



JURIDISKA FAKULTETEN  
vid Lunds universitet

Jesper Arvenberg

# Beskattning av sjömän

Examensarbete  
20 poäng

Handledare  
Mats Tjernberg

Skatterätt

2006/2007

# Innehåll

<b>SAMMANFATTNING</b>	<b>1</b>
<b>FÖRORD</b>	<b>3</b>
<b>FÖRKORTNINGAR</b>	<b>4</b>
<b>1 INLEDNING</b>	<b>5</b>
1.1 Bakgrund	5
1.2 Syfte och avgränsningar	6
1.3 Metod och material	6
1.4 Terminologi	8
1.5 Disposition	8
<b>2 BESKATTNING AV SJÖMÄN</b>	<b>9</b>
2.1 Bakgrund	9
2.2 Allmänt	10
<b>3 SJÖMÄN BOSATTA I SVERIGE OCH VERKSAMMA PÅ SVENSKA FARTYG</b>	<b>11</b>
3.1 Sjöinkomstavdrag och skattereduktion	11
3.1.1 Sjöman	12
3.1.2 Sjöinkomst	13
3.1.3 Fartklassificering	13
3.1.4 Svenskt handelsfartyg	14
<b>4 INTERNATIONELL SKATTERÄTT</b>	<b>16</b>
4.1 Allmänt	16
4.2 Beskattningsanspråk	16
4.3 Dubbelbeskattningsavtal	17
4.4 Undvikande av dubbelbeskattning	17
4.4.1 Exemptionmetoden	18
4.4.2 Credit of taxmetoden	19
4.4.3 Omkostnadsavdrag	19
4.4.4 Avräkning av utländsk skatt	20
4.5 Nordiska dubbelbeskattningsavtalet	20

4.5.1	Bakgrund	20
4.5.2	Nordiska dubbelbeskattningsavtalets betydelse för sjömän.	21
4.5.3	Beskattningsavtalet mellan Sverige och Danmark	21
<b>5</b>	<b>OBEGRÄNSAD OCH BEGRÄNSAD SKATTSKYLDIGHET</b>	<b>25</b>
5.1	Allmänt	25
5.2	Begränsad skattskyldighet	25
5.3	Obegränsad skattskyldighet	25
<b>6</b>	<b>UTOMLANDS BOSATTA SJÖMÄN</b>	<b>33</b>
6.1	Allmänt	33
6.2	Beskattning enligt SINK	33
6.3	Utflyttning	35
<b>7</b>	<b>SJÖMÄN ANSTÄLLDA PÅ UTLÄNDSKT FARTYG</b>	<b>36</b>
7.1	Allmänt	36
7.2	Utländskt fartyg och svensk arbetsgivare	36
7.2.1	Den tidigare sexmånadersregeln för sjömän	37
7.2.2	183-dagarsregeln	37
7.3	Utländskt fartyg och utländsk arbetsgivare som ej är hemmahörande inom EES.	39
<b>8</b>	<b>ANALYS</b>	<b>40</b>
	<b>KÄLL- OCH LITTERATURFÖRTECKNING</b>	<b>43</b>
	<b>RÄTTSFALLSFÖRTECKNING</b>	<b>45</b>

# Sammanfattning

Denna uppsats behandlar inkomstbeskattning av sjömän. För att kunna avgöra vilken sorts beskattning en sjömans inkomst skall bli föremål för måste man först se till en rad olika omständigheter i det enskilda fallet. De faktorer som är av betydelse i denna bedömning är i vilken fart fartyget seglar, fartygets och arbetsgivarens nationalitet samt vilket land som är den aktuella sjömannens bosättningsland. Man kan således kategorisera sjömän enligt följande: Sjömän bosatta i Sverige med tjänstgöring på svenskt fartyg, sjömän bosatta i Sverige med tjänstgöring på utländskt fartyg där arbetsgivaren är hemmahörande inom EES, sjömän bosatta i Sverige som är verksamma på utländskt fartyg med utländsk arbetsgivare som inte är hemmahörande inom EES samt utomlands bosatta sjömän som tjänstgör på svenskt fartyg.

För den första kategorin av sjömän, de som är bosatta i Sverige och arbetar på ett svenskt fartyg, innehåller svensk skattelagstiftning regler som medger en viss skattelättnad. För den andra kategorin, sjömän som är bosatta i Sverige men arbetar ombord på ett utländskt fartyg och arbetsgivaren är hemmahörande inom EES, finns det en bestämmelse som under vissa förutsättningar medför skattefrihet för den skattskyldige. För den s.k. 183-dagarsregelns tillämplighet krävs det emellertid en tjänstgöring på minst 183 dagar under en tolv månadersperiod. Regeln avser enbart sjömän som tjänstgör ombord på fartyg som huvudsakligen seglar i oceanfart. Den tredje kategorin av sjömän, de som tjänstgör ombord på ett utländskt fartyg och samtidigt har en arbetsgivare som inte är hemmahörande i EES, omfattas i regel av de vanliga inkomstskattereglerna i IL. De särskilda lättnadsreglerna för sjömän är dock inte tillämpliga på denna grupp av skattskyldiga. Den ovan nämnda 183-dagarsregeln är inte heller tillämplig vilket i stort sätt innebär att dessa sjömän blir beskattade i likhet landanställda personer. Naturligtvis kan det ju tänkas att den aktuella inkomsten är reglerad i ett dubbelbeskattningsavtal med en annan stat. I de situationer då ett sådant avtal föreligger använder man sig av olika metoder för att beakta den redan erlagda skatten vid den svenska inkomstbeskattningen. Det kan dock tänkas att det finns fall där sjömän enbart blir inkomstbeskattade i Sverige och detta skulle naturligtvis vara högst olyckligt då denna grupp inte erhåller samma lättnadsmöjligheter som övriga skattskyldiga i Sverige. Den sista kategorin, sjömän som är bosatta utomlands, brukar även benämnas begränsat skattskyldiga. Dessa personer beskattas enligt SINK, som är en källskatt. För sjömän finns en särreglering i SINK innebärande att skattesatsen för inkomstbeskattningen endast är på 15 %. Genom Sveriges medlemskap i EU har dock regleringen fått ändras och idag är det således möjligt för begränsat skattskyldiga att välja huruvida de vill bli beskattade enligt reglerna i SINK eller IL. För sjömän torde detta dock vara av mindre praktisk betydelse då deras inkomst enbart blir beskattade med 15 % enligt SINK.

Så fort det handlar om internationell beskattning är skatteavtal mellan stater av stor betydelse. Då dessa till sitt innehåll ofta skiljer sig åt har jag valt att inte behandla dessa i någon större omfattning. Jag har dock beskrivit det nordiska dubbelbeskattningsavtalet då det finns många svenska sjömän som omfattas av just detta. Då färjetrafiken mellan Sverige och Danmark är uppbyggt genom ett samarbete mellan svenska och danska rederier har det mellan de berörda staterna ingåtts ett separat avtal som reglerar beskattningen av de ombordanställda. Detta avtal har under det senaste året varit mycket uppmärksammat då vissa anställda blivit föremål för kraftiga sanktioner från skatteverkets sida. Den aktuella problematiken har dock fått en lösning genom att regeringen har för avsikt att ändra den aktuella bestämmelsen med retroaktiv verkan. Huruvida denna lösning är rätt kan naturligtvis diskuteras. Sammanfattningsvis kan man dock konstatera att sjömän kan komma att bli beskattade enligt flera olika regelverk och enligt min personliga uppfattning torde beskattningen kunna förenklas i många avseenden.

# Förord

Nio terminer av juris kandidatprogrammet är till ända och jag ser tillbaka på en fantastisk tid i Lund med många härliga minnen.

Jag vill rikta ett stort tack till min handledare Jur. dr Mats Tjernberg för god handledning och värdefulla synpunkter under skrivandets gång.

Avslutningsvis Jag vill även tacka min familj och mina vänner. Ert stöd och all er uppmuntran har varit ovärderlig för mig under min tid här i Lund.

Lund 2007

*Jesper Arvenberg*

# Förkortningar

AvrL	Lag (1986:468) om avräkning av utländska skatter
DIS	Danskt Internationalt Skibsregister
EES	Europeiska ekonomiska samarbetsområdet
FBL	Folkbokföringslagen (1991:481)
IL	Inkomstskattelagen (1999:1229)
OECD	Organisation for Economic Co-operation and Development
OEEC	Organisation for European Economic Co-operation
Prop.	Proposition
RF	Regeringsformen
RÅ	Regeringsrättens årsbok
SINK	Lag (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta
Sjöl	Sjölagen (1994:1009)
SOU	Statens offentliga utredningar

# 1 Inledning

## 1.1 Bakgrund

Historiskt sett har Sverige tillsammans med våra nordiska grannländer varit en framstående sjöfartsnation. Med tiden har dock den bilden kommit att förändras och idag återstår endast en mindre del av den svenska handelsflottan. En förklaring till detta kan vara den ökande skattekonkurrensen mellan stater. Att påstå att ökad konkurrens skulle vara något negativt kan för många säkert uppfattas som felaktigt. Detta eftersom just konkurrensutsatta marknader ofta beskrivs som något positivt och som i möjligaste mån bör eftersträvas. Men som vanligt finns det alltid två sidor av myntet.

Då den globala sjönärings omsätter enorma belopp har det varit lockande för vissa stater att tillhandahålla förmånligt utformade regler för dessa verksamheter för att på så sätt öka etableringsfrekvensen i dess stat. Genom möjligheten att bekvämlighetsflagga ett fartyg kan många tvingande regler även undvikas, vilket många gånger kan medföra stora besparingar.

Ett av de viktigaste instrumentet för att attrahera sjöverksamheter är den nationella skattebelastningen. För att kunna konkurrera med s.k. lågskatteländer har även Sverige tvingats införa lättnader i beskattningen av rederier, genom att t.ex. erbjuda särskilda avskrivningsregler och skattekrediter vid fartygsförsäljningar. Frågan är dock om dessa åtgärder varit tillräckliga, då detta skall jämföras med andra staters skatteregler som ofta är, till skillnad mot det svenska systemet, inte är utformade enligt en nettovinstbeskattning utan många gånger är avgiftsbaserade.

Dessa konstruktioner får naturligtvis även stora konsekvenser för den personal som ingår i dessa verksamheter. Det är just denna problematik som uppsatsen huvudsakligen kommer att behandla. Att en sjömans arbetsgivare bestämmer sig för att flytta sin verksamhet till ett lågskatteland eller omregistrerar ett fartyg till att segla under s.k. bekvämlighetsflagg, var på sjömannen arbetar, kan även få stora konsekvenser för sjömannens inkomstbeskattning.

Då den fiskala skatteintäkten är av stor betydelse för samhället fordras det regler som upprätthåller och fördelar inkomstbeskattningen på ett tillfredsställande sätt. Konsekvensen av en allt hårdare regelkonkurrens kan således medföra att detta inte kan upprätthållas vilket medför att skyddsvärda regler inte kommer att efterlevas.



## 1.2 Syfte och avgränsningar

Syftet med uppsatsen är att utreda hur de svenska beskattningsreglerna för sjömän är konstruerade och huruvida de nu gällande reglerna har medfört att även sjömäns inkomstbeskattning är jämlik med den beskattning som landanställda normalt träffas av, som var ett av de bakomliggande skälen till skattereformen på området.

Uppsatsen syftar inte till att ge någon heltäckande internationell bild av beskattningen av sjömän utan en begränsning har gjorts till de regler som aktualiseras i Sverige. Sedan sjömansskattens avskaffande är de allmänna inkomstbeskattningsreglerna i IL i stor utsträckning även tillämpliga på sjömän. De regler som är av generell karaktär kommer inte att behandlas.

Då uppsatsens inriktning är beskattning av sjömän kommer reglerna som rör sjömäns pensioner och övriga socialförsäkringar inte att behandlas även fast detta kan vara av betydelse för beskattningen i vissa avseenden.

Som den fortsatta framställningen kommer att visa kan man kategorisera sjömän genom att dela in dessa i olika grupper beroende på vilket bosättningsland vederbörande har samt vilken nationalitet fartyget som tjänstgöringen sker på är av. Sjömäns inkomster kan således bli föremål för internationell dubbelbeskattning, den problematiken kan många gånger lösas genom tillämpning av ingångna dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och andra stater. Men då innehållet av dessa avtal varierar beroende på utformningen av beskattningsgrunderna i de olika staterna har jag valt att inte behandla de situationer som kan bli tillämpliga. Dock kommer reglerna i det nordiska dubbelbeskattningsavtalet som rör sjömän att behandlas.

## 1.3 Metod och material

Jag har använt mig av sedvanlig traditionell rättsdogmatisk metod, det vill säga att de olika rättskällorna tolkas och systematiseras för att på så sätt kunna fastställa allmängiltiga regler och förhållningssätt.<sup>1</sup> Det sedvanliga förfarandet i svensk rättsdogmatik är att lagtext, förarbeten, praxis och doktrin betraktas så som rättskällor och tillerkänns relevans i nämnd ordning. Jag har även valt att ge uttryck för mina egna tankar och åsikter i den löpande texten. Då reglerna om sjöbeskattning inte behandlats i någon större utsträckning i den svenska doktrinen samt att praxis på området är begränsad torde det här vara på sin plats att diskutera begreppet rättskälla och val av metod för detta arbete.

