

Høringsnotat

Rederibeskattede selskapers
solidaransvar for
arbeidsgiverforpliktelser - forslag til
endringer i skattelovforskriften § 8-13-1

1. Innledning og bakgrunn

Skipsarbeidslovutvalget (NOU 2012:18 Rett om bord) har foreslått å regulere rederiers solidaransvar for arbeidsgiverforpliktelser i ny skipsarbeidslov. Bakgrunnen for den foreslåtte bestemmelsen er gjennomføringen av rederiers forpliktelser etter ILOs Maritime Labour Convention 2006.

Solidaransvaret innebærer at rederikonserner skal utpeke et selskap i konsernet som har ansvar for arbeidsgiverforpliktelser. Dette selskapet (sikkerhetsstyringsselskapet), skal ha ansvar for egne ansatte og ansatte i andre selskaper i samme rederikonsern. I tillegg skal selskapet ha ansvar for arbeidstakere som ikke er ansatt i et av rederikonsernets selskaper, men som arbeider i virksomhet om bord på rederikonsernets fartøyer.

Sikkerhetsstyringsselskapet kan være et rederiselskap som lignes etter rederiskatteordningen.

Solidaransvar for ansatte som er engasjert i virksomhet som ikke er tillatt innenfor rederiskatteordningen reiser spørsmål knyttet til vilkårene for å kunne lignes etter beskatningsordningen. Finansdepartementet legger derfor frem et forslag om å presisere i forskrift 19. november 1999 nr. 1158 til utfylling og gjennomføring mv. av skatteloven av 26. mars 1999 nr. 14 (skattelovforskriften) at rederibeskattede selskaper kan ha solidaransvar for arbeidsgiverforpliktelser som foreslått av Skipsarbeidslovutvalget.

Departementet bemerker at forslaget må notifiseres til og godkjennes av EFTAs overvåkningsorgan, EFTA Surveillance Authority (ESA), før det kan vedtas.

2. Gjeldende rett

2.1 Rederiskatteordningen

2.1.1 *Innledning*

Selskaper som driver virksomhet i form av drift og utleie av visse typer fartøyer, kan velge å la seg beskatte etter den særskilte rederiskatteordningen. Fra og med inntektsåret 2007 ble regelverket for rederibeskatningen lagt om, fra en uttaksmodell hvor overskuddsskatten ble utsatt så lenge midlene forble i selskapet (skattekreditt) til en skattefritaksmodell med endelig skattefritak på overskudd fra skipsfartsvirksomhet.

Ordningen med endelig skattefritak innebærer at det ikke skal gjennomføres noen beskatning av skipsfartsinntekter, heller ikke ved utdeling av utbytte eller ved uttreden av ordningen. Dette innebærer altså at overskuddet i selskapet ikke beskattes, med unntak av selskapets netto finansinntekter, jf. skatteloven § 8-15. Selskapene skal i tillegg svare en særskilt tonnasjeavgift, jf. skatteloven § 8-16.

Som vilkår for å falle inn under ordningen er det stilt krav om hva slags eiendeler selskapet må eie (skip eller andeler i visse selskaper som eier skip), jf. skatteloven § 8-11 tredje ledd, og hva slags eiendeler selskapet kan eie (skip, visse selskapsandeler, finansaktiva og visse driftsmidler), jf. skatteloven § 8-11 første og annet ledd. Videre kan selskapet ikke drive annen virksomhet enn drift av egne eller innleide skip og virksomhet nært knyttet til dette, jf.

skatteloven § 8-13. Se nærmere om hva som kan anses som tillatt virksomhet etter skatteloven § 8-13 nedenfor, i avsnitt 2.1.2.

