

Robert Pålsson

Beskattning av svensk-kontrollerad sjöfart

Sverige har nyligen, i linje med utvecklingen i EU, infört ett s.k. nettosystem för statligt stöd till sjöfarten. Däremot saknas ännu så länge möjlighet till sådan tonnagesbeskattning av rederier som blivit vanlig i våra grannländer. I artikeln diskuteras dessa företeelser, mot bakgrund av den nationella och internationella skatterättens betydelse för svenskkontrollerad sjöfart.¹

1 Inledning

En numera välkänd konsekvens av globaliseringen är regelkonkurrens mellan stater.² Med detta menas bl.a. att länder med hjälp av lagstiftning försöker att få större företag att allokera tillverkning och kapital till just deras jurisdiktion. Fenomenet regelkonkurrens kan föra det goda med sig att stater tvingas effektivisera sin organisation och uppbörd, men kritiker hävdar att det också kan leda till ett "race to the bottom", ett "skattesänkerrally" som i sin förlängning omöjliggör upprätthållandet av skäligen offentliga sociala skyddsnät.

Sjöfarten är kanske den bransch som under längst tid varit utsatt för denna regelkonkurrens mellan stater. På detta område är fenomenet inte ett resultat av den hastigt uppflamnade informationsålderns globalisering, utan har varit en realitet under många år. Traditionella sjöfartsnationer som t.ex. Holland, Japan, Norge, Storbritannien och Sverige har länge i varierande utsträckning stött sina sjöfartsnäringsar. Stödformerna har ofta engagerat ländernas skattesystem, genom exempelvis skattekrediter för vinster vid försäljningar av fartyg, och/eller särskilt förmånliga avskrivningsregler. De stater som erbjudit s.k. bekvämlighetsflagg har utvecklat parallellt med skattemässig offshoreverksamhet i skatteparadis, vilket i regel inneburit att man ersatt nettovinstbeskattning med låga avgifter, samt ingen eller försumbar skatt för de ombordanställda.³

¹ Jag tackar skattekonsult Erik Haglund och Roger Lindgren på Sveriges Redareförening för värdefulla synpunkter på ett utkast till artikeln.

² Omfattande insatser har gjorts för att kontrollera regelkonkurrensen på skatteområdet, av såväl EU som OECD. EU:s ministerråd beslutade den 1 januari 1997 att anta en uppförandekod avseende företagsbeskattning (Code of Conduct for Business Taxation), se Official Journal of the European Communities 6.1.98 samt European Taxation, January 1998, EC-1. Arbetet med uppföljning av koden inleddes av den s.k. Primarologgruppen, se om dess slutrapport bl.a. European Taxation May 2000, EC-13 samt European Taxation (specialnummer september 2000, Roundtable on the Code of Conduct. OECD:s initiativ i skattekonkurrensfrågan resulterade 1998 i rapporten "Harmful Tax Competition – an Emerging Global Issue", nedladdningsbar (2003-01-08) från www.oecd.org/pdf/M00004000/M00004517.pdf. Arbetet med projektet kan följas på OECD:s hemsida, www.oecd.org. Internationell skattekonkurrens har också behandlats i ett flertal artiklar samt vid flera internationella konferenser, organiserade av bl.a. European Association of Tax Law Professors (Lausanne 2001) samt Nordiska Skattevetenskapliga Forskningsrådet (Oslo 2000), den sistnämnda dokumenterad i Pålsson, Robert (red.), Årbok for Nordisk Skatteforskning, Oslo 2001.

³ Se Haglund, Erik, Om sjöfart, utlandsetablering och skattekostnader, AfS14, Universitetsforlaget, Oslo 1976–1982, s. 554.

Den beskrivna utvecklingen har lett till att det svenska skattesystemet, i likhet med andra sjöfartsnationers, från tid till annan innehållit olika särregleringar tillämpliga på sjöfarten. Härtill skall läggas att näringen till sin natur är gränsöverskridande. Detta medför att frågor om skatterättsligt hemvist och internationell dubbelbeskattning ofta aktualiseras.

Syftet med denna artikel är att precisera, och mot bakgrund av övrigt rättskällematerial analysera inkomstskatterättslig reglering av betydelse för svenskkontrollerad sjöfart.⁴ Detta syfte omfattar bl.a. jämförelser mellan beskattningssituationerna för olika ägarstrukturer och registreringsförhållanden. Inledningsvis behandlar jag det nya svenska sjöfartsstödet konstruktion, historik samt relation till EU:s statsstödsregler (avsnitt 2 och 3). Härefter diskuteras frågor om skattskyldigheten i rummet (avsnitt 4). Detta område omfattar främst olika etableringsstrukturers betydelse för rederiers skatterättsliga hemvist. I det därpå följande avsnittet diskuteras materiella regler för inkomstbeskattning av själva sjöfartsverksamheten (avsnitt 5). Avsnittet omfattar, förutom gällande regler, även synpunkter på den så aktuella debatten om CFC-regler och tonnageskatter.⁵ Härefter följer beskrivning och analys av reglerna för ombordanställda (avsnitt 6). Sistnämnda avsnitt omfattar såväl frågan om i vilket land en sjöman är skattskyldig som frågan om hur den svenska inkomstbeskattningen för sjömän är utformad. Artikeln avslutas med en sammanfattning. Utgångspunkten för artikeln är genomgående svenskkontrollerad sjöfart, varför svensk rätt dominerar framställningen.

2 Det nya svenska sjöfartsstödet

Med början i Norge och Nederländerna har under senare år ett stort antal länder i Europa kommit att tillämpa generösa bestämmelser för sjöfarten. Som skäl har man hänvisat till konkurrensförhållandena inom näringen, liksom till regelkonkurrensen mellan främst de europeiska staterna.⁶

När det danska folketinget i maj 2000 beslutade om utvidgning av det danska internationella skeppsregistret (DIS) så skärptes situationen för svensk sjöfart.⁷ Danska färjor, även sådana som gick i trafik mellan Sverige och Danmark, fick härigenom del av de danska subventionerna av sjöfarten. Denna omständighet påskyndade, samt påverkade innehållet i, det utvidgade svenska sjöfartsstöd som är ikraft sedan den 1 oktober 2001.⁸

Det äldre stödet gavs ut med dels ett belopp motsvarande den preliminära skatt som arbetsgivaren gjort avdrag för på de ombordanställdas löner, dels 58000 kronor

⁴ För en liknande uppsats som speglar förhållandena under 1960- och 70-talen, se Haglund, Erik, Om sjöfart, utlandsetablering och skattekostnader, AFS 14, Universitetsforlaget, Oslo 1976–1982.

⁵ Förkortningen CFC står för controlled foreign company. Se vidare under särskild rubrik nedan.

⁶ Den svenska regeringens uppfattning är dock att det är principiellt olämpligt att ge statligt stöd till passagerarfärjetrafik som bedrivs i konkurrens med annan europeisk trafik i EES-området, men att Sverige av konkurrensskäl inte kan avstå från sådant. Regeringen synes anse det angeläget att de europeiska länderna tillsammans beslutar sig för att avskaffa alla sådana stödformer. Se prop. 2000/01:127 s. 6.

⁷ Se om effekterna härav på det nordiska dubbelbeskattningsavtalet prop. 2000/01:89 om beskattningen av anställda ombord på färjor mellan Sverige och Danmark.

