KOMMISSIONENS BESLUT (EU) 2019/1116

av den 19 december 2017

om statligt stöd SA.33829 (2012/C) — Maltesisk tonnageskatteordning och andra statliga åtgärder till förmån för rederier och deras aktieägare

[delgivet med nr C(2017) 8734]

(Endast den engelska texten är giltig)

(Text av betydelse för EES)

EUROPEISKA KOMMISSIONEN HAR ANTAGIT DETTA BESLUT

med beaktande av fördraget om Europeiska unionens funktionssätt, särskilt artikel 108.2 första stycket,

med beaktande av avtalet om Europeiska ekonomiska samarbetsområdet, särskilt artikel 62.1 a,

efter att i enlighet med nämnda artiklar ha gett berörda parter tillfälle att yttra sig ([1]) och med beaktande av deras synpunkter, och

av följande skäl:

1. FÖRFARANDE

(1) På grundval av ett klagomål som mottagits från en berörd part inledde kommissionen i oktober 2011 en diskussion med de maltesiska myndigheterna om den maltesiska tonnageskatteordningen och andra skatteåtgärder. Efter skriftliga och muntliga överläggningar med de maltesiska myndigheterna under perioden november 2011 till juni 2012 informerade kommissionen Malta genom en skrivelse av den 26 juli 2012 om sitt beslut att inleda det förfarande som fastställs i artikel 108.2 i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt (nedan kallat *EUF-fördraget*) om ett eventuellt olagligt stöd från Malta till förmån för rederier och deras aktieägare (nedan kallat *beslutet att inleda förfarandet*) ([2]).

(2) I beslutet att inleda förfarandet uppmanade kommissionen berörda parter att inkomma med synpunkter på de åtgärder som anges i beslutet att inleda förfarandet i skälen 3–30.

(3) Sex berörda parter inkom med synpunkter till kommissionen: European Community Shipowners' Association (ECSA), Malta Maritime Law Association, Norges rederiförbund, den maltesiska handels-, företags- och industrikammaren, Malta International Shipping Council samt Super Yachts Industry Network – Malta. Kommissionen mottog även synpunkter från en anställd i den tyska sjöfartssektorn som önskar vara anonym.

(4) Synpunkterna översändes till Malta som gavs tillfälle att bemöta dem, och dess kommentarer mottogs genom en skrivelse av den 15 december 2012.

(5) Malta lämnade ytterligare synpunkter genom skrivelser av den 15 oktober 2012, den 21 december 2012, den 27 februari 2013, den 31 oktober 2013, den 25 mars 2014 och den 24 december 2015.

(6) Genom en skrivelse av den 9 december 2016 avstod Malta från sin rätt enligt artikel 342 i EUF-fördraget tillsammans med artikel 3 i förordning (EEG) nr 1 om vilka språk som ska användas i Europeiska ekonomiska gemenskapen ([3]) att få detta beslut antaget på maltesiska och godtog att detta beslut antas på engelska.

2. BESKRIVNING AV ÅTGÄRDERNA

(7) Detta beslut gäller följande åtgärder:

a) Tonnageskatteordningen och särskilt

i) de fartyg som omfattas av tonnageskatteordningen,

([1]) EUT C 216, 21.7.2012, s. 45.
([2]) EUT C 289, 25.9.2012, s. 49.
([3]) EGT 17, 6.10.1958, s. 358.

ii) särskilda typer av inkomster och verksamheter som bedrivs av tonnagebeskattade fartyg ([4]) som är föremål för tonnageskatt och som omfattas av tonnageskatteordningen, inklusive utvidgningen av tonnageskatten till att omfatta icke-kärnverksamhet inom sjöfarten,

iii) nivån för tonnageskatt,

iv) flaggkravet,

v) avgränsande åtgärder.

b) Undantaget från beskattning på kapitalvinster som uppstår vid försäljning eller överlåtelse av fartyg.

c) Undantaget från beskattning på kapitalvinster på aktier i rederier.

d) Undantaget från beskattning på utdelning på aktier i rederier.

e) Undantaget från beskattning på räntor eller andra intäkter i samband med finansiering av rederier eller tonnagebeskattade fartyg.

f) Undantaget från vissa skatter på handlingar och överlåtelser.

2.1 **Tonnageskatteordningen**

2.1.1 *Allmänna principer – fartyg, inkomster och verksamhet som omfattas*

(8) Enligt lagen om handelsfartyg ([5]), med de särskilda ändringar och kompletteringar som gjorts genom bestämmelserna om beskattning av handelsfartyg ([6]) (nedan kallade *beskattningsbestämmelserna*), får intäkter från sjöfartsverksamhet för en godkänd sjöfartsorganisation undantas från inkomstskatt enligt lagen om inkomstskatt ([7]), under förutsättning att alla relevanta registreringsavgifter och all tonnageskatt ([8]) har betalats. Möjligheten att betala tonnageskatt gäller intäkter som härrör från driften av ett tonnagebeskattat fartyg ([9]).

(9) En sjöfartsorganisation definieras, i lagen om handelsfartyg ([10]), som en organisation vars huvudsakliga syfte är att bedriva någon eller några av följande verksamheter, under förutsättning att den har erforderliga tillstånd:

”a) innehav, användning (genom befraktning eller på annat sätt), administration och förvaltning av ett eller flera fartyg som är registrerade som maltesiskt eller maltesiska fartyg i enlighet med denna lag och bedrivandet av alla därmed sammanhängande ekonomiska, säkerhetsmässiga och kommersiella verksamheter i samband med detta,

b) innehav, användning (genom befraktning eller på annat sätt), administration och förvaltning av ett eller flera fartyg som är registrerade under en annan stats flagg och bedrivandet av alla därmed sammanhängande ekonomiska, säkerhetsmässiga och kommersiella verksamheter i samband med detta,

c) innehav av aktier eller andra egetkapitalandelar i enheter, oavsett om de är maltesiska eller ej, vilka inrättats för de ändamål som anges i denna artikel och bedrivande av alla därmed sammanhängande ekonomiska, säkerhetsmässiga och kommersiella verksamheter i samband med detta,

d) kapitalanskaffning genom lån, utfärdande av garantier eller emission av värdepapper som görs av bolaget där syftet med detta är att uppfylla de ändamål som anges i denna artikel för sjöfartsorganisationen själv eller för andra sjöfartsorganisationer i samma grupp, […]

e) bedrivande av sådana andra verksamheter inom sjöfartssektorn som ministern, på inrådan av myndigheten, från tid till annan genom förordningar kan föreskriva omfattas av ovannämnda syfte.”

([4]) ”Tonnagebeskattade fartyg” är enligt den maltesiska lagstiftningen fartyg vars verksamhet gör att de kan omfattas av tonnageskatteordningen, se avsnitt 4.2.1.1 i detta beslut.

([5]) Kapitel 234, lagen om handelsfartyg, Maltas officiella kungörelseorgan, tillägg av den 6 april 1973 (nedan kallad *lagen om handelsfartyg*).

([6]) Kapitel 234.43, lagen om handelsfartyg (skatter och andra frågor som rör sjöfartsorganisationer), Maltas officiella kungörelseorgan nr 17574 av den 30 april 2004.

([7]) Kapitel 123, lagen om inkomstskatt, Maltas officiella kungörelseorgan, 1 januari 1949 (nedan kallad *lagen om inkomstskatt*).

([8]) Med ”tonnageskatt” avses i vidare bemärkelse avgifter som alla fartyg är skyldiga att betala, i synnerhet registreringsavgiften. Det är viktigt att notera att även om alla havsgående fartyg som är registrerade i Malta betalar en registreringsavgift, är inte alla sådana fartyg befriade från inkomstskatt. Fartyg som omfattas av tonnageskatteordningen och som kan komma i fråga för tonnageskatt och som samtidigt är befriade från inkomstskatt betecknas av Malta som ”tonnagebeskattade fartyg”.

([9]) För definitionen av ”tonnagebeskattade fartyg”, se fotnot 4.

([10]) Artikel 84.Z.1 i lagen om handelsfartyg.

(10) Tonnageskatteordningen omfattar inkomster från sjöfartsverksamhet ([11]). Enligt beskattningsbestämmelserna ska sjöfartsverksamhet och icke-sjöfartsverksamhet redovisas separat ([12]). ”Sjöfartsverksamhet” definieras som ”internationell transport av gods eller passagerare till sjöss eller tillhandahållandet av andra tjänster för eller av ett fartyg som är därmed sammanhängande eller förknippade, inklusive ägande, befraktning eller annan verksamhet för ett fartyg som deltar i alla eller några av ovanstående verksamheter eller som på annat sätt kan föreskrivas” ([13]).

(11) I artikel 85.1 i lagen om handelsfartyg fastställs kraven för att ett fartyg ska kunna betecknas som ett ”tonnagebeskattat fartyg” och därmed utnyttja tonnageskatteordningen: med ”tonnagebeskattat fartyg” avses antingen ett fartyg som har förklarats vara ett tonnagebeskattat fartyg av ministern i enlighet med artikel 85A i denna lag eller ett gemenskapsfartyg som inte är mindre än 1 000 nettoton och som ägs helt och hållet, befraktas, kontrolleras, förvaltas eller drivs av en sjöfartsorganisation. Enligt artikel 85A.1 i lagen om handelsfartyg kan alla fartyg, inklusive sådana som understiger 1 000 nettoton ([14]), förklaras vara ”tonnagebeskattade fartyg” och därmed omfattas av tonnageskatteordningen. Enligt den nuvarande texten kan detta göras oberoende av *vilken slags verksamhet eller handel som bedrivs*, och på de villkor som den ansvariga ministern *finner lämpliga*.

(12) Godkända sjöfartsorganisationers inkomster från sjöfartsverksamhet är befriade från inkomstskatt enligt lagen om inkomstskatt ([15]).

(13) Sammanfattningsvis är de fartyg som omfattas av tonnageskatteordningen (”tonnagebeskattade fartyg”) och som kan tonnagebeskattas och samtidigt är befriade från inkomstskatt sådana fartyg som helt och hållet ägs, befraktas, kontrolleras, förvaltas eller drivs av en sjöfartsorganisation ([16]) och som bedriver sjöfartsverksamhet ([17]).

(14) Dessutom är följande undantaget från beskattning enligt lagen om inkomstskatt: all inkomst eller vinst från en godkänd sjöfartsorganisation som erhålls genom försäljning eller annan överlåtelse av ett tonnagebeskattat fartyg eller från avyttring av eventuella rättigheter att förvärva ett fartyg som, när det levererats eller färdigställts, skulle kunna betraktas som ett tonnagebeskattat fartyg ([18]).

2.1.2 *Särskilda typer av inkomster och verksamheter som kan tonnagebeskattas*

2.1.2.1 Skeppslega (även kallat *bareboat chartering*)

(15) Enligt maltesisk lagstiftning kan alla intäkter från skeppslega tonnagebeskattas, utan några begränsningar.

2.1.2.2 Tids-/resebefraktning

(16) På grund av den breda definitionen av ”sjöfartsorganisation” ([19]) i kombination med den breda definitionen av ”sjöfartsverksamhet” ([20]) i den maltesiska lagstiftningen är det möjligt att tolka det som att rent kommersiella fartygsförvaltares vinster där de inte har något ansvar för besättning eller teknisk förvaltning (det vill säga företag som ingår transportavtal och förlitar sig på andra företag för tillhandahållande av tjänsten, genom tids- eller resebefraktning) kan tonnagebeskattas.

(17) Användningen av tidsbefraktade fartyg är föremål för det flaggkrav som anges i skäl 24. Det finns dock för närvarande ingen uttrycklig bestämmelse avseende minimikrav för EES-flaggning för nya aktörer som ansluter sig tonnageskatteordningen.

([11]) Artikel 3.1 a i beskattningsbestämmelserna.
([12]) Artikel 3.4 i beskattningsbestämmelserna.
([13]) Artikel 85 i lagen om handelsfartyg.
([14]) Se skäl 7 i beslutet att inleda förfarandet.
([15]) Artikel 3.1 a i beskattningsbestämmelserna.
([16]) Artikel 85.1 i lagen om handelsfartyg.
([17]) Se skäl 10.
([18]) Artikel 3.1 b i beskattningsbestämmelserna.
([19]) Se skäl 9.
([20]) Se skäl 10.

(18) Den 6 januari 2012 utfärdade kontoret för sjöfartsregistreringar interna regler för vilka som kan omfattas av den maltesiska tonnageskatteordningen (nedan kallade *2012 års regler om interna förfaranden*) ([21]). Dessa regler innehåller restriktioner beträffande tidsbefraktning och liknande verksamheter angivna som en procentandel av det sammanlagda tonnaget för flottan. Samma interna förfarande möjliggör undantag i högst tre år:

> ”Vid den tidpunkt då beslut fattas att ansluta sig till tonnageskatteordningen ska det sammanlagda nettotonnaget för de fartyg som chartras och som ingår i tonnageskatteordningen inte överstiga 80 % av det sammanlagda nettotonnaget för alla fartyg som chartras och drivs av den godkända befraktaren och eventuella andra organisationer som ingår i samma grupp. Med chartrade fartyg avses fartyg som används för en tidsbefraktning eller resebefraktning eller baserat på ett fraktavtal. Med fartyg i drift avses fartyg som ägs eller är föremål för skeppslega. Denna procentsats kan uppgå till 90 %, under förutsättning att alla chartrade fartyg seglar under gemenskapsflagg eller helt och hållet förvaltas (avseende bemanning och teknisk förvaltning) på EU-/EES-ländernas territorium. Efter att ha anslutit sig till ordningen kan befraktaren öka andelen nettotonnage som chartras från ovan nämnda maximum, under förutsättning att detta överskott inte inträffar under mer än tre på varandra följande skatteperioder”.

