

Regeringens proposition

2007/08:3



Vissa frågor avseende beskattning av sjöinkomst

Prop.
2007/08:3

Regeringen överlämnar denna proposition till riksdagen.

Stockholm den 13 september 2007

Fredrik Reinfeldt

Anders Borg
(Finansdepartementet)

Propositionens huvudsakliga innehåll

Den som arbetar i redarens tjänst på ett svenskt handelsfartyg har enligt gällande regler, om fartyget går i när- eller fjärrfart, rätt till ett så kallat sjöinkomstavgift mot sina inkomster och en skattereduktion för sjöinkomst vid beräkning av skatten på inkomsten. I propositionen 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 EG-rätten. Av denna anledning föreslås att reglerna om beskattning av sjöinkomst utvidgas till att omfatta arbete i redarens tjänst på ett fartyg som är registrerat i en stat som hör hemma inom 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 ombordanställd med hemvist i Sverige förvärvat 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 ombordanställda 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 ska beskattas i Sverige. I propositionen föreslås att anställda på sådana fartyg ska behandlas på samma sätt som anställda på andra nordiska fartyg i internationell trafik – dvs. att inkomsten ska undantas från beskattning i Sverige.

Förslagen föreslås träda i kraft den 15 december 2007.

1	Förslag till riksdagsbeslut	4
2	Lagtext.....	5
2.1	Förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229).....	5
2.2	Förslag till lag om ändring i lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta.....	7
2.3	Förslag till lag om ändring i lagen (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl.	8
2.4	Förslag till lag om ändring i lagen (1996:1512) om dubbelbeskattningsavtal mellan de nordiska länderna	9
3	Ärendet och dess beredning.....	10
4	Bakgrund	11
4.1	Sjöinkomstbeskattningen	11
4.2	Närmare om beskattning av sjöinkomst för obegränsat skattskyldiga	12
4.3	Fartygets fart och nationalitet.....	13
4.4	Begränsat skattskyldiga sjömän	14
4.5	EG-rätt	14
4.6	Det nordiska skatteavtalet	15
5	Beskattning av sjöinkomst.....	16
5.1	Kommissionens kritik mot reglerna om sjöinkomst.....	16
5.1.1	Utvidgning av tillämpningsområdet.....	17
5.2	Anställda ombord på nordiska fartyg.....	20
5.2.1	Bakgrund.....	20
5.2.2	Beskattningen av anställda ombord på nordiska fartyg 21	
5.3	Särskilt om anställda ombord på danska färjor	22
6	Effekter för offentliga finanser m.m.	23
7	Författningskommentarer	24
7.1	Förslaget till ändring i inkomstskattelagen (1999:1229)..	24
7.2	Förslaget till lag om ändring i lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta	25
7.3	Förslaget om lag till ändring i lagen (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl. 26	
7.4	Förslaget till lag om ändring i lagen (1996:1512) om dubbelbeskattningsavtal mellan de nordiska länderna	26
Bilaga 1	Sammanfattning av promemorian Sjömannen, inkomstskatten och EU.....	29
Bilaga 2	Lagförslagen i promemorian Sjömannen, inkomstskatten och EU	30
Bilaga 3	Förteckning över remissinstanser till promemorian Sjömannen, inkomstskatten och EU	35
Bilaga 4	Lagrådsremissens förslag till lagtext	36

Bilaga 5	Lagrådets yttrande.....	41	Prop. 2007/08:3
Utdrag ur protokoll vid regeringssammanträde	den 13 september 2007	43	

Regeringen föreslår att riksdagen antar regeringens förslag till

1. lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229),
2. lag om ändring i lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta,
3. lag om ändring i lagen (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl., och
4. lag om ändring i lagen (1996:1512) om dubbelbeskattningsavtal mellan de nordiska länderna.

Regeringen har följande förslag till lagtext.

2.1 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) ska 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 *EES-handelsfartyg* i 5 §, och
- fartområden i 6 §.

3 §¹

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 *EES-handelsfartyg*. Med anställning hos redare likställs anställning hos en annan arbetsgivare som redaren anlitar som entreprenör.

Med sjöinkomst avses också inkomster som uppbärs av

1. den som 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.

¹ Senaste lydelse 2005:347.

Anställning på ett svenskt handelsfartyg**Anställning på ett EES-handelsfartyg**

5 §

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.

Med anställning på ett *EES-handelsfartyg* avses anställning på ett fartyg som *är registrerat i ett fartygsregister i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES)* 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 redare *som inte hör hemma inom EES*, anses sjömannen anställd på ett *EES-handelsfartyg* bara om han är anställd hos fartygets ägare eller hos en arbetsgivare som ägaren anlitar.

Med anställning på ett *EES-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 15 december 2007.

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

Prop. 2007/08:3

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

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

5 §¹

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 utsträckning inkomsten förvärvats genom verksamhet på*

- ett handelsfartyg som ska anses som svenskt enligt sjölagen (1994:1009), utom i de fall fartyget hyrs ut i huvudsak obemannat till en utländsk redare och sjömannen inte 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.