⁸ Se förordningen (2001:770) om sjöfartsstöd (prop. 2000/01:127, bet. 2000/01:1, TU01, senast ändrad genom SFS 2002:796). Stödet innebär en utvidgning av de sjöfartsstöd som tidigare reglerades i förordningen (1996:1559) om statligt stöd till svensk sjöfart (prop. 1996/97:1, bet. 1996/97, TU01). Regleringen är baserad på ett promemoria författad av en interdepartemental arbetsgrupp, rubricerad Den svenska sjöfartspolitik.

per årsanställd som ett bidrag till de sociala kostnaderna. *Det nya stödet* innebär en höjning av stödet så att det motsvarar skatteavdraget (inklusive allmän pensionsavgift) samt hela kostnaden för arbetsgivaravgifter.⁹ Stödet omfattar numera inte endast lastfartyg utan även passagerarfartyg, samt baseras på löner och avgifter avseende samtliga ombordanställda som klassas som sjömän. Som förutsättning gäller i likhet med tidigare att fartygen huvudsakligen är i internationell utrikes trafik av betydelse för den svenska utrikeshandeln eller den svenska tjänsteexporten.¹⁰

Den principiella innebörden av det nya svenska stödet är således att svenska rederier slipper betala arbetsgivaravgifter samt innehålla källskatt för ombordanställda på sina svenskflaggade fartyg. Tekniskt löses detta med en nettometod så, att ett belopp motsvarande dessa skatter och avgifter krediteras rederiföretagets skattekonto. Stödet är alltså, i enlighet med EG-kommissionens riktlinjer, direkt kopplat till skatteområdet. Det bör för ordningens skull också påpekas, att sjöfartsstödet avser skatter och avgifter som annars är avdragsgilla vid företagets inkomsttaxering. Av detta följer att det skattemässiga värdet av subventionen för ett aktiebolag som är skattskyldigt till svensk inkomstskatt, i princip motsvarar 72 % av summan av de skatter och avgifter som omfattas av subventionen.¹¹

3 Det svenska sjöfartsstödet förenlighet med EU:s regler för statsstöd

De EG-rättsliga restriktionerna för statsstöd omfattar även subventioner i form av riktade skattesänkningar, eller skatteutgifter.¹² Även om en nationellt beslutad stödform är materiellt förenlig med EG-rätten krävs EG-kommissionens godkännande för att stödet skall få verkställas.¹³ Kommissionens prövning baseras, ifråga om sjöfartsstöd, på riktlinjer vilka senast reviderades 1997.¹⁴ Dessa riktlinjer tillåter att medlemsstaterna subventionerar den nationellt kontrollerade sjöfarten med belopp motsvarande högst summan av skatter och avgifter för de ombordanställda och rederiföretagen.¹⁵ I motiven till det nya svenska sjöfartsstödet anför regeringen följande:

”Ett stöd enligt regeringens förslag lägger ett tak för de statliga stödinsatserna när det gäller bemanningskostnaderna som överensstämmer med EG-kommissionens riktlinjer. Det betyder följaktligen att det är näringsens aktörer som fortsättningsvis får det fulla ansvaret för att svenska fartyg kan möta den internationella konkurrensen. Möjligheten till ytterligare stödinsatser från statens sida vad gäller bemanningskostnader är därmed i praktiken uttömda.”¹⁶

⁹ Vid tidpunkten för genomförandet motsvarade arbetsgivaravgiftsstödet drygt 30 % av sjömannens bruttolön, se prop. 2000/01:127 s. 1.

¹⁰ Dessutom måste utbildningsplatser ställas till förfogande m.m. Se om villkoren för stödet i övrigt förordningen (2001:770) om sjöfartsstöd, 2–4 §§.

¹¹ Den svenska bolagsskattesatsen är 28 %.

¹² Skatteutgifter redovisas numera särskilt i statsbudgeten.

¹³ Se art. 88.3 EG. Kommissionen lämnade sitt godkännande av det nya svenska stödet i oktober 2001, se Skr. 2001/02:160 s. 156.

¹⁴ Se Community guidelines on State aid to maritime transport (97/C 205/05), *Official Journal C 205*, 5.07.1997.

¹⁵ ”A reduction to zero of taxation and social charges for seafarers and of corporate taxation of shipping activities is the maximum level of aid which may be permitted”, se a.a. punkt 10 st. 2.

¹⁶ Prop. 2000/01:127 s. 8.

Det bör påpekas att det av riktlinjernas ordalydelse följer att även rederiföretagets inkomstskatt får bli föremål för subvention, utöver det stöd som beräknas på grundval av källskatter och arbetsgivaravgifter för de anställda. Detta innebär att det som påstås i citatets andra mening inte är en nödvändig följd av premissen i den första meningen. I stället är det så, att regeringen i och med införandet av subventionerna för källskatter och arbetsgivaravgifter, *väljer* att placera ansvaret för näringsens utveckling på marknads aktörer. Eftersom inga svenska subventioner införts avseende rederiföretagets beskattning, kan nämligen konstateras att utrymme finns för ytterligare statligt stöd till sjöfarten. En sådan möjlig stödform, som förespråkats av bl.a. Sveriges Redareförening, skulle kunna vara införandet av s.k. tonnageskatter som ersättning för inkomstskatten. Detta slags stöd är redan en realitet i flera europeiska länder. Frågan diskuteras ytterligare i avsnitt 5.2 nedan.

4 Etableringsstrukturer och skattejurisdiktion

4.1 Allmänt

Man kan lite förenklat dela in de inkomstskattefrågor som är aktuella för flertalet företag i fyra kategorier, nämligen (i) källskatteavdragen för de anställda, (ii) arbetsgivaravgifterna, (iii) företagets inkomstskatt samt (iv) personalens inkomstskatt. För den svenska sjöfartens del är två av områdena, nämligen källskatteavdragen för de anställda samt arbetsgivaravgifterna som baseras på deras löner, avklarade i och med att de i sin helhet omfattas av de subventioner som sjöfartsstödet utgör. De två inkomstskatteområden som därefter återstår är rederiets respektive personalens egna inkomstskatter. Eftersom sjöfarten till sin natur är gränsöverskridande är det lämpligt att inledningsvis beröra vilken specifik betydelse frågan om skatterättsligt hemvist kan få för dessa slags personer. I de närmast följande avsnitten diskuterar jag rederiernas situation.¹⁷

4.2 OECD:s modellavtal

Först kan konstateras att bestämmelserna i sjölagen om fartygs nationalitet inte är avgörande för i vilket land eller i vilken utsträckning beskattning av rederi respektive anställda skall ske. Skatterätten håller sig med egna regelverk för att fastställa hemvist, dels i dubbelbeskattningsavtal dels i olika länders interna internationella skatterätt. För detta ändamål används bl.a. begreppet verklig ledning (effective management) vilket vunnit stor spridning i dubbelbeskattningsavtalsrätten liksom i länders interna rättsordningar.¹⁸ I OECD:s modellavtal art. 8.1 finns en bestämmelse om beskattning av inkomster av sjöfart i internationell trafik. Fördelningsregeln i art. 8.1 har följande lydelse:

¹⁷ Diskussionen om rederier inskränker sig huvudsakligen till att omfatta sådana som är juridiska personer. Sjömännens beskattningssituation behandlas under egen rubrik, se avsnitt 6 nedan.

¹⁸ Begreppet verklig ledning är utförligt behandlat i den skatterättsliga litteraturen. Några svenskspråkiga källor, vilka i sin tur innehåller referenser till utländskt material, är Mattsson, Nils, Finns det plats för kriteriet "verklig ledning" i de svenska skatteförfattningarna?, i Festskrift till Aage Michelsen, Köpenhamn 2000 s. 213 ff., Benktsson, Anders, Hemvist för bolag enligt Sveriges skatteavtal, Skattenytt 2002 s. 169 ff., SOU 1995:134, Verklig ledning – obegränsad skattskyldighet för juridiska personer? samt Olsson Mats, Verklig ledning i svenskt och internationellt perspektiv, Skattenytt 1996 s. 221 ff.