2.1.2.3 Intäkter från sammanhängande verksamheter

(19) När det gäller transport av gods och passagerare innehåller 2012 års regler om interna förfaranden viss information om vilka ”sammanhängande verksamheter” de maltesiska myndigheterna normalt anser omfattas av begreppet ”sjöfartsverksamhet”. Det preciseras att all verksamhet som i huvudsak är kopplad till och utgör en normal del av den verksamhet som fartyget bedriver och som erbjuds i samband med driften av det fartyg som är berättigat till att omfattas bör omfattas av tonnageskatteordningen. Särskilt följande verksamheter anges i detta avseende:

a) När det gäller transport av passagerare till sjöss (kryssningsfartyg), all hotell-, restaurang-, underhållnings- och återförsäljningsverksamhet ombord på ett godkänt fartyg, förutsatt att dessa tjänster tillhandahålls som sammanhängande verksamhet till den verksamhet för persontransport som bedrivs av fartyget samt att de alla förbrukas eller används ombord på fartyget.

b) Drift av kontor i samband med sjöfartsverksamhet som omfattas av tonnageskatteordningen.

c) Drift av biljettförsäljning och passagerarterminaler i samband med sjöfartsverksamhet som omfattas av tonnageskatteordningen ([22]).

d) Tillhandahållande av utflykter till passagerare ombord på ett godkänt fartyg som drivs av företaget, om en hytt hålls tillgänglig för en passagerares exklusiva användning.

e) All intjänad ränta eller liknande avkastning på rörelsekapital, om denna ränta/avkastning används för att finansiera den godkända sjöfartsorganisationen eller dess sjöfartsverksamhet och/eller förvärvet och underhållet av ett tonnagebeskattat fartyg.

(20) Enligt Malta ska den verksamhet som beskrivs i punkt a i skäl 19, och i synnerhet förbrukning eller användning ombord, tolkas som att den omfattar alla intäkter från varor och tjänster som säljs till passagerare som fortfarande har en hytt ombord så länge som fartygets intäkter huvudsakligen härrör från de traditionella sjöfartsintäkterna.

2.1.3 *Nivån för tonnageskatten*

(21) Malta tar ut en årlig tonnageskatt i form av en klumpsumma ([23]):

Tabell 1

Fartygets nettotonnage (nettoton)		Årlig tonnageskatt
0	2 500	1 000 euro
2 500	8 000	1 000 euro + 40 cent för varje nettoton som överstiger 2 500 nettoton
8 000	10 000	3 200 euro plus 19 cent för varje nettoton som överstiger 8 000 nettoton

([21]) Meddelande om handelssjöfart, internt förfarande, Transport Malta, direktoratet för handelssjöfart, utfärdat av kontoret för sjöfarts- och sjömansregistreringar den 6 januari 2012.
([22]) De inkomster som omfattas är biljettförsäljningen i samband med sjötransport eller kombinerade transporter med en maritim del. De kostnader som omfattas av tonnageskatten är driftskostnaderna för biljettförsäljningskontor och biljettförsäljning vid terminalen.
([23]) Se första tillägget del B i lagen om handelsfartyg.

Fartygets nettotonnage (nettoton)		Årlig tonnageskatt
10 000	15 000	3 580 euro plus 14 cent för varje nettoton som överstiger 10 000 nettoton
15 000	20 000	4 280 euro plus 12 cent för varje nettoton som överstiger 15 000 nettoton
20 000	30 000	4 880 euro plus 9 cent för varje nettoton som överstiger 20 000 nettoton
30 000	50 000	5 780 euro plus 7 cent för varje nettoton som överstiger 30 000 nettoton
Över 50 000		7 180 euro plus 5 cent för varje nettoton som överstiger 50 000 nettoton

(22) Normalskattesatsen justeras utifrån fartygets ålder. Den normala skattesatsen tillämpas bara på fartyg som är 10–15 år gamla. Fartyg som är äldre än 15 år omfattas av en tilläggsavgift på upp till högst 50 %. För fartyg som är 0–5 år gamla sätts beloppet ned med 30 %, för de som är 5–10 år gamla är nedsättningen 15 % ([24]).

(23) Enligt det första tillägget till lagen om handelsfartyg kan ministern ”på villkor som han anser vara lämpliga, undanta ett fartyg eller en klass *av fartyg från att betala hela eller en del av avgifterna enligt villkoren i dessa föreskrifter*.”

2.1.4 *Flaggkravet*

(24) Enligt artikel 85A.2 i lagen om handelsfartyg kan ett fartyg under gemenskapsflagg förklaras vara ett tonnagebeskattat fartyg i följande fall: ([25])

a) Den godkända sjöfartsorganisationen äger, förvaltar eller driver minst 60 % av det sammanlagda tonnaget under gemenskapsflagg.

b) Procentandelen för den godkända sjöfartsorganisationens sammanlagda tonnage som är gemenskapsflaggat omedelbart efter det att sjöfartsorganisationen sätter fartyget i drift är inte mindre än andelen för organisationens sammanlagda tonnage som var gemenskapsflaggat på referensdagen ([26]) eller, när det gäller fartygsförvaltare, ett år från den dag då denne inledde sin affärsverksamhet (om denna infaller senare än referensdagen).

c) Procentandelen gemenskapsflaggat tonnage för det företag som omfattades av tonnageskatteordningen har inte minskat under en period på tre år eller en sådan kortare period under vilken företaget som omfattas av tonnageskatteordningen existerade.

(25) Om kraven i leden b eller c inte är uppfyllda, kan det icke-gemenskapsflaggade fartyget fortfarande anslutas till tonnageskatteordningen om företaget åtar sig att öka eller åtminstone upprätthålla under flagg från en av medlemsstaterna den andel av tonnaget som förs under sådana flaggor på referensdatumet.

2.1.5 *Avgränsande åtgärder*

(26) De allmänna bestämmelserna för att motverka missbruk av den maltesiska skattelagstiftningen, enligt vilka system som syftar till att uppnå en konstlad sänkning av skatten inte bör beaktas, ska tillämpas även när det gäller tonnageskatteordningen ([27]).

(27) Byten mellan tonnageskatteordningen och det allmänna systemet för bolagsskatt för att optimera skatteutgifterna begränsas av det faktum att beslutet att lämna tonnageskatteordningen är oåterkalleligt ([28]).

([24]) De exakta nedsättningarna och ökningarna anges i första tillägget del C till lagen om handelsfartyg.
([25]) Enligt ett förtydligande från Malta omfattar begreppet ”gemenskapsflagg” i den maltesiska lagstiftningen både EU- och EES-flaggade fartyg.
([26]) I enlighet med artiklarna 2 och 3 i beskattningsbestämmelserna är referensdatumen den 17 januari 2004 för sjöfartsorganisationer och den 11 juni 2009 för fartygsförvaltare (i enlighet med bestämmelserna i kapitlen 3 och 12 i gemenskapens riktlinjer för statligt stöd till sjötransport, EUT C 13, 17.1.2004, s. 3), nedan kallade *riktlinjerna för sjötransport*, och kapitel 5 i kommissionens meddelande om vägledning om statligt stöd till fartygsförvaltare (EUT C 132, 11.6.2009, s. 6).
([27]) Artikel 51 i lagen om inkomstskatt.
([28]) Bestämmelse 6 i beskattningsbestämmelserna.

(28) För varje år då tonnagebeskattning tillämpas ska separata räkenskaper föras där det tydligt framgår vilka av den berörda sjöfartsorganisationens utbetalningar och intäkter som hör till sjöfartsverksamheten och vilka som hör till andra verksamheter ([29]).

2.1.6 *Undantag från beskattning på kapitalvinst som uppstår vid försäljning eller överlåtelse av fartyg*

(29) Kapitalvinster som uppstår vid försäljning eller överlåtelse av tonnagebeskattade fartyg och liknande transaktioner är undantagna från beskattning ([30]). Det finns inga begränsningar för detta undantag.

2.1.7 *Undantag från beskattning på utdelning på aktier i rederier*

(30) I artikel 3.1 a i beskattningsbestämmelserna fastställs att ”enligt lagen om inkomstskatt ska ingen ytterligare skatt tas ut eller betalas på inkomster i den mån sådana inkomster härrör från sjöfartsverksamhet utförd av en godkänd sjöfartsorganisation”, under förutsättning att alla relevanta avgifter och skatter har betalats korrekt av rederiet. Denna skattebefrielse gäller genom hela ägarskapskedjan ([31]).

(31) När det gäller den generella ordningen för inkomstbeskattning, omfattas behandlingen av utdelningar till aktieägare av artikel 68 i lagen om inkomstskatt, som har följande lydelse:

”68. 1 a. Varje person som inte har sin hemvist i Malta eller varje individ som har sin hemvist i Malta och som uppbär en utdelning som betalas från vinst avsatta till något av de beskattade kontona utöver det slutliga skattekontot [Final Tax Account], ska inte vara skyldig att upplysa om en sådan utdelning i deklarationer gjorda i enlighet med bestämmelserna i lagen om inkomstskatt.

b. Ingen person ska beskattas ytterligare enligt denna lag när det gäller den inkomst som avses i punkt a.

c. Utdelningar av vinster avsatta till det slutliga skattekontot ska inte beskattas ytterligare och ska inte utgöra en del av den skattepliktiga inkomsten för någon person och ingen person får begära en kredit eller återbetalning för eventuell skatt som direkt eller indirekt har betalats på sådana vinster …”

(32) I praktiken innebär artikel 68 i lagen om inkomstskatt att vinster som distribueras som utdelningar inte beskattas ytterligare på aktieägarnivå. Det bör noteras att det inte heller finns någon skyldighet att upplysa om sådana utdelningar.

2.1.8 *Undantag från beskattning på kapitalvinster på aktier i rederier*

(33) Organisationer som har egetkapitalandelar i sjöfartsorganisationer och aktieägare betalar inte inkomstskatt på kapitalvinster som härrör från överlåtelsen av dessa andelar, under förutsättning att företaget i vilket andelarna innehas begränsar sin verksamhet till sjöfartsverksamhet ([32]). Detta undantag gäller genom hela ägarskapskedjan ([33]).

(34) Enligt lagen om inkomstskatt är vissa kapitalvinster skattepliktiga. Dessa preciseras i artikel 5.1 i lagen om inkomstskatt och omfattar i princip de vinster som härrör från transaktioner med fast egendom, värdepapper och partnerskap. Beskattningsbara kapitalvinster aggregeras med skattebetalarnas övriga intäkter och schablonbeskattas till 35 % för företag.

(35) Artikel 12.1 c ii i lagen om inkomstskatt innehåller ett undantag från skattskyldighet för personer som inte har sin hemvist i Malta. I synnerhet anges att alla vinster till eller från en person som inte har sin hemvist i Malta från en överlåtelse av aktier eller värdepapper i ett företag, som inte är ett fastighetsföretag, undantas från skatten, förutsatt att den som erhåller utdelningen av vinsten är en person inte har sin hemvist i Malta och att denna person inte ägs eller kontrolleras av en individ eller individer med stadigvarande hemvist i Malta.

([29]) Artikel 3.4 i beskattningsbestämmelserna.
([30]) Artikel 3.1 b i beskattningsbestämmelserna.
([31]) Artikel 3.1 b i beskattningsbestämmelserna.
([32]) Artikel 3.1 c i beskattningsbestämmelserna.
([33]) Artikel 3.3 i beskattningsbestämmelserna.

2.1.9 *Undantag från beskattning på räntor eller andra intäkter i samband med finansiering av rederier eller tonnagebeskattade fartyg*

(36) I lagen om handelsfartyg anges att utöver ägande, drift, administration och förvaltning av ett eller flera fartyg som är registrerade i Malta eller under en annan stats flagg och utförandet av alla därmed sammanhängande finansiella, säkerhetsmässiga och kommersiella verksamheter, ([34]) ska en organisation anses vara en sjöfartsorganisation om dess huvudsakliga syfte – och under förutsättning att en licens erhålls från generaldirektören för sjöfart – är ”kapitalanskaffning genom lån, utfärdande av garantier eller emission av värdepapper för sjöfartsorganisationen själv eller för andra sjöfartsorganisationer inom samma grupp” ([35]), eller ”bedrivande av sådana andra verksamheter inom sjöfartssektorn som ministern, på inrådan av myndigheten, från tid till annan genom förordningar kan föreskriva omfattas av ovannämnda syfte.” ([36])

(37) I artikel 3.2 i beskattningsbestämmelserna fastställs att ingen skatt enligt lagen om inkomstskatt ska betalas på ränta eller övriga intäkter i samband med finansiering av de verksamheter utförda av godkända sjöfartsorganisationer som anges i artikel 84Z.1 i lagen om handelsfartyg eller finansieringen av tonnagebeskattade fartyg. Enligt denna bestämmelse gäller undantaget endast licensierade banker, kreditinstitut eller finansinstitut som har sin hemvist i Malta och beviljas endast på uttrycklig begäran hos behöriga myndigheter.

(38) Lån och garantier från finansinstitut till fartygsägare samt fartygsoperatörer eller fartygsförvaltare kan därför eventuellt vara befriade från inkomstskatt enligt lagen om inkomstskatt när det gäller vinster som härrör från de relevanta verksamheterna ([37]).

(39) De maltesiska myndigheterna har bekräftat att efter Maltas anslutning till Europeiska unionen har ingen licens beviljats för andra organisationer än de som är verksamma i ägande, drift (befraktning eller på annat sätt), administration och förvaltning av ett eller flera fartyg och att inga banker, kreditinstitut eller finansinstitut i den mening som avses i artikel 84Z.1 i lagen om handelsfartyg har använt sig av en sådan förmån.

2.1.10 *Undantag från skatt på handlingar och överlåtelser*

(40) Lagen om skatt på handlingar och överlåtelser ([38]) gäller överlåtelser av omsättningsbara värdepapper, fast egendom, auktioner och försäkringar. Omsättningsbara värdepapper definieras som ”ett innehav av aktiekapital i ett företag och handlingar som representerar samma företag” ([39]).

(41) I beskattningsbestämmelserna ([40]) föreskrivs att ingen skatt ska tas ut på i) registrering av ett tonnagebeskattat fartyg enligt lagen om handelsfartyg, ii) utfärdande eller tilldelning av värdepapper eller ränta för en godkänd sjöfartsorganisation, iii) inköp, överlåtelse, utfärdande eller tilldelning av värdepapper eller ränta för en godkänd sjöfartsorganisation, iv) försäljning eller överlåtelse av ett tonnagebeskattat fartyg, v) registrering, överlåtelse eller avförande av inteckningar eller andra avgifter till eller i samband med ett fartyg eller en sjöfartsorganisation, vi) överlåtelse av rättigheter och intressen, eller övertagande av förpliktelse för fartyg.

(42) Lagen om skatt på handlingar och överlåtelser ([41]) föreskriver en avgift på transaktioner med värdepapper på två euro per 100 euro av beloppet eller värdet av vederlaget eller det verkliga värdet av de omsättningsbara värdepappren, beroende på vilket som är högst.

(43) Ingen skatt är dock tillämplig på transaktioner med värdepapper i ett företag där mer än hälften av det normala aktiekapitalet, röst- och vinstandelarna innehas av personer som inte har sin hemvist i Malta och som inte ägs eller kontrolleras direkt eller indirekt av personer med hemvist i Malta, förutsatt att företaget har större delen av sin verksamhet utanför Malta ([42]).