1. Denna lag träder i kraft den 15 december 2007.

2. Bestämmelsen i 5 § andra stycket i sin nya lydelse tillämpas på ersättningar som uppbärs efter den 14 december 2007. Bestämmelsen i sin äldre lydelse tillämpas på ersättningar som uppbärs före ikraftträdandet.

¹ Senaste lydelse 2005:827.

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

Prop. 2007/08:3

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

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

3 §¹

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 inkomstskatt för utomlands bosatta.

Denna lag träder i kraft den 15 december 2007.

¹ Senaste lydelse 1999:1272.

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

Prop. 2007/08:3

Härigenom föreskrivs i fråga om lagen (1996:1512) om dubbelbeskattningsavtal mellan de nordiska länderna¹

dels att punkt 4 i övergångsbestämmelserna ska upphöra att gälla,

dels att det i lagen ska införas en ny paragraf, 6 §, av följande lydelse.

6 §

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

Vad som föreskrivs i första stycket ska, 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 15 december 2007.

¹ Senaste lydelse av punkt 4 i övergångsbestämmelserna 2006:1331.

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 ges för den som arbetat på kvalificerande fartyg hela året. Avdragets storlek är beroende av fartygets fart. Vidare lämnas 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 tolv månadersperiod 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 sjöinkomst-avdrag 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 sjöinkomst 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 vad som krävdes beträffande ändringen av sexmånadersregeln. Regeringen utlovade därför att en arbetsgrupp skulle

tillsättas för att allsidigt kunna bedöma effekterna av en förändring av reglerna. Prop. 2007/08:3

I ett kompletterande svar den 24 maj 2006 underrättade Sverige kommissionen om att ett 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). Arbetsgruppens förslag redovisades i februari 2007 i promemorian Sjömannen, inkomstskatten och EU.

En sammanfattning av promemorians förslag finns i *bilaga 1* och promemorians lagförslag finns i *bilaga 2*. En förteckning över remissinstanserna finns i *bilaga 3*. En remissammanställning finns tillgänglig i lagstiftningsärendet (dnr Fi2007/963).

Lagrådet

Regeringen beslutade den 16 augusti 2007 att inhämta Lagrådets yttrande över de lagförslag som finns i *bilaga 4*. Lagrådet menar att termen EES-handelsfartyg bättre beskriver ett handelsfartyg som är registrerat i en stat inom Europeiska ekonomiska gemenskapen än det i remissen använda begreppet ”europeiskt handelsfartyg”. Lagtexten har justerats i enlighet härmed. Lagrådet har vidare anfört att det finns skäl att överväga en lagteknisk lösning som innebär att även skattskyldiga som fått taxeringsbeslut prövat av domstol ska få möjlighet till omprövning av Skatteverket. Lagrådets synpunkter i denna del behandlas i avsnitt 5.1.1. Lagrådets yttrande finns i *bilaga 5*.

4 Bakgrund

4.1 Sjöinkomstbeskattningen

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 ska behandlas likformigt vilket talade för att sjömansskattelagen skulle upphävas. Arbetet med att ändra sjömansbeskattningen hann emellertid inte slutföras i samband med skattereformen. Departementschefen aviserade därför i prop. 1990/91:54 att sjömansskatten skulle upphävas och att landbeskattning skulle ske av sjöinkomsterna. Vidare uttalade han att ett särskilt sjöinkomstavdrag skulle införas.

Regeringen lämnade år 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 ansågs 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 sjöinkomstavdrag och en skattereduktion för sjöinkomst.

4.2 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 ges ett sjöinkomstavdrag 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 ges en skattereduktion mot skatten på samma inkomst med, för helt år räknat, 9 000 kronor för arbete på 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 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 hemmarandetid. Det är inte ovanligt att en sjöman erhåller vederlagslön under lika lång tid som han arbetar på fartyget. För att inkomsten ska 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.

4.3 Fartygets fart och nationalitet

Sjöinkomstavdrag och skattereduktion ges 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 att ett fartyg går i *inre fart* avses fart inom landet till övervägande del i hamnar eller på floder, kanaler, insjöar, 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 Hanstholm (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 ska betraktas som sjöinkomst i föreskrifter.

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

Med att fartyget är svenskt avses enligt 64 kap. 5 § inkomstskattelagen att fartyget ska anses som svenskt enligt sjölagen (1994:1009). Enligt 1 kap. 1 § nämnda lag ska ett fartyg anses som svenskt och berättigat att föra svenskt 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 termen 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 i i huvudsak obemannat av en redare med verksamhet i Sverige att bli registrerat i fartygsregistret.

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 denna typ av 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 procent vilket är 10 procentenheter lägre än den normala skattesatsen på 25 procent.

Beskattningen enligt SINK är en definitiv källskatt vilket innebär att det inte ges några grundavdrag eller andra avdrag mot inkomsten. Trots den låga skattesatsen kan beskattning enligt SINK i vissa fall vara oförmånlig 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 sjöinkomstsvdrag och skattereduktion för sjöinkomst är i sådana fall tillämpliga även för en sådan person.

4.5 EG-rätt

Den direkta beskattningen, såsom inkomstbeskattningen, ligger inom medlemsstaternas kompetens som dock måste utövas inom ramen för fördraget. Harmoniserande regler i form av direktiv är få.

