck 2000, side 72-78.

¹⁶² Inntektsåret tilsvarer kalenderåret i norsk skatterett.

med mindre den norske kontrollandelen var under 50 prosent både ved inntektsårets begynnelse og slutt. Rt. 2002 s. 747 (Ptarmigan Trust) står sentralt i vurderingen av hva norsk kontroll betyr:

Saken gjaldt en trust plassert i Liechtenstein. De tilgodesette etter trustens stiftelsesdokumenter var norske skattytere. Ettersom trusten var et selveiende institutt uten noen parallell i norsk lovgivning, oppstod det spørsmål om hvordan de tilgodesettes rolle skulle beskrives etter norsk rett. De var ikke eiere etter det tradisjonelle eiendomsbegrepets betydning. Likevel ble de beskattet for trustens overskudd. Høyesterett la vekt på at

«Stiftelse og deltakelse i selskaper, sammenslutninger eller andre selvstendige innretninger, eller opprettelse av formuesmasser i lavskatteland, har normalt som formål å unngå beskatning i hjemlandet. Ved gjennomføring av løpende beskatning av norske skattyteres investeringer i og overskudd av virksomhet i lavskatteland, har spørsmålene om hvem som oppebærer de økonomiske fordeler og hvem som i tilfelle oppløsning og avvikling skal tildeles formuen vært helt sentrale i lovgivers vurdering av rekkevidden av NOKUS-reglene.»¹⁶⁵

Begrepet kontroll skal følgelig tolkes vidt for å ivareta formålet om å beskytte det norske skattprovenyet best mulig.

Dersom alle vilkårene for NOKUS-beskatning er oppfylt, er virkningen at de norske deltakerne i selskapet blir deltakerlignet for sin andel av NOKUSets overskudd, jf § 10-61. Det gis ikke korresponderende fradrag for underskudd i selskapet. Etter skatteloven § 6-3(1) kan skattyter normalt bruke underskudd i en del av virksomheten til fradrag i andre inntektskilder. Denne regelen gjelder ikke for NOKUS-beskattede selskaper, jf formuleringen i § 10-61 annet

¹⁶⁵ Dommens side 757.

punktum.¹⁶⁴ Et eventuelt underskudd kan kun komme til fradrag i senere års inntekt fra selskapet. Dette tilsvarer den alminnelige regelen i § 14-6. En fremføring av underskuddet vil si at tidligere underskudd trekkes fra ved beregningen av selskapets senere overskudd. En forutsetning for å få fradrag for tidligere underskudd er imidlertid at skattyter uttrykkelig erklærer at «alt underlagsmateriale til selskapets regnskap vil bli fremlagt på ligningsmyndighetenes begjæring», jf § 10-66. Begrunnelsen for denne tilleggsregelen er at det ellers ville vært vanskelig å kontrollere at det skattyter oppgir stemmer. Lavskattelandene er, som nevnt, ofte lite villig til å gi informasjon videre, og en del stater har heller ingen alminnelig regnskapsplikt.

Virkeområdet for de norske NOKUS-reglene er begrenset sammenlignet med reglene i for eksempel Sverige og Danmark. Svenskene og danskene krever kun 25 prosent individuelt eierskap for å si at det foreligger kontroll. Finland og Frankrike har et krav om 10 prosent individuelt eierskap.¹⁶⁵ I ot.prp. nr. 1 (2004-2005) blir NOKUS-reglene behandlet på side 65. Her kommer det frem at departementet tar sikte på en gjennomgang av kravene, blant annet for å vurdere en mulig utvidelse av virkeområdet. Likevel mener departementet at det av praktiske grunner ikke er mulig å utvide reglenes anvendelsesområde til å omfatte utenlandsinvesteringer med relativt lav norsk eierinteresse. Argumentet for dette er at det ikke kan stilles krav om at norske investorer, uten kontroll over selskapets styrelse, skal måtte legge frem regnskapsdokumentasjon. Videre ser departementet at det kan gi likviditetsproblemer dersom

¹⁶⁴ Bestemmelsen fikk denne begrensningen i 2003, se Zimmer (red.) 2006, side 458.

¹⁶⁵ Rederiskatteutvalget, side 107.

en aksjonær uten kontroll over et selskaps utbyttepolitikk løpende beskattes for sin andel av selskapets overskudd.

9.2.3 Forholdet mellom NOKUS-reglene og skatteavtalene

Der hvor to eller flere land har beskatningsmyndighet, bestemmer ofte en skatteavtale mellom landene hvem av dem som skal utøve beskatningsretten. Skattelovens hjemmel for å unnta fra beskatning inntekter som er omfattet av en skatteavtale er skatteloven § 2-37(1). Kreditreglene i § 16-20 flg regulerer gjennomføringen av fradrag for skatt betalt i utlandet. I forbindelse med skatteavtaler, dukker det opp noen problemstillinger i forhold til bruk av NOKUS-reglene. For det første må det avgjøres om NOKUS-reglene i det hele tatt kommer til anvendelse der det foreligger en skatteavtale med det aktuelle lavskattelandet.¹⁶⁶

Skatteloven § 10-64 bokstav a lar NOKUS-reglene komme til anvendelse også der Norge har inngått avtale «til unngåelse av dobbeltbeskatning», men begrenser reglenes anvendelsesområde til inntekter som er «hovedsakelig av passiv karakter».

Formålet med skatteavtalene er å unngå dobbeltbeskatning, samt å sørge for informasjonsutveksling mellom avtalepartene. Formålet med NOKUS-reglene er å unngå at norske skattytere etablerer seg i utlandet for å slippe unna norsk beskatning. Ettersom blant annet aksjeselskaper er egne skattesubjekter etter norsk rett, kan norske skattytere etablere slike selskaper i utlandet, og dermed utsette beskatningen i Norge til det eventuelt utbetales utbytter eller oppstår gevinst ved salg av andel. Skatteavtalene regulerer ofte beskat-

¹⁶⁶ En generell drøftelse av om NOKUS-reglene kan komme til anvendelse der Norge har skatteavtale med lavskattelandet finnes i Olav Fredrik Perland, «Nokus og skatteavtaler Selsktl. § 7-5», *Marius nr. 217*, Oslo 1995.

ningsretten på aksjeutbytte og –gevinst. Dersom Norge har sagt fra seg retten til å skattlegge i skatteavtalen, og aksjeselskapets hjemsted heller ikke beskatter inntekten vil det oppstå nullbeskatning. Det er ikke formålet med skatteavtalene å unnta inntekter helt fra beskatning. Der dette kan skje, har Norge ønsket å bruke NOKUS-reglene.¹⁶⁷

Rent teknisk griper ikke NOKUS-reglene inn i fordelingen som er gjort i skatteavtalen. Det er ikke det samme skattesubjektet, altså det inntektsbringende selskapet, som beskattes ved NOKUS-reglene. Det foretas deltakerligning av NOKUSets deltakere.¹⁶⁸ Materielt sett bryter likevel NOKUS-beskatning med skatteavtalens fordelingsprinsipper.¹⁶⁹ Dette er bakgrunnen for kravet om at inntekten hovedsakelig må være av passiv karakter, for å kunne NOKUS-beskattes der det foreligger skatteavtale.¹⁷⁰

OECD-kommentaren til artikkel 1 punkt 23 konstaterer at mange OECD-land har innført CFC-regler for å beskytte sitt skattefundament. Her sies det at reglene nå er «internationally recognised as a legitimate instrument to protect the domestic tax base», men det påpekes også at hver avtale må tolkes, for å finne ut om NOKUS-reglene er anvendelige i den aktuelle situasjon. Noen land har innført bestemmelser som regulerer om CFC-regler skal kunne komme til anvendelse i sine skatteavtaler. Det er ikke slike bestemmelser i de norske skatteavtalene.

¹⁶⁷ Se henvisninger til saker hvor NOKUS-reglene er brukt på selskaper etablert i Singapore under punkt 11.5.2.

¹⁶⁸ Slik Lars Hallvard Walby, «Grenseoverskridende beskatning – i hvilken utstrekning kan cfc-regimer anvendes i skatteavtaletilfeller?», *Skatterett* 2004 side 176-194, side 180.

¹⁶⁹ L.c. side 182.

¹⁷⁰ Ot.prp. nr. 16 (1991-1992), side 75 og 83.

Skatteavtalen som Norge har med Singapore har en noe uvanlig bestemmelse om fordelingen av beskatningsretten til aksjeutbytter og gevinster i artikkel 24 punkt 2c, ettersom den bruker unntaksmetoden på disse inntektene. Bestemmelsen vil bli gjennomgått i punkt 11.5.2 nedenfor.

NOKUS-reglens anvendelse innenfor EØS/EU har også vært omdiskutert. Saken Cadbury-Schweppes (C-196/04) ga en avklaring. Her ble det lagt til grunn at CFC-regler ikke er forenelig med etableringsretten så lenge selskapsetableringen i lavskattelandet er reell. Avgjørelsen lanserer en «business purpose test». Kun «wholly artificial arrangement» kan omfattes av CFC-regler. Utfallet av dommen er implementert i skatteloven § 10-64 bokstav b. Her er det gitt unntak fra NOKUS-reglene for selskaper som er reelt etablert i EØS-stater og som driver reell virksomhet derfra, og Norge i medhold av skatteavtale eller annen folkerettslig overenskomst kan kreve utlevert opplysninger fra etableringsstaten eller det foreligger erklæring fra skattemyndighetene i etableringsstaten som bekrefter at dokumentasjonene er riktig. Det vil nok fortsatt kunne dukke opp saker om hva som menes med «reell etablering».

Ettersom det vil være mulig å ha et selskap som er reelt etablert i et land, og samtidig kun oppbeholder passive inntekter, vil NOKUS-reglens anvendelsesområde være mer begrenset innenfor EØS enn i tilfeller der Norge har skatteavtale med land utenfor EØS.

10 Steg 1: Utflagging av skipene

10.1 Innledning

Første steg i jakten på lavere utgifter for Rederiet Norge AS er å flagge ut skipene. Det vil si, skifte nasjonalitet på skipene. Så langt det er mulig, vil de norske selskapene beholdes, og nasjonaliteten kun endres for skipene. For en skatterettspraktiker, kan en ren utflagging av skipene virke som et noe nytteløst prosjekt for å spare skatt. Metodisk fant jeg det imidlertid best å gjøre det på denne måten. En trinnvis utflyttingen viser helheten i regelverket, og får frem hvilke mekanismer som er avgjørende for skatteplikten.

Ved skifte av et skips nasjonalitet må skipet strykes fra det opprinnelige register i det skipet føres inn i det nye.¹⁷¹

10.2 Uflagging til Kypros

10.2.1 Om det kypriotiske skipsregisteret

Kypros var britisk koloni frem til 1960. Mye av lovgivningen er derfor fortsatt nokså lik den man finner i Storbritannia, herunder selskapslovgivningen.

Skipsregisteret på Kypros er lokalisert i Nicosia og Limassol. Registeret har rundt 1200 skip i sin handelsflåte. Reglene for skipsregistrering finnes i landets The Merchant Shipping (Registration of Ships, Sales and Mortgages) Laws 1963-2005, heretter kalt MSL.¹⁷²

¹⁷¹ For en gjennomgang av utfordringer og løsninger vises det til Per M. Ristvedt, «Overføring av skip til norsk internasjonalt skipsregister – Prose-dyrer, problemer og risikoaspekter», *Marius nr. 179*, Oslo 1991.

¹⁷² Alle lover som det henvises til i det følgende er tilgjengelig i engelsk utgave på www.worldlii.org. Her kan lovtekst lastes ned gratis for de aller fleste land i verden, ved at man klikker seg inn på det aktuelle land. Et selvopp-

Registeret stiller få krav til skip som skal registreres. Definisjonen av skip omfatter alle skip brukt i navigasjon, unntatt skip drevet med årer. Registeret ønsker i utgangspunktet ikke å registrere skip eldre enn 15 år, men skip opp til 20 år kan registreres mot at de gjennomgår en tilstandskontroll utført av kypriotiske myndigheter. For skip eldre enn 20 år kreves det at slik kontroll skjer årlig.

Kypros tillater bareboat-registrering både inn og ut av sitt register, så lenge registrene det bareboat-flagges inn til eller ut fra registre som er kompatible med de kypriotiske reglene. Reglene for slik parallellregistrering står i MSL del VA.

Selve registreringen må gjøres av en kypriotisk advokat, og skipets eierselskap må ha en representant på Kypros.¹⁷³ I praksis er dette ofte den samme advokaten. På Kypros er det flere selskaper som har spesialisert seg på å levere tjenester og personell til utenlandske skipseiere, slik at disse enkelt og greit kan oppfylle både kypriotiske krav for registrering av skipet, og hjemlige (i dette tilfellet norske) krav for å unngå beskatning.¹⁷⁴

Tidligere måtte 15 prosent av mannskapet på kypriotiske skip være kypriotiske statsborger. Dette er nå endret, ettersom det ikke var så god tilgang på kypriotiske sjøfolk. Mannskapet må ha kvalifikasjonspapirer som er godkjent av kypriotiske myndigheter. De har avtale om godkjenning med blant annet Filippinene, Kina, Romania, Russland, Sri Lanka, Syria og Polen.¹⁷⁵ Det gis avslag i tonna-

levd unntak er Panamas skipsregistreringsregler, som koster USD 10. Flere praktikere har også opplyst om at Panama er et særlig byråkratisk land, hvor det meste er avgiftsbelagt. Lovtekst er intet unntak.

¹⁷³ Også Panamas skipsregister krever at selve registreringen foretas av et advokatfirma i Panama.

¹⁷⁴ Det vil si at selskapets virkelige ledelse i skattemessig forstand plasseres på Kypros.

¹⁷⁵ Coles 2002, side 115.

sjeavgiften for større skip ved bruk av kypriotisk management-selskap, se The Merchant Shipping (Fees and Taxing Provisions) Laws of 1992 to 2007, heretter MS-tax, artikkel 8(3).

Kypros er på ITFs svarteliste, og skipene kan dermed utsettes for boikottaksjoner. Skip med kypriotisk flagg kan også bli nektet tilgang til tyrkiske havner.

10.2.2 Krav til eier

Når et skip kvalifiserer som kypriotisk står i MSL artikkel 5:

« (1) A ship may not be registered in the Register unless:

(a) more than fifty percent (50%) of the shares of the ship are owned:

(i) by Cypriot citizens, or

(ii) by citizens of other Member States who, in the instance of not being permanent residents of the Republic, will have appointed and maintain, during the whole period of the registration of the ship in the Register, an authorised representative in the Republic in accordance with section 5A ; or

(b) the total (100%) of the shares of the ship are owned by one or more corporations, which have been established and operate:

(i) in accordance with the laws of the Republic and have their registered

office in the Republic, or

(ii) in accordance with the laws of any other Member State and have their registered office, central administration or principal place of business within the European Economic Area and which will, during the whole period of the registration of the ship in the Register, have either appointed and maintain an authorised representative in the Republic in accordance with section 5A, or ensured that the management of the ship in respect of her safety is entrusted in full to a Cypriot shipmanagement company or a Community shipmanagement company, having its place of business in the Republic, in accordance with section 5B, or

(iii) outside the territory of the Republic and outside the territory of any other Member State, which are controlled by Cypriot citizens or natural persons who are citizens of any other Member State and who will, during the whole period of the registration of the ship in

the Register, have either appointed and maintain an authorised representative in the Republic in accordance with section 5A, or ensured that the management of the ship in respect of her safety is entrusted in full to a Cypriot shipmanagement company or a Community shipmanagement company, having its place of business in the Republic, in accordance with section 5B:» (Mine understrekninger).

Kravene er ikke veldig forskjellige fra de vi finner i NOR og NIS for registrering i de norske registrene. Også på Kypros kreves reell tilstedeværelse, en slags «bestyrende reder». Tidligere var det slik at også EU/EØS selskaper måtte overlate kontrollen i selskapet til kyprioter. Dette ble og blir gjort ved å ha et flertall av kyprioter i selskapets styre. Ettersom Kypros nå er medlem i EU kan norske selskaper flagge ut skipene til Kypros uten å gjøre noe med eierselskapet. Det eneste som kreves er at det oppnevnes en fast representant på Kypros.

Ved registrering skal det betales en registreringsavgift avhengig av skipets størrelse. Denne er på 0,170860 eurocent (0,1 CYP) per BT opp til og med 5.000, 0,136688 eurocent (0,08 CYP) fra 5.000 opp til og med 10.000BT og 0,068344 eurocent (0,04 CYP) per BT over 10.000BT. Det skal minimum betales 213,58 euro (125 CYP). Øvre grense er satt på 5125,80 euro (3000 CYP).¹⁷⁶

Omregningsfaktoren fra bruttotonnasje til nettotonnasje er 0,6. Det vil si at bruttotonnasjen på et skip på 30.000 NT, er 50.000 BT. Registreringsavgiften for et skip på 30.000 NT blir dermed på $(0,1 \text{ CYP} \times 5000 \text{ BT} + 0,08 \text{ CYP} \times 5.000 \text{ BT} + 0,04 \text{ CYP} \times 40.000 \text{ BT}) = 2.500 \text{ CYP}$. Det vil si 4.271,5 euro eller vel 34.170 NOK.

¹⁷⁶ Kypros innførte euro som valuta fra og med 1. januar 2008. Tidligere var kypriotiske pund landets valuta. I First Schedule til MS-tax oppgis alle avgifter både i euro og pund. Vekslingskursen er fastlagt endelig. Etter denne tilsvarer 1 euro 0,585274 pund. Ettersom alle avgiftene opprinnelig var utformet i pund, er kostnadene i euro noe upraktiske å regne med. Her er det brukt en kurs der 1 euro= 8 NOK.

10.2.3 Relevante skatteregler på Kypros

Kypros innførte tonnasjebeskatning i 1963, og dagens ordning gjelder ut år 2020.¹⁷⁷ Detaljene i denne ordningen er gitt i MS-tax.