(44) Undantagna från generella avgifter är också överlåtelser inom gruppen i samband med omstruktureringar ([43]). Det finns ett stort antal andra undantag som i huvudsak rör olika juridiska personer med stora internationella intressen, men vissa gäller också vid andra omständigheter, exempelvis kollektiva företagsinvesteringar.

([34]) Artikel 84Z.1 a–c i lagen om handelsfartyg.
([35]) Artikel 84Z.1 d i lagen om handelsfartyg.
([36]) Artikel 84Z.1 e i lagen om handelsfartyg.
([37]) Artikel 84Z.1 d i lagen om handelsfartyg och artikel 3.2 i beskattningsbestämmelserna.
([38]) Lagen om skatt på handlingar och överlåtelser, kapitel 364, Maltas officiella kungörelseorgan, 25 november 1992.
([39]) Artikel 2 i lagen om skatt på handlingar och överlåtelser.
([40]) Artikel 5 i beskattningsbestämmelserna.
([41]) Artikel 42.1 i lagen om skatt på handlingar och överlåtelser
([42]) Artikel 47.3 och 47.4 i lagen om skatt på handlingar och överlåtelser.
([43]) Artikel 42.1 b i lagen om skatt på handlingar och överlåtelser.

3. SKÄLEN TILL ATT ETT FORMELLT GRANSKNINGSFÖRFARANDE INLEDDES

(45) I beslutet att inleda förfarandet uttrycktes tvivel om huruvida de åtgärder som beskrivs i avsnitten 2.1–2.8 är förenliga med den inre marknaden och särskilt med riktlinjerna för sjötransport ([44]).

(46) När det gäller tonnageskatteordningen hyste kommissionen följande farhågor:

a) Enligt riktlinjerna för sjötransport begränsas tillämpningen av tonnageskatt till fartyg som används för sjötransport, vilket definieras som *transport av passagerare eller gods till sjöss* ([45]). Denna definition föreföll dock inte återspeglas i lagen om handelsfartyg. Dessutom ger det maltesiska systemet ministern rätt att avvika från de allmänna kraven i lagen om handelsfartyg. Kommissionen ansåg att vinster som härrör från fartyg som inte används för sjötransportverksamhet inte bör omfattas av tonnagebeskattning. I detta sammanhang ansåg kommissionen att fiskefartyg, pontoner, pråmar, yachter, kryssningsfartyg och oljeriggar föreföll vara stödberättigande inom ramen för den maltesiska tonnageskatteordningen, men tvivlade på att detta var motiverat.

b) Avsaknaden av tydliga bestämmelser om försörjnings-/stödfartyg, bogserbåtar och mudderverk gav upphov till ytterligare tvivel hos kommissionen om huruvida förenligheten med bestämmelserna i riktlinjerna för sjötransport säkerställs.

c) När det gäller kapitalvinster från försäljning av fartyg hyser kommissionen tvivel om huruvida de undantagna transaktionerna begränsades till fartyg som köpts och sålts av rederier medan de omfattades av tonnageskatteordningen.

d) Kommissionen ansåg att avsaknaden av tydliga gränser för vilka sammanhängande verksamheter som omfattas kan leda till beviljande av ett oförenligt stöd, särskilt när det gäller försäljning av vissa varor ombord på kryssningsfartyg.

e) När det gäller fartyg vars verksamheter uppenbart omfattas ansåg kommissionen att skatteförmånerna inte bör utvidgas till alla marknadsaktörer som på något sätt är involverade med dessa fartyg. Fartygsuthyrare som inte bedriver egen sjötransportverksamhet bör inte omfattas av tonnageskatteordningen. Dessutom hyste kommissionen tvivel om den obegränsade rätten för tidsbefraktare och liknande företag att dra nytta tonnageskatteordningen.

f) Kommissionen uttryckte tvivel om huruvida skattenivån i alla fall överensstämmer med vad kommissionen tidigare har godtagit för andra medlemsstater.

g) Kommissionen uttryckte tvivel om huruvida flaggkravet samt avgränsande åtgärder var tillräckliga.

h) Kommissionen ifrågasatte den skattemässiga behandlingen av utdelningar på aktier i rederier.

i) Kommissionen ifrågasatte också huruvida undantaget från beskattning av kapitalvinster på aktier i rederier var förenligt med den inre marknaden.

j) Kommissionen ifrågasatte huruvida undantagen från lagen om skatt på handlingar och överlåtelser när det gäller fartyg var förenliga med den inre marknaden. Dessa undantag förefaller potentiellt kunna gynna ekonomiska aktörer som inte nödvändigtvis är äkta rederier (särskilt aktieägare).

k) Slutligen ansåg kommissionen att en befrielse från inkomstskatt på vinster från försäljning av fartyg och från finansiering av rederier inte ligger i linje med riktlinjerna för sjötransport.

4. KOMMENTARER OCH ÅTAGANDEN FRÅN MALTA

4.1 Inledning

(47) Malta betonar att man alltid har tillämpat tonnageskatten i syfte att respektera en rättvis konkurrens och riktlinjerna för sjötransport.

([44]) Meddelande K(2004) 43 från kommissionen – *Gemenskapens riktlinjer för statligt stöd till sjötransport* (EUT C 13, 17.1.2004, s. 3).

([45]) I riktlinjerna för sjötransport hänvisas uttryckligen till definitionen av sjötransport i rådets förordning (EEG) nr 4055/86 av den 22 december 1986 om tillämpning av principen om frihet att tillhandahålla tjänster på sjötransportområdet mellan medlemsstater samt mellan medlemsstater och tredje land (EGT L 378, 31.12.1986, s. 1) och rådets förordning (EEG) nr 3577/92 av den 7 december 1992 om tillämpning av principen om frihet att tillhandahålla tjänster på sjötransportområdet inom medlemsstaterna (cabotage) (EGT L 364, 12.12.1992, s. 7).

(48) I praktiken har det maltesiska systemet alltid varit begränsat till fartyg som enligt kommissionen uppfyller kraven för att komma i fråga för tonnageskatt (huvudsakligen fartyg som bedriver internationell transport av gods och passagerare). Sammanhängande tjänster såsom finansiering och mäkleri har inte omfattats av tonnageskatten.

(49) I slutet av december 2015 var det registrerade bruttotonnaget under maltesisk flagg 66,2 miljoner euro (mer än 3 000 fartyg). Flottan som för maltesisk flagg är en grundläggande del av den marina verksamheten i Malta och har en avgörande betydelse för den ekonomiska hållbarheten i landets sjöfartsnäring som helhet, särskilt med hänsyn till dess ställning som liten ö i EU:s utkant och den multiplikatoreffekt den genererar i den maltesiska ekonomin.

(50) Detta bör jämföras med 462 fartyg med ett sammanlagt tonnage på 10,4 miljoner bruttoton som omfattades av den maltesiska tonnageskatteordningen i slutet av 2015.

(51) De fartyg som omfattas av den maltesiska tonnageskatteordningen för maltesisk flagg med undantag för två fartyg som seglar under norsk flagg. Inget av de berörda fartygen är i drift i form av skeppslega till tredje man eller enligt tids- eller resebefraktning.

(52) Fartyg som drivs kommersiellt inom maltesiska territorialvatten omfattas inte av den maltesiska tonnageskatteordningen. Dessa är huvudsakligen verksamma i hamnverksamheter såsom bunkring, transport och turistkryssningar och anställer en stor del av Maltas sjöfolk.

(53) Åtskillnad måste göras mellan fartyg som drivs kommersiellt för transport av turister/gods på maltesiska territorialvatten och fartyg som är verksamma inom internationell handel. Endast de sistnämnda får omfattas av den maltesiska tonnageskatteordningen.

4.2 **Tonnageskatteordningen**

4.2.1 *Fartyg som uppfyller kraven för att komma i fråga för tonnageskatt*

4.2.1.1 Allmänna kommentarer

(54) Enligt det första tillägget till lagen om handelsfartyg ska tonnageskatt betalas avseende alla fartyg som är registrerade i Malta, inklusive fiskefartyg och fritidsbåtar.

(55) Malta betonar dock att inte alla typer av fartyg kan betraktas som ”tonnagebeskattade fartyg” som omfattas av tonnageskatteordningen. Detta gäller exempelvis fiskefartyg och fritidsbåtar. Inte heller de godkända sjöfartsorganisationer som äger, driver eller förvaltar sådana fartyg har rätt att utnyttja tonnageskatteordningen på vinster som denna godkända sjöfartsorganisation inbringar från sådana fartyg.

(56) Fartyg som inte bedriver transportverksamhet, såsom fiskefartyg och fritidsbåtar, är enligt föreskrifterna i lagen om handelsfartyg skyldiga att betala inkomstskatt i Malta på sina skattepliktiga inkomster utöver registreringsavgifter och årliga avgifter utifrån tonnage. Även dessa avgifter och skatter kallas ”tonnageskatt” i Malta, men endast för vad som av Malta tidigare omnämnts ”tonnagebeskattade fartyg” finns en skyldighet att betala endast tonnageskatt enligt tonnageskatteordningen i stället för inkomstskatt enligt lagen om inkomstskatt.

(57) Enligt beskattningsbestämmelserna är endast inkomster från ”sjöfartsverksamhet” befriade från inkomstskatt. 2012 års regler om interna förfaranden innehåller en förteckning över fartyg som inte uppfyller kraven för att komma i fråga för tonnageskatt med befrielse från ordinarie inkomstbeskattning, eftersom de intäkter som härrör från dessa fartyg inte kan betecknas som inkomster från ”sjöfartsverksamhet”. I synnerhet fiskefartyg, fritidsbåtar, fasta installationer till havs inklusive oljeriggar som inte används för sjötransport, icke-havsgående bogserfartyg och pontonkranar utan eget framdrivningsmaskineri samt fartyg vars främsta syfte är att erbjuda spel- och/eller kasinoverksamhet omfattas inte. Mobila plattformar och pontoner uppfyller heller inte kraven för att undantas från ordinarie inkomstbeskattning. Alla sådana fartyg betalar endast en registreringsavgift och en årlig avgift på grundval av sitt tonnage, som kallas ”tonnagebeskattning” eller ”tonnageskatt” men som inte undantar dem från ordinarie inkomstbeskattning.

(58) Malta gör gällande att registreringsavgiften och den årliga avgiften som betalas av fiskefartyg och andra liknande icke-godkända fartyg i framtiden inte längre kommer att kallas ”tonnageskatt”, för att undvika missförstånd.

(59) Den ansvariga ministerns rätt att godta fartyg under 1 000 nettoton innebär inte att fartyg som inte deltar i sjöfartsverksamhet kan omfattas av tonnageskatten. Denna möjlighet undantar inte fartyget från kravet att det måste delta i internationella transporter av gods eller passagerare.

(60) För tydlighets skull bör artikel 85A.1 i lagen om handelsfartyg omformuleras så att den får följande lydelse: ”Ministern kan, med stöd av ministern med ansvar för finansfrågor och på de villkor som anses vara lämpliga i enlighet med dessa förordningar, förklara ett fartyg som bedriver sjöfartsverksamhet, oavsett dess nettotonnage, som ett tonnagebeskattat fartyg.”

(61) Endast de fartygskategorier som anges i tabell 2 har tidigare ansetts uppfylla kraven för att komma i fråga för tonnageskatt i Malta (parallellt med ett undantag från ordinarie inkomstbeskattning). Även flottans sammansättning under 2015 framgår av tabell 2.

Tabell 2

Typ av fartyg	Totalt antal tonnagebeskattade fartyg (december 2015)
pråm	7
bulkfartyg	113
biltransportfartyg	5
cementfartyg	2
kommersiella yachter (1)	29
containerfartyg	12
styckegodsfartyg	120
passagerarfartyg	24
roll-on/roll-off (ro/ro)	5
stödfartyg (2)	3
tankfartyg	155
bogserfartyg	2
TOTALT	**477**

(1) Yachter som är totalt 15 meter långa och som inte har någon last och som mest tolv passagerare, som inte används för fritidsändamål. Dessa regleras av lagen om kommersiella yachter, utfärdad av direktoratet för kommersiell sjöfart inom Maltas transportcenter, http://www.transport.gov.mt/superyacht-registration/commercial-yacht-code.

(2) Stödfartygen kan delas in i två typer utifrån vilka verksamheter de utför: i) Supplyfartyg som används för transport av varor och utrustning för att bistå offshoreanläggningar och ii) transportfartyg som används för transport av besättning till och från offshoreanläggningar, eller en kombination av båda kategorierna.

(62) Malta har bekräftat att 100 % av de fartyg som omfattas av befrielsen från ordinarie inkomstbeskattning (nedan kallad *den maltesiska tonnagebeskattade flottan*) för EU/EES-flagg eller är registrerad inom dess territorium ([46]) och att inga icke-EU/EES-flaggade fartyg någonsin har ingått i den tonnagebeskattade flottan sedan 2004.

(63) I termer av tonnage uppgick den maltesiska tonnagebeskattade flottan till omkring 10,4 miljoner bruttoton i slutet av 2015, vilket är mindre än 20 % av alla fartyg som är registrerade i Malta.

([46]) Vis skeppslega registreras fartygen i Malta men får föra en annan flagg. De enda fartyg som inte för maltesisk flagg som omfattas av tonnageskatten är fartyg flaggade i EU/EES.

(64) Malta har åtagit sig att fortsätta att begränsa de fartyg som kan komma i fråga för tonnageskatt till sådana som bedriver internationella transporter av gods eller passagerare till sjöss och vissa andra sjöfartsverksamheter som tidigare godkänts av kommissionen som stödberättigande enligt riktlinjerna för sjötransport när det gäller tonnageskatt som tillämpas i andra medlemsstater.

(65) Malta kommer dessutom att precisera att endast seriösa sjöfartsorganisationer kommer att kunna dra nytta av tonnagebeskattningen enligt tonnageskatteordningen, dvs. organisationer som tar ansvar för de risker och skyldigheter som förknippas med i) driften av fartyg som bedriver sjötransport såsom den definieras i riktlinjerna för sjötransport ([47]) (t.ex. ansvar för teknisk förvaltning och personalstyrka) eller ii) genomförandet av sjötransport enligt definitionen i riktlinjerna för sjötransport (inklusive med fartyg som har chartrats med besättning under vissa omständigheter ([48])).