"Profits from the operation of ships or aircraft in international traffic shall be taxable only in the Contracting State in which the place of effective management of the enterprise is situated."¹⁹

I svensk intern rätt (7 kap. inkomstskattelagen (1999:1229)) anges att juridiska personer är obegränsat skattskyldiga för sina inkomster oberoende av var dessa uppkommit, om de är registrerade i Sverige. Det skall särskilt framhållas, att ett dubbelbeskattningsavtal endast anses kunna inskränka, aldrig utvidga, den beskattningsrätt som stadgas i ett lands interna rättsordning.²⁰ Här betyder detta att ett bolag som p.g.a. registrering skulle ha ansetts skattskyldigt i Sverige, med stöd av ett avtal kan komma att anses skattskyldigt i annan stat. Detta förutsätter dock dels att dess verkliga ledning är förlagd dit, dels att den andra statens interna rätt stadgar skattskyldighet.

Den bestämmelse som citerats ovan (art. 8.1 i modellavtalet) är på en mycket viktig punkt olik vad som enligt avtalet gäller för andra företagsinkomster. Medan regleringen för sjöfartsinkomster är uttömmande, och således ger beskattningsrätten exklusivt till hemviststaten (förutsatt att verklig ledning allokerats hit), gäller för övriga näringar att inkomster från fasta driftställen får beskattas även i källstaten, men då endast till den del inkomsten är hänförlig till driftstället.²¹ Det framgår uttryckligen av kommentaren till modellavtalet, att lydelsen av art. 8.1 syftar till att garantera att inkomsten bara beskattas i en stat.²²

Beträffande tillämpningsområdet för art. 8.1 måste en viktig anmärkning göras. Uttrycket "profits from the operation of ships" avser främst inkomster som företaget erhållit p.g.a. transport av personer eller gods. En sådan definition skulle dock göra artikelns omfattning alltför snäv. Enligt kommentaren till avtalstexten skall därför även omfattas "andra typer av inkomst, d.v.s. all inkomst som på grund av sin natur eller sitt nära samband med inkomst som direkt erhållits genom transport".²³ Som exempel nämns i kommentaren uthyrning av fullt utrustat skepp.

Det skall dock särskilt framhållas, att uthyrning av skepp som i huvudsak är obemannade, s.k. bare boat charter, inte omfattas av art. 8, vilken som nämnts garanterar frihet från internationell dubbelbeskattning. Här avses i stället, enligt kommentaren, huvudreglerna för rörelseinkomster i art. 7 bli tillämpliga. Dessa bestämmelser innebär bl.a., som påpekats ovan, att inkomster från fasta driftställen får beskattas även i källstaten. Internationell dubbelbeskattning kan alltså mycket väl bli följden vid uthyrning av detta slag, genom att den stat där företagets verkliga ledning är belägen inte ensam har rätten att beskatta inkomsten. Om företaget har ett fast driftställe i den andra avtalsslutande staten ger huvudreglerna för rörelseinkomster i art. 7 även denna stat rätt att beskatta, närmare bestämt den del av företagets vinst som är hänförlig till det fasta driftstället.

¹⁹ OECD Model Tax Convention on Income and on Capital. Den fullständiga texten i aktuell version finns tillgänglig på www.oecd.org. Observera att art. 8.1 i modellavtalet omfattar "internationell trafik". Detta uttryck definieras i sin tur i art. 3.1d i avtalet, som "transport med skepp eller luftfartyg som används av företag som har sin verkliga ledning i en avtalsslutande stat utom då skeppet eller luftfartyget används uteslutande mellan platser i den andra avtalsslutande staten".

²⁰ Se om denna dubbelbeskattningsavtalsrätts s.k. gyllene regel t.ex. Lindencrona, Gustaf, Dubbelbeskattningsavtalsrätt, Stockholm 1994, s. 24.

²¹ Se artikel 7.1 i OECD:s modellavtal.

²² Se kommentaren till art. 8.1 i OECD:s modellavtal, punkt 1. Även Lindencrona, Gustaf, Dubbelbeskattningsavtalsrätt, Stockholm 1994, s. 54.

²³ Se kommentaren till art. 8.1 i OECD:s modellavtal, punkt 4–5.

4.3 Av Sverige ingångna dubbelbeskattningsavtal

Principiellt gäller alltså följande. I den utsträckning som Sveriges dubbelbeskattningsavtal utformats med modellavtalet som förebild, gäller normalt att svenska rederier beskattas i Sverige, såvida inte deras verkliga ledning är förlagd till den andra avtalsstaten. Frågan blir nu hur Sveriges dubbelbeskattningsavtal ser ut på denna punkt. Det kan av utrymmesskäl inte bli frågan om att här redovisa innehållet i samtliga Sveriges, men jag skall ge några exempel.

Det multilaterala nordiska dubbelbeskattningsavtalet har delvis tillkommit med modellavtalet som förebild. För den internationella sjöfartens del innebär detta att inkomster endast skall beskattas i en stat. I art. 8.1 används emellertid kriteriet hemvist i stället för verklig ledning. Beträffande inkomster genom användning av skepp i internationell trafik, gäller således att beskattningsrätten tillkommer den stat där företaget har hemvist. Detta medför dock i normalfallet ingen skillnad i förhållande till modellavtalet. Henvist kan visserligen uppkomma i mer än en stat, t.ex. p.g.a. att olika kriterier tillämpas i staternas interna internationella skatterätt. Vid sådant förhållande skall dock enligt avtalets art. 4.3 kriteriet verklig ledning slutligen avgöra hemvistfrågan. Om emellertid sjöfartsverksamheten t.ex. bedrivs av en fysisk person eller av en association som inte är skattesubjekt, används enligt art. 4.2 kriterierna "centrum för levnadsintressena" respektive "stadigvarande vistelse" för att definitivt bestämma personens hemvist, när sådan annars skulle anses föreligga i mer än en av de avtalslutande staterna.

Henvistkriteriet används för sjöfartsinkomster även i många andra av Sveriges dubbelbeskattningsavtal, bl.a. de som slutits med Australien, Japan, Nya Zeeland, Spanien och Tyskland. Avtal som utformats så, att företagets verkliga ledning skall avgöra beskattningsland, finns med bl.a. Belgien, Canada, Italien, Mexiko, Nederländerna och Storbritannien. I relation till dessa senare stater kan den situationen uppkomma, att Sverige tillerkänns beskattningsrätten, men p.g.a. avsaknad av lagstöd i den interna internationella skatterätten inte kan utnyttja den fullt ut. Detta blir t.ex. fallet om företaget är ett aktiebolag registrerat i den andra avtalslutande staten, men har sin verkliga ledning i Sverige. Sverige kan då enligt bestämmelserna i IL endast beskatta inkomst hänförligt till fast driftställe här, se 6 kap. 7 och 11 §§.

För att lösa detta problem, d.v.s. risken för att ingen stat kan beskatta hela inkomsten, används ibland s.k. subject to tax- klausuler.²⁴ En sådan finns i det svensk-nederländska avtalet, som stipulerar att hemvistkriteriet är tillämpligt om inte beskattning på grundval av verklig ledning är möjlig. I det beskrivna fallet skulle detta, givet att de interna reglerna tillåter det, leda till beskattning inte i Sverige, men väl i Nederländerna.

Det finns också exempel på svenska dubbelbeskattningsavtal där, i likhet med vad som normalt gäller för övriga rörelseinkomster, rätten att beskatta sjöfartsinkomster tillkommer såväl hemviststat som källstat. Denna för sjöfartsinkomster ovanliga lösning finns t.ex. i avtalet med Turkiet. I avtalet med Förenta Staterna slutligen, föreskrivs att beskattningsrätten tillkommer den stat där fartyget som genererat inkomsten registrerats, om detta skett i Sverige eller i USA. Om fartyget registrerats i annat land gäller avtalets huvudregel för beskattning av rörelseinkomster, vilka tillåter källstatbeskattning av fast driftställe.