De fördragsbestämmelser som är 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.

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 direkt diskriminerande är till förfång för utländska subjekt, eller som negativt särbehandlar ett gränsöverskridande förhållande t.ex. i samband med en etablering, anses inskränka etableringsrätten (s.k. dold diskriminering).

Fri rörlighet för tjänster

Den fria rörligheten för tjänster regleras i artikel 49 och innebär ett förbud mot nationella regler som inskränker friheten 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.

4.6 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 är främst artikel 15, som avhandlar inkomst av enskild tjänst. I artikel 15 punkt 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 avtalsslutande stat vars nationalitet skeppet har. Innebörden av denna regel är att såväl den anställdes hemviststat som den stat i vilken fartyget är registrerat (flaggstaten) får beskatta denna inkomst.

Enligt en särskild föreskrift i avtalets ikraftträdandebestämmelse, artikel 31 punkt 3, ska inkomst som avses i artikel 15 punkt 3 endast beskattas i den stat vars nationalitet fartyget har. Bestämmelserna i artikel 31 punkt 3, som enligt avtalet tillämpas endast till och med 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.

Anställda på danska färjor i Öresund

Med avseende på bl.a. anställda som arbetar ombord 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. Av avtalet, som finns fogat som bilaga 2 till lagen (1996:1512) om dubbelbeskattningsavtal mellan de nordiska länderna, framgår att inkomst som är förvärvad genom arbete ombord på ett danskt eller svenskt fartyg i internationell färjetrafik mellan Sverige och Danmark i första hand ska beskattas i arbetsgivarens hemviststat. Sådan inkomst får emellertid också beskattas i arbetstagarens hemviststat. Avtalet innebär således en avvikelse från det nordiska skatteavtalet för de anställda ombord på nordiska fartyg som omfattas av avtalet mellan Sverige och Danmark.

5 Beskattning av sjöinkomst

5.1 Kommissionens kritik mot reglerna om sjöinkomst

I ett motiverat yttrande anförde kommissionen som sin inställning att de svenska nationella 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 ska 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 menade 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 sjöfartsnäringen. Kommissionen har framhållit att stöd till sjöfartsnäringen 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.

Regeringens förslag: Definitionen av vad som ska betecknas som sjöinkomst utvidgas till att omfatta ersättning för arbete i redarens tjänst på ett handelsfartyg som är registrerat i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES-handelsfartyg). Vidare justeras reglerna om beskattning av förskottsbetalning av ersättning för arbete till begränsat skattskyldiga så att de utvidgas till att även omfatta sjöinkomst.

Promemorians förslag: Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: De remissinstanser som har yttrat sig tillstyrker förslaget eller har ingen erinran.

Skälen för regeringens 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.

I 64 kap. 3 § inkomstskattelagen (1999:1229) anges att med sjöinkomst avses lön, förmåner, drickspengar och annan ersättning till den som enligt sjömanslagen (1973:282) anses som sjöman. Vidare anges att personen ifråga ska vara anställd i redarens tjänst på ett svenskt handelsfartyg.

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 skeppsdela. Kommissionens kritik mot de svenska reglerna grundar sig främst på att skattereduktion och avdrag för sjöinkomst endast kan ges 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 möjligen skulle kunna försvåra för utländska rederier kan vara när ett rederi från en annan medlemsstat vill bedriva kustfart i Sverige (s.k. cabotageverksamhet). Det utländska rederiet kan i en sådan situation vilja ha möjlighet att använda hela sin flotta även i denna trafik utan att behöva registrera sina fartyg i Sverige. Det kan inte uteslutas 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.

För att undanröja risken för att reglerna ska strida mot EG-rätten bör reglerna för beskattning av sjöinkomst ändras och 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 ska 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 regeringens bedömning att några förändringar i definitionen av vad som är inkomst från arbete ombord inte behöver göras.

Kravet på att fartyget ska gå i viss fart (se avsnitt 4.3) är emellertid en geografisk begränsning som utformats med utgångspunkt från det svenska territoriet. Om rätten till sjöinkomstavdrag är beroende av att fartyget går i viss fart i förhållande till svenskt territorium samtidigt som inkomsten kan avse arbete på utländska fartyg leder det t.ex. till att en sjöman som arbetar på en svensk insjö eller på ett fartyg i en svensk hamn inte får sjöinkomstavdrag 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.

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

Sammanfattningsvis föreslås att reglerna för beskattning utvidgas så att inkomst från arbete på ett handelsfartyg som är registrerat i en stat inom det Europeiska ekonomiska samarbetsområdet också ska kunna omfattas av reglerna för beskattning av sjöinkomst. 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 3 § 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 lagrums andra stycke som har innebörden att förskottsbetalningar av sjöinkomst blir skattepliktiga enligt denna lag på samma sätt som annan ersättning för arbete. Denna justering vidtas eftersom det inte kan motiveras att en förskottsbetalning på lön från arbete på fartyg ska vara undantagen från skatteplikt.

