

## 22 Sjöinkomstavdrag

---

8 kap. 23 § IL  
11 kap. 4-5 § IL  
12 kap. 4 § IL  
64 kap. IL  
65 kap. 11 § IL  
prop. 1995/96:227

---

### 22.1 Allmänt

Skattekontoret Västra Göteborg biträder RSV med vissa arbetsuppgifter inom området sjöinkomst (exempelvis underlag för beslut om fartygsklassificering) och är handläggande kontor för särskild inkomstskatt (SINK) på sjöinkomst.

Med sjöinkomst avses i skattelagstiftningen inkomst ombord på fartyg som av RSV klassificerats till närfart eller fjärrfart. Sådan inkomst ger rätt till sjöinkomstavdrag och skattereduktion.

Begreppet sjöinkomst kan dock i allmänt språkbruk även avse

- inkomst på svenskt fartyg i inre fart. Sådan inkomst är inte sjöinkomst i skattehänseende utan landinkomst och beskattas därför enligt allmänna regler. Sjöinkomstavdrag/skattereduktion medges inte.
- inkomst på utländskt fartyg (i den mån det inte likställs med svenskt handelsfartyg). Sådan inkomst är också landinkomst och beskattas enligt huvudregeln i Sverige om inte dubbelbeskattningsavtal säger annat. Skattebefrielse kan dock under vissa förutsättningar ske enligt den s.k. 183-dagarsregeln (jfr avsnitt 22.7). Sjöinkomstavdrag/skattereduktion medges inte.

I det följande behandlas sjöinkomst i närfart/fjärrfart. Där framgår vad som avses med närfart, fjärrfart, sjöinkomstavdrag/skattereduktion och inre fart. Ett avsnitt om utländskt fartyg finns också.

**Bakgrund**  
**Sjömansskatten**  
**har avskaffats**

Lagen om sjömansskatt upphörde att gälla vid utgången av 1997. Den innebar att sjömän betalade en definitiv statlig källskatt och att sjömän inte skulle lämna självdeklaration för sina sjöinkomster.

Sjöman i närfart eller fjärrfart ska fr.o.m. 1998 (taxeringsåret 1999) lämna självdeklaration och beskattas i hemortskommunen för sin sjöinkomst. Alla kontanta ersättningar och förmåner, förutom fritt logi på fartyg och vissa fria resor till och från tjänstgöringsfartyg, är skattepliktiga enligt IL.

Den tidigare sjömansskatten innebar generellt en lägre beskattning än för motsvarande landinkomster. Ett av skälen för detta var att det ansågs att sjömän inte på samma sätt som landanställda kunde utnyttja samhällets service och tillgodogöra sig sociala förmåner. För att inte drastiskt höja beskattningen av sjömän när de nya reglerna kom, infördes bestämmelser som innebär att sjömannen vid taxeringen tillgodoförs dels ett sjöinkomstavdrag (från den taxerade förvärvsinkomsten), dels en skattereduktion med avseende på sin inkomst ombord. Avdragen tillgodoförs automatiskt med ledning av den kontrolluppgift arbetsgivaren lämnar. Reglerna gäller för sjöman anställd på fartyg som RSV klassificerat till närfart eller fjärrfart.

Förutom sjöinkomstavdrag erhåller en sjöman grundavdrag enligt allmänna regler. Någon reducering av själva grundavdraget på grund av sjöinkomsten görs inte.

Det som ovan sagts beträffande taxering gäller sjöman bosatt i Sverige. Sjöman som är bosatt utomlands beskattas enligt lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta (SINK). För sjöinkomst tas särskild inkomstskatt ut med 15 % av skattepliktig inkomst. Även detta gäller endast för sjöman anställd på fartyg som är klassificerat till närfart eller fjärrfart av RSV.

## 22.2 Sjöinkomst

### 22.2.1 Sjöinkomstavdrag/skattereduktion

#### Avdrag och skattereduktion

Sjöinkomstavdraget är för helt år i närfart 35 000 kr och i fjärrfart 36 000 kr (64 kap. 2 § IL). Skattereduktionen är för helt år i närfart 9 000 kr och i fjärrfart 14 000 kr (65 kap. 11 § IL). Sjöman som haft sjöinkomst under en del av ett år medges sjöinkomstavdrag/skattereduktion med 1/365 av beloppen för varje dag sjöinkomst uppburits. Avdrag kan inte erhållas för mer än 365 dagar. Tiden det gäller är antal dagar med sjöinkomst.