Vid tillämpning av rättsdogmatisk metod torde avsikten vara att utröna hur de aktuella reglerna kan komma att tillämpas vid en rättslig prövning av

---

<sup>1</sup> Se Peczenik s. 35.

frågan i domstol. Man måste således vara medveten om att det är domstolen som är den yttersta uttolkaren av vad som skall anses vara gällande rätt. Följden härav är att alla faktorer som faktiskt påverkar domstolen i dess dömande verksamhet bör betraktas som rättskällor.<sup>2</sup>

Som den fortsatta framställningen kommer att visa har Skatteverket många gånger ett väldigt stort inflyttande i ärenden som rör sjöbeskattning och frågan är i hur stor utsträckning man även kan beakta dessa skrivelser och ställningstaganden så som rättskällor, då dessa många gånger tillmäts stor betydelse i domstolens dömande verksamhet?

Förklaringen till att olika myndigheter tillhandahåller förklaringar och utlåtanden om gällande rätt är enkel. Skulle detta inte finnas skulle många skattskyldiga bli utlämnade till att på egen hand försöka utröna vad som är gällande rätt genom att se till den aktuella lagstiftningen. En sådan ordning skulle naturligtvis vara högst olycklig för den enskilde individen men även för staten då skatter är av ett stort fiskalt intresse. En fungerande skatteadministration är således av stor betydelse för ett fungerande samhälle.

Hur skall då skattskyldiga förhålla sig gentemot skatteverkets ställningstaganden? Utgångspunkten, vad gäller all makt i Sverige, är att detta skall ske genom lag. Detta innebär att alla offentliga organ är bundna av gällande lagstiftning.<sup>3</sup> Skatteverkets ställningstaganden och skrivelser har karaktären av allmänna råd. Dessa är inte formellt bindande utan avsikten med dessa är oftast att framlägga tolkningsförslag av en skatterättslig bestämmelse. De allmänna råden medverkar även till en enhetlig tillämpning av de aktuella reglerna då skatteverket officiellt tar ställning i frågan vilket innebär att den enskilde handläggaren på verket har att följa den valda linjen. Genom detta uppnås en hög grad av rättvisa och rättssäkerhet genom att lika fall behandlas lika.

Det finns även nackdelar med dessa offentliga ställningstaganden. Robert Pålsson menar att det finns en risk att dessa allmänna råd kan komma att ge uttryck till åsikter som inte alltid är förenliga med gällande rätt.<sup>4</sup> Det finns naturligtvis alltid en risk med att kommentera gällande rätt. Som författare till en sådan text måste man alltid vara medveten om att det är domstolen som är den främsta rättstillämparen. När man tar del av skatteverkets ställningstaganden bör man således vara medveten om att dessa inte är att jämföra med skriven lag och att de tolkningar eller inställningar som skatteverket har till vissa frågor kan komma att ändras av domstol.

---

<sup>2</sup> Se Agge s. 29.

<sup>3</sup> Jfr RF 1:1.

<sup>4</sup> Se Pålsson s. 21.

## 1.4 Terminologi

Fartyg är en generell beteckning på en konstruktion som färdas i vatten och utgörs av ett skrov som är försedd med erforderlig styrinrättning.<sup>5</sup> Vidare skall den vara minst tolv meter lång samt ha en bredd av minst fyra meter. Konstruktioner som inte uppfyller dessa minimimått kallas i regel båtar. Då lagtext och doktrin inte alltid är konsekvent i användningen av orden fartyg och skepp har jag inte heller i denna uppsats valt att åtskilja de båda termerna. Försättningsvis används således begreppen synonymt och avser en konstruktion som uppfyller de ovan redovisade kriterierna för ett fartyg. Med sjömän avses i huvudsak personer som tjänstgör ombord på fartyg. I kapitlet som behandlar det särskilda beskattningsavtalet mellan Sverige och Danmark berörs även personer som i vardagligt språkbruk normalt inte benämns sjömän. Dessa benämns här som ombordanställda och omfattas också av den aktuella regleringen.

## 1.5 Disposition

Efter det inledande kapitlet kommer en historisk bakgrunds beskrivning av beskattningen av sjömän i kapitel två. Därefter följer i kapitel tre en redogörelse för de regler som tillämpas på sjömän som är bosatta i Sverige och verksamma på svenska fartyg. I kapitel fyra behandlas den internationella skatterätten. Kapitel fem beskriver vem eller vilka som räknas som begränsat respektive obegränsat skattskyldig enligt den svenska skattelagstiftningen. I de två efterföljande kapitlen behandlas de regler som blir aktuella i samband med beskattningen av sjömän som är bosatta utomlands samt i de fall en sjöman är anställd på ett utländskt fartyg. Avslutningsvis kommer jag att sammanfatta mina egna tankar och åsikter i ett kapitel jag valt att kalla analys.

---

<sup>5</sup> Jfr SjöL 3:1.

# 2 Beskattning av sjömän

## 2.1 Bakgrund

Reglerna om beskattning av sjömän tillkom i slutet av 1950-talet och reglerades i lagen om sjömansskatt.<sup>6</sup> Lagen, som tillkom genom ett nordiskt samarbete, efter en rekommendation från Nordiska rådet, omfattade alla nordiska sjömän. Tanken var att man skulle harmonisera beskattningen för sjömännen och således uppnå en lika beskattning oberoende av bosättningsland. Sjömansskatten var en definitiv källskatt vilket innebar att den skatt som sjömannen inbetalade också var den slutgiltiga. Skälet till den definitiva källskatten var att lagstiftaren ansåg att en preliminär beskattning skulle kunna innebära praktiska problem för sjömännen då dessa många gånger tjänstgjorde vid de tillfällen då deklARATIONER skulle inges och på så sätt inte skulle kunna tillvarata sina rättigheter i likhet med andra skattskyldiga.

Skattens storlek var bland annat beroende av huruvida fartyget seglade i närfart eller fjärrfart. Skattesatsen var lägre än för de landanställda då det ansågs att sjömän inte hade samma möjlighet till att utnyttja samhällets service och tillgodogöra sig sociala förmåner.

Genom en lagstiftningsreform upphävdes emellertid lagen om sjömansskatt och reglerna kom att ersättas av de vanliga inkomstskattereglerna. Av förarbetena framgår det att en av grundtankarna bakom den nya skattereformen var likformighet och neutralitet vid inkomstbeskattning. Särregleringen för sjömän innebar ett avsteg från detta.

Den ökade globaliseringen av sjönäringen hade med tiden medfört ändrade förhållanden för sjömän och därför ansågs den gällande beskattningsordningen ålderdomlig. Detta eftersom de tidigare skälen för den lägre beskattningen av sjömän inte ansågs bärkraftiga genom att sjömän i allt större utsträckning kunde ta del av de sociala förmånerna som samhället erbjuder genom att den genomsnittliga tiden för tjänstgöringen med åren kommit att reducerats. Vidare ansågs även ändringen motiverad av att allt fler sjömän valde att sysselsätta sig i land under den tid de inte var till sjöss. Då denna inkomst skulle beskattas enligt de vanliga reglerna i IL ansågs det som en fördelaktig åtgärd att även förlägga sjöinkomsten i samma skattesystem.<sup>7</sup>

---

<sup>6</sup> SFS 1958:295.

<sup>7</sup> Prop. 1995/96:227 s. 71.

## 2.2 Allmänt

Då en sjöman ofta har långa sammanhängande tjänstgöringsperioder och därmed vistas relativt lång tid utomlands varje år har det dock ansetts nödvändigt att införa vissa lättnader för denna grupp av skattskyldiga.

Som den fortsatta framställningen kommer att visa kan sjömäns inkomster komma att bli föremål för olika beskattningsregler. De faktorer som är avgörande vid bestämmandet av vilka regler som skall tillämpas är sjömannens bosättningsland, vart fartyget som denne tjänstgör på är registrerat samt vilket nationalitet dennes arbetsgivare har. Vidare kan det även vara av betydelse i vilken fart fartyget seglar d.v.s. vart fartyget är verksamt.

Man kan således i huvudsak sammanfatta de omständigheter som är av betydelse för sjömäns beskattning enligt följande:

- I vilket land den skattskyldige sjömannen är bosatt, och
- vilken nationalitet fartyget som vederbörande tjänstgör ombord på har, och
- vilken nationalitet arbetsgivaren har samt,
- i vilken fart det aktuella fartyget seglar i.

Som den fortsatta framställningen kommer att visa kan de ovan redovisade faktorerna komma att behöva bedömas i en rad olika kombinationer. För att åskådliggöra de olika regelverkens konstruktion kommer de olika sammansättningarna att behandlas utförligare nedan.

Anledningen till att jag valt att behandla utomlands bosatta sjömän är att det finns andra omständigheter förutom själva bosättningen som kan medföra att en person anses obegränsat skattskyldig i Sverige. Det är därför av stor betydelse att beakta samtliga nationella bestämmelser innan man avgör i vilket skattesystem den aktuella inkomsten skall beskattas.

# 3 Sjömän bosatta i Sverige och verksamma på svenska fartyg

## 3.1 Sjöinkomstavdrag och skattereduktion

Beskattningen av sjömän sker idag i enligt de vanliga inkomstskattereglerna i IL. Dock finns det fortfarande viss särreglering för sjömän kvar i form av de särskilda reglerna avseende skattereduktion och sjöinkomstavdrag.

För att en sjöman skall vara berättigad till sjöinkomstavdrag måste följande omständigheter enligt 64 kap. 3 § IL vara uppfyllda:

- den skattskyldige skall vara en sjöman, och
- den beskattningsbara inkomsten skall vara en sjöinkomst, och
- tjänstgöringen skall ske på ett fartyg som seglar i närfart eller fjärrfart, samt
- att fartyget ifråga skall vara ett svenskt handelsfartyg

Är samtliga omständigheter uppfyllda är alltså den skattskyldige berättigad till skattereduktion samt sjöinkomstavdrag. Avdraget som utgår om den skattskyldige haft sjöinkomst under hela beskattningsåret uppgår till 36 000 kronor för sjömän som tjänstgör på fartyg som till övervägande del seglar i fjärrfart och 35 000 kronor till sjömän som arbetar på fartyg som går i närfart.<sup>8</sup> Den senare gruppen av sjömän är berättigade till en skattereduktion på 9000 kronor medan sjömän som tjänstgör ombord på ett fartyg som till övervägande del seglar i fjärrfart är berättigade till en motsvarande skattereduktion på 14000 kronor.<sup>9</sup>

I en formell underrättelse under 2005 uppmärksammade EU-kommissionen Sverige på att dessa regler rörande skatteavdrag och skattereduktion enligt kommissionens uppfattning inte var förenliga med gemenskapsrätten.<sup>10</sup> Eftersom reglerna enbart är tillämpliga på sjömän som är anställda ombord på svenska fartyg ansåg kommissionen att dessa regler var utformade i strid med artiklarna 12, 43 och 49 i fördraget. Kommissionens uppfattning var således att de svenska bestämmelserna medförde en diskriminering av andra redare, vars fartyg inte är registrerade i det svenska sjöfartregistret, samt att reglerna även hämmade etableringsfriheten och friheten att tillhandahålla tjänster. Detta är enligt min uppfattning helt förståeligt. Som bestämmelserna är utformade idag har i regel en utländsk arbetsgivare högre lönekostnader i

<sup>8</sup> Beloppen avser 2006 års taxering.

<sup>9</sup> Jfr 65:11 IL.

<sup>10</sup> Referensnummer SG-Greffé (2005) D/201236, ärendenummer 2003/4565.

de fall denne också har svenska sjömän anställda. Detta beror naturligtvis på att utländska arbetsgivare nödgas höja sjömannens löner för att på så vis kompensera de skattelättnader som IL annars tillhandahåller sjömän som är verksamma ombord på svenska fartyg.

Regeringen valde att tillsätta en arbetsgrupp vars främsta uppgift var att undersöka om de svenska reglerna verkligen var förenliga med gemenskapsrätten. I skrivande stund har denna arbetsgrupp presenterat en promemoria vari det föreslås att de aktuella beskattningsreglerna skall förändras.<sup>11</sup> Arbetsgruppens förslag innebär att även inkomst som härrör från tjänstgöring ombord på ett handelsfartyg som är registrerat i en annan stat inom EES skall anses som sjöinkomst. Detta innebär att även dessa sjömän skulle bli berättigade till de sjöinkomstsvdrag och skattereduktioner som IL idag medger sjömän som tjänstgör ombord på svenska handelsfartyg.

I fall då en sjöman inte uppbär sjöinkomst under hela beskattningsåret företas en kvoteringen innebärande att sjöinkomstsvdrag medges med en trehundra sextiofemtedel, av det sjöinkomstbelopp som personen ifråga kan vara berättigad till, för varje dag denne uppburit sjöinkomst.

I den följande framställningen kommer dessa förutsättningar för reglernas tillämplighet att presenteras utförligare. I samband med detta kommer även de tolkningssvårigheter som kan tänkas uppstå i samband med bestämmandet av vem eller vilka som kan tänkas omfattas av reglerna behandlas.

### 3.1.1 Sjöman

Som namnet på den aktuella inkomsten antyder är de särskilda sjöinkomstreglerna endast tillämpliga på sjömän och lagstiftaren har därför valt att använda den i sjömanslagen intagna sjömannadefinitionen som begränsning av den krets av skattskyldiga som kan komma att omfattas av reglerna.<sup>12</sup>

För att det skall handla om en sjöman enligt denna lag krävs det således att personen ifråga är anställd på ett fartyg och utför arbete för fartygets räkning som ingår i dennes befattning.<sup>13</sup> Vidare krävs det också att fartyget i fråga är ett svenskt handelsfartyg med en bruttodräktighet med minst ett hundra som huvudsakligen seglar närfart eller fjärrfart.<sup>14</sup> Här finns det således en

---

<sup>11</sup> Se Finansdepartementets promemoria: Fi 2007/963, sjömannen, inkomstskatten och EU.