Ikraftträdande

Reglerna föreslås träda i kraft den 15 december 2007 och begränsas inte till tid efter ikraftträdandet. Detta medför att det är möjligt att begära omprövning av taxeringen inom den femårsfrist som anges i taxeringslagen (1990:324). För skattskyldiga som fått en lagakraftvunnen dom i saken kan reglerna tillämpas endast under förutsättning att domstol inom ramen för de särskilda rättsmedlen beviljar resning i ärendet.

Ändringen i 5 § andra stycket lagen om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta föreslås dock med hänsyn till retroaktivitetsförbudet i regeringsformen tillämpas på inkomst som uppstår efter den 14 december 2007.

Lagrådet har anfört att det finns skäl att överväga en lagteknisk lösning som innebär att även skattskyldiga som fått sin sak prövad av domstol ska få möjlighet till omprövning av Skatteverket av denna sak. *Lagrådet* anser att resning är en för den skattskyldige mera omständlig och kostsam väg än omprövning av Skatteverket. Det är enligt *Lagrådet* inte heller givet att det leder till samma resultat som en omprövning skulle göra. *Lagrådet* anför vidare att det generellt bör gälla att när en lagstiftning ges retroaktiv verkan bör utgångspunkten vara att alla skattskyldiga ges samma möjligheter till omprövning. I synnerhet bör detta enligt *Lagrådet* gälla när lagändringen är föranledd av att gällande rätt befunnits eller antagits strida mot överordnad lagstiftning, såsom t.ex. EG-rätten.

En likartad fråga har regeringen tidigare tagit upp i propositionen *Ändrade regler för uppskov med kapitalvinst vid avyttring av privatbostad* (prop. 2006/07:19, s. 46 ff.). I likhet med vad regeringen uttalat i nämnda lagstiftningsärende bör framhållas att för att säkerställa såväl en stabil rättsordning och stabila rättsförhållanden som en god rättsskipning är det viktigt att avgöranden som vunnit laga kraft efter det att tillgängliga rättsmedel har uttömts eller fristerna för dessa löpt ut inte längre kan angräpas. I de fall en sak är slutligt avgjord i domstol finns möjlighet för en skattskyldig att under vissa förutsättningar begära resning. Det finns starka skäl för att upprätthålla denna principiellt viktiga ordning. Regeringen anser att det i förevarande ärende inte har framkommit tillräckliga skäl för att fråga den.

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). Reglerna innebar vid den tiden att dåvarande Riksskatteverket årligen skulle lämna besked beträffande de fartyg ombord på vilka de anställda skulle få sjöinkomstavgift och skattereduktion samt beträffande vilket fartområde som fartyget gick i, s.k. klassificering (49 §, anvisningarna punkt 4 kommunalskattelagen). 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 sjöinkomstavgift och skattereduktion för inkomst från arbete på ett klassificerat fartyg.

När inkomstskattelagen infördes, fördes bestämmelsen i punkt 4 av anvisningarna till 49 § kommunalskattelagen inte över till den nya 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 ska få sjöinkomstavdrag och skatte-reduktion samt om vilket fartområde fartyget går i (klassificering). Klassificeringen redovisas som föreskrift i serien Skatteverkets författningssamling (t.ex. SKVFS 2007:3 avseende 2008 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 vara svårt för Skatteverket att kräva att utländska arbetsgivare ska 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 det kan bedömas 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 ska betraktas som sjöinkomst.

Skatteverket delar arbetsgruppens bedömning i denna del och erinrar om att kontrollproblem kan uppkomma eftersom det är relativt omfattande information som krävs. I promemorian anfördes att det möjligen kunde behövas någon form av stöd 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 den utländske redaren får hjälp att utfärda ett sådant intyg genom en färdig blankett bör arbetet vid taxeringen kunna underlättas väsentligt trots att det troligen blir manuellt. En sådan blankett kan också ange samtliga de uppgifter som krävs för att bedöma om en inkomst uppfyller villkoren för att anses som sjöinkomst. Regeringen delar emellertid arbetsgruppens bedömning att någon särskild reglering i lag inte krävs för detta.

5.2 Anställda ombord på nordiska fartyg

5.2.1 Bakgrund

Som framgår av avsnitt 4.6 ovan får inkomst av arbete ombord på ett nordiskt fartyg i internationell trafik 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 den anställdes hemviststat som den stat i vilken fartyget är registrerat (flaggstaten) får beskatta inkomsten. Den dubbelbeskattning som därvid kan uppstå undanröjs genom att den anställdes hemviststat vid beräkningen av skatten där, räknar av den skatt som erlagts i flaggstaten. För Sveriges del finns regler om hur dubbelbeskattning ska undanröjas i artikel 25 punkt 6 i skatteavtalet. Sverige har emellertid årligen sedan 2001 ensidigt

genom en nationell regel förklarar att Sverige till viss del inte avser att utnyttja den beskattningsrätt som avtalet ger oss. I Sverige obegränsat skattskyldiga arbetstagare som får ersättning för arbete ombord på ett fartyg från ett annat nordiskt land beskattas för denna ersättning endast i flaggstaten.