²⁴ En sådan klausul innebär att rätten till undantagande av en inkomst från beskattning görs beroende av denna är skattepliktig i den andra staten. Se vidare Naumburg, Caroline, Subject to tax artiklar i DBA, Skattenytt 2001 s. 34 ff.

4.4 Slutsatser

Sammanfattningsvis gäller principiellt följande. Svenska rederier som endast bedriver verksamhet med Sverige som bas behöver i normalfallet endast beakta svenska regler. Utländska rederier som bedriver verksamhet med basen lokaliserad i utlandet behöver normalt inte ta hänsyn till svenska regler. I förhållande till de flesta stater som Sverige ingått dubbelbeskattningsavtal med, gäller i princip att beskattning av företagets vinster endast sker i den stat där verksamheten bedrivs, även om fast representation i form av kontor etc. finns även i den andra staten. Skulle emellertid ett svenskt rederi välja att etablera ett dotterbolag i utlandet, och till detta exempelvis hyra ut fartyg på bare boat basis, kommer själva sjöfartsverksamheten att anses bedriven av dotterbolaget, förutsatt att den verkliga ledningen utövas från detta. Den svenske uthyraren beskattas då här för hyresintäkterna, medan dotterbolaget blir skattskyldigt där dess verkliga ledning utövas. Om den svenske uthyraren har fast driftställe i sistnämnda stat kan hyresinkomsten dessutom bli föremål för källskatt där. Observera att det här således rör sig om två olika slags inkomster, dels från uthyrning dels från själva verksamheten.

Här är det viktigt att påpeka att det finns många olika etableringsalternativ vilka kan leda till väldigt olika skatteeffekter. Det är naturligtvis möjligt att allokera även ägandet/uthyrningsinkomsterna till ett annat land än Sverige, med påföljd att hyresinkomsterna beskattas där. Detta land behöver naturligtvis inte vara samma som det i vilket verksamheten utövas. Vidare kan ägandet av fartygen föras till utlandet samtidigt som själva verksamheten ligger kvar i Sverige.

Om ett svenskt rederi bedriver sjöfartsverksamhet i ett land som Sverige *inte* har något dubbelbeskattningsavtal med, kommer såväl Sveriges som det andra landets interna internationella skatterätt att behöva beaktas. Detta kan bli aktuellt såväl i den situationen att verksamheten bedrivs från filial som via ett dotterbolag. Om därvid internationell dubbelbeskattning uppkommer får denna motverkas med de interna svenska reglerna.²⁵ Avslutningsvis skall framhållas att jag i detta avsnitt inte beaktat möjligheten att tillämpa delägarbeskattning enligt CFC-lagstiftningen i 6 kap. 15 § IL på rederiverksamhet. Denna fråga diskuteras under egen rubrik nedan.

5 Beskattning av sjöfartsverksamhet

5.1 Bakgrund

Subventioner av sjöfarten med hjälp av ingrepp i skattesystemet är inte någon ny företeelse. Inte heller är det självklart att detta slags ingrepp i marknadsekonomi verkligen gynnar en näring på lång sikt. Som exempel på svårigheterna att finna långsiktigt effektiva stödformer kan nämnas de regler om kontraktsavskrivning på fartyg, som gällde under främst 1960- och 1970-talen. Åren före 1970-talets oljekris gjorde sjöfarten stora vinster. Genom att beställa nya fartyg och göra avskrivningar på kontrakten kunde man redovisa lägre nettovinster. När oljekris och lågkonjunktur slog till saknades såväl sysselsättning för de nya fartygen som intäkter att betala de höga kapitalkostnaderna med. Mot denna bakgrund kan det göras gällande att de statliga subventionerna i form av investeringsincitament kraftigt försämrade den svenska sjöfartens situation på längre sikt.²⁶

²⁵ Se lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt samt 16 kap. 18–19 §§ IL.

²⁶ Det skall i rättvisans namn påpekas att denna slags stödform var vanlig bland de traditionella sjöfartsnationerna. Se närmare i Haglund s. 557.

Inkomstbeskattningen av sjöfartsverksamhet i olika länder numera delas in i tre principiellt olika kategorier, nämligen (i) traditionell inkomstbeskattning, (ii) de system baserade på tämligen låga avgifter, som vanligen tillämpas av de s.k. bekvämlighetsnationerna, samt (iii) de relativt nya modeller för s.k. tonnagebeskattning som under de senaste åren fått stor spridning i Europa.

Sverige har för närvarande inte några särskilda inkomstskatteregler för sjöfartsverksamhet.²⁷ Således gäller principiellt samma skattemässiga villkor som för andra näringsverksamheter. Detta innebär bl.a. att värdeminskingsavdrag beräknas enligt de s.k. 20- eller 30-reglerna, och att kapitalvinster respektive kapitalförluster vid försäljningar av fartyg är fullt ut skattepliktiga respektive avdragsgilla i verksamheten. Om en hel verksamhet går med förlust gäller att förluster får dras av mot framtida vinster hos samma skattesubjekt (carry forward), medan resultatutjämnning i koncerner får ske med främst koncernbidrag.²⁸

Det kan mot bakgrund av det sagda konstateras, att det EG-rättsliga utrymmet för svenskt statligt stöd till sjöfarten är betydande. Enligt EG-kommissionens riktlinjer kan stöd tillåtas, som omfattar samtliga de ombordanställdas skatter och avgifter (redan förverkligat i Sverige), men också med belopp motsvarande företagets egen skatt.²⁹ Det talas i kommissionens riktlinjer om "corporate tax". Med detta uttryck brukar avses *inkomstbeskattningen* av företag. Det är naturligtvis en annan sak att statsfinanserna kanske inte tål en sådan subventionsnivå.

5.2 Tonnageskatter

Det utmärkande draget i de s.k. bekvämlighetsstaternas system för beskattning av sjöfart har traditionellt varit avsaknaden av nettoinkomstbeskattning. I stället har avgifter tagits ut. Dessa avgifter, som ofta är påfallande låga, har baserats på t.ex. registrering av bolag, eller registrering av tonnage. När nu ett flertal av de europeiska länderna under de senaste åren infört, eller står i begrepp att införa s.k. tonnagebeskattning, kan det noteras att tekniken för det i hög grad hämtats från bekvämlighetsstaterna. Ambitionerna är flera. Det handlar dels om att motverka utflaggning till dessa lågskatteländer, dels om att med hjälp av moderna skatteregler konkurrera med övriga traditionella sjöfartsnationer om kapital och verksamheter. Mot denna bakgrund kan det med visst fog hävdas, att de traditionella sjöfartsnationernas inkomstbaserade system nu principiellt tycks förlora kampen mot bekvämlighetsstaterna. Å andra sidan kan bytet av teknik för beskattning möjligen vara ett sätt att återta initiativet.³⁰ Det bör nog också erinras om, att valet

²⁷ Däremot finns särregler för beskattning av sjömän, se under 6 nedan.

²⁸ Se kap. 18, 35 samt 40 i IL.

²⁹ Se not 14.