Reglene i skatteloven §§ 8-10 til 8-20 innebærer en gunstigere beskatning av selskap innenfor ordningen enn beskatning etter de alminnelige regler. Dette anses i utgangspunktet som statsstøtte etter EØS-avtalen art. 61 nr. 1. ESA har imidlertid gitt retningslinjer for lovlig statsstøtte til sjøfartssektoren, med hjemmel i EØS-avtalen art. 61 nr. 3. Hvis den nasjonale ordningen er i samsvar med retningslinjene, skal den godkjennes som lovlig statsstøtte. Da den norske rederiskatteordningen ble innført i 1996, ble ordningen ansett å være i samsvar med disse retningslinjene. ESA har også godkjent senere notifiserte endringer i rederiskatteordningen, herunder overgangen til en ordning med endelig skattefritak. Da rederiskatteordningen i utgangspunktet innebærer statsstøtte som har blitt godkjent av ESA som lovlig statsstøtte, må alle senere endringer i utgangspunktet notifiseres til og godkjennes av ESA.

2.1.2 Tillatt virksomhet etter skatteloven § 8-13 – skipsfartsinntekter

Skatteloven § 8-13 bestemmer at selskap innenfor rederiskatteordningen ikke kan drive annen virksomhet enn utleie og drift av egne og innleide skip eller hjelpefartøy som nevnt i § 8-11 første ledd a og b. Departementet kan likevel gi forskrift om at selskap innenfor ordningen kan drive virksomhet i form av strategisk og kommersiell ledelse, daglig teknisk drift og vedlikehold av egne og innleide fartøyer, fartøyer i konsernforbundet selskap og poolsamarbeid som nevnt i skatteloven § 8-11 første ledd og annen virksomhet med nær tilknytning til sjøtransportvirksomheten som drives av det aktuelle selskapet eller konsernforbundet selskap som lignes etter bestemmelsene i skatteloven §§ 8-10 til 8-20.

Annen virksomhet med nær tilknytning til kjernevirksomheten vil dermed kunne omfattes av skattefritaket for skipsfartsinntekter. I skattelovforskriften § 8-13-1 er det gitt nærmere bestemmelser om dette. For strategisk og kommersiell ledelse er utgangspunktet at slik ledelse bare kan gjelde egne og innleide skip, samt skip i konsernforbundne rederibeskattede selskaper for at den skal kunne omfattes av ordningen. Tjenesteyting overfor tredjemann i form av ledelsesfunksjoner overfor skip eiet av andre enn konsernforbundne selskaper vil ikke være tillatt virksomhet innenfor ordningen. Rene management-selskaper som ikke oppfyller minstekravet til nødvendige eiendeler etter skatteloven § 8-11, kan heller ikke omfattes av rederiskatteordningen, jf. Ot.prp. nr. 1 (2007-2008) side 25.

Annen aktivitet som har karakter av virksomhet medfører dermed som utgangspunkt at selskapet ikke kan rederibeskattes etter skatteloven § 8-10 flg.

Virksomhetsbegrepet i skatteloven § 8-13 er mer omfattende enn det alminnelige virksomhetsbegrepet etter skatteloven § 5-1. Bestemmelsen i skatteloven § 8-13 kan ikke forstås slik at aktiviteten må kunne defineres som en separat virksomhet for at bestemmelsen kommer til anvendelse.

Rederibeskatning etter de særlige bestemmelsene i skatteloven §§ 8-10 til 8-20 kan bare foretas i tilfeller der alle inntekter i selskapet skriver seg fra aktiviteter som ligger innenfor den positive

oppregningen i skatteloven § 8-13 og skattelovforskriften § 8-13 av hva som er tillatt virksomhet innenfor ordningen. Virksomhetsbestemmelsen i skatteloven § 8-13 åpner ikke for utøvelse av aktiviteter som ligger utenfor definisjonen av tillatt virksomhet, selv om aktivitetene er av uvesentlig eller bagatellmessig art.

2.1.3 Ligningspraksis

I Sentralskattekontoret for storbedrifters uttalelse av 20. januar 2010, inntatt i Utvalget 2011 s. 285, var spørsmålet om et rederibeskattet selskap kunne drive virksomhet i form av utleie av ansatte til et konsernforbundet selskap. Selskapet anførte at arbeidsutleien ville være tillatt aktivitet innenfor ordningen, da aktiviteten ikke kunne karakteriseres som "*virksomhet*". Selskapet henviste videre til at utleien av mannskap ville være uten fortjeneste og således ikke kunne omfattes av virksomhetsbegrepet.

