

Finansdepartementet

Skatte- och tullavdelningen

## Sjömännens, inkomstskatten och EU

En översyn av reglerna för beskattning av sjöinkomst

Februari 2007

## Sammanfattning

I denna promemoria föreslås att de svenska reglerna för beskattning av sjöinkomst skall anpassas till EG-rätten. Den som arbetar i redarens tjänst på ett svenskt handelsfartyg har, om fartyget går i när- eller fjärrfart, rätt till ett så kallat sjöinkomstavdrag mot sina inkomster och en skattereduktion för sjöinkomst vid beräkning av skatten på inkomsten. I promemorian görs bedömningen att begränsningen till arbete ombord på ett svenskt handelsfartyg riskerar att utgöra en begränsning i rätten att fritt tillhandahålla tjänster inom den europeiska unionen vilket skulle strida mot fördraget.

Reglerna om beskattning av sjöinkomst föreslås därför utvidgade till att omfatta arbete i redarens tjänst på ett fartyg som är registrerat i en stat som hör hemma inom det Europeiska ekonomiska samarbetsområdet.

Vidare föreslås ett permanentande av det svenska undantaget från tillämpning av det nordiska dubbelbeskattningsavtalets regler för beskattning av inkomst från arbete ombord på ett nordiskt fartyg i internationell trafik. Inkomst som en sjöman med hemvist i Sverige förvärvar genom arbete på ett fartyg från en annan nordisk stat kommer därmed att undantas från beskattning i Sverige, om fartyget går i internationell trafik.

För de sjömän som arbetar för en dansk arbetsgivare på ett fartyg som är registrerat i det danska internationella skeppsregistret (DIS) och som går i färjetrafik mellan Sverige och Danmark gäller att inkomsten skall beskattas i Sverige. I promemorian föreslås att anställda på sådana fartyg skall behandlas på samma sätt som anställda på andra nordiska fartyg i internationell trafik – dvs. att inkomsten skall undantas från beskattning i Sverige.

# Innehållsförteckning

1	Lagtext.....	4
1.1	Förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229).....	4
1.2	Förslag till lag om ändring i lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta .....	6
1.3	Förslag till lag om ändring i lagen (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl.....	7
1.4	Förslag till lag om ändring i lagen (1996:1512) om dubbelbeskattningsavtal mellan de nordiska länderna.....	8
2	Ärendet och dess beredning.....	9
3	Gällande rätt .....	10
3.1	Sjöinkomstbeskattningen .....	10
3.1.1	Bakgrund.....	10
3.1.2	Närmare om beskattning av sjöinkomst för obegränsat skattskyldiga .....	11
3.1.3	Fartygets fart och nationalitet .....	12
3.1.4	Begränsat skattskyldiga sjömän.....	12
3.1.5	Det nordiska skatteavtalet.....	13
3.1.6	EG-rätt .....	14
3.2	Socialavgifter .....	16
3.2.1	EG-rätten.....	16
4	Beskattning av sjöinkomst.....	18
4.1	Kommissionen kritik mot reglerna om sjöinkomst.....	18
4.2	Arbetsgruppens bedömning .....	19
4.2.1	Utvidgning av tillämpningsområdet .....	19
5	Sjömän på nordiska fartyg.....	22
5.1	Bakgrund.....	22
5.2	Beskattningen av sjömän på nordiska fartyg .....	23
5.3	Särskilt om sjömän på danska färjor .....	24
6	Effekter för offentliga finanser m.m.....	25
7	Författningskommentarer .....	27
7.1	Förslaget till ändring i inkomstskattelagen (1999:1229) ..	27
7.2	Förslaget till lag om ändring i lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta .....	28
7.3	Förslaget om lag till ändring i lagen (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl.	29
7.4	Förslaget till lag om ändring i lagen (1996:1512) om dubbelbeskattningsavtal mellan de nordiska länderna.....	29

# 1 Lagtext

## 1.1 Förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229)

Härigenom föreskrivs att 64 kap. 1, 3 och 5 §§ samt rubriken närmast före 64 kap. 5 § inkomstskattelagen (1999:1229) skall ha följande lydelse.

### *Nuvarande lydelse*

### *Föreslagen lydelse*

#### **64 kap.**

##### 1 §

I detta kapitel finns bestämmelser om

- sjöinkomstavrdragets storlek i 2 §,
- sjöinkomst i 3 och 4 §§,
- anställning på *svenskt* handelsfartyg i 5 §, och
- fartområden i 6 §.

I detta kapitel finns bestämmelser om

- sjöinkomstavrdragets storlek i 2 §,
- sjöinkomst i 3 och 4 §§,
- anställning på *uropeiskt* handelsfartyg i 5 §, och
- fartområden i 6 §.

##### 3 §<sup>1</sup>

Med sjöinkomst avses lön, förmåner, drickspengar och annan ersättning till den som enligt sjömanslagen (1973:282) anses som sjöman och som är anställd i redarens tjänst på ett *svenskt* handelsfartyg. Med anställning hos redare likställs anställning hos en annan arbetsgivare som redaren anlitar som entreprenör.

Med sjöinkomst avses lön, förmåner, drickspengar och annan ersättning till den som enligt sjömanslagen (1973:282) anses som sjöman och som är anställd i redarens tjänst på ett *uropeiskt* handelsfartyg. Med anställning hos redare likställs anställning hos en annan arbetsgivare som redaren anlitar som entreprenör

Med sjöinkomst avses också inkomster som uppbärs av den som

1. för redarens räkning tjänstgör som kontrollant när ett fartyg byggs eller biträder när fartyget utrustas och som senare skall tillträda en befattning på fartyget, och

2. den som före leveransen av ett fartyg som är under byggnad och innan han börjar tjänstgöra ombord, inställer sig på fartyget för att lära känna det och dess tekniska utrustning m.m.

Första och andra styckena gäller bara om fartyget har en bruttodräktighet på minst 100 och till övervägande del används i fjärrfart eller närfart.

<sup>1</sup> Senaste lydelse 2005:347.

## Anställning på ett *svenskt handelsfartyg*

Med anställning på ett *svenskt handelsfartyg* avses anställning på ett fartyg som *skall anses som svenskt enligt sjölagen (1994:1009)* och som används till handelssjöfart eller befordran av passagerare eller till något annat ändamål som har samband med handelssjöfarten. Om fartyget hyrs ut i huvudsak obemannat till en *utländsk* redare, anses sjömannen anställd på ett *svenskt handelsfartyg* bara om han är anställd hos fartygets ägare eller hos en arbetsgivare som ägaren anlitar.

Med anställning på ett *svenskt handelsfartyg* likställs anställning på ett *utländskt handelsfartyg* som en *svensk redare* hyr i huvudsak obemannat, om anställningen sker hos redaren eller hos en arbetsgivare som redaren anlitar.

## Anställning på ett *uropeiskt handelsfartyg*

### 5 §

Med anställning på ett *uropeiskt handelsfartyg* avses anställning på ett fartyg som är registrerat i ett *fartygsregister i en stat inom det Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES)* och som används till handelssjöfart eller befordran av passagerare eller till något annat ändamål som har samband med handelssjöfart. Om fartyget hyrs ut i huvudsak obemannat till en redare som inte hör hemma inom EES, anses sjömannen anställd på ett *uropeiskt handelsfartyg* bara om han är anställd hos fartygets ägare eller hos en arbetsgivare som ägaren anlitar.

Med anställning på ett *uropeiskt handelsfartyg* likställs anställning på ett handelsfartyg som är registrerat i en stat utanför EES och som en *redare som hör hemma inom EES* hyr i huvudsak obemannat, om anställningen sker hos redaren eller hos en arbetsgivare som redaren anlitar.

---

Denna lag träder i kraft den 1 juli 2007.

## 1.2 Förslag till lag om ändring i lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta

Härigenom föreskrivs att 5 § lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta skall ha följande lydelse

*Nuvarande lydelse*

*Föreslagen lydelse*

### 5 §<sup>1</sup>

Skattepliktig inkomst enligt denna lag är:

-----  
12. sjöinkomst som avses i 64 kap. 3 och 4 §§ inkomstskattelagen.

12. sjöinkomst som avses i 64 kap. 3 och 4 §§ inkomstskattelagen *i den mån inkomsten förvärvats genom verksamhet på*

*– ett svenskt handelsfartyg, dock att, om fartyget hyrs ut i huvudsak obemannat till en utländsk redare, endast om sjömannen är anställd hos fartygets ägare eller hos en arbetsgivare som ägaren anlitar, eller*

*– ett utländskt handelsfartyg som en svensk redare hyr i huvudsak obemannat, om sjömannen är anställd hos redaren eller hos arbetsgivare som redaren anlitar.*

Som inkomst enligt första stycket 1–3 anses också förskott på sådan inkomst.

Som inkomst enligt första stycket 1–3 *och 12* anses också förskott på sådan inkomst.

-----  
Denna lag träder i kraft den 1 juli 2007.

<sup>1</sup> Senaste lydelse 2005:827.

### 1.3 Förslag till lag om ändring i lagen (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl.

Härigenom föreskrivs att 3 § lagen (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl. skall ha följande lydelse

*Nuvarande lydelse*

*Föreslagen lydelse*

#### 3 §<sup>1</sup>

I denna lag avses med

*bosatt utomlands*: om fysisk person att denne är begränsat skattskyldig,

*hemmahörande i utlandet*: om fysisk person att denne är bosatt utomlands och om juridisk person att denne inte är registrerad här i riket och inte heller har fast driftställe här,

*artistisk verksamhet*: personligt framträdande inför publik eller vid ljud- eller bildupptagning med sång, musik, dans, teater, cirkus eller liknande,

*artist*: den som utövar artistisk verksamhet,

*idrottslig verksamhet*: personligt framträdande inför publik direkt eller genom ljud- eller bildupptagningar,

*idrottsman*: den som utövar idrottslig verksamhet,

*artistföretag*: fysisk eller juridisk person som utan att vara arrangör mot ersättning tillhandahåller artist eller idrottsman,

*arrangör*: fysisk eller juridisk person som anordnar tillställning med artistisk eller idrottslig verksamhet,

*svenskt fartyg*: sådant svenskt eller utländskt handelsfartyg som avses i 64 kap. 5 § inkomstskattelagen (1999:1229).