Utover tonnasjebeskatningen pålegges det ingen selskapskatt for inntekter fra det å eie eller drive et kypriotisk registrert skip i internasjonal fart. Med internasjonal fart menes trafikk mellom Kypros og utenlandsk havn, og trafikk mellom utenlandske havner, se MS-tax artikkel 4(1) bokstav a.

Inntekter som er omfattet av tonnasjeskatteregimet er opplistet i MS-tax artikkel 4. Andre inntekter skal beskattes etter de alminnelige skatteregler. Ordningen omfatter både inntekter fra driften av skipet og inntekter fra managementtjenester. Finansinntekter er omfattet i den grad de er knyttet til drift av skip.¹⁷⁸

Beskatning av managementtjenester skjer etter MS-tax artikkel 5A med tillegg av noen gjennomførings-regler i The Merchant Shipping (Taxation of ship-management services) Regulation of 2000. Management-selskaper er helt fritatt for beskatning på inntekter fra management av kypriotiske skip og EU-registrerte skip, så fremt hele managementjobben er overlatt til det kypriotiske driftsselskapet. På skip med andre nasjonaliteter skal de betale 25 prosent av den skatten som utmåles etter tonnasjeskattereglene. Det vil si en skatt basert

¹⁷⁷ EUs spesialregler for støtte til skipsfarten, er vedtatt å gjelde frem til 2011. Dersom disse skulle bli opphevet (noe som er lite trolig), er det mulig at Kypros må endre sitt regelverk.

¹⁷⁸ Jeg har gjentatte ganger vært i kontakt med skipsregisteret på Kypros for å få en avklaring på hvilke finansinntekter som er omfattet, men har ikke fått noe klarere svar enn at skattefritaket omfatter «the income derived by the shipowner of a Cyprus ship from the operation of such ship in any shipping enterprise between Cyprus and ports abroad or between ports abroad». (E-post fra Athena Chrysostomou ved skipsregisteret, datert 28. mai 2008).

på skipenes nettotonnasje. Dette henger godt sammen med at prisen på managementtjenester ofte baseres på skipets størrelse.¹⁷⁹

Videre er alle ansatte om bord på kypriotiske skip fritatt for skatt, se bestemmelsens bokstav d. Utbytte fra skattefri virksomhet er også fritatt for skatt på Kypros ved utdeling. Norske deltakere kan likevel risikere å måtte betale skatt i Norge etter skatteloven §§ 10-10 flg.

For å kvalifisere til tonnasjebeskatning, må skipene selskapet eier være registrert i Kypros sitt skipsregister, jf formuleringen i artikkel 4 bokstav a.¹⁸⁰

Hvor mye som skal betales i tonnasjeavgift er avhengig både av skipets størrelse og skipets alder. Tonnasjeavgiften beregnet på bruttotonnasjen (BT) regnes først ut, for så å multipliseres med en faktor avhengig av skipets alder. For skip opp til og med 10 år, er denne faktoren 0,75. Følgelig gis det en form for rabatt for nyere skip. For skip mellom 11 og 20 år er faktoren 1. For skip eldre enn 20 år skal avgiften ganges med 1,3, slik at disse skipene belastes med en høyere avgift.

Grunnavgiften beregnes etter følgende satser:¹⁸¹

1. Alle skip belastes med 100CYP (170,86 euro) per år.
2. I tillegg multipliseres skipets BT med 26-4 kypriotiske cent, avhengig av skipets størrelse. (26 cent (0,444236 euro) for BT opptil 1600, 16 cent

¹⁷⁹ Se for eksempel prisoversikt i Woldbeck 2006, side 548-549.

¹⁸⁰ Kravet om at skipene må være registrert i det nasjonale skipsregisteret for å omfattes av tonnajeskatteordningen gjelder også blant annet på Malta. Skip som er bareboat-registrert inn i registeret er også omfattet av definisjonen «Cyprus ship», og skal tonnasjebeskattes.

¹⁸¹ Satsene for tonnasjebeskatning, samt aldersfaktorene, finnes i MS-tax Second Schedule.

(0,273376 euro) fra 1600 til 10.000BT, 6 cent (0,102516 euro) for tonnasje mellom 10 og 50.000BT og 4 cent (0,068344 euro) per BT over 50. 000.)

3. Summen av 1 og 2 multipliseres så med aldersfaktoren.

For et skip på 30.000 NT (50.000 BT) vil dette gi følgende tonnasjebeskatning:

1. 100CYP +

2. $((0,26 \times 1600) + (0,16 \times 8400) + (0,06 \times 40.000)) = 4160\text{CYP}$.

3. 4260 CYP skal så ganges med aldersfaktoren. For skip mellom 10 og 20 år, er denne 1, og det skjer ingen endring. For skip under 10 år vil det gi en tonnageskatt på $(4260 \times 0,75) = 3195\text{CYP}$. For skip eldre enn 20 år, en avgift på $(4260 \times 1,3) = 5538\text{CYP}$ eller 9462 euro.

For et skip på 30.000NT mellom 10 og 20 år vil avgiften være på rundt 75.697 NOK. Dette er rundt 60.000 mindre enn norsk tonnasjeavgift, jf utregningen ovenfor i punkt 8.1.

I avhandlingens punkt 14 sammenlignes kostnadene ved å ha skip registrert i de ulike registrene over en 5-årsperiode.

10.2.4 Norske reglers gjennomslag ved registrering av skip på Kypros

Spørsmålet som nå skal behandles, er hva som skjer med skatteplikten til Norske Skip AS når skipene registreres på Kypros. For at skatteplikten til Norge skal opphøre, må utflaggingen av skipene føre til at eieren ikke lenger anses hjemmehørende i Norge etter skatteloven § 2-2. I tillegg må Norske Skip AS heller ikke ha begrenset skatteplikt etter skatteloven § 2-3(1) bokstav b, som oppstiller skatteplikt for virksomhet som «bestyres» fra Norge.¹⁸² Dersom det fortsatt foreligger skatteplikt til Norge etter disse reg-

¹⁸² Skatteunntaket for skipsfartsvirksomhet for skattepliktige etter § 2-3 i skatteloven § 2-34 kommer ikke til anvendelse her. Det skyldes blant annet at Norske Skip AS er 100 prosent norsk eid, jf bestemmelsens tredje ledd bokstav a.

lene, må det undersøkes om det er gitt avkall på beskatningsretten i skatteavtalen Norge har med Kypros.

Når et selskap anses hjemmehørende i Norge er behandlet ovenfor i punkt 4.5. Det avgjørende er hvor den virkelige ledelse på styrenivå befinner seg.

Dersom skipene «Bøljan» og «Blå» skal flagges ut til Kypros, er det ikke noe i veien for at Norske Skip AS fortsatt er omfattet av den norske tonnasjeskatteordningen. Kypros er, som nevnt ovenfor, et EØS-register, slik at flaggkravet fortsatt vil være oppfylt.

Tonnasjeskattereglene på Kypros er utformet slik at det skal utskrives tonnasjeskatt på kypriotiske skip uansett eiers skattemessige tilhørighet. Dette vil føre til en dobbeltbeskatning dersom inntektene fra skipet også beskattes i Norge. Dette vil lett kunne skje ettersom tonnasjeskatten på Kypros utskrives på alle skip som er registrert på Kypros. Tonnasjeskatten i Norge utskrives ut fra den tonnasjen som selskapet eier og (til en viss grad) leier. Overlapping mellom de to stater tonnasjeskatt vil en også få ved bareboat-registrering på Kypros. Skip som bareboat-registreres på Kypros, har skatteplikt der uansett. I Norge kommer utleid tonnasje inn under norsk beskatningsrett for selskaper som er underlagt den norske tonnasjeskatteordningen. For å løse en dobbeltbeskatningssituasjon er det naturlig å se på skatteavtalen. For øvrig kan det også tenkes at EØS-reglene om fri etablering eller fri flyt av kapital kan komme til anvendelse. Jeg går ikke nærmere inn på dette her.

10.2.5 Regulering av tonnasjebeskatning i skatteavtalen

Norge har skatteavtale med Kypros. Skatteavtalen er imidlertid fra 1951, så den samsvarer ikke helt med dagens mønsteravtale, verken

når det gjelder innhold eller artikkelnummerering.¹⁸³ Avtalens artikkel III og IV har regler om hvor foretak skal anses hjemmehørende, og hvor foretakets ulike inntekter skal beskattes. Det viktigste unntaket som kommer frem i disse artiklene, er den alminnelige skatteavtaleregulering om at inntekter fra et fast driftssted skal beskattes der hvor det faste driftsstedet ligger. For skipsfartsinntekter er det også i denne avtalen en egen bestemmelse i artikkel V:

«Uten hensyn til bestemmelsene i artiklene III og IV skal fortjeneste som en person¹⁸⁴ som er bosatt i et av områdene oppbærer ved driften av skip eller luftfartøy, være unntatt fra beskatning i det annet område.»

Bestemmelsen legger til grunn domisilprinsippet. Dagens skatteavtale bruker «effective management»-prinsippet men det er ingen stor forskjell i praksis på hvor beskatningsretten legges etter disse to prinsippene. I tolkningen av hvor et selskap har sitt domisil, har det betydning hvor selskapet har sin virkelige ledelse.¹⁸⁵ Kyprosavtalens artikkel V er langt knappere enn den regelen som finnes i Mønsteravtales artikkel 8 når det gjelder å angi hva som omfattes av fortjeneste oppbåret ved «driften av skip». Virkningen av artikkel V er at reglene om inntekter fra fast driftsted ikke gjelder for

¹⁸³ Skatteavtalen mellom Norge og Storbritannia som ble undertegnet 2. mai 1951 ble ved en noteveksling 18.mai1955 utvidet til å gjelde en rekke britiske kolonier som senere er blitt selvstendige stater. Avtalen gjelder i dag bare for Kypros, Malawi og Sierra Leone. Det pågår forhandlinger om ny avtale mellom Norge og Kypros. (Kilde: Finansdepartementets hjemmeside). Innholdet i forhandlingene er unntatt offentlighet, jf mail fra Trude Steinnes-Sønvisen i Finansdepartementet den 13. mai 2008.

¹⁸⁴ Avtalens artikkel II(1) bokstav e definerer begrepet «person» som «enhver sammenslutning av personer enten denne er en særskilt juridisk person eller ikke.»

¹⁸⁵ Slik Sanfelt og Andresen, side 199.

skipsfartsinntekter. Følgelig skal inntekter fra driften av skip kun beskattes der hvor eierselskapet er hjemmehørende.¹⁸⁶

Dersom eier flagger ut skipene til Kypros, og beholder det norske eierselskapet, vil ikke representanten som oppnevnes på Kypros ha noen betydning for selskapets skattemessige hjemsted etter norske skatteregler.

Utgangspunktet etter skatteavtalen er klart: Inntektene skal kun beskattes der selskapet som driver virksomheten hører hjemme. Her gir det Norge beskatningsrett for skipsfartsinntekten til Norske Skip AS. Dersom den ilagte tonnasjeskatten på Kypros er omfattet av skatteavtalen, foreligger det dobbeltbeskatning i strid med avtalen. Men er egentlig tonnasjeskatt omfattet av skatteavtalen?

Et naturlig utgangspunkt for denne vurderingen er skatteavtalen. I avtalens artikkel I er det listet opp hvilke skatter som er omfattet av overenskomsten. Av norske skatter nevnes blant annet «inntektsskatt til staten». For Kypros sin del (Storbritannia i avtalen) nevnes blant annet «inntektsskatt» og selskapsskatt. I annet ledd finner vi følgende bestemmelse:

«Denne overenskomst skal også gjelde enhver annen vesentlig like-
artet skatt som blir pålagt i Norge eller Det forente kongeriket etter den dag da denne overenskomst er underskrevet».

Første spørsmål blir om tonnasjeskatten kan tolkes som en «inntektsskatt». Beregningsmåten for tonnasjeskatt gjør at denne kategoriseringen passer dårlig. Tonnasjeskatten utskrives på bakgrunn av registrert tonnasje, ikke på grunnlag av de inntekter skipet gene-

¹⁸⁶ Begrepet som brukes i skatteavtalen er at inntekten skal være «unntatt». Det betyr at den annen stat ikke har anledning til å ta med inntekten i beregning av skatteplikten til denne staten. Den vanligste løsningen i dagens norske skatteavtaler, er å bruke kreditmetoden, som tar med all inntekt, men gir kredit for skatt betalt i utlandet, jf Zimmer 2003, side 33-34.

rerer. Selv om et skips tonnasje ved beregning av tonnasjeskatt er ment å avspeile dets inntjeningsevne, er det ingen nærmere sammenheng mellom skipets eller eiernes faktiske inntekter og tonnasjeskatten. Tonnasjebeskatningen på Kypros har dessuten nesten mer preg av å være en årlig registreringsavgift. Det må ikke betales noe for å ha skipet registrert, utover tonnasjeskatten (og en registreringsavgift det første året).

På mange måter har tonnasjeskatt mer til felles med formuesskatt enn inntektsskatt. Det er skipet som verdiobjekt som beskattes hos eier, på bakgrunn av skipets størrelse. Skipets størrelse er gjerne et uttrykk for dets verdi, selv om selvfølgelig alder, type og tilstand også vil ha stor betydning ved fastleggelse av skipets verdi. Et forhold som i den forbindelse taler mot å se tonnasjeskatten som en formuesskatt, er at det, for eksempel på Kypros, gis rabatt for yngre skip. Relativt sett er gjerne yngre skip mer verdt. Det at yngre skip får en rimeligere avgift, skyldes nok at de som regel er i bedre stand. Det er et konkurransefortrinn for en flaggstat å ha en flåte med skip av høy kvalitet, ettersom flaggstaten da vil komme bedre ut i havnestatskontroller m.v. Dermed er det ikke kun verdi, men også miljø- og konkurransehensyn som ligger bak tonnasjeavgiften på Kypros. Det bør legges til at det ikke er uvanlig at slike hensyn påvirker skattereglene, jf også mulighetene for lavere tonnasjeavgift i den norske ordningen, dersom vilkårene i fsfin § 8-16-10 flg er oppfylt.

Ved registreringen kan det være en mulighet å se skipene som «formue» som befinner seg på Kypros. Skip er mobile, og befinner seg sjelden lenge på samme sted. Ettersom skip har den nasjonalitet hvis register skipet er innført i, kan en – i hvert fall etter tidligere «floating island»-teori – si at skipet er en del av den stat hvis flagg det fører. Likevel er det å kategorisere tonnasjeskatten som en formuesskatt også noe søkt.

Spørsmålet blir dermed om tonnasjeskatten er en «vesentlig likeartet skatt» som de skatter som allerede er omfattet. I kommentar-

ene til Mønsteravtalen henvises det til avtalelandenes interne rett for fastleggelsen av begrepet «skatt».¹⁸⁷ Skatteloven § 1-1 angir skattelovens virkeområde. Her er tonnasjeskatten listet opp som en egen skattetype. Det kan tolkes som en antydning om at norske lovgivere har ansett tonnasjeskatt som noe kvalitativt annet enn inntektsskatt. Og også noe annet enn formuesskatt. På Kypros regnes tonnasjeskatten også som en særlig type skatt.¹⁸⁸ Det sies også eksplisitt i MS-tax artikkel 4 at virksomhet som nevnt i bestemmelsen er *unntatt inntektsbeskatning* («... no tax shall be charged ... upon the income derived by the shipowner»).

Jeg har ikke klart å finne noen skatteavtaler hvor tonnasjeskatt eksplisitt er tatt med i avtalen, men tonnasjebeskatning er da også en relativt ny måte å skattlegge på, i hvert fall i Norge.¹⁸⁹ Behandlingen av nye skatter som kommer til etter at skatteavtalen ble inngått er ikke en ny problemstilling, og som vist tas det gjerne med en bestemmelse om at «vesentlig likeartede» skatter skal være omfattet. Tonnasjeskatten er imidlertid ikke av den karakter.

På bakgrunn av det overnevnte konkluderes det her med at tonnasjeskatten ikke er regulert av skatteavtalen mellom Norge og Kypros.¹⁹⁰ Det må derfor betales tonnasjeskatt begge steder. Ettersom Norske Skip AS er underlagt det norske tonnasjeskatteregimet vil det normalt ikke være mulig å få fradrag for skatten betalt på Kypros etter andre regler i skatteloven.

¹⁸⁷ Se Vogel kommentar nr. 30 til artikkel 2.

¹⁸⁸ Dette er min tolkning av skattefritaket for inntektsskatt som gis i MS-tax artikkel 4, med oppfølgende bestemmelse om tonnasjeskatt i artikkel 5.

¹⁸⁹ Det kan her legges til at det i skatteavtalen med Singapore fra 1997 ikke er nevnt noe særskilt om tonnasjeskatt. Både Singapore og Norge hadde i 1997 ordninger med tonnasjebeskatning.

¹⁹⁰ Slik også Arvid Aage Skaar m.fl, *Norsk skatteavtalerett*, Oslo 2006, side 102.

Dersom Norske Skip AS har hatt inntekter som skal beskattes etter de alminnelige skattereglene, for eksempel finansinntekter, vil de to aktuelle alternativene for fradrag være kredit etter reglene i skatteloven §§ 16-20 flg eller vanlig fradrag i inntekten etter reglene i skattelovens kapittel 6. Uten annen skattbar inntekt, vil det ikke være mulig å få fradrag for skatt betalt i utlandet, jf skatteloven § 8-15(1) og skattelovens system.

Kredit vil være den gunstigste fradragsmåten, ettersom det gir fradrag i skatt krone for krone. Dermed vil den kypriotiske tonnasje-skatten komme 100 prosent til fradrag, så fremt det er betalt nok norsk skatt til å fylle opp dette fradraget. Dobbeltbeskatning vil da bli forebygget. Fradrag etter kapittel 6 gjør at tonnasje-skatten kan brukes til å redusere selskapets samlede inntekter, noe som i sum gir en skattereduksjon på 28 prosent.