Etter Sentralskattekontorets vurdering var det ikke naturlig, slik som selskapet anførte, å skille ut mannskapsutleien fra selskapets øvrige aktiviteter. Det var også utvilsomt at selskapet ikke drev hobbyvirksomhet, men næringsvirksomhet. Sentralskattekontoret konkluderte med at utleie av mannskap til et deleiet selskap ikke er tillatt virksomhet innenfor rederiskatteordningen.

Departementet viser også til Sentralskattekontorets uttalelse av 29. mars 2010, inntatt i Utvalget 2011 s. 285. Uttalelsen gjelder tillatt virksomhet om bord på et seismikkfartøy, herunder hva som er tillatt kartleggingsaktivitet om bord på et seismikkfartøy.

Sentralskattekontoret uttalte at ordlyden i skatteloven § 8-13 annet ledd, ikke stiller bestemte krav til og heller ikke setter uttrykkelige begrensninger i den ansattes kompetanse og kvalifikasjoner. Sentralskattekontoret la derfor til grunn at også seismikkpersonell kan være arbeidstakere innenfor rederiskatteordningen. Spørsmålet var hva slags arbeid som kan utføres av de ansatte, herunder om kvalitetssikring og systematisering av seismiske signaler og lesbare data/kart er å anse som tillatt virksomhet.

Arbeid som utføres av seismisk personell som er nødvendige om bord for å betjene det seismiske utstyret ved innhenting av seismisk data har blitt ansett for å være tillatt virksomhet innenfor rederiskatteordningen. Arbeid som utføres av spesialmannskap knyttet til videre bearbeiding og klargjøring av seismiske data, utover det som er nødvendig for å gjennomføre skipets oppdrag i forbindelse med innhenting av seismiske data, har imidlertid ikke blitt ansett for å være tillatt virksomhet innenfor rederiskatteordningen.

Sentralskattekontoret opprettholdt tidligere praksis og konkluderte med at arbeidsoppgaver knyttet til normal drift av skipene klart blir omfattet av bestemmelsen og således er å anse som tillatt virksomhet. Oppgaver utført av spesialmannskap, utover det som er nødvendig for å gjennomføre skipets oppdrag i forbindelse med seismiske data, er imidlertid aktivitet som er i strid med virksomhetsbestemmelsen.

Departementet viser videre til skatteklagenemnda ved Sentralskattekontoret for storbedrifters vedtak i endringssak 2007 041 SKN (upublisert). Spørsmålet var her om leieinntekter fra fremleie av disponibelt areal i leid næringsbygg er tillatt virksomhet innenfor

rederiskatteordningen. Leieinntektene var fra fremleie av hybelhus i leide lokaler til rederiets ansatte. Sentralskattkontoret kom til at slik fremleie ikke var tillatt virksomhet innenfor rederiskatteordningen og selskapet påklaget vedtaket.

Selskapet anførte at den aktuelle fremleien ikke kunne anses som "*annen virksomhet*" etter skatteloven § 8-13 første ledd første punktum og at fremleien i foreliggende tilfelle var en ren bagatellmessig tilleggsaktivitet som må ligge innenfor det lovgiver har ment skal omfattes av kjernevirksomheten med "*utleie og drift av egne og innleide skip*".

Skatteklagenemndas flertall uttalte at ordlyden i bestemmelsen ikke setter noe forbud med hensyn til hva slags aktivitet et rederiselskap kan utføre, forutsatt at dette er aktivitet knyttet til "*utleie og drift av egne og innleide skip*". Innenfor denne begrensningen er det imidlertid opp til det enkelte selskap å vurdere hvordan skipsfartsvirksomheten skal drives, og hvilken aktivitet som skal utføres i den forbindelse. Dette innebærer at innholdet i virksomhetskravet vil kunne være svært forskjellig, alt etter hvilken type skipsfartsvirksomhet som drives.

Etter flertallets oppfatning er det selskapets samlede virksomhet, hvor utleieinntektene inngår som en del av den totale virksomheten, som er det sentrale ved vurderingen av virksomhetskravet i skatteloven § 8-13. Virksomhetsbegrepet omfatter altså, etter flertallets vurdering, alle aktiviteter som gir inntekter til selskapets samlede virksomhet.