*svenskt fartyg*: sådant svenskt eller utländskt handelsfartyg som avses i 5 § första stycket 12 lagen (1991:586) om särskild löneskatt för utomlands bosatta

---

Denna lag träder i kraft den 1 juli 2007.

<sup>1</sup> Senaste lydelse 1999:1272.

## 1.4 Förslag till lag om ändring i lagen (1996:1512) om dubbelbeskattningsavtal mellan de nordiska länderna

Härigenom föreskrivs i fråga om lagen (1996:1512) om dubbelbeskattningsavtal mellan de nordiska länderna

*dels* att det i lagen skall införas en ny paragraf, 6 §, av följande lydelse, *dels* att punkt 4 i övergångsbestämmelserna<sup>1</sup> skall upphöra att gälla.

### 6 §

*Bestämmelsen i artikel 31 punkt 3 i avtalet skall tillämpas utan den begränsning i tiden som följer av punktens andra mening. Artikel 26 punkt 2 i avtalet skall inte gälla i de fall artikel 31 punkt 3 i avtalet tillämpas.*

*Vad som föreskrivs i första stycket skall, oberoende av bestämmelserna i bilaga 2 till denna lag, också gälla för inkomst som en person med hemvist i Sverige uppbär för arbete ombord på danskt skepp i internationell färjetrafik mellan Sverige och Danmark.*

---

Denna lag träder i kraft den 1 juli 2007.

<sup>1</sup> Senaste lydelse 2006:1331.



## 2 Ärendet och dess beredning

Den som är bosatt i Sverige och har anställning i redarens tjänst på ett svenskt handelsfartyg som går i viss specificerad fart har rätt till lättnader i beskattningen av inkomsten från detta arbete. Lättnaden består i att ett särskilt så kallat sjöinkomstavdrag på 35 000 eller 36 000 kronor medges för den som arbetat på kvalificerande fartyg hela året. Avdragets storlek är beroende av fartygets fart. Vidare medges en skattereduktion med 9 000 eller 14 000 kronor per år vid beräkning av skatten på samma inkomst.

I en formell underrättelse daterad den 16 mars 2005 (referensnummer SG-Greffe (2005) D/201236, ärendenummer 2003/4565) uppmärksammade EU-kommissionen Sverige på att vissa regler i den svenska skattelagstiftningen med avseende på beskattningen av sjömän enligt kommissionens uppfattning inte är förenliga med gemenskapsrätten. De regler som avsågs var:

- sexmånadersregeln för sjömän i 3 kap. 12 § inkomstskattelagen (1999:1229) som gav sjömän som arbetar på utländska fartyg skattefrihet i Sverige under förutsättning att de tjänstgör på fartyg i oceanfart under en sammanlagd period om minst sex månader under en tolvmånadersperiod och att de är anställda av en svensk redare, och
- reglerna i 64 och 65 kap. inkomstskattelagen om sjöinkomstavdrag samt skattereduktion för sjöinkomst som för sin tillämpning är beroende av att fartyget är av svensk nationalitet.

I svar på den formella underrättelsen den 17 maj 2005 (dnr Fi2005/1832) meddelade regeringen att den kunde instämma i kommissionens inställning med avseende på den första punkten, sexmånadersregeln för sjömän. Den 13 oktober 2005 lämnade regeringen ett förslag om utvidgning av sexmånadersregeln till att omfatta anställning hos arbetsgivare som hör hemma inom EES-området (prop. 2005/06:21). Förslaget har sedermera antagits av riksdagen (bet 2005/06:SkU8, rskr 2005/06:77, SFS 2005:898).

Regeringen kunde emellertid inte omedelbart instämma i kommissionens analys med avseende på reglerna i 64 och 65 kap. inkomstskattelagen. I ett motiverat yttrande den 19 december 2005 (referensnummer SG-Greffe (2005) D/207370, ärendenummer 2003/4565) vidhöll kommissionen sin inställning med avseende på reglerna om sjöinkomstavdrag och skattereduktion för sjöinkomst. Enligt kommissionen står reglerna i strid med artiklarna 12 (diskriminering på grund av nationalitet), 43 (etableringsfriheten) och 49 (friheten att tillhandahålla tjänster) i Romfördraget.

I ett svar den 15 februari 2006 (dnr UD2006/8828) anförde regeringen att det var svårt att bedöma om den svenska lagstiftningen i realiteten får den effekt som kommissionen befarar. Regeringen anförde vidare att reglerna om sjöinkomstavdrag och skattereduktion för sjömansskatt måste ses tillsammans med det svenska sjöfartsstödet och att tekniken för att ge skattefördelarna är komplex bl.a. eftersom den också gjorts beroende av fartygens fart. Sammantaget ansåg regeringen att frågan om en ändring av dessa regler måste bli föremål för överväganden av mer övergripande och komplex natur än ändringen av sexmånadersregeln.

Regeringen utlovade därför att en arbetsgrupp skulle tillsättas för att allsidigt kunna bedöma effekterna av en förändring av reglerna.

I ett kompletterande svar den 24 maj 2006 underättade Sverige kommissionen om att beslut fattats om att tillsätta en arbetsgrupp inom Regeringskansliet för en översyn av reglerna för beskattning av sjöinkomst. Arbetsgruppen skulle vara sammansatt av tjänstemän från Finansdepartementet och Näringsdepartementet. Arbetsgruppens arbete skulle vara avslutat den 1 november 2006.

Under sommaren 2006 fick arbetsgruppen i tilläggsuppdrag att även se över reglerna för beskattning av svenska sjömän som arbetar på danska färjor som är registrerade i det danska internationella skeppsregistret (DIS).

Tiden för arbetsgruppens redovisning av uppdraget har därefter förlängts till den 15 januari 2007.

Med denna promemoria redovisar arbetsgruppen sitt arbete.

## 3 Gällande rätt

### 3.1 Sjöinkomstbeskattningen

#### 3.1.1 Bakgrund

Reglerna om beskattning av sjömän tillkom i slutet av 1950-talet på rekommendation av Nordiska rådet eftersom det ansågs önskvärt att alla nordiska sjömän skulle beskattas lika oberoende av i vilket land de var bosatta. Som en följd av detta samarbete infördes lagen (1958:295) om sjömansskatt och sjömansskattekungörelsen (1958:301) som innebar att sjömännen beskattades efter ett särskilt regelsystem för sina sjöinkomster.

Sjömansskatten var en definitiv källskatt vilket innebär att den preliminära skatten motsvaras av den slutliga skatten. Som skäl för att införa en definitiv källskatt åberopades sjömännens praktiska svårigheter att avge deklaration under tjänstgöring ombord och att i övrigt ta tillvara sina rättigheter när de arbetade. Vidare åberopades att sjömän inte på samma sätt som landanställda kunde utnyttja samhällets service och tillgodogöra sig sociala förmåner. Slutligen var syftet med den definitiva källskatten att skapa en enkel och billig administration. Sjömansskatten var generellt lägre än motsvarande inkomstskatt på förvärvsinkomster i land.

En av grundprinciperna i 1990 års skattereform var att alla arbetsinkomster skall behandlas likformigt vilket talade för att sjömansskattelagen skulle upphävas. Arbetet med att ändra sjömansbeskattningen hann emellertid inte slutföras i samband med skattereformen. Departementschefen uttalade därför i prop. 1990/91:54 endast att sjömansskatten skulle upphävas och att landbeskattning skulle ske av sjöinkomsterna. Vidare uttalade han att ett särskilt sjöinkomstavdrag skulle införas.

Regeringen lämnade 1996 propositionen, Beskattning av sjömän (1995/96:227), till riksdagen med förslag om nya regler för beskattning av sjöinkomst. Förslaget motiverades främst med grundtankarna bakom skattereformen. Likformighet vid beskattningen av arbetsinkomster an-

sågs utgöra ett starkt skäl för att avskaffa sjömansskatten. Vidare anförde regeringen att sjömännen i regel inte längre vistades ett eller flera år i taget på sjön. De hade därför större möjligheter att utnyttja samhällets service. Till detta kom att allt fler sjömän hade landinkomster tillsammans med sjöinkomster och därför ändå var skyldiga att lämna självdeklaration. Under tiden hade också våra nordiska grannländer slopat de regler om sjömansbeskattning som de införde i anledning av samarbetet under 1950-talet. Sammantaget ansågs sjömansskatten därför ha spelat ut sin roll och de skäl som tidigare hade motiverat sjömansskattens införande ansågs inte längre vara bärkraftiga.

Genom 1996 års reform upphävdes således sjömansskattelagen och beskattningen av sjöinkomst fördes in under de normala reglerna för beskattning av inkomst av tjänst i inkomstskattelagen. Sjömannen beskattas sedan 1998 i hemortskommunen enligt vanliga regler. Beskattningen enligt sjömansskattelagen var emellertid så förmånlig att det inte var möjligt att direkt inordna sjöinkomster under inkomst av tjänst utan att det skulle få stora konsekvenser för de sjömän som hade att betala skatt i Sverige. För att kompensera för denna effekt infördes ett sjöinkomst-avdrag och en skattereduktion för sjöinkomst.

### **3.1.2 Närmare om beskattning av sjöinkomst för obegränsat skattskyldiga**

De nya regler i inkomstskattelagen (1999:1229) som infördes genom 1996 års sjömansskattereform innebär att personer som har haft sjöinkomst under hela året medges ett sjöinkomst-avdrag som uppgår till 35 000 kronor för inkomst från svenska handelsfartyg som till övervägande delen går i närfart och 36 000 kronor för inkomst från fartyg i fjärrfart. Vidare medges en skattereduktion mot skatten på samma inkomst med, för helt år räknat, 9 000 kronor för fartyg i närfart och 14 000 kronor för inkomst från arbete på fartyg som går i fjärrfart.