4.2.1.2 Tillämpning av tonnageskatt för pråmar

(66) Pråmar som inte utför ”internationella transporter av varor” omfattas inte av det maltesiska tonnageskattesystemet oavsett om de har eget framdrivningsmaskineri eller ej. Pråmar som är utformade och normalt används för navigering på öppet hav och som även är verksamma inom internationell sjöfart får omfattas av den maltesiska tonnageskatteordningen. Detta anses vara nödvändigt för last som inte kan transporteras med konventionella fartyg.

(67) Energiindustrin använder pråmar för att transportera komponenter såsom ankare, rör och kedjor och som inte kan transporteras på konventionella fartyg. Moduler för nya plattformar för borrning och produktion samt borriggar transporteras också med pråm. Andra pråmar transporterar utrustning för att installera rörledningar på djupt vatten eller lyftkranar och hissbommar med mycket hög kapacitet. Pråmar utan egen framdrivning används också för att försörja elkraftverk med kol.

4.2.1.3 Tillämpning av tonnageskatt för kryssningsfartyg

(68) Kryssningsfartyg (för passagerare) omfattas av den maltesiska tonnageskatteordningen. Malta betonade att Cypern, Danmark, Frankrike, Tyskland, Irland, Italien, Nederländerna, Norge och Förenade kungariket betraktar kryssningsfartyg som stödberättigande fartyg, förutsatt att fartygen inte huvudsakligen används för spel-/kasinoverksamhet eller andra liknande icke-sjöfartsverksamheter.

(69) Sektorn är till stort gagn för unionens sjöfartskluster och ger ett betydande mervärde till ett stort antal medlemsstater. Industrin är utsatt för aggressiv internationell konkurrens och har ett stort antal kvalificerade anställda och experter.

4.2.1.4 Tillämpning av tonnageskatt för kommersiella yachter

(70) Kommersiella yachter som används vid internationell transport av passagerare kan omfattas av tonnageskatteordningen, förutsatt att de är registrerade som kommersiella yachter i Malta. De ska vara verksamma inom kommersiell transport av upp till 12 passagerare ([49]) och måste uppfylla en rad strikta säkerhets- och driftsnormer. Yachter som är certifierade som kommersiella yachter anses vara likvärdiga med små passagerarfartyg eftersom de kan segla på internationellt vatten. I den maltesiska lagen om kommersiella yachter ([50]) fastställs de tekniska normer som de kommersiella yachterna måste uppfylla för att kvalificeras som tonnagebeskattade fartyg. Dessa normer är likvärdiga dem som reglerar konstruktionen och driften av handelsfartyg som finns i internationella konventioner som Solas och Marpol ([51]). De övriga kriterierna för kommersiella yachter är samma som för andra typer av fartyg.

(71) Ägarna till dessa kommersiella yachter ingår tredjepartsavtal för förvaltning med yachtförvaltningsföretag. Enligt beskattningsbestämmelserna kan både ägare och redare omfattas tonnageskatteordningen. Hittills har det inte förekommit några fall där både ägaren till och fartygsförvaltaren för en kommersiell yacht som är registrerad enligt lagen om handelsfartyg har gynnats av ordningen.

([47]) Avsnitt 2 i riktlinjerna för sjötransport.
([48]) Se skälen 100–101.
([49]) Alla fartyg som transporterar fler än tolv passagerare definieras som passagerarfartyg enligt den internationella konventionen om säkerheten för människoliv till sjöss (Solas-konventionen) och är därmed skyldiga att uppfylla de krav och normer som anges i de tillämpliga internationella konventionerna.
([50]) Lagen om kommersiella yachter, utfärdad av direktoratet för kommersiell sjöfart inom Maltas transportcenter, http://www.transport.gov.mt/superyacht-registration/commercial-yacht-code.
([51]) Lagen om kommersiella yachter har anmälts till den internationella sjöfartsorganisationen som en ordning som är likvärdig de internationella konventionerna.

(72) Den internationella kommersiella yachtindustrin är mycket konkurrenskraftig, och fritidsbåtar som är registrerade i EU/EES står inför ökad konkurrens från operatörer av kommersiella yachter som är etablerade utanför EES. Tredjeländer ger incitament i form av fördelaktig bolagsskatt för registrering av yachter.

4.2.1.5 Tillämpning av tonnageskatt för bogserings- och muddringsfartyg

(73) Om en godkänd organisation erhåller inkomster från bogseringsfartyg som tonnagebeskattas omfattas organisationen endast av tonnageskatteordningen för de intäkter som härrör från ”sjöfartsverksamhet”. Bogseringstjänster i hamnar omfattas inte av tonnageskatteordningen. Bogserbåtar omfattas endast om det bekräftas att huvuddelen av deras driftstid ägnas åt internationella transporter av gods, med iakttagande av den tröskel på 50 % som anges i riktlinjerna för sjötransport ([52]).

(74) I 2012 års regler om interna förfaranden utesluts icke-havsgående bogserbåtar från tonnageskatteordningen och där klargörs att de fartyg som inte anges inte bara omfattas av tonnageskatteordningen, utan måste uppfylla kraven i beskattningsbestämmelserna I det nya utkastet till beskattningsbestämmelser för handelsfartyg kommer det uttryckligen att föreskrivas att för att bogserbåtar eller mudderverk ska kunna omfattas, måste de vara registrerade i ett EU/EES-register. Även om detta krav tidigare inte var tydligt angivet, har det alltid följts.

(75) Malta har åtagit sig att införliva den exakta ordalydelsen i riktlinjerna för sjötransport när det gäller bogsering och muddring i de relevanta texterna.

4.2.1.6 Tillämpning av tonnageskatt för drift av försörjningsfartyg

(76) Malta har förklarat att endast ett fåtal försörjnings-/stödfartyg har omfattats av tonnageskatteordningen. De har rört sig om kombinations-/styckegodsfartyg ([53]).

(77) Malta gör gällande att försörjnings-/stödfartyg är underkastade samma operativa och rättsliga ram som fartyg som bedriver sjötransport (i den mening som avses i riktlinjerna för sjötransport), när det gäller

a) tekniska krav, inklusive alla relevanta internationella instrument och bestämmelser om fartygets struktur, säkerhet och miljöskydd, samt klassificeringsregler,

b) bemanning: dessa fartyg är bemannade i överensstämmelse med internationell lagstiftning som är tillämplig även på handelsfartyg, särskilt Internationella sjöfartsorganisationens internationella konvention om normer för sjöfolks utbildning, certifiering och vakthållning (STCW-konventionen) och Internationella arbetsorganisationens konvention om arbete till sjöss, sjöfolk ombord på dessa fartyg är föremål för samma krav på utbildning och vad gäller arbets- och levnadsvillkor som anställda ombord på traditionella handelsfartyg,

c) rättsliga förhållanden: fartygsägare som driver dessa fartyg är föremål för samma rättsliga begränsningar när det gäller säkerhet, ansvar i händelse av olycka eller förorening, och samma konkurrensregler.

(78) Försörjningsfartyg är utsatta för konkurrens från internationella konkurrenter som gynnas av fördelar som lägre lönekostnader för besättning, lägre skatter, mindre omfattande underhållsprogram osv.

(79) Försörjningsfartyg bidrar dessutom till uppfyllandet av målen i riktlinjerna för sjötransport i likhet med andra (handels-) fartyg. De bidrar till utvecklingen av sjöfartsklustret och har en positiv inverkan på sysselsättningen och de marina kunskaperna i unionen.

(80) Malta har åtagit sig att begränsa de godtagbara fartygen till dem som deltar i internationella transporter av gods eller passagerare till sjöss i enlighet med riktlinjerna för sjötransport.

(81) Malta noterade att kommissionen redan har godkänt kabelläggningsfartyg, rörläggningsfartyg, forskningsfartyg och flytkranar som berättigade till tonnageskatt ([54]).

([52]) Avsnitt 3.1 i riktlinjerna för sjötransport.
([53]) Kombinations- och styckegodsfartyg bedriver sjötransport enligt definitionen i riktlinjerna för sjötransport. Styckegodsfartyg transporterar varor som måste lastas för sig och inte i intermodala containrar.
([54]) Se t.ex. skäl 47 i kommissionens beslut av den 27 april 2010 i ärende N 714/09, Nederländerna – utvidgning av tonnageskatteordningen till kabelläggare, rörläggare, forskningsfartyg och flytkranar (EUT C 158, 18.6.2010, s. 2).

4.2.2 *Inkomster som uppfyller kraven för att komma i fråga för tonnageskatt*

4.2.2.1 Berättigande sammanhängande tjänster som tillhandahålls i samband med sjötransporter

(82) Begreppet ”sammanhängande verksamheter” som avses i definitionen av ”sjöfartsverksamhet” i artikel 85.1 i beskattningsbestämmelserna har alltid tolkats som att det förutsätter en strikt koppling mellan den internationella transporten av gods och passagerare och den därmed sammanhängande verksamheten. Huruvida en viss verksamhet ska betraktas som sammanhängande verksamhet granskas från fall till fall.

(83) Vid fastställandet av huruvida en verksamhet är sammanhängande beaktas kommentarerna till artikel 8 i OECD:s modellavtal för skatter (nedan kallade *kommentarerna*), inklusive punkt 4.2 i kommentarerna där det fastslås att inkomster som, inom ramen för internationella transporter, härrör från inkomster från sammanhängande verksamheter som ”utgör ett mindre bidrag i förhållande till [driften av fartyg i internationell trafik] och är så nära förknippade med sådan verksamhet […] inte bör betraktas som en separat verksamhet eller inkomstkälla för företaget”.

(84) Malta betonar att persontransporter normalt omfattar en rad olika kompletterande tjänster som ingår i biljettpriset. Dessa tjänster inbegriper tillhandahållande av sovplatser och restaurang, och även andra tjänster som är en del av vad passagerarna förväntar sig under samma resa, såsom tjänster vid ombordstigning och landstigning. Passagerare på stora passagerarfartyg kan också förvänta sig att ha tillgång till biograf, spa, frisör och liknande tjänster ombord. Sådana tjänster och tjänster för lokala utflykter ska betraktas som verksamheter som är sammanhängande med sjöfartsverksamheten under förutsättning att tjänsterna i fråga är inköpta och att det har skett på marknadsmässiga villkor. Malta betonade också att det finns ett rättsligt krav på att butiker ombord på kryssningsfartyg hålls stängda medan fartygen är i hamn.

(85) Biljettförsäljning är den huvudsakliga inkomstkällan för kryssningsfartygsoperatörer, och intäkterna ombord är en underordnad men viktig komponent för passagerartransportverksamhetens hållbarhet. I branschrapporter uppskattas att den största delen av intäkterna för kryssningsfartyg (60 % eller mer) härrör från biljettförsäljning.

(86) I 2012 års regler om interna förfaranden undantas uttryckligen från tonnageskatteordningen ”fartyg vars främsta syfte är att tillhandahålla varor eller tjänster som normalt tillhandahålls på land (t.ex. flytande hotell, snabbköp eller restaurang) samt flytande eller seglande kasinon. Av de 26 passagerarfartyg som har utnyttjat tonnageskatteordningen har 17 inget kasino eller någon försäljning av lyxvaror.

(87) Malta har åtagit sig att efter ikraftträdandet av de nya skattereglerna för handelsfartyg uttryckligen undanta ett antal verksamheter som kan konkurrera med företag på land och som därför inte kan komma i fråga för tonnageskatt. Dessa verksamheter omfattar försäljning ombord av varor eller tjänster som vanligtvis inte tillhandahålls passagerarna, till exempel bilar, hushållsapparater eller djur eller fartygsbaserade semestrar när fartyget ligger förtöjt och någon sjötransport inte förekommer.

(88) Malta har dessutom åtagit sig att begränsa intäkterna från sammanhängande verksamheter till högst 50 % av bruttointäkterna för varje fartyg. Efterlevnaden kommer att kontrolleras av skattemyndigheten på varje fartyg inom en grupp.

(89) De begränsade sammanhängande verksamheter som kan omfattas av tonnageskatteordningen inbegriper följande:

”a) Transport av passagerare eller gods på annat sätt än ombord på ett tonnagebeskattat fartyg som drivs av den godkända organisationen för sjöfart, om

i) det finns ett enskilt avtal med kunden för en resa som inbegriper en resa ombord på det tonnagebeskattade fartyget, och

ii) transporten under återstoden av resan är inköpt eller tillhandahålls den godkända sjöfartsorganisationen på samma sätt som mellan oberoende företag.

b) Försäljning och utrustning som havsgående passagerarfartyg normalt tillhandahåller kunder, däribland

i) försäljning av alkoholhaltiga drycker, parfym och tobak,

ii) växling av belopp i olika valutor för personliga utgifter,

iii) hälso- och skönhetsvård samt spa- och friskvårdstjänster.

c) Administrativa tjänster och försäkringstjänster som direkt sammanhänger med befordran av passagerare eller last, inklusive inom avtalsramen för en resa där en resa ombord på ett tonnagebeskattat företag ingår.

d) Tillhandahållandet av semestrar, som sålts till kunden inom ramen för ett enda avtal, där

i) en del av semestern är en resa ombord på ett tonnagebeskattat fartyg som drivs av en godkänd sjöfartsorganisation, och den återstående delen sker på land (nedan kallad den landbaserade delen),

ii) den landbaserade delen köps in eller erhålls från den licensierade sjöfartsorganisationen på marknadsmässiga villkor.

e) Lastning och lossning av last ombord på ett tonnagebeskattat fartyg som drivs av en licensierad sjöfartsorganisation, och tillhandahållande från den licensierade sjöfartsorganisationen av utrymmen som används uteslutande för dessa ändamål.

f) Konsolidering eller lastning av styckegods ombord på ett tonnagebeskattat fartyg som drivs av en licensierad sjöfartsorganisation, omedelbart före eller efter resan, om verksamheten inte är fraktrelaterad.

g) Tillfällig placering av last ombord på ett tonnagebeskattat fartyg som drivs av en licensierad sjöfartsorganisation, i hamn eller vid kaj, om verksamheten inte utgör en del av en långsiktig lagringsverksamhet.

h) Uthyrning eller tillhandahållande till kunder av containrar för varor som befordras med ett tonnagebeskattat fartyg som drivs av den godkända sjöfartsorganisationen.

i) Tillhandahållande av utflykter för passagerare ombord på ett godkänt fartyg som drivs av den godkända sjöfartsorganisationen, om en hytt hålls tillgänglig för en passagerares exklusiva användning.”

(90) Dessutom omfattas följande sammanhängande inkomster av begränsningen:

a) Reklam och marknadsföring, såvida det handlar om försäljning av reklamplats ombord på tonnagebeskattade fartyg.

b) Utrymmen för vadslagning eller spelverksamhet som normalt erbjuds till kunder av havsgående passagerarfartyg som underhållning ombord, och försäljning till passagerare på havsgående fartyg av lyxartiklar av ett slag som normalt erbjuds sådana passagerare, under förutsättning att omsättningen för dessa verksamheter uppgår till mindre än 25 % av bruttointäkterna från det tonnagebeskattade fartyget.