Kreditreglene gir etter § 16-20(1) mulighet for fradrag i «inntekt med kilde i fremmed stat» og «formue i fremmed stat». Poenget er at dersom en norsk skattyter, som beskattes etter globalinntekts-prinsippet har deler av sin inntekt i utlandet, skal han slippe å betale skatt for denne inntekten to ganger. Dette oppnås ved at det gis fradrag i den norske skatten for skatt betalt i utlandet.

Det kan kreves fradrag i «inntektsskatt» eller «formuesskatt» som er «ilagt og betalt i vedkommende fremmede stat hvor inntekten har kilde eller formuen er». Her dukker igjen spørsmålet om hvordan tonnasje-skatten skal klassifiseres opp. Det vil være ukonsekvent å tolke skattebegrepene ulikt i skatteavtalen og skatteloven, de skal tross alt virke sammen. Konklusjonen må derfor bli at det ikke kan gis fradrag etter kreditreglene for tonnasje-skatt betalt på Kypros. Norske Skip AS må derfor søke fradrag etter reglene i kapittel 6.

Skatteloven § 6-1 er hovedregelen for fradrag. Her heter det at:

«Det gis fradrag for kostnad som er pådratt for å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt.»

Bestemmelsen gir vid adgang til fradrag. Det nærmere innholdet er presisert i de følgende paragrafene. Paragraf 6-15 gir fradrag for «skatt og avgift på fast eiendom eller særskilt virksomhet eller yrke». Tonnasjeskatten må sies å falle inn under skatt og avgift på «særskilt virksomhet». Det må derfor kunne gis fradrag i Norske Skip AS sine finansinntekter for tonnasje skatt betalt på Kypros.

Gjennomgangen viser at det vil være en skattemessig ulempe å flagge ut skipene til Kypros dersom eierselskapet er i den norske tonnasje skatteordningen. Selv om Norske skip AS må betale tonnasje skatt både på Kypros og i Norge, vil den samlede skattebelastningen relativt sett fortsatt være lav, men det er ingen optimal løsning å måtte betale tonnasje skatt for samme skip to ganger. Dersom skipene skal flagges ut, vil det derfor være ønskelig at Norske Skip AS ikke lenger må betale skatt til Norge. Dette kan oppnås ved å gjøre de endringer som er presentert nedenfor i neste steg av utflytningen. Se avhandlingens punkt 11.

10.3 Utflagging til Bahamas

10.3.1 Om skipsregisteret på Bahamas

Alle skip registrert på Bahamas har Nassau som registrert hjemhavn. Registeret holder også til her, samt at det har kontorer både i London og New York. En agent kan foreta registrering i Tokyo. Bahamas har rundt 1300 skip, med en samlet størrelse på 44 millioner BT i sitt skipsregister. Av disse er 18,5 prosent reelt eid av norske rederier.¹⁹¹ Grunnen til at dette skipsregisteret er blitt så populært blant norske rederier er særlig de gunstige selskaps- og skattereglene på Bahamas: Det er ingen alminnelig skatteplikt verken for selskaper eller personer. Skattefritaket gjelder ikke bare

¹⁹¹ NIS-rapporten, side 23.

rederivirksomhet, men helt generelt. Videre er registeret kjent for å yte god og effektiv service, og har et regelverk utformet etter internasjonale standarder. Det betyr at det ikke stilles særlige bahamanske krav verken til skipets tekniske stand eller til mannskapets kvalifikasjoner.

Reglene for skipsregistrering på Bahamas står i Merchant Shipping Act fra 1976, heretter MSA.¹⁹² Alle skip over 1600 NT kan registreres, helt uavhengig av eiers nasjonalitet. For skip som er mindre enn 1600 NT stilles det krav om at skipet er eid av en statsborger på Bahamas eller et nasjonalt selskap. Bahamas ønsker først og fremst nyere skip i sitt register, og har en aldersgrense på 12 år ved førstegangsregistrering. Registeret tillater bareboatregistrering både inn og ut av registeret.

Det er ingen nasjonalitetsrestriksjoner for mannskap på skip med bahamansk nasjonalitet. Mannskapet må imidlertid ha STCW-sertifikater.¹⁹³ Bahamas er på ITF sin svarteliste, og skipene kan dermed risikere boikottaksjoner.

For å få registrert skipet permanent i Bahamas sitt skipsregister, må det presenteres for inspeksjon hos bahamanske registreringsmyndigheter. Dersom skipet befinner seg utenfor deres rekkevidde, kan det registreres midlertidig (såkalt «provisional registration»). Videre må det presenteres salgsattest og «Original Certificate of

¹⁹² Alle Bahamas' lover er tilgjengelig på internett; <http://laws.bahamas.gov.bs> (sist besøkt 1. mai 2008). I avhandlingen er lovene kombinert med presentasjonen av regelverket i Coles, 2002, side 53 flg. brukt som kilder. Jeg har også vært i kontakt med Barbara Campbell ved skipsregisterets kontor i London per e-post for å få noen avklaringer (2. mai og 5.mai).

¹⁹³ Coles 2002, side 56. STCW står for «The International Convention on Standards of Training, Certification and Watchkeeping for Seafarers». Konvensjonens originalutgave er fra 1978, med senere endringer fra 1995 og 2002.

Good Standing», det vil si en bekreftelse fra et klasseselskap på at skipet er i god stand.

10.3.2 Krav til eier

MSA artikkel 3 har regler om hvem som kan eie et bahamansk-registrert skip. Utgangspunktet er at eier må være enten bahamansk statsborger eller selskap. For skip over 1600 NT har imidlertid, som nevnt, eiers nasjonalitet ingen betydning, så lenge skipet benyttes i internasjonal handel. Det vil si at et norsk selskap kan være eier av et skip registrert på Bahamas. Det er ikke nødvendig at dette selskapet innlemmes på Bahamas. Bahamas krever kun at de får opplysninger om navn og adresse enten på en «managing owner» eller «ship's husband». Denne personen kan gjerne være selskapets «Designated Person Ashore», selskapets representant på Bahamas.

Eiendomsretten i et bahamansk registrert skip deles i 64 andeler etter britisk modell. Det tillates at en andel eies av opptil fem personer i fellesskap, se MSA artikkel 6. Hver eier må uttrykkelig underskrive på at de er eiere av skipet, og hvor stor eierandel de har, se MSA artikkel 11. Samtidig skal det opplyses om fullt navn og adresse på alle eiere. Selskaper kan registreres som eiere med selskapets navn.¹⁹⁴ Disse kravene om informasjon kom inn i loven i år 2000, da Bahamas etter massivt press fra OECD gikk med på å endre regelverket for internasjonale selskaper. Eierinformasjonen har Bahamas også i visse tilfeller forpliktet seg til å gi videre. OECD følger nøye med på utviklingen.¹⁹⁵

¹⁹⁴ Alle skjemaer som trengs for registrering er tilgjengelige på www.bahamas.maritime.com (sist besøkt 5. mai 2008).

¹⁹⁵ Informasjon funnet på www.lowtax.net, sist besøkt den 19. mai 2008.

Ved førstegangsregistrering av skip i skipsregisteret må det betales for en kontroll av skipet, samt at det er gebyrer på å registrere panteretter. (Jeg har for øvrig ikke kommet over noe land hvor det er gratis å registrere pant.)

For hvert år skipet er registrert på Bahamas skal det betales en avgift på 2.552USD for skip opptil 2000 NT. Det vil si 12.760 NOK.¹⁹⁶ For skip mellom 2.001 og 5.000 NT skal det betales 2090USD pluss 0,20USD per NT. For skip over 5000 NT skal det betales en fast sum på 2.090 pluss 0,17 per NT. For et skip på 30.000 NT innebærer dette en registreringsavgift på $(2090 + (0,17 \times 30\,000))$ 7.190USD, eller 35.950 NOK.

Dersom skipet som registreres er under fem år gammelt, kuttes registreringsavgiften med 1/3. Det samme gjelder dersom mer enn tre skip registreres samtidig, så lenge skipene er yngre enn 12 år. Det gis 50 prosent rabatt i registreringsavgiften ved registrering av mer enn 10 skip.

10.3.3 Relevante skatteregler

Bahamas er et skatteparadis, og har ikke skatteavtale med noe land. Verken personer eller selskaper beskattes for sine inntekter, slik at det ville gi liten mening for Bahamas å inngå skatteavtaler for å forebygge dobbeltbeskatning

Selv om det ikke må betales alminnelig selskapsskatt, har også Bahamas et tonnasjeskattsystem:

Tonnasjeavgiften er på 1.500 USD per år for skip opptil 25.000NT. For større skip skal det betales 1.500 USD pluss 0,11 USD per NT over 25.000. Et skip på 30.000NT vil dermed betale 1.500 USD + 550 $(0,11 \times 5.000) = 2.050$ USD per år i tonnasjeavgift. Det tilsvarer 10.250 NOK. I tillegg kommer, som nevnt ovenfor, registreringsavgiften på 35.950. De årlige kostnadene ved å ha et skip på 30.000NT registrert på Bahamas er dermed 46.200 NOK. Dette er en god del mindre enn den norske avgiften, som blir på 216.580 (herav 135.780 i tonnasjeavgift, 5.800 i registreringsavgift til NIS og 75.000 til Sjøfartsdirektoratet). I tillegg er det ingen begrensninger på hva

¹⁹⁶ I alle regneeksempler der priser oppgis i USD og regnes om til NOK er det brukt en vekslingskurs der 1 USD = 5 NOK, hentet fra www.dnbnor.no den 8.mai. Registreringsavgiftene ble sist oppdatert i 2006.

slags virksomhet som kan skje i det skipseiende selskapet på Bahamas. Det betyr at blant annet at kapitalinntekter også er skattefrie. Videre kan man ha ansatte i selskapet, og selskapet kan også ta seg av andres management om det ønsker. Det at det ikke er noen begrensning på driften henger naturlig sammen med at det ikke er noen alminnelig selskapsbeskatning på Bahamas. Det er ingen stor risiko for at Bahamas endrer sitt regelverk, med unntak av at de jevnlig oppjusterer satsene i tonnasjeskatten og registreringsavgiften.

En forutsetning for direkteregistrering av skipet med et norsk eller annet utenlandsk selskap som eier, er at eierselskapet ikke driver næringsvirksomhet på Bahamas. Det gunstige skipsfartsregime er ikke opprettet for at utlendinger skal kunne konkurrere lokalt på Bahamas, men for at Bahamas skal få inntekter gjennom registreringsavgifter og tonnasjeavgifter fra skip i internasjonal fart. Tilsvarende motivasjon ligger bak skipsregistrene i blant annet Panama og Liberia.

10.3.4 Norske reglers anvendelse ved utflagging til Bahamas

Et norsk selskap kan eie et bahamansk registrert skip. Det betyr at det ikke er nødvendig å flytte noen av selskapsfunksjonene til Bahamas for å registrere «Bøljan» og «Blå» i Bahamas sitt skipsregister. Som på Kypros foretas tonnasjebeskatningen på Bahamas på bakgrunn av registrering av skipet og utstedes til den registrerte eier. Det vil si at eierselskapet uansett vil måtte betale tonnasjeskatt på Bahamas.

En utflagging til Bahamas vil gjøre at Norske Skip AS ikke lenger oppfyller flaggkravet i den norske tonnasjeskatteordningen. Ved å registrere skipene på Bahamas, uten at selskapet oppveier for dette med EØS-flaggede skip, vil selskapet måtte tre ut av tonnasjeskatteordningen i Norge, jf skatteloven § 8-17(1) bokstav b.

Virkingen av at Norske Skip AS må tre ut av den norske tonnasjeskatteordningen, er at de underlegges normal selskapsbeskatning

i Norge. I forbindelse med uttreden skal det også fastsettes nye skattemessige verdier for selskapet. Regelen i skatteloven § 8-18 om at det ikke gis fradrag for konsernbidrag dette og neste to årene vil også komme til anvendelse.

Forutsatt at Norske Skip AS var en del av tonnasjeskatteordningen av 1996, vil en uttreden nå også få den følge at de må betale inn hele den skyldige tonnasjeskatten.¹⁹⁷ Muligheten for reduksjon av 1/3, mot at denne delen avsettes til miljøtiltak, vil ikke lenger foreligge. I tillegg vil også muligheten for lineær avskrivning over 10 år gå tapt. Isteden må skyldig skatt føres på gevinst- og tapskonto etter de alminnelige regler.¹⁹⁸ Her er beskatning minimum 20 prosent per saldo per år, jf skatteloven § 14-45(4). I begynnelsen gir dette en raskere nedbetaling av den utsatte skatteforpliktelsen, enn om den skulle vært lineært avskrevet.

Det foreligger ingen skatteavtale mellom Norge og Bahamas for å forebygge dobbeltbeskatning. Selv om det ikke foreligger skatteavtale kan kreditreglene i skatteloven §§ 16-20 flg. komme til anvendelse, og redusere skatteforpliktelsen.

Som nevnt ovenfor ved utflagging til Kypros, oppstår det flere problemer ved å anvende kreditreglene på tonnasjeskatt, slik at fradrag kun kan gis etter skatteloven § 6-15, jf § 6-1. At tonnasjeskatten er en kostnad som «er pådratt for å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt» er ikke tvilsomt. Tonnasjeskatten er en direkte følge av det å ha skipet registrert på Bahamas. Skip

¹⁹⁷ Endringsloven til skatteloven fra 14. desember 2007 regulerer overgangen til ny ordning, og eventuell uttreden.

¹⁹⁸ Ot.prp. nr. 1 (2007-2008) pkt. 3.4.7.1 sier at for de som velger å tre ut av rederiskatteordningen per 1. januar 2007 vil de dagjeldende regler for uttreden regulere oppgjøret. Dersom et rederi inntrådt etter 1. januar 2007 ønsker å tre ut fra og med 1. januar 2008, vil de nye reglene gjelde, men rederiet vil ikke få fordel av inntreden basert på regnskapsmessige verdier, og vil dermed få en skatteulempe.

må være registrert for å kunne drives lovlig etter internasjonale regler. Dersom Norske Skip AS ikke lenger er en del av tonnasje-skatteordningen, vil det heller ikke være noe spørsmål om selskapet har annen skattepliktig inntekt hvor fradraget kan gis.

10.4 Utflagging til Singapore

10.4.1 Om skipsregisteret i Singapore

Skip registrert i Singapore har enkelt og greit havnen «Singapore» malt på baugen. Singapore har mer enn 3.000 skip med en tonnasje på 33 millioner BT i sitt register.

Hjemmel for registrering i dette registeret er Merchant Shipping Act 1996, heretter MS-96.¹⁹⁹ Utenlandsk eide skip må være minst 1.600 BT (det tilsvarer 2.666,66 NT) og propellrevet for å kunne registreres. Generelt vil skip under 17 år kunne registreres. Singapore tillater bareboat-registrering både inn og ut av sitt register.

Singapore stiller ingen krav til mannskapets nasjonalitet, men det må inngås tariffavtale med en ITF-tilknyttet organisasjon for mannskap ombord på alle Singapore-registrerte skip. Dette kravet gjør at Singapore ikke står på ITF sin svarteliste, og skip med Singapore flagg vil ikke være blinket ut for boikottaksjoner.

Registeret ble opprettet i 1966. Singapore innførte nye regler for beskatning av skipsfartsvirksomhet i 1991. Formålet var å tiltrekke seg utenlandske investeringer. Essensen i deres satsing består i å gi skattefritak for skipsfartsinntekter, mot at skipene som blir brukt ble registrert i det singaporske skipsregisteret, hvor de kun blir ilagt

¹⁹⁹ En grundig gjennomgang av hva som kreves for registrering gis også på www.mpa.gov.sg (sist besøkt 2. mai 2008).

en tonnaskatt.²⁰⁰ Satsningen har etter alt å dømme vært vellykket. Etter eget utsagn øker den singaporske flåten med 5-10 prosent per år.

10.4.2 Krav til eier

For å registrere skip i det singaporske skipsregisteret må eier være ett av tre; Singaporsk selskap, singaporsk statsborger, eller fastboende i Singapore. Det gis ingen unntak fra dette kravet. Det kan opprettes selskaper tilsvarende både det norske aksjeselskapet og kommandittselskap med utenlandske eiere. Dette vil da bli registrert som et utenlandsk eid selskap («foreign owned company»). Det stilles krav om minimum 50.000 SGD i innbetalt selskapskapital for selskap som skal eie skip.²⁰¹ Singapore-selskapet må ha registrert adresse, en representant og operativ forretningsfører i Singapore. I tillegg må det utpekes en lokal manager til å drive skipet.²⁰²

Ved førstegangsregistrering skal det betales en registreringsavgift på 2,5 SGD per NT, jf MS-96 artikkel 14. Denne avgiften må minimum utgjøre 1250 SGD, det vil si 5.000 NOK, og har en øvre grense på 100.000 SGD, altså 400.000 NOK. (I praksis er denne øvre grensen endret til 50.000 SGD, altså 200.000 NOK). Ved registrering av flere skip, kan det gis rabatt. Forutsetningen for dette er at det registreres minst to skip med en samlet NT på over 40.000, jf

²⁰⁰ Income Tax Act Chapter 134 artikkel 13F gir en oversikt over når ulike skatteincentiver trådte i kraft. Alle Singapore sine lover er tilgjengelig på <http://statutes.agc.gov.sg>, hvor lovene oppdateres månedlig. (Sist besøkt 30. mai 2008).

²⁰¹ Ved konvertering fra SGD til NOK brukes en kurs 3.mai 2008 fra www.dnbnor.no der 1 SGD = 4 NOK.

²⁰² Kilde for disse opplysningene er svar per e-post på spørsmål sendt til marine@mpa.gov.sg. (E-poster den 5.mai fra Noor'ain og den 30. mai fra Hoe Keat).

MS-96 artikkel 14(4) og «Singapore Maritime and Port Authority» (MPA) sine hjemmesider.