#### Sjöinkomst

Med begreppet sjöinkomst avses lön, förmåner, drickspengar och annan ersättning till sjöman (64 kap. 3 § IL). Hit räknas dels avlönad tid för arbete ombord, dels betald hemmavarande tid i form av s.k. vederlagslön, semesterlön eller sjuklön betald av arbetsgivaren. Tid för vederlagslön varierar beroende på vilket kollek-

tivavtal som följs men kan vara lika lång som för tjänstgöring ombord. Exempelvis är det inte ovanligt att sjöman tjänstgör ombord totalt sex månader per år och är ledig lika länge. Engångsbelopp grundar inte rätt till sjöinkomstavdrag/skattereduktion. Avdragen ska inte yrkas utan tillgodoförs automatiskt med ledning av kontrolluppgiften, som arbetsgivaren lämnar.

Ersättning från försäkringskassa, arbetslöshetskassa eller annan landinkomst räknas inte som sjöinkomst och berättigar därför inte till sjöinkomstavdrag/skattereduktion.

Sjöinkomstavdraget minskar den taxerade förvärvsinkomsten. Avräkningsordning: allmän pensionsavgift, grundavdrag och sjöinkomstavdrag (1 kap. 5 § IL). Sjöavdrag som inte kan utnyttjas under det beskattningsår då ersättningen betalas ut kan inte dras av senare år. Skattereduktion ska göras för sjöinkomst, allmän pensionsavgift och underskott av kapital i nämnd ordning. Skattereduktionen räknas av mot kommunal och statlig inkomstskatt samt mot statlig fastighetsskatt (65 kap. 11 § IL).

### 22.2.2 Vem får sjöinkomstavdrag/skattereduktion?

#### **Sjöman**

Med sjöinkomst avses lön och annan ersättning till den som enligt sjömanslagen (1973:282) anses som sjöman och som är anställd i redarens tjänst på ett svenskt handelsfartyg. Enligt 1 § sjömanslagen avses med sjöman arbetstagare, som är anställd för fartygsarbete på svenskt fartyg och som under den tid han tjänstgör ombord har befattning på fartyget. I 3 § samma lag definieras fartygsarbete som sådant arbete för fartygets räkning som utföres ombord på fartyget eller på annat ställe av arbetstagare som följer med fartyget. Begreppet ”befattning på fartyg” definieras som sådan befattning ombord som huvudsakligen avser fartygsarbete och gäller annat än enbart tillfälliga göromål.

#### **Anställning i redarens tjänst**

Av 64 kap 3 § första stycket IL framgår att med anställning hos redare likställs anställning hos en annan arbetsgivare som redaren anlitar som entreprenör.

#### **Kontrollant**

Avdrag/skattereduktion medges dessutom den som för redarens räkning tjänstgör som kontrollant under fartygs byggande eller biträder vid fartygs utrustning för att senare tillträda befattning på fartyget och den som före leveransen av ett fartyg, som är under byggnad, och innan tjänstgöring ombord påbörjas inställer sig på fartyget för att lära känna det och dess tekniska utrustning m.m. Allt under förutsättning att fartyget (fartygsbygget) är klassificerat till närfart/fjärrfart.

**Arbete i hamn** Den som är avlönad uteslutande för fartygs iståndsättande eller uppläggning eller för tillsyn eller betjäning vid fartygs uppehåll i hamn, anses inte vara anställd ombord på fartyget, och medges därför inte sjöinkomstavdrag/skattereduktion.

**Bare-boat-charter** Med anställning på svenskt handelsfartyg ska likställas anställning på ett utländskt handelsfartyg som en svensk redare hyr i huvudsak obemannat om sjömannen är anställd hos redaren eller hos en arbetsgivare som redaren anlitar (64 kap. 5 § IL). Detta brukar betecknas som bare-boat-charter. Sjöman som arbetar på annat utländskt fartyg har således inte rätt till sjöinkomstavdrag och skattereduktion för sjöinkomst.