Nemndas flertall viste videre til at virksomhetsbestemmelsen i skatteloven § 8-13 ikke åpner for å tillate uvesentlig eller bagatellmessige aktiviteter slik selskapet anførte. Dersom slik uvesentlig/bagatellmessig aktivitet skal tillates, åpnes det for å tillate virksomhet som etter sin art ikke er ment å skulle omfattes. Fremleie av hybler til egne ansatte er således, etter flertallets oppfatning, en del av selskapets virksomhet som ikke anses som "*utleie og drift av egne og innleide skip*". At denne aktiviteten er ubetydelig kan, etter flertallets synspunkt, ikke tillegges avgjørende vekt.

Nemnda konkluderte med at virksomhet i form av utleie av fast eiendom ikke kan være å anse som "*utleie og drift av egne og innleide skip*" og at slik utleievirksomhet dermed ikke er tillatt innenfor rederiskatteordningen.

Oppsummeringsvis viser praksis at virksomhetsbestemmelsen i skatteloven § 8-13 har blitt tolket slik at den aktivitet som utføres av selskapet må ligge klart innenfor selskapets skipsfartsvirksomhet (utleie og drift av egne og innleide skip) for at aktiviteten skal anses å være tillatt virksomhet innenfor rederiskatteordningen. Rederibeskattede selskapers "*annen virksomhet*" etter skatteloven § 8-13 første ledd første punktum må også ligge innenfor kjernevirksomheten for at den skal være tillatt innenfor ordningen. Videre åpner virksomhetsbestemmelsen i skatteloven § 8-13 ikke for å tillate uvesentlig eller bagatellmessige aktiviteter.

3. Rederiers solidaransvar etter ILOs Maritime Labour Convention 2006 og Skipsarbeidslovutvalget

3.1 Innledning

Skipsarbeidslovutvalget har i sin utredning foreslått en fullstendig revisjon av sjømannslovgivningen og utarbeidet utkast til en ny skipsarbeidslov, herunder foreslått å lovfeste rederiers solidaransvar for arbeidsgiverforpliktelser. Bakgrunnen for forslaget om rederiers solidaransvar er de forpliktelser som følger av ILOS Maritime Labour Convention 2006, herunder rederiers ansvar for å oppfylle konvensjonens minimumsrettigheter i arbeidsforholdet. Utredningen har vært på høring og er nå til videre oppfølging hos Nærings- og handelsdepartementet.

3.2 ILOs Maritime Labour Convention 2006

ILOs Maritime Labour Convention 2006 (MLC) regulerer sjøfolks arbeids- og levevilkår. Formålet har vært å lage en oversiktlig og brukervennlig konvensjon som styrker sjømenns rettigheter. Konvensjonen trer i kraft ett år etter ratifikasjon av 30 stater med minst 33 prosent av verdenstonnasjen. For Norge innebærer dette at konvensjonen vil tre i kraft 20. august 2013. Det er flaggstatene som har hovedansvaret for å gjennomføre bestemmelsene i konvensjonen.

Konvensjonen omfatter i utgangspunkt alle som arbeider om bord på skip og gjelder i hovedsak alle skip uavhengig om de er privat eller offentlig eid, så lenge de driver kommersiell virksomhet. Fiske- og fangstfartøy, krigsskip, hjelpefartøyer i marinen og flyttbare innretninger i petroleumsvirksomhet faller utenfor konvensjonens virkeområde.

MLC fastslår at rederiet har ansvar for de rettigheter konvensjonen oppstiller.

Rederidefinisjonen fremgår av konvensjonens artikkel II nr. 1 bokstav j hvor det står følgende om "shipowner":

"Shipowner means the owner of the ship or another organization or person, such as the manager, agent or bareboat charterer, who has assumed the responsibility for the operation of the ship from the owner and who, on assuming such responsibility, has agreed to take over the duties and responsibilities imposed on shipowners in accordance with this Convention, regardless of whether any other organization or persons fulfil certain of the duties or responsibilities on behalf of the shipowner."