10.4.3 Relevante skatteregler

Singapores selskapsskatt ligger normalt på 20 prosent. Dette følger av Income Tax Act Chapter 134 fra 1. januar 1948 med senere endringer artikkel 43(1) bokstav a, heretter ITA. Shippingselskapers inntekter fra skip registrert i Singapore er skattefrie etter lovens artikkel 13A. Artikkel 13A(16) gir anvisning på hvilke inntekter som er omfattet av skattefritaket:

« income of a shipping enterprise» means the income derived by a shipping enterprise from the carriage (other than within the limits of the port of Singapore) of passengers, mails, livestock or goods-

(a) by sea-going Singapore ships, or from towing or salvage operations carried out (other than within the limits of the port of Singapore) by sea-going Singapore ships, and includes the income from the charter of such ships; or

(b) shipped in Singapore by foreign ships, excluding such carriage arising solely from transshipment from Singapore.

«Operation of Singapore ships» includes the charter of such ships; »

Det vil si at skattefritaket omfatter inntekter fra driften av skipet. Inntekter fra utleie av skip, herunder bareboat-utleie, er også omfattet. Akkurat hva som ligger i inntekter fra «operation of Singapore ships», utover det man legger i begrepet i norsk tonnasjebeskatning, har vært litt vanskelig å få klarhet i. Et advokatfirma, som har hatt befatning med skipsregisteret gjennom enkeltsaker, sier at retningslinjen de har fått er at hver inntekt må vurderes konkret i forhold til hvor den stammer fra. De har tidligere mottatt opplysninger som tilsier at valutagevinster og -tap er omfattet av skattefritaket, slik det også var i Norge tidligere. Det samme gjelder finansinntekter som kan relateres til skipsfartsvirksomheten, for eksempel provisjoner for garantier med sikkerhet i skipene. Videre omfattes gjerne inntekter på fraktderivater som er inngått i sikringsøyemed, samt renter på arbeidskapital.

Det skal føres separate regnskaper for inntekter som stammer fra Singapore-registrerte skip, og inntekter som kommer fra utenlandske skip, jf artikkel 13A(2). Det er ikke alle inntekter fra utenlandske skip som er omfattet av ordningen, jf artikkel 13A(6). Av artikkel 13A(3) kommer det frem at inntekt innenfor ordningen, og inntekt utenfor ordningen skal holdes atskilt, slik som i flere europeiske land hvor man ikke har aktivitetsbegrensninger tilsvarende den norske ordningen. Artikkel 13A(6) gir anvisning på hvordan inntekter fra skattefrie virksomhet skal holdes på egen konto, og gir følgende bestemmelse om utbytte:

«(c) so much of the amount of any dividends debited to such accounts [det vil si konto for skattefrie inntekt] as are received by a shareholder in the shipping enterprise shall, if the Comptroller is satisfied with the entries in such account, be exempt from tax in the hands of such shareholders;»

Følgelig er også utbytte fra skipsfartsvirksomhet skattefritt, men beregningen må godkjennes av en revisor før det gis skattefritak. Begrunnelsen for dette er at myndighetene vil kontrollere at ikke overskudd fra annen virksomhet betales ut skattefritt.

Forutsetningen for skattefritak er at det betales tonnasjeskatt for skipene. Tonnasjeskatten i Singapore er på 0,2 SGD per NT, og minimum 100 SGD. Det vil si 6.000 SGD for et skip på 30.000 NT, eller 24.000 NOK.

Singapore har også en annen incentivordning for å tiltrekke seg utenlandske shippingaktiviteter. Den såkalte AIS-ordningen (Approved International Shipping Enterprise Scheme) tilbyr nullskatt på operasjonelle inntekter forutsatt at selskapet underlagt ordningen forplikter seg til å være i Singapore i 10 år. Denne ordningen omfatter skip registrert både i det singaporske og andre skipsregistre. Et AIS må aktivt drives fra Singapore, videre kreves det at driftsinntektene føres til Singapore og at selskapet ansetter et visst antall lokale arbeidere. Flere selskaper med store norske eier-

interesser deltar i denne ordningen. AIS vil ikke bli behandlet nærmere i denne avhandlingen ettersom den ikke har noen parallell i de andre landene som behandles, men AIS er en ordning det kan være verdt å undersøke for norske rederier.²⁰⁵

10.4.4 Norske reglers anvendelse ved utflagging til Singapore

Ved utflagging av «Bøljan» og «Blå» til Singapore må Norske Skip AS opprette et nytt eierselskap i Singapore.

Konsekvensene av at et norsk selskap overfører eiendeler til selskaper utenfor Norge, behandles nedenfor i punkt 11.1.

Ved opprettelse av et skipseiende selskap i Singapore, er poenget med kravene som stilles til tilstedeværelse at selskapet også skal være skattemessig hjemmehørende der etter singaporsk rett. Da oppstår spørsmålet om norske beskatningsregler likevel kan komme til anvendelse.

Første steg i denne vurderingen er å finne ut om eierselskapet er skattemessig hjemmehørende i Norge. Igjen er det skatteloven § 2-2 som er nøkkelen til å avgjøre dette.

Singapore krever at det opprettes et singaporsk selskap. Dette selskapet må, som nevnt, ha registrert adresse, en representant og forretningsfører i Singapore. Disse funksjonene gjør ikke at den reelle ledelse på styrenivå nødvendigvis finner sted i Singapore. Dermed kan det godt tenkes at det Singapore-registrerte selskapet anses hjemmehørende i Norge, etter norske interne skatteregler. Det er da av interesse å se på skatteavtalen.

²⁰⁵ Opplysningene om AIS er hentet fra St.meld. nr. 31 (2003-2004), punkt 4.1. AIS er regulert i ITA artikkel 13F.

Singapore har skatteavtale med mer enn 40 land, deriblant Norge.²⁰⁴ Skatteavtalens artikkel 8 fordeler beskatningsretten for inntekter fra skipsfart på følgende måte:

«1. Profits of an enterprise of a Contracting State from the operation of ships or aircraft in international traffic shall be taxable only in that Contracting State.

2. For the purposes of this Article, profits from the operation of ships or aircraft in international traffic shall include:

profits from the rental on a bareboat basis of ships and aircraft; and

profits from the use, maintenance or rental of containers (including trailers and related equipment for the transport of containers), used for the transport of goods or merchandise;

where such rental or such use, maintenance or rental, as the case may be, is incidental to the operation of ships or aircraft in international traffic.

3. The provisions of paragraphs 1 and 2 shall also apply to profits derived from the participation in a pool, a joint business or in an international operating agency.»²⁰⁵

Hva som omfattes av inntekter fra internasjonal fart er definert i avtalens artikkel 3 nr. 1 bokstav g:

²⁰⁴ Avtalen finnes i St.prp. nr. 34 (1997-98): Om samtykke til å sette i kraft en overenskomst mellom Kongeriket Norge og Republikken Singapore til unngåelse av dobbeltbeskatning og forebyggelse av skatteunndragelse med hensyn til skatter av inntekt, undertegnet i Singapore den 19. desember 1997.

²⁰⁵ Grunnen til at avtaleteksten her er angitt på engelsk, er at dette er skatteavtalens offisielle språk, jf avtalens artikkel 30. Skatteavtalen med Kypros har jeg kun funnet tilgjengelig på norsk, og derfor brukes norsk utgave av denne. Kypros-avtalen har heller ikke noen språkbestemmelse. Etter Wienkonvensjonens artikkel 33 (3 og 4) skal traktater uten språkbestemmelser presumeres å ha samme mening på begge språk. Ved tvil skal en se på den løsning som «best reconciles the texts, having regard to the object and purpose of the treaty ...».

«the term «international traffic» means any transport by a ship or aircraft operated by an enterprise of a Contracting State, except when the ship or aircraft is operated solely between places in the other Contracting State;»

Innholdet i begrepet «Profits of an enterprise of a Contracting State», må også fastlegges. Denne bestemmelsen avviker fra ordlyden i Mønsteravtalens artikkel 8, hvor beskatningsmyndigheten er lagt til «place of effective management of the enterprise», men utformingen er visstnok i tråd med andre skatteavtaler Norge har inngått de siste årene.²⁰⁶ I skatteavtalens artikkel 3(1) bokstav e er begrepet «enterprise of a Contracting State» definert slik:

«an enterprise carried on by a resident of a Contracting State»

Hvem som er «resident of a Contracting State» reguleres i artikkel 4. Her heter det i første ledd at:

«For the purpose of this Agreement, the term «resident of a Contracting State» means any person who, under the laws of that State, is liable to tax therein by reason of his domicile, residence, place of management or any other criterion of a similar nature, and also includes that State and any political subdivision, local authority or statutory body thereof.» (Min understrekning).

Forutsatt at dette her fører til skatteplikt i begge land, vil man måtte falle ned på løsningen som gis i bestemmelsens tredje ledd:

«Where by reason of the provisions of paragraph 1, a person other than an individual is resident of both Contracting States, then it shall be deemed to be a resident of the State in which its place of effective management is situated.» (Min understrekning).

Det vil si at beskatningsretten vil legges til landet hvor selskapets virkelige ledelse er. Det er samme løsning som det man finner i Mønsteravtalens artikkel 8.

²⁰⁶ Jf kommentarene til avtalen i St.prp. nr.34 (1997-98).

Denne løsningen gjør at selskapet vil ha kontroll over hvor de ønsker at skatteplikten skal være, ved at for eksempel styremøter legges til ønsket skattemeierland.

Singapore-avtalen presiserer i artikkel 8(2) at «operation of ship» også omfatter leieinntekter ved bareboat-utleie. Etter Mønsteravtalen er det ikke åpenbart at slike inntekter alltid er omfattet av artikkel 8. Det vil avhenge av omfanget av utleien av skip på slike vilkår. Dersom driften i selskapet i stor grad gjelder utleie av skip, vil inntekten kunne falle inn under Mønsteravtalens artikkel 7.²⁰⁷ For øvrig er inntekter fra «operation of ships» i Mønsteravtalen ansett å omfatte all aktivitet tilknyttet transport av last og passasjerer. I tillegg omfattes alle forberedelse- og hjelpetjenester, som for eksempel billettsalg.²⁰⁸ Slike inntekter vil snart også omfattes av den norske ordningen, jf det som er sagt ovenfor i punkt 7.2 om endringen i skatteloven § 8-13(1).

Dersom det skipseiende selskapet anses hjemmehørende i Singapore, kan NOKUS-reglene tenkes anvendt ved beskatning av de norske eierne. Singapore er ikke listet som lavskatteland i fsskd § 10-63-2, men denne listen er ikke uttømmende. Spørsmålet om NOKUS-beskatning av norske deltakere i Singapore-selskaper vil bli behandlet nedenfor i punkt 11.5.2.

²⁰⁷ Se Vogel 1997 kommentar nr. 32 til artikkel 8.

²⁰⁸ L.c. kommentar nr. 30.

11 Steg 2: Flytte skipenes eierselskap ut

I forrige steg ble det norske eierselskapet beholdt ved utflagging til Kypros og Bahamas. En ren utflagging hadde ikke noen virkning på selskapets skatteplikt til Norge. I denne delen vil det derfor opprettes egne eierselskaper også i disse landene. Videre vil de funksjoner som er avgjørende for selskapenes skattemessige hjemsted flyttes ut. I praksis er det mulig å opprette et eierselskap i et annet land enn det man flagger skipene til. Slike løsninger brukes, så vidt jeg har forstått, ofte i praksis. Av hensyn til denne avhandlingens omfang, vil presentasjonen her begrenses til situasjoner hvor eierselskap og skip plasseres i samme land. I tilknytning til NOKUS-reglene vil likevel muligheten for bruk av tredje land komme opp.

11.1 Hva skal skje med det norske eierselskapet?

11.1.1 Innledning

Det er ikke bare å flytte et norsk selskap ut av Norge. Både selskapsrettslige og skatterettslige regler må følges i prosessen.

Den skattemessige virkningen av at et selskap, som er skattemessig hjemmehørende i Norge, flytter selskapets virkelige ledelse ut av Norge, og dermed skatteplikten, hevdes å være usikker.²⁰⁹ Finansdepartementet uttalte i 1998 at reglene i skatteloven § 14-60 (daværende § 44 B) om uttak av norsk beskatningsområde og § 14-48 (daværende § 44 A-10) om oppgjør av gevinst- og tapskonto, ville komme til anvendelse i en slik situasjon.²¹⁰ I forbindelse med

²⁰⁹ Anders H. Liland og Espen Nordbø (red.), *Internasjonal skattehåndbok*, Oslo 2002, side 60.

²¹⁰ Se Utv. 1998 s. 848. Uttalelsene kritiseres av Hole. Han mener at Finansdepartementet har fokusert for mye på de selskapsrettslige sider ved en utflytting, og er ikke enig i at en utflytting fører til at selskapet plikter å

denne uttalelsen ga også Justisdepartementets lovavdelingen sitt syn på de selskapsrettslige konsekvensene. Her ble det uttalt at dersom et aksjeselskap ikke lenger er å anse som norsk etter aksjelovgivningen, har eierne en plikt til å avvikle selskapet gjennom oppløsning og likvidasjon.²¹¹ I den forbindelse uttaler Finansdepartementet at skattelovens betydning av «i riket hjemmehørende» vil komme til anvendelse på begge regelsett:

«[E]nten er selskapet norsk i relasjon til både aksjelovgivning og skattelovgivning, eller så er det utenlandsk i begge relasjoner.»²¹²

Uttalelsen er omdiskutert, men den som vil være på den sikre siden bør likevel innrette seg etter Finansdepartementets oppfatning. En utflytting vil følgelig både skatterettslig og selskapsrettslig måtte behandles som en likvidasjon av det norske aksjeselskapet. Skatte-loven § 14-48 fører til at positiv inntekt på gevinst- og tapskonto, skal føres til inntekt i likvidasjonsåret.²¹³

gjennomføre likvidasjonsbeskatning. Han er kritisk til at selskapsrettslige definisjoner brukes som vilkår i skatteretten. Det finnes imidlertid støtte i forarbeidene til skattereformen av 1992 for Finansdepartementets uttalelse. Her uttales det «For aksjeselskaper og lignende selskaper vil skatteplikten opphøre ved likvidasjon eller oppløsning på annen måte. Selskapet er da ikke lenger et eget skattesubjekt. Aksjeselskapers skatteplikt til Norge kan også opphøre dersom den faktiske ledelsen flyttes utenfor norsk beskatningsområde.» (Ot.prp. nr. 16 (1991-92, side 63.)) Til dette må det legges til at det ikke fremkommer av forarbeidene at opphør av skatteplikt til Norge automatisk skal føre til likvidasjon av selskapet.

²¹¹ Utv. 1998 s. 848, punkt 5.

²¹² Utv. 1998 s. 848, punkt 4.

²¹³ Dersom en deltaker i et deltakerlignet selskap flytter ut, fører denne bestemmelsen til at deltakeren blir inntektsbeskattet for sin andel av selskapets positive saldo. Dersom de øvrige deltakerne forblir i Norge, vil deres andel ikke bli beskattet ved denne deltakerens utflytting.

Det mest praktiske når virksomheten skal flyttes vil være å opprette et nytt eierselskap i utlandet, for så å flytte den norske virksomheten dit. Eventuelt å opprette et nytt eierselskap i utlandet hvor ny virksomhet legges, mens den pågående virksomheten i Norge gradvis utfases.

Overføring av verdier fra ett selskap til et annet kan skje på flere måter. En tenkelig mulighet er å fusjonere det utenlandske og norske selskapet, slik at det utenlandske selskapet tar over det norske, en annen mulighet er å selge hele eller deler av «innmaten» («sale of assets»), og en tredje mulighet er å selge aksjene i selskapet («sale of control»)²¹⁴. Formålet her er å finne ut hvordan overdragelsen kan gjøres mest mulig skatteeffektiv. Ved slike transaksjoner er det en rekke andre forhold som også må hensyntas, for eksempel arbeidstakere, opphavsrettigheter, mulige begrensninger hos offentlige myndigheter og så videre. Her vil fokus være på det selskaps- og skatterettslige. Skattemessig får det å flytte virksomheten ut av landet uansett konsekvenser. Konsekvensene vil avhenge av hvilken fremgangsmåte som velges for utflyttingen. I det følgende vil skattelovens regler gjennomgås. Jeg har ikke hatt anledning til å undersøke hvilke skatteregler som gjelder på Bahamas, Kypros og i Singapore ved kjøp av aksjer eller innmat fra andre selskaper med hensyn til blant annet inntaksverdier. Fremstillingen vil derfor ikke gi et fullstendig bilde av overføringssituasjonen. På Bahamas er det ingen skatteplikt for selskaper, slik at spørsmålet først og fremst vil ha betydning ved utflytting til Kypros og Singapore.

²¹⁴ Andenæs 2006, side 580-581.

11.1.2 Fusjon

Ved en fusjon overføres alle verdiene i ett selskap til et annet, mot at aksjonærene i selskapet som overdras får aksjer i det overtakende selskapet, jf aksjeloven § 13-2(1). I tillegg kan det gis et kontanttillegg på opptil 20 prosent av det samlede vederlaget som betaling for at de går med på fusjonen.

Aksjeloven gjelder kun for norske aksjeselskaper, og en fusjon over landegrensene, med det norske selskap som overdragende selskap, er derfor ikke omfattet av aksjelovens fusjonsbegrep, og må gjennomføres etter reglene om oppløsning og avvikling.²¹⁵ Aksjeloven har egne regler om fusjon innenfor EØS i § 13-25. Aksjeloven henviser til reglene om dette i allmennaksjeloven. Etter disse reglene er det selskapsrettslig er mulig å overføre verdier fra et norsk til et kypriotisk selskap ved fusjon.