### 22.2.3 Klassificering av fartyg

**Svenskt fartyg i när/fjärrfart** Avdrag/skattereduktion medges sjöman anställd ombord på svenskt fartyg klassificerat till närfart eller fjärrfart (64 kap. 3 § tredje stycket). För klassificering (se nedan) fordras att fartyget har en bruttodräktighet av minst 100 och används till handelssjöfart eller resandes fortskaffande eller till annat ändamål som har gemenskap med handelssjöfarten.

**Inre fart** Avdragsreglerna gäller inte för fartyg i inre fart (fartyg som går inom landet huvudsakligen i hamnar, på floder, kanaler, insjöar eller inomskärs vid kusterna eller i Kalmarsund) och inte heller för utländskt fartyg. Sjöman på fartyg i inre fart och på utländskt fartyg (som inte likställs med svenskt fartyg) taxeras enligt allmänna regler.

**Närfart** Med närfart avses linjefart mellan svenska hamnar utanför öppen kust eller utomskärs vid kusterna samt linjefart mellan svensk och utländsk hamn eller mellan utländska hamnar, dock ej linjefart bortom linjen Hanstholm-Lindesnäs eller bortom Cuxhaven. Linjefart är färjor och andra fartyg som följer en tidtabell. Det innebär att till närfart hänförs huvudsakligen färjetrafiken på Östersjön och Kattegatt.

**Fjärrfart** Med fjärrfart avses annan trafik än inre fart och närfart. Det innebär exempelvis att trafik på Östersjön som inte går i linjefart och som inte heller ska räknas till inre fart anses gå i fjärrfart. RSV klassificerar fartyg till närfart eller fjärrfart och lämnar i författningssamlingen (RSFS) besked beträffande de fartyg på vilka de anställda ska få sjöinkomstavdrag/skattereduktion. Den första sammanställningen av klassificerade fartyg publiceras runt årsskiftet. Kompletteringar görs sedan successivt under året för tillkommande fartyg. Förutsättningen för att en sjöman ska få sjöinkomstavdrag/skattereduktion med avseende på sin inkomst

ombord är alltså att han är anställd i redarens tjänst och tjänstgör ombord på ett fartyg som RSV klassificerat.

I samband med registrering av kontrolluppgifterna kontrollerar RSV att de fartyg för vilka arbetsgivare redovisar sjöinkomst är klassificerade.

## 22.3 Preliminär skatt på sjöinkomst

Skatteavdrag görs enligt den kommunala skattesats som framgår av sjömannens skattsedel. Särskilda skattetabeller avseende preliminär skatt för sjöman tas fram årligen. Det finns tabeller för såväl fjärrfart som för närfart. I dessa har hänsyn tagits till sjöinkomstavdraget och skattereduktionen. Tabellerna använder arbetsgivaren om sjömannen är anställd ombord på fartyg som klassificerats till närfart eller fjärrfart. Sjömannen tillgodoförs således sina "sjöavdrag" redan under inkomståret.

### 22.3.1 Ändrad beräkning av skatteavdrag (jämkning)

Om sjömannen vill ha ändrad beräkning av skatteavdraget på grund av exempelvis ränteutgifter lämnar han ansökan till sitt skattekontor. I ansökan ska bl.a. anges antalet dagar som avser sjöinkomst uppdelat på närfart och fjärrfart. Kostförmån ska redovisas. I jämningsbeslutet beaktar skattekontoret även sjöinkomstavdraget och skattereduktionen. Ny jämningsansökan måste således lämnas om förhållanden ändras exempelvis vid byte från fjärrfart till närfart, vid byte till landanställning, vid ersättning från försäkringskassa eller vid ersättning från arbetslöshetskassa.

## 22.4 Inkomstberäkningen

### 22.4.1 Kontanta ersättningar

#### Kontant kost- ersättning

Lön, förmåner, drickspengar och annan ersättning till sjöman är skattepliktig. Eftersom fri kost ombord är en vanlig förmån brukar sjömän enligt kollektivavtal ha rätt till kostersättning under ledigheter. Ersättningen brukar utges som kompensation för den uteblivna fria kosten ombord. Sådan kostersättning ska räknas in i den skattepliktiga lönen från arbetsgivaren och ingår normalt i sjöinkomsten.