(91) Enligt 2012 års regler om interna förfaranden är de icke-fartygsspecifika sammanhängande verksamheter som för närvarande omfattas av tonnagebeskattning i Malta i) biljettförsäljningsverksamhet och drift av passagerarterminaler i samband med sjötransporter som omfattas av tonnagebeskattning, ii) all ränta eller avkastning på rörelsekapital, om denna ränta/avkastning används för att finansiera den godkända sjöfartsorganisationen eller dess sjöfartsverksamhet, iii) och/eller förvärv och underhåll av ett tonnagebeskattat fartyg. Dessa verksamheter kommer även i den framtida lagstiftningen att omfattas av tonnagebeskattningen under rubriken ”Andra sammanhängande verksamheter som av Europeiska kommissionen anses uppfylla kraven för att komma i fråga för att omfattas av tonnageskatteordningen”, så länge det inte leder till att de totala bruttointäkterna från de sammanhängande verksamheterna (både fartygsspecifika och andra) överstiger 50 % av de tonnagebeskattade inkomsterna för ett företag som omfattas av ordningen.

(92) En översyn för perioden 2004–2016 gjord av kontoret för sjöfarts- och sjömansregistreringar visade att de som utnyttjat tonnageskatteordningen hade respekterat taket på 50 %, uttryckt i bruttointäkter för de sammanhängande verksamheter som berörs. Särskild uppmärksamhet ägnades åt kryssningsfartyg med tanke på betydelsen av dessa intäkter. Kontroller utförda per fartyg hos de företag som omfattas av tonnageskatten visade att intäkterna från sammanhängande verksamheter låg långt under 50 %-gränsen. Malta har senare bekräftat att ett tröskelvärde på 50 % har följts sedan maj 2004 när det gäller intäkter från sammanhängande verksamheter. Malta betonade att underleverantörernas vinster aldrig har varit berättigade till tonnageskatt.

4.2.2.2 Tillämpning av tonnageskatt för enheter som hyr ut berättigande fartyg genom skeppslega

(93) Malta gör gällande att fartygsägare som hyr ut sina fartyg genom skeppslega, i motsats till uthyrare vid finansiell leasing, inte är främmande för sjöfarten och bär ett visst ansvar för sina fartyg.

(94) När fartyget enbart är inblandat i berättigande verksamheter och drivs av ägaren av fartyget, är fartygets sammanlagda inkomst föremål för tonnagebeskattning. I detta sammanhang anser Malta att samma princip bör tillämpas när de berörda inkomsterna fördelas mellan fartygets ägare och operatören, förutsatt att de nödvändiga villkoren (inklusive betalningen av tonnageskatt för vardera parten) är uppfyllda. Malta hävdar att en alltför strikt hållning i denna fråga kan leda till att fartygsägare utflaggar sina fartyg till länder utanför unionen och till högre fartygshyror för unionens rederier.

(95) Inga fartyg utgyrda genom skeppslega som tidigare accepterats enligt tonnageskatteordningen var fartyg som hyrdes ut genom skeppslega till tredje part, vilket framgick av översikten för perioden 2004–2016 som lämnats till kommissionen.

(96) Fartyg som hyrs ut genom skeppslega utgör ca 10 % av alla fartyg som omfattas av den maltesiska tonnageskatteordningen. Uthyrningarna var interna inom gruppen ([55]).

(97) För att säkerställa att det rättsligt sätt inte finns någon möjlighet för rena fartygsuthyrare (även de som hyr ut små fritidsbåtar till fysiska personer ([56])) att i framtiden kunna omfattas av tonnageskatteordningen har Malta åtagit sig att begränsa stödberättigandet för uthyrning genom skeppslega till

a) transaktioner inom gruppen ([57]),

b) genuina rederiers transaktioner med tredje part på grund av kortsiktig överkapacitet där uthyrningsperioden inte överstiger tre år och under förutsättning att det nettotonnage som hyrs ut genom skeppslega till tredje part understiger 50 % av det totala tonnaget för det företag/den grupp som tonnagebeskattas, termen ”kortsiktig överkapacitet” avser endast fartyg som förvärvats av den godkända sjöfartsorganisationen för att genomföra dess egen sjöfartsverksamhet och omfattar inte fartyg som förvärvats särskilt för uthyrning genom skeppslega.

4.2.2.3 Tillämpning av tonnageskatt för transporttjänster som tillhandahålls med fartyg som hyrs från andra företag med besättning (tids-/resebefraktning)

(98) Malta har bekräftat att sedan 2004 har ingen som har utnyttjat tonnagebeskattningen i Malta deltagit i tidsbefraktning eller liknande verksamhet.

(99) Malta betonade emellertid att sjöfartens själva natur gör att fartygsägare måste ha möjlighet att flexibelt och snabbt fatta beslut för att anpassa sig till utvecklingen på marknaden. Malta underströk att riktlinjerna för sjötransport inte innehåller någon gräns för det högsta tonnage som en organisation får befrakta med besättning för att vara berättigad till stöd enligt riktlinjerna för sjötransport.

(100) En tidsbefraktad flotta är underkastad de allmänna flaggkraven enligt maltesisk lag. Flaggkravet gäller hela den tonnagebeskattade flottan ([58]). Alla tids-/resebefraktade fartyg som har godkänts inom ramen för den maltesiska tonnageskatteordningen sedan maj 2004 är EES-flaggade.

(101) Malta har förtydligat att man kommer att kräva att nytillkomna aktörer har minst 25 % av sin tonnagebeskattade flotta under EES-flagg, i linje med vad kommissionen godkände för den franska tonnageskatteordningen ([59]).

4.2.3 *Tillämpning av flaggkravet*

(102) Det är först sedan 2010 som det enligt beskattningsbestämmelserna är tillåtet även för icke-EES-/EU-registrerade fartyg att omfattas av tonnagebeskattning enligt de villkor som anges i skäl 27. Därför är det stora flertalet av fartygen i den maltesiska tonnagebeskattade flottan (90 %) EES-/EU-flaggade.

([55]) En grupp definieras som två eller flera rederier som ägs eller kontrolleras, direkt eller indirekt, till mer än femtio procent av samma personer samt i alla kontrollsituationer (oberoende av ägarförhållandeprocenten) i enlighet med definitionen i artikel 1 i rådets sjunde direktiv 83/349/EEG av den 13 juni 1983 grundat på artikel 54.3 g i fördraget om sammanställd redovisning (EGT L 193, 18.7.1983, s. 1), och IFRS 10 ”koncernredovisning”.

([56]) Små fritidsbåtar som inte motsvarar definitionen i fotnot 49.

([57]) Se fotnot 55.

([58]) Med undantag för fartyg som har hyrts ut genom skeppslega.

([59]) Kommissionens beslut (EU) 2015/667 av den 4 februari 2015 om det statliga stöd SA.14551 (2013/C) som Frankrike har genomfört genom ändring av villkoren för det stöd som tidsbefraktade fartyg har beviljats inom ramen för tonnageskatteordningen (EUT L 110, 29.4.2015, s. 15), skäl 46.

(103) Malta har åtagit sig att begära av alla nya aktörer att andelen EES-flaggade fartyg i den tonnagebeskattade flotta som de driver är minst 25 % ([60]), en andel som ska bibehållas eller utökas i enlighet med avsnitt 3.1 i riktlinjerna för sjötransport. Enligt detta åtagande får den EES-flaggade andelen av flottan för dem som är berättigade till tonnageskatt inte minska i genomsnitt under en period på tre år. Ett undantag från detta krav ska endast beviljas om 60 % av den tonnagebeskattade flottan ([61]) som det berörda företaget driver för EES-flagg. En kontroll ska utföras varje gång ett fartyg förs in i eller ut ur en tonnagebeskattad flotta.

(104) Malta har även åtagit sig att se till att hela den strategiska och ekonomiska förvaltningen ska äga rum inom EES.

(105) Fartyg som inte är ekonomiskt och strategiskt förvaltade från EES kommer att accepteras inom ramen för tonnageskatteordningen endast om de för EES-flagg, med undantag för fartyg som hyrs ut genom skeppslega, under förhållanden som uppfyller vissa begränsningar ([62]).

4.2.4 *Tonnageskattesatser*

(106) Malta har betonat att dess tonnageskatteordning baseras på en liknande princip som den cypriotiska tonnageskatteordning som godkändes av kommissionen år 2010. Malta tar ut en årlig tonnageskatt i form av en klumpsumma som baseras på fartygets tonnage.

(107) De tonnageskattesatser som ska betalas i Malta varierar beroende på fartygets nettotonnage samt ålder. Tabell 3 innehåller en jämförelse av nivån för tonnageskatt som ska betalas i Malta i förhållande till de cypriotiska och polska tonnageskatteordningar som har godkänts av kommissionen.

(108) Malta betonar att om man skulle anta att förändringen av den skatt som ska betalas avgjordes endast av fartygets tonnage ([63]), skulle den beräknade årliga tonnageskatten som ska betalas i Malta vara mycket lik den som betalas i Cypern och Polen:

Tabell 3

Netto-tonnage	Malta	Cypern	Polen
2 500	1 000	830	711
8 000	3 200	2 537	2 046
10 000	3 580	3 158	2 531
15 000	4 280	4 161	3 225
20 000	4 880	5 165	3 918
25 000	5 330	6 169	4 473
30 000	5 780	6 808	4 820
40 000	6 480	8 086	5 513
50 000	7 180	8 816	6 207
60 000	7 680	9 546	6 900

(109) Malta betonade vidare att tonnageskatteberäkningen som visas för Polen i tabell 3 förutsätter att fartygen kommer att vara i drift 365 dagar per år. Fartyg inom ramen för den polska tonnageskatteordningen som inte är i drift hela året har rätt till en proportionell nedsättning. I Cypern, där fartygen ställs av under en period på minst tre månader, sätts det tonnageskattebelopp som ska betalas för dessa fartyg ned med 25 %.

([60]) Inklusive befraktade fartyg (med besättning eller genom skeppslega, dvs. utan besättning), men med undantag för fartyg som hyrs ut genom skeppslega.
([61]) Inklusive befraktade fartyg (med besättning eller genom skeppslega, dvs. utan besättning), men med undantag för fartyg som hyrs ut genom skeppslega.
([62]) Se åtagande 4 i bilagan till detta beslut.
([63]) Normalskattesats som gäller för fartyg inom den vanligaste ålderskategorin (10–15 år).

(110) I Malta sätts tonnageskattesatsen ned för fartyg som är mindre än tio år gamla. Samtidigt ökar Malta tonnageskatten som ska betalas för fartyg som är 15 år eller äldre. Syftet med denna bestämmelse är att uppmuntra fartygsägare och operatörer att registrera yngre (och därmed mer effektiva och miljövänliga) fartyg och att avskräcka dem från att registrera äldre fartyg. Eftersom nya fartyg i allmänhet är mer tillförlitliga, säkrare, effektivare och miljövänligare än äldre fartyg, är en sådan regel att betrakta som stöd för det första målet som anges i avsnitt 2.2 i riktlinjerna för sjötransport, dvs. ”förbättra en tillförlitlig, effektiv, säker och miljövänlig sjötransport”. Detta bidrar också till målen för 2020 om begränsning av utsläpp av växthusgaser som antagits av EU.

(111) Malta hävdade att den ökning av tonnageskattesatsen som inträffar när fartyget blir äldre bör beaktas vid bedömningen av den totala skattesatsen. Med tanke på de nedsättningar som tillämpas i Polen och Cypern för fartyg som inte är i drift är emellertid satserna under alla omständigheter jämförbara, även med den nedsättning som tillämpas i Malta. För en korrekt jämförelse gjorde Malta gällande att om ett fartyg var i drift 75 % i Polen, skulle jämförelsen mellan Malta och Polen se ut på det sätt som anges i tabell 4:

Tabell 4

Netto-tonnage	Polen	Malta (fartyg 0–5 år)	Malta (fartyg 5–10 år)
2 500	533,25	700	850
8 000	1 535	2 240	2 720
10 000	1 898	2 506	3 043
15 000	2 419	2 996	3 638
20 000	2 939	3 416	4 148
25 000	3 355	3 731	4 530
30 000	3 615	4 046	4 913
40 000	4 135	4 536	5 508
50 000	4 655	5 026	6 103
60 000	5 175	5 376	6 528

(112) När det gäller ministerns rätt att ”[…] på villkor som denne anser vara lämpliga, undanta ett fartyg eller en klass av fartyg från att betala hela eller en del av avgifterna enligt villkoren i dessa föreskrifter” förklarade Malta att denna bestämmelse enbart tillämpas på års- och registreringsavgifter, även de kallade tonnageskatter, och endast för att garantera flexibilitet när det gäller humanitära och filantropiska situationer. Denna bestämmelse har aldrig tillämpats.

(113) När det gäller nedsättningar på grund av tonnageskatt som betalas i en annan medlemsstat, förklarade Malta att regelns syfte är att förhindra dubbelbeskattning. Ett företag som har varit föremål för tonnagebeskattning för ett fartyg i ett annat land bör inte göras skyldigt att betala hela tonnageskatten igen i Malta. Systemet med befrielse från dubbel tonnagebeskattning som beviljas av Malta grundar sig på vanliga kreditmetoder som gäller även i fråga om inkomstskatt. Malta hänvisade till tidigare utlåtanden från kommissionen i frågan som är förenliga med detta synsätt ([64]).

(114) Befrielsen från dubbelbeskattning är begränsad till den lägsta faktiskt ålagda tonnagebeskattningen för fartyg utanför Malta eller 75 % av den maltesiska tonnagebeskattningen som skulle betalas före beviljandet av eventuell kredit. Befrielse beviljas endast för tonnageskatt som betalats med avseende på samma fartyg av samma godkända sjöfartsorganisation i en annan medlemsstat.

([64]) Kommissionens meddelande *Mot en inre marknad utan skattehinder*, KOM(2001) 582 slutlig, 23 oktober 2001, och kommissionens meddelande *Samordning av medlemsstaternas direkta skattesystem på den inre marknaden*, KOM(2006) 823 slutlig, 19 december 2006.

4.2.5 *Avgränsande åtgärder*

(115) Malta vidhåller att de avgränsande åtgärder som anges i beskattningsbestämmelserna på ett effektivt sätt avskräcker från missbruk och förhindrar spridningseffekter till verksamheter som inte är berättigande.

