

Deres ref: 04/3234 SL kro/rla

27. april 2005

**TILLEGG TIL TIDLIGERE AVGITT UTTAELSE OM FORSLAG TIL
ENDRINGER I REDERISKATTEORDNINGEN – AVGRENSNING AV
BEGREPET "SKIP I FART"**

1. Innledning

Det vises til vår tidligere avgitte høringsuttalelse av 15. april om Finansdepartementets forslag til endringer i rederiskatteordningen ("Ordnningen") som følge av ESAs reviderte retningslinjer ("Retningslinjene") for statsstøtte til sjøtransportsektoren. I høringsuttalelsen påpeker vi betydningen av at rammebetingelsene for norsk skipsfart ikke må være dårligere enn i andre EU-land. For øvrig sluttet vi oss i hovedsak til høringsuttalelsen fra Norges Rederiforbund.

Vi har i ettertid blitt oppmerksom på at det må være feil på et punkt i departementets redegjørelse for gjeldende rett i høringsnotatet. Dersom departementets forståelse blir stående, vil den medføre en omlegging som svekker konkurransesituasjonen for norske rederibeskattede selskaper i forhold til selskaper som omfattes av andre europeiske tonnasjeordninger.

Konkret dreier det seg om departementets forståelse av begrepet "skip i fart" som vilkår for å kvalifisere for rederiskatteordningen. Vilkåret omtales i tilknytning til drift av taubåter og slepebåter, og det gis uttrykk for at begrepet "skip i fart" etter dagens regelverk ikke omfatter skip som (overhodet) benyttes i havnetrafikk. Vi er ikke enige i Finansdepartementets forståelse av gjeldende rett på dette punkt. Etter vår vurdering åpner gjeldende rett for at taubåter kan omfattes av Ordningen med hele sin virksomhet, såfremt hovedbeskjeftigelsen består av havgående virksomhet.

Hensyntatt betydningen av rettsforståelsen på dette punkt ber vi om at høringsbrevet blir tatt i betraktning selv om fristen er overskredet.

Som bakgrunn for vår vurdering vil vi i punkt 2 redegjøre kort for de relevante delene av det reviderte EØS-rettslige rammeverket for støtte til sjøtransportsektoren. I punkt 3 går vi nærmere inn på avgrensningen av de norske støtteordningene etter gjeldende rett.

2. Revisjon av det EØS-rettslige rammeverket for støtte til sjøtransportnæringen

2.1 Støtte i form av gunstige tonnaseskatteordninger

Retningslinjene gjelder i utgangspunktet for støtte til "maritime transport". Slik begrepet "maritime transport" er definert i rådsforordning (EØF) nr. 4055/86 og rådsforordning (EØF) nr. 3577/92 gjelder Retningslinjene hovedsakelig støtte til transport av gods og passasjerer. Retningslinjene åpner imidlertid for at drift av taubåter mv. også kan berette til statsstøtte, jf. Retningslinjene punkt 24 A.3, avsnitt 12 – 14 (vår understreking):

"The Authority can accept that the towing at sea of other vessels, oil platforms, etc. falls under the definition."

ESA påpeker at de er kjent med at enkelte EØS-stater har tonnaseskatteordninger som omfatter taubåter som er utformet med sikte på havgående virksomhet/slep, men som i praksis ikke benyttes til dette formålet:

"The Authority has, however become aware that in certain cases EEA States allow tugboats which are designed for work at sea to benefit from aid even though they are not active at sea, or rarely so."

I retningslinjene klargjør ESA sitt syn vedrørende statsstøtte til slepebåter (vår understreking):

"Towage" is covered by the scope of the Guidelines only if more than 50% of the towage activity effectively carried out by a tugboat during a given year constitutes "maritime transport". Waiting time may be proportionally assimilated to that part of total activity effectively carried out by a tug which constitutes "maritime transport". It should be emphasised that towage activities which are carried inter alia in ports, or which consist in assisting a self-propelled vessel to reach port do not constitute "maritime transport".