Med sjöinkomst avses lön, förmåner m.m. som utbetalas till sjöman. Vad som avses med sjöman och med arbete på fartyg framgår i första hand av sjömanslagen (1973:282) där arbete på fartyg definieras som arbete för redarens räkning som utförs ombord på fartyget eller på annat ställe av arbetstagare som följer med fartyget. Normalt fördelas sjöinkomsten på lön för arbete ombord och s.k. vederlagslön som avser lön under hemmavarandetid. Det är inte ovanligt att en sjöman erhåller hemmavarandelön under lika lång tid som han arbetar på fartyget. För att inkomsten skall betraktas som sjöinkomst i inkomstskattelagens mening krävs att sjömannen är anställd för arbete på ett svenskt handelsfartyg och i redarens tjänst. Som anställd i redarens tjänst anses också anställning hos en annan arbetsgivare som anlitas som entreprenör av redaren. Vidare anses ersättning för en anställning på ett utländskt fartyg som sjöinkomst om fartyget hyrts in obemannat av en svensk redare (s.k. bare-boat charter) under förutsättning att sjömannen är anställd av redaren.

### 3.1.3 Fartygets fart och nationalitet

Sjöinkomstavrdrag och skattereduktion medges för arbete på fartyg som till övervägande delen går i när- eller fjärrfart. Rätten till avdrag gäller således inte för arbete på fartyg i inre fart. Begreppen härstammar från sjömansskattelagen och är väl inarbetade.

Med fartyg i inre fart avses fartyg som går inom landet till övervägande del i hamnar, på floder, kanaler, insjöar eller inomskärs vid kusterna eller i Kalmarsund. Med fartyg i närfart avses fartyg i linjefart mellan svenska hamnar utanför öppen kust eller utomskärs vid kusterna samt linjefart mellan svensk och utländsk hamn eller mellan utländska hamnar. Som närfart anses emellertid inte linjefart bortom en linje dragen mellan Hanstaholm (NV Danmark) och Lindesnäs (S Norge) eller bortom Cuxhaven (Kielkanalen). Med fjärrfart avses annan trafik än inre fart och närfart.

Skatteverket klassificerar svenska fartyg till närfart eller fjärrfart och lämnar besked beträffande de fartyg på vilka de anställdas inkomster skall betraktas som sjöinkomst i föreskrifter.

Generellt gäller vidare att fartyget skall vara svenskt och ha en brutto-dräktighet på 100 och att det används till handelssjöfart, befordran av passagerare eller till annat ändamål som har samband med handelssjöfarten.

Med att fartyget är svenskt avses enligt 64 kap. 5 § inkomstskattelagen att fartyget skall anses som svenskt enligt sjölagen (1994:1009). Enligt 1 kap. 1 § nämnda lag skall ett fartyg anses som svenskt och berättigat att föra svensk flagg om det till mer än hälften ägs av svenska medborgare eller svenska juridiska personer. I samband med att sjölagen anpassades till EG-rätten (prop. 1996/97:130) utvidgades emellertid rätten att få ett fartyg registrerat till att även omfatta fartyg som till mer än hälften ägs av fysiska eller juridiska personer från Europeiska ekonomiska samarbetsområdet om fartyget används inom ramen för en ekonomisk verksamhet som etablerats i Sverige. Eftersom begreppet svenskt fartyg omfattar fartyg som är registrerade i fartygsregistrets skeppsdel innebär det att ett utlandsägt fartyg som är registrerat i fartygsregistrets skeppsdel anses som svenskt. Utöver nämnda villkor föreligger en dispensmöjlighet för fartyg som hyrs in av en redare med verksamhet i Sverige i huvudsak obemannat att bli registrerat i fartygsregistret.

### 3.1.4 Begränsat skattskyldiga sjömän

En sjöman som är begränsat skattskyldig i Sverige är inte heller skattskyldig i Sverige enligt inkomstskattelagen. Om den inkomst som sjömannen erhåller utgör sjöinkomst såsom sådan inkomst definieras i 64 kap. 3 och 4 §§ inkomstskattelagen är inkomsten i stället skattepliktig enligt lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta (SINK).

Beskattningen av sjöinkomst enligt inkomstskattelagen är lägre än beskattningen av motsvarande tjänsteinkomst som inte är sjöinkomst. För att åstadkomma en förmånlig behandling även av sjöinkomst som förvärvas av personer som inte är obegränsat skattskyldiga har skattesatsen för

den typen av inkomst enligt SINK reducerats till 15 % vilket är 10 procentenheter lägre än den normala skattesatsen på 25 %.

Beskattningen enligt SINK är en definitiv källskatt vilket innebär att det inte medges några grundavdrag eller andra avdrag mot inkomsten. Trots den låga skattesatsen kan beskattning enligt SINK i vissa fall vara oförmånligt jämfört med beskattning enligt inkomstskattelagen. Ett exempel på en sådan situation skulle kunna vara när kostnaderna för inkomstens förvärvande är stora relativt inkomstens storlek. Av denna anledning föreligger en möjlighet enligt 4 § SINK att välja beskattning enligt inkomstskattelagen för en inkomst som annars skulle ha beskattats enligt SINK. Denna valmöjlighet föreligger även för en person med sjöinkomst och reglerna om sjöinkomstavdrag och skattereduktion för sjöinkomst är i sådana fall tillämpliga även för en sådan person.

### **3.1.5 Det nordiska skatteavtalet**

Det nordiska skatteavtalet undertecknades den 23 september 1996 av Danmark, Finland, Färöarna, Island, Norge och Sverige. I Sverige har avtalet införlivats i nationell lagstiftning genom lagen (1996:1512) om dubbelbeskattningsavtal mellan de nordiska länderna. Av intresse för denna promemoria är främst artikel 15, som avhandlar inkomst av enskild tjänst, och då främst punkt 3. I artikel 15 p. 3 anges att inkomst av arbete som utförs ombord på ett danskt, färöiskt, finskt, isländskt, norskt eller svenskt skepp i internationell trafik får beskattas i den avtalslutande stat vars nationalitet skeppet har.

Enligt en särskild föreskrift i avtalets ikraftträdandebestämmelse, artikel 31 p. 3, gäller att under de tre år som närmast följer efter avtalets ikraftträdande skall inkomst som avses i artikel 15 p. 3 endast beskattas i den stat vars nationalitet fartyget har. Innebörden av bestämmelserna är att om en i Sverige bosatt sjöman arbetar på ett fartyg som bär ett annat nordiskt lands nationalitet skall inkomsten i sin helhet undantas från beskattning i Sverige. Bestämmelsen utgör ett undantag från den regel som annars skulle ha gällt enligt artikel 25 p. 6, dvs. att inkomsten skulle ha beskattats även i Sverige med avräkning för den skatt som erlagts i fartygets hemviststat. Bestämmelserna i artikel 31 p. 3, som enligt avtalet tillämpas endast t.o.m. utgången av år 2000, har i svensk nationell lagstiftning förlängts successivt så att den numera tillämpas i Sverige fram till och med 2008 års taxering. Det kan noteras att metoden att undanta inkomsten från beskattning här också används av Sverige beträffande andra inkomster som tjänas in genom arbete i övriga nordiska länder.

#### *Anställda på danska färjor i Öresund*

Med avseende på bl.a. sjömän som arbetar på färjor som går i linjetrafik mellan Sverige och Danmark undertecknades i september 1999 ett avtal mellan Sverige och Danmark om beskattning av anställda ombord på färjor och tåg. Avtalet, som finns fogat som bilaga 2 till lagen (1996:1512) om dubbelbeskattningsavtal mellan de nordiska länderna, innebär ett avsteg från huvudregeln enligt det nordiska skatteavtalet – dvs. beskattning i såväl flaggstaten som hemviststaten med en skyldighet

för hemviststaten att undanröja dubbelbeskattningen. Av avtalet framgår att inkomst som är förvärvad på ett danskt eller svenskt fartyg i internationell färjetrafik mellan Sverige och Danmark i första hand skall beskattas i arbetsgivarens hemviststat. Sådan inkomst får emellertid också beskattas i sjömannens hemviststat. Avtalet innebär således en avvikelse såväl från artikel 15 p. 3 som från artikel 31 p. 3 i det nordiska skatteavtalet för de sjömän som omfattades av avtalet mellan Sverige och Danmark.

Av propositionen, Avtal mellan Sverige och Danmark om beskattning av anställda ombord på färjor och tåg m.m., (prop. 1999/2000:17) framgår bl.a. att en orsak till att avtalet ingicks var ett samarbete mellan svenska och danska redare som innebar att sjömännen arbetade ömsom på dansk färja och ömsom på svensk färja. Flaggstaten kunde således variera utan att sjömannen bytte arbetsgivare. Att grunda beskattningsrätten på arbetsgivarens hemvist ansågs då förenkla för såväl arbetsgivare som sjömän. Eftersom sjömannen oftast antogs vara anställd av en redare i sin hemviststat antogs avtalet i normalfallet medföra att endast en stats skatteregler skulle tillämpas.

Under år 2000 utvidgade Danmark kretsen av fartyg som kan registreras i det danska internationella skeppsregistret (Dansk Internationalt Skipsregister (DIS)) till att också omfatta danska färjor i trafik mellan Danmark och Sverige. För de sjömän som arbetar på fartyg som är registrerade i DIS gäller att dansk skatt inte tas ut på inkomsten. Detta i sin tur innebär att den överenskomna lönen för sådana tjänster är ca 30 % lägre än motsvarande bruttolön – s.k. nettolön. För de sjömän som har hemvist i Danmark innebär inte det någon större skillnad medan de sjömän som är obegränsat skattskyldiga i Sverige är skattskyldiga här för den numera reducerade inkomsten.

Sänkningen av den avtalsmässiga lönen för arbete på DIS-färjor medförde sämre villkor för de svenskar som arbetade på danska färjor framför allt i Öresund. För att i någon mån skydda de sjömän som var anställda vid förändringen genomfördes en ändring av övergångsbestämmelserna till lagen (1996:1512) om dubbelbeskattningsavtal mellan de nordiska länderna. Genom ändringen föreskrevs att avtalet i bilaga 2 inte skall tillämpas på inkomst som en person med hemvist i Sverige uppbär för arbete ombord på ett danskt skepp i internationell linjetrafik mellan Sverige och Danmark. För tillämpning förutsattes emellertid att fartyget är registrerat i det danska internationella skeppsregistret (DIS), att arbetsgivaren har hemvist i Danmark och att personen var anställd ombord på ett danskt skepp någon gång under januari månad år 2001. Även denna regel, som ursprungligen avsåg endast 2002 års taxering, har förlängts och tillämpas även under 2003–2008 års taxeringar. Förlängningen avser endast sjömän som var anställda ombord på ett danskt skepp under januari 2001. För de sjömän som anställts därefter gäller att inkomstskatt skall betalas i Sverige enligt reglerna för vanlig landinkomst.