Skattefriheten gäller emellertid inte för anställda ombord på färjor i reguljär trafik mellan Sverige och Danmark. För denna grupp under-tecknades den 30 september 1999 ett bilateralt avtal mellan Sverige och Danmark, se ovan avsnitt 4.6.

5.2.2 Beskattningen av anställda ombord på nordiska fartyg

Regeringens förslag: Anställda som är obegränsat skattskyldiga i Sverige ska 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.

Promemorians förslag: Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: De remissinstanser som har yttrat sig tillstyrker förslaget eller har ingen erinran.

Skälen för regeringens förslag: Dåvarande regeringen påbörjade under hösten 2001 en översyn av lastsjöfarten och färjenäringsens 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 årligen återkommande reglering av skattskyldigheten för vissa anställda 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 att nå en gemensam nordisk lösning instämmer regeringen i arbetsgruppens bedömning att den årligen förlängda skattefriheten bör göras permanent.

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

Regeringens 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 ska utvidgas till att omfatta alla personer som är obegränsat skattskyldiga i Sverige och som har inkomst från sådan anställning, oberoende av när anställningen påbörjades. Skattefriheten ska gälla tills vidare.

Promemorians förslag: Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: De remissinstanser som har yttrat sig tillstyrker förslaget eller har inget att erinra.

Skälen för regeringens förslag: Huvudregeln i artikel 15 punkt 3 i det nordiska skatteavtalet gäller inte ombordanställda som omfattas av det den 30 september 1999 undertecknade avtalet om beskattning av anställda ombord på färjor och tåg i reguljär trafik mellan Danmark och Sverige. De omfattas därför inte heller av det undantag från huvudregeln som föreslås bli permanentad i avsnitt 5.2.2 ovan. 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 ombordanställa arbetade ömsom på dansk färja och ömsom på svensk färja. Flaggstaten kunde således variera utan att den ombordanställda bytte arbetsgivare. Att grunda beskattningsrätten på arbetsgivarens hemvist ansågs då förenkla för såväl arbetsgivare som arbetstagare. Eftersom den ombordanställda oftast antogs vara anställd av en redare i sin hemviststat antogs avtalet i normalfallet medföra att endast en stats skatteregler skulle tillämpas.

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 anställda 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 procent. De ombordanställda som hade hemvist i Sverige och anställning på en dansk färja fick därmed en reducerad inkomst som, precis som tidigare, var skattepliktig i Sverige.

Dessa anställda hamnade därmed i en svår situation. Dåvarande regering föreslog därför att danska s.k. nettolöner som betalas till ombordanställda på danska färjor skulle undantas från svensk skatt. En ändring av övergångsbestämmelserna till lagen (1996:1512) om dubbelbeskattningsavtal mellan de nordiska länderna genomfördes. 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 undantaget successivt förlängts till att gälla under inkomståren 2001–2007 (SFS 2001:1054, 2002:964, 2003:826, 2004:1053, 2005:891 och 2006:1331). Villkoret att den anställde, 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 5.2.2 har regeringen föreslagit att de regler ska permanentas som medför att ombordanställda som är bosatta i Sverige och som arbetar på ett fartyg i internationell trafik som är registrerat i ett annat nordiskt land ska 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 regeringens bedömning att arbete på ett fartyg som bär ett annat nordiskt lands flagga vid tillämpning av skatteavtalet bör behandlas lika oavsett redarens nationalitet och registertillhörighet. Mot denna bakgrund bör även undantaget från det bilaterala avtalets regler för beskattning av anställda ombord på danska DIS-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 ombordanställda som var anställda i januari 2001. Utvidgningen bör av samma anledning kunna tillämpas under den tid som enligt taxeringslagen (1990:324) gäller för omprövningsförfarandet, dvs. för inkomster från 2001 om begäran om omprövning kommer in till Skatteverket under 2007.

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

6 Effekter för offentliga finanser m.m.

En uppskattning av de ekonomiska effekterna av de lämnade förslagen förutsätter att antalet berörda sjömän och deras årsinkomster kan uppskattas. Gemensamt för samtliga de förslag som lämnas är att det finns mycket begränsad information eller att information inte finns tillgänglig och det därför krävs vissa antaganden. I arbetsgruppens promemoria gjordes en relativt fyllig genomgång av förslagets offentligfinansiella påverkan som i stora delar byggde på vad som ansågs vara rimliga antaganden om antal personer och årsinkomster. Givet vissa antaganden kunde kostnaden beräknas till ca 10 miljoner kronor, varav ca 5 miljoner kronor utgör en engångskostnad till följd av att förslaget avseende anställda på s.k. DIS-färjor även ska tillämpas för tidigare taxeringsår. Regeringen bedömer att de förslag som nu lämnas i förhållande till vad som gäller i dag i vart fall bara kommer att beröra en förhållandevis liten personkrets och att förslaget därför bara har marginella effekter för de offentliga finanserna.

Regeringen 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.

Förslagen bedöms påverka den administrativa bördan för företag i en positiv riktning. Genom att de aktuella reglerna nu ges ett vidgat tillämpningsområde och de tillfälliga undantagen permanentas förenklas hanteringen och förbättras förutsebarheten för företagen.

7 Författningskommentarer

7.1 Förslaget till ändring i inkomstskattelagen (1999:1229)

64 kap.