#### Väntetid

När en sjöman anställs för att tjänstgöra på ett visst fartyg kan det hända att han måste vänta en tid på ankomsten av fartyget. Lön eller annan ersättning betalas normalt ut av arbetsgivaren till sjömannen under väntetiden. Avlönad väntetid kan också uppkomma när en sjöman mönstrar av från ett fartyg för att mönstra på ett annat fartyg

som tillhör samme redare. Ersättningen under väntetiden anses utgöra sjöinkomst även om sjömannen sysselsätts på land under väntetiden. Sysselsättningen på land får dock inte bli långvarig. I sådant fall är det fråga om anställning i land. I lagtexten (64 kap. 4 § IL) talas om ersättning under en *kortare* väntetid. Med kortare väntetid avses några dagar dock normalt ej längre tid än 14 dagar (prop1995/96:227 sid. 87).

**Krigsrisktillägg**

Krigsrisktillägg och liknande ersättningar är skattepliktiga. Detta är en skärpning i förhållande till vad som gällde enligt reglerna för sjömansskatt (jfr prop. 1995/96:227 sid. 78).

**Skada på personlig egendom**

Ersättning som redare betalar till sjöman för förlust eller skada på egendom vid fartygs förolyckande är däremot inte skattepliktig vilket framgår av 8 kap. 23 § IL.

**22.4.2 Förmåner m.m. allmänt**

En sjöman på fartyg klassificerat till närfart/fjärrfart beskattas för förmåner enligt allmänna regler exempelvis beträffande fri kost, fri bil, fri läkarvård och även för skattepliktig del av reseersättning och traktamente. Speciella omständigheter gäller dock för sjöman i vissa avseenden. Det gäller exempelvis kostförmån, resor vid på- och avmönstring och fritt logi.

**22.4.2.1 Kostförmån**

**Fri kost**

En sjöman har som regel helt fri kost ombord på fartyget. Det generella värdet 140 kr per dag för 2001 gäller även för helt fri kost (minst tre måltider) ombord på fartyg. Fråga kan uppkomma om en sjöman haft tre måltider av normal beskaffenhet ombord på fartyget. På längre resor finns som regel inga alternativ till att erhålla kost annat än ombord på fartyget, varför det kan presumeras att sjömannen haft förmån av helt fri kost. Som ovan nämnts beskattas kostersättning från arbetsgivaren i samband med ledigheter som kontant lön.

**22.4.2.2 Resor till och från fartyg**

**Fria resor till och från fartyg**

Om en sjöman reser till och från det fartyg han tjänstgör på är detta resor till och från arbetet. Sjömannen anses ha sitt tjänsteställe på det fartyg där han arbetar enligt 12 kap. 4 § IL. Om arbetsgivaren betalar sådan resa tas värdet enligt reglerna i IL i princip upp till beskattning. Om en sjöman måste inställa sig på ett fartyg i ett annat land eller annan kontinent blir det fråga om mycket dyrbara resor. För att undvika oönskade skatte- och avgiftskonsekvenser har en särreglering införts för denna typ av resor. Förmån av fri resa för

den som har sjöinkomst till eller från tjänstgöringsfartyg eller kostnadsersättning för sådan resa är därför i vissa fall skattefri (11 kap. 4 § IL). Skattefriheten gäller emellertid inte för sjöman på passagerarfartyg i när fart med fastställd tidtabell. Med passagerarfartyg avses fartyg som transporterar personer i stor omfattning genom att resor med fartyget erbjuds allmänheten och inte bara till en viss yrkeskategori. Fartyg som huvudsakligen fraktar gods, såsom lastfärjor, omfattas inte av begreppet passagerarfartyg i denna bestämmelse även om fartyget kan transportera personer inom en viss yrkeskategori såsom lastbilschaufförer (prop. 1995/96:227 sid. 86).

För handelsfartyg (fjärrfart) betalar arbetsgivaren normalt kostnader för resor till och från tjänstgöringsfartyget. Förmånen redovisas inte på kontrolluppgiften. Sjömannen får inte avdrag för kostnaden för resan. Skulle i några fall för familjeföretag eller vid individuella överenskommelser resor inte betalas av arbetsgivaren, medges avdrag för utgifter för arbetsresor enligt allmänna regler.