(116) Beskattningsbestämmelserna ålägger en skyldighet för godkända sjöfartsorganisationer att föra separat bokföring för intäkter och vinster som härrör från sjöfartsverksamhet respektive intäkter från andra inkomstkällor. Godkända sjöfartsorganisationer är även skyldiga att upprätta finansiella rapporter i enlighet med internationella redovisningsstandarder som har godkänts av unionen och få dem reviderade av en auktoriserad revisor.

(117) Underlåtenhet att föra separata bokföring innebär att sjöfartsorganisationen automatiskt diskvalificeras från att dra nytta av någon av skattebefrielserna.

(118) En godkänd sjöfartsorganisation är skyldig att registrera sig hos finansministern om den vill utnyttja tonnageskatteordningen.

(119) En godkänd sjöfartsorganisation som åtnjuter förmåner från tonnageskatteordningen är skyldig att lämna in en årlig skattedeklaration som tydligt visar en uppdelning mellan berättigande och icke-berättigande inkomster. I situationer där hela inkomsten för en godkänd sjöfartsorganisation omfattas av tonnageskatteordningen, kan organisationen i stället för en skattedeklaration välja att lämna en deklaration som måste inges av en person som är oberoende av den godkända sjöfartsorganisationen och som antingen är en auktoriserad revisor och eller en person som är behörig advokat. Stränga påföljder kan föreskrivas om oriktiga uppgifter redovisas eller vid grov försumlighet gällande dessa skyldigheter.

(120) Förluster från verksamheter som omfattas av inkomstskatt kan inte avräknas mot tonnageskatteskyldigheten.

(121) En sjöfartsorganisation kan inte välja att omfattas eller att inte omfattas av den maltesiska tonnageskatteordningen beroende på om den har beskattningsbara vinster eller förluster. Om inte den godkända sjöfartsorganisationen beslutar något annat kommer den att omfattas av tonnageskatteordningen. Om organisation väljer att inte omfattas är detta beslut oåterkalleligt ([65]).

(122) Det är inte möjligt för maltesiska sjöfartsorganisationer att låta en del av fartygen omfattas av tonnageskatteordningen och en del av inkomstskatteordningen ([66]).

(123) Artikel 51 i lagen om inkomstskatt innehåller omfattande bestämmelser för att stävja missbruk som är avsedda att motverka artificiella arrangemang och system som syftar till att erhålla oberättigade fördelar. Denna allmänna regel för att motverka missbruk följer kommissionens rekommendation av den 6 december 2012 om aggressiv skatteplanering ([67]). Åtgärderna för att motverka missbruk backas upp av allvarliga påföljder som åläggs vid överträdelser. I sådana fall, och utöver betalningen av det obetalda skattebeloppet, tas ränta ut till 0,54 % per månad (dvs. 6,48 % per år), tillsammans med ytterligare sanktioner på upp till 1,5 % per månad (dvs. 18 % per år) av de obetalda skatterna.

(124) Enligt bestämmelserna om rätt till avdrag för kostnader som ingår i lagen om inkomstskatt krävs att det finns ett direkt samband mellan en utgift och de inkomster den ger upphov till. Enligt artikel 14.1 i lagen om inkomstskatt får en kostnad endast dras av om utgifterna ”helt och hållet och uteslutande har uppkommit i samband med produktion av inkomsten”. Det är därför inte möjligt att begära avdrag för kostnader för att generera vinst (inklusive tonnagebeskattade vinstmedel) mot andra typer av beskattningsbara inkomster.

(125) Alla godkända sjöfartsorganisationer är skyldiga att föra korrekta och tillräckliga register över sina inkomster och utgifter för att deras respektive inkomster och tillåtna avdrag lätt ska kunna fastställas.

([65]) Artikel 6 i beskattningsbestämmelserna.
([66]) Artikel 6 i beskattningsbestämmelserna.
([67]) EUT L 338, 12.12.2012, s. 41.

(126) Malta har åtagit sig att ålägga de aktörer som omfattas av tonnagebeskattning att lämna en obligatorisk årlig försäkran om överensstämmelse för alla verifierbara parametrar som t.ex. fartygstyp, verksamhet som bedrivs med fartyget, nettotonnage, driftsdagar, flagg, typer av verksamhet samt efterlevnad av stödtaket.

4.3 **Skattebehandling av utdelning på aktier i rederier**

(127) Malta har förklarat hur det maltesiska allmänna skattesystemet fungerar. Enligt detta system medför utdelningar till aktieägare av maltesiska företag ingen skyldighet att deklarera utdelningen ([68]) och betala skatt ([69]). Detta gäller utan undantag inom alla sektorer.

4.4 **Undantag från beskattning av kapitalvinster från försäljning eller överlåtelse av fartyg**

(128) Malta hänvisar till tillämplig maltesisk lagstiftning enligt vilken ett fartyg ska vara ett tonnagebeskattat fartyg för att dra fördel av skatteundantaget ([70]).

(129) Malta förklarar också att endast försäljningar av och transaktioner som avser tonnagebeskattade fartyg som köpts och sålts av rederier medan de omfattades av tonnagebeskattningen har utnyttjat skattebefrielsen i det förflutna. I Malta är också beslutet att lämna tonnageskatteordningen oåterkalleligt.

4.5 **Undantag från beskattning på kapitalvinster på aktier i rederier**

(130) Malta påpekade att för att säkerställa konkurrenskraften och attraktiviteten för europeiska register jämfört med tredjeländer bör fartygsägare (dvs. aktieägare) ha möjlighet att åtnjuta frukterna av den sjöfartsverksamhet som bedrivs.

(131) Enligt artikel 12.1 c ii i lagen om inkomstskatt är alla vinster till eller från en person som inte har sin hemvist i Malta på en överlåtelse av aktier eller värdepapper i ett företag, som inte är ett fastighetsföretag, befriade från skatten, förutsatt att den faktiska betalningsmottagaren av vinsten är en person inte har sin hemvist i Malta och att personen inte kontrolleras av en individ eller individer som vanligtvis har sin hemvist i Malta. Dessutom gäller ett undantag enligt artikel 12.1 u 1 i lagen om inkomstskatt, i vilket det föreskrivs att alla intäkter och vinster för företag som är registrerade i Malta som härrör från företag som har ett ägarintresse eller från överlåtelsen av ett sådant företag är undantagna från skatten.

(132) De dubbelbeskattningsavtal som ingåtts av Malta i enlighet med bestämmelserna i artikel 13.5 i OECD: s modellavtal för skatter tillskriver rätten att beskatta sådana vinster till det land där personen har sin hemvist. Malta har dubbelbeskattningsavtal med alla medlemsstater i EES.

(133) Den enda aktieöverlåtelse som inbegriper en maltesisk aktieägare sedan Maltas anslutning till unionen var en transaktion som ägde rum under 2006. Denna transaktion skedde i samband med överlåtelsen av aktier i […]. Den förmån som den aktuella skattebefrielsen innebar låg långt under tröskelvärdet för stöd av mindre betydelse ([71]), med ett högsta – teoretiskt – stödbelopp på mindre än 1 400 euro mot bakgrund av försäljningspriset, även sammanräknat med den relaterade förmånen från skattebefrielsen med avseende på fartygstransaktioner. Aktieägaren mottog inget ytterligare stöd under den aktuella perioden och omfattades heller inte av tonnageskatt ([72]).

(134) Alla övriga aktietransaktioner som utförts på sedan 2004 ska ha omfattats av befrielsen från skatt på kapitalvinster för personer utan hemvist i Malta, som fastställs i artikel 12.1 c ii i lagen om inkomstskatt.

(135) Malta har åtagit sig att avskaffa de nuvarande sektorspecifika undantagen från beskattning av kapitalvinster som härrör från försäljning av aktier i rederier för personer med hemvist i Malta.

([68]) Artikel 68.1 a i lagen om inkomstskatt.
([69]) Artikel 68.1 b i lagen om inkomstskatt.
([70]) Artikel 3.1 b och 3.4 i beskattningsbestämmelserna.
([71]) Kommissionens förordning (EU) nr 1407/2013 av den 18 december 2013 om tillämpningen av artiklarna 107 och 108 i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt på stöd av mindre betydelse (EUT L 352, 24.12.2013, s. 1).
([72]) Rederier som är verksamma endast på maltesiska territorialvatten kan inte utnyttja tonnageskatteordningen, se skäl 52.

4.6 **Undantag från beskattning av räntor eller andra intäkter i samband med finansiering av rederier eller tonnagebeskattade fartyg**

(136) Enligt artikel 3.2 i beskattningsbestämmelserna ska ”ingen skatt enligt lagen [lagen om inkomstskatt] […] betalas av någon person på ränta eller övriga intäkter som ska betalas till honom [eller henne] i samband med all finansiering av godkända sjöfartsorganisationer eller finansiering av tonnagebeskattade fartyg […]. Detta undantag beviljas inte automatiskt utan på begäran. Malta har bekräftat att inget företag någonsin har beviljats ett sådant undantag. De maltesiska myndigheterna har bekräftat att ett sådant undantag aldrig har beviljats, inbegripet efter Maltas anslutning till Europeiska unionen, och att ”inget företag har utnyttjat sådana förmåner”.

(137) Malta har gjort ett åtagande om att stryka artikel 3.2 i beskattningsbestämmelserna.

4.7 **Skattebefrielser för transaktioner med fartyg**

(138) Malta gjorde gällande att föreskrifterna i beskattningsbestämmelserna enligt vilka ingen avgift ska tas ut när det gäller vissa transaktioner med fartyg ([73]) är av informativ karaktär. De ger inga fördelar för rederierna, eftersom sådana transaktioner med fartyg inte omfattas av någon avgift enligt lagen om skatt på handlingar och överlåtelser, då överlåtelser i allmänhet endast beskattas när det är fråga om omsättningsbara värdepapper, fast egendom, auktioner och försäkringar.

4.8 **Undantag från skatt på handlingar och överlåtelser**

(139) Precis som för kapitalvinster från försäljning av aktier förklarade Malta att det undantag ([74]) som anges i artikel 5 i beskattningsbestämmelserna inte har haft någon betydande inverkan på den inre marknaden sedan 2004 på grund av ägarstrukturen i de företag som omfattas av tonnageskatteordningen och de allmänna undantagen i lagen om skatt på handlingar och överlåtelser.

(140) På grundval av artikel 47.3 d och 47.4 i lagen om skatt på handlingar och överlåtelser är dock ingen skatt tillämplig på transaktioner med värdepapper i ett företag där mer än hälften av det normala aktiekapitalet, röst- och vinstandelarna innehas av personer som inte har sin hemvist i Malta och som inte ägs eller kontrolleras direkt eller indirekt av personer med hemvist i Malta, förutsatt att företaget har större delen av sin verksamhet utanför Malta. Överlåtelser inom gruppen i samband med omstruktureringar, mellan företag som är majoritetsägda och kontrolleras av samma aktieägare, omfattas av ett undantag enligt artikel 42.1 b i denna lag.

(141) Malta har bekräftat att bara en transaktion som inte omfattas av den allmänna befrielsen från skatt som nämns i skäl 140 har ägt rum sedan 2004 och rörde aktier ägda av en maltesisk aktieägare. Denna transaktion överskred inte – i termer av skatteförmåner – tröskelvärdet för stöd av mindre betydelse, även efter det att utnyttjandet av undantaget från skatt på kapitalvinster lagts till ([75]).

(142) Malta har lämnat in ett åtagande om att avskaffa den befrielse som anges i artikel 5 i beskattningsbestämmelserna för personer med hemvist i Malta.

4.9 **Åtagandenas ikraftträdande**

(143) Malta har åtagit sig att se till att de nya regler som skulle göra åtgärderna i detta beslut förenliga med den inre marknaden kommer att träda i kraft inom tre månader från dagen för detta beslut. Från och med tidpunkten för antagandet av detta beslut och fram till ikraftträdandet av åtagandena har Malta åtagit sig att fortsätta att tillämpa tonnageskatteordningen och de övriga åtgärder som omfattas av detta beslut på ett sätt som inte leder till någon utbetalning av oförenligt stöd som sedan skulle behöva återkrävas från stödmottagarna.

([73]) I artikel 5 i beskattningsbestämmelserna fastställs att ingen skatt ska betalas på registreringen eller överlåtelsen av tonnagebeskattade fartyg, överlåtelsen av rättigheter till fartyg, samt inteckningar eller andra avgifter, se även skäl 40 och efterföljande.
([74]) Undantaget omfattar i synnerhet registreringsavgiften för tonnagebeskattade fartyg och överlåtelsen av aktier, se skäl 41.
([75]) Se skäl 133.

4.10 **Berättigade förväntningar, rättssäkerhet, status för befintligt stöd**

(144) Malta har framhållit att ordningen bör betraktas som befintligt stöd och att det finns berättigade förväntningar i detta avseende i Malta och hos sjöfartsorganisationer.

(145) Maltas tonnageskatteordning och kompletterande bestämmelser fastställdes 1973. I detta sammanhang lämnade Malta in de relevanta delarna av 1973 års lag om handelsfartyg i dess ursprungliga lydelse ([76]) och i synnerhet artiklarna 85 och 86, som innehåller definitionerna för undantagna fartyg och de inkomster som är undantagna från inkomstskatt.

(146) Malta gör gällande att dessa stödåtgärder var föremål för granskningsförfarandet före anslutningen. Konkurrensfrågor i samband med transport, däribland tonnageskatt, behandlades uttryckligen i transportkapitlet under anslutningsförhandlingarna. Malta betonar att dess tonnageskatteordning inte uppmärksammades som problematisk av kommissionen vid tidpunkten. Malta hävdar, med hänvisning till skriftväxlingen, att den information man tillhandahöll om ordningen var tillfredsställande enligt kommissionen. Malta hänvisar särskilt till konferensen om Maltas anslutning till EU som hölls den 26 oktober 2001 och anteckningarna från mötet i vilka det rekommenderas att förhandlingarna om transportkapitlet preliminärt ska avslutas. Malta förklarar att man, i likhet med de sjöfartsorganisationer som har dragit nytta av tonnageskatteordningen, alltid har uppfattat det som och utgått från att systemet var helt i linje med riktlinjerna för sjötransport.

(147) Den relevanta maltesiska lagstiftningen, lagen om handelsfartyg och beskattningsbestämmelserna, meddelades till kommissionen före den 31 augusti 2004 i enlighet med anslutningsakten ([77]). Kommissionen informerades om tonnageskatteordningen i dokumentet CONF-M 51/00 av den 19 oktober 2000 kompletterad med dokument CONF-65 M/01 av den 18 september 2001.