Dersom mindre enn 50% av taubåtens virksomhet består av oppdrag som defineres som "maritime transport", må Retningslinjene forstås slik at taubåten ikke kvalifiserer for støtte for noen del av sin virksomhet. Dersom mer enn 50% av taubåtens aktivitet er knyttet til "maritime transport", er Retningslinjene noe uklare med hensyn til i hvilket omfang virksomheten berettiger til støtte. Retningslinjene kan på den ene siden forstås slik at all virksomhet knyttet til taubåten i disse tilfellene kvalifiserer til støtte. Alternativt kan et synspunkt være at Retningslinjene kun åpner for støtte til den del av båtens virksomhet som er knyttet til "maritime transport", det vil si at den resterende delen av virksomheten ikke kvalifiserer for støtte.

Ved mudringsvirksomhet vil det regelmessig være slik at båtens aktivitet dels er knyttet til havgående virksomhet og dels til stasjonær virksomhet. I Retningslinjene er det også for mudringsvirksomhet foretatt en avgrensning av i hvilken grad fartøyer kvalifiserer til støtte, jf. Retningslinjene punkt 24 A.3, avsnitt 16 (vår understreking):

"Dredging activities are, in principle, not eligible for aid to maritime transport. However, fiscal arrangement for companies (such as tonnage tax) may be applied to those dredgers whose activity consists in "maritime transport" – that is, the transport at deep sea of extracted materials – for more than 50% of their annual operational time and only in respect of such transport activities. ... In such cases, separate accounting for maritime transport activities is required."

I fotnote til avsnittet heter det følgende:

"The ships used by these operators also extract or dredge materials which they carry afterwards. Extraction or dredging as such do not qualify for State aid to maritime transport."

På tilsvarende måte som for slepebåtvirksomhet er det i Retningslinjene fastsatt at fartøy som driver mudringsvirksomhet kan være berettiget til støtte dersom mer enn 50% av oppdragene er knyttet til "maritime transport". Dersom dette er tilfelle, presiseres det imidlertid at det kun er den delen av virksomheten som utgjør "maritime transport" som kvalifiserer til støtte. Retningslinjene påbyr i slike tilfeller at det føres særskilt regnskap for den delen av mudringsvirksomheten som knytter seg til "maritime transport".

Dersom mer enn 50% av en taubåts oppdrag utgjør "maritime transport", blir spørsmålet om det ved vurderingen av det tillatte støtteomfanget må foretas en oppsplitting etter virksomhetens art på tilsvarende måte som for båter som driver mudringsvirksomhet. Det forhold at Retningslinjene uttrykkelig begrenser støtteområdet for mudringsfartøy og påbyr en oppsplitting av virksomhetsinntekten etter om den er innvunnet ved henholdsvis "maritime transport" eller "extraction", herunder ved krav om separat regnskapsføring, mens det ikke er inntatt en tilsvarende begrensning og påbud for taubåter, må forstås slik at det på dette punkt skal gjelde forskjellige løsninger for de to typer virksomheter.

Det kan i denne forbindelse også vises til den nederlandske tonnasjeskatteordningen som nylig er revidert på bakgrunn av EU-kommisjonens reviderte retningslinjer for støtte til sjøtransportvirksomhet. Med hensyn til taubåter er reglene endret slik at båter som ikke i hovedsak driver med havnevirksomhet i sin helhet kvalifiserer for tonnasjeskatteordningen. Forutsatt at havnevirksomheten utgjør mindre enn taubåtens havgående virksomhet, legges det ikke opp til at det skal skje en oppsplitting av båtens virksomhet med hensyn til at kun deler av båtens inntekter kvalifiserer for tonnasjebeskatning.

Etter dette må Retningslinjene forstås slik at det åpnes for å gi støtte til taubåter som har mer enn 50% av sine oppdrag knyttet til "maritime transport", og at støtten i disse tilfellene kan omfatte den samlede virksomheten knyttet til taubåten, herunder inntekter fra havnevirksomheten. Også hensynet til innbyrdes sammenheng i Retningslinjene for støtte til tonnasjeskatteordninger og støtte til sjøfolk/ansettelse av sjøfolk taler for en slik forståelse, jf. punkt 2.2.