<sup>12</sup> Jfr 64:3 IL.

<sup>13</sup> 3 § Sjömanslagen.

<sup>14</sup> Prop. 1996/97:130 s. 62.

begränsning som innebär att sjömän som seglar i inre fart inte omfattas av de särskilda reglerna.<sup>15</sup>

I samband med förvärv eller nybyggnation av fartyg är det vanligt att redaren sänder ut en person för att övervaka byggnationen eller för att inhämta tillräckliga kunskaper om det aktuella fartyget. Skall personen ifråga tjänstgöra ombord på fartyget då detta tas i bruk för redarens tjänst skall de anses vara sjömän under hela tjänstgöringsperioden oavsett av fartyget seglar eller ej. Ersättningen som uppbärs för arbetet skall således anses vara en sjöinkomst.<sup>16</sup>

### 3.1.2 Sjöinkomst

Den ersättning en sjöman får för utfört arbete benämns vanligtvis som sjöinkomst. Reglerna för beskattning av en sådan inkomst är idag upptagna i IL och är således de samma som för landanställda, med vissa undantag som kommer att behandlas utförligare nedan.

### 3.1.3 Fartklassificering

Med inre fart anses normalt sjötrafik inom landet d.v.s. fartyg som seglar i hamnar eller på floder, kanaler eller insjöar eller inomskärs vid kusterna eller i Kalmarsund.<sup>17</sup>

Skatteverket företar också en klassificering av svenska fartyg varje år genom att hänföra respektive fartyg till antingen närfart eller fjärrfart.<sup>18</sup> Detta handlar dock inte om något slutgiltigt ställningstagande utan förändringar sker successivt allteftersom ett fartygs fart ändras. För den skattskyldige sjömannen medför klassificeringen en ökad säkerhet vad gäller den preliminära inkomstbeskattningen då man på förhand kan avgöra vilken storlek på sjöinkomstavdraget som kan väntas.

Den aktuella konstruktionen som innebär en uppdelning av olika fartyg kan i vissa fall leda till svårigheter vid fastställandet av i vilken sorts fart ett fartyg skall anses segla då det förekommer att fartyg kan operera på blandade rutter vilket kan innebära en kombination av både närfart, fjärrfart och inre fart. Vad gäller gränsdragningen mellan närfart och fjärrfart framgår det av 64 kap 2 § IL att om ett fartyg seglar i fjärrfart till övervägande del skall det anses segla i fjärrfart i sin helhet. Detta torde innebära att ett fartyg kan segla i närfart under en stor del av året, men inte mer än hälften av den sammanlagda tiden, och ändå kan komma att bedömas som ett fjärrfartsfartyg.

---

<sup>15</sup> Med särskilda regler avses i detta hänseende reglerna om sjöinkomstavdrag.

<sup>16</sup> Jfr 64:3 st. 3 IL.

<sup>17</sup> Jfr 64:6 IL.

<sup>18</sup> SFS 2000:866.



Men vad händer i de fall ett fartyg seglar i en kombination av t.ex. fjärrfart och inre fart eller närfart och inre fart? Dessa situationer regleras inte uttryckligen i lagen men om man ser till den nu upphävda lagen om sjömansskatt så kan viss vägledning skönjas.<sup>19</sup> Då sjömansskatten som ovan nämnts var en definitiv källskatt var det av stor betydelse att på förhand kunna bestämma vilken sorts fartyg den skatteskyldig tjänstgjorde på och i situationer då ett fartyg seglade i blandad fart tillämpades en huvudsaklighetsbedömning för att klassificera fartyget genom att man i denna bedömning såg till den totala tiden fartyget seglat i respektive område. Huruvida man skulle kunna använda ett liknande resonemang vid tillämpning av dagens regler är emellertid osäkert. Möjligen skulle man kunna tänka sig en tillämpning av den ovan redovisade regeln om hur man fastställer närfart respektive fjärrfart och på så sätt även låta ett fartyg som går i inre fart omfattas av reglerna under förutsättning att det till övervägande del seglar i ett annat fartområde.

En intressant fråga som kan uppkomma i och med denna bedömning är huruvida man skall se till vilken fart fartyget seglat under sjömannens tjänstgöringsperiod eller om det är fartygets totala fart som skall läggas till grund för beslutet. Detta kan vara av stor betydelse då sjömän ofta arbetar under en längre sammanhängande period som normalt efterföljs av en lika lång ledighet. Skulle sjömannen tjänstgöra på ett fartyg som seglar blandad fart och denne arbetar under den tid som fartyget inte seglar fjärrfart kan tjänstgöringen ändå komma att anses som utförd på fjärrfart då lagstiftaren valt att se till fartygets samlade trafik.<sup>20</sup>

Huruvida detta varit avsikten med den aktuella regleringen är enligt min mening osäkert då en strikt tolkning av lagrummet medför en utvidgning av den kategori av skattskyldiga som är berättigade till de lättnader som tillkommer sjömän som tjänstgör på fartyg som seglar i fjärrfart. Då den aktuella regleringen i sig inte medför några markanta ekonomiska skillnader torde dess betydelse vara av underordnad betydelse. Genom att omformulera regleringen till att avse tjänstgöringsperioden för sjömännen och på så sätt lägga tiden som denne faktiskt är ombord till grund för bedömningen skulle en rättvisare beskattning enligt min uppfattning kunna uppnås.

### **3.1.4 Svenskt handelsfartyg**

För att det skall handla om ett svenskt handelsfartyg fordras att fartyget uppfyller de krav som SjöL uppställer för att fartyg skall betraktas som svenskt. Av första paragrafen första stycket i denna lag framgår det att ett fartyg skall anses som svenskt om det till mer än hälften ägs av svenska medborgare eller svenska juridiska personer. Det fordras således en svensk ägarövertikt i fartyget. Att ett fartyg ägs till största delen av svenska

---

<sup>19</sup> Exempel på fartyg som skulle kunna tänkas segla i en kombination av fjärrfart och inre fart är isbrytare och bogserfartyg.

<sup>20</sup> Jfr 64:2 IL. Här talas det om anställningar på fartyg som till övervägande del går i fjärrfart vilket torde innebära att sjömannens individuella tjänstgöring saknar betydelse.

intressen är emellertid inte tillräckligt, om det används inom ramen för en etablering i ett annat land som ingår i det Europeiska ekonomiska samarbetsområdet och fartygets drift leds och kontrolleras därifrån skall dessa inte anses som svenska.<sup>21</sup> Anses ett fartyg vara svenskt skall detta registreras genom införing i skeppsregistret. Detta berättigar även till att föra svensk flagg.<sup>22</sup>

Vidare krävs det att det aktuella fartyget används till handelssjöfart eller befordran av passagerare eller till något annat ändamål som har samband med handelssjöfarten. I situationer då ett fartyg i huvudsak uthyrs till en utländsk redare men en svensk sjöman fortfarande tjänstgör i någon form på fartyget krävs det att denne är anställd hos fartygets ägare eller hos en arbetsgivare som ägaren anlitar för att det skall anses som en tjänstgöring på ett svenskt handelsfartyg. Med anställning på svenskt handelsfartyg likställs även tjänstgöring på ett utländskt handelsfartyg om detta hyrs i huvudsak obemannat av en svensk redare och sjömannen är anställd hos denne eller arbetsgivare som anlitas av redaren. Dessa s.k. Bareboat- avtal innebär i praktiken nästan ett helt övertagande av äganderätten av fartyget så dessa avtal innebär att all risk för fartyget allokeras från uthyraren till den redare som skall hyra fartyget, därav att även dessa situationer omfattas av regleringen.<sup>23</sup>

Även fast det inte framgår direkt av lagtexten torde även andra fartyg som bogserbåtar, isbrytare, dykfartyg samt bärgningsbåtar omfattas av begreppet handelsfartyg om det kan anses att verksamheten utgör en del av handelssjöfarten. Så blir fallet om t.ex. en bogserbåt används kommersiellt i en verksamhet och detta är nödvändigt för att den övriga verksamheten skall fungera.<sup>24</sup> Man således säga att även dessa fartyg används i den svenska handelssjöfarten.

---

<sup>21</sup> Prop. 1996/97:130 s. 54.

<sup>22</sup> SjöL 2:1.

<sup>23</sup> Se Falkanger s. 246.

<sup>24</sup> Förordning (1998:965) om behörighet för sjöpersonal, 1kap 2 §.

# 4 Internationell skatterätt

## 4.1 Allmänt

Vissa personers inkomster kan komma att bli föremål för svensk inkomstbeskattning även fast de kanske inte är bosatta här i riket. Det kan t.ex. handla om sjömän som valt att bosätta sig utomlands och även arbeta för en utländsk arbetsgivare. Som den fortsatta framställningen kommer att visa kan även svensk beskattning komma att aktualiseras också i dessa fall under förutsättning att vissa omständigheter kan anses uppfyllda.

## 4.2 Beskattningsanspråk

Alla stater har en exklusiv bestämmanderätt över den nationella beskattningens omfattning. Då det är vanligt förekommande med rörlig arbetskraft, vilket för övrigt även eftersträvas och regleras inom det europeiska samarbetet, måste även länderna bestämma vilken beskattningsrätt som skall tillämpas. Detta för att enklare kunna undanröja en eventuell internationell dubbelbeskattning.

De vanligaste beskattningsgrunderna är de s.k. domicil- och källstatsprinciperna. Enligt domicilprincipen baseras beskattningen utifrån bosättningen och innebär således att en skattskyldig som är bosatt inom en stat också skall beskattas tillfullo där.<sup>25</sup> Källstatsprincipen innebär att den stat inom vars jurisdiktion en viss inkomst uppkommit även har beskattningsrätten därav. Detta brukar motiveras av att den aktuella staten skapat förutsättningarna för inkomstens intjänande och att det är lättare att kontrollera att inkomsten verkligen blir beskattad i den staten.<sup>26</sup>

Stater tillämpar normalt båda principerna vilket kan medföra att en persons inkomster kan komma att bli föremål för en internationell dubbelbeskattning. Så blir fallet om t.ex. landet där personen är bosatt i tillämpar domicilprincipen som beskattningsgrund medan arbetslandets regler är konstruerade efter källstatsprincipen. I dessa fall kan därför en persons inkomst komma att beskattas i två olika stater.

---

<sup>25</sup> En annan beskattningsprincip som dock endast tillämpas av ett fåtal stater är nationalitetsprincipen som grundar beskattningsanspråket på medborgarskap. Detta innebär att den stat där en person är medborgare tar ut skatt på denna persons totala inkomst, oavsett varifrån inkomsten härrör och oavsett var denna person har sin hemvist.

<sup>26</sup> Jfr Pelin s. 17.

## 4.3 Dubbelbeskattningsavtal

Dubbelbeskattningsavtal är en relativt ny företeelse. Dock genomfördes det redan under 20-talet försök till att finna lösningar som skulle reglera den befintliga dubbelbeskattningen. Med åren presenterades en rad förslag till bilaterala avtal men de flesta vann inte någon allmän acceptans bland de inblandade staterna.<sup>27</sup> Men tiden blev dock kravet på en internationell lösning allt starkare och OEEC (nuvarande OECD) tog sig an det ansvarsfyllda arbetet med att utforma ett modellavtal för att undvika dubbelbeskattningen avseende skatter på inkomster och förmögenheter. OEEC:s förslag antogs 1963 och har därefter reviderats vid ett flertal tillfällen.<sup>28</sup>

Dubbelbeskattningsavtalens funktion är att i så stor utsträckning som möjligt motverka internationell dubbelbeskattning. Detta innebär att ett sådant avtal endast skall tillämpas i den mån detta medför inskränkningar av den skatteskyldighet som annars skulle träffa den skattskyldige. Enligt svensk rätt kan således bestämmelserna i ett dubbelbeskattningsavtal endast vara till den skattskyldiges fördel.<sup>29</sup>

Ser man till skatteavtalens utformning kan dessa vara antingen av fullständig eller partiell karaktär. Fullständiga avtal reglerar i stort sätt beskattningsrätten till alla inkomster som kan tänkas uppstå medan partiella avtal enbart syftar till att fördela beskattningsrätten på någon eller några inkomster. Då de flesta länder har en viss särreglering vad gäller beskattningen av inkomster som härrör från sjönäringen är det vanligt att dessa behandlas i partiella avtal.<sup>30</sup>

Det nordiska dubbelbeskattningsavtalet är många gånger av stor betydelse för nordiska sjömän och därför har jag valt att enbart fokusera på detta. Övriga svenska dubbelbeskattningsavtal kommer således inte att behandlas. Däremot har jag valt att behandla de olika metoder som används i de olika avtalen och i nationella regleringar för att motverka en internationell dubbelbeskattning.

## 4.4 Undvikande av dubbelbeskattning

Att en inkomst blir föremål för en internationell dubbelbeskattning är naturligtvis olyckligt för den enskilde individen. Därför behövs regler som begränsar staters beskattningsanspråk. Dessa regler möjliggör därför en gränsöverskridande arbetsmarknad som naturligtvis inte hade varit lika attraktiv ifall personer som väljer att arbeta utanför sitt bosättningsland riskerade att få sin inkomst dubbelbeskattad.

---

<sup>27</sup> Se Mattson s. 162.

<sup>28</sup> Ibid. s. 163.

<sup>29</sup> Ibid. s. 165.

<sup>30</sup> Ibid. s. 165.