(148) Den relevanta lagstiftningen ändrades inte mellan dagen för anslutningen och den 1 maj 2007. De nationella bestämmelserna ändrades först under 2010 för att införliva de principer som införts genom meddelandet från kommissionen om vägledning om statligt stöd till fartygsförvaltare (nedan kallade *riktlinjerna för fartygsförvaltning*) ([78]).

(149) Malta påminde kommissionen om att tonnageskatteordningen inte nämndes bland de ordningar som behöver justeras när den treårsperiod som ges i anslutningsfördraget för ändring av befintliga stödåtgärder var på väg att löpa ut och att kommissionen därför ansåg att stödordningen utgjorde befintligt stöd. I sin skrivelse av den 24 april 2007 nämnde kommissionen endast två stödåtgärder: allmän trafikplikt för Gozo Channel Co Ltd och allmän trafikplikt för Sea Malta Co Ltd

5. **SYNPUNKTER FRÅN BERÖRDA PARTER**

(150) Såsom nämns i skäl 3 mottogs synpunkter från sex berörda parter och en anställd i den tyska sjöfartssektorn som önskar vara anonym. Dessa sammanfattas i skälen 151–177.

5.1 **Fartyg som uppfyller kraven för att komma i fråga för tonnageskatt**

(151) Europeiska gemenskapens redarförbund (*The European Community Shipowners' Association*, ECSA) instämde i kommissionens ursprungliga bedömning att fiskefartyg, oljeriggar och icke-kommersiella fritidsbåtar inte bör vara berättigade till tonnageskatt.

5.2 **Tillämpning av tonnageskatt för pråmar**

(152) Maltas internationella sjöfartsråd, *The Malta International Shipping Council*, betonade att pråmar utan egen framdrivning bär last medan bogserbåtar säkerställer att lasten når sin destination. Det rörde sig därför om en och samma insats och vart och ett av fartygen måste vara berättigat till tonnageskatt.

([76]) Ändrad genom lag XXIV av 1986 och med tillägg av artikel 85A som ger ansvarig minister behörighet att godta som "undantagna" fartyg även fartyg under 1 000 nettoton.

([77]) Akt om villkoren för, Republiken Tjeckiens, Republiken Estlands, Republiken Cyperns, Republiken Lettlands, Republiken Litauens, Republiken Ungerns, Republiken Maltas, Republiken Polens, Republiken Sloveniens och Republiken Slovakiens anslutning till de fördrag som ligger till grund för Europeiska unionen och om anpassning av fördragen (nedan kallad *anslutningsakten*) (EUT L 236, 23.9.2003, s. 33).

([78]) EUT C 132, 11.6.2009, s. 6.

5.3 **Tillämpning av tonnageskatt för kryssningsfartyg**

(153) Maltas internationella sjöfartsråd betonade att kryssningsfartygens verksamhet är synonym med sjötransport av passagerare.

(154) ECSA hävdade att det primära syftet med kryssningsfartyg är sjötransport, även om de används för fritidsändamål. ECSA betonade också att kryssningsfartyg omfattas av samma kontroller och föreskrifter som andra stora oceangående fartyg och att deras sjöfolk måste uppfylla samma certifieringskrav. De är också föremål för samma flagg- och hamnstatskontroller och samma internationella konventioner som alla andra fartyg som färdas internationellt. Kryssningsfartygsindustrin har bidragit kraftigt till att uppnå målen i riktlinjerna för sjötransport. Kryssningssektorn är utsatt för konkurrens från länder utanför unionen. I den mån en part i EES-avtalet eller en medlemsstat föreskriver skatter (eller andra kostnader) som inte föreskrivs i andra länder, kan medlemsstaten förutse en utflaggning av fartyg till en annan stat där de sammanlagda kostnaderna är lägre.

5.4 **Tillämpning av tonnageskatt för kommersiella yachter**

(155) Maltas internationella sjöfartsråd, Maltas handels-, näringslivs och industrikammare samt Super Yachts Industry Network – Malta betonade att kommersiella yachter är verksamma inom transport av passagerare där en hög grad av internationell konkurrens med offshore-center förekommer, som lockar bolagen att sätta upp ägandeskap för och registrera kommersiella yachter hos dem.

5.5 **Tillämpning av tonnageskatt för drift av försörjningsfartyg**

(156) ECSA insisterade på att en slutgiltig och uttömmande förteckning över vilka typer av fartyg som kan komma i fråga inte bör upprättas. Enligt förbundet är det ingen egentlig skillnad mellan ”tjänster” och ”transporter”, eftersom det alltid är fråga om kommersiell sjöfartsverksamhet. ECSA välkomnade kommissionens erkännande av att vissa försörjningsfartyg (t.ex. kabelläggningsfartyg) är berättigade till statligt stöd.

5.6 **Inkomster som uppfyller kraven för att komma i fråga för tonnageskatt**

5.6.1 *Beskattning av kapitalvinster från försäljning av tonnagebeskattade fartyg*

(157) ECSA ansåg att vinsterna från köp och försäljning av tillgångar hänförliga till den normala driften av ett fartyg endast bör undantas från tonnageskatten om ett företag inte har någon annan verksamhet än att köpa och sälja sjöfartstillgångar. I sådana fall kan företaget inte anses utföra sjötransporter.

(158) ECSA hävdade att kapitalvinster från försäljning av fartyg också bör omfattas av tonnageskatt för fartyg som har förvärvats före övergången till tonnageskatteordningen, varigenom tonnageskatteordningar bör inbegripa rimliga och rättvisa övergångsarrangemang som tar hänsyn till varje skattefordran som uppkommit under perioden före tillämpning av tonnageskatten.

5.6.2 *Tillämpning av tonnageskatt för sammanhängande tjänster som tillhandahålls i samband med sjötransporter*

(159) Enligt ECSA bör sammanhängande verksamheter vara en normal del av den tjänst som tillhandahålls av en sjöfartsorganisation. Förbundet hävdar att det inte är nödvändigt att definiera ”sammanhängande verksamheter” för tillämpningen av riktlinjerna för sjötransport, utan att det bör överlåtas åt medlemsstaterna att göra en egen tolkning under överinseende av kommissionen.

(160) ECSA instämmer med kommissionen i att tjänster som tillhandahålls av finansinstitut till rederier som råkar omfattas av tonnageskatt – såsom lån och garantier – inte bör betraktas som berättigande ”sammanhängande verksamheter”.

(161) Om ett företags enda verksamhet är drift av fartyg bör hela vinsten för den fartygsrelaterade verksamheten falla inom avgränsningen så länge verksamheten överensstämmer med gängse sedvänja och praxis inom branschen.

(162) ECSA noterade att många företag prissätter sina tjänster på ett integrerat sätt och att denna övergripande strategi gör det möjligt för dem att undvika kravet på att göra godtyckliga beräkningar av vinstfördelningen. ECSA betonade att den övergripande strategin stöds av OECD:s modell för skatteavtal.

(163) ECSA hävdade att separat prissättning på tjänster är en nödvändig och normal del av den ekonomiska verksamheten för de flesta fartygsverksamheter som erbjuder transporttjänster för passagerare. Utan dem skulle sjöfartsverksamheten inte vara attraktiv för kunderna och inte lönsam för rederierna, och de borde därför vara berättigade till tonnageskatt.

(164) När det gäller kryssningsverksamheter inbegriper transportpaketet också en rad olika tjänster som erbjuds under resan och är en del av passagerarnas förväntningar. Enligt ECSA rör det sig bland annat om kommunikationstjänster, barer, valutaväxling, utflykter på land, shopping, hälso- och skönhetstjänster och underhållning. I vissa fall, t.ex. när det gäller utflykter på land, köps dessa sammanhängande verksamheter in av kryssningsföretaget – de ”paketeras” normalt av lokalanställda som säljer till kryssningsföretaget – och de bör därför ingå som en berättigande verksamhet.

(165) ECSA erkänner principen om undvikande av illojal konkurrens med inhemska företag på land, och konstaterar att en huvudsaklig användning av fartyg som flytande snabbköp, kasinon, snabbköp eller statiska hotell inte skulle vara godtagbar.

(166) Maltas internationella sjöfartsråd lade fram liknande synpunkter om kryssnings- och passagerarpaket.

5.6.3 *Tillämpning av tonnageskatt för enheter som hyr ut berättigande fartyg genom skeppslega*

(167) ECSA hävdade att medlemsstaterna bör besluta om huruvida eventuella begränsningar bör införas, med beaktande av t.ex. hur nationell sjöfartsindustri och sjöfartskluster organiseras.

(168) Det norska rederiförbundet förklarade att uthyrning genom skeppslega är vanligt förekommande bland rederier. Det är dock vanligtvis endast en liten andel av företagens sammanlagda tonnage som hyrs ut genom skeppslega. Endast ett fåtal företag äger endast fartyg som hyrs ut genom skeppslega. Om intäkterna från uthyrning genom skeppslega inte är helt skattebefriade, kan EES-baserade fartygsägare inte erbjuda konkurrenskraftiga uthyrningspriser. Företag som tillhandahåller tjänster för olje- och gasindustrin där verksamheten sker utomlands separerar vanligtvis fartygets ägarskap och den operativa verksamheten för att vara konkurrenskraftiga på den operativa sidan. Ofta är uthyrning genom skeppslega den enda möjligheten att ta sig in på skyddade utländska marknader. När befraktaren är ett oljerelaterat företag har befraktaren också ofta en egen intern personalstyrka och en organisation för tekniska tjänster som rör förvaltning av fartyg, som befraktaren önskar utnyttja. Det finns också områden där risken i samband med besättningens kostnad och tillgänglighet, kostnader och snabb tillgång till fartygsreparationer och annat som är väsentligt för driften av fartyget bedöms som oacceptabla, och där uthyrningsarrangemang genom skeppslega är att föredra.

(169) Det norska rederiförbundet hävdar att tillåtelse för tonnagebeskattade företag att bedriva uthyrning genom skeppslega inte medför någon ökning av det statliga stödet till sjöfartsindustrin ([79]). Den skattebefriade sjöfartsinkomsten fördelas bara mellan det fartygsägande företaget, som hyr ut fartyget, och det företag som driver fartyget (för det företag som driver fartyget minskas den skattebefriade inkomsten med hyran för skeppslega, som är en skattebefriad inkomst för fartygets ägare).

(170) Enligt Maltas internationella sjöfartsråd måste fartygsägande och drift av fartyg betraktas som en helhet. Fartygsägande och drift av fartyg är verksamheter som kan utföras av samma organisation. Andra gånger är olika enheter inriktade på en aktivitet. De olika enheterna har alla kostnader och ansvar för att kontrollera att den primära driften sker säkert och effektivt. Det betonas att den maltesiska lagstiftningen och den internationella lagstiftningen lägger stora skyldigheter och ett tungt ansvar på fartygets ägare, även när fartyget hyrs ut genom skeppslega. Om ett fartyg som har hyrs ut är verksamt inom internationell transport av gods och passagerare bör både ägaren och befraktaren omfattas av tonnageskatteordningen.

([79]) Jämfört med det scenario då den fartygsägande och den fartygsdrivande funktionen utförs av samma organisation.

5.6.4 *Tillämpning av tonnageskatt på uthyrning av fartyg med besättning (tids-/resebefraktning)*

(171) ECSA betonade att charterverksamheten skapar direkt och indirekt sysselsättning för många yrkesverksamma inom sjöfart i Europa och att ett flexibelt synsätt bidrar till att rederiernas huvudkontor stannar kvar inom EU.

(172) När det gäller vissa av kommissionens beslut i vilka man krävt en lägsta andel egen sjöfartsverksamhet för tidsbefraktare för att de ska kunna omfattas av tonnageskatt, anser ECSA att detta krav bör mildras.

(173) Enligt det norska rederiförbundet finns de flesta sjöfartsföretag av kommersiella skäl representerade på ett antal maritima knutpunkter över hela världen, och om en organisation för internationell sjöfart skulle ha som strategi att öka andelen tidsbefraktade fartyg i sin flotta, kan den göra det utan hänsyn till eventuella begränsningar i de europeiska tonnageskatteordningarna. Den kan helt enkelt göra det genom ett dotterbolag med hemvist utanför EES.

5.7 **Flaggkravet**

(174) ECSA anser att riktlinjerna för sjötransport, i allt väsentligt, innehåller en pragmatisk flexibilitet när det gäller användningen av medlemsstaternas flagg, och att de inte bör göras strängare.

5.8 **Avgränsande regler**

(175) ECSA betonade att tonnageskatteordningar måste tillhandahålla en tydlig definition av godkända verksamheter.

(176) En fartygsoperatör får inkludera verksamheten ”att köpa in” tjänster från andra företag inom avgränsningen, men inte de inkomster som härrör från andra affärsverksamheter. Denna armlängdsprincip används ofta inom skatteadministration och är känd som ett villkor för internprissättning. Till exempel: Om en fartygsoperatör tillhandahåller tjänster på land såsom vägtransport eller hotellinkvartering som en del av ett paket, bör alla pålägg på avgiften för tjänsterna över en armlängds kostnad omfattas av tonnageskatteordningen. Om tjänsterna tillhandahålls till marknadspriser av en tredje part kommer operatörens vinst, oavsett hur stor den är, att ligga inom avgränsningarna. Om tjänsterna tillhandahålls inom fartygsoperatörens grupp är de dock föremål för internprissättning och all vinst från vägtransport- eller hotellverksamhet ska uteslutas från tonnageskatten – endast det beräknade pålägget på gruppens tjänster uppfyller kraven för att omfattas av tonnageskatteordningen.

5.9 **Befrielse från skatt på vinster från finansiering av rederier**

(177) ECSA instämde med kommissionen i att tjänster som tillhandahålls av finansinstitut till rederier som omfattas av tonnageskatteordningen – såsom lån och garantier – inte bör betraktas som ”berättigande” eller ”sammanhängande” verksamheter.

6. **MALTAS KOMMENTARER PÅ SYNPUNKTERNA FRÅN BERÖRDA PARTER**

(178) Malta anser att det av majoriteten av de inlagor som inkommit tydligt framgår att det finns en allmän tillfredsställelse med hur riktlinjerna för sjötransport tillämpas i Malta. Malta noterade att de berörda parterna inte hade några invändningar och att de stödde de nuvarande ordningarna.