³⁰ Att de kraftigt utökade statsstödsreglerna är ett led i att återta initiativet gentemot bekvämlighetsstaterna framgår tydligt av kommissionens analys: "Flagging out of vessels is, however, not the end of the problem. Where a flag State outside the Community offers an attractive international services infrastructure, flagging out has tended in recent years to be followed by relocation of ancillary activities (such as ship management) to countries outside the Community, leading to an even greater loss of employment, both on board ship and on shore. A further consequence has been a loss of maritime knowhow. A perception that there are a limited number of positions available at sea, a difficult working environment and few opportunities to develop a career has led to a decrease in the number of students at maritime training institutes and in the recruitment of young seafarers, which has compounded the negative effects on board and on shore." Se Community guidelines on State aid to maritime transport (97/C 205/05), *Official Journal C 205*, 5.07.1997, punkt 1.2.

av etablering i ett bekvämlighetsland kan vara baserat på betydligt fler överväganden än de renodlat skattemässiga.³¹

Den europeiska debatten om tonnageskatter har naturligtvis fått stor uppmärksamhet i en traditionell sjöfartsnation som Sverige. Förespråkarna är många. Redareföreningen har presenterat ett konkret förslag, och den interdepartementala arbetsgruppen uttalar sig i försiktigt positiva ordalag om en förändrad företagsbeskattning på området.³² De stora fördelarna med ett svenskt tonnageskattesystem skulle enligt Redareföreningen vara inflaggning av fartyg, fler arbetstillfällen och förbättrad kompetensförsörjning.³³

Tonnageskatter har införts i flertalet EU-länder, bl.a. i Grekland, Nederländerna, Norge, Storbritannien och Tyskland. Flera andra europeiska länder är på väg att införa systemet.³⁴ Syftet förefaller inte främst vara att konkurrera inbördes, utan som antytts, att återta initiativet från alla de tredjeländer som erbjuder förmånligare villkor än de europeiska.³⁵ Vad är då tonnageskatter? I EG-kommissionens riktlinjer för statsstöd finns en definition: "Tonnage tax means that the shipowner pays an amount of tax linked directly to the tonnage operated. The tonnage tax will be payable irrespective of the company's actual earnings, or profits or losses made."³⁶

Den principiella lösningen för en tonnageskatt kan se ut på olika sätt. Den lösning som förespråkas av Redareföreningen innebär att skatten fastställs i relation till fartygets storlek. I Redareföreningens förslag beräknas inledningsvis en fiktiv vinst enligt följande. För varje 100-tal ton upp till 1000 nettoton är intäkten 7 kronor, därefter 5 kronor för varje 100-tal ton mellan 1000 och 10000 nettoton, 3 kronor för varje 100-tal ton mellan 10000 och 25000 nettoton, samt slutligen 2 kronor för varje 100-tal ton över 25000 nettoton.³⁷ Den på detta sätt schablonmässigt beräk-

³¹ Se vidare om denna fråga under 5.3 nedan.

³² Se promemorian Den svenska sjöfartspolitikens s. 48 f.

³³ De statsfinansiella effekterna av införande i Sverige av tonnageskatter förefaller något svåröverskådliga, framför allt beroende på osäkerhet om i vilken utsträckning införandet skulle leda till inflaggning. Det förekommer vidare olika uppgifter om antalet svensk- respektive utlandsflaggade fartyg som kontrolleras från Sverige. En anledning till detta kan naturligtvis vara att man definierar dessa kategorier på olika vis. En annan anledning kan vara att det just nu sker snabba förändringar. Se för olika uppgifter t.ex. Düsing, Per, "Inflaggningen går för långsamt", Göteborgs-Posten 2002-10-12, Sjöberger, Per A., Tonnagebaserad skatt – bra för både näring och samhälle, Svensk Sjöfartstidning nr 6 2002, s. 33, samt Redareföreningens remissyttrande över finansdepartementets promemoria avseende förslag till ändrade regler för CFC-beskattning.

³⁴ Se Sjöberger, Per A., Tonnagebaserad skatt – bra för både näring och samhälle, svensk Sjöfartstidning nr 6 2002 s. 32 ff. Även betänkandet av den interdepartemental arbetsgruppen, se promemorian Den svenska sjöfartspolitikens, s. 25 ff.

³⁵ EG-kommissionen ser i detta avseende inga svårigheter i förhållandet mellan medlemstaterna: "At this stage, there is no evidence of schemes distorting competition in trade between Member States to an extent contrary to the common interest. In fact, there appears to be an increasing degree of convergence in Member States' approaches to shipping aid. Flagging out between Member States is a rare phenomenon. Fiscal competition is mainly an issue between EU Member States on the one hand and third countries on the other since the cost savings available to shipowners through third country registers are considerable, in comparison to the options available within the Community." Se Community guidelines on State aid to maritime transport (97/C 205/05), *Official Journal C 205*, 5.07.1997, punkt 3.1. stycke 3.

³⁶ Se a.a. stycke 5.

³⁷ Se Sjöberger, Per A., Tonnagebaserad skatt – bra för både näring och samhälle, Svensk Sjöfartstidning nr 6 2002, s. 32.

nade intäkten av den fartygsrelaterade delen av verksamheten läggs därefter samman med det beskattningsbara resultatet av övriga verksamhetsgrenar, varpå normal skattesats appliceras. För övriga verksamhetsgrenar beräknas nettovinsten på normalt sätt, med ev. fonderingar etc.

Enligt förslaget tänks schablonintäkten ersätta både den taxerade inkomsten/förlusten på rederirörelsen, och kapitalvinster/-förluster på tonnageskattade tillgångar. Ett alternativ till integreringen i inkomstskattesystemet, d.v.s. sambeskattningen med övriga normalt beräknade verksamhetsinkomster, är naturligtvis att utforma tonnageskatten som en punktskatt. Av de lösningar som valts i Europa förefaller dock flertalet vara kopplade till inkomstbeskattningen på i princip samma sätt som Redareföreningens förslag.³⁸ Det vanliga är också att företaget tillåts välja mellan tonnageskattning och traditionell företagsbeskattning, men att man är bunden av sitt val under en längre tid, t.ex. tio år.³⁹

En tonnageskattmodell av det beskrivna slaget torde ge en väsentligt lägre skatt om rederiet går med vinst, än vad företagsskatten innebär.⁴⁰ Det bör dock påpekas att skatten kan bli en hård belastning om rederiet börjar gå med förlust, varvid kanske ett flertal av tio obligatoriska tonnageskatteår återstår. Skatt måste då levereras in trots att man inte gör några vinster. Denna situation påminner om de problem som typiskt sett kan aktualiseras inom ramen för schablonbeskattningsystem. Som exempel kan nämnas de numera upphävda reglerna om schablonbeskattning av utländska skadeförsäkringsföretag, men också de alljämt gällande bestämmelser som innebär, att sparares fondkapital beskattas för fiktiv avkastning även under sådana år som kapitalet p.g.a. börsnedgångar minskar i värde.⁴¹ Problemen kan dock möjligen undvikas, t.ex. om tonnageskattningen bara är tillämplig på ägda och inte på inhyrda fartyg. Fartygen kan då reallokeras till dotterbolag i annan skattejurisdiktion och hyras in på villkor som medför att endast traditionell företagsbeskattning blir aktuell. Exemplet förutsätter emellertid att inga karenss- eller avskattningsregler lägger hinder i vägen.

Det sagda illustrerar också betydelsen av hur ett tonnageskattesystem utformas tekniskt. Frågan är om det finns något hinder (mer än eventuella statsfinansiella skäl naturligtvis) mot att man integrerar den schablonmässigt beräknade tonnageinkomsten med övriga verksamhetsgrenar på ett sådant sätt, att underskott i de senare kan kvittas mot schablonintäkten. Ett sådant mer generöst system måste bedömas mot bakgrund av Kommissionens riktlinjer för statligt stöd till sjöfarten. Som redan påpekats medger ju dessa riktlinjer stöd som omfattar hela företagsbeskattningen av sjöfartsverksamhet ("shipping activities"). Kvittning av rörelseunderskott mot schablonberäknad tonnageintäkt är troligen acceptabel, så länge underskottet ifråga också är hänförligt till sådan rederiverksamhet som enligt riktlinjerna får omfattas av stödet.