Sveriges skattelagstiftning förhöll sig tidigare relativt restriktiv till möjligheten att beakta erlagd utländsk skatt vid den nationella beskattningen. Skattskyldigas möjligheter till att utjämna skattebördan var således begränsade och det fordrades i regel ett gällande dubbelbeskattningsavtal för att en internationell dubbelbeskattning skulle kunna undvikas.

Förklaringen till detta torde vara att alltför liberala regler på detta område skulle kunna medföra svårigheter att ingå bilaterala beskattningsavtal. Detta eftersom dessa i regel innebär att de inblandande staterna gör ömsesidiga avståenden i beskattningsrätten. Skulle Sveriges nationella skatteregler innehålla regler som medgav en allt för stor möjlighet att beakta utländska skatter skulle de andra staterna således kunna komma att sakna incitament att ingå avtal då den huvudsakliga dubbelbeskattningsproblematiken skulle lösas i den svenska skatterätten.<sup>31</sup>

Men hur är då dessa regler som begränsar den internationella dubbelbeskattningen konstruerade? Sverige har likt många andra länder valt att införa nationella skatteregler som begränsar den dubbla beskattningen. Generellt kan man säga att det internationellt förekommer två huvudmetoder för att lindra eller undanröja dubbelbeskattning, exemptionmetoden och credit of taxmetoden.<sup>32</sup> I Sverige har lagstiftaren valt att införa två generella metoder i den interna rätten för att undvika dubbelbeskattning. Den första metoden är avdrag för utländsk skatt och den andra metoden är möjligheten till avräkning av utländsk skatt enligt lagen om avräkning av utländsk skatt.

#### 4.4.1 Exemptionmetoden

Exemptionmetoden innebär, som även framgår av namnet, ett undantag eller befrielse från beskattning i vissa situationer. I fall då metoden kan bli tillämplig föreligger således en rätt till beskattning enligt nationella regler i det land där inkomsten intjänas d.v.s. källstaten har beskattningsrätt. Konsekvensen av tillämpligheten blir därmed att hemviststaten avstår från beskattning av inkomsten.

Exemptionmetoden kan vara utformad på två olika sätt, full exemption och exemption with progression. I det första fallet blir den inkomst som beskattats i källstaten inte föremål för någon ytterligare beskattning. Regeln innebär även att den inkomst som blivit beskattad i ett annat land inte skall påverka bestämmandet av skattesats i fall att den skattskyldige även skall beskattas i hemvistlandet. I det senare fallet beaktas dock den beskattade inkomsten genom att den påverkar skattesatsen vid en eventuell beskattning i hemvistlandet. Här handlar det alltså om länder som, likt Sverige,

---

<sup>31</sup> Se Mattsson s. 216.

<sup>32</sup> Se Tivéus s. 18.

använder sig av ett progressivt beskattningssystem. En sammanläggning mellan inkomster som beskattats utomlands och sådana som enbart skall bli föremål för nationell beskattning medför sålunda en högre beskattning på grund av en ökad progression.<sup>33</sup>

## 4.4.2 Credit of taxmetoden

Enligt credit of taxmetoden tillkommer beskattningsanspråket domicilstaten.<sup>34</sup> Staten har således rätt att beskatta den skattskyldiges samtliga inkomster eller hela förmögenhet. Metoden är utformad efter ett avräkningssystem som innebär att redan erlagd skatt i utlandet avräknas från den skatt som uppkommer i hemvistlandet. Även credit of taxmetoden förekommer i olika former och de vanligaste är full credit, ordinary credit och matching credit.<sup>35</sup> Full credit eller obegränsad avräkning som den även brukar kallas innebär att hela det utländska skattebeloppet får avräknas mot den inländska skatten, även om detta skulle innebära att den utländska skatten överskrider den skatt som uppkommer enligt hemvistlandets nationella skattelagstiftning.<sup>36</sup> Det andra alternativet, ordinary credit, innebär att endast en viss del av den erlagda skatten i källstaten avräknas från den skatt som den skattskyldige skall erlägga i hemviststaten. Här handlar det således inte om någon definitiv kvittning utav tidigare erlagd skatt utan enbart en partiell avräkning.

Matching credit som är den tredje formen av credit of taxmetoden, tillämpas normalt i situationer då källstaten valt att införa skattelättnader eller helt undanta den aktuella inkomsten eller förmögenheten från beskattning. I dessa fall framräknas en fiktiv skatt i källstaten som sedermera beaktas och avräknas i hemviststaten. Anledningen till att detta alternativ tillämpas i skatteavtal torde vara att det i många länder finns regler som medger skattelättnader inom vissa verksamhetsområden för att stimulera investeringsviljan och därmed stärka den nationella ekonomin. Skulle de aktuella hemviststaterna i dessa fall inte beakta dessa källstaters skattereduktioner så skulle förfarandet sakna betydelse för den målgrupp som många gånger blir föremål för den aktuella regleringen.<sup>37</sup>

## 4.4.3 Omkostnadsavdrag

Som ovan nämnts så innehåller den svenska skatterätten regler som är konstruerade för att mildra en internationell dubbelbeskattning. Enligt 16 kap. 18 § IL finns det under vissa förutsättningar en möjlighet att dra av skatt som erlagts utomlands i samband med den svenska beskattningen. Regelen tar i första hand sikte på inkomstlaget näringsverksamhet men av

---

<sup>33</sup> Se Mattsson s. 194.

<sup>34</sup> Jfr Art 23 B OECD:s modellavtal.

<sup>35</sup> Se Pelin s. 268.

<sup>36</sup> Se Mattsson s. 194.

<sup>37</sup> Se Pelin s. 269.

12 kap. 1 § 3st framgår det att även reglerna om avdrag för utländsk skatt skall tillämpas på sådan inkomst som skall hänföras till inkomstslaget tjänst.

En tillämpning av reglerna om omkostnadsavdrag innebär normalt inte att dubbelbeskattningen helt elimineras utan vanligen blir följden enbart en lindring av den totala skattebelastningen. Detta eftersom den utländska skatten betraktas som en avdragsgill kostnad och en sådan dras normalt från den skattskyldiges bruttointäkt vilket medför att beskattningsunderlaget för den nationella beskattningen minskas.<sup>38</sup>

#### **4.4.4 Avräkning av utländsk skatt**

Som ovan nämnt möjliggör även svensk rätt en avräkning av utländsk skatt. Reglerna om detta återfinns i lagen om avräkning av utländsk skatt (AvrL). En tillämpning av dessa regler innebär att en skattskyldig under vissa förutsättningar kan avräkna skatt som erlagts utomlands mot svenska skatter, vilket medför en nedsättning av den svenska skattebelastningen. Till skillnad mot den ovan redovisade möjligheten till omkostnadsavdrag innebär således avräkningsmetoden att en eventuell dubbelbeskattning helt kan elimineras.<sup>39</sup>

### **4.5 Nordiska dubbelbeskattningsavtalet**

#### **4.5.1 Bakgrund**

Bilaterala skatteavtal mellan de nordiska staterna beträffande beskattning av inkomster och förmögenheter har funnits sedan 1930-talet. 1983 undertecknades dock ett multilateralt avtal<sup>40</sup> mellan Sverige, Danmark, Finland, Island och Norge vars avsikt var att motverka dubbelbeskattning på inkomster och förmögenheter. Avtalet kom således att ersätta de tidigare bilaterala avtalen som Sverige ingått med respektive stater.<sup>41</sup> Med åren kom nya avtal att ingås mellan de nordiska staterna. Det senaste avtalet mellan de nordiska länderna härrör från 1996 vilket ersatte ett avtal från 1989<sup>42</sup>

---

<sup>38</sup> Se Mattsson s. 217.

<sup>39</sup> Jfr Pelin s. 162.

<sup>40</sup> Bilaterala avtal är, till skillnad mot multilaterala avtal, en tvåsidig överenskommelse. Multilaterala avtal innefattar således överenskommelser mellan fler än två stater.

<sup>41</sup> Prop. 1983/84:19 s. 130.

<sup>42</sup> SFS 1996:1512.

## 4.5.2 Nordiska dubbelbeskattningsavtalets betydelse för sjömän.

Enligt huvudregeln i det nordiska dubbelbeskattningsavtalet skall en inkomst som en person hemmahörande i en medlemsstat förvärvar enbart beskattas i det land en person är bosatt. Detta såvida inte avtalet föreskriver en annan beskattningsordning.<sup>43</sup>

Enligt 1989 års skatteavtal gällde att inkomst av arbete som utfördes ombord på ett nordiskt fartyg som seglade i internationell trafik beskattades endast i fartygets flaggstat d.v.s. beskattningsrätten utgick ifrån fartygets nationalitet.<sup>44</sup> Enligt det nu gällande avtalet från 1996, gäller i stället att inkomst som uppstår genom arbete på ett fartyg hemmahörande i en nordisk stat som seglar i internationell trafik, får beskattas i flaggstaten men att inkomsten även får beskattas av den stat där den skatteskyldige har sin hemvist.<sup>45</sup> Det åligger dock på hemvisstaten att undanröja eventuell dubbelbeskattning som kan komma att uppstå i fall att även denna stat väljer att beskatta den aktuella inkomsten.<sup>46</sup>

Sammanfattningsvis kan man således konstatera att det är flaggstaten som har den primära beskattningsrätten av sjöinkomster som härrör från tjänstgöring på nordiska fartyg vars besättning omfattas av det aktuella dubbelbeskattningsavtalet. För personer som tjänstgör på färjor som seglar mellan Sverige och Danmark finns det dock ett särskilt avtal som behandlar beskattningsrätten av dessa personers inkomster.

## 4.5.3 Beskattningsavtalet mellan Sverige och Danmark

Efter förhandlingar mellan Sverige och Danmark undertecknades 1999 ett bilateralt avtal mellan staterna som reglerar beskattningsrätten av anställda ombord på färjor i internationell trafik mellan de båda staterna.

Anledningen till att staterna valde att ingå ett nytt avtal var att den nya beskattningsordningen enligt det gällande nordiska dubbelbeskattningsavtalet många gånger medförde komplikationer för de skattskyldiga.<sup>47</sup> Då färjetrafiken mellan staterna är baserad på ett samarbete mellan svenska och danska rederier medförde detta att vissa skattskyldiga

---

<sup>43</sup> Jfr Art 8 där det framgår att beskattningsrätten tillkommer flaggstaten.

<sup>44</sup> Med internationell trafik åsyftas en fart som inte uteslutande sker mellan platser i enbart en avtalslutande stat. Jfr Art 3 p1 H i det nordiska dubbelbeskattningsavtalet.

<sup>45</sup> Enligt en övergångsregel undantogs beskattningsrätten från hemvisstaterna under de tre första beskattningsåren. Undantaget förlängdes ytterligare ett år genom prop.2000/01:1 s. 216.

<sup>46</sup> Prop. 2000/01:89 s. 5 och art 25 i det nordiska dubbelbeskattningsavtalet.

<sup>47</sup> Prop. 1999/00:17 s. 9.



kom att tjänstgöra på både svenska och danska färjor. Enligt det gällande nordiska skatteavtalet innebar detta att de anställdas inkomst kom att uppdelas genom att en del beskattades i Danmark medan den andra delen blev föremål för svensk beskattning.<sup>48</sup> För att undvika den uppkomna problematiken infördes således en bestämmelse i det nya bilaterala avtalet om att en inkomst, som en person med hemvist i Danmark eller Sverige, uppbär genom arbete på danskt eller svenskt skepp i internationell färjetrafik i första hand skall beskattas i den stat där arbetsgivaren har sin hemvist.<sup>49</sup>

Den primära beskattningsrätten tillkommer således den stat där arbetsgivaren har sin hemvist. Men även bosättningslandet har rätt att beskatta inkomsten om den anställda har hemvist i en annan stat än arbetsgivaren. I likhet med det nordiska dubbelbeskattningsavtalet åligger det den anställdes hemviststat att undanröja eventuell dubbelbeskattning som kan uppkomma.<sup>50</sup>

1988 införde Danmark ett internationellt skeppsregister, Dansk Internationalt Skibsregister. (DIS) I och med införandet av det nya skeppsregistret ändrades också beskattningssystemet för de personer som var anställda på de fartyg som var registrerade i DIS. Den nya ordningen är konstruerad efter ett s.k. nettolönesystem som i praktiken innebär att dessa personer inte erlägger någon sjömansskatt. Dock har de berörda personernas bruttolöner sänkts med ca: 30 % vilket innebär att det nya systemet inte medfört några väsentliga löneskillnader för den berörda yrkesgruppen.<sup>51</sup>

Till en början var det enbart möjligt att registrera fartyg som inte transporterade gods eller passagerare mellan två danska hamnar eller mellan en dansk hamn och ett i den danska lagstiftningen definierat område i Östersjön, Nordsjön och Engelska kanalen. Detta innebar bl.a. att fartyg som seglade i linjetrafik mellan Danmark och Sverige inte kunde registreras i DIS och sjömän som tjänstgjorde på dessa fartyg erhöll därför en ordinär bruttolön som beskattades i Danmark.<sup>52</sup>

År 2000 möjliggjordes det även för färjor som seglar i linjetrafik mellan Danmark och Sverige att registreras i DIS. Många rederier som trafikerar den aktuella sträckan valde också att registrera sina färjor i det aktuella fartygsregistret. För de danska ombordanställda medförde detta att de också erhöll en lägre lön då inkomsten inte blev föremål för någon beskattning i Danmark. Som ovan nämnts blev det dock inte någon större skillnad på den slutliga nettobehållningen.

---

<sup>48</sup> Detta eftersom beskattningsrätten tillkommer flaggstaten enligt det nordiska dubbelbeskattningsavtalet.