### **3.1.6 EG-rätt**

Generellt brukar det hävdas att inkomstskatterna enligt EG-rätten är medlemsstaternas angelägenhet i den utsträckning det inte finns direktiv

som staterna måste anpassa sig till. Sådana direktiv finns men är väl avgränsade till speciella frågor. Avsaknaden av direktiv som får effekt på ett visst skatteområde innebär emellertid inte att medlemsstaten har full frihet att utforma skattereglerna efter eget gottfinnande. Den fria rörligheten av personer, företag, kapital och varor tillhör nämligen grundpelarna i EU och kan inte inskränkas genom nationella skatteregler. EG-domstolen har också genom sin praxis givit fördragsbestämmelserna om fri rörlighet ett brett tillämpningsområde även när det gäller skatteregler.

De fördragsbestämmelser som blir aktuella är artiklarna 25, 28 och 90 som reglerar den fria rörligheten för varor, artikel 49 om den fria rörligheten för tjänster, artikel 43 om etableringsfriheten, artikel 56 som reglerar kapitalets fria rörlighet och artikel 18 om unionsmedborgarens fria rörlighet. Därtill kommer det generella förbudet mot diskriminering på grund av nationalitet som ges i fördragets artikel 12. Denna senare artikel tillämpas emellertid självständigt endast om ingen av de nämnda, mer specialiserade, artiklarna är tillämplig.

Det finns exempel på att EG-domstolen har funnit att regler som inskränker friheterna enligt fördraget kan rättfärdigas, t ex. av hänsynen till en effektiv skattekontroll eller av intresset av att upprätthålla det nationella skattesystemets inre sammanhang. Det ställs emellertid mycket höga krav på att reglerna verkligen är ägnade att uppnå detta syfte och på att inskränkningen står i proportion till det angivna syftet, dvs. inte är mer ingripande än vad som är absolut nödvändigt för att uppnå syftet.

Med avseende på sjöinkomst har kommissionen främst ifrågasatt de svenska reglernas förenlighet med artiklarna 12, diskriminering på grund av nationalitet, 43, den fria etableringsrätten och artikel 49, fri rörlighet för tjänster.

### *Den fria etableringsrätten*

Den fria etableringsrätten tillkommer såväl fysiska som juridiska personer som bedriver näringsverksamhet. Den innebär således ett förbud mot nationella bestämmelser som utgör en inskränkning för medborgare i en medlemsstat att fritt etablera sig på en annan medlemsstats territorium. Regeln innebär också ett förbud mot regler som inskränker en medborgares i en medlemsstat upprättande av kontor, filial eller dotterbolag på en annan medlemsstats territorium.

Regeln kan således uppfattas som ett generellt förbud för etableringsstaten att diskriminera medborgare från andra medlemsstater. Såvitt framgår av domstolens praxis kan även regler som – utan att vara diskriminerande – är till förfång för utländska subjekt eller som negativt särbehandlar ett gränsöverskridande förhållande t.ex. i samband med en etablering, s.k. dold diskriminering. EG-domstolen läser med andra ord in ett krav på skattemässig likabehandling av inhemska och gränsöverskridande förhållanden och transaktioner i fördragsbestämmelserna.

## *Fri rörlighet för tjänster*

Den fria rörligheten för tjänster regleras i artikel 49 och innebär ett förbud mot nationella regler som inskränker friheten i att tillhandahålla tjänster beträffande medborgare i medlemsstater som har etablerat sig i en annan stat inom gemenskapen än mottagaren av tjänsten.

Artikel 49 tar inte endast sikte på regler som diskriminerar tjänster från andra medlemsstater utan träffar också regler som inskränker rörelsefriheten. Även om nationella regler inte gör skillnad på tjänster som produceras inom och utanför den egna staten kan regler som försvårar för utländska producenter av tjänster att tillhandahålla dessa i staten omfattas av förbudet. Artikel 49 förbjuder inte bara särbehandling på grund av nationalitet, dvs. diskriminering, utan även inskränkningar som grundar sig på att tjänsten tillhandahålls av någon som är etablerad i den andra medlemsstaten.

Med tjänster i fördragets mening avses prestationer som normalt utförs mot ersättning i den utsträckning som de inte faller in under bestämmelserna om fri rörlighet för varor, kapital och personer.

## 3.2 Socialavgifter

Till och med utgången av år 2000 betalade en arbetsgivare som sysselsatte sjömän lägre sjukförsäkrings- och arbetsmarknadsavgift än andra arbetsgivare. Dessutom betalade redare en särskild sjömanspensionsavgift som låg utöver de vanliga avgifterna. Dessa regler upphävdes från och med 2001 från vilket år redare betalar vanliga arbetsgivaravgifter.

Socialavgifter skall enligt huvudregeln betalas för avgiftspliktig ersättning för arbete i Sverige. Avgörande är således vad som avses med arbete i Sverige. Med avseende på ombordanställda har därför i socialavgiftslagen (2000:980, SAL) intagits en hänvisning till socialförsäkringslagen (1999:799, SofL). Av 2 kap. 8 § SofL framgår:

Arbete som sjöman på svenskt handelsfartyg anses som arbete i Sverige. Detta gäller även om arbetet utförs

- 1) i anställning på ett utländskt handelsfartyg som en svensk redare hyr i huvudsak obemannat, om anställningen sker hos redaren eller hos någon arbetsgivare som redaren anlitat, eller
- 2) i anställning hos ägaren till ett svenskt handelsfartyg eller hos någon arbetsgivare som anlitats av ägaren, om fartyget hyrs ut till en utländsk redare i huvudsak obemannat.

Regeln gäller oberoende av medborgarskap och bosättning. Avgörande för avgiftsskyldigheten är således fartygets flagga och inte sjömannens förhållanden. I internationella förhållanden styrs emellertid inte avgiftsskyldigheten endast av SofL utan också av EG-rätten.

### 3.2.1 EG-rätten

Rådets förordning (EEG) nr 1408/71 om tillämpningen av systemen för social trygghet när anställda, egenföretagare eller familjemedlemmar



flyttar inom gemenskapen har tillkommit i två syften. I första hand syftar förordningen till att förhindra att personer som omfattas av tillämpningsområdet för förordningen blir utan skydd på socialförsäkringsområdet på grund av att inte någon lagstiftning är tillämplig på dem. Ett andra syfte är att undanröja risken för att en person skall anses tillhöra socialförsäkringssystemen i två eller flera medlemsstater med de komplikationer det kan leda till.

Förordningen är konstruerad så att den hänför en anställd, egenföretagare eller familjemedlem till ett socialförsäkringssystem och den lagstiftning det systemet bygger på. Förordningen består således av lagvalsregler. När en person ansetts tillhöra ett socialförsäkringssystem innebär det inte bara att personen har rätt till förmåner ur det systemet utan också att personen – eller dennes arbetsgivare – är skyldig att erlägga socialavgifter i enlighet med det försäkringssystemets regler. Förordningen är tillämplig i alla länder som omfattas av EES-avtalet. Schweiz är vare sig medlem i EU eller omfattas av EES-avtalet. Från den 1 juni 2002 tillämpas emellertid förordningen 1408/71 även mellan EU och Schweiz genom ett särskilt avtal den 4 april 2002. Eftersom avtalet har infogats i EES-konventionen gäller det även i förhållande till de tre EES-staterna Island, Liechtenstein och Norge (med vissa begränsningar i relationen Schweiz-Liechtenstein).

Huvudregeln enligt artikel 13.2 i förordningen är att en anställd skall tillhöra socialförsäkringssystemet i en enda stat och då i första hand i den stat i vilken arbetet utförs. Med avseende på sjömän avses därmed att den som är anställd för arbete ombord på ett fartyg som för en medlemsstats flagga skall omfattas av denna medlemsstats lagstiftning. I likhet med andra kategorier av personer som omfattas, finns emellertid särskilda regler även för sjömäns utsändning m.m.

Genom artikel 14b bereds således sjömän och egenföretagare som arbetar på ett fartyg som är registrerat i en medlemsstat möjlighet att bibehålla sitt normala sociala skydd under utsändning (punkterna 1 och 2) på samma villkor som gäller för andra anställda och egenföretagare.

Artikel 14b rymmer emellertid också det för sjömän viktigaste undantaget från huvudregeln att den socialförsäkringsmässiga tillhörigheten skall styras av fartygets nationalitet. Enligt artikel 14b p. 4 skall en sjöman som är bosatt i en medlemsstat och anställd av en redare i samma medlemsstat tillhöra socialförsäkringssystemet i bosättningsstaten oavsett i vilken medlemsstat som det fartyg på vilket han arbetar är registrerat. Med arbetsgivare avses i detta avseende den som betalar ut lönen för arbetet.

Sammanfattningsvis kan EG-rätten således uttryckas som att i de fall då sjömannen inte är utsänd skall socialavgifter betalas i fartygets flaggstat om inte sjömannen och redaren alternativt arbetsgivaren har hemvist i samma stat. I det senare fallet gäller att avgifter skall betalas i sjömannens hemviststat.

## 4 Beskattning av sjöinkomst

### 4.1 Kommissionen kritik mot reglerna om sjöinkomst

I mars månad 2005 skickade EU-kommissionen en formell underrättelse till Sverige i vilken kommissionen uppmärksammade Sverige på att vissa regler i den svenska skattelagstiftningen med avseende på beskattningen av sjömän enligt kommissionens uppfattning inte är förenliga med gemenskräkten. Såvitt nu är i fråga avsåg den formella underrättelsen reglerna i 64 och 65 kap. inkomstskattelagen (1999:1229) om sjöinkomstavgift och skattereduktion för sjöinkomst som för sin tillämpning är beroende av att fartyget är av svensk nationalitet. Regeringen var emellertid inte beredd att omedelbart instämma i kommissionens analys av reglerna och deras effekt.