1 §

Paragrafen innehåller en upplysning om kapitlets innehåll. I den *tredje strecksatsen* har uttrycket ”anställning på svenskt handelsfartyg” utbytt mot ”anställning på EES-handelsfartyg”.

3 §

Termen sjöinkomst definieras i bestämmelsen 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 termer och uttryck som definieras i 64 kap. varför en justering av definitionen medför att rätten till skattereduktion kommer att utvidgas i samma utsträckning som rätten till sjöinkomstavrdrag.

Reglerna utvidgas nu till att även omfatta anställningar på fartyg som är registrerade i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES). I paragrafens *första stycke* har därför uttrycket ”anställd i redarens tjänst på ett svenskt handelsfartyg” ersatts av ”anställd i redarens tjänst på ett EES-handelsfartyg”.

5 §

Paragrafen har ändrats så att den numera definierar vad som ska avses med anställning på ett EES-handelsfartyg vid tillämpning av reglerna 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 ska avses med ett svenskt fartyg har ersatts med requisitet att fartyget ska 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 ska kvalificera som sjöinkomst krävs vidare att fartyget används till handelssjöfart eller befordran av passagerare eller till något annat ändamål som har samband med handelssjöfarten. Med "handelssjöfarten" avses efter ändringen sådan handelssjöfart som bedrivs inom EES. Första styckets *andra mening* reglerar hur fartyg som är uthyrda genom så kallad bare-boat charter ska betraktas när en sjöman som är anställd hos ägaren arbetar på fartyget. Meningen har justerats 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 omfattar nu även fartyg som chartras inte bara av svenska redare, utan alla redare som hör hemma inom EES.

Ikraftträdande

Lagen föreslås träda i kraft den 15 december 2007 och begränsas inte till tid efter ikraftträdandet. Detta medför bl.a. att det därmed är möjligt för skattskyldiga att begära omprövning av taxeringen inom den femårsfrist som anges i taxeringslagen (1990:324).

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

5 §

Paragrafens *första stycke, 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 föreslagna 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. En följd av ändringen är att skatteplikten enligt lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta kommer att utvidgas till att omfatta alla inkomster som är hänförliga till arbete på ett EES-fartyg. En sådan utvidgning är inte avsedd. Begreppet sjöinkomst enligt lagen om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta måste därför definieras särskilt till sådan inkomst som har anknytning till Sverige, dvs. 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 den nuvarande 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. Genom justeringen kommer sjöinkomst att

behandlas på samma sätt som annan ersättning för arbete när det gäller förskottsbetalningar. Prop. 2007/08:3

Ikraftträdande

Lagen föreslås träda i kraft den 15 december 2007 och begränsas med avseende på första stycket, punkt 12, inte till tid efter ikraftträdandet. Detta medför bl.a. att det därmed är möjligt för skattskyldiga att begära omprövning av taxeringen inom den femårsfrist som anges i taxeringslagen (1990:324). Ändringen i andra stycket tillämpas dock bara på ersättning som upp bärs efter den 14 december 2007.

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. Förslaget till ändring i 64 kap. 5 § inkomstskattelagen innebär att nämnda lagrum inte längre anger vad som ska 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 de inkomster som ska vara skattepliktiga enligt lagen avses således vara oförändrad.

Ikraftträdande

Lagen föreslås träda i kraft den 15 december 2007 och begränsas inte till tid efter ikraftträdandet. Detta medför bl.a. att det därmed är möjligt för skattskyldiga att begära omprövning av taxeringen inom den femårsfrist som anges i taxeringslagen (1990:324).

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 punkt 3 och 31 punkt 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 ska vara begränsad i tiden. Av denna anledning har reglerna i övergångsbestämmelsernas punkt 4 flyttats till en ny paragraf i lagen.

Paragrafens *första stycke* refererar till skatteavtalets artikel 31 punkt 3. Artikel 31 är en särskild övergångsbestämmelse som innebär att skatteavtalets beskattningsregler för inkomst från arbete på fartyg i internationell trafik enligt artikel 15 punkt 3 inte ska tillämpas de närmast följande tre åren efter det år då avtalet trädde i kraft, dvs. till och med år 2000. Inkomsten ska i stället beskattas endast i den stat vars nationalitet skeppet har. Det nu aktuella förslaget innebär att artikel 31 punkt 3 ska tillämpas utan den begränsning i tiden som ges i bestämmelsen, dvs. att Sverige i fortsättningen ska 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 punkt 2 inte ska tillämpas i de fall då artikel 31 punkt 3 tillämpas. Artikel 26 punkt 2 utgör en s.k. subject to tax-regel och innebär att hemviststaten kan beskatta en inkomst om den avtalslutande stat som enligt någon annan bestämmelse i avtalet tillagts beskattningsrätten inte beskattar denna inkomst på grund av sin interna lagstiftning. Förslaget innebär att Sverige avstår från den möjlighet till beskattning som artikel 26 punkt 2 i skatteavtalet ger för de inkomster som omfattas av artikel 31 punkt 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 den ombordanställdas hemviststat med avräkning i den ombordanställdas hemviststat för den skatt som erlagts i den andra staten. Denna regel är oförenlig med en fortsatt tillämpning av artikel 31 punkt 3 i skatteavtalet, dvs. beskattning endast i flaggstaten, varför ett undantag måste göras även beträffande det bilaterala avtalets regler. Eftersom förslaget innebär att Sverige även beträffande denna grupp avstår från den möjlighet till beskattning som avtalet ger Sverige, 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 slojade varför de tre strecksatser som finns i andra stycket i punkt 4 i övergångsbestämmelsen inte förts över till den nya paragrafen.