<sup>49</sup> Se Art 1 p2 i bilaga 2 till Lag (1996:1512) om dubbelbeskattningsavtal mellan de nordiska länderna.

<sup>50</sup> Jfr Art 25 i det nordiska dubbelbeskattningsavtalet.

<sup>51</sup> Prop.2000/01:89 s. 6.

<sup>52</sup> Ibid. s. 6.

För svensk personal blev skillnad däremot rejält påtaglig. Som den fortsatta framställningen kommer att visa finns det vissa bestämmelser i svensk intern skatterätt som motverkar en internationell dubbelbeskattning. Vanligtvis sker en avräkning av den skatt som erlagts utomlands mot den skatt som enligt nationell lag skall utgå på den aktuella inkomsten.

För att en internationell dubbelbeskattning skall kunna motverkas fordras det dock att det finns någon utländsk skatt att avräkna. Genom det nya systemet kom även den svenska personalen som tjänstgjorde ombord på färjorna att omfattas av de danska reglerna. Detta innebar att även dessa fick sin lön sänkt med ca: 30 %. Den totala behållningen efter att svensk skatt erlagts blev således kraftigt reducerad.

Problematiken uppmärksammades emellertid av regeringen som beslutade att de s.k. danska nettolönerna som betalades till ombordanställda på danska färjor skulle undantas från svensk beskattning. Regeringen påpekade att det handlade om en temporär lösning som enbart skulle gälla under en begränsad tid till dess att Sverige och Danmark skulle kunna utarbeta en mer långsiktig lösning på problemet. Undantaget kom att ges ett års retroaktiv verkan från och med 1 januari 2001 och enbart omfatta personer som någon gång under januari månad 2001 var anställda ombord på ett danskt fartyg som seglade i internationell färjetrafik mellan Danmark och Sverige.<sup>53</sup> Att man valde att endast låta personer som senast i januari 2001, eller tidigare, arbetat ombord på en dansk färja omfattas av den aktuella regleringen torde vara att dessa personer inte kunnat påverka dess skattesituation. För personer som tillträtt en befattning ombord på en dansk färja efter januari månad 2001, och därmed inte omfattats av undantaget, har beskattningsproblematiken varit klarlagd redan vid anställningens inledningskede vilket skulle kunna motivera varför inte även denna grupp skulle erhålla en skattefri ersättning för samma typ av arbete som de som arbetat ombord sedan 2001 eller tidigare.

Man kan således göra följande uppställning över beskattningskonsekvenserna av personer som är anställda ombord på danska fartyg som seglar i internationell färjetrafik mellan Sverige och Danmark.

---

<sup>53</sup> Prop. 2000/01:89 s. 7.

Den aktuella inkomsten blir inte föremål för någon svensk inkomstbeskattning om:

- den anställda bor i Sverige och
- arbetar för en dansk arbetsgivare ombord på en färja som är registrerad i DIS och seglar mellan Danmark och Sverige och
- **var** anställd ombord på en dansk färja någon gång under januari månad 2001.

Däremot blir inkomsten beskattad i Sverige om:

- den anställda bor i Sverige och
- arbetar för en dansk arbetsgivare ombord på en färja som är registrerad i DIS och seglar mellan Danmark och Sverige och
- **inte var** anställd ombord på en dansk färja under januari månad 2001.

Under 2006 blev emellertid den aktuella bestämmelsen massmedialt uppmärksammas då flera ombordanställda svenskar blev föremål för skattekrav på flera hundratusentalskronor. Anledning till detta var att de inte varit anställda sedan januari 2001. I skrivande stund har emellertid finansminister Anders Borg meddelat att regeringen har för avsikt att finna en lösning på den aktuella problematiken.<sup>54</sup> Enligt finansministern kommer man från regeringens sida att utforma ett undantag från den aktuella inkomstbeskattningen och utforma detta så att det även får retroaktiv verkan. För personer vars anställning varat sedan januari 2001, och som därmed omfattas av det aktuella undantaget, har denna extraordinära åtgärd hittills av riksdagen förlängts med ett år i taget.

Naturligtvis medför de gällande reglerna stora ekonomiska svårigheter för de personer som berörs. Men frågan är om det verkligen är ett korrekt ställningstagande som finansministern och regeringen gör då de avser att undanta de aktuella inkomsterna från svensk beskattning. Personerna i fråga har inte deklarerat för dessa inkomster och därför undandragit den svenska staten skatteintäkter.

Personligen tycker jag att den tänkta lösningen är felaktig eftersom det förflutit en lång tid sedan skattskyldighet uppkommit för de aktuella inkomsterna samt att detta kan t.ex. ha påverkat andra människor i deras val av arbete. Huruvida det förelegat uppsåt till skatteundandragande är naturligtvis svårt att säga men då liknande handlanden många gånger leder till rättsliga åtgärder tycker jag att diskussionen haft en felaktig fokusering.

---

<sup>54</sup> Se Finansdepartementets promemoria: Fi 2007/963, sjömannen, inkomstskatten och EU.

# 5 Obegränsad och begränsad skattskyldighet

## 5.1 Allmänt

Sveriges skatteanspråk på tjänsteinkomster är i huvudsak utformat efter den s.k. domicilprincipen, d.v.s. skattskyldighet uppstår normalt i samband med bosättning här i landet. Att en inkomst härrör ifrån utfört arbete i ett annat land saknar betydelse för skattskyldigheten. Anledningen till den valda konstruktionen brukar motiveras med att personer som är bosatta här i landet får ta del av den kollektiva samhällsnyttan och är därmed berättigade till olika former av förmåner som erbjuds landets invånare.<sup>55</sup> I fall då en person inte är obegränsat skattskyldig kan begränsad skattskyldighet föreligga.

## 5.2 Begränsad skattskyldighet

För att en person skall anses vara begränsat skattskyldig krävs det att vederbörande inte är bosatt här i riket eller stadigvarande vistas här. Vidare skall inte heller någon väsentlig anknytning föreligga.<sup>56</sup> Man kan således säga att de som inte är obegränsat skattskyldiga här, är begränsat skattskyldiga om det föreligger någon beskattningsgrund till landet.

## 5.3 Obegränsad skattskyldighet

I de fall en sjöman arbetar för en utländsk arbetsgivare men fortfarande är *bosatt* i Sverige, *stadigvarande vistas* här i riket eller i övrigt kan anses ha en *väsentlig anknytning* till Sverige, kan dennes inkomst ändå bli föremål för svensk inkomstbeskattning eftersom Sveriges internationella skatterätt är utformad efter den s.k. bosättningsprincipen.<sup>57</sup> Att avgöra huruvida en person skall anses bosatt här i landet torde sällan vålla några större bekymmer. Avgörande är om personen har sitt egentliga bo och hemvist här och således är folkbokförd i Sverige.<sup>58</sup>

För att obegränsad skattskyldighet skall uppkomma genom att någon stadigvarande har vistats här i landet torde det krävas att det handlar om en

---

<sup>55</sup> Jfr Pelin s. 19.

<sup>56</sup> Jfr ovan där förutsättningarna för obegränsad skattskyldighet behandlats. Man kan således säga att en person är begränsat skattskyldig om denne inte uppfyller kraven för obegränsad skattskyldighet under förutsättning att en viss relation till landet finns.

<sup>57</sup> Jfr 3:3 IL.

<sup>58</sup> Jfr FBL 7 §. (En person skall anses vara bosatt på den fastighet där han regelmässigt tillbringar sin dygnsvila.)

sammanhängande vistelse som varat längre än sex månader.<sup>59</sup> Tidsperiodens längd är således avgörande i bedömningen medan själva syftet med vistelsen saknar betydelse.<sup>60</sup> Att den aktuella vistelsen tillfälligt avbryts genom att kortare resor till utlandet företas har i praxis ansetts sakna betydelse vid fastställandet av en eventuell skattskyldighet.<sup>61</sup>

I bedömningen om en person skall anses obegränsad skattskyldig med hänvisning till att denne har en *väsentlig anknytning* till Sverige och tidigare varit bosatt här i riket skall följande omständigheter som uppställs i 3 kap.7 § andra st. IL beaktas.

- Svenskt medborgarskap
- Hur länge personen varit bosatt här,
- Om han inte varit varaktigt bosatt på viss utländsk ort,
- Om han vistas utomlands för studier eller av hälsoskäl,
- Om han har en bostad här som är inrättad för åretruntbruk,
- Om han har sin familj här,
- Om han bedriver näringsverksamhet här,
- Om han är ekonomiskt engagerad här genom att inneha tillgångar som, direkt eller indirekt, ger honom ett väsentligt inflytande i näringsverksamhet här,
- Om han har en fastighet här, och
- Liknande förhållanden.

I det följande kommer de olika rekvisiten att behandlas. Då uppsatsens huvudsakliga mål är att redogöra för de aktuella reglerna för beskattning av sjömän kommer endast de regler som kan vara av betydelse för denna yrkesgrupp att beaktas.

Omständigheten att medborgarskap har betydelse i bedömningen huruvida väsentlig anknytning föreligger eller ej skall inte tolkas som om att enbart personer med svenskt medborgarskap kan komma att omfattas av regeln tillämplighet. Bestämmelsen är således tillämplig på såväl svenska medborgare som utländska medborgare som tidigare varit bosatta i Sverige.

I jämförelse med de övriga faktorerna är medborgarskapet av en relativt liten betydelse. I två fall kan dock medborgarskapet vara av större betydelse. Det första är då en svensk medborgare flyttar utomlands och väljer att bli medborgare i det nya bosättningslandet. Den andra situationen är då en utländsk medborgare flyttar från Sverige och bosätter sig i sitt tidigare hemland.<sup>62</sup> Ser man till det första fallet då en svensk medborgare väljer att flytta från landet och även väljer att bli medborgare i inflyttningslandet torde det krävas att den skattskyldige väljer att avstå från sitt svenska

---

<sup>59</sup> Prop. 1927:102 bilaga 3, s.46f & s.258. Jfr RÅ 1945 Fi 544 & RÅ 1947 Fi 445.

<sup>60</sup> Se Mattsson s. 33.

<sup>61</sup> Jfr RÅ 1997 ref.25.

<sup>62</sup> Jfr RÅ 1997 not.197 & RÅ 1998 not.67.

medborgarskap för att medborgarskapet skall vara av någon större betydelse. Eftersom det inte föreligger något krav på att en svensk medborgare som väljer att flytta utomlands även avstår från sitt medborgarskap har det ansetts att ett avslående från medborgarskapet ger uttryck för en önskan att bryta sin koppling till Sverige.<sup>63</sup>

Även den aktuella bosättningstiden i Sverige kan vara av betydelse. Denna anknytningspunkt tar i första hand sikte på utländska medborgare som varit bosatta i Sverige. Detta innebär att ju längre tid en person vistats här i riket, desto starkare blir även dennes anknytning till Sverige. Varken tidsrymden i Sverige eller svenskt medborgarskap utgör dock omständigheter som kan medföra obegränsad skattskyldighet i Sverige.<sup>64</sup>

Avsikten med rekvisitet varaktigt bosatt i utlandet torde vara att fånga upp personer som flyttar ifrån Sverige, men samtidigt inte skaffar sig någon fast förankring i utlandet. Men vad krävs då för att en person skall anses varaktigt bosatt utomlands? Tidigare uppställdes det ett krav på att personer som flyttat utomlands skulle vara obegränsat skattskyldiga i det nya bosättningslandet för att varaktigt bosättning skulle anses föreligga. Så är emellertid inte fallet idag utan RegR har i ett mål<sup>65</sup> klargjort att det inte krävs någon skattskyldighet i det nya bosättningslandet för att en person skall anses vara varaktigt bosatt i utlandet enligt svensk rätt. Personen ifråga skall dock inneha en bostad i det nya bosättningslandet som skall vara inrättad för varaktigt boende. Något krav på att den skattskyldige skall ha förvärvat äganderätten till bostaden krävs inte. Så länge den utflyttade kan styrka ett innehav av bostad genom att t.ex. uppvisa ett hyresavtal, skall kravet på varaktigt boende utomlands anses uppfyllt.<sup>66</sup>

Behåller en person som flyttar utomlands en bostad, som är inrättad för åretruntboende, kan detta medföra att den utflyttade personen anses så som obegränsat skattskyldig här i Sverige. Enligt förarbetena avses med åretruntbostad både bostäder som är upprättade för permanentboende och bostäder som används för fritidsboende. Avgörande är om den aktuella bostaden är utrustad och kommunikationsmässigt belägen så att det utan vidare är möjligt att bo där året om.<sup>67</sup>

Innehavet av permanentbostad är av stor betydelse vid bedömningen av huruvida västlig anknytning föreligger eller ej. Enligt praxis så torde det vara själva tillgången till bostaden som är av avgörande betydelse. Att bostaden ifråga uthyrs i väntan på försäljningen eller att det föreligger andra hinder mot ett faktiskt disponerande saknar normalt betydelse.<sup>68</sup> Vidare saknar det även betydelse huruvida personen äger eller hyr bostaden, reglerna åtskiljer således inte grunden för innehavet av bostaden.<sup>69</sup>

---

<sup>63</sup> Se Broberg s. 23.

<sup>64</sup> Jfr Pelin s. 30.

<sup>65</sup> Jfr RÅ 2002 ref.70.

<sup>66</sup> Jfr RÅ 2002 not.153.

<sup>67</sup> Prop. 1984/85:175 s. 28.

<sup>68</sup> Jfr RÅ 1974 A 738 & RÅ 1974 A1220.

<sup>69</sup> Se Broberg s. 24.