2.2 Støtte til sjøfolk og støtte til arbeidsgiver for ansettelse av sjøfolk

Retningslinjene regulerer også adgangen for medlemsstatene til å gi særskilt støtte til arbeidsgiver for ansettelse av EØS-sjøfolk og støtte direkte til sjøfolk. Slik støtte kan gis gjennom reduserte satser for trygdeavgift og/eller inntektsskatt innenfor visse grenser, jf. Retningslinjene punkt 24 A.3.2, avsnitt 1 flg:

"...the following action on employment costs should be allowed for EEA shipping:

- *reduced rates of contributions for the social protection of EEA seafarers employed on board ships registered in an EEA State,*
- *reduced rates of income tax for EEA seafarers on board ships registered in an EEA State."*

I tillegg kan støtte gis til rederiene gjennom refusjon av lønnskostnader, jf. Retningslinjene punkt 24 A.4, avsnitt 1.

Med hensyn til sjøfolk som arbeider på taubåter mv. er adgangen til å yte støtte begrenset, jf. Retningslinjene punkt 24 A.3.2, avsnitt 4:

"For the maritime part of towage ... , aid in favour of the employment of EEA seafarers may be granted by analogy to the rules contained in this point, but only if the aid relates to EEA seafarers working on board seagoing, self-propelled tugs..., registered in an EEA State, carrying out maritime transport at sea for at least 50% of their operational time."

Retningslinjene må her forstås slik at det åpnes for støtte til mannskap på taubåter som delvis går i havnevirksomhet, såfremt hovedvirksomheten (minimum 50%) består av havgående slep. Som nevnt underbygger dette en tilsvarende forståelse av Retningslinjene for støtte til taubåtvirksomhet gjennom tonnasjeskatteordninger, jf. punkt 2.1.

3. De norske støtteordningene til skipsfartsvirksomhet

3.1 Sjømannsfradrag etter skatteloven § 6-61

Bestemmelsen om sjømannsfradrag knytter i likhet med Ordningen anvendelsesområdet opp mot begrepet "skip i fart". I tilknytning til regelverket for sjømannsfradrag legges det til grunn at taubåter som en vesentlig del av året foretar utseilinger på mer enn 30 nautiske mil oppfyller kravene til skip i fart, selv om den øvrige del av virksomheten er havnebasert. En slik forståelse støttes også av Finansdepartementets brev av 22. januar 1997 og (motsetningsvis) av Lignings-ABC 2004 s. 948 (punkt 2.2.1).

3.2 Refusjonsordningen for å sikre sysselsetting av norske sjøfolk

Anvendelsesområdet for refusjonsordningen for å sikre sysselsetting av norske sjøfolk ("Refusjonsordningen") er også knyttet opp mot begrepet "skip i fart" ved at refusjonsberettigede sjøfolk må ha rett til sjømannsfradrag etter skatteloven § 6-61, jf forskrift av 20. november 2003 nr 1361 § 5 (1).

I veiledningen til refusjonsordningen for 2005 er det forutsatt at det for skip som dels har oppdrag som kvalifiserer for refusjon skal foretas en helhetsvurdering hvor det avgjørende for rett til refusjon er om omfanget av den refusjonsberettigede virksomheten utgjør mer enn halvparten av den totale virksomheten. Oppfylles vilkåret om mer enn 50% refusjonsberettiget virksomhet, gis det refusjon for den totale virksomheten (vår understreking):

"Skip som skifter fram og tilbake mellom oppdrag som er refusjonsberettiget og oppdrag som ikke er refusjonsberettiget i samme termin får refusjon for all virksomhet i terminen dersom mer enn halvdel av virksomheten er refusjonsberettiget. Det gis ingen refusjon dersom mindre enn halvdel av virksomheten er refusjonsberettiget. Perioder uten oppdrag regnes ikke med når det vurderes om skip er refusjonsberettiget."

Praktisering av refusjonsordningen i tråd med veiledningen vil etter vår oppfatning være i tråd med de Retningslinjene, jf. punkt 2.2 ovenfor.

3.3 Rederiskatteordningen

"Skip i fart" er både kvalifiserende og tillatt eiendel for beskatning innenfor Ordningen, jf. skatteloven § 8-11 og Finansdepartementets forskrift til skatteloven (FSFIN) § 8-11-1.