Skatteloven har regler om skattefri fusjon (fusjon med skattemessig kontinuitet) på eier- og selskapsnivå i kapittel 11, men skattefriheten gjelder kun ved fusjon mellom norske selskaper, eller mellom norsk selskap og utenlandsk selskap som har alminnelig skatteplikt til Norge etter § 2-2. Derimot utløser en fusjon der et utenlandsk selskap overtar det norske skatteplikt etter skatteloven § 11-11 for selskapets aksjonærer. Bestemmelsen viser til reglene i §§ 10-30 til 10-37, som regulerer gevinstbeskatning ved salg, likvidasjon eller annen overgang av aksjene. Fusjon over landegrensene vil i praksis dermed både selskapsrettslig og skatterettslig få de samme konsekvenser som likvidasjon, jf skatteloven § 11-11(1). Begrunnelsen for at fusjon over landegrensene ikke kan gjøres skattefritt er av hensyn til å beskytte det norske skattefundamentet, samt at lovgiver anså det for å være lite behov for regler om fusjon

²¹⁵ Andenæs 2006, side 580 og note 1973 til aksjeloven i Norsk Lovkommentar.

på tvers av landegrensene, og at det vil være vanskelig å føre kontroll med overdragelsen.²¹⁶

Paragraf 11-11(2) har en hjemmel for departementet til å dispensere fra kravet om beskatning. Bestemmelsen supplerer § 11-22, men gir ingen nærmere anvisning på vilkår for dispensasjon. Så langt er det lite praksis omkring denne bestemmelsen.²¹⁷ Skatte- loven § 11-22 gir Finansdepartementet hjemmel til å dispensere fra beskatning for de tilfeller en fusjon over landegrensene er «ledd i omorganisering eller omlegging av virksomhet med sikte på å gjøre den mer rasjonell og effektiv.» Videre innstrammes muligheten for fritak i annet ledd:

«Fritak eller nedsettelse kan bare gis når omstendighetene i særlig grad taler for det, og det er påtakelig at det vil lette omorganiseringsen eller omleggingen.»

Det vil nok ikke være gode muligheter for skattefritak i de tilfeller hvor selskaper flytter rederivirksomhet ut av Norge. Dersom det ble åpnet for unntak i ett tilfelle, ville departementet lett få utfordringer med ikke å gi slik fritak til alle. Rederinæringen er flyttbar, og tradisjonelt villig til å flytte på seg dersom det vil gi en økonomisk gevinst. En mulighet for å flytte rederivirksomhet ut av Norge uten at det utløste beskatning, ville være stikk i strid med politiske ønsker om å styrke norsk skipsfart.

Dersom aksjonærene i det norske selskapet er selskaper, vil fritaksmodellen i § 2-38 komme til anvendelse, slik at det ikke skal betales noen skatt ved likvidasjon av selskapet.

EUs fusjonsdirektiv av 23. juli 1990 90/434 EEC fastsetter regler om beskatning ved fusjon og fisjon mellom selskaper innenfor EUs indre marked. Dette

²¹⁶ Benn Folkvord, *Skatt ved fusjon og fisjon*, Oslo 2006, side 365 viser til Ot.prp. nr. 71 (1995-96), *Skatteregler for fusjon og fisjon av selskaper*.

²¹⁷ Zimmer (red.) 2006, side 631.

direktivet er ikke gjeldende for EØS. EU-direktivet har som formål å gjøre at andre forhold enn skatt skal være avgjørende ved selskapsomleggelse innenfor området. Norge har gjennomført rådsforordningen om vedtektene for det europeiske selskap (SE) ved SE-loven. Men det ble ikke innført noen særlige skatteregler i den forbindelse. Ved fusjoner innenfor EØS er det likevel grunn til å tro at fusjonsdirektivet og ønsket om EØS-harmonisering, kan brukes som argumenter for å få lempet skatten etter skatteloven § 11-22.²¹⁸ Det kan også argumenteres for at skatteplikt ved fusjon er et hinder for fri flyt av kapital etter EØS-avtalens artikkel 40.²¹⁹ Ved flytte av rederiet til Kypros er dette en mulighet som kan undersøkes. Fusjon mellom et norsk og et kypriotisk aksjeselskap, vil også selskapsrettslig være mulig etter aksjeloven § 13-25. Reglene vil imidlertid ikke bli behandlet nærmere i denne avhandlingen.

11.1.3 Salg av innmat

En annen måte å overføre verdiene på, er å selge hele eller deler av virksomheten («sale of assets»), mot betaling til det norske selskapet (her: Norske Skip AS.) Ettersom betaling skjer til selskapet, vil en slik løsning ikke være omfattet av det selskapsrettslige fusjonsbegrepet. Skattemessig vil salg av hele eller deler av selskapets virksomhet anses som salg av selskapets eiendeler.²²⁰ Det betyr at gevinst- og tapsreglene i skatteloven § 14-44 kommer til anvendelse på eiendeler som saldoavskrives (typisk skip). For eiendeler som ikke saldoavskrives, vil skattebelastningen reguleres av reglene i kapittel 9.

Ved salg fra et tonnasjebeskatet selskap skal det imidlertid ikke foretas noen gevinstbeskatning, jf skatteloven § 8-15. Dersom hele virksomheten i selskapet selges, slik at selskapet ikke lenger eier

²¹⁸ Zimmer (red.) 2006, side 632.

²¹⁹ Slik Folkvord 2006, side 376 flg, som riktignok henviser til en rekke litteratur der det argumenteres for at EØS-avtalens regler skal tolkes innskrenkende på skatterettens område. Her gis det også eksempler på praksis fra EF-domstolen.

²²⁰ Zimmer (red.) 2006, side 658.

skip, vil det imidlertid ikke lenger oppfylle vilkårene for rederibeskatning. Norske Skip AS vil derfor måtte tre ut av ordningen, med mindre de reinvesterer innen fristen på to måneder i § 8-17(3). Deretter vil det være aktuelt å likvidere selskapet etter de alminnelige regler. Det kan likevel være nokså enkelt å oppfylle kravet om at selskapet må eie skip. Skipene må ikke eies direkte, og det vil derfor være tilstrekkelig å eie aksjer eller andeler i et annet selskap som eier skip. Forutsetningen er at eierandelen holdes over 3 prosent.

De innskutte verdiene i selskapet vil det for vårt formål være ønskelig å få med over i det nye eierselskapet. Dette kan gjøres ved at man for eksempel foretar en emisjon i det nye selskapet med utbytte utbetalt til eierne i det norske selskapet (her: Rederiet Norge AS). Fritaksmodellen i skatteloven § 2-38 gjør at også dette kan gjøres skattefritt.

11.1.4 Salg av aksjer

Ved salg av aksjer til det nyopprettede utenlandske selskapet, vil de norske aksjonærene få betalt ved salget (her: Rederiet Norge AS). Dette kan være gunstig for selskapsaksjonærer ved at de får skattefritak ved fritaksmodellen. Derimot er en slik løsning ikke så gunstig for personlige aksjonærer, med mindre gevinsten ligger innenfor skjermingsfradraget.²²¹

Ved salg av aksjene i det norske selskapet, vil skipene fortsatt være eid av det norske selskapet, selv om dette vil få utenlandske aksjonærer. Dette vil ikke gjøre noe med selskapets skatteplikt. Dersom en så forsøker å flytte ledelsen i det norske selskapet ut, vil dette føre til at selskapet må oppløses, jf uttalelsen fra Finansdepartementet i Utv. 1998 s. 848.

²²¹ Ibid, side 655.

11.2 Oppsummering

Det å foreta en konkret vurdering av hvilken overføringsmåte som lønner seg for Norske Skip AS, er vanskelig uten å ha oppstilt nærmere regnskap for selskapet. I et rederibeskattet selskap vil det ikke være fradragsrett for tap ved salg av skip, og heller ikke beskatning ved gevinst. Dersom Rederiet Norge AS sine aksjer i selskapet selges, vil dette også kunne gjøres skattefritt etter fritaksmetoden i § 2-38.

Salg av skipene til det utenlandske selskapet fremtrer her som den mest praktiske løsningen i de tilfeller dette kan gjøres skattefritt.

De mer forretningsstrategiske sidene som gjerne må vurderes dersom en skal selge deler av virksomheten til andre, får ikke like stor betydning i vår sammenheng hvor det jo er tenkt at de samme interessene skal overta driften i landet som selskapet flyttes til. Det er imidlertid viktig at overdragelsen skjer etter armlengdeprinsippet, og i tråd med de selskapsrettslige regler.

11.3 Eierselskap på Kypros

11.3.1 Selskapsopprettelsen

Basert på praksis og sedvane har det utviklet seg en spesiell type aksjeselskap på Kypros for det formål å eie skip. I denne selskaps-typen er antall aksjer begrenset. Vanligvis har selskapet en aksjekapital på 1.000 CYP fordelt på 1.000 aksjer til en verdi av 1 CYP hver.²²²

²²² Kilde: http://www.shipping.gov.cy/guide_to_shipreg/shipregistration.htm (sist besøkt 31.mai 2008).

Ved opprettelsen av et kypriotisk selskap stilles det ikke noen krav til eiernes nasjonalitet, men selskapet må opprettes av en kypriotisk advokat. Så lenge selskapet er registrert som utenlandsk eid, vil ikke selskapet være omfattet av landets valutaregler.²²³

Ved registrering av skip i skipsregisteret kan det utenlandske selskapet stå som eier dersom hovedkontoret er på Kypros. Dette legger forholdene godt til rette for at selskapet kan organiseres slik at det også etter norsk rett anses hjemmehørende på Kypros. I praksis løses dette ved at en holder styremøter på Kypros og har to kyprioter i styret. Disse vil normalt enten eksplisitt, eller underforstått, stemme som nordmannen e.l. som har posisjon som det tredje styremedlem. Det er mange selskaper på Kypros som utelukkende har som tjeneste å bistå utlendinger med opprettelse og drift av et kypriotisk selskap.

11.3.2 Skattemessige konsekvenser for eierselskapet

Ved opprettelsen av et eierselskap på Kypros, vil man ønske at dette også er skattemessig hjemmehørende på Kypros, for å unngå skatteplikt til Norge. Som tidligere nevnt er det viktig at ledelsen reelt skjer fra Kypros. Mitt inntrykk er at en del av de selskapene som «formelt» holder til på Kypros og andre steder gjerne er i grenseland hva gjelder hjemhørighet etter norske skatteregler.²²⁴

Eierselskapet vil være skattepliktig til Kypros så fremt det er hjemmehørende der. Ettersom selskap som driver skipsfart er fritatt for inntektsskatt, vil skattebelastningen være tonnasjeskatten.

²²³ Andreas Neocleous & CO, Introduction to Cyprus Law, Limassol, Kypros 2000, side 320.

²²⁴ Slik også Woldbeck 2000, side 44-45 hvor det understrekes at det at det i praksis legges vekt på hvor styremøtene holdes og at styremedlemmenes nasjonalitet, men at dette ikke alltid er nok til at selskapet faktisk ledes fra utlandet.

11.3.3 Skattemessige konsekvenser for Rederiet Norge AS

En utflytting av eierselskapet til Kypros, vil i utgangspunktet ikke få noen umiddelbare følger for det norske rederiselskapet.

Ved utbytte fra det kypriotiske selskapet vil dette være skattefritt etter skatteloven § 2-38. Det samme gjelder gevinst ved et eventuelt salg av aksjer. Tilsvarende vil tap ikke være fradragsberettiget.

11.4 Eierselskap på Bahamas

11.4.1 Innledning

Ved flytting av skipenes eierselskap til Bahamas, oppstår det en dobbel utfordring dersom de norske eierne vil unngå at disse inntektene blir skattepliktige til Norge. For det første må selskapet anses hjemmehørende på Bahamas. I hvert fall kan det ikke være hjemmehørende i Norge. Dersom selskapet er hjemmehørende i Norge, vil inntektene være skattepliktige her, uansett om selskapet heter noe sånt som Bahamian Ships Ltd.

Dersom eierselskapet anses hjemmehørende på Bahamas, vil NOKUS-reglene komme til anvendelse på selskapets inntekter dersom det bahamanske selskapet er under «norsk kontroll» etter skatteloven § 10-62. Ved NOKUS-beskatning vil de norske deltakerne bli direktepliktige for sin andel av selskapets inntekter.

11.4.2 Selskapsoprettelsen

Ved opprettelsen av eierselskap på Bahamas kan man velge mellom å beholde et utenlandsk selskap, og kun registrere/innlemme dette på Bahamas, eller å opprette et nytt bahamansk selskap. Begge muligheter reguleres av International Business Companies Act fra 2000, heretter IBCA.

Ved opprettelsen av et selskap på Bahamas må det opplyses om adressen både til selskapet og selskapets agent. Denne adressen må

være på Bahamas. Det er imidlertid tilstrekkelig at det finnes en person på Bahamas som kan ta imot selskapets post på sin adresse. Noe eget kontor for selskapet er altså ikke nødvendig. Selskapets agent må ha tillatelse til å drive slik virksomhet etter Financial and Corporate Service Providers Act fra 2000 (FCSP), jf IBCA artikkel 38.

IBCA gir stor fleksibilitet til selskaper inkorporert på Bahamas. Selskapet kan blant annet velge valuta for aksjene. Det er heller ingen krav til størrelsen på aksjekapitalen.

11.4.3 Skattemessige konsekvenser

De sparsomme kravene som stilles til et IBCs tilstedeværelse på Bahamas gjør at det ikke automatisk vil anses som skattemessig hjemmehørende der etter norsk lovgivning. Dersom en ønsker at IBCet skal være skattemessig hjemmehørende på Bahamas bør det settes sammen et styre som består av et flertall av bahamanske (eller i hvert fall ikke norske) statsborgere. Videre må styremøtene holdes utenfor Norge. I den forbindelse kan det nevnes at det er viktig at beslutninger faktisk fattes utenfor Norge. Det er ikke tilstrekkelig å ha et «nikkedukkestyre» på Bahamas. Dersom styrebeslutninger i praksis fattes i Norge, er selskapet hjemmehørende her.

I tilknytning til dette, kan det også være aktuelt å gjøre eierselskapet hjemmehørende i et tredje land, som ikke anses som et lavskatteland etter NOKUS-reglene. I den forbindelse er det viktig å være klar over at begrepet «hjemmehørende» etter NOKUS-reglene, ikke har samme betydning her som i skatteloven § 2-2. Formålet med NOKUS-reglene er å unngå at store verdier føres ut av norsk beskatningsområde ved at norske skattytere investerer og

samler opp overskudd i selskaper hjemmehørende i lavskatteland.²²⁵ I 1996 kom Finansdepartementet med en uttalelse i brev til et revisjonsselskap om tolkningen av «hjemmehørende i lavskatteland».²²⁶ Her heter det at NOKUS-reglene kommer til anvendelse dersom:

«... det foreligger et utenlandsk selskap i skattemessig forstand, og det er underlagt en alminnelig inntektsskatt som utgjør mindre enn to tredjedeler av den inntektsskatt selskapet ville ha blitt ilignet dersom det hadde vært hjemmehørende i Norge. Dette innebærer at stedet for selskapets bestyrelse ikke nødvendigvis er avgjørende for om NOKUS-reglene kommer til anvendelse. Departementet antar således at et norskkontrollert selskap registrert i et lavskatteland, men bestyrt fra et tredje land, vil være omfattet av NOKUS-reglene med mindre selskapet anses skattemessig hjemmehørende i det land hvor bestyrelsen finner sted etter dette lands regler, og landet har et skattenivå som overstiger grensen i selskapsskatteloven § 7-4 [skatteloven § 10-63].» (Min understrekning).

Det betyr at det i vår sammenheng ikke er tilstrekkelig at selskapet ikke er hjemmehørende på Bahamas etter norsk rett. Dersom Bahamas selskapet styres fra for eksempel USA, må en også undersøke om selskapet anses hjemmehørende i USA etter amerikanske skatteregler.²²⁷ USA er på den «hvite listen» i fsskd § 10-63-3(1). Likevel kan NOKUS-reglene slå gjennom etter regelen i fsskd § 10-63-3(2):

«Opplistingen av land som ikke anses som lavskatteland i denne paragraf er likevel ikke bindende uten nærmere vurdering, jf. § 10-63-1, hvis selskapets inntekt i dette landet hovedsakelig er inntekt som nevnt i skatteloven § 2-38 annet ledd som er skattefri, og inntekten skriver seg fra investeringer i lavskatteland.»

²²⁵ Zimmer (red.) 2006 side 424.

²²⁶ Publisert i Utv. 1996 s. 1159b.

²²⁷ USA har ikke spesielt lav selskapsbeskatning.

Ovenfor i punkt 4.5 omtales av sak fra OLN der skip var eid av et Bermuda-selskap. Her kom det frem at det avgjørende var at selskapet ikke er hjemmehørende i Norge, hvor det eventuelt skulle anses hjemmehørende var det ikke nødvendig å ta stilling til. Der det er aktuelt med NOKUS-beskatning stemmer ikke dette. Etter skatteloven § 10-60 er et av vilkårene at selskapet som NOKUS-beskattes er «hjemmehørende i lavskatteland». Dersom selskapet er hjemmehørende utenfor både Norge og Bahamas, må en derfor likevel undersøke hvor selskapet skal anses hjemmehørende. Dersom selskapet etter tredje landets regler er hjemmehørende på Bahamas vil NOKUS-reglene komme til anvendelse.

Skattemessige konsekvenser for eierselskapet

Det forutsettes her at skipenes eierselskap er hjemmehørende på Bahamas. Bahamas er et skatteparadis. Verken personer eller selskaper inntektsbeskattes. Eierselskapet vil derfor ikke ha noen annen skattebelastning enn tonnasjeskatten. Reglene for beregning av denne er presentert ovenfor i punkt 10.3.3. Tonnasjeskatten utskrives likt på alle skip i det bahamanske skipsregisteret uavhengig av eierens selskapsform.

Skattemessige konsekvenser for Rederiet Norge AS

Bahamas er et lavskatteland etter fsskd § 10-63-2. Så lenge Rederiet Norge AS er eier av nok aksjer i det bahamanske eierselskapet til at det foreligger «norsk kontroll» etter skatteloven § 10-62, vil NOKUS-reglene komme til anvendelse. En forutsetning for at dette stemmer er at den norske kontrollen, enten gjennom eierskap eller på annen måte, i Rederiet Norge AS holdes over 50 prosent. Det kan her være grunn til å gå litt nærmere inn på hva som ligger i «norsk kontroll».

De formelle vilkårene for norsk kontroll etter skatteloven § 10-62 er gjennomgått ovenfor i punkt 9.2.2. Her skal det derfor sies noe om hvordan norsk kontroll oppnås eller unngås i praksis.