Övergångsbestämmelserna punkt 4

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

Ikraftträdande

Förslaget föreslås träda i kraft den 15 december 2007. Ändringen innebär med avseende på paragrafens första stycke endast att det tidigare tidsbe-

gränsade 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 anställda som var anställda ombord på danska skepp någon gång under januari månad år 2001 till att omfatta personer som varit anställda ombord på sådana fartyg även efter denna tidpunkt. Ändringen avses kunna tillämpas även vid omprövningar och domstolsprövning som avser taxeringsår som ligger före ikraftträdandet men inom normala processuella frister.

Sammanfattning av promemorian Sjömannen, inkomstskatten och EU

Prop. 2007/08:3
Bilaga 1

I promemorian föreslås att de svenska reglerna för beskattning av sjöinkomst ska 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 ombordanställd med hemvist i Sverige förvärfvar 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 ombordanställda 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 ska beskattas i Sverige. I promemorian föreslås att anställda på sådana fartyg ska behandlas på samma sätt som anställda på andra nordiska fartyg i internationell trafik – dvs. att inkomsten ska undantas från beskattning i Sverige.

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

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

I detta kapitel finns bestämmelser om

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

3 §¹

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.

¹ Senaste lydelse 2005:347.

Anställning på ett svenskt handelsfartyg

Anställning på ett europeiskt handelsfartyg

5 §

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.

Med anställning på ett *europeiskt* 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 *europeiskt* handelsfartyg bara om han är anställd hos fartygets ägare eller hos en arbetsgivare som ägaren anlitar.

Med anställning på ett *europeiskt* 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.

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

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

5 §¹

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.

¹ Senaste lydelse 2005:827

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 §¹

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.

¹ Senaste lydelse 1999:1272.

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 övergångsbestämmelserna¹ 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.

¹ Senaste lydelse 2006:1331.

Förteckning över remissinstanser till promemorian Sjömannen, inkomstskatten och EU

Prop. 2007/08:3
Bilaga 3

Efter remiss har yttranden kommit in från Länsrätten i Göteborg, Länsrätten i Skåne län, Försäkringskassan, Skatteverket, Sjöfartsverket, Rederinämnden, Arbetsmarknadsstyrelsen, FAR SRS, SEKO Sjöfolk, Sjöbefälsförbundet, Sjöfartens Arbetsgivareförbund, Sveriges fartygsbefälsförening, SWEREF-Skärgårdsredarna samt Sveriges Redareförening.

Företagarna har angett att de avstår från att lämna några synpunkter.

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

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

I detta kapitel finns bestämmelser om

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

3 §¹

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 *europiskt* handelsfartyg. Med anställning hos redare likställs anställning hos en annan arbetsgivare som redaren anlitar som entreprenör.

Med sjöinkomst avses också inkomster som uppbärs av

1. den som 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.

¹ Senaste lydelse 2005:347.

Anställning på ett svenskt handelsfartyg

Anställning på ett europeiskt handelsfartyg

5 §

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.

Med anställning på ett *europeiskt* handelsfartyg avses anställning på ett fartyg som är registrerat i ett fartygsregister i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES) 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 redare som *inte hör hemma inom EES*, anses sjömannen anställd på ett *europeiskt* handelsfartyg bara om han är anställd hos fartygets ägare eller hos en arbetsgivare som ägaren anlitar.

Med anställning på ett *europeiskt* 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 15 december 2007.

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

Prop. 2007/08:3
Bilaga 4

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

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

5 §¹

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 utsträckning inkomsten förvärvats genom verksamhet på*
– *ett handelsfartyg som skall anses som svenskt enligt sjölagen (1994:1009), utom i de fall fartyget hyrs ut i huvudsak obemannat till en utländsk redare och sjömannen inte 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.

1. Denna lag träder i kraft den 15 december 2007.

2. Bestämmelsen i 5 § andra stycket i sin nya lydelse tillämpas på ersättningar som uppbärs efter den 14 december 2007. Bestämmelsen i sin äldre lydelse tillämpas på ersättningar som uppbärs före ikraftträdandet.

¹ Senaste lydelse 2005:827.

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

Prop. 2007/08:3
Bilaga 4

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 §¹

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 inkomstskatt för utomlands bosatta.

Denna lag träder i kraft den 15 december 2007.

¹ Senaste lydelse 1999:1272.

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

Prop. 2007/08:3
Bilaga 4

Härigenom föreskrivs i fråga om lagen (1996:1512) om dubbelbeskattningsavtal mellan de nordiska länderna¹

dels att punkt 4 i övergångsbestämmelserna skall upphöra att gälla,
dels att det i lagen skall införas en ny paragraf, 6 §, av följande lydelse.