5.3 CFC-beskattning

CFC-regler infördes i svensk skatterätt 1989, kort efter avskaffandet av den valuta-reglering som tidigare förhindrat många skattemässigt betingade internationella

³⁸ Den norska modellen tycks dock förete punktskattelikhande drag, se promemorian Den svenska sjöfartspolitikens s. 27.

³⁹ Detta gäller exempelvis enligt de tyska och brittiska reglerna, se a.a. s. 29 ff.

⁴⁰ Se a.a. s. 33 samt mot. 2000/01:T16 s. 2.

⁴¹ Se 39 kap. 14 § IL.

transaktioner.⁴² Den principiella innebörden är att svenska delägare i utländska juridiska personer kan bli löpande beskattade för inkomst i sådan juridisk person, oberoende av om vinst delats ut eller ej. Rättsföljden är ovanlig, bl.a. eftersom den medför beskattning av belopp som den skattskyldige inte säkert kan förväntas disponera över.

De hittills gällande tekniskt komplicerade CFC-reglerna finns i 6 kap. 14–15 §§ IL. Förutsättningarna för tillämpning är att rör sig om en utländsk juridisk person som inte träffas av definitionen av utländskt bolag.⁴³ Härutöver krävs för tillämpning bl.a., att den utländska juridiska personen kontrolleras av i Sverige bosatta personer, samt att den skattskyldige själv, tillsammans med honom närstående fysiska eller juridiska personer, innehar minst tio procent av den utländska juridiska personens kapital eller röstetal. Reglerna är sedan flera år föremål för översyn, och en proposition förväntas under 2003.⁴⁴ Bakgrunden är det förslag till slopad kapitalvinstbeskattning av näringsbetingade aktier som presenterades under 2001.⁴⁵ Det primära syftet med de svenska CFC-reglerna är att skydda den svenska skattebasen. I sitt förslag till nya CFC-regler framhåller Finansdepartementet:

”Slopas beskattningen av utdelning och kapitalvinster måste kompletterande regler införas som förhindrar eller försvårar sådana upplägg genom transaktioner med lågbeskattade utländska juridiska personer som syftar till att minska den svenska skattebasen. Det kan t.ex. vara fråga om ränteavdragsarbitrage eller andra transaktioner som innebär att inkomster, t.ex. genom felaktiga internpriser, förs över till koncernföretag i lågskattestater och sedan tas hem som skattefri utdelning eller kapitalvinst.”⁴⁶

Den analys som dessa ambitioner bygger på är kontroversiell. Det faller emellertid utanför syftet med denna artikel att diskutera det principiella behovet av CFC-regler, liksom att i detalj återge det synnerligen komplicerade förslag som nu föreligger.⁴⁷ I stället skall jag begränsa mig till en mycket kortfattad beskrivning, samt några kommentarer avseende de föreslagna reglernas tänkbara konsekvenser för sjöfarten.

CFC-beskattning föreslås ske hos en skattskyldig fysisk eller juridisk person om följande förutsättningar är uppfyllda. Den skattskyldige skall själv, eller tillsammans med andra personer som befinner sig i intressegemenskap med honom, direkt eller indirekt genom icke skattskyldiga utländska juridiska personer,

⁴² CFC står för controlled foreign company. Förebilden för regeltypen anses vara USA:s s.k. subpart F-bestämmelser vilka härrör från det tidiga 1960-talet. Bestämmelser av detta slag har sedan dess tillkommit i flera utformningar i olika länder. För en omfattande studie av CFC-beskattning, se Wenehed, Lars-Erik, CFC-lagstiftningen: En studie av CFC-beskattning i belysning av den internationella beskattningsrättens utsträckning, den internationella skatterätten, neutral beskattning samt beskattning efter skatteförmåga, Lund 2000.

⁴³ För definitioner av dessa begrepp se 6 kap. 8–9 §§ IL.

⁴⁴ Förslaget till nya CFC-regler var från början tänkt att lämnas tillsammans med det förslag avseende slopad kapitalvinstbeskattning på näringsbetingade aktier som nyligen presenterats. CFC-problematiken har emellertid brutits ut och regeringen avser att komma med en lagrådsremiss under vårriksdagen syftande till ny CFC-lagstiftning fr.o.m. den 1 januari 2004. Tidsutdräkten synes i stor utsträckning bero på den bitvis mycket skarpa kritik som CFC-förslaget utsatts för. Se prop. 2002/03:96 s. 65. Den planerade lagrådsremissen har inte kunnat beaktas i denna uppsats.

⁴⁵ Se SOU 2001:11.

⁴⁶ Finansdepartementets promemoria Fi2001/79 s. 14.

⁴⁷ Se för en utförlig diskussion Dahlberg, Mattias, Förslag till ny CFC-lagstiftning – 2002 års departementspromemoria, Skattenytt 2003 s. 50 ff.

inneha andelar i en utländsk juridisk person med minst tio procent av kapitalet.⁴⁸ Om dessa förutsättningar är uppfyllda skall frågan om CFC-beskattning avgöras av relationen mellan lågbeskattade intäkter av passiv verksamhet och de totala intäkterna hos den juridiska personen. Därvid skall CFC-beskattning ske enligt en särskild formel, om de lågbeskattade intäkterna överstiger tio procent av de totala intäkterna.

Som intäkter av passiv verksamhet skall enligt förslaget anses bl.a. viss utdelning, ränta samt ersättning p.g.a. upplåtelse av nyttjanderätt till tillgångar. Som lågbeskattade anses intäkter om de utomlands inte beskattas eller beskattas lindrigare än som skulle skett om 70 % av intäkterna utgjort överskott av näringsverksamhet hos svenskt aktiebolag. Enligt en särskild presumptionsregel skall intäkt av passiv verksamhet inte anses lågbeskattad om den uppkommit i en stat som finns upptagen i lagförslagens "vita lista".⁴⁹

Vilken betydelse kan då förslaget få för beskattning av svenskkontrollerad sjöfart? I listan pekas ut ett antal länder samt preciseras vilka verksamheter i dessa som ska kunna föranleda CFC-beskattning (huvudsakligen finansiella verksamheter). Härutöver görs i förslaget en hänvisning till de s.k. utslutningsklausuler som förekommer i Sveriges dubbelbeskattningsavtal. Inkomster som träffas av dessa klausuler omfattas inte av avtalets regler om begränsning av beskattningsrätten. Enligt CFC-förslaget kan detta leda till att sådana inkomster blir föremål för CFC-beskattning. I den mån utslutningsklausulerna inte endast träffar passiva finansiella inkomster, skulle denna lagtekniska konstruktion eventuellt kunna utvidga de föreslagna CFC-reglernas tillämpningsområde. En sådan situation synes uppkomma i förhållande till avtalet med Estland, där man i den vita listan endast pekar ut "bank-, försäkrings- och annan finansiell verksamhet". Art. 28 i avtalet utesluter emellertid från avtalets förmåner även bl.a. sjöfartsverksamhet, vilket skulle innebära att även sådan kan träffas av de föreslagna CFC-reglerna.⁵⁰

I det ursprungliga förslag till nya CFC-regler som presenterades 2001 framhölls särskilt att "...med hänsyn till de särskilda förutsättningar som gäller internationellt för internationell sjö- och luftfart..." borde sådana verksamheter undantas från CFC-beskattning. Något uttalande av motsvarande slag finns inte i Finansdepartementets promemoria. Vidare förefaller det som om det nu aktuella förslagens precisering av de inkomster som avses kunna bli CFC-beskattade, d.v.s. intäkter från uthyrning av tillgångar m.m., mycket väl kan träffa sjöfartsverksamhet. Till detta skall läggas möjligheten, eller risken, för att inkomster från sjöfart fångas in via hänvisningen till utslutningsartiklarna i avtalen. Med hänsyn till att svensk internationell rederiverksamhet ofta placerar sina fartyg i separata bolag, i flera av de länder som pekas ut i den s.k. vita listan, framstår det som troligt eller i varje fall mycket möjligt, att viss svenskkontrollerad sjöfart kommer att träffas av CFC-beskattning, om förslaget läggs till grund för lagstiftning.⁵¹

⁴⁸ Även om detta avsnitt inte avser att vara en rättspolitisk utvärdering av förslaget kan det påpekas att den som äger tio procent av ett företag i normalfallet väl knappast kan sägas kontrollera detta. Beteckningen *controlled foreign company* framstår vid en sådan bestämning av tillämpningsområdet som missvisande. Den ägarandel som hittills krävts för att grunda CFC-beskattning är 50 %.

