

Dokumenttype NOU 1990:18 **Dokumentdato** 1990-06-01

Tittel Beskatning av fiskere

Utvalgsleder Hartviksen, Lars

Utgiver Finans- og tolldepartementet

Oppnevnt 1984-07-02 **Sider** 140

Kapittel 2 - Sammendrag og hovedkonklusjoner
1 Innledning

Under arbeidet med utredningen ble det gjennomført endringer i regnskapslovgivningen slik at de næringsdrivende fiskerne fra 1 januar 1989 er regnskapspliktig i henhold til regnskapsloven. Denne nye situasjonen er av vesentlig betydning for den ligningsmessige behandling av fiskerne og er et sentralt grunnlag for en rekke av forslagene som arbeidsgruppen kan fremlegge.

I utredningen er det lagt stor vekt på å belyse båtmannskapenes (lottakernes) situasjon med hensyn til inntekter og utgifter. Det er bl.a med dette for øyet gjennomført en egen spørreundersøkelse på utvalgte ligningskontorer av lottakernes bruksutgifter, jfr kap 3. Vurderingen av båtmannskapenes tilsettingsforhold er på samme vis som den nye regnskapssituasjonen av sentral betydning for forslagene.

Kapittel 2 - Sammendrag og hovedkonklusjoner

2 Forslag

2.1 Til skattelovgivningen.

2.1.1 Ansettelse av inntekt av fiske, sktl. § 49 , 1 ledd.

Med grunnlag i båtmannskapenes tilsettingsforhold anbefales at lottutbetalinger til båtmannskapene anses som skattepliktige lønnsutbetalinger i henhold til de generelle regler som gjelder etter sktl. § 42 , 1 ledd. Lottutbetalinger til båtmannskapene vil derved være skattepliktig som arbeidsinntekter etter det utbetalte beløp med rett til fradrag ved inntektsbeskatningen i samsvar med de generelle regler som gjelder.

Denne vurderingen av båtmannskapenes lottinntekter anbefales gjort gjeldende både ved utforming og anvendelse av skatteregler og folketrygdens regler, jfr bl.a behandlingen av produktavgiften i fiske (kap 17).

Skattelovens § 49 , 1 ledd angir som skattepliktig inntekt av fiske det beløp som utbytte har utgjort i det sist forløpne inntektsår. Når skattepliktig inntekt for båtmannskapene kan settes til utbetalt hyre eller lott, vil skattelovens § 49 , 1 ledd ikke lenger ha noen betydning ved beskatningen av båtmannskapene.

Ved innføring av regnskapsplikt for næringsdrivende fiskere vil beskatning av næringsvirksomhetens resultat kunne skje i henhold til skattelovens § 50 med hensyn til utmålingen av inntektsårets skattepliktige inntekt. Nåværende hovedbestemmelse for ansettelse av inntekt av fiske i skattelovens § 49 , 1 ledd vil derved ikke lenger ha noen selvstendig betydning ved beskatningen av næringsdrivende fisker.

Skattytere med tilfeldige inntekter av fiske forøvrig vil kunne bli skattepliktig for disse inntektene etter skattelovens § 42 med de begrensninger som følger av Kgl res av 2 september 1977 vedr skattefritak for visse naturalytelser m.v. § 8 .

Uttak av fisk til eget bruk skal etter regnskapsloven bokføres som vareuttak og vil inngå som en del av virksomhetens resultat. Uttaket blir å

registrere som skattepliktig inntekt for den næringsdrivende fiskeren, jfr sktl. § 42 , 1 ledd. For ansatte fiskere anbefales at ytelse av fisk fra arbeidsgiver vurderes på linje med kontantytelser og blir å behandle som lønn til den ansatte. Uttak av fisk til privat bruk anbefales verdsatt i henhold til sktl. § 50 , 2 ledd bokstav c til sin fulle verdi. Fisk til husholdningsbruk til tilsatte ombord anbefales verdsatt til omsetningsverdi. Utfra dette anbefales skattelovens § 49 , 1 ledd opphevet.

Kapittel 2 - Sammendrag og hovedkonklusjoner

2 Forslag

2.1 Til skattelovgivningen.

2.1.2 Fiskernes særfradrag

Gjeldende regler for fiskernes særfradrag i skattelovens § 49 , 2 ledd anbefales endret.