I høringsnotatet om forslag til endringer i Ordningen som følge av de reviderte Retningslinjene omtales taubåter særskilt i punkt 3.3.3. Departementet tar utgangspunkt i dagens regelverk og FSFIN § 8-11-1 d. om at skip i stasjonær virksomhet og havnetrafikk, eller annen virksomhet over begrenset fartsområde hvor utseilt distanse ikke overstiger 30 nautiske mil, ikke skal regnes som skip i fart. Departementet uttaler at taubåt som (overhodet) benyttes i havnetrafikk er diskvalifiserende eiendel, uavhengig av omfanget av havgående trafikk for øvrig:

"Dersom en taubåt dels blir benyttet i havnetrafikk og dels i havgående virksomhet, må skipet anses som en ulovlig eiendel, og selskapet må tre ut av ordningen etter reglene i skatteloven § 8-17."

Under henvisning til de reviderte Retningslinjene foreslås det kun endringer i regelverket med hensyn til at taubåter i utenlandsk havnetrafikk ikke lenger skal anses som "skip i fart".

Etter vår vurdering er departementets forståelse av begrepet "skip i fart" i høringsnotatet strengere enn påkrevet etter Retningslinjene. Som nevnt må Retningslinjene forstås slik at det tillates støtte til en taubåts samlede virksomhet såfremt minst 50% av virksomheten knytter seg til havgående slep, jf. punkt 2.

Videre vil vi anføre at det etter gjeldende norsk rett ikke er grunnlag for å tolke begrepet "skip i fart" i skatteloven § 8-11, jf. FSFIN § 8-11-1 strengere enn det som Retningslinjene legger opp til.

Ved avgrensningen mot kysttrafikk som ikke skal omfattes av Ordningen, ble det tatt utgangspunkt i bestemmelsen om sjømannsfradrag og definisjonen av begrepet "skip i fart" i dette regelverket, jf. Ot. prp. nr. 11 (1996-97) s. 28 og 29. I mangel av konkrete holdepunkter for en annen løsning, må "skip i fart" i skatteloven § 8-11, jf. FSFIN § 8-11-1 fortolkes på tilsvarende måte som det identiske begrepet i bestemmelsen om sjømannsfradrag, herunder refusjonsordningen. I forhold til sistnevnte regelverk er det klart at taubåter omfattes med all sin virksomhet selv om en (mindre) del av virksomheten er havnebasert. Denne forståelse må da også legges til grunn i forhold til tonnasjeskatteordningen.

Den forståelse av gjeldende rett som departementet forfekter i høringsbrevet på dette punkt har heller ikke støtte i likningspraksis.

Departementets forståelse forutsetter at det foretas en lovendring som bare kan gis fremtidig virkning, og som først bør sendes på høring.

4. Konklusjon

Etter vår oppfatning er det ikke grunnlag for å avgrense Ordningen slik Finansdepartementet hevder i høringsnotatet. Slik vi forstår innholdet i Retningslinjene vil Norge med Finansdepartementets forståelse av anvendelsesområdet for Ordningen ha en til dels mye snevrere støtteordning for taubåter enn det som er påkrevet av ESA, og det som den nederlandske tonnasjeskatteordningen legger opp til. De reviderte Retningslinjene innebærer i utgangspunktet en innstramning i forhold til de tidligere Retningslinjene fra 1997 med hensyn til hvorvidt slepebåtvirksomhet kvalifiserer for støtte, men gir ikke grunnlag for at den norske Ordningen må utformes slik at ethvert oppdrag i havnetrafikk skal medføre at en taubåt diskvalifiseres fra å motta støtte.

Etter regelverket for sjømannsfradrag og refusjonsordningen for sysselsetting av sjøfolk må det anses klart at begrepet "skip i fart" også kan omfatte taubåter som delvis går i havnetrafikk, avhengig av omfanget av fartøyenes havgående aktivitet. Det er ikke holdepunkter verken i forarbeider eller likningspraksis for å tolke begrepet "skip i fart" på en annen måte i forhold til rederiskatteordningen. Man må da falle tilbake på utgangspunktet om at begrepet må forstås på samme måte. Dette innebærer at taubåter kan omfattes av Ordningen med hele

sin virksomhet, såfremt mer enn halvparten av virksomheten er knyttet til havgående trafikk.

Vi ber om at departementet benytter lovproposisjonen til å presisere ovenstående, og samtidig rydde opp i den uklarhet som er skapt gjennom høringsnotatet på dette punkt.

Vennlig hilsen
Rederienes Landsforening

Espen Søylen
ass. direktør