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 15 december 2007.

¹ Senaste lydelse av punkt 4 i övergångsbestämmelserna 2006:1331.

Utdrag ur protokoll vid sammanträde 2007-08-30

Närvarande: f.d. regeringsrådet Bengt-Åke Nilsson, regeringsrådet Stefan Ersson och justitierådet Lars Dahllöf.

Enligt en lagrådsremiss den 16 augusti 2007 (Finansdepartementet) har regeringen beslutat inhämta Lagrådets yttrande över förslag till

1. lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229),
2. lag om ändring i lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta,
3. lag om ändring i lagen (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl.,
4. lag om ändring i lagen (1996:1512) om dubbelbeskattningsavtal mellan de nordiska länderna.

Förslagen har inför lagrådet föredragits av ämnesrådet Mikael Holmgren.

Förslagen föranleder följande yttrande av Lagrådet:

Enligt det remitterade förslaget utvidgas rätten till sjöinkomstavdrag och skattereduktion vid anställning på svenskt handelsfartyg till att omfatta anställning på handelsfartyg som är registrerat i ett fartygsregister i en stat inom det Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES).

Vidare föreslås i remissen att inkomst som en ombordanställd med hemvist i Sverige förvärvat genom arbete på ett fartyg från en annan nordisk stat skall undantas från beskattning i Sverige, om fartyget går i internationell trafik. Detta föreslås gälla även beträffande ombordanställda som arbetar för en dansk arbetsgivare på ett fartyg som är registrerat i det danska internationella skeppsregistret (DIS).

Förslaget till lag om ändring i inkomstskattelagen

64 kap. 1, 3 och 5 §§

I förslaget har begreppet "europeiskt handelsfartyg" använts för att beteckna ett handelsfartyg som är registrerat i ett fartygsregister i en stat inom EES. Eftersom EES inte omfattar samtliga europeiska stater, anser Lagrådet att det är lämpligare att här använda begreppet EES-handelsfartyg, jfr t.ex. användningen av begreppet EES-medborgare i den nya utlänningslagen (2005:716).

Ikraftträdandebestämmelsen

I förslaget anges att lagen träder i kraft den 15 december 2007. Som anges i författningskommentaren medför detta att det är möjligt för en skattskyldig att med åberopande av lagändringen begära omprövning av en taxering inom den femårsfrist som anges i 4 kap. 9 § taxeringslagen (1990:324), alltså av 2002 års och senare taxeringar.

Lagrådet vill erinra om att någon rätt till omprövning dock inte föreligger om frågan har avgjorts av allmän förvaltningsdomstol, jfr 4 kap. 8 och 12 §§ taxeringslagen. För dessa skattskyldiga finns möjlighet till ny prövning endast genom extraordinärt rättsmedel, resning, som dock är en för den skattskyldige betydligt mera omständlig och kostsam väg än omprövning. Det är inte heller givet att en ansökan om resning skulle leda till samma resultat som en omprövning av Skatteverket.

När man, som i detta fall, ger en lagstiftning retroaktiv verkan, är det en självklar utgångspunkt att alla berörda skattskyldiga bör ges samma möjligheter till omprövning. Detta gäller naturligtvis generellt men kan möjligen sägas vara särskilt befogat om lagändringen är föranledd av att gällande rätt befunnits eller antagits strida mot överordnad lagstiftning.

Exempel på lagtekniska lösningar som tillgodoser det här angivna kravet på likabehandling finns i 4 kap. 12 § taxeringslagen (lagakraftvunnet beslut av länsrätt eller kammarrätt som avviker från rättstillämpningen i ett senare meddelat regeringsrättsavgörande) och i 7 kap. 4 § samma lag (ändring i taxeringsbeslut till följd av bestämmelser i dubbelbeskattningsavtal).

Förslaget i den nu aktuella delen har föranletts av att lagen i dess nuvarande lydelse bedömts kunna innebära en begränsning av rätten att fritt tillhandahålla tjänster inom den europeiska unionen, och därmed kunna strida mot EG-rätten.

I remissen finns inte några uppgifter om hur många skattskyldiga som fått taxeringsbeslut i den här aktuella frågan prövade av domstol under åren 2002-2007. Mot bakgrund av vad som anförts ovan anser Lagrådet emellertid att det kan finnas skäl att överväga en lagteknisk lösning som innebär att även skattskyldiga som fått taxeringsbeslut prövat av domstol ges möjlighet till omprövning av Skatteverket.

Övriga lagförslag

Lagrådet lämnar förslagen utan erinran.

Utdrag ur protokoll vid regeringssammanträde den 13 september 2007

Närvarande: Statsministern Reinfeldt, statsråden Olofsson, Odell, Ask, Husmark Pehrsson, Leijonborg, Larsson, Erlandsson, Torstensson, Hägglund, Björklund, Carlsson, Borg, Malmström, Sabuni, Tolgfors, Björling

Föredragande: Statsrådet Borg

Regeringen beslutar proposition Vissa frågor avseende beskattning av
sjöinkomst