Betegnelsen "særfradrag" foreslås endret til "fiskerfradrag". Dette fradraget er primært ment å være en skattedempning for en yrkesgruppe. Fradraget skiller seg vesentlig fra de regler om særfradrag som en finner i sktl. § 76 og § 77 . Betegnelsen særfradrag for fisker kan derfor virke misvisende.

Ut fra formålet med fradragsordningen bør fradraget fortsatt gis uten hensyn til fartøyets størrelse og uansett om fiskeriinntekten opptjenes i tjenesteforhold eller ikke. Fiskerfradrag bør avgrenses til aktive fiskere.

Reglene anbefales utformet slik at en ved ligningen kan bygge direkte på oppgaver basert på båteierens regnskaper. Kriteriene må da fremgå av regnskapene til de næringsdrivende fiskerne slik at ligningen kan kontrolleres gjennom regnskapene.

Utfra behovet for å forenkle ligningsbehandlingen av fiskere er det ansett av vesentlig betydning å unngå ordninger som nåværende registrering av tidsperioder for å skille ut de skattytere som skal ha krav på fiskerfradrag ved ligningen. Det er funnet mer hensiktsmessig å utforme vilkår for tilståelse av fiskerfradrag knyttet til fiskernes inntektsforhold som både regnskapsmessig og oppgavemessig overfor ligningsmyndighetene er en sentral størrelse.

Avgrensningen av berettigede fiskere anbefales gjennomført ut fra en sammenlignende regel hvor pensjonsgivende inntekt av fiske kreves å utgjøre en minimumandel av skattyterens samlede pensjonsgivende inntekt. Dette vil normalt være et klart uttrykk for den aktivitet skattyter har utøvd. Utvalgets flertall, Norø, Nes og Bråthen anbefaler at fiskerfradrag tilstås aktive fiskere som i løpet av inntektsåret har pensjonsgivende inntekt av fiske som minst utgjør 40 pst av skattyterens samlede pensjonsgivende inntekt, tillagt eventuelle pensjoner. Utvalgets mindretall, Hartviksen og Hansen anbefaler at avgrensningen settes til minst 50 pst av skattyterens samlede pensjonsgivende inntekt tillagt eventuelle pensjoner.

Som en generell avgrensning anbefales at pensjonsgivende inntekt av fiske minimum må overstige folketrygdens grunnbeløp dersom det skal kunne tilstås fiskerfradrag.

Beregningsgrunnlaget for fiskerfradrag anbefales satt til pensjonsgivende inntekt av fiske, både for lottakere og næringsdrivende fiskere.

Utvalgets flertall, Hartviksen, Norø, Nes og Bråthen anbefaler at sykepenger og arbeidsledighetstrygd som erstatter fiskeriinntekt blir å medregne til pensjonsgivende inntekt av fiske både ved avgrensningen av hvilke fiskere som skal være berettiget til fiskerfradrag og ved ansettelsen av beregningsgrunnlaget for fiskerfradraget. Utvalgets mindretall, Hansen, anbefaler at disse inntektspostene ikke skal medregnes til pensjonsgivende inntekt av fiske, men skal medtas som annen pensjonsgivende inntekt, i forhold til avgrensningsspørsmålet og i forhold til beregningsgrunnlaget.

Fiskerfradragets størrelse er ikke vurdert nærmere. Dette oppfattes i vesentlig grad å være et politisk spørsmål som utvalget ikke har funnet grunn til å gå nærmere inn i. Det er forutsatt for vurderingen at fradragets størrelse, den prosentvise beregning og maksimumsbeløp, vil bestå på dagens nivå.

Flertallets forslag blir som følger:

Fiskerfradrag anbefales tilstått aktive fiskere som har pensjongivende inntekt av fiske som (a) utgjør minst 40 pst av skattyterens samlede pensjongivende inntekt, tillagt eventuelle pensjoner, og som (b) minst overstiger folketrygdens grunnbeløp. Sykepenger og arbeidsledighetstrygd som erstatter fiskeriinntekt anbefales medregnet pensjongivende inntekt av fiske ved beregningen. Fiskerfradraget anbefales å utgjøre 23 pst av beregningsgrunnlaget begrenset til kr 55.000.