Definisjonen innebærer at rederier er ansvarlige etter konvensjonen uten hensyn til om noen annen organisasjon eller andre personer oppfyller enkelte av pliktene på rederiets vegne, slik som eksempelvis et bemanningsbyrå. Rederidefinisjonen gjelder dermed driften av skipet og ikke inngåelse av arbeidsavtalen.

Konvensjonens rederidefinisjon gir statene en viss frihet til å fastlegge det nærmere innhold i hva som skal anses som et rederi i nasjonal lovgivning. Driften av skipet er imidlertid helt sentral for rederibegrepet.

Ved den norske gjennomføringen av MLC i sjømannsloven ble konvensjonen forstått slik at rederiet måtte være det driftsansvarlige selskapet (sikkerhetsstyringsselskapet). Det er dermed lagt til grunn at ansvaret for å oppfylle konvensjonens minimumsrettigheter i arbeidsforholdet, slik som arbeidstakernes rett til lønn og ferie, ligger på det driftsansvarlige selskapet, altså

rederiet, jf. Ot.prp. nr. 70 (2007-2008) side 16. Gjennomføringen er ikke trådt i kraft, og det kan ventes at gjennomføringen i stedet vil skje gjennom ny skipsarbeiderlov, jf. avsnitt 4 nedenfor.

4. Skipsarbeidslovutvalget

Et samlet utvalg foreslår å lovfeste rederiers solidaransvar for arbeidsgiverforpliktelser i en ny bestemmelse i forslaget til skipsarbeidslov. Bestemmelsen fastslår at rederiet skal være solidarisk ansvarlig med arbeidsgiveren for visse økonomiske rettigheter som arbeidstakernes rett til lønn og feriepenger. Formålet er å bidra til større bruk av seriøse bemanningsselskaper og gi større sikkerhet for at arbeidstakerne får den lønn og de økonomiske rettigheter de har krav på. Solidaransvaret sikrer videre at arbeidstakerne kan gjøre rettighetene de har etter konvensjonen gjeldende direkte overfor rederiet.

Ansvarer innebærer at rederiet er solidarisk ansvarlig med arbeidsgiveren for utbetaling av lønn, feriepenger og de økonomiske krav arbeidstakere som arbeider om bord på skipet har etter ny skipsarbeidslov kapittel IV. Utvalget foreslår følgende ordlyd til bestemmelse i ny skipsarbeidslov:

“§ 2-4 Rederiets alminnelige plikter og ansvar

- (1) Er arbeidsgiveren en annen enn rederiet, har rederiet plikt til å påse at bestemmelser gitt i eller i medhold av loven eller i arbeidsavtalen blir overholdt overfor arbeidstaker som har sitt arbeid på skipet.
- (2) Rederiet skal sørge for at bestemmelser gitt i eller i medhold av loven blir overholdt der det er særskilt fastsatt.
- (3) Rederiet er solidarisk ansvarlig med arbeidsgiveren for utbetaling av lønn, feriepenger og de økonomiske krav arbeidstaker som har sitt arbeid på skipet har etter bestemmelsene i lovens kap. IV Lønn mv. eller i forskrifter gitt i medhold av dette kapittel.
- (4) Departementet kan i forskrift gi nærmere regler om hvordan rederiets ansvar etter tredje ledd skal gjøres gjeldende.”

Solidaransvaret gjelder “arbeidstakere”. Utvalget foreslår å erstatte “sjømann” i den någjeldende sjømannsloven med “arbeidstaker” i den nye skipsarbeidsloven. Utvalget foreslår også å videreføre gjeldende rett som oppstiller som vilkår at personer som arbeider på skipet må være arbeidstakere for at den nye skipsarbeidsloven skal komme til anvendelse. I likhet med gjeldende rett foreslår utvalget at loven i en viss utstrekning får anvendelse på selvstendige oppdragstakere. Dette gjelder imidlertid ikke solidaransvaret.

Arbeidstakerbegrepet er ikke nærmere definert i sjømannslovgivingen. I teorien er det antatt at arbeidstakerbegrepet i arbeidsmiljøloven gir veiledning for begrepets innhold etter sjømannslovgivningen, jf. NOU 2012:18 side 98. I forarbeidene til arbeidsmiljøloven fremgår det at en person skal regnes som arbeidstaker dersom tilknytningen til arbeidsgiver reelt sett har karakter av et ansettelsesforhold.