Storleken på bostaden kan, men behöver nödvändigtvis inte vara av betydelse för bedömningen. Handlar det däremot om en bostad som personen innehavt som permanentbostad innan utflyttningen talar detta förhållande starkt för att en fortsatt väsentlig anknytning. Personen ifråga har därmed fortfarande intressen riktade mot Sverige och har inte önskat bryta banden med Sverige.<sup>70</sup>

Lagstiftarens avsikt med den aktuella regleringen är inte att motverka alla former av anknytningar till Sverige genom innehav av bostäder utan normalt betraktas ett innehav av en fritidsfastighet inte som ett anknytningsmoment. Av förarbetena framgår det dock att vissa fritidshus som är belägna i attraktiva områden och inrättade för åretruntbruk kan påverka bedömningen om huruvida väsentlig anknytning föreligger.<sup>71</sup>

Vidare kan även omständigheten att den utflyttade personen har sin familj kvar i Sverige vara av betydelse för bedömningen. Frågan är dock vad som avses med familj i detta sammanhang? Enligt Lars Pelin så omfattas enbart make och minderårigt barn till den utflyttade av den aktuella bestämmelsen.<sup>72</sup> Även skatteverket tycks vara av samma uppfattning i frågan.<sup>73</sup> Nils Mattson menar dock att ordet familj innefattar andra personer än enbart gifta par.<sup>74</sup> Men vad menar då Nils Mattson med att familjebegreppet är mer långtgående än att enbart omfatta makar? En tänkbar lösning är naturligtvis att denne avser minderåriga barn. En annan förklaring skulle kunna vara att Nils Mattson menar att regeln skall tolkas i likhet med det generella närstående begreppet i IL. Av 2 kap. 20 § IL framgår det att även sambor skall likställas med makar om dessa tidigare varit gifta och har eller har haft gemensamma barn.

Personligen tror jag att den senare uppfattningen är riktig då en begränsning till gifta makar lätt skulle kunna kringgås genom att den skattskyldige skiljer sig innan denne flyttar för att på så vis undgå en eventuell anknytning genom kvarvarande make. Vid en eventuell skilsmässa åvilar det dock den utflyttande maken att visa att äktenskapet är avslutat, men om reglerna även var tillämpliga på sambor skulle det naturligtvis vara betydligt svårare att nå framgång med eventuella skenhandlingar vilket ligger i lagstiftarens intresse.

Vidare kan man naturligtvis diskutera vad som avses med minderåriga barn? Enligt den generella definitionen i IL avses med barn även styvbarn och fosterbarn.<sup>75</sup> Att även styvbarn skulle omfattas av den aktuella regleringen är enligt min mening mindre troligt då det i dessa situationer handlar om ett barn som den utflyttande personen inte lagligen har något ekonomiskt ansvar för. Att däremot adoptivbarn omfattas av bestämmelsen torde vara en

---

<sup>70</sup> Se Mattson s. 37.

<sup>71</sup> Prop. 1984/85:175 s. 13.

<sup>72</sup> Se Pelin s. 34.

<sup>73</sup> Skatteverkets handledning för internationell beskattning 2006 s. 36.

<sup>74</sup> Se Mattson s. 37.

<sup>75</sup> Jfr 2:21 IL.

självklarhet då dessa i och med adoptionen erhåller samma rätt som bröstarvingar samt att det även föreligger en underhållsskyldighet för dessa.

Jag har dock inte funnit något rättsfall som behandlar själva familjebegreppet och eftersom skatteverket uttryckligen anger att endast make och minderårigt barn omfattas av bestämmelsen så torde det enbart vara dessa personer som läggs till grund i bedömningen. Men som ovan nämnts finns det en vidare definition av familjekretsen i andra delar av den svenska skatterätten.

Ser man till den praxis där det prövats om väsentlig anknytning förelegat på grund av att den utflyttade haft familj kvar i Sverige har den omständigheten ofta sammanvägts med andra faktorer. Som tidigare nämnts åligger det den skattskyldige att visa att denne inte har väsentlig anknytning till landet.<sup>76</sup> Vidare synes skälet till att familjen stannar kvar i Sverige sakna betydelse för bedömningen.<sup>77</sup>

I de fall då den skattskyldige som flyttat utomlands men fortfarande har en make kvar i landet tycks domstolarna fästa stor vikt vid huruvida den tidigare gemensamma bostaden fortfarande finns kvar i familjens ägo. I RÅ 1998 not. 67 var frågan om en finsk medborgare som under lång tid varit bosatt i Sverige skulle anses ha väsentlig anknytning till Sverige efter att denne flyttat tillbaka till Finland. Mannens hustru skulle veckopendla mellan Finland och Sverige. Domstolen kom fram till att mannen inte skulle ha väsentlig anknytning till Sverige för att dennes hustru fortfarande skulle förbli skattskyldig här. I detta fall torde det ha varit av stor betydelse att paret innan flytten avyttrat den gemensamma bostaden och att hustrun därefter införskaffat en ny.

Då en skattskyldig person flyttar utomlands men fortfarande har minderåriga barn kvar i landet har det i praxis fastslagits att ca 60 vistelser per år i anslutning till helger för att besöka barnet inte i sig medför väsentlig anknytning.<sup>78</sup> I det aktuella fallet bodde barnet hos sin mamma i Sverige som även hade ensam vårdnad. Huruvida vårdnaden har någon betydelse är svårt att säga men förmodligen torde den totala tid som personen vistas i Sverige för umgänget med barnet vara av störst betydelse.

Vidare kan ju även en utflyttad person anses ha väsentlig anknytning till Sverige om denne innehar andelar i en näringsverksamhet här i landet. Av förarbetena framgår det att om en person har ekonomiska intressen, exempelvis genom aktieinnehav i en näringsverksamhet, så att denne därigenom har ett väsentligt inflytande över verksamheten, direkt eller indirekt, kan detta medföra att personen anses ha väsentlig anknytning till Sverige och därmed också obegränsat skattskyldig.<sup>79</sup> Rena

---

<sup>76</sup> Jfr RÅ 1976 not.67 där den skattskyldige inte kunnat visa att denne inte hade väsentlig anknytning till Sverige.

<sup>77</sup> Se Pelin s. 34.

<sup>78</sup> Jfr RÅ 2003 ref. 52.

<sup>79</sup> Prop. 1984/85:175 s.14.



kapitalplaceringar har enligt praxis inte kunnat ge upphov till väsentlig anknytning.<sup>80</sup>

Frågan är dock hur stort innehavet i näringsverksamheten måste vara för att väsentlig anknytning skall anses föreligga. Då det i förarbetena talas om väsentligt inflytande i verksamheten torde röstvärdet i företaget vara av större betydelse än själva innehavet.<sup>81</sup> Däremot fordras det inte att personen har ett majoritetsinnehav i verksamheten för att det skall vara av betydelse för bedömningen om väsentlig anknytning föreligger eller ej.<sup>82</sup>

I RÅ 1979 Aa 58 fastslogs det att en person inte kunde visa att denne inte hade väsentlig anknytning till Sverige med hänsyn till att den utflyttade personen bl.a. ägde andelar i ett familjeföretag som motsvarade 10 % av verksamheten.

Genom ett senare rättsfall så torde gränsen ha förändrats. I RÅ 2001 not.113 fastslog domstolen att ett ägande som motsvarade 10 % i ett fåmansaktiebolag inte i sig medförde ett väsentligt inflytande som normalt fordras för att det skall kunna föreligga väsentlig anknytning på grund av att en person är ekonomiskt engagerad här i landet.

Man bör dock inte enbart fokusera på andelens storlek utan även personens engagemang i form av betydelsefullt arbete för verksamheten torde vara av stor betydelse för bedömningen.<sup>83</sup> I likhet med övriga delar inom den svenska skatterätten sker normalt en sammanläggning mellan familjemedlemmars innehav vilket kan medföra att den skatteskyldige som väljer att flytta utomlands kan komma att tillgodoräknas ett större innehav än dennes faktiska andel. Detta genom t.ex. omyndiga barns andelar tillgodoräknas föräldrarna.<sup>84</sup>

Som ovan nämnts så kan ett innehav av en bostad medföra att en person anses ha väsentlig anknytning till Sverige. Detta gäller även innehav av fastighet.<sup>85</sup> Det krävs således inte att en bostad måste vara belägen på fastigheten för att väsentlig anknytning skall kunna anses föreligga. Ett innehav av en obebyggd villatomt torde normalt endast ha marginell betydelse för bedömningen av en eventuell skattskyldighet. Detsamma gäller skogs- och jordbruksfastigheter utan nämndvärd omsättning. Något som däremot är av större betydelse är att ett fastighetsinnehav kan utgöra grund för att näringsverksamhet. I dessa fall torde det fordras att den ekonomiska omsättningen på fastigheten inte är obetydlig.<sup>86</sup> Ser man till praxis så har det varit av betydelse om den aktuella personen direkt eller indirekt tagit aktiv del av driften på den aktuella fastigheten

---

<sup>80</sup> Jfr RÅ 2001 not.1.

<sup>81</sup> Prop. 1984/85:175 s. 14.

<sup>82</sup> Se Pelin s. 35.

<sup>83</sup> Jfr RÅ 2001 not.2.

<sup>84</sup> Jfr RÅ 1999 not.69.

<sup>85</sup> Med fast egendom avses enligt 1:1 JB jord som är indelad i fastigheter. Detta innebär att man normalt enbart avser en markyta när man talar om fastigheter.

<sup>86</sup> Skatteverkets handledning för internationell beskattning 2006 s. 39.

samt att denna betingats ett stort värde och att omsättningen varit relativt stor.<sup>87</sup>

Vad som avses med stort värde och betydande omsättning har behandlats i praxis. I RÅ 1989 ref. 18 ägde en person två hyresfastigheter med ett sammanlagt taxeringsvärde på drygt tremiljoner. Fastigheterna omsatte ca: en miljon. Domstolen ansåg att innehavet i sig inte skulle kunna medföra att personen ansågs ha väsentlig anknytning till Sverige. Av betydelse för utgången torde även vara att personen ifråga inte tog aktiv del av driften av fastigheterna utan hade upplåtit detta till en fristående förvaltare. Motsatt utgång blev det i RÅ 1989 ref. 103 där domstolen fastslog att ett innehav av en hyresfastighet som hade ett taxeringsvärde på över tolv miljoner och en omsättning överstigande tre miljoner skulle medföra väsentlig anknytning. Man kan således säga att ett innehav av industri- och hyresfastigheter normalt tyder på väsentlig anknytning till Sverige om även ägaren på något sätt tar aktiv del i verksamheten.

Den avslutande omständigheten som kan medföra väsentlig anknytning och därmed obegränsad skattskyldighet är att något liknande förhållande till de övriga punkterna anses föreligga. Detta innebär att även andra omständigheter än de som framgår av lagen kan tänkas påverka bedömningen. Exempel på liknande omständigheter är innehav av konvertibla skuldebrev, optionsrätter eller reverser i ett svenskt företag och styrelseuppdrag i svenska familjeföretag.<sup>88</sup>

Begreppet väsentlig anknytning skall dock inte tolkas allt för extensivt. Det innebär att t.ex. kapitalplacersaktier i noterade bolag normalt inte skall tillmätas någon betydelse i bedömningen oavsett hur stor aktieposten är. Detsamma gäller konvertibler, om de till skillnad mot de ovan behandlade, inte är utgivna i en näringsverksamhet som personen har inflytande över. Vidare så torde inte ett arv av en fastighet, näringsverksamhet eller bostad kunna medföra att en utomlands bosatt person blir skattskyldig här i Sverige enbart på grund av den omständigheten. Detsamma torde gälla personer som uppbär pensioner från Sverige, oavsett om dessa utbetalas av en tidigare svensk arbetsgivare.<sup>89</sup>

Vid tillämpningen av bestämmelserna om väsentlig anknytning gäller en särskild bevisbörderegeln, den s.k. femårsregeln.<sup>90</sup> Regeln gäller för såväl svenska som utländska medborgare. Femårsregeln innebär att den som flyttat ut från Sverige under en femårsperiod själv måste kunna visa att han inte har väsentlig anknytning till Sverige för att på så vis undgå obegränsad skattskyldighet här i landet. Den skattskyldige skall i princip fullgöra sin bevisskyldighet varje år för sig, oberoende av hur bedömningen utfallit tidigare beskattningsår. Efter femårsperiodens utgång övergår bevisbördan på skatteverket. För att utländska medborgare skall omfattas av den aktuella

---

<sup>87</sup> Jfr RÅ 1989 ref. 118.

<sup>88</sup> Se Pelin s. 40.

<sup>89</sup> Skatteverkets handledning för internationell beskattning 2006 s. 41.

<sup>90</sup> Jfr 3:7 st. 2 IL.

bestämmelsen krävs det att vederbörande tidigare varit bosatt eller stadigvarande vistats här i riket under sammanlagt minst tio år.

Anledningen till att bevisbördan efter fem år övergår till skatteverket torde vara att ju längre tid en person vistas utomlands, desto svagare bli också dennes anknytning till Sverige.<sup>91</sup>

Då det handlar om en samlad bedömning av de ovan redovisade omständigheterna är det av yttersta vikt att klarlägga sakförhållandena i de enskilda fallen. Som ovan nämnts är vissa av dessa omständigheter av mindre praktisk betydelse medan andra har vart av större vikt. Det handlar således om en sammanvägning i bedömningen. Ser man till praxis så har dock den omständigheten att den skattskyldige innehaft bostad, familj eller näringsverksamhet här i landet vart av störst betydelse.<sup>92</sup>

---

<sup>91</sup> Jfr Prop. 1984/85:175 s.15.