I december 2005 fullföljde Kommissionen processen genom att avlämna ett motiverat yttrande till den svenska regeringen. Beträffande sjöinkomstavgift och skattereduktion för sjöinkomst vidhöll kommissionen sin inställning att reglerna står i strid med artiklarna 12 (diskriminering på grund av nationalitet), 43 (etableringsfriheten) och 49 (friheten att tillhandahålla tjänster) i fördraget.

Kommissionen angav bland annat att villkoret för att vara berättigad till sjöinkomstavgift och skattereduktion, dvs. att inkomsten skall vara hänförlig till arbete ”på ett svenskt handelsfartyg”, utgör en indirekt diskriminering och en inskränkning i rätten för rederier etablerade i andra medlemsstater att fritt bedriva sin affärsverksamhet i Sverige genom filialer (fasta etableringsställen) i landet och att fritt erbjuda sina tjänster lokalt på den svenska marknaden. Behandlingen i skattehänseende ansågs gynnsammare om arbetsgivaren är etablerad i Sverige bl.a. beroende på att fartyg som drivs och ägs av redare etablerade i andra medlemsstater eventuellt inte uppfyller kraven för att registreras i Sverige. Vidare ansågs reglerna utgöra en indirekt diskriminering på grund av nationalitet eftersom reglerna behandlar fartyg olika beroende på nationalitet. Kommissionen anförde att det är rimligt att anta att handelsfartyg som ägs och drivs av rederier som etablerats i andra medlemsstater i allmänhet är registrerade i dessa medlemsstater snarare än i Sverige.

Kommissionen konstaterade också att i Sverige bosatta personer som anställs på fartyg som drivs av rederier som är etablerade i andra medlemsstater har sämre skattemässiga villkor än om de arbetat på ett svenskt fartyg. Av denna anledning tvingas en utländsk arbetsgivare erbjuda bättre anställningsvillkor än de hans svenska motsvarighet erbjuder. Sådan lagstiftning kan enligt kommissionen leda till att rederier, på grund av högre personalkostnader än sina svenska konkurrenter, avstår från att erbjuda sina tjänster i Sverige.

Enligt kommissionens uppfattning kan inskränkningarna inte anses berättigade av det faktum att skattebestämmelserna utgör en del av det svenska stödsystemet för sjöfartsnäringsen. Kommissionen har framhållit att stöd till sjöfartsnäringsen endast kan komma i fråga om stödet avser t.ex. lägre inkomstskatt för sjöfolk från gemenskapen som är anställda på fartyg som är registrerade i en medlemsstat.

Den svenska regeringen svarade i februari 2006 på det motiverade yttrandet och anförde bl.a. att det var svårt att bedöma om den svenska lag-

stiftningen i realiteten får den effekt som kommissionen befarar och att en ändring av reglerna inte var oproblematiske såsom reglerna var utformade. Sammantaget ansåg regeringen att frågan om en ändring av dessa regler måste bli föremål för överväganden av mer övergripande och komplex natur än den ändring av sexmånadersregeln som genomförts tidigare.

## 4.2 Arbetsgruppens bedömning

**Arbetsgruppens bedömning:** De svenska reglerna för beskattning av sjöinkomst kan i vissa fall antas försvåra för utländska rederier att tillhandahålla sina tjänster i Sverige och riskerar därför att strida mot förbudet mot inskränkningar i den fria rörligheten av tjänster.

**Skälen för arbetsgruppens bedömning:** Kommissionens kritik mot de svenska reglerna grundar sig främst på att skattereduktion och avdrag för sjöinkomst endast kan medges sjömän som arbetar på ett svenskt handelsfartyg och att detta bland annat skulle kunna utgöra ett hinder för rätten att fritt tillhandahålla tjänster.

Ett exempel på en sådan situation där reglerna skulle kunna utgöra ett hinder kan vara när ett rederi från en annan medlemsstat vill bedriva cabotageverksamhet i Sverige. Det är naturligt att det utländska rederiet i en sådan situation vill ha möjlighet att använda hela sin flotta även i denna trafik utan att behöva registrera sina fartyg i Sverige. Det är också troligt att de skulle vilja anställa svensk personal ombord och att detta – för att kunna konkurrera med svenska redare – måste ske på villkor som medför samma nettolön efter skatt som de svenska ombordanställda får. Om anställda på utländska fartyg som trafikerar samma linje inte får sjöinkomstavdrag och skattereduktion medan anställda ombord på svenska fartyg får det, innebär det en konkurrensnackdel för den utländske redaren som kan försvåra för denne att tillhandahålla sina tjänster här. Av denna anledning riskerar de svenska reglerna för beskattning av sjöinkomst att komma i konflikt med fördragets artikel 49. Enligt arbetsgruppens bedömning bör därför en ändring av reglerna övervägas.

### 4.2.1 Utvidgning av tillämpningsområdet

**Arbetsgruppens förslag:** Definitionen av vad som skall betecknas som sjöinkomst utvidgas till att omfatta ersättning för arbete i redarens tjänst på ett handelsfartyg som är registrerat i en stat inom det Europeiska ekonomiska samarbetsområdet.

**Skälen till arbetsgruppens förslag:** Som framgått av det tidigare innebär reglerna för beskattning av sjöinkomst att ersättning för arbete i redarens tjänst ombord på ett svenskt handelsfartyg berättigar till ett avdrag vid inkomsttaxeringen och till en skattereduktion vid beräkning av den inkomstskatt som belöper på inkomsten.

Reglerna i denna del finns i 64 kap. 3 § inkomstskattelagen och anger att med sjöinkomst avses lön, förmåner, drickspengar och annan ersätt-

ning till den som enligt sjömanslagen (1973:282) anses som sjöman. Vidare anges att personen ifråga skall vara anställd i redarens tjänst på ett svenskt handelsfartyg.

Kommissionens ifrågasättande av reglernas förenlighet med EG-rätten grundar sig helt på att begreppet svenskt handelsfartyg innebär en begränsning av på vilka fartyg som sjömannen måste arbeta för att bli beskattad enligt reglerna för sjöinkomst.

Med anställning på ett svenskt handelsfartyg avses enligt 64 kap. 5 § inkomstskattelagen anställning på ett fartyg som är svenskt enligt sjölagen – dvs. ett fartyg som uppfyller villkoren för att registreras i det svenska fartygsregistrets skeppsdel. Kommissionen menar att det inte skall krävas av en redare att han eller hon registrerar ett fartyg i Sverige för att kunna anställa svenska sjömän som kvalificerar för tillämpning av reglerna om sjöinkomst.

För att undanröja risken för att reglerna skall strida mot EG-rätten krävs att reglerna för beskattning av sjöinkomst utformas så att även anställning i redarens tjänst ombord på handelsfartyg som är registrerade inom EES-området omfattas.

Sjömanslagen (1973:282) definierar sjöman som en arbetstagare som är anställd för fartygsarbete och som under den tid han eller hon tjänstgör ombord har befattning på fartyget, 3 § sjömanslagen. Med befattning ombord avses enligt samma lagrum en sådan befattning på fartyg som huvudsakligen avser fartygsarbete och gäller annat än enbart tillfälliga göromål. Definitionen av sjöman i sjömanslagen är således allmängiltig i den bemärkelsen att den inte gör några geografiska begränsningar. Trots att sjömanslagen uttryckligen endast är tillämplig på arbetstagare som anställts för fartygsarbete ombord på ett svenskt fartyg kan således lagstiftningen användas för att definiera vilket slag av anställning som skall vara för handen även om tillämpningsområdet för inkomstskattelagens regler om sjöinkomstbeskattning skulle utvidgas till fartyg som är registrerade i andra fartygsregister än det svenska.

Inte heller typen av ersättning är beroende av fartygets nationalitet. Det är därför arbetsgruppens bedömning att några förändringar i definitionen av vad som är inkomst från arbete ombord inte behöver göras.

Kravet på att fartyget skall gå i viss fart är emellertid en geografisk begränsning som utformats med utgångspunkt från det svenska territoriet. Arbete på ett fartyg som går i inre fart – dvs. fart inom landet till övervägande del i hamnar eller på floder, kanaler, insjöar, inomskärs vid kusterna eller i Kalmarsund – berättigar inte till sjöinkomstavdrag och skattereduktion för sjöinkomst.

Att göra rätten till sjöinkomstavdrag beroende av att fartyget går i viss fart i förhållande till svenskt territorium leder t.ex. till att en sjöman som arbetar på en svensk insjö eller på ett fartyg i en svensk hamn inte får avdraget medan en svensk sjöman som arbetar på ett fartyg som går i en utländsk insjö eller hamn har rätt till avdraget. Det skulle emellertid leda för långt att i svensk lag infoga fartområden med utgångspunkt från hela EES-territoriet. En sådan reglering skulle bli alltför komplicerad att införa och tillämpa.

Av denna anledning och eftersom antalet svenska sjömän som arbetar i inre fart i andra stater sannolikt är begränsat anser arbetsgruppen att fartområdesreglerna bör behållas i sin nuvarande lydelse.

Sammanfattningsvis föreslås att reglerna för beskattning ändras så att sjöinkomst definieras som arbete på ett handelsfartyg som är registrerat i en stat inom det Europeiska ekonomiska samarbetsområdet. Ett sådant förslag föranleder ändringar i 64 kap. 1, 3 och 5 §§ inkomstskattelagen (1999:1229). Förslaget föranleder vidare en konsekvensändring i 5 §, första stycket 12 lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta (SINK) samt i lagen (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl.

I samband med konsekvensändringen i 5 § första stycket SINK föreslås också en justering av samma lagrumms andra stycke som har innebörden att förskottsbetalningar av sjöinkomst blir skattepliktiga enligt lagen på samma sätt som annan ersättning för arbete. Justeringen är en rättelse av ett förbiseende i samband med tidigare lagstiftningsarbete. Avsikten har aldrig varit att lön från arbete på fartyg skall vara undantagen från skatteplikt för förskottsbetalningar.