Skattelovens bestemmelse om dette foreslås inntatt i loven under skattelovens § 44 . Nåværende bestemmelse om fiskernes særfradrag i skattelovens § 49 , 2 ledd med tilhørende regler av 9 juni 1964 foreslås opphevet.

På samme måte som etter gjeldende regel anbefales at departementet gis anledning til å gi nærmere regler til utfylling og gjennomføring av bestemmelsen.

Kapittel 2 - Sammendrag og hovedkonklusjoner

2 Forslag

2.1 Til skattelovgivningen.

2.1.3 Kondemneringstilskudd.

I henhold til skattelovens § 49 , 3 ledd skal tilskudd til kondemnering av eldre, uhensiktsmessige fiske- og fangstfartøy ikke regnes som skattepliktig inntekt i den utstrekning tilskuddet overstiger fartøyets nedskrevne verdi. Den skattefrie delen av tilskuddet skal ikke fradras i kostprisen ved erverv av nytt varig driftsmiddel.

Denne behandlingen av kondemneringstilskuddet bryter med skattelovens alminnelige inntektsbegrep og er en særordning i forhold til øvrige tilskudd til fiskerinæringen hvor det foreligger skatteplikt etter vanlige regler. Slike særordninger er det generelt sett grunn til å unngå.

Skattefritaket har neppe noen vesentlig betydning for de reguleringsformål kondemneringsordningene er rettet mot. Det er et spørsmål om hvilke ressurser det offentlige skal sette inn i de enkelte situasjoner. Skattefritaket har heller ingen distriktsprofil. Det kan i enkelte tilfeller være en begunstiging for personer som forlater fiskerinæringen. Utvalget har ansett dette uheldig. Når det ikke kan påvises gode grunner for å opprettholde skattefritaket for kondemneringstilskudd, er regelen foreslått opphevet.

§ 49 , 3 ledd anbefales opphevet.

Kapittel 2 - Sammendrag og hovedkonklusjoner

2 Forslag

2.1 Til skattelovgivningen.

2.1.4 Minstefradrag i lottinntekter.

I henhold til skattelovens § 44 , 1 ledd bokstav g gis minstefradrag i alle inntekter av arbeid som ikke er å anse som næringsinntekter.

Lottinntektene er for båtmannskapene som ikke har andel i fartøyet å anse som inntekter innvunnet i tjenesteforhold. De regler som gjelder for minstefradrag bør derfor også gjøres gjeldende for båtmannskapenes lottinntekter av fiske.

Dette kan gjennomføres ved en omlegging av ligningspraksis. Det er ikke påkrevet med endring av lov eller forskrifter.

Kapittel 2 - Sammendrag og hovedkonklusjoner

2 Forslag

2.1 Til skattelovgivningen.

2.1.5 Kostfradrag i fiske.

Verdien av fritt opphold ombord på skip og tariffmesig hyretillegg for egen kost regnes ikke som inntekt i henhold til skattelovens § 42 , 3 ledd bokstav m. Tilsvarende kan det i henhold til skattelovens § 44 , 1 ledd bokstav a kreves fullt fradrag for utgifter til kosthold under fiske og fangst.

Disse reglene er anbefalt opprettholdt.

Bare skattytere som deltar i, eller som driver ervervsmessig fiske ombord i fiske- eller fangstfartøy kan ha rett til fradrag for kostutgifter under fiske.

Fradrag for kostutgifter under fiske må avgrenses mot private kostutgifter som ikke kan komme til fradrag i inntekten. Det bør kreves at fisket har vært drevet et visst antall timer om dagen, slik at det er naturlig å innta et måltid, før det gis fradrag for kostutgifter.

Kostutgiftene under fiske kommer normalt til fradrag som fellesutgifter. Det kan også kreves fradrag i henhold til satser. Denne adgangen til å kreve fradrag etter satser medfører store kontrollproblemer for ligningsmyndighetene både med hensyn til hvordan hvert enkelt fiske har foregått og for å avverge at kostutgiftene kommer til fradrag dobbelt, både etter sats og som fellesutgifter/regnskapsførte utgifter.

Næringsdrivende fiskere vil kunne føre alle sine kostutgifter i sitt regnskap. Etter de alminnelige regler kan disse utgiftene bare regnskapsføres som faktiske utgifter og i henhold til bilag. Det anbefales derfor at næringsdrivende fiskere utfra dette ikke får anledning til å få fradrag for kostutgifter direkte over selvangivelsen i henhold til sats.