Dersom NOKUS-reglene kommer til anvendelser, gjør det at aksjeselskapsformen i det bahamanske selskapet, la oss kalle det Norwegian Ships Ltd., ikke respekteres for skatteformål. Isteden foretas det direkte ligning av selskapet på eierens hånd. Eieren av andelene i Norwegian Ships Ltd. er Rederiet Norge AS. Dersom Rederiet Norge AS selger seg ned i Norwegian Ships Ltd. vil de fortsatt bli deltakerlignet for sin andel av Bahamas-selskapets overskudd, så lenge Norwegian Ships Ltd. anses som et NOKUS.

Skatteloven § 10-65(1) krever at det føres et skatteregnskap for NOKUSet (Norske Skip Ltd.) som om selskapet var skattyter «etter reglene i norsk skattelovgivning». Det betyr at Rederiet Norge AS må betale skatt beregnet etter selskapets eierandel av den skatten som Norwegian Ships Ltd. ville ha blitt ilagt etter reglene i skatteloven. Her er det de alminnelige regler for selskapsbeskatning som kommer til anvendelse, ikke det særlige tonnasjeskatteregimet.

NOKUS-reglene gjør at det å flytte eierselskapet til et lavskatte-land forskyver den skattebelastningen som tidligere lå på det skips-eiende selskapet over på selskapets eiere. Det å flytte Norske Skip AS til Bahamas gir dermed samlet sett ingen skattebesparelse.

Utbetaling av utbytte fra Norwegian Ships Ltd. til Rederiet Norge AS kan gjøres skattefritt så fremt det ligger innenfor den samlede inntekt som allerede er beskattet, se skatteloven § 2-38, jf § 10-67(1) som henviser til den alminnelige fritaksmetoden ved aksje-utbytte utbetalt til selskapsaksjonær. Derimot er ikke gevinst ved salg av andel skattefri, men andelens inngangsverdi reguleres opp og ned etter § 10-68 i takt med at de norske deltakerne NOKUS-beskattes. Ved beskatning økes andelens inngangsverdi, slik at ikke den verdistigning som er beskattet gjennom NOKUS-reglene

kommer til dobbel beskatning ved et senere utbytte. Paragraf 10-68 gjelder ikke personlige aksjonærer.

Der personlig skattyter i et NOKUS mottar utbytte, kommer reglene i § 10-67(2) til anvendelse. Ved beregning av utbytte, skal «72 prosent av mottatt utbytte, etter at utbyttet er økt med den andel av aksjonærens fradrag etter § 16-20 annet ledd som vedrører utbyttet, legges til grunn som utbytte ved beskatningen.» Ved at kun 72 prosent av utbetalt utbytte regnes med, vil marginalsattesatsen på inntekten bli 28 prosent + $(0,72 \times 28 \text{ prosent}) = 48,16$ prosent. Det tilsvarer skattebelastningen på inntekt fra investeringer i norske aksjeselskap som selv betaler skatt på opptjent inntekt.²²⁸

Hvordan unngå NOKUS-beskatning?

Dersom norsk eierandel eller kontroll holdes under 50 prosent, vil det ikke oppstå NOKUS-beskatning. Ved avgjørelsen av om norsk kontroll foreligger, vil samtlige norske eierandeler, både direkte og indirekte eierskap, regnes med.²²⁹ Ved beregningen av norske andeler er det ikke noe krav om at én skattyter må ha en viss andel. Alle norske andeler ses under ett uansett om eierne har noen forbindelse til hverandre eller ikke. Finansdepartementet kom allerede i 1993 med en uttalelse om hvordan norsk andel i et potensielt NOKUS skal beregnes, der andeler i NOKUSet er indirekte eid gjennom et annet selskap.²³⁰ Her ble det uttalt at «ved indirekte eie skal utelukkende eierandeler i selskaper som er eid med minst 50 pst. eller på annen måte kontrollert av norske skattytere medregnes.» Dette betyr at faktisk norsk eierandel i et selskap kan være over 50 prosent, uten at NOKUS-reglene kommer til anvendelse. Et eksempel illustrerer dette.²³¹

²²⁸ Zimmer (red.) 2006, side 461.

²²⁹ Woldbeck 2000, side 72 og ot.prp. nr. 16 (1991-1992), side 76.

²³⁰ Se Utv. 1993 s. 1338.

²³¹ Eksemplene er hentet fra Woldbeck 2000, side 73.

Norsk skattyter eier 40 prosent av aksjene i et selskap A som er hjemmehørende i et høyskatteland. Selskapet A eier igjen 60 prosent av aksjene i et annet selskap C hjemmehørende i et lavskatteland. I tillegg eier den norske skattyter 100 prosent i selskapet B (hjemmehørende i et høyskatteland), som igjen eier 40 prosent av aksjene i C. Den norske skattyter vil da indirekte eie $(40 \text{ prosent av } 60) + (100 \text{ prosent av } 40) = 64$ prosent av aksjene i C. Men ettersom skattyters andel i A er under 50 prosent, skal ikke denne andelen i C regnes med i vurderingen av om C er under norsk kontroll. Dermed vil kun eierandelen i B regnes med, men det gjør at den norske kontrollen i C til sammen er på 40 prosent. NOKUS-reglene kommer dermed ikke til anvendelse.

Dette kan også få motsatt utslag, dersom reell eierandel er under 50 prosent, men medregnede indirekte eide andeler kommer til anvendelse. Vi skal her bruke selskapene fra eksempelet ovenfor, men vi lar denne gangen skattyter eie 50 prosent av aksjene i A, som igjen eier 50 prosent av aksjene i C. I selskap B eier norsk skattyter kun 40 prosent. B eier 50 prosent av C. Skattyters eierandel i A, vil være tilstrekkelig til at selskap C er under norsk kontroll. Andelen i B vil være for lav til at denne regnes med. Reelt vil skattyters eierandel i C være $(50 \text{ prosent av } 50) + (40 \text{ prosent av } 50) = 45$ prosent. Likevel vil C her kunne NOKUS- beskattes.

Eksempelene viser at det er viktig å strukturere riktig, dersom en vil unngå NOKUS-beskatning. Regelen om at eierandelen i mellomliggende selskaper må være over 50 prosent, åpner for å omgå NOKUS-reglene.

Så langt om eierandel. Kontroll over et selskap kan også oppnås på andre måter, og ettersom lav eierandel nokså enkelt kan arrangeres, er bestemmelsenes anvendelsesområde også andre former for kontroll. Som det uttales i forarbeidene til NOKUS-reglene:

«Etter forslaget skal det ikke være avgjørende for løpende beskatning at minst 50 % av et selskap *formelt* sett er eid av norske skattytere. Et slikt formelt krav ville lett kunne føre til omgåelser. Etter departementets forslag vil det være tilstrekkelig om minst halvparten

av selskapets kapital direkte eller indirekte kontrolleres av norske deltakere.»²³²

Forarbeidene nevner rett på utbytte og stemmerett som eksempler på kontroll.

Ved beskatning på bakgrunn av norsk kontroll i NOKUSet, vil den faktiske eierandelen til den norske deltaker legges til grunn for beskatningen. Det betyr at selv om eieren anses for å ha 60 prosent av kontrollen i selskapet, og eier 30 prosent, vil han kun lignedes for 30 prosent av selskapets overskudd. Hvis deltakeren derimot faktisk har krav på 50 prosent utbytte, vil denne størrelsen legges til grunn ved beskatning.²³³ Det samme gjelder i tilfeller der den reelle eierandelen enten er høyere eller lavere enn den indirekte eierandel. Beskatningen avhenger dermed av hvilket potensial for økonomisk gevinst den norske deltakeren har.

Den eneste måten å unngå NOKUS-beskatning på, ved etablering av et selskap som er hjemmehørende i et lavskatteland som Bahamas, synes derfor å være å sørge for at det ikke foreligger norsk kontroll i selskapet. Den store andelen av norske skip registrert på Bahamas og i andre lavskatteland, tyder på at norske rederier har klart å organisere seg slik at de unngår NOKUS-beskatning. Jeg har derfor undersøkt hvordan dette er gjort i Frontline Ltd.²³⁴

²³² Ot.prp. nr. 16 (1991-1992), side 76/punkt 6.8.2.

²³³ Almvik og Kristiansen 2006, side 361.

²³⁴ Fremstillingen er basert på informasjon funnet på www.frontline.bm (sist besøkt 23. mai 2008), og intervju med Kjell Langva i Frontline Management AS foretatt av Kristin Angel og Frode Nilsen ved Handelshøgskolen i Bodø i forbindelse med deres masteroppgave *En analyse av rammebetingelsene for lokalisering av driftsoperasjoner og valg av skipsregistre for rederier. Strategiske og økonomiske implikasjoner*, våren 2007. (Jeg fikk tilsendt masteroppgaven fra Nærings- og Handelsdepartementet som har bistått Angel og Nilsen.)

Frontline Ltd. er verdens største tankrederi. Selskapet er børsnotert både i New York og på Oslo Børs. Frontline Ltd. het tidligere Frontline AB, men ble i 1997 besluttet flyttet fra Sverige til Bermuda. Den kommersielle ledelsen av selskapet skjer fortsatt fra Oslo gjennom selskapet Frontline Management AS, men ledelsen på styrenivå er lagt til Bermuda. «Bona-uttalelsen» fra 1993 gir uttrykk for at det at den kommersielle ledelse skjer fra Oslo ikke skaper skatteplikt til Norge for Bermuda-selskapet.²³⁵

Saken gjaldt et utenlandsk selskap som hadde overlatt management av sine skip til et datterselskap i Norge. Selskapet sendte en forespørsel til finansdepartementet for å få bekreftet at det utenlandske selskapet ikke ville ha skatteplikt til Norge så lenge vedtak i selskapet ble fattet av et styre hvor flertallet av medlemmene var utenlandske skattytere, og styremøtene ble holdt utenfor Norge. Det konkrete spørsmålet var om selskapet ville bli ansett styrt fra Norge ved at teknisk og kommersiell management, samt andre fullmakter ble overlatt til datterselskapet i Norge. Til dette svarte finansdepartementet:

«Departementet antar at skatteplikt i Norge for det utenlandske oppdragsgivende selskap som alminnelig regel ikke vil inntreffe etter skatteloven § 15 første ledd c, dersom de funksjoner, oppgaver og fullmakter som overlates til daglig norsk drift og ledelse ikke omfatter beslutninger i spørsmål som etter norsk aksjeselskapsrett og vanlig forretningsmessig praksis tillegges et aksjeselskaps styre, jf. aksjeloven § 8-7. Det forutsettes at beslutninger av sistnevnte karakter reelt treffes av det utenlandske selskaps styre, og at styrets ledelse av selskapet reelt sett finner sted utenfor Norge. »

Uttalelsen åpner for utstrakt bruk av norske managementselskaper, uten at det utenlandske oppdragsgivende selskap blir ansett skattepliktig til Norge.

Frontline Ltd. har skipene sine registrert i flere ulike skipsregistre, blant annet Bahamas, Kypros, NIS, Singapore, Isle of Man

²³⁵ Utv. 1993 s. 1589.

og Marshall Island. Det meste av driften er outsourcet til andre managementselskaper for å oppnå så lave priser som mulig, kombinert med høyest mulig kvalitet. Frontline Ltd. oppgir selv at de driver industriell shipping kombinert med kjøp og salg av båter («asset play»).

I Frontline Ltd. sine vedtekter punkt 34 under overskriften «Transfer of shares» er det inntatt følgende bestemmelse:²³⁷

«If fifty percent or more of the aggregate issued share capital of the Company or shares to which are attached fifty percent or more of the votes attached to all outstanding shares of the Company are found to be held or owned directly or indirectly (including, without limitation, through the VPS) by a person or persons resident for tax purposes in Norway (or such other jurisdiction as the Board may nominate from time to time), other than the Registrar in respect of those shares registered in its name in the Register as nominee of persons whose interests in such shares are reflected in the VPS, the Board shall make an announcement to such effect through the Oslo Stock Exchange, and the Board and the Registrar shall thereafter be entitled and required to dispose of such number of shares of the Company or interests therein held or owned by such persons as will result in the percentage of the aggregate issued share capital of the Company held or owned as aforesaid being less than fifty percent, and, for these purposes, the Board and the Registrar shall in such case dispose of shares or interests therein owned by persons resident for tax purposes in the relevant jurisdiction in question on the basis that the shares or interests therein most recently acquired shall be the first to be disposed of (i.e. on the basis of last acquired first sold) save where there is a breach of the obligation to notify tax residency pursuant to the foregoing, in which event the shares or interests

²³⁶ «Asset play» brukes som betegnelse på det å kjøpe skip for videresalg, ved å spekulere i at prisen på skipet vil gå opp. Altså er målet å kjøpe billig og selge dyrt.

²³⁷ Bye-Laws of Frontline Ltd. Amended and Adopted December 1, 2006. Tilgjengelig på www.frontline.bm

therein of the person in breach thereof shall be sold first. Shareholders shall not be entitled to raise any objection to the disposal of their shares, but the provisions of these Bye-Laws relating to the protection of purchasers of shares sold under lien or upon forfeiture shall apply mutatis mutandis to any disposal of shares or interests therein made in accordance with this Bye-Law.» (Mine understrekninger).

Her er det tatt inn i selskapets vedtekter at norske eiere ikke skal ha en andel på over 50 prosent. Denne bestemmelsen er, så vidt jeg kan forstå, utelukkende inntatt for å unngå at norske deltakere i denne virksomheten NOKUS-beskattes. Tilsvarende bestemmelse har jeg funnet i vedtektene til selskapet Scorpion Offshore Ltd. som også holder til på Bermuda. I en rapport på dette selskapets hjemmeside har jeg under overskriften «Freely negotiable shares» funnet følgende

«In general all Scorpion shares are freely negotiable. However, as a Bermuda company, and to protect existing Norwegian shareholders from adverse tax consequences in Norway under the NOKUS regulations, we may deny the transfer of shares which would lead to Norwegian ownership exceeding 50% of the issued share capital in Scorpion. This type of restriction is normal for Bermuda and other low-tax jurisdiction companies listed on the Oslo Bors.»²³⁸ (Mine understrekninger).

Eierne av eksempelselskapet Norwegian Ships Ltd. kan, etter det som er sagt ovenfor, unngå NOKUS-beskatning ved å sørge for at selskapet ikke er norskkontrollert. Dette er selvfølgelig enklere jo større appell selskapet har til utenlandske investorer, og vil i hvert fall være mulig for større rederier. Ut i fra uttalelsen fra Scorpion

²³⁸ Scorpion Offshore Ltd. Corporate Governance Report, August 10 2006, punkt 5. Tilgjengelig på www.scorpionoffshore.com (sist besøkt 26. mai 2008).

Offshore virker det også som det er vanlig å innta slike begrensninger i selskapets vedtekter.

En annen mulighet er å sørge for at selskapet som de norske aksjonærene eier ikke er hjemmehørende på Bahamas (eller annet lavskatteland), men isteden basert i et tredje «høyskatteland», for deretter for eksempel å opprette driftsselskaper i lavskattelandet som de fleste inntektene allokeres til. Her vil det imidlertid lett foreligge indirekte eie eller kontroll.

11.5 Eierselskap i Singapore

For selskapsoprettelse i Singapore vises det til det som er sagt ovenfor i punkt 10.4.

11.5.1 Skattemessige konsekvenser for eierselskapet

Som nevnt ovenfor er skipseiende selskaper i Singapore fritatt for alminnelig skatteplikt. Det eneste som må betales er en årlig tonnasjeavgift. Det er inntekter fra drift av skipene som er omfattet av dette skattefritaket.

Ved opprettelsen av et singaporsk eierselskap kreves det at registrert adresse, en representant og operativ forretningsfører i Singapore. Det fører til at selskapet anses skattemessig hjemmehørende der etter singaporsk rett.

Skatteavtalen mellom Norge og Singapore legger beskatningsretten til Singapore, jf avtalens artikkel 8, dersom kontrollen i selskapet på styrenivå ligger utenfor Norge.

11.5.2 Skattemessige konsekvenser for Rederiet Norge AS

Utgangspunktet er at Rederiet Norge kun vil ha skatteplikt ved utdelinger fra Singapore-selskapet. Da kommer skatteloven § 2-38 til anvendelse, slik at dette i stor grad kan gjøres skattefritt.

Singapore er ikke et lavskatteland på listen i fsskd § 10-63-2. Denne listen er imidlertid ikke uttømmende. For land som ikke er på listen, må det foretas en vurdering av om to tredjedelskravet i skatteloven § 10-63 er oppfylt.²³⁹ Norge har, som nevnt, også skatteavtale med Singapore. Det har derfor vært diskutert om NOKUS-reglene kan komme til anvendelse på norskkontrollerte selskaper i Singapore.²⁴⁰

Skatteavtalen med Singapore artikkel 24 punkt 2c har følgende bestemmelse om utbytte:

«Where dividends are paid out by a company which is a resident of Singapore to a company which is a resident of Norway, and which owns directly or indirectly not less than 25 per cent of the share capital of the first-mentioned company and controls such part of the voting rights of the company, then such dividends shall be exempt from tax in Norway.»

Rederiskatteutvalgets flertall la til grunn at denne bestemmelsen ikke er til hinder for NOKUS-beskatning av de norske eierne av selskap hjemmehørende i Singapore.²⁴¹ Det ble henvist til forhåndsuttalelsen fra Sentralskattekontoret for storbedrifter, samt et brev fra Finansdepartementet til Sentralskattekontoret for storbedrifter, se henvisning i fotnote 240.

²³⁹ Teoretisk sett bør denne kontrollen også foretas for land på «svartelisten» i fsskd § 10-63-2, se Zimmer (red.) 2006, side 449-450. Listen kan ajourføres frem til 1. oktober hvert inntektsår.