### *Administrativa frågor*

Administrationen av sjöinkomst bygger i allt väsentligt på de regler som gällde enligt sjömansskattelagen och som i samband med lagens avvecklande fördes över till kommunalskattelagen (1928:370, KL). Reglerna innebar vid den tiden att dåvarande Riksskatteverket årligen skulle lämna besked beträffande de fartyg ombord på vilka de anställda skulle få sjöinkomstavdrag och skattereduktion samt beträffande vilket fartområde som fartyget gick i, s.k. klassificering (49 §, anvisningarna p. 4 KL). Kommunalskattelagen ålade också redarna en skyldighet att lämna vissa uppgifter som behövdes för klassificeringen. Innebörden av reglerna var således att en sjöman bara kunde få sjöinkomstavdrag och skattereduktion för inkomst från arbete på ett klassificerat fartyg.

När inkomstskattelagen infördes, fördes bestämmelsen i punkt 4 av anvisningarna till 49 § KL inte över till den lagen. Skälet till detta var att det inte ansågs finnas något behov av att ta in bestämmelsen om verkställighetsföreskrifter i inkomstskattelagen. Det ansågs tillräckligt att en delegation till dåvarande Riksskatteverket togs in i den allmänna förordningen med bemyndiganden för Riksskatteverket att meddela föreskrifter. (Prop. 1999/2000:2, del 2, sid. 675)

För närvarande meddelar Skatteverket med stöd av förordningen (2000:866) med bemyndigande för Skatteverket att meddela vissa föreskrifter till inkomstskattelagen (1999:1229), verkställighetsföreskrifter i fråga om fartyg på vilka de anställda skall få sjöinkomstavdrag och skattereduktion samt om vilket fartområde fartyget går i (klassificering). Klassificeringen redovisas som föreskrift i serien Skatteverkets författningssamling (senast SKVFS 2006:7 avseende 2007 års taxering). Föreskrifterna om klassificering uppdateras löpande i takt med att redarna rapporterar förändringar i sin flotta eller i fartygens fart. Vidare föreskriver Skatteverket med stöd av 8 kap. 1 och 5 §§ skattebetalningslagen (1997:483) samt 19 § skattebetalningsförordningen (1997:750) särskilda skattetabeller för dem som har sjöinkomst.

Det torde emellertid vara svårt för Skatteverket att kräva att utländska arbetsgivare skall lämna den information som svenska redare lämnar inom ramen för klassificeringsförfarandet. Utländska arbetsgivare utan

fast driftställe i Sverige betalar inte preliminär A-skatt för sina anställda. Något tydligt behov av att klassificera andra fartyg än svenska finns därför inte när det gäller betalning av preliminär skatt. Såvitt arbetsgruppen kan bedöma torde ett särskilt kontrolluppgiftsförfarande för dessa utländska arbetsgivare vara omöjligt att införa. Mot denna bakgrund blir det således den enskilde sjömannen som får visa att det arbete som utförts uppfyller villkoren för att ersättningen skall betraktas som sjöinkomst. Det kan tänkas att ett särskilt administrativt stöd behövs för att underlätta för de sjömän som arbetar på ett fartyg som är registrerat i en annan EES-stat, t.ex. i form av ett intyg från arbetsgivaren om fartygets fart och den tid som sjömannen arbetat på fartyget. Någon särskild reglering i lag torde emellertid inte krävas för detta.

## 5 Sjömän på nordiska fartyg

### 5.1 Bakgrund

Som framgår av avsnitt 3.1.5 ovan får inkomst av arbete som en sjöman som arbetar på ett nordiskt fartyg i internationell trafik förvärvar enligt huvudregeln i artikel 15 punkt 3 i det nordiska skatteavtalet (lag (1996:1512) om dubbelbeskattningsavtal mellan de nordiska länderna) beskattas i den avtalsslutande stat vars nationalitet skeppet har. Innebörden av denna regel är att såväl sjömannens hemviststat som den stat i vilken fartyget är registrerat (flaggstaten) får beskatta denna inkomst. Den dubbelbeskattning som därvid kan uppstå undanröjs genom att sjömannens hemviststat vid beräkningen av skatten där, räknar av den skatt som erlagts i flaggstaten. För Sveriges del finns regler om hur dubbelbeskattning skall undanröjas i artikel 25 punkt 6 i skatteavtalet. Sverige har emellertid årligen sedan 2001 ensidigt genom en nationell regel förklarat att Sverige till viss del inte avser att utnyttja den beskattningsrätt som avtalet ger oss. I Sverige obegränsat skattskyldiga sjömän som får ersättning för arbete ombord på ett fartyg från ett annat nordiskt land beskattas för denna ersättning endast i flaggstaten. Sedan budgetpropositionen för 2001 (avsnitt 9.2.5) har det således föreslagits att den skattefrihet, som enligt den särskilda övergångsbestämmelsen i artikel 31.3 i 1996 års nordiska skatteavtal gällde t.o.m. 2001 års taxering för en i Sverige obegränsat skattskyldig sjöman som får ersättning för arbete ombord på danskt, färöiskt, finskt, isländskt eller norskt skepp i internationell trafik, skall förlängas till att gälla också vid följande års taxeringar (SFS 2000:1165, 2001:1054, 2002:964, 2003:826, 2004:1053, 2005:891 och 2006:1331).

Ovan nämnda skattefrihet gäller emellertid inte för anställda ombord på färjor i reguljär trafik mellan Sverige och Danmark. För denna grupp undertecknades den 30 september 1999 ett bilateralt avtal mellan Sverige och Danmark som finns fogat som bilaga 2 till lagen (1996:1512) om dubbelbeskattningsavtal mellan de nordiska länderna. Avtalet innebär att Sverige får beskatta sjömän med hemvist i Sverige som arbetar på danska färjor. I prop. 2000/01:89, Beskattningen av anställda ombord på färjor mellan Sverige och Danmark, föreslogs emellertid att danska s.k. netto-

löner som betalas till ombordanställda på danska färjor skulle undantas från svensk beskattning vid 2002 års taxering. Skattefriheten begränsades till att gälla personer som någon gång under januari månad år 2001 var anställda ombord på ett danskt skepp (SFS 2001:411). Skälet för förslaget var att anställda ombord på fartyg som är registrerade i Dansk Internationalt Skibsregister (DIS) är undantagna från dansk sjömansskatt och får i stället en nettolön som är cirka 30 procent lägre än motsvarande bruttolön. I budgetpropositionerna för åren 2002–2007 föreslogs att även detta undantag från beskattning skulle förlängas till att gälla också vid 2003–2008 års taxeringar (SFS 2001:1054, 2002:964, 2003:826, 2004:1053, 2005:891 och 2006:1331).

## 5.2 Beskattningen av sjömän på nordiska fartyg

**Arbetsgruppens förslag:** Sjömän bosatta i Sverige undantas från svensk skatt för inkomst som de förvärvat på grund av arbete på ett fartyg i internationell trafik som är registrerat i ett annat nordiskt land.

**Skälen för arbetsgruppens förslag:** Frågan om villkoren för de nordiska sjömännen är en fråga som lämpligen borde lösas gemensamt inom Norden. Regeringen påbörjade under hösten 2001 en översyn av lastsjöfarten och färjenäringens villkor. Syftet var att utreda möjligheterna till en gemensam nordisk uppfattning när det gäller utformningen av de Europeiska gemenskapernas riktlinjer för statligt stöd till sjötransport. Detta uppdrag redovisades under hösten 2003. Den särskilde utredarens slutsats var att det inte förelåg några förutsättningar för att enas om en gemensam uppfattning i denna fråga med vare sig de nordiska länderna eller övriga länder runt Östersjön. Det har inte heller senare varit möjligt att uppnå en sådan gemensam uppfattning.

Under dessa förhållanden har regeringen, senast i budgetpropositionen för 2007, ansett att det finns anledning att förlänga den skattefrihet för ombordanställda på nordiska skepp som hittills gällt till att gälla även vid 2008 års taxering. En sådan årligen återkommande reglering av skattskyldigheten för vissa sjömän som den beskrivna leder till osäkerhet om reglernas stabilitet. De skattskyldiga kan inte med säkerhet förutse hur deras inkomster kommer att beskattas under överskådlig tid. Mot bakgrund härav och eftersom det under lång tid inte varit möjligt nå den gemensamma nordiska lösning som eftersträvats är det arbetsgruppens uppfattning att den nuvarande tillämpningen av skatteavtalet bör permanentas, dvs. den bör gälla tills vidare.

Förslaget föranleder ändringar i lagen (1996:1512) om dubbelbeskattningsavtal mellan de nordiska länderna och dess övergångsbestämmelser.

### 5.3 Särskilt om sjömän på danska färjor

**Arbetsgruppens förslag:** Skattefriheten för personer som någon gång under januari månad år 2001 var anställda ombord på ett danskt fartyg och som har inkomster från ett fartyg i trafik mellan Sverige och Danmark utvidgas till att omfatta alla personer som är bosatta i Sverige och har inkomst från sådan anställning, oberoende av när anställningen påbörjades. Skattefriheten bör gälla tills vidare.

**Skälen för arbetsgruppens förslag:** Huvudregeln i artikel 15 punkt 3 i det nordiska skatteavtalet gäller inte sjömän som omfattas av det den 30 september 1999 undertecknade avtalet om beskattning av anställda ombord på färjor och tåg i reguljär trafik mellan Danmark. De omfattas därför inte heller av det undantag från huvudregeln som avses i avsnitt 5.2 ovan. När Danmark under sensommaren år 2000 utvidgade kretsen av fartyg som kan registreras i det danska internationella skeppsregistret (Dansk Internationalt Skipsregister (DIS)) till att också omfatta danska färjor i trafik mellan Danmark och Sverige medförde det att de danska sjömän som arbetade på färjor som var registrerade i DIS inte längre beskattades i Danmark för inkomsten. Detta ledde i sin tur till att den överenskomna lönen för sådana arbeten sänktes med ca 30 %. De sjömän som hade hemvist i Sverige och anställning på en dansk färja fick därmed en reducerad inkomst som, precis som tidigare, var skattepliktig i Sverige.