Båtmannskapene ombord kan få dekning for sine kostutgifter gjennom lagsoppgjør eller direkte fra båteier. Når det gis oppgjør for kostutgiftene på denne måten anbefales at det ikke gis noen ytterligere fradragmulighet etter satser i disse situasjoner.

Når båtmannskapene utnister hjemmefra, forekommer det at kostutgiftene ikke blir dekket. I disse situasjoner anbefales det at båtmannskapene kan tilstås kostfradrag etter sats over selvangivelsen når det påvises at:

- Det ikke er gjennomført felles kosthold ombord, ev gitt kostrefusjon fra båteier og
- at det dreier seg om hjemmefiske hvor båtmannskapet overnatter hjemme.

Eventuell sats for kostfradrag for tilsatte ombord ved korttidsfiske blir å fastsette av Skattedirektoratet gjennom takseringsreglene.

Kapittel 2 - Sammendrag og hovedkonklusjoner

2 Forslag

2.1 Til skattelovgivningen.

- 2.1.6 Fiskernes fondsavsetninger.
- 2.1.6 Driftsreguleringsfond for
 - .1 fiskere (lov av 11 mars 1964 nfor.
 -).
- 4

Ved lovendring 19 desember 1989 ble lov om avsetning til driftsreguleringsfond for fiskere opphevet. Det er imidlertid i denne sammenheng vurdert om fiskerne fortsatt bør ha en inntektsutjevnen avsetningsordning.

Fiskerne har til nå vanligvis benyttet seg av mulighetene til å avsette til driftsreguleringsfond for fiskere og etter distriktsskatteloven. Til vurdering av disse avsetningsordningene er det foretatt en undersøkelse på ligningskontorene av i hvilken utstrekning avsetningsordningene blir benyttet. Resultatet av undersøkelsen viser at det bare er et fåtall av fiskerne som foretar avsetninger, ca 3 pst. - 4 pst på hver av ordningene (1984 1985). Gjennomsnittlig avsatte beløp lå rundt kr 30.000 disse årene.

Ved innføring av regnskapsplikt for næringsdrivende fiskere, og ved en endring av lottakernes yrkesmessige status, vil en inntektsutjevnen avsetningsordning få redusert betydning for næringsdrivende fiskere. For næringsdrivende fiskere som har tilsatte ombord, vil det nå åpne seg mulighet for å foreta avsetninger til konsolideringsfond, hvilket vil være en gunstigere avsetningsmåte enn den tidligere avsetningsordning til driftsreguleringsfond.

Avsetning til driftsreguleringsfond for fiskere har i de senere år neppe hatt noen vesentlig betydning som en utjevningsordning for fiskernes inntekter. Problemet med varierende inntekter i fiskerinæringen søkes i dag avhjulpet med direkte virkemidler. Hensyn knyttet til progresjonssatser ved beskatning har også redusert betydning. Det vil på denne bakgrunn neppe være vesentlig behov for denne type inntektsutjevnen avsetningsordning for fiskere a

- Kapittel 2** - Sammendrag og hovedkonklusjoner
- 2 Forslag
 - 2.1 Til skattelovgivningen.
 - 2.1.6 Fiskernes fondsavsetninger.
 - 2.1.6
 - .2 Distriktsskattelovavsetninger (lov av 19 juni 1969 nr 72).

Avsetninger etter distriktsskatteloven har fått redusert betydning bl.a som resultat av de begrensninger av ordningen som er iverksatt de senere år. For fiskerinæringen og fiskerne har denne avsetningsadgangen neppe noen vesentlig betydning lenger i distriktspolitisk sammenheng. Det vil antagelig være til fordel for fiskerinæringen om myndighetene i stedet tok i bruk mer målrettede distriktspolitiske virkemidler. Ut fra fiskernes forhold foreslås derfor denne avsetningsadgangen avvirket.

Når båtmannskapenes lottinntekter blir å anse som lønnsinntekter, vil disse skattyterne ikke lenger ha anledning til å foreta avsetninger etter distriktsskatteloven.