²⁴⁰ Se for eksempel forhåndsuttalelse av 29. juli 2005 og brev av 28. februar 2006 fra Finansdepartementet til Sentralskattekontoret. Walby viser til noen eldre forhåndsuttalelser om denne skatteavtalebestemmelsen på side 188. I disse forhåndsuttalelsene sies det at det ikke kan foretas NOKUS-beskatning for den delen av overskuddet som blir utbetalt som utbytte, og således er en del av skatteavtalen.

²⁴¹ Rederiskatteutvalget, side 111.

Skatteavtalen bestemmer at Norge ikke kan skattlegge utbytte fra et singaporsk selskap hvor nordmenn eier mer enn 25 prosent av selskapet. Utbyttebeskatning og NOKUS-beskatning er ikke det samme.²⁴² Det må derfor vurderes om et norskkontrollert Singapore-selskap kan NOKUS-beskattes.

Skatteloven § 10-64 begrenser som nevnt NOKUS-reglernes anvendelsesområde i dette tilfelle til inntekter av hovedsakelig «passiv karakter». Slike inntekter vil gjerne finnes i holdingselskaper eller gjennomstrømmingsselskaper. Men også skipseiende selskaper kan være omfattet. For eksempel der selskapet kun har skip leid ut på bareboat-vilkår, og kun oppbærer inntekter fra utleien.²⁴³

NOKUS-beskatning er ikke regulert direkte i skatteavtalen mellom Norge og Singapore. Avtalen må derfor tolkes for å avgjøre om NOKUS-reglene kan benyttes. CFC-regler bygger som regel enten på tanken om «deemed dividend» (det vil si tenkt utbytte) eller på en løsning med «hypotetisk eller tenkt inntekt».²⁴⁴ Betegnelsen «tenkt inntekt» passer best på hvordan de norske reglene anser inntekten i lavskattelandet ved bruk av NOKUS-reglene, blant annet fordi unngåelse av dobbeltbeskatning ved bruk av NOKUS-reglene i skatteavtaletilfeller ikke reguleres i selve avtalen, men av kreditreglene i § 16-20.²⁴⁵ Etter norsk rett er det dermed

²⁴² Walby omtaler NOKUS-beskatning som en «ligningshandling», som ikke omfattes av skatteavtalens utbyttebegrep.

²⁴³ Slik Perland, side 85-86.

²⁴⁴ Betegnelsene er hentet fra Walby side 190. Han skriver at etter «deemed dividend»-tankegangen ville ikke NOKUS-reglene kunne komme til anvendelse på inntekter i Singapore-selskap, uansett om inntekten kun var av passiv karakter, ettersom det ville være utbyttet som ble beskattet.

²⁴⁵ L.c. Her pekes det også på muligheten som tidligere lå i § 10-66 til å fradra underskudd i NOKUS-selskaper i de norske deltakernes øvrige inntekter.

ikke utbyttet eller et tenkt utbytte som beskattes ved NOKUS-reglene, men tenkt inntekt hos de norske deltakerne.

Det konkluderes etter dette med at NOKUS-reglene kan komme til anvendelse på inntekter i norsk-kontrollerte Singapore-selskaper. Bruken av NOKUS-reglene må imidlertid begrenses til de tilfeller selskapets inntekter er av «hovedsakelig passiv karakter». Det kan heller ikke foretas NOKUS-beskatning for den delen av overskuddet som deles ut som utbytte. Denne delen av inntekten har Norge frasagt seg beskatningsretten til i skatteavtalen.²⁴⁶

²⁴⁶ Konklusjonen er her den samme som hos Walby. Det kan legges til at drøftelsen av denne problemstillingen i Rederiskatteutvalget er unøyansert. Rederiskatteutvalget foreslår også å utvide muligheten for NOKUS-beskatning der det foreligger skatteavtale mellom Norge og lavskatteland.

12 Steg 3: Flytte alt ut

I forrige punkt ble driften i Norske Skip AS flyttet ut. Likevel så vi at deltakerne i eierselskapene ble beskattet i Norge. Særlig er NOKUS-beskatning av Bahamas-baserte selskaper en kostnad mange ønsker å unngå. Det kan derfor undersøkes om flere skatteposisjoner kan forbedres, ved at rederienes hovedselskaper, samt deres eiere, flytter ut med det skipseiende selskapet. Det vil dessverre føre for langt med hensyn til ordgrensen for denne avhandlingen, og by på for mange spekulasjoner om eksempelrederiene her skulle flyttes ut til de enkelte landene. Etableringen utenlands vil reguleres av de reglene som er gjennomgått ovenfor, men ved at det er flere selskaper og verdier som flyttes ut vil transaksjonen naturligvis bli noe mer omfattende. Det vil sjelden være aktuelt for alle aksjonærene i et selskap å flytte etter selskapet. Private aksjonærer må eventuelt oppfylle utflyttingskravene i skatteloven § 2-1.

Det å flytte ut hele rederiet og de personene som står bak rederiet innebærer nok ofte størst problemer når det kommer til mer personlige forhold, som at en har bygget opp nettverk av venner, kolleger og familie. Som regel vil det også være vanskelig å få med arbeidstakere, slik at nye medarbeidere må læres opp. I tillegg kan det være ulemper knyttet til det å forlate det maritime miljøet i Norge som selskapet kjenner og er etablert i. Forholdet til Norge kan imidlertid ofte beholdes på andre måter. For eksempel er det ingenting i veien for å fortsette å bruke norske management-selskaper. Dette vil, som nevnt, ikke virke inn på det utenlandske rederiets skatteplikt.

13 Utflytting av deltakerlignede selskaper

Etter norsk rett er ikke kommandittselskaper og indre selskaper egne skatte-subjekter. For at skatteplikten til Norge skal opphøre må deltakerne anses som utflyttet etter reglene i skatteloven, gjennomgått ovenfor i punkt 4. Deltakerne i Vestland KS og Vestland IS, vil derfor ikke kunne redusere sin skatteplikt til Norge uten selv å flytte etter selskapet.

13.1 Regulering av KS og IS i skatteavtalene

Det varierer fra stat til stat om KS og IS anses som egne skattesubjekter. Ulike regler skaper problemer ved anvendelsen av skatteavtalene, ettersom selskapene gjerne kan være en egen «person» etter avtalen, uten at det samtidig er «resident» noe eget sted, og slik direkte omfattet av skatteavtalen.²⁴⁷

Det at deltakerlignede selskaper ikke er omfattet av skatteavtalen kan føre til dobbeltbeskatning og ikke-beskatning. Dobbeltbeskatning unngås ved bruk av interne regler om kredit, i Norge unngås dobbeltbeskatning av deltakere i deltakerlignede selskaper ved bruk av reglene i skatteloven §§ 16-20 flg.

13.2 Opprettelse av nye selskaper i utlandet

Kommandittselskapsformen kan gjerne beholdes både i Singapore og på Bahamas og Kypros. Også det indre selskap kan beholdes ved at det opprettes et aksjeselskap som inngår avtale med de stille deltakerne.

Et norsk kommandittselskap kan oppløses etter reglene i selskapsloven § 2-37. Det er ingen formelle regler for oppløsningen av et indre selskap. Ved en oppløsning skal verdiene i selskapet fordeles mellom deltakerne etter eierandel, som regel vil en da selge eiendelene i selskapet slik det er et pengebøløp som fordeles. En slik realisasjon kan gjennomføres skattefritt for selskapsdeltaker etter skatteloven § 2-38.

Dersom det deltakerlignede selskapet isteden velger å selge skipet til et utenlandsk selskap gjelder regelen om føring på gevinst- og tapskonto i §§ 14-44 og 14-45.

²⁴⁷ OECD-kommentar nr. 2 flg til artikkel 1.

14 Oppsummering

14.1 Sammenligning av de ulike landenes regler

Reglene som er gjennomgått ovenfor oppsummeres i tabellen nedenfor. Legg særlig merke til kostnadsforskjellen mellom Norge og de andre landene i et 5-årsperspektiv. Antakelig blir forskjellen enda større enn det som fremkommer her, ettersom den norske ordningen p.t. er den som omfatter færrest inntekter.

Land: <i>Vilkår:</i>	Norge - NIS	Kypros	Bahamas	Singapore
<i>Krav til eier</i>	Norsk AS/ASA v/tonnasjeskatt. Driftskrav i NIS v/utenlandsk eier. ²⁴⁸	Norsk eier ok.	Norsk eier ok.	Singaporsk selskap el. person
<i>BB-registrering tillatt</i>	Nei.	Ja.	Ja.	Ja.
<i>Tonnasjeskatt p.a. 30.000 NT</i>	135.780 NOK	75.697 NOK	10.250 NOK	24.000 NOK
<i>Registreringsavgift</i>	5800 NOK p.a. (NIS) 117.000 NOK v/ 1.g.reg + 75.000 NOK p.a. Til Sjøfartsdir.	34.170 NOK v/ 1.g.reg Gebyrer på kontroll mm.	35.950 NOK p.a.	200.000 NOK 1.g.reg ²⁴⁹
<i>Sum utgifter 5 år</i>	1.199.900 NOK	549.335NOK	231.000NOK	320.000NOK

²⁴⁸ Norge er det eneste av landene hvor tonnasje-skatteordningen ikke er knyttet til registrering av skipene i nasjonalt skipsregister. Merk likevel kravet om en viss andel EØS-tonnasje i skatteloven § 8-11(8). Ved registrering i NIS stilles det ingen krav til eiers nasjonalitet, men en viss del av driften av skipet må skje fra Norge, jf NIS-loven § 1(2).

²⁴⁹ Mulig å få rabatt ved registrering av flere skip samtidig. Etter loven skulle avgiften vært på 300.000, men Singapore har nylig innført en øvre grense på 50.000SGD i registreringsavgift.

<i>Inntekter som tilleggsbeskattes</i>	Finansinntekter.	Inntekter fra annet enn shipping-virksomhet.	Nei.	Inntekter fra skip som ikke er reg. i Singapore v/ kabotasje i Singapore og inntekter som ikke stammer fra «operation of ships»
<i>Begrensninger på drift i selskapet</i>	Ikke lov m/ ansatte. Kun «drift» av egne og innleide skip.	Nei.	Ikke næringsvirksomhet på Bahamas	Nei.
<i>Skatteavtaler</i>	Ja, med mer enn 80 land	Ja, bl.a med Norge.	Nei.	Ja, bl.a. med Norge.
<i>NOKUS-beskatning</i>	Nei.	Nei. ²⁵⁰	Ja.	Nei. ²⁵¹
<i>Mannskapsbeskatning</i>	Ikke for utlendinger på NIS-skip ²⁵²	Nei.	Nei.	Nei.
<i>Skatt på utbytte</i>	Ja, men unntak for selskapsaksjonær i § 2-38.	Nei.	Nei.	Nei.
<i>Vanlig skattesats på selskapsoverskudd</i>	28%	10%	0%	20%
<i>Ordningens varighet</i>	Ikke angitt.	2020	Ikke angitt.	10 år i AIS. Ikke angitt for tonnasjeskatt.

²⁵⁰ Skatteloven § 10-64(1) bokstav b lar NOKUS-reglene gjelde kun for EØS-selskaper som ikke er reelt etablert innenfor EØS-stat. Ved å ha skipene registrert på Kypros er det vanskelig å si at etableringen ikke er reell.

²⁵¹ Med visse forbehold. NOKUS-reglene kan komme til anvendelse på «inntekter hovedsakelig av passiv karakter», jf skatteloven § 10-64. Videre kommer NOKUS-reglene ikke til anvendelse på den delen av overskuddet (i selskapet med passive inntekter) som deles ut som utbytte.

²⁵² Mannskap må leies inn gjennom selskap utenfor tonnasjeskatteordningen.

14.2 Sammenfatning

Målet med avhandlingen har vært å finne ut hvor konkurransedyktig det norske regelverket er i internasjonal sammenheng. Videre ønsket jeg å finne ut av – og forstå – hvordan norske rederier kan flytte deler av virksomheten til skatteparadis, og slik unngå norsk beskatning.

Avhandlingens første del gir en dels historisk, dels politisk og dels juridisk forklaring på hvordan det har oppstått regelkonkurranse i skipsfarten. Dette er et viktig grunnlag for å forstå «regelmarkedet» avhandlingens problemstillinger oppstår i.

I del II ble det norske regelverket gjennomgått. Det ble særlig fokusert på begrepet «hjemmehørende» i Norge, ettersom dette er det avgjørende kriterium for et selskaps skatteplikt til Norge. Videre ble de kravene som stilles for registrering av skip i de norske skipsregistrene gjennomgått for at leseren skal skulle ha noe å sammenligne med når reglene i de tre andre landene ble presentert i del III.

Del III er den delen av avhandlingen som besvarer flest spørsmål (samtidig som det også her oppstår flest utfordringer). Her ble det vist hva som skal til for at et selskap i praksis anses utflyttet fra Norge, og hvilke skatteregler som gjelder når norske skattytere etablerer seg utenfor Norge. Det er særlig viktig å vurdere NOKUS-reglernes anvendelsesområde ved en slik etablering.

Etter å ha gjennomgått alt materialet er det min oppfatning at det norske regelverket i seg selv er konkurransedyktig. Hovedutfordringen for Norge er at reglene endres for ofte – og som regel for sent – i forhold til utviklingen i andre land. Dette gjør at det skapes en usikkerhet, og når det er så store verdier som inntekter fra skipsfart som står på spill, er det mange som ikke tør å satse på norske myndigheter. Her er den siste endringen av rederibeskatningen et godt eksempel. Den fremstår som attraktiv ved at den gjør den norske tonnasjeskatteordningen mer lik andre europeiske ordninger. Samtidig påla man her rederiene som hadde valgt å bli i

Norge når andre flyttet ut å betale inn tidligere innvilgede skatte-kreditter. I tillegg har ESA ennå ikke godkjent den nye norske ordningen, og det viser seg nå at de er kritiske til noe av innholdet. Slike ting er med på å bygge opp under rederienes skepsis til norske myndigheters regelutforming.

Når det gjelder de gjennomgåtte reglene i Bahamas, Singapore og på Kypros, kan det trekkes frem at alle disse landene appellerer med sin regelstabilitet og er populære blant norske rederier. Av de tre landene synes jeg likevel at Singapore utmerker seg som særlig attraktivt, spesielt med AIS-ordningen (som ikke er gjennomgått i detalj i denne avhandlingen). Grunnen til at jeg trekker frem Singapore er at de tilbyr lav beskatning med god forutsigbarhet (avtale med myndighetene for 10 år), følger opp krav fra ITF, godtar bareboat registrering, er lavt eksponert for NOKUS-beskatning og har skatteavtale med mange land.

Kildeliste

Litteratur

Forfatternavn brukt i teksten:	Tittel og detalj:
Almvik og Kristiansen (red.)	Almvik, Fred Ove og Vegard Kristiansen, <i>Bedriftsbeskatning i praksis</i> (Bergen 2006).
Andenæs	Andenæs, Mads Henry, <i>Aksjeselskaper og allmennaksjeselskaper</i> , 2. utgave (Oslo 2006.)
Angel og Nilsen	Angel, Kristin og Frode Nilsen, <i>En analyse av rammebetingelser for lokalisering av driftsoperasjoner og valg av skipsregister for rederier. Strategiske og økonomiske implikasjoner</i> . (Handelshøgskolen i Bodø våren 2007).
Bech og Lund	Bech, Alexandra og Christian Lund, «Konvensjonelle og åpne skipsregistre, en sammenligning i rettslig perspektiv med norsk sjøfartsnæring som utgangspunkt», <i>Marius nr. 163</i> (Oslo 1989).
Berdal og Berg	Berdal, Mimi K og Marianne Berg, <i>Funksjonsfordeling og rederidrift</i> (Oslo 1987).
Brækhus	Brækhus, Sjur, «Skibsbegrepet. Skibs nasjonalitet. Skibsmåling og -identifisering», <i>Marius nr. 3</i> (Oslo 1975).
Boczek	Boczek, Boleslaw Adam, <i>Flags of Convenience – An International Legal Study</i> (Harvard 1962)
Coles	Coles, Richard, <i>Ship Registration: Law and Practice</i> , (London/Hong Kong 2002).
Falkanger og Bull	Falkanger, Thor og Hans Jacob Bull, <i>Innføring i sjørett</i> , 6.utgave (Oslo 2004).

- Folkvord Folkvord, Benn, *Skatt ved fusjon og fisjon* (Oslo 2006).
- Gombrii og Jakhelln Gombrii, Karl Johan og Henning Jakhelln, «Bruk av utenlandske mannskaper med spesielle hyrevilkår på norskregistrerte skip», *Marius nr. 134* (Oslo 1987).
- Hole Hole, Geir Peter, «Skattemessig emigrasjon av aksjeselskaper», *Skatterett*, 2000 side 18-36.
- Jarvis Jarvis, Rupert, «Ship Registry – to 1707», *Maritime History, Volume 1* (David & Charles, Newton Abbot 1972)
- Knudtzon Knudtzon, Stephen, «De rettslige sider ved etableringen av et «norsk internasjonalt skipsregister»», *Marius nr. 131* (Oslo 1987).
- Liland og Nordbø Liland, Anders H og Espen Nordbø (red.), *Internasjonal skattekåndbok* (Oslo 2002).
- Neocleus & Co Neocleus, Andreas & Co, *Introduction to Cyprus Law* (Limassol 2000).
- OECD-kommentaren Model Tax Convention on Income and Capital, OECD Committee on Fiscal Affairs Volumes I and II (2005).
- Perland Perland, Olav Frederik, «Nokus og skatteavtaler selsktl. § 7-5», *Marius nr. 217* (Oslo 1995).
- Ristvedt Ristvedt, Per M., «Overføring av skip til Norsk Internasjonalt Skipsregister», *Marius nr. 179* (Oslo 1991).
- Røsæg Røsæg, Erik, *Organisational Maritime Law* (Oslo 1993).
- Sanfelt Sanfelt, Trond, «Skattplikt til Norge ved deltakelse i internasjonal skipsfartsvirksomhet», *Skipsfart og samarbeid* (Oslo 1991).
- Sanfelt og Andresen Sanfelt, Trond og Mariann Andresen, «Utenlandske skipsredere og norsk skatt», *Skatterett*, 1992 side 181-220.