<sup>92</sup> Se Pelin s. 41.

# 6 Utomlands bosatta sjömän

## 6.1 Allmänt

I de fall en sjöman är bosatt utomlands, men tjänstgör på ett svenskt fartyg som seglar i närfart eller fjärrfart, skall denne inkomstbeskattas här i Sverige enligt särskilda regler. Som ovan nämnts kan en person vara obegränsat skattskyldig även fast bosättning föreligger i ett annat land. Därför är det viktigt att som ett första steg vid skattens bestämmande se till de ovan redovisade reglerna om obegränsad skattskyldighet. Fortsättningsvis kommer detta kapitel att behandla reglerna för de personer som inte är att anse så som obegränsat skattskyldiga utan begränsat skattskyldiga och den skattskyldighet som är förenad med detta.

## 6.2 Beskattning enligt SINK

Sjömän som inte är obegränsat skattskyldiga här i riket men ändå arbetar på ett svenskt fartyg som seglar i närfart eller fjärrfart skall, som ovan nämnts, beskattas i enlighet med lagen om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta. (SINK)

Skattskyldigheten för dessa sjömän framgår av 5 § första stycket p 12 i SINK, genom hänvisning till de definitioner som IL innehåller för sjöinkomst och liknande ersättning som en sjöman kan erhålla genom anställning.<sup>93</sup>

Skatten som fastställs genom SINK är en definitiv källskatt, vilket innebär att utbetalaren skall göra avdrag för skatten i samband med utbetalningen av ersättningen.<sup>94</sup> Det åligger därmed arbetsgivaren att tillvarata det fiskala skatteintresset genom att avräkna den fastställda skattesatsen som enligt huvudregeln uppgår till 25 % av bruttoinkomsten. För sjöinkomster har dock ett undantag från denna skattesats införts och dessa blir beskattade med endast 15 %.<sup>95</sup> Det åligger den skattskyldige att ansöka hos skatteverket för att reglerna skall bli tillämpliga.

Sjömän som omfattas av beskattningsreglerna i SINK är inte berättigade till sjöinkomstavdrag och särskild skattereduktion. Då de aktuella reglerna är konstruerade som en definitiv källskatt är rätten till skatteavdrag förövrigt också begränsade för andra personer än sjömän som omfattas av SINK.

---

<sup>93</sup> Jfr 64: 3 IL & 64:4 IL.

<sup>94</sup> Se Bergman s. 72.

<sup>95</sup> Jfr 7 § SINK.

Huvudregeln är att begränsat skattskyldiga sjömän skall bli beskattade i enlighet med SINK. Genom medlemskapet i EU är dock Sverige förpliktat att följa vissa gemenskapsrättsliga regler. De grundläggande bestämmelserna återfinns i EG-fördraget. Fördraget bygger bland annat på principerna om ickediskriminering och fri rörlighet för personer, varor, tjänster och kapital.<sup>96</sup> I detta sammanhang är det naturligtvis den fria rörligheten för personer som är av störst betydelse. Genom att obegränsat skattskyldiga personer tidigare enbart blev beskattade enligt SINK väcktes frågan om inte dessa personer kunde anses diskriminerade då de inte var berättigade till samma skattelättnader som personer som beskattades enligt IL.

Genom ett flertal fall har även EG-domstolen fastslagit att medlemsstaternas nationella lagstiftning inte får innehålla regleringar som medför att utländska medborgare diskrimineras.<sup>97</sup> 1993 tillsattes i Sverige en utredning vars uppgift var att undersöka huruvida den svenska beskattningen av begränsat skattskyldiga enligt SINK kunde anses strida mot gemenskapsrätten. Utredningen fann att tillämpningen av de svenska reglerna i vissa fall var oförenliga med gemenskapsrätten och därmed diskriminerande.<sup>98</sup> 2004 prövade även EG-domstolen om de svenska beskattningsreglerna av begränsat skattskyldiga var förenliga med gemenskapsrätten.<sup>99</sup> EG-domstolen fann att de svenska reglerna inte var förenliga med art 39 i EG-fördraget. Sverige hörsammade kritiken och inledde ett lagstiftningsarbete där frågan om beskattningen av begränsat skattskyldiga behandlades. Det beslutades att den bästa lösningen på den aktuella problematiken skulle vara att utforma regleringen så att den skattskyldige själv skulle kunna välja enligt vilket system dennes inkomster skall beskattas.<sup>100</sup> Begränsat skattskyldiga kan således idag välja mellan att bli beskattade enligt SINK, och därmed avstå från rätten till olika avdrag, eller att beskatta sin inkomst enligt reglerna i IL och därmed även bli berättigade till olika avdrag som den aktuella lagen erbjuder.<sup>101</sup> Huruvida denna bestämmelse även är avsedd för obegränsat skattskyldiga sjömän framgår inte av förarbetena. Då sjömäns inkomster endast blir föremål för en 15 % beskattning i jämförelse med den annars normala skattesatsen på 25 % torde det inte föreligga några uppenbara skäl till att en sjöman skulle välja att bli beskattad enligt IL istället för SINK.

---

<sup>96</sup> Jfr art 39.

<sup>97</sup> Jfr Schumacker-fallet. I målet fastslogs att nationell lagstiftning inte får innehålla regler som behandlar skattskyldiga olika beroende på om de är bosatta i landet eller inte. Man måste dock i dessa fall se till huruvida den skattskyldiga är berättigad till liknande lättnad enligt bosättningslandets nationella lagstiftning.

<sup>98</sup> SOU 2003:12 s. 113.

<sup>99</sup> Wallentin-fallet.

<sup>100</sup> Prop. 2004/05:19 s. 40.

<sup>101</sup> Jfr 4 § SINK.

## 6.3 Utflyttning

I situationer då en obegränsat skattskyldig person bestämmer sig för att flytta ifrån landet och därmed bosätta sig utomlands uppstår en delad bosättning. Vad gäller inkomstbeskattningen under utflyttningsåret skall reglerna för obegränsat skattskyldiga tillämpas för den tid som personen skatterättsligt var bosatt i Sverige och reglerna för obegränsad skattskyldighet för den tid som hänför sig bosättningen i det andra landet.

För att avgöra skattskyldigheten för inkomster under det aktuella beskattningsåret tillämpas den s.k. kontantprincipen som innebär att inkomsten skall anses intjänad då ersättningen kunnat disponerats av ,eller på annat sätt kommer den skattskyldige till del.<sup>102</sup> Detta innebär således att det inte är avgörande när en inkomst intjänats utan skulle det visa sig att t.ex. arbetsgivaren är insolvent eller på grund av andra hinder inte kan betala den skattskyldige lön i rätt tid, så skall inkomsten hänföras till den tid då denne rent faktiskt kan disponera den.<sup>103</sup>

Beroende på det individuella löneavtalet, vilken intervall löneutbetalningarna har, torde en utflyttning kunna innebära att en stor del av en inkomst hänförlig till det aktuella beskattningsåret vid utflyttningen, blir föremål för de regler som gäller obegränsat skattskyldiga.<sup>104</sup>

---

<sup>102</sup> Jfr 10:8 IL.

<sup>103</sup> Se Lodin s. 134.

<sup>104</sup> I situationer då arbetsgivaren blir föremål för konkurs så finns det särskilda regler om statlig lönegaranti som berättigar anställda till ersättning. I dessa fall blir ersättningen direkt tillgänglig och skall således hänföras till den tidpunkten.

# 7 Sjömän anställda på utländskt fartyg

## 7.1 Allmänt

För sjömän som är bosatta i Sverige och som arbetar på ett utländskt fartyg kan olika regler komma att tillämpas beroende på vilken nationalitet arbetsgivaren har. Inledningsvis kommer först reglerna som aktualiseras för personer som har en svensk arbetsgivare att behandlas, varpå det följer en redogörelse för de bestämmelser som blir aktuella med en utländsk arbetsgivare.

## 7.2 Utländskt fartyg och svensk arbetsgivare

Sjömän som har anställning på ett utländskt fartyg omfattas normalt inte av de särskilda sjömansreglerna som IL innehåller avseende sjöinkomstavdrag och särskild skattereduktion.<sup>105</sup> Reglerna blir dock tillämpliga i fall där redaren chartrat fartyget genom ett s.k. bareboat-avtal. Som ovan nämnts medför ett sådant avtal ett stort ansvarstagande för hyrestagaren som kan jämföras med ett tidsbestämt ägande och lagstiftaren har därför ansett det lämpligt att låta reglerna bli tillämpliga också i dessa fall.

I fall redaren inte chartrat ett utländskt fartyg blir således reglerna för beskattning av landanställda i princip även tillämpliga för sjömän. Då en person som normalt arbetar i land, det vill säga i det här fallet i stort sätt alla som inte är sjömän, tillträder en anställning utomlands eller blir sänd till ett annat land av sin arbetsgivare kan vissa specialregler komma att aktualiseras. Dessa regler som normalt benämns sexmånadersregeln och ettårsregeln, innebär att en inkomst som en person uppbär för arbete som utförts utomlands kan bli skattebefriad under vissa förutsättningar. Dessa regler är dock inte tillämpliga på sjömän.<sup>106</sup> Tidigare fanns det dock en liknande bestämmelse för sjömän men den är idag upphävd och ersatt med en ny reglering. För att åskådliggöra utvecklingen av regler rörande beskattning av sjömän har jag ändå valt att kortfattat behandla den tidigare sexmånadersregeln i det följande.

---

<sup>105</sup> Jfr 64:3 IL & 64:5 IL.

<sup>106</sup> Jfr 3:12 IL.

## 7.2.1 Den tidigare sexmånadersregeln för sjömän

För att göra Sverige konkurrenskraftig inom sjönäringen infördes 1985 en regel, som dock utformades som ett undantag då även den undantog sjömän från den då gällande sexmånadersregelns tillämplighet, som innebar att även sjömän skulle omfattas av den då gällande regeln om skattefrihet för personer som uppbar ersättning för arbete utfört utomlands.

Undantagets avsikt var att begränsa beskattningen ombordanställda på utländska fartyg som huvudsakligen seglade i oceanfart och vars tjänstgöring sammanhängande varat i minst sexmånader. Vad som avsågs och fortfarande avses med oceanfart kommer utvecklas vidare i samband med behandlingen av den i dag gällande begränsningsregeln.

Sexmånadersregelns utformning blev emellertid med tiden utsatt för hård kritik av företrädare för sjöarbetsmarknaden, som hävdade att kravet på sexmånaderstjänstgöring var ett allt för strängt krav för att uppnå skattefrihet för inkomsten och att tillämpningen av regeln ledde till ökade kostnader för redarna genom att dessa oftast fick stå för kostnaderna för överksamma sjömän under tiden till dess att sexmånader fortlöpt.<sup>107</sup> Kritiken hörsammades och ledde med tiden fram till den nuvarande regeln som brukar benämnas 183-dagarsregeln.<sup>108</sup>

## 7.2.2 183-dagarsregeln

För personer som är anställda på utländskt fartyg kan skattefrihet inträda under vissa förutsättningar. För att åtnjuta skattefrihet skall tjänstgöringen ske på ett utländskt fartyg som i huvudsakligen seglar i oceanfart<sup>109</sup> samt att anställningen och vistelsen sammanlagt skall uppgå till minst 183 dagar under en tolv månadersperiod. Vidare krävs det också att sjömannens arbetsgivare är hemmahörande inom EES.<sup>110</sup>

Definitionen av oceanfart är hämtad ifrån fartygssäkerhetsförordningen och kan något förenklat sägas innefatta all fart som inte är att betrakta som fjärrfart, närfart samt inre fart.<sup>111</sup>

---

<sup>107</sup> Prop. 1992/93:217 s. 7.

<sup>108</sup> Prop. 2005/06:21 s. 13.

<sup>109</sup> Med oceanfart avses enligt 3:12 3st: fart i utomeuropeiskt farvatten med undantag för fart på orter i Medelhavet och Svarta havet, på Nordafrikas västkust norr om 22 grader nordlig bredd, på Kanarieöarna och på ön Madeira, och fart i europeiskt farvatten norr eller väster om linjen Trondheimsfjorden- Shetlands nordspets, därifrån västerut till 11 gradervästlig bredd, längs denna longitud till 48 grader nordlig bredd.

<sup>110</sup> Jfr 3:12 st.2 IL.

<sup>111</sup> 1 Kap. 7 § 8 Fartygssäkerhetsförordningen.



Vad gäller arbetsgivaren så torde kravet på verksamhetsland innebära att om det är ett bolag som är arbetsgivare skall detta ha bildats i enlighet med lagstiftningen i en EES-stat och ha sitt säte, huvudkontor eller huvudsakliga verksamhet i en EES-stat.

Det sista rekvisitet för regelns tillämplighet är att det aktuella fartyget huvudsakligen måste segla i oceanfart. Formuleringen inbjuder till två olika tolkningsmöjligheter.<sup>112</sup>

- en tolkningsmöjlighet är att man lägger fartygets fart till grund för bedömningen, och
- en andra möjlighet är att se till den enskilde sjömannens tjänstgöringsperiod.

Både alternativen ger emellertid upphov till en förtida klassificering av fartygets fart vilket som ovan nämnts kan vara förenat med viss svårighet då ett fartygs färdplan sällan går att bestämma på en årsbasis. Enligt skatteverkets uppfattning skall den enskilde sjömannens tjänstgöring ligga till grund för bedömningen.<sup>113</sup> Detta innebär att om en sjöman exempelvis tjänstgör ombord på ett fartyg varannan månad under en tolv månadersperiod på ett fartyg som huvudsakligen seglar i oceanfart, men dock inte under hälften av sjömannens tjänstgöringsperiod, skall endast 1/6 av dennes inkomst skattebefrias och den andra delen blir således föremål för en ordinär inkomstbeskattning.