Kapittel 2	- Sammendrag og hovedkonklusjoner
2	Forslag
2.1	Til skattelovgivningen.
2.1.6	Fiskernes fondsavsetninger.
2.1.6	Konsolideringsfond for
.3	personlige næringsdrivende (lov desember 1982 nr 73).
17	

De næringsdrivende fiskerne har til nå stort sett vært avskåret fra å foreta avsetninger til konsolideringsfond med henvisning til at lottakerne ikke kan anses som lønnstakere i denne sammenheng.

Konsolideringsfond er et rent inntektsreguleringsfond. Det er liten tvil om at denne avsetningsordningen vil kunne ha stor betydning for fiskerne.

Ut fra den endrede vurdering av lottakernes ansettelsessituasjon foreslås det at båteier/høvedsmann som har tilsatte ombord bør få adgang til å foreta avsetning til konsolideringsfond idet de tilsatte må anses som lønnede arbeidstakere i virksomheten i henhold til reglenes § 1 .

Denne endringen kan gjennomføres ved endring av ligningspraksis a

Kapittel 2	- Sammendrag og hovedkonklusjoner
2	Forslag
2.1	Til skattelovgivningen.
2.1.6	Fiskernes fondsavsetninger.
2.1.6	Skattefrie fondsavsetninger
.4	til miljøvern (lov 14 desember)
1962	

Næringsdrivende fiskere har anledning til å foreta miljøvernsetninger hvor avsatte midler kan anvendes mot forurensing av ytre miljø og til forbedringer av indre miljø. Alle lottakere har i denne sammenheng blitt ansett som næringsdrivende fiskere.

Avsetningsordningen har blitt lite benyttet.

Med henvisning til den generelle omvurdering av lottakernes ansettelsessituasjon foreslås det at lottakere som ikke eier andeler i fartøyet blir avskåret fra denne avsetningsordningen med henvisning til at disse lottakerne normalt ikke kan anses som næringsdrivende.

Kapittel 2	- Sammendrag og hovedkonklusjoner
2	Forslag
2.1	Til skattelovgivningen.
2.1.6	Fiskernes fondsavsetninger.
2.1.6	Øvrige avsetningsordninger.
.5	

Det er ikke foreslått endringer i øvrige avsetningsordninger som kan være anvendelig for fiskerne. Det er bl.a ikke sett grunn til å foreta endringer i avsetningsadgangen til klassifikasjonsfond.

Kapittel 2 - Sammendrag og hovedkonklusjoner

2 Forslag

2.2 Til ligningsloven med forskrifter

Den nye regnskapsmessige situasjon for de næringsdrivende fiskerne, omvurderingen av lottakernes arbeidssituasjon osv vil medføre vesentlige endringer ved ligningen av fiskere. De næringsdrivende fiskerne vil ved ligningen bli behandlet på linje med andre næringsdrivende, mens lottakerne og prosentfiskerne vil bli lignet på samme måte som andre lønnstakere. Det vil ikke være vesentlige kontrollproblemer ved ligningen som skiller fiskerne fra andre yrkesgrupper.

Dette vil føre til en betydelig forenkling av ligningen av fiskere, jfr kap 9 og kap 18.

Fiskernes oppgave til ligningsmyndighetene vil som for andre yrkesgrupper kunne baseres på førte regnskaper. De næringsdrivende fiskernes oppgaveplikt over virksomhetens resultat kan anses tilfredsstillende ivaretatt ved innsendelse av det alminnelige regnskapsskjema i tilpasset form sammen med selvangivelse og øvrige oppgaver over særskilte forhold på linje med andre skattytere.

Arbeidsgivere i fiske anbefales pålagt å sende lønns- og trekkoppgave samt terminvise oppgaver for skattetrekk og eventuell arbeidsgiveravgift. Eventuelle innsendte C-skjema bør ikke erstatte denne plikten.

Finansdepartementets forskrift av 30 desember 1983 om regnskapsføring av lønnsutbetaling m.v gitt med hjemmel i ligningslovens § 6-1 anbefales etter den endrede vurdering av lottutbetalingene å omfatte også slike utbetalinger.

Fortsatt vil det kunne skje lottoppgjør hvor det kan være tvil om vurderingen av de enkelte lottakernes situasjon. Ligningslovens § 6-2 , 1 ledd bokstav i som angir oppgaveplikt ved utbetaling av lott eller part er derfor anbefalt opprettholdt som en egen bestemmelse.