Eftersom dessa anställda helt utan egen förskyllan plötsligt hamnat i denna svåra situation föreslog regeringen att danska s.k. nettolöner som betalas till ombordanställda på danska färjor skulle undantas från svensk skatt. Förslaget ansågs vara en åtgärd av så extraordinärt slag att undantaget endast föreslogs gälla under en begränsad tid av ett år med retroaktiv verkan fr.o.m. den 1 januari 2001. Av samma skäl var skattefriheten också begränsad till att endast avse personer som någon gång under januari månad år 2001 var anställda ombord på ett danskt skepp (prop. 2000/01:89, s. 7).

Sedan dess har som beskrivits under avsnitt 5.1 undantaget successivt förlängts till att gälla under inkomståren 2001–2007. Villkoret att sjömannen för att komma i åtnjutande av undantaget från svensk skatt på inkomsten måste ha varit anställd någon gång under januari 2001 har emellertid legat kvar under alla förlängningar.

I avsnitt 5.2. har arbetsgruppen förslagit att de regler skall permanentas som medför att sjömän som är bosatta i Sverige och som arbetar på ett fartyg i internationell trafik som är registrerat i ett annat nordiskt land skall vara befriade från skatt i Sverige på inkomsten från arbetet på fartyget. Denna skattebefrielse träffar även inkomst från arbete på danska fartyg i internationell trafik under förutsättning att det inte är fråga om ett fartyg som går i internationell färjetrafik mellan Danmark och Sverige. Det är nämligen bara arbete på den senare typen av fartyg som omfattas av det särskilda bilaterala avtalet mellan Danmark och Sverige.

Det kan ifrågasättas om det är rimligt med andra skatteregler för anställning hos en dansk redare bara på den grunden att fartyget går i internationell trafik mellan Sverige och Danmark, särskilt som Danmark inte särbehandlar dessa anställningar. Det är arbetsgruppens åsikt att arbete på ett nordiskt fartyg i internationell trafik vid tillämpning av



skatteavtalet bör behandlas lika oavsett redarens nationalitet. Mot denna bakgrund bör även undantaget från det bilaterala avtalets regler för beskattning av sjömän på danska färjor permanentas.

För att lindra effekterna av den oklarhet som rått avseende reglerna för beskattning av inkomst från danska färjor i framför allt Öresund bör undantaget dessutom utvidgas till att omfatta alla anställda på sådana fartyg som är bosatta i Sverige och inte endast de sjömän som var anställda i januari 2001. Utvidgningen bör av samma anledning tillämpas retroaktivt, dvs. i praktiken från 2001.

Förslaget föranleder ändringar lagen (1996:1512) om dubbelbeskattningsavtal mellan de nordiska länderna och dess övergångsbestämmelser.

## 6 Effekter för offentliga finanser m.m.

### *Sjöinkomst*

En uppskattning av de ekonomiska effekterna av förslaget om utvidgning av skattelättnader för sjöinkomst till att också omfatta arbete på fartyg som är registrerade i en stat hemmahörande inom EES-området förutsätter att antalet berörda sjömän och deras årsinkomster kan uppskattas. Många av de svenska sjömän som arbetar på ett EES-flaggat fartyg betalar inte inkomstskatt i Sverige, bl.a. på grund av den så kallade 183-dagarsregeln för sjömän. Skatteverket har därför begränsad information om antalet svenska sjömän som arbetar utomlands. Informationen hos de fackliga organisationerna är också knapphändig eftersom sjömän som arbetar utomlands ofta inte är fackligt organiserade i Sverige. Tillgängliga uppgifter om antalet svenska sjömän på utländska fartyg är således synnerligen osäkra. Arbetsgruppen har därför valt att, efter samtal med framför allt de fackliga organisationerna, uppskatta de offentligfinansiella effekterna med utgångspunkt från egna antaganden.

De antaganden som ligger till grund för beräkningarna är att det kan röra sig om högst 200 sjömän, varav ca 100 är sjöbefäl, som är bosatta i Sverige och som är skattskyldiga i Sverige för arbete på en EES-flaggad båt, dvs. på vilka t.ex. 183-dagarsregeln för sjömän inte är tillämplig. Med avseende på lönen har arbetsgruppen – i brist på tillförlitlig lönestatistik med avseende på utländska redare – valt att utgå från löneuppgifter för svenska sjömän som arbetar ombord på svenskregistrerade fartyg som underlag. Ett sjöbefäl antas således ha en genomsnittlig årsinkomst på 420 000 kronor medan motsvarande inkomst för övriga sjömän antas vara 300 000 kronor.

Utifrån dessa antaganden leder regelförändringen – som föranleds av att regeln riskerar att vara oförenlig med EG-rätten – till att skatteintäkterna minskar med 3,7 miljoner kronor.

### *Nordiska skatteavtalet*

Det undantag som finns från tillämpningen av det nordiska dubbelbeskattningsavtalets regler för beskattning av inkomst från arbete ombord på ett fartyg som är registrerat i ett annat nordiskt land och som går i internationell trafik föreslås bli permanent. För att kunna beräkna förslagets effekt på de offentliga finanserna krävs att antalet sjömän som arbe-

tar på fartyg från andra nordiska länder går att uppskatta. Eftersom dessa sjömän sedan lång tid inte har varit skattskyldiga i Sverige har sådan information inte gått att finna. Det är emellertid arbetsgruppens bedömning att förslaget påverkan på de offentliga finanserna är begränsat.

Förslaget om att de sjömän som har inkomst från arbete för en dansk arbetsgivare på ett fartyg som är registrerat i det danska internationella skeppsregistret (DIS) och som går i färjetrafik mellan Sverige och Danmark skall undantas från beskattning i Sverige innebär att inkomsten, som enligt dagens regler skall beskattas som landinkomst enligt vanliga regler, blir skattebefriad i Sverige. Sådan inkomst är emellertid redan i dag undantagen från svensk skatt i de fall då sjömannen varit anställd på ett danskt fartyg någon gång under januari månad 2001.

Skatteverket har genom att kontrollera kontrolluppgifter från tre stora rederier som berörs av reglerna konstaterat att under 2005 utbetalades sammanlagt ca 24 880 000 kronor (DKR 20 330 000) till 170 personer som var bosatta i Sverige och som arbetat på färjorna. Det ger – efter uppräknig för en årlig löneökning – en genomsnittlig årsinkomst på ca. 155 270 kronor. Av de 170 personer som återfinns bland kontrolluppgifterna är sannolikt flertalet redan tidigare frikallade från svensk skatt på inkomsten på grund av att de arbetat på ett danskt fartyg under januari 2001. Vidare återfinns troligen ett relativt stort antal personer vilka inte är deklarationsskyldiga på grund av att inkomsten inte når upp till ett deklarationspliktigt belopp, t.ex. feriearbetande ungdomar. Det kan också antas att ett antal personer inte arbetar på färjan utan i administrationen, på färjeterminaler etc. och således inte omfattas av förslaget om undantag från svensk skatt. Ett försiktigt antagande kan vara att en lönesumma motsvarande ca. 50 personer med den genomsnittliga årslönen kan omfattas av den föreslagna förändringen.

Inkomstskatten på den genomsnittliga årsinkomsten uppgår till ca. 34 000 kronor. Om antagandet att förslaget påverkar beskattningen för 50 sjömän är riktigt uppgår skatteavvikelsen för 2007 till ca. 1,7 miljoner kronor.

Förslaget innebär emellertid att reglerna skall kunna tillämpas retroaktivt – dvs. även i de fall då skatt felaktigt inte har betalats under tiden från 2001 till i dag. Skatteverket har möjlighet att under 2007 meddela beslut om eftertaxering med avseende på taxeringsåret 2002 och senare, dvs. från 2001 års inkomster. Förslaget ger således upphov till ett skattebortfall av engångskaraktär som är hänförligt till den inkomst som inte tagits till beskattning under taxeringsåren 2002–2007, dvs. skatten på sex års inkomster. Detta bortfall skulle motsvara 10,2 miljoner kronor om antalet anställda varit detsamma alla åren och om den genomsnittliga lönen varit densamma. Inget av dessa antagande är emellertid särskilt troligt. Det kan antas att antalet anställda på danska färjor som inte var undantagna från beskattning på grund av att de också var anställda på ett danskt fartyg i januari 2001 var mycket litet under de första av de aktuella åren. Tillsammans med det faktum att lönen stigit under perioden leder det till att arbetsgruppen gör bedömningen att engångskostnaden kan uppskattas till ca 5 miljoner kronor.

Sammantaget förväntas således de offentligfinansiella effekterna av promemorians förslag uppgå till ca. (3,7 + 1,7) 5,4 miljoner kronor för

2007. Därutöver uppskattar arbetsgruppen bortfallet av skattefordringar för 2001–2006 till ca. 5 miljoner kronor.

#### *Konsekvenser för myndigheter m.m.*

Arbetsgruppen bedömer att förslaget endast får marginella konsekvenser för berörda myndigheter eftersom det inte innebär några andra ändringar i de materiella reglerna än en mindre utvidgning av personkretsen. Myndigheter och domstolar bör vidare – även det i mindre utsträckning – besparas arbete med omprövningar och överklaganden av beslut eftersom reglerna för sjöinkomst anpassas till EG-rätten samtidigt som tillämpningen av skatteavtalet i Norden på sjöinkomster förenklas.

## 7 Författningskommentarer

### 7.1 Förslaget till ändring i inkomstskattelagen (1999:1229)

Förslaget till ändring i inkomstskattelagen syftar till att utvidga tillämpligheten av reglerna för beskattning av sjöinkomst till att omfatta ersättning för arbete på fartyg som är registrerade i en stat inom det Europeiska ekonomiska samarbetsområdet. Begreppet sjöinkomst definieras i 64 kap. 3 § som reglerar vilka slag av inkomst och vilka typer av anställningar som kan kvalificera för tillämpning av reglerna. Paragrafen använder begreppet svenskt handelsfartyg som definieras i 5 § samma kapitel.

Avdrag för sjöinkomst regleras i 64 kap. medan skattereduktion för sjöinkomst regleras i 65 kap. 11 §. Den senare regeln använder begrepp som definieras i 64 kap. varför en justering av definitionen medför att reglerna för skattereduktion kommer att utvidgas i samma mån som rätten till sjöinkomstsvdrag.