⁴⁹ Se förslagens 39a kap. 5-6 §§ samt dess bilaga 39a.1 IL.

⁵⁰ Se vidare Dahlberg s. 56.

⁵¹ Detta påpekas även i Sveriges Redareförenings remissvar på promemorian. Föreningen framhåller bl.a. särskilt att valen av verksamhetsland ofta inte är skattemässiga utan på annan grund affärsmässiga.

Jag vill också kort peka på en fråga av principiell betydelse, vilken dock faller utanför syftet med denna artikel. Osäkerhet råder ifråga om förhållandet mellan CFC-lagstiftning och EG-fördragets regler om etableringsfrihet.⁵² Frågan är ännu inte slutgiltigt prövad av EG-domstolen. Problemet berörs också i SOU 2001:11 och i Sveriges Redareförenings och Näringslivets Skattedelegations remissvar på Finansdepartementets promemoria. Inte heller råder full klarhet beträffande CFC-reglers rättskällemässiga förhållande till dubbelbeskattningsavtalsrätten.⁵³

6 Beskattning av ombordanställda

6.1 Obegränsat skattskyldiga

Före 1998 betalade sjömän inkomstskatt i en särskild ordning. Skatten, som benämndes sjömansskatt, var en källskatt vars storlek var beroende av om sjömannen arbetade på fartyg som gick i s.k. fjärrfart eller närfart. Sjömansskatten var generell lägre än den vanliga inkomstskatten för löntagare och lägre vid fjärrfart än vid närfart.

Denna särskilda skatteform är avskaffad från och med 1998 och sjömän beskattas nu i princip som andra löntagare. Detta innebär för sjömän som är *obegränsat skattskyldiga* i Sverige, samt arbetar på svenskflaggade fartyg, att de vanliga reglerna i IL för inkomstlaget tjänst blir tillämpliga.⁵⁴ Vissa särregler för sjömän återstår emellertid. I det följande skall jag först kortfattat diskutera reglerna i 64 kap. om sjöinkomstavgift samt 3 kap. 12 § IL som innehåller vissa inskränkningar i tillämpningsområdena för de s.k. sexmånaders- och ettårsreglerna.⁵⁵

Enligt 64 kap. 2 § har obegränsat skattskyldiga som haft sjöinkomst rätt till ett särskilt schablonavgift. Avgiften uppgår till 36000 kronor vid s.k. fjärrfart och 35000 kronor vid s.k. närfart och inre fart.⁵⁶ Härvid gäller i princip att fart inom landet är inre fart. Linjefart mellan svenska hamnar, samt mellan svenska och utländska, och mellan utländska hamnar, är närfart om linjerna inte sträcker sig bortom linjen Hanstholm-Lindesnäs eller bortom Cuxhaven.⁵⁷

Kapitlet innehåller ett antal definitioner och detaljbestämmelser. Sjöinkomst definieras i princip som ersättning till den som är att anse som sjöman enligt sjömanslagen (1973:282) och som är anställd på ett svenskt handelsfartyg. Som svenskt handelsfartyg anses vid tillämpning av skattereglerna såväl svenskflaggade

⁵² Se art. 43 EG samt Rabe, Gunnar, CFC och EG-rätten, Skattenytt 2003 s. 247 ff.

⁵³ Conseil d'Etat i Frankrike har i ett avgörande den 14 juni 2002 funnit att dubbelbeskattningsavtalsrätten skall ha företräde framför interna CFC-regler. Se Conseil d'Etat, Assemblée, 28 juin 2002, n° 23276, Ministre de l'économie, des finances et de l'industrie c/ Société Schneider Electric, http://www.rajf.org/article.php?id_article=1087, nedladdat den 12 december 2002. Även remissvar från Näringslivets Skattedelegation på Finansdepartementets promemoria s. 5 samt Brokelind, Cécile, År CFC-reglerna förenliga med de bilaterala skatteavtalen? Den franska inställningen. Svensk Skattetidning 2002 s. 657 ff.

⁵⁴ Enligt 3 kap. 3 § är den obegränsat skattskyldig som är bosatt i Sverige, stadigvarande vistas i Sverige, eller har väsentlig anknytning till Sverige och tidigare har varit bosatt här.

⁵⁵ Det kan noteras att RR meddelat prövningstillstånd i ett mål där fråga är om sexmånadersregeln strider mot EG-rätten, se mål nr 419-20-2001, KRNG 6582-83-1999.

⁵⁶ Utöver sjöinkomstavgift gäller att skattskyldiga med sjöinkomst får en särskild skattereduktion med upp till 14000 kronor per år, se 65 kap. 11 § IL. Skattereduktionen tillgodoförs de skattskyldiga av skattemyndigheten vid skatteberäkningen. Skälet till att sjömän sedan gammalt behandlas förmånligare vid inkomstbeskattningen än andra löntagare är byteteoretiskt. De anses nämligen utnyttja det offentliga resurser i mindre utsträckning än andra medborgare, se Haglund s. 558.

⁵⁷ Se 64 kap. 6 § IL.

frakt- som passagerarfartyg. Vid s.k. bare boat charter gäller följande. 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 detta jämföras anställning på ett utländskt fartyg som en svensk redare hyr i huvudsak obemannat.

En viktig slutsats av det sagda är att det inte blir fråga om sjöinkomst om ett svenskt rederi etablerar sig genom dotterbolag i ett annat land, hyr ut fartyg till dotterbolaget, samt låter detta anställa sjömännen. På motsvarande vis rör det sig om svensk sjöinkomst för den som är anställd vid ett utländskt rederis svenska dotterbolag.

Det bör vidare påpekas att en sjöman vars inkomst inte kvalificerar som sjöinkomst ändå mycket väl kan vara skattskyldig i Sverige. Detta måste nämligen bli fallet om han (i) uppfyller kraven för obegränsad skattskyldighet, (ii) tjänstgör på ett fartyg som faller utanför de kategorier som nyss beskrivits, (iii) inte omfattas av sexmånaders- eller ettårsreglerna (härom närmare nedan), samt (iv) inte heller uteslutande skall beskattas i annat land p.g.a. dubbelbeskattningsavtal som Sverige ingått. Trots att sjömannen under dessa förutsättningar är obegränsat skattskyldig i Sverige saknar han rätt till sjöinkomstavdrag.

Enligt art. 15 p. 3 i OECD:s modellavtal gäller att lön för arbete som utförs ombord på skepp i internationell trafik såväl som på båt på inre farvatten *får* beskattas i den stat där företaget har sin verkliga ledning. Här bör påpekas att fartyget ändå kan föra svensk flagg. Som nämnts inledningsvis är flaggan nämligen knuten till ägandet och inte platsen för företagsledning.⁵⁸ Denna bestämmelse skall ses i ljuset av huvudregeln för löneinkomster i punkt 1, samma artikel. Härvid gäller att lön beskattas i den skattskyldiges hemviststat, såvida inte arbetet utförs i den andra staten, varvid även källskatt tillåts.