Kapittel 2 - Sammendrag og hovedkonklusjoner

2 Forslag

2.3 Til skattebetalingsloven med forskrifter

Ordningen med sikringstrekk i salgsoppgjør ved fiske og fangstvirksomhet anbefales avvirket. Dette trekkssystemet er utviklet for å sikre skatteinngangen fra fiskerne i en situasjon hvor fiskerne ikke hadde regnskapsplikt med de kontrollmessige problemer dette kunne medføre. Når de næringsdrivende fiskerne nå er pålagt regnskapsplikt, er det ikke lenger grunn til å behandle denne yrkesgruppen annerledes enn andre yrkesgrupper med hensyn til skattebetalingen.

Skattebetalingslovens bestemmelser om sikringstrekk i salgsoppgjør i § 12 , 4 og 5 ledd er følgelig foreslått opphevet sammen med tilhørende forskrifter hvor Kronprinsregentens resolusjon av 26 oktober 1956 om sikringstrekk gir de sentrale bestemmelser.

Ut fra kontrollhensyn er imidlertid någjeldende bestemmelser om

salgsavregningens innhold i sikringstrekkreglene § 3 anbefalt opprettholdt som forskrift til regnskapslovens kap 4.

Kontrollen med fiskernes skattebetaling bør kunne skje på samme vis som for andre skattytere. De egne regler for regnskapsføring og oppgjør for skattetrekk for fiske og fangstvirksomhet gitt i Kgl res av 23 januar 1987 kap. VI anbefales opphevet.

Fortsatt vil det tradisjonelle lottoppgjøret vil ha en dominerende stilling som avlønningssmåte i fiskeriene. I visse situasjoner vil også ansvarsforholdet ombord i båten kunne være noe uklart. På denne bakgrunn anbefales det at de egne regler om gjennomføring av skattetrekk ved fiske- og fangstvirksomhet opprettholdes inntil videre for disse situasjoner (Skattedirektoratets regler av 20 desember 1956).

Kapittel 2 - Sammendrag og hovedkonklusjoner

2 Forslag

2.4 Til folketrygdløven

Med hjemmel i folketrygdlovens § 16-1 nr 2, jfr. § 16-2 nr 1, er fiskerne pålagt å betale produktavgift av fiskeomsetningen. Denne avgiftsbetalingen trer i stedet for plikt til å svare arbeidsgiveravgift i fiske samt differansen mellom høy og lav sats for betaling av trygdavgift for næringsdrivende fiskere. Alle lottakere er regnet som næringsdrivende i henhold til folketrygdloven.

Båtmannskapene anbefales imidlertid vurdert som tilsatte ombord i tjenesteforhold, selv om de får betaling som lottakere. En slik endret vurdering av båtmannskapenes stilling i forhold til båteier/ høvedsmann innebærer at mottatt lott og hyre vil omfattes av folketrygdlovens § 6-4 , første ledd nr 1 på linje med annen lønnsutbetaling.

Dette tilsier at båtmannskapene skal betale medlemsavgift til folketrygden etter lav sats, samt at båteier/høvedsmann i utgangspunktet skal svare arbeidsgiveravgift ved lottutbetalingen.

Disse omstendigheter har begrunnet en nærmere vurdering av produktavgiften i fiskerinæringen. Når de næringsdrivende fiskerne nå har fått regnskapsplikt, vil det ikke være betenkelig utfra kontrollmessige hensyn å la fiskerne betale arbeidsgiveravgift og trygdeavgift til folketrygden på vanlig måte.

I vurderingen er det påpekt uheldige utslag av systemet med produktavgift. Ordningen fører til varierende belastning for den enkelte fisker som ikke samsvarer med variasjoner i inntektsforholdene for fiskerne.

Systemet med produktavgift avskjærer fiskerinæringen fra å nyte godt av den distriktsprofil som de differensierte satser for arbeidsgiveravgift representerer. Produktavgiften er også et ledd i trygdemessige særordninger for fiskere som det i økende grad stilles spørsmålsteget ved.

Denne avgiftsordningen er derfor foreslått opphevet til fordel for ordinær betaling av arbeidsgiveravgift og trygdeavgift til folketrygden også i fiskerinæringen.