Huruvida skatteverkets ställningstagande överensstämmer med lagstiftarens syfte med den aktuella regleringen är enligt min mening osäkert. Möjligen åsyftas att den klassificering som skatteverket företar av svenska fartyg varje år skall ligga till grund för bedömningen. Men då en sjömans tjänstgöringsperiod kan komma att förändras under årets gång genom t.ex. ändrade arbetsförhållanden samt eventuell sjukdom torde det vara svårare att på förhand fastställa dennes tjänstgöringstid på oceanfart än vad en motsvarande bedömning av fartyget innebär. Vidare medför även en sådan uppdelning mellan skattefri ersättning och vanlig skattepliktig inkomst vissa svårigheter då den skatteskyldige kan vara berättigad till jämkning och vissa avdrag på den delen.

I 3 kap. 13 § har det emellertid intagits en undantagsbestämmelse som kan bli tillämplig i situationer då de ovan redovisade omständigheterna inte kan anses uppfyllda på grund av oförutsedda händelser. Av förarbetena till regleringen framgår det att användningen av bestämmelsen främst bör ske i situationer då villkoren för skattskyldighet endast med liten marginal inte blivit uppfyllda beroende på omständigheter som den skattskyldige själv inte kunnat råda över.<sup>114</sup> Vidare torde det krävas att en eventuell beskattning av inkomsten skulle vara oskälig.<sup>115</sup>

---

<sup>112</sup> Jfr Pelin s. 49.

<sup>113</sup> Skatteverkets ställningstagande 2006-04-10, dnr 710684-05/111.

<sup>114</sup> Prop. 1984/85:175 s. 30.

<sup>115</sup> Jfr RÅ 1998 not.130.

## **7.3 Utländskt fartyg och utländsk arbetsgivare som ej är hemmahörande inom EES.**

Det finns många olika bestämmelser som reglerar beskattning av sjömän. Som framgått tidigare så är dessa konstruerade utifrån att en rad olika faktorer som t.ex. fartygets nationalitet och i vilket fart fartyget seglar. Det finns dock en grupp av sjömän som inte omfattas av de regler som behandlats tidigare. Sjömän som tjänstgör på ett utländskt fartyg och samtidigt har en arbetsgivare som inte är hemmahörande i ett EES land utgör den kategori av sjömän som står utanför regleringen. Man skall naturligtvis vara medveten om att reglerna som är till för att motverka och begränsa internationell dubbelbeskattning också kan vara tillämpliga i dessa fall.

Eftersom det enbart är sjömän med sjöinkomster som är berättigade till sjöinkomstavdrag samt särskild skattereduktion faller personer som tjänstgör ombord på utländska fartyg med arbetsgivare som inte är hemmahörande inom EES utanför. Detta eftersom det enligt 64 kap. 3 § IL krävs att inkomsten härrör från tjänst ombord på ett svenskt handelsfartyg. Vidare blir inte heller den ovan redovisade 183-dagars regeln tillämplig på denna kategori. Av 3 kap. 12 § st. 2 IL framgår det att arbetsgivaren måste vara hemmahörande inom EES för att bestämmelsen skall bli tillämplig.

Frågan är då, enligt vilka regler dessa sjömän skall inkomstbeskattas? Utgångspunkten blir naturligtvis att dessa personer kommer att bli beskattade enligt de vanliga beskattningsreglerna som gäller för landanställda.

Detta är enligt min mening olyckligt och frågan är om inte även dessa personer även borde ha rätt till någon form av skattereduktion då de förmodligen arbetar under samma förhållanden som de andra kategorierna av sjömän. De bakomliggande skälen till den gällande särregleringen av sjömän är ju att dessa inte i lika stor utsträckning som andra skattskyldiga tar del av de sociala förmåner som samhället erbjuder. Detta kan man naturligtvis diskutera men jag ser dock inget hinder med att även låta denna grupp ta del av de lättnadsregler som finns.

## 8 Analys

Som den tidigare framställningen visat är beskattningen av sjömän knuten till en rad olika faktorer. Att sjömän skall vara berättigade till vissa skattelättnader är enligt min mening nödvändigt, då denna grupp av skattskyldiga annars riskerar att bli förfördelade genom att de inte i samma utsträckning har möjlighet att ta del av den statsfinansiella verksamheten som övriga medborgare. Vidare är det naturligtvis av stor betydelse för den svenska sjönäringen.

Internationell skattekonkurrens kan många gånger vara ett stort problem. Svårigheten ligger i att det för Sveriges vidkommande inte har ansetts önskvärd att involvera sig aktivt i kampen om de skattskyldiga objekten genom att erbjuda långtgående skattelättnader. Man hamnar lätt i ett svårt dilemma i dessa fall. En konsekvens av skattekonkurrensen är att den i förlängningen kan leda till att vissa stater får svårt att tillgodose det nationella behovet av en viss yrkesgrupp. I situationer då en stat tillhandahåller väldigt låga skattesatser för vissa skattesubjekt finns det en risk att även skattskyldiga från andra länder söker sig till den aktuella staten för att på så vis uppnå en betydande skatteförmån.

Vad gäller den svenska skatterätten så tycker inte jag att man kan tala om att Sverige förfördelar sjömän på så vis att det är negativt ur en skattekonkurrenssynpunkt. Förmodligen skulle en avsaknad av någon form av särreglering av sjömän medföra rekryteringsproblem för den svenska sjönäringen.

Frågan är dock om de svenska beskattningsreglerna av sjömän är tillfredsställande i sin nuvarande utformning? Reglerna är, som ovan nämnts, konstruerade utifrån olika faktorer som t.ex. vilken fart fartyget seglar och vilken nationalitet fartyget har. Enligt min mening så torde man kunna förenkla regleringen. Genom att fartygets fart i vissa fall är av avgörande betydelse i bedömningen huruvida en sjöman skall vara berättigad till de särskilda skattelättnaderna som IL tillhandahåller kan den enskilde sjömannen hamna i svårigheter vad gäller inkomstbeskattningen.

Vilken fart ett fartyg skall segla i bestäms uteslutande av fartygets ägare som naturligtvis i sin tur påverkas av faktorer som t.ex. uppdragsgivares önskemål och efterfrågan. Den enskilde sjömannen kan således föga påverka i vilken fart denne skall tjänstgöra i om inte denne är beredd att frånträda sin anställning. Fartyg kan även komma att segla i blandad fart vilket medför att man måste göra en helhetsbedömning i det enskilda fallet.

Anledningen till att sjöinkomstavdraget är högre för sjömän som seglar i fjärrfart torde vara det att denna kategori av sjömän inte tidigare kunde ta del av samhällets förmåner i lika stor utsträckning som andra. Då avdragets storlek endast är marginellt högre för sjömän som tjänstgör ombord på ett

fartyg som huvudsakligen seglar i fjärrfart ser jag personligen inget hinder till att ändra bestämmelsen om sjöinkomstavdrag på så vis att alla sjömän som uppbär sjöinkomst är berättigade till ett enhetligt avdrag. Detta skulle underlätta den praktiska tillämpningen genom att man då slipper göra en bedömning av fartygets fart i varje enskilt fall. Vidare skulle det även hjälpa sjömännen i samband med dess avläggande av självdeklaration.<sup>116</sup>

Vidare skulle jag återigen vilja belysa den problematik som aktualiseras för sjömän som har utländska arbetsgivare som inte är hemmahörande i EES och vars fartyg även är utländska. Dessa sjömän omfattas alltså inte av den svenska särregleringen för sjömän. I fall personerna ifråga är bosatta i Sverige eller på annan grund anses ha väsentlig anknytning till landet kan det heller inte bli fråga om någon beskattning enligt SINK. Det som återstår för dessa personer, i skattehänseende, är således de vanliga beskattningsreglerna i IL. Detta kan naturligtvis många gånger uppfattas som hårt och orättvisst från de skattskyldigas sida.

I praktiken omfattas förmodligen de flesta av dessa inkomster av dubbelbeskattningsavtal som Sverige ingått med den stat som vederbörande uppbär inkomst från. Men detta kan naturligtvis inte förutsättas. Skulle det förhålla sig på så vis att den stat där sjömannen uppbär sin inkomst enbart i viss utsträckning beskattar inkomsten kan det även innebära att den överskjutande delen skall beskattas också i Sverige.

För andra skattskyldiga än sjömän finns det i IL regler som innebär att vissa inkomster kan skattebefrias under vissa förutsättningar, sexmånadersregeln och ettårsregeln.<sup>117</sup> Enligt sexmånadersregeln skattebefrias en persons inkomst om denna på grund av anställning vistas minst sex månader utomlands samt att den aktuella inkomsten blir föremål för beskattning i utlandet. Enligt ettårsregeln, som förutsätter en utlandsvistelse på minst ett år, fordras det inte att den aktuella inkomsten blivit beskattad i utlandet för att skattefrihet skall uppkomma i Sverige. Sjömän omfattas dock inte av dessa bestämmelser.<sup>118</sup> Anledningen till att sjömän inte omfattas av de aktuella lätttnadsreglerna torde ligga i att lagstiftaren velat skydda den svenska sjönärigen.<sup>119</sup> Detta bekräftas också genom att det enbart sjömän som arbetar på utländska fartyg med svenska arbetsgivare som omfattas av den särskilda 183-dagarsregeln.

Frågan är dock om regleringen verkligen har den effekt som eftersträvades vid dess införande. Detta är naturligtvis svårt att besvara och för att bringa klarhet i detta skulle det krävas en kartläggning av de preferenser sjömän haft i samband med valet av arbetsgivare.

---

<sup>116</sup> Enligt 64:2 IL är sjömän som tjänstgör ombord på fartyg som till övervägande del seglar i fjärrfart berättigade till ett sjöinkomstavdrag på 36 000 kronor. För sjömän som tjänstgör på annat fartyg är avdragets storlek 35 000 kronor.

<sup>117</sup> Jfr 3:9 IL.

<sup>118</sup> Se 3:12 IL.

<sup>119</sup> Prop. 1992/93:217 s. 6.

Enligt min uppfattning bidrar förmodligen den aktuella regleringen till mer skada än nytta. De enskilda sjömännen riskerar att drabbas hårdare i skattehänseende än dess kollegor som omfattas av särskilda reglerna i IL.

Då IL redan innehåller regler som möjliggör skattefria inkomster för personer som vistas utomlands en längre tid torde det inte föreligga något fiskalt skäl mot att även tillämpa en liknande lösning för sjömän som arbetar ombord på utländska fartyg och har arbetsgivare som inte är hemmahörande inom EES.

Avslutningsvis skulle jag vilja nämna att min personliga uppfattning är att de svenska beskattningsreglerna av sjömän således skulle kunna förenklas avsevärt. En sådan förändring är naturligtvis inte något som kan ske i en handvändning utan måste naturligtvis först föregås av en grundligare utredning.

# Käll- och litteraturförteckning

## Offentligtryck

Prop. 1927:102 bilaga 3  
Prop. 1983/84:19  
Prop. 1984/85:175  
Prop. 1992/93:217  
Prop. 1995/96:227  
Prop. 1996/97:130  
Prop. 1999/00:2  
Prop. 1999/00:17  
Prop. 2000/01:89  
Prop. 2005/06:21

SOU 2003:12

## Övrig

Finansdepartementets promemoria: Fi 2007/963, sjömannen, inkomstskatten och EU.

Skatteverkets ställningstagande 2006-04-10, dnr 710684-05/111

## Tryckt litteratur

Agge, Ivar, *Allmän rättslära*, Juridiska Föreningens Förlag, Stockholm, 1962.

Bergman; Elisabeth & Köhlmark, Anders, *Internationella skattehandboken*, 5:e uppl. Norstedts Juridik, Stockholm, 2004.

Broberg, Anette, *Utlandsarbete*, Björn Lundén AB Förlag, Näsviken, 2006.

Falkanger m.fl. *Scandinavian Maritime Law*, 2nd ed. Universitetsförlaget, Oslo, 2004.

Lodin, Sven-Olof, Lindencrona, Gustaf, Meltz, Peter, Silfverberg, Christer, *Inkomstskatt*, 10:e uppl. Studentlitteratur, Lund, 2005

Mattson, Nils, *Svensk internationell beskattningsrätt*, 14:e uppl. Norstedts Juridik, Stockholm, 2004

Peczenik, Alexander, *Juridikens teori och metod*, Fritzes Förlag, Stockholm, 1995.

Pelin, Lars, *Internationell skatterätt* s. 19, 4:e uppl. 2006 Prose Design & Grafik Förlag, Lund

Påhlsson, Robert, *Skatteverkets styrsignaler- en blomma i regelrabatten*, SkatteNytt nr.7-8, 2006.

Tivéus, Ulf, *Internationella skattehandboken*, 3:e uppl. Norstedts Juridik, Stockholm, 1997.

# Rättsfallsförteckning

RA 1945 Fi 544  
RA 1947 Fi 445  
RA 1974 A 738  
RA 1974 A 1220  
RA 1976 not. 67  
RA 1979 Aa. 58  
RA 1997 not. 197  
RA 1998 not. 67  
RA 1998 not. 130  
RA 1999 not. 69  
RA 2001 not. 1  
RA 2001 not. 2  
RA 2001 not. 113  
RA 2002 not. 153

RA 1989 ref. 18  
RA 1989 ref. 103  
RA 1989 ref. 118  
RA 1997 ref. 25  
RA 2002 ref. 70  
RA 2003 ref. 52