#### **Resor till och från passagerarfartyg**

Med passagerarfartyg avses fartyg vars huvudsakliga ändamål ska vara att transportera passagerare. Resor till passagerarfartyg behandlas på samma sätt som resor till och från arbetet för landanställda. För anställda på passagerarfärjor (när fart) betalar arbetsgivaren normalt inte inställelseresor till fartygen. Ersättningar kan dock förekomma exempelvis vid individuell överenskommelse med sjömannen eller vid inställningar med kort varsel. Om resorna betalas av arbetsgivaren ska ersättningen eller värdet av resan inräknas i bruttolönen. Eftersom sjömannen ska anses ha sitt tjänsteställe på fartyget betraktas resorna till och från fartyget som resor till och från arbetet. Avdrag får göras i självdeklarationen om förutsättningarna för avdragsrätt är uppfyllda enligt allmänna regler (12 kap. 26 – 30 §§ IL).

#### **22.4.2.3 Fritt logi**

#### **Logi**

Sjöman har ofta arbetspass som sträcker sig över flera dygn/flera månader utan besök i bostaden. Detta gäller inte bara på fartyg som går i fjärrfart, utan även för anställda på färjor. Om en sjöman på en färja har ett arbetspass på 1-2 veckor, övernattar han som regel på fartyget. Förmån av fritt logi ombord på fartyg klassificerat till när fart/fjärrfart är skattefri för den som har sjöinkomst (11 kap. 5 § IL).

### **22.5 Avdrag i deklarationen**

I motsats till tidigare sjömannsskattesystem medges avdrag för sjöinkomstens förvärvande eftersom sjöinkomsten fortsättningsvis ska

taxeras. Avdrag medges exempelvis för resekostnader enligt allmänna regler i den mån resorna har betalats av sjömannen, jfr ovan 22.4.2.2 Resor till och från fartyg.

**Ej avdrag för ökade levnads-kostnader**

Sjöman på fartyg klassificerat till närfart/fjärrfart ska anses ha sitt tjänsteställe på det fartyg där han eller hon arbetar (12 kap. 4 § IL). Vistelsen på fartyget utgör således inte en tjänsteresa. Avdrag för ökade levnads-kostnader såsom vid tjänsteresa under vistelsen på fartyget medges därför inte.

**Ej avdrag för dubbel bosättning eller hemresor**

Avdrag enligt reglerna för tillfällig anställning och dubbel bosättning medges inte heller. Sjömannens situation avviker från landanställdas. Sjömannen har inga kostnader för logi ombord. Han har vidare fri kost ombord på fartyget samt sjöinkomstavdrag och skattereduktion. En sjöman omfattas därför inte av reglerna för ökade levnads-kostnader vid dubbel bosättning och vid tillfälligt arbete och inte heller av reglerna om avdrag för hemresor (12 kap. 4 § IL).

**Utgifter i övrigt**

Kostnad för kojutrustning samt utgifter i övrigt som utgått för att bestrida kostnader på grund av anställningen ombord är avdrags-gilla om de överstiger 1 000 kr och om förutsättningarna i övrigt för avdrag enligt 12 kap. 1 § IL är uppfyllda.

## 22.6 Särskild inkomstskatt

**Sjöman bosatt i utlandet**

Sjöman bosatt i utlandet beskattas enligt lagen om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta (SINK) med avseende på sin inkomst ombord på svenskt fartyg i närfart eller fjärrfart. Denna särskilda inkomstskatt är en definitiv källskatt och utgår i närfart/fjärrfart med 15 % av inkomsten (kontanta inkomster + för-måner som fri kost etc.). För andra inkomster (exempelvis sjuk-penning och föräldrapenning från försäkringskassa, ersättning från arbetslöshetskassa, pension eller annan landinkomst) är skatte-avdraget 25 %. För att skatteavdrag ska få göras med 15 % resp. 25 % erfordras ansökan till och beslut av skattemyndigheten. Någon självdeklaration ska inte lämnas och några avdrag kan inte erhållas för den tid särskild inkomstskatt erlagts.

Skattemyndigheten i Göteborg (skattekontoret Västra Göteborg) är beskattningsmyndighet beträffande särskild inkomstskatt på sjöinkomst (RSFS 1999:31).