#### **64 kap.**

##### 1 §

Paragrafen innehåller en upplysning om kapitlets innehåll. I den tredje strecksatsen har begreppet ”anställning på svenskt handelsfartyg” utbytt mot ”anställning på europeiskt handelsfartyg”.

##### 3 §

Lagförslaget syftar till att utvidga tillämpningen av reglerna från anställning på svenska fartyg till anställningar på fartyg som är registrerade i det europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES). I paragrafens första stycke har därför uttrycket ”anställd i redarens tjänst på ett svenskt handelsfartyg” bytts ut mot ”anställd i redarens tjänst på ett europeiskt handelsfartyg”.

##### 5 §

Paragrafen har ändrats så att den numera definierar vad som skall avses med anställning på ett europeiskt handelsfartyg vid tillämpning av reg-

lerna om sjöinkomst. Rubriken närmast före paragrafen har ändrats för att få denna innebörd.

I *första stycket* har ordet svenskt utgått och hänvisningen till sjölagen (1994:1009) med avseende på vad som skall avses med ett svenskt fartyg har ersatts med rekvisitet att fartyget skall vara registrerat i ett fartygsregister i en stat inom EES. En förutsättning för tillämpning av reglerna är således inte längre att fartyget är registrerat i det svenska skeppsregistrets fartygsdel utan arbete på fartyg som är registrerade i en stat inom EES kan kvalificera för tillämpning av reglerna.

För att inkomst från anställningen skall kvalificera som sjöinkomst krävs vidare att fartyget används till handelssjöfart eller befordran av passagerare eller till något annat ändamål som har samband med handelssjöfarten. Den bestämda form som används i den *första meningens* sista ord kan ge intryck av att fartyget måste användas i svensk handelssjöfart. Eftersom det inte är avsikten används i förslaget i stället obestämd form, handelssjöfart, som inte på samma sätt kan misstolkas. Första styckets *andra mening* reglerar hur fartyg som är uthyrda genom så kallad bare-boat charter skall betraktas när en sjöman som är anställd hos ägaren arbetar på fartyget. Meningen har redigerats så att den numera omfattar EES-registrerade fartyg som chartras ut till en redare utanför EES.

Paragrafens *andra stycke* reglerar anställning på fartyg som på motsvarande sätt chartrats in till en EES-redare. Stycket har samma betydelse som tidigare med den skillnaden att den nu omfattar fartyg som chartras inte bara av svenska redare, utan alla redare som hör hemma inom EES.

## 7.2 Förslaget till lag om ändring i lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta

### 5 §

Paragrafens *punkt 12* hänvisar till 64 kap. 3 och 4 §§ inkomstskattelagen (1999:1229) för att avgränsa vilken typ av sjöinkomst som är skattepliktig i Sverige enligt lagen. Den förslagna utvidgningen av definitionen i 64 kap. inkomstskattelagen medför att begreppet sjöinkomst enligt nämnda paragrafer kommer att omfatta även inkomst på fartyg som är registrerade i ett annat EES-land, dvs. skatteplikten utvidgas till att omfatta alla inkomster som är hänförliga till arbete på ett EES-fartyg. För att begränsa skattskyldigheten enligt lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta till sjöinkomster som har anknytning till Sverige har punkten 12 begränsats till att endast avse inkomst som tjänats in genom verksamhet på ett svenskt handelsfartyg, eller på ett fartyg som bare-boat chartrats av en redare med verksamhet i Sverige. Om ett svenskt fartyg hyrs ut i huvudsak obemannat till en utländsk redare anses sjömannen anställd på ett svenskt handelsfartyg bara om han eller hon är anställd av fartygets ägare eller hos en arbetsgivare som denne anlitar. Avgränsningen har utformats med definitionen av svenskt handelsfartyg i 64 kap. 5 § inkomstskattelagen som förebild.

Paragrafens *andra stycke* reglerar frågan om skatteplikt för förskottsbetalningar på inkomster som avses i första stycket 1 – 3, dvs. inkomst av arbete samt styrelsearvode. Sjöinkomst utgör inkomst av arbete, men

omfattas inte av skatteplikten för förskottsbetalningar. Genom justeringen kommer sjöinkomst att behandlas på samma sätt som annan ersättning för arbete när det gäller förskottsbetalningar.

### 7.3 Förslaget om lag till ändring i lagen (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl.

#### 3 §

Begränsat skattskyldiga artister m.fl. är skattskyldiga enligt lagen bl.a. för verksamhet som bedrivs på ett svenskt fartyg. I 3 § definieras vad som avses med ett svenskt fartyg genom en hänvisning till 64 kap. 5 § inkomstskattelagen (1999:1229). Förslaget till ändring i 64 kap. 5 § inkomstskattelagen innebär att lagrummet inte längre definierar vad som skall avses med arbete på ett svenskt handelsfartyg. Hänvisningen har därför ändrats till att avse 5 § första stycket 12 lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta som i sin föreslagna lydelse motsvarar 64 kap. 5 § inkomstskattelagen i sin nuvarande lydelse. Omfattningen av vilka inkomster som skall vara skattepliktiga enligt lagen avses således vara oförändrad.

### 7.4 Förslaget till lag om ändring i lagen (1996:1512) om dubbelbeskattningsavtal mellan de nordiska länderna

#### 6 §

Sveriges ensidiga undantag från tillämpning av reglerna i artiklarna 15.3 och 31.3 i det avtal för undvikande av dubbelbeskattning beträffande skatter på inkomst och på förmögenhet mellan de nordiska länderna som undertecknades den 23 september 1996 (skatteavtalet) har sedan år 2000 införts i punkt 4 i övergångsbestämmelserna till lagen (1996:1512) om dubbelbeskattningsavtal mellan de nordiska länderna. Undantagen har förlängts årligen och fått en giltighetstid som begränsats till ett år. Förslaget innebär att tillämpligheten inte längre skall vara begränsad i tiden. Av denna anledning har reglerna i övergångsbestämmelsernas p. 4 flyttats till en ny paragraf i lagen.

Paragrafens *första stycke* innebär att Sverige även fortsättningsvis skall tillämpa bestämmelsen i skatteavtalets artikel 31.3. Denna bestämmelse är en särskild övergångsbestämmelse som innebär att skatteavtalets beskattningsregler för inkomst från arbete på fartyg i internationell trafik enligt artikel 15.3 (inkomsten får beskattas i såväl fartygets flaggstat som hemviststaten med avräkning i hemviststaten för den skatt som erlagts i flaggstaten) inte skall tillämpas de närmast följande tre åren efter det år då avtalet trädde i kraft, dvs. t.o.m. år 2000. Inkomsten skall i stället beskattas endast i den stat vars nationalitet skeppet har. Förslaget innebär att artikel 31.3 skall tillämpas utan den begränsning i tiden som ges i bestämmelsen, dvs. att Sverige i fortsättningen skall undanta inkomst från arbete på ett fartyg som är registrerat i ett annat nordiskt land och som går i internationell trafik från beskattning.

*Första styckets andra mening* anger att skatteavtalets artikel 26.2 inte skall tillämpas i de fall då artikel 31.3 tillämpas. Artikel 26.2 utgör en s.k. subject to tax-regel och innebär att hemviststaten kan beskatta en inkomst om den avtalsslutande stat som enligt någon annan bestämmelse i avtalet tillagts beskattningsrätten inte beskattar denna inkomst p.g.a. sin interna lagstiftning. Sverige bör avstå även från den möjlighet till beskattning som artikel 26.2 i skatteavtalet medger för de ombordanställda som omfattas av artikel 31.3.

Paragrafens *andra stycke* avser det bilaterala avtalet mellan Sverige och Danmark som undertecknades den 30 september 1999 och som bl.a. reglerar beskattningen av personal på skepp i internationell färjetrafik mellan Sverige och Danmark. Avtalet finns fogat som bilaga 2 till lagen. Detta avtal innebär att beskattning får ske såväl i arbetsgivarens hemviststat som i sjömannens hemviststat med avräkning i sjömannens hemviststat för den skatt som erlagts i arbetsgivarens hemviststat. Denna regel är oförenlig med en fortsatt tillämpning av artikel 31.3 i skatteavtalet, dvs. beskattning endast i flaggstaten, varför ett undantag måste göras även beträffande det bilaterala avtalets regler. Eftersom Sverige även beträffande denna grupp bör avstå från den möjlighet till beskattning som avtalet ger oss, föreslås detta ske genom en hänvisning till bestämmelsen i första stycket. Undantaget från beskattning i Sverige har funnits tidigare men endast avsett ersättning från arbete för en dansk arbetsgivare ombord på ett fartyg som är registrerat i det danska internationella skeppsregistret om den skattskyldige var anställd på ett danskt skepp någon gång under januari månad år 2001. Dessa begränsningar föreslås nu slopade varför de tre strecksatser som finns i andra stycket i punkt 4 i övergångsbestämmelsen inte förts över till den nya paragrafen.

Övergångsbestämmelserna p. 4

Reglerna i denna punkt har i den del de skall fortsätta att tillämpas förts över till den nya 6 § i lagen. Punkt 4 i övergångsbestämmelserna upphävs därför.

### **Ikraftträdande**

Förslaget föreslås träda i kraft den 1 juli 2007. Ändringen innebär med avseende på paragrafens första stycke endast att det tidigare tidsbegränsade undantaget från tillämpning av skatteavtalet i vissa delar permanentas. Förslaget innebär således ingen annan ändring av gällande rätt än att tidsbegränsningen slopas. Några övergångsbestämmelser behövs därför inte i denna del.

Reglerna i andra stycket innebär därutöver att undantaget från beskattning i Sverige på grund av det bilaterala avtalet i bilaga 2 till lagen utvidgas från att bara omfatta sjömän som var anställda på danska skepp någon gång under januari månad år 2001 till att omfatta alla anställda på sådana fartyg. Avsikten med denna ändring är att den skall få effekt även retroaktivt varför regeln avses kunna tillämpas även vid omprövning av tidigare års taxeringar. Några särskilda övergångsbestämmelser behövs då inte heller.