- Skaar m.fl. Skaar, Arvid Aage m.fl., *Norsk skatteavtalerett* (Oslo 2006).
- Skåre og Knudsen Skåre, Jan og Gudmund Knudsen, *Lov om aksjeselskaper med kommentarer*, 3. utgave (Kolbotn 1991).
- Stopford Stopford, Martin, *Maritime Economics*, 2nd edition (New York 1997).
- Storm-Nielsen Storm-Nielsen, Truls, «Hvor bor et aksjeselskap?», *Skatterett*, 1987 side 4-16.
- Sæther Sæther, Mats E., «Bareboat («parallell-») registrering av skip – i jus og praksis», *Marius* nr. 297, (Oslo 2003).
- Vogel Vogel, Klaus, *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*, 3rd edition (London 1997).
- Walby Walby, Lars Hallvard, «Grenseoverskridende beskatning – i hvilken utstrekning kan CFC-regimer anvendes i skatteavtaletilfeller?», *Skatterett*, 2004 side 176-194.
- Woldbeck 2000 Woldbeck, Terje, *Rederibeskatning i praksis* (Oslo 2000)
- Woldbeck 2006 Woldbeck, Terje, *Rederibeskatning i praksis*, 2. utgave (Bergen 2006).
- Zimmer 2003 Zimmer, Frederik, *Internasjonal inntektsskatterett*, 3. utgave (Oslo 2003).
- Zimmer 2005 Zimmer, Frederik, *Lærebok i skatterett*, 5. utgave (Oslo 2005).
- Zimmer (red.) 2006 Zimmer, Frederik (red.) i samarbeid med Bugge, Arentz Hansen & Rasmussen, *Bedrift, selskap og skatt*, 4. utgave (Oslo 2006).

Norske lover

Gjeldende lover

Aksjeloven	Lov 13. juni 1997 nr. 44 om aksjeselskaper.
Allmennaksjeloven	Lov 13. juni 1997 nr. 44 om allmennaksjeselskaper.
Dobbeltbeskatningsloven	Lov 28. juli 1949 nr. 15 om adgang for Kongen til å inngå overenskomster med fremmede stater til forebygging av dobbeltbeskatning m.v.
Endringslov til sjøloven	Lov 21. januar 2000 nr. 8 om endringer i lov 24. juni 1994 nr. 39 om sjøfarten (sjølova) og i enkelte andre lover.
Endringslov til skatteloven	Lov 14. desember 2007 nr. 107 om endringer i lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt.
EØS-avtalen	Gjort til norsk lov ved lov om gjennomføring i norsk rett av hoveddelen i avtale om Det europeiske økonomiske samarbeidsområde (EØS) m.v. (EØS-loven).
Foretaksregisterloven	Lov 21. juni 1985 nr. 78 om registrering av foretak.
Grunnloven	Kongeriget Norges Grundlov, given i Riksforsamling paa Eidsvold den 17de Mai 1814.
Ligningsloven	Lov 13. juni 1980 nr. 24 om ligningsforvaltning.
NIS-loven	Lov 12. juni 1987 nr. 48 om norsk internasjonalt skipsregister.
Regnskapsloven	Lov 17. juli 1998 nr. 56 om årsregnskap m.v.
SE-loven	Lov 17. juni 2005 nr. 90 om europeiske selskaper ved gjennomføring av EØS-avtalen vedlegg XXII nr. 10a (rådsforordning (EF) nr. 2157/2001).
Selskapsloven	Lov 21. juni 1985 nr. 83 om ansvarlige selskaper og kommandittselskaper.

Sjøloven	Lov 24. juni 1994 nr. 39 om sjøfarten.
Sjøtransporttjenester	Lov 4. desember 1992 nr. 121
Skatteloven	Lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt.
Skipsmålingsloven	Lov 19. juni 1964 nr. 20 om måling av fartøyer.

Opphevede lover

Aksjeloven 1976 (<i>opphevet</i>)	Lov 4. juni 1976 nr. 59 om aksjeselskaper.
Selskapsskatteloven(<i>opphevet</i>)	Lov 20. juli 1991 nr. 65 om særregler for beskatning av selskaper og selskapsdeltakere.
Skatteloven av 1911 (<i>opphevet</i>)	Lov 18. august 1911 nr. 8 om skatt av formue og inntekt.
Valutareguleringsloven (<i>opphevet</i>)	Lov 14. juli 1950 nr. 10 om valutaregulering.

Skatteavtaler

Kypros	Overenskomst av 2. mai 1951 mellom kongeriket Norge og Det forente kongerike Storbritannia og Nord-Irland til unngåelse av dobbeltbeskatning og forebygging av skatteunndragelse med hensyn til inntektsskatt. Ved noteveksling 18. mai 1955 utvidet til å gjelde en rekke britiske kolonier, blant annet Kypros.
Singapore	St.prp. nr. 34 (1997-98) Om samtykke til å sette i kraft en overenskomst mellom Kongeriket Norge og Republikken Singapore til unngåelse av dobbeltbeskatning og forebyggelse av skatteunndragelse med hensyn til skatter av inntekt, undertegnet i Singapore den 19. desember 1997.
USA	Overenskomst mellom Kongeriket Norge og Amerikas forente

stater til unngåelse av dobbeltbeskatning og forebygging av skatteunndragelse med hensyn til skatter av inntekt og formue, undertegnet 3. desember 1971 og senere endret ved protokoll undertegnet 19. desember 1980.

Forskrifter

Fsfin	Forskrift 19. november 1999 nr. 1158 til utfylling og gjennomføring mv. av skatteloven av 26. mars 1999 nr. 14.
Fsskd	Forskrift 22. november 1999 nr. 1160 fastsatt av Skattedirektoratet til utfylling og gjennomføring mv. av skatteloven av 26. mars 1999 nr. 14.
NIS-forskriften	Forskrift 30. juni 1992 nr. 592 om registrering av skip i Norsk Internasjonalt Skipsregister (NIS).
Sjøfartsdirektoratets gebyrtariff	Forskrift 13. januar 2004 om gebyr for tjenester som utføres av Sjøfartsdirektoratet.
Skattevedtaket 2008	Forskrift 28. november 2007 nr. 1380. Stortingets skattevedtak for 2008.
Skipsmålingsforskriften	Forskrift 26. juli 1994 nr. 749 om måling av fartøyer.

Forarbeider

Norge

Ot.prp. nr. 26 (1980-1981)	Om lov om endringer i lov nr. 8 av august 1911 om skatt av formue og inntekt (skatteloven) m.v.
St.meld. nr. 52	Om skipsfartsnæringen

(1980-1981)	
Innst. O. nr. 73 (1986-1987)	Innstilling fra sjøfarts- og fiskerikomiteen om lov om norsk internasjonalt skipsregister.
Ot.prp. nr. 45(1986-1987)	Om lov om norsk internasjonalt skipsregister.
Ot.prp. nr. 68 (1986-1987)	Lov om endringer i lov av 18. august 1911 nr. 8 om skatt av formue og inntekt (skatteloven) m.fl.
NOU 1986:9	Beskatning av utlendinger som investerer i norsk skipsfartsvirksomhet.
Ot.prp. nr. 16 (1991-1992)	Oppfølging av skattereformen 1992.
Ot.prp. nr. 71 (1995-1996)	Skatteregler for fusjon og fisjon av selskaper.
St.meld. nr. 28 (1995-1996)	Hvor fartøy flyte kan... <i>De maritime næringer.</i>
Innst. O. nr. 81 (1995-1996)	Innstilling fra finanskomiteen om endringer i skipsfartsbeskatningen.
Innst. O. nr. 37 (1996-1997)	Innstilling fra finanskomiteen om oppfølging av nytt skattesystem for rederiselskaper.
Ot.prp. nr. 11 (1996-1997)	Oppfølging av nytt skattesystem for rederiselskaper.
Ot.prp. nr. 86 (1997-1998)	Ny skattelov
NOU 2003:23	Evaluering av regnskapsloven.
NOU 2006:4	Rederiskatteutvalget.
Ot.prp. nr. 1 (2007-2008)	Skatte- og avgiftsopplegget 2008.
Ot.prp. nr. 59 (2007-2008)	Revidert nasjonalbudsjett 2008.

Sverige

SOU 2006:20 Tonnageskatt

Norske dommer

Rt. 1999 s. 946 («ABB»)

Rt. 2001 s. 1265 («Agip»)

Rt. 2002 s. 1144

Rt. 2002 s. 747 («Ptarmigan Trust»)

Rt. 2005 s. 1356

Andre norske uttalelser og avgjørelser

1995-505OLN

BUF 49/06, avgitt 22. september 2006.

Forhåndsuttalelse av 29. juli 2005.

Utv. 1993 s. 1338

Utv. 1993 s. 1589

Utv. 1996 s. 424

Utv.1998 s. 105

Utv. 1998 s. 848.

Andre offentlige dokumenter

Brev av 2. mai 2002 Brev fra Skipsregistrene til Nærings- og
Handelsdepartementet om direkteregistrering av
EØS-selskaper i NOR og driftsselskap i NIS.
NHDs referanse 2002/2207 KRA.

Brev av 20. juni 2006	Svar fra Nærings- og Handelsdepartementet på spørsmål om kravet til driftsselskapet i NIS. Referanse 2002/2207 KRA.
Brev av 11. juli 2002	Svar fra Nærings- og Handelsdepartementet på spørsmål om direkteregistrering av EØS-selskaper i brev av 2. mai. Referanse 2002/2207 KRA.
Brev av 2. oktober 2002	Brev fra Skipsregistre til Nærings- og Handelsdepartementet i anledning forespørsel fra advokatfirma Wikborg, Rein & Co i Bergen. Referanse 2002/2207-6.
Brev av 28. februar 2006	Brev fra Finansdepartementet til Sentral-skattekontoret for storbedrifter.
Brev 22. mai 2007	Brev fra Skipsregistre til Nærings- og Handelsdepartementet om tolkningen av NIS-loven § 1(1) nr. 3. Skipsregistrenes referanse 2007/3231.
Brev av 17. oktober 2007	Brev fra Nærings- og Handelsdepartementet til Skipsregistre om NIS-loven § 1(1) nr. 3 og sjøloven § 1(3). NHDs referanse 200400625-45.
Maritim strategi 2007	<i>Stø kurs – Regjeringens maritime strategi for miljøvennlig vekst i de maritime næringer</i> , utgitt av Nærings- og handelsdepartementet, publikasjonskode K-0699 B.
NIS-rapporten	Arbeidsgruppens rapport til Nærings- og handelsdepartementet, «NIS med fokus på service og kvalitet» (Oslo 2004).
Skipsregisterets årsmelding 2007	Tilgjengelig på www.nis-nor.no
St.meld. nr. 31 (2003-2004)	«Vilje til vekst – for norsk skipsfart og de maritime næringer».

Internasjonale konvensjoner

FNs konvensjon om det åpne hav 1958	Geneva Convention on the High Seas 1958.
Havrettskonvensjonen 1982	United Nations Convention on the Law of the Sea, Montego Bay, 10 December 1982.
Mønsteravtalen	OECD Model Tax Convention on Income and Capital, updated as of 15. July 2005.
Skipsmålingskonvensjonen 1947	Overenskomst om et ensartet system for drekthetsmåling av fartøyer av 10. juni 1947 og senere endringer.
Skipsmålingskonvensjonen 1969	Internasjonal konvensjon om måling av fartøyer, 1969, med senere endringer og tilføyelser.
Skipsregistreringskonvensjonen	United Nations Convention on Conditions for Registration of Ships 1986.
STCW-konvensjonen 1978	The International Convention on Standards of Training, Certification and Watchkeeping for Seafareres of 1978.
Wienkonvensjonen 1969	Vienna Convention on the Law of Treaties, May 23, 1969.

Utenlandske lover

Bahamas

FCSP Financial and Corporate Service Providers Act 2000.

IBCA International Business Companies Act 2000.

MSA The Merchant Shipping Act 1976.

Kypros

MSL	The Merchant Shipping (Registration of Ships, Sales and Mortgages) Laws 1963-2005.
MS-tax	The Merchant Shipping (Fees and Taxing Provisions) Laws of 1992-2007.
MS-tax 2000	The Merchant Shipping (Taxation of Shipmanagement Services) Regulations of 2000.

Singapore

ITA Income Tax Act Chapter 134, January 1st 1948.

MS-96 The Merchant Shipping Act 1996.

Storbritannia

Merchant Shipping Act 1984

Utenlandske/Internasjonale avgjørelser

«Notteblohm-saken» [1955] I.C.J. Rep. 4

«Cadbury-Scweppes» (C-196/04)

«Viking Line-saken» C-438/05

Andre dokumenter

«Actions on the Question of Open Registries», *TD/B/C.4/220* (UNCTAD 1981).

«Maritime security – options to improve transparency in the ownership and control of ships» (OECD 1994).

«Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations» (OECD 1995).

Paris MOU – Annual Report 2006. (www.parismou.org)

Internettkilder

<http://laws.bahamas.gov.bs>

<http://statutes.agc.gov.sg>

www.bahamasmaritime.com

www.bwgas.com

www.dnbnor.no

www.frontline.bm

www.itfglobal.org

www.imo.org

www.lovdata.no

www.lowtax.net

www.marisec.org

www.mpa.gov.sg

www.nis-nor.no

www.parismou.org

www.regjeringen.no

www.rettsdata.no

www.shipping.gov.cy

www.worldlii.org

www.worldwide-tax.com

Tidligere utgaver av MarLus

De oppgitte prisene er for abonnenenter. Andre kjøpere som ønsker enkeltheft er må betale dobbelt pris, med minstepris kr. 50 + porto. Fullstendig register i runde nummer (360, 370 osv.) og på våre nettsider www.jus.uio.no/nifs.

- 366 Uldalen, Per Amund Erstatningsansvar for forurensningsskade ved oljesøl fra skip. Komparativ studie av de konvensjonsbaserte regler i sjøloven kapittel 10 og 1990 Oil Pollution Act. 2008. 146 s. Kr. 90,-
- 367 TVETER, Line På nett med små anlegg for vann- og vindkraft. Om nettilknytning av småproduksjonsanlegg med særlig vekt på anleggsbidrag. 167 s. Kr. 140,-
- 368 OLEBAKKEN, Ingeborg Holtskog Ny UNCITRAL-konvensjon om sjøtransport. 100 s. Kr. 110,-
- 369 SIMENSEN, Rine Utnyttelse av tidskritiske ressurser i modne deler av kontinentalsokkelen. Myndighetenes styringsadgang. 2008. 153 s. Kr. 160,-
- 370 BRYGFJELD, Mari Kjellevoid
KRYDSBY, Stian Tjørswaag Prekvalifisering av nye aktører på norsk sokkel
Overdragelse av deltakerandeler i utvinningstillatelse. 2009. 244 s. Kr. 250,-
- 371 Startseminar sjøsikkerhetsprosjekt 28. – 29. januar 2008, Lysebu. 2009. 276 s. Kr. 260,-
- 372 DALE, Andreas Kjøp og salg av Second Hand Vessels. 2009. 168 s. Kr. 210,-
- 373 MELING, Marie Regelkonkurranse i skipsfarten. Skattemessige utslag ved valg av skipsregister og selskapsform. 2009. 185 s. Kr. 230,-

Bøker utgitt av Sjørettsfondet fra 1990

- Syversen, Jan: **Skatt på petroleumsutvinning**. 762 s. ISBN 82-90260-1991. Kr. 50.- 33-4
- Askheim, Bale, Gombrii, Herrem, Kolstad, Lund, Sanfelt, Scheel og Thoresen: **Skipsfart og samarbeid**. Maritime joint ventures i rettslig belysning. 1119 s. 1991. Kr. 50.-. ISBN 82-90260-34-2
- Brækhus, Sjur og Alex Rein: **Håndbok i kaskoforsikring** På grunnlag av Norsk Sjøforsikringsplan av 1964. 663 s. 1993. Kr. 100.-. ISBN 82-90260-37-7
- Hans Peter Michelet: **Last og ansvar**. Funksjons- og risiko- fordeling ved transport av gods under tidscerteparti. (Hefte) 180 s. 1993. Kr. 50.-. ISBN 82-90260-36-9
- Røsæg, Erik: **Organisational Maritime Law**. 121 s. 1993. Kr. 100.-. (Utsolgt)
- Nygaard, Dagfinn: **Andres bruk av utvinningsinnretninger**. 365 s. 1997. Kr. 100.-. ISBN 82-90260-40-7
- Bull, Hans Jacob: **Hefte i sjøforsikringsrett**. 60 s. 2. utg. 1997. Kr. 60.-. (Utsolgt)
- Michelet, Hans Peter: **Håndbok i tidsbefraktning**. 600 s. 1997. Kr. 100.-. ISBN 82-90260-31-8
- Arnesen, Finn, Hans Jacob Bull, Henrik Bull, Tore Bråthen, Thor Falkanger, Hans Petter Graver: **Næringsreguleringsrett** 187 s. 1998. Kr. 150.-. ISBN 82-90260-42-3
- Brautaset, Are, Eirik Hoiby, Rune O. Pedersen og Christian Fredrik Michelet: **Norsk Gassavsetning - Rettslige hovedelementer** 611 s. 1998. Kr. 100.-. ISBN 82-90260-43-1
- Falkanger, Thor og Hans Jacob Bull: **Innføring i sjørett. 6. utg.** 573 s. 2004. Kr. 300.-. ISBN 82-90260-46-6
- Karset, Martin, Torkjel Kleppo Grøndalen, Amund Lunne: **Den nye reguleringen av oppstrøms gassrørledningsnett**. 344 s. 2005. Kr. 500,-. ISBN 89-90260-47-4

SCANDINAVIAN INSTITUTE OF MARITIME LAW forms part of the University of Oslo. It is also a part of the co-operation between Denmark, Finland, Iceland, Norway and Sweden through the Nordic Council of Ministers. The core research areas are maritime law and petroleum/energy law. In MARIUS, articles from these core areas are published in the Nordic languages or English. It is issued at irregular intervals.