**Artister, musiker m.fl.**

Utomlands bosatta personers inkomst av verksamhet som artist, musiker m.m. beskattas enligt lagen om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl.



## 22.7 Utländskt fartyg

Den som har inkomster från utländskt fartyg omfattas inte av reglerna om sjöinkomst i 64 kap. IL såvida det inte är ett fartyg som en svensk redare hyr i huvudsak obemannat (bare-boat-charter). Jfr ovan vid avsnitt 22.2.2. Inkomst från anställning ombord på utländskt fartyg, beskattas enligt reglerna för landanställda som arbetar utomlands med nedanstående undantag.

### Sexmånaders- regeln Ettårsregeln

Sexmånadersregeln och ettårsregeln gäller inte för anställda ombord på fartyg (3 kap. 12 § IL).

### Skattebefrielse i visst fall

Om anställning och vistelse utomlands har varat minst 183 dagar under en tolvmånadersperiod, kan skattebefrielse erhållas vid anställning hos svensk arbetsgivare på utländskt fartyg i oceanfart, s.k. internationaliseringsavtal (3 kap. 12 § andra stycket IL). Vad som avses med oceanfart framgår av tredje stycket i bestämmelsen. Dessa 183 dagar behöver emellertid inte vara sammanhängande utan kan hänföra sig till flera olika tjänstgöringsperioder ombord på flera olika fartyg. De 183 dagarna kan således även hänföras till flera olika anställningar (jfr prop. 1992/93:217 sid. 7). Observera att 183-dagarsregeln således inte gäller vid anställning hos utländsk arbetsgivare t.ex. ett åländskt rederi.

Inkomst på utländskt fartyg berättigar alltså inte till sjöinkomst-avdrag/skattereduktion utom i några enstaka fall då fartyget klassificerats till närfart eller fjärrfart av RSV på grund av att svensk redare hyrt det i huvudsak obemannat.

## 22.8 Kontrolluppgift om sjöinkomst

Arbetsgivaren ska lämna kontrolluppgift för sjöinkomst (närfart/fjärrfart) på särskild kontrolluppgiftsblankett. För sjöman bosatt i Sverige används RSV 2306. För utomlands bosatt sjöman, som haft beslut om särskild inkomstskatt (SINK) 15 %, används RSV 2307. Har en sjöman tjänstgjort på olika fartyg hos samma arbetsgivare ska en kontrolluppgift lämnas för varje fartyg.

### Bruttolön

På kontrolluppgift redovisas summa kontant bruttolön inklusive kontant kostersättning m.m. Som tidigare nämnts erhåller en sjöman regelmässigt kostersättning från arbetsgivaren som kompensation för den uteblivna kostförmånen under ledighet. Beloppet hanteras alltså som kontant bruttolön och inte som förmån.

### Förmåner

På kontrolluppgift redovisas även förmåner. Den största delen utgörs normalt av fri kost ombord på fartyg. Värdet är 2001 i

enlighet med allmänna regler 140 kr per dag för helt fri kost. Även vissa andra förmåner än fri kost, t.ex. fri hälso- och sjukvård, fria läkemedel, fria privata resor (för anställda hos färjrederierna), fri telefon och fria tidningar får redovisas sammanräknat med fri kost. Bilförmån, drivmedelsförmån, ränteförmån, bostadsförmån och liknande redovisas dock alltid på kontrolluppgiften för landinkomst, RSV 2300.

#### **Uppgifter i övrigt**

På kontrolluppgift redovisas även de uppgifter som behövs för att kontrollera att en anställning verkligen har varit på ett av RSV klassificerat fartyg samt uppgifter för beräkning av sjömannens sjöinkomstavdrag/skattereduktion. Dessa uppgifter är fartygsnamn, fartygssignal, antal dagar med sjöinkomst samt uppgift om fartyget varit klassificerat till närfart eller fjärrfart. Kontroll av att det gäller ett klassificerat fartyg görs av RSV i samband med registrering av kontrolluppgifterna.

Förmån av fri resa till eller från fartyg eller kostnadsersättning för sådan resa ska inte redovisas på kontrolluppgift om förmånen/ersättningen är skattefri.

Förmån av fritt logi (kojplats) ombord beskattas inte varför något förmånsvärde inte finns att redovisa på kontrolluppgift.