Slutsatsen blir mot bakgrund av modellavtalets öppna utformning i nu aktuellt hänseende, att risken för internationell dubbelbeskattning är påtaglig. Antag exempelvis att ett svenskflaggat fartyg ligger i ett bolag vars verkliga ledning allokeras till annat land. Bolaget kommer nu normalt att vara skattskyldigt i de andra landet.⁵⁹ Antag vidare att en ombordanställd har hemvist i Sverige. Han kommer därvid att vara obegränsat skattskyldig i Sverige samt berättigad till sjöinkomstavdrag. Om Sverige därvid ingått ett dubbelbeskattningsavtal med den andra staten, och detta utformats i enlighet med modellavtalet, kan den andra staten också beskatta sjömannen med stöd av art. 15 p. 3, trots att han kanske aldrig har satt sin fot i landet ifråga. Hoppet får då ställas till den tillämpliga metodartikeln eller till interna regler för undvikande av dubbelbeskattning.

För tydlighets skull skall också påpekas följande. Om en sjöman som är obegränsat skattskyldig i Sverige arbetar ombord på ett utlandsflaggat fartyg uppkommer regelmässigt risk för dubbelbeskattning. I sådant fall blir det därför normalt aktuellt att tillämpa det dubbelbeskattningsavtal som Sverige eventuellt har med den andra staten.

Vid denna sistnämnda slags anställning kan emellertid även beskattning i Sverige komma att uteslutas p.g.a. att ett tillägg till de s.k. sexmånaders- respektive ettårsreglerna i 3 kap. 9 § IL är tillämpligt.⁶⁰ Sexmånaders- och ettårsreglerna är

⁵⁸ Se 1 kap. 1 § sjölagen (1994:1009).

⁵⁹ Se under 4 ovan.

⁶⁰ I sexmånaders- och ettårsreglerna stadgas generella undantag från skattskyldighet i Sverige om vissa förutsättningar är uppfyllda.

visserligen enligt 12 § i samma kapitel inte tillämpliga vid anställning ombord på fartyg, men ett undantag görs i paragrafens andra och tredje stycke. Härvid gäller att anställd ombord på utländskt fartyg som huvudsakligen går i oceanfart är skattebefriad om vistelsen utomlands varar i minst 183 dagar sammanlagt under en tolv-månadersperiod, och arbetsgivaren dessutom är obegränsat skattskyldig i Sverige. Detta kan exempelvis bli fallet vid anställning ombord på ett utflaggat fartyg som ägs av en svensk redare.⁶¹ Med oceanfart avses, med vissa undantag, fart i utomeuropeiska farvatten.⁶²

6.2 Begränsat skattskyldiga

Sjömän som p.g.a. bosättning utomlands är *begränsat skattskyldiga* i Sverige beskattas i enlighet med lagen (1991:586) om skattskyldighet för utomlands bosatta (SINK).⁶³ Denna lag är generellt tillämplig på tjänsteinkomster som förvärvats i Sverige. Skatten tas ut som en bruttoskatt, d.v.s. utan att några avdrag tillåts. Skattesatsen är enligt huvudregeln 25 % men för sjöinkomster gäller enligt 7 § en till 15 % reducerad skattesats. Skälet till den lägre skattesatsen för dessa inkomster är de stora schablonavdrag som stadgas för obegränsat skattskyldiga i 64 kap. IL (se ovan).⁶⁴ Om skattesatsen inte skulle ha varit reducerad skulle risken för negativ särbehandling av utländska medborgare ha varit påtaglig, något som i sin tur skulle kunna betraktas som ett brott mot bestämmelserna i art. 39 EG om fri rörlighet för arbetstagare. Det är för övrigt inte klarlagt om SINK i sin nuvarande utformning är förenlig med fördraget.⁶⁵ För begränsat skattskyldiga sjömän anställda ombord på svenska fartyg blir den slutliga skatten i regel beroende av utformningen av dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och deras hemländer.

6.3 Kopplingen till sjöfartsstödet

Avslutningsvis skall för tydlighets skull något sägas om kopplingen till det nyligen införda svenska statsstödet till sjöfarten som jag diskuterat ovan.⁶⁶ Stödet är utformat med en nettoteknik, vilket innebär att arbetsgivaren slipper betala källskatter och arbetsgivaravgifter för sådan inkomst som är att anse som *sjöinkomst*.⁶⁷ Detta innebär att skattereglerna för de anställda inte längre har samma betydelse för redarna som tidigare. Det vore dock felaktigt att säga att bestämmelserna är utan betydelse. Det svenska skatteuttaget på löneinkomster präglar naturligtvis de fackliga organisationernas lönekrav. Samtidigt är det fortfarande så, att vissa bekvämlighetsstater tar ut ingen eller endast mycket låg skatt på sjöinkomster hos sjömän som är skattskyldiga där. Det skall också understrykas att sjöfartsstödet inte påverkar de anställdas skattesituation. De får ut sin nettolön precis som andra anställda, och får betala kvarstående alternativt tar emot överskjutande skatt sedan beslut fattats om deras taxering varje år.

⁶¹ Se Mattsson, Nils, Svensk internationell beskattningsrätt, tolfte upplagan, Stockholm 1997 s. 54.

⁶² Se 3 kap. 12 § st. 3 IL.

⁶³ Omfattningen av begränsad skattskyldighet bestäms negativt, på så vis att den inte är obegränsat skattskyldig är begränsat skattskyldig, se 3 kap. 17 § IL.

⁶⁴ Se Mattsson s. 94.

⁶⁵ Ett förslag med omfattande förändringar på detta område har nyligen presenterats, se SOU 2003:12.

⁶⁶ Se vid 2 och 3 ovan.

⁶⁷ Se 5 § förordningen (2001:770) om sjöfartsstöd.

7 Avslutning

Sverige har i och med införandet av det nya sjöfartsstödet anslutit sig till det netto-system, som under överinseende av EU-kommissionen kommit att bli något av norm i Europa. Stödet innebär att källskatter och arbetsgivaravgifter för de ombordanställda inte längre belastar rederierna. Sverige har dock hittills avstått från att införa den andra stödform som kommissionen godtagit, nämligen tonnageskatten. Svenska rederier verkar emellertid numera på en alltigenom internationell marknad. Mot denna bakgrund talar väl en hel del för att den internationella skattekonkurrensen kommer att tvinga Sverige att överväga anslutning till även denna sistnämnda trend.

Analysen i denna uppsats visar vidare, att olika etableringsalternativ kan leda till väldigt olika skatteeffekter, bl.a. beroende på om uthyrning av fartyg respektive ledningen för själva verksamheten förläggs till olika skattejurisdiktioner.⁶⁸

Diskussionen om tonnageskatter pekar på att utformningen av sådana system kan få olika konsekvenser vid bl.a. kvittning av underskott. De yttre ramarna för skatteformen sätts principiellt av EU-kommissionens riktlinjer för statligt stöd till sjöfarten.⁶⁹

Man har i EU hittills grundligt misslyckats med att harmonisera de direkta skatterna lagstiftningsvägen. I stället tycks EG-domstolens aktivism och den internationella skattekonkurrensen vara integrationens motor på detta område. Möjligen kommer dessa krafter att under ännu några år vara de, som för de europeiska skattesystemen närmare varandra. Det kan väl inte uteslutas att detta i så fall kommer att ske till priset av en kraftigt reducerad rätt för medlemsstaterna att tillämpa CFC-regler. Det nya system för CFC-beskattnings som troligen kommer att införas i Sverige inom kort, riskerar mot denna bakgrund att bli föremål för ytterligare överarbetning.

Robert Pahlsson är professor i handelsrätt med inriktning mot skatterätt vid Handelshögskolan, Göteborgs universitet.

⁶⁸ Se avsnitt 4.

⁶⁹ Se avsnitt 5.2.