5. Departementets vurderinger og forslag

På bakgrunn av rederiers forpliktelser etter ILOs Maritime Labour Convention 2006 har Skipsarbeidslovutvalget foreslått å regulere rederiers solidaransvar for arbeidsgiverforpliktelser i ny skipsarbeidslov.

Solidaransvaret innebærer at rederier er ansvarlig på lik linje med arbeidsgivere for arbeidstakeres rett til blant annet lønn og feriepenger, og gjelder uansett hva slags virksomhet arbeidstakerne er tilknyttet.

Departementet antar at solidaransvar for ansatte som er engasjert i virksomhet som ikke er tillatt innenfor rederiskatteordningen, vil innebære brudd på vilkårene for å kunne lignes etter rederiskatteordningen.

Etter departementets vurdering bør rederier som lignes etter rederiskatteordningen kunne ha et slikt solidaransvar, selv om solidaransvaret skulle gjelde for arbeidstakere som er engasjert i virksomhet som ikke er tillatt innenfor ordningen etter gjeldende rett. Rederiers solidaransvar for arbeidsgiverforpliktelser bør derfor defineres som tillatt virksomhet innenfor rederiskatteordningen, uavhengig hva slags virksomhet de ansatte er engasjert i.

Ettersom rederiers solidaransvar for arbeidsgiverforpliktelser ikke omfattes av virksomhetsbegrepet i skatteloven § 8-13, slik det må forstås på bakgrunn av forarbeider og ligningspraksis, er det nødvendig å innta en henvisning til solidaransvaret i skattelovforskriften § 8-13-1.

Departementet foreslår derfor at det presiseres i skattelovforskriften § 8-13-1 at rederibeskattede selskaper kan ha solidaransvar for arbeidsgiverforpliktelser som følger av den nye skipsarbeidsloven. Hjemmelen for forskriftsbestemmelsen er skatteloven § 8-13 første ledd bokstav b, som bestemmer at departementet kan gi forskrift om at selskap innenfor ordningen kan drive virksomhet med nær tilknytning til sjøtransportvirksomheten som drives av det aktuelle selskapet eller konsernforbundet selskap som lignes etter rederiskatteordningen. Høringsforslaget er tilpasset utkastet til ny skipsarbeiderlov slik dette er utformet i skipsarbeiderlovutvalgets utredning. Departementet bemerker at endringen må notifiseres til og godkjennes av ESA før den kan iverksettes. Det vises til forslag til § 8-13-1 ny bokstav f i skattelovforskriften.

6. Ikrafttredelse

Skipsarbeidslovutvalgets forslag til ny bestemmelse om rederiers solidaransvar følges opp av Nærings- og handelsdepartementet og er per i dag ikke vedtatt. Forslaget om å presisere i skattelovforskriften at rederier kan ha et slikt solidaransvar, som nevnt i ny skipsarbeidslov, er dermed avhengig av at forslaget om ny skipsarbeidslov blir vedtatt før det kan tre i kraft. Departementet bemerker at forslaget også må godkjennes av ESA før iverksettelsen.

Departementet foreslår derfor at endringene i skattelovforskriften gjelder fra den tid departementet bestemmer.

7. Økonomiske og administrative konsekvenser

Departementet legger til grunn at forslaget ikke vil ha økonomiske og administrative konsekvenser av betydning.

8. Forskriftsutkast

Forskrift om endring av forskrift 19. november 1999 nr 1158 til utfylling og gjennomføring mv. av skatteloven av 26. mars 1999 nr. 14

Fastsatt av Finansdepartementet xx. xx xxxx med hjemmel i lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven) § 8-13 første ledd bokstav b.

I

I forskrift 26. mars 1999 nr. 14 til utfylling og gjennomføring mv. av skatteloven av 26. mars 1999 nr. 14 gjøres følgende endringer:

§ 8-13-1 første ledd ny bokstav f skal lyde:

f. solidaransvar for arbeidsgiverforpliktelser som nevnt i skipsarbeidsloven § 2-4 tredje ledd.

II

Endringene under I trer i kraft fra den tid departementet bestemmer.