7. **BEDÖMNING AV STÖDET**

7.1 **Förekomst av stöd**

(179) I enlighet med artikel 107.1 i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt är ”stöd som ges av en medlemsstat eller med hjälp av statliga medel, av vilket slag det än är, som snedvrider eller hotar att snedvrida konkurrensen genom att gynna vissa *företag* eller viss produktion, oförenligt med den inre marknaden i den utsträckning det påverkar handeln mellan medlemsstaterna”.

(180) För att en stödåtgärd ska anses utgöra stöd i den mening som avses i artikel 107.1 i EUF-fördraget måste den kumulativt uppfylla följande villkor: i) Den ska finansieras med statliga medel, och måste tillskrivas staten. ii) Den måste ge en selektiv fördel för mottagaren genom att gynna vissa företag eller produktion av vissa varor. iii) Den måste snedvrida eller hota att snedvrida konkurrensen och iv) den måste kunna påverka handeln mellan medlemsstaterna.

(181) I det följande kommer kommissionen att bedöma om i) tonnageskatteordningen, ii) undantaget från beskattning för kapitalvinster som uppstår vid försäljning eller överlåtelse av fartyg, iii) undantaget från beskattning för kapitalvinster från aktier i rederier, iv) undantaget från beskattning av utdelning på aktier i rederier, v) undantaget från beskattning för räntor eller andra inkomster i samband med finansiering av rederier eller tonnagebeskattade fartyg, vi) undantaget från vissa skatter på handlingar och överlåtelser (nedan gemensamt kallade *de nationella åtgärderna*) uppfyller de kriterier som anges i skäl 180 och därför utgör statligt stöd.

Statliga medel, ansvar och fördelar

(182) Kommissionen konstaterar att de nationella åtgärderna rör undantag från gängse skatter och avgifter som normalt betalas till den maltesiska staten. Tonnageskatteordningen innebär en skattelättnad jämfört med den inkomstskatt som normalt betalas på bolagsinkomster enligt lagen om inkomstskatt. Befrielsen från skatt på utdelningar och kapitalvinster från aktier i rederier, på kapitalvinster från försäljningen eller överlåtelsen av fartyg och på ränta eller övriga inkomster i samband med finansiering av rederier eller tonnagebeskattade fartyg utgör undantag – i förhållande till lagen om inkomstskatt – som beviljas genom lagen om handelsfartyg och beskattningsbestämmelserna. På samma sätt beviljas undantaget från vissa skatter på handlingar och överlåtelser som föreskrivs i lagen om skatt på handlingar och överlåtelser genom lagen om handelsfartyg och beskattningsbestämmelserna. Befrielsen från betalning av avgifter efter beslut på ministernivå är också ett undantag från gängse skatter och avgifter som normalt ska betalas till den maltesiska staten.

(183) Kommissionen konstaterar att förlorade skatteintäkter för staten är likvärdigt med förbrukning av statliga medel i form av en skatteutgift. Genom att tillåta en nedsättning eller befrielse från skatter och avgifter enligt lagen om handelsfartyg avstår Malta från inkomster som utgör statliga medel. Skattesänkningen och befrielsen från skatter och avgifter beviljas därmed med statliga medel. Åtgärderna har genomförts genom statliga regleringar (lagen om handelsfartyg som är en rättsakt och beskattningsbestämmelserna som Malta betraktar som kompletterande lagstiftning genom vilken lagen om handelsfartyg genomförs). Eftersom dessa skatteåtgärder alltså beviljas av de maltesiska myndigheterna kan åtgärderna tillskrivas staten.

(184) För att en åtgärd ska utgöra statligt stöd måste åtgärden ge mottagarna en ekonomisk fördel. Kommissionen konstaterar att de nationella åtgärderna innebär en befrielse från skatter och avgifter som ger den som omfattas av dem en fördel i den mening som avses i artikel 107.1 i EUF-fördraget.

(185) Kommissionen drar därför slutsatsen att

i) tonnageskatten enligt tonnageskatteordningen,

ii) befrielsen från betalning av avgifter efter beslut på ministernivå,

iii) undantaget från beskattning på kapitalvinster som uppstår vid försäljning eller överlåtelse av fartyg,

iv) undantaget från beskattning på kapitalvinster på aktier i rederier,

v) undantaget från beskattning på utdelning på aktier i rederier.

vi) undantaget från beskattning på räntor eller andra intäkter i samband med finansiering av rederier eller tonnagebeskattade fartyg.

vii) undantaget från vissa skatter på handlingar och överlåtelser

beviljas med statliga medel och kan tillskrivas staten och innebär en fördel för mottagarna.

(186) I det följande bedöms var för sig de ytterligare delar som krävs för att en åtgärd ska utgöra statligt stöd, nämligen åtgärdens selektiva karaktär samt dess potential att snedvrida konkurrensen och påverka handeln.

7.1.1 *Tonnageskatteordningen*

Selektiv fördel

(187) För att en åtgärd ska utgöra statligt stöd måste den vara selektiv genom att gynna vissa företag eller viss produktion enligt artikel 107.1 i EUF-fördraget. När det gäller tolkningen av villkoret selektivitet, är det etablerad rättspraxis att en åtgärd är selektiv om ”syftet med denna åtgärd är att delvis undanta dessa företag från finansiella kostnader som härrör från normal tillämpning av det generella systemet med obligatoriska avgifter som införts enligt lag”. ([80]) En åtgärd anses därför vara selektiv om den innebär ett avsteg från normal tillämpning av det allmänna skattesystemet.

(188) För bedömningen har domstolen tagit fram en analys i tre steg ([81]). För det första måste referenssystemet identifieras. För det andra bör det fastställas om en viss åtgärd utgör ett undantag från det systemet, eftersom den gör åtskillnad mellan ekonomiska aktörer som, mot bakgrund av systemets inneboende mål, är i en jämförbar situation i faktiskt och rättsligt hänseende. Att bedöma om ett undantag föreligger är nyckelelementet i denna del av analysen och möjliggör en slutsats om huruvida åtgärden vid första påseendet är selektiv. Om åtgärden i fråga inte utgör ett undantag från referenssystemet är den inte selektiv. Om åtgärden emellertid utgör ett undantag (och därför är selektiv vid första påseendet) måste det fastställas i det tredje steget av analysen om undantaget motiveras av (referens)systemets art eller allmänna systematik ([82]). Om en åtgärd som är selektiv vid första påseendet motiveras av skattesystemets art eller allmänna funktion, kommer den inte att anses vara selektiv och faller således utanför tillämpningsområdet för artikel 107.1 i EUF-fördraget ([83]).

(189) Företag i Malta beskattas till 35 % enligt lagen om inkomstskatt ([84]). Sjöfartsorganisationer som har valt att omfattas av tonnageskatteordningen undantas från beskattning enligt lagen om inkomstskatt när det gäller inkomster från sjöfartsverksamhet och betalar i stället ett schablonbelopp. Kommissionen konstaterar att den tonnageskatteordning som beskrivs i avsnitt 2.1 eller en jämförbar ordning inte är tillgänglig för alla sektorer eller företag och den därför vid första påseendet är selektiv. Tonnageskatten gör det möjligt för dem som omfattas av den att minska sina skattekostnader. Detta undantag motiveras inte av det allmänna systemets karaktär, utan har inrättats med det särskilda målet att gynna och främja vissa verksamheter.

(190) Mot bakgrund av ovanstående drar kommissionen slutsatsen att tonnageskatteordningen ger en selektiv ekonomisk fördel.

Snedvridning av konkurrensen och påverkan på handeln

(191) En åtgärd som beviljas av staten anses snedvrida eller hota att snedvrida konkurrensen när den tenderar att förbättra mottagarens konkurrensposition jämfört med andra företag med vilka den konkurrerar ([85]). I praktiken antas en snedvridning av konkurrensen i den mening som avses i artikel 107 EUF-fördraget föreligga så snart som staten beviljar en ekonomisk fördel till ett företag inom en avreglerad sektor där det förekommer eller skulle kunna förekomma konkurrens ([86]). Om ett statligt finansiellt stöd förstärker ett företags ställning i förhållande till andra konkurrerande företag i handeln inom gemenskapen ska denna handel anses påverkas av detta stöd ([87]).

([80]) Mål Italien/kommission (173/73, EU:C:1974:71, punkt 3).
([81]) Se t.ex. tribunalens dom av den 18 december 2008, Government of Gibraltar/kommissionen (T-211/04 och T-215/04, EU:T:2008:595, punkterna 143–144).
([82]) Se t.ex. domstolens dom av den 8 september 2011, kommissionen/Nederländerna (C-279/08 P, EU:C:2011:551, punkt 62). Domstolens dom av den 8 november 2001, Adria-Wien Pipeline (C-143/99, EU:C:2001:598, punkt 42).
([83]) Se t.ex. domstolens dom av den 8 september 2011, Paint Graphos m.fl. (förenade målen C-78/08–C-80/08, EU:C:2011:550, punkt 49 och följande punkter). Domstolens dom av den 29 april 2004, GIL Insurance (C-308/01, EU:C:2004:252, punkt 60 och följande punkter).
([84]) Artikel 56.6 i lagen om inkomstskatt.
([85]) Domstolens dom av den 17 september 1980, Phillip Morris/kommissionen (730/79, EU:C:1980:209 punkt 11). Dom av den 15 september 2000, Masotti m.fl./kommissionen (förenade målen T-298/97, T-312/97 m.fl., EU:T:2000:151, punkt 80).
([86]) Dom av den 15 september 2000, Masotti m.fl./kommissionen (förenade målen T-298/97, T-312/97 m.fl., EU:T:2000:151, punkterna 141–147).
([87]) Mål Regione autonoma Friuli-Venezia Giulia/kommissionen (T-288/97, EU:T:2001:115 punkt 41).

(192) Sjöfartsverksamhet sker i huvudsak på en världsomfattande marknad. Dessutom är marknaderna för både cabotagerutter och sjöfartstjänster helt avreglerade ([88]). Således är tjänster som tillhandahålls av rederier som omfattas av tonnageskatteordningen öppna för konkurrens inom medlemsstater, mellan medlemsstater samt mellan medlemsstater och tredjeländer. Ordningen hotar följaktligen att snedvrida konkurrensen och kan påverka handeln mellan medlemsstaterna.

Slutsats

(193) Mot bakgrund av ovanstående är kommissionens slutsats att tonnageskatten utgör statligt stöd i den mening som avses i artikel 107.1 i EUF-fördraget.

7.1.2 *Undantag från betalning av avgifter efter beslut på ministernivå*

(194) Den gällande lagstiftningen begränsar inte i tillräcklig grad befogenheten för ministern att besluta att undanta fartyg från betalning av avgifter enligt beskattningsbestämmelserna, vilken diskuteras i skäl 23 och 112. Den är inte tillräckligt exakt formulerad för att begränsa minskningen till avsedda icke-ekonomiska verksamheter som har humanitära eller filantropiska syften.

(195) Samma villkor som anges i skäl 187 och följande om selektiv fördel och i skäl 191 om snedvridningar av konkurrensen och påverkan på handeln ska även tillämpas på de åtgärder som eventuellt kan beviljas efter beslut av ministern.

Slutsats

(196) Kommissionen drar därför slutsatsen att möjligheten för ministern att undanta ytterligare fartyg enligt eget gottfinnande utgör statligt stöd i den mening som avses i artikel 107.1 i fördraget.

7.1.3 *Undantag från skatt på kapitalvinster från försäljning av fartyg*

(197) Enligt artikel 5.1 a i lagen om inkomstskatt ska kapitalvinster beskattas som härrör från överföringen av tillgångar. I artikel 3.1 i beskattningsbestämmelserna föreskrivs ett undantag för kapitalvinster från försäljning och överlåtelse av tonnagebeskattade fartyg.

Selektiv fördel

(198) Såsom nämns i skäl 187 anses en åtgärd vara selektiv om den innebär ett avsteg från normal tillämpning av det allmänna skattesystemet. I artikel 3.1 i beskattningsbestämmelserna är kapitalvinster från försäljning av fartyg undantagna från skatt, medan kapitalvinster som härrör från överlåtelsen av tillgångar inom ramen för det allmänna skattesystemet och artikel 5.1 i lagen om inkomstskatt i princip ska beskattas till 35 %. Sjöfartsorganisationer som har valt att omfattas av tonnageskatteordningen är undantagna från skatter enligt lagen om inkomstskatt när det gäller kapitalvinster från försäljning av tonnagebeskattade fartyg. Kommissionen noterar att ett sådant undantag inte är tillgängligt för alla sektorer och företag och att det därför vid första påseendet är selektivt. Skatteundantaget gör det möjligt för dem som omfattas av det att minska sina skattekostnader. Detta undantag motiveras inte av det allmänna systemets karaktär, utan har inrättats med det särskilda målet att gynna och främja vissa verksamheter.

(199) Mot bakgrund av ovanstående anser kommissionen att befrielsen från skatt på kapitalvinster från försäljning av fartyg utgör en selektiv fördel i den mening som avses i artikel 107.1 i EUF-fördraget.

Snedvridning av konkurrensen och påverkan på handeln

(200) Såsom anges i skäl 191 ska, om ett statligt finansiellt stöd förstärker ett företags ställning i förhållande till andra konkurrerande företag i handeln inom gemenskapen, denna handel anses påverkas av detta stöd ([89]).

([88]) Från och med den 1 januari 1993. Rådets förordning (EEG) 3577/92 av den 7 december 1992 om tillämpning av principen om frihet att tillhandahålla tjänster på sjötransportområdet inom medlemsstaterna (cabotage), EGT L 364, 12.12.1992, s. 7. Rådets förordning (EEG) nr 4055/86 av den 22 december 1986 om tillämpning av principen om frihet att tillhandahålla tjänster på sjötransportområdet mellan medlemsstater samt mellan medlemsstater och tredje land (EGT L 378, 31.12.1986, s. 1).

([89]) Mål Regione autonoma Friuli-Venezia Giulia/kommissionen (T-288/97, EU:T:2001:115 punkt 41).

(201) Såsom anges närmare i skäl 192 sker sjöfartsverksamhet i huvudsak på en världsomfattande marknad. Således är de tjänster som tillhandahålls av rederier som omfattas av befrielsen från skatt på kapitalvinster öppna för konkurrens mellan medlemsstaterna. Åtgärden hotar därför att snedvrida konkurrensen och påverka handeln mellan medlemsstaterna.

Slutsats

(202) Mot bakgrund av ovanstående anser kommissionen att befrielsen från skatt på kapitalvinster från försäljning av fartyg utgör statligt stöd i den mening som avses i artikel 107.1 i EUF-fördraget.

7.1.4 *Undantag från beskattning på utdelning på aktier i rederier*

Selektiv fördel

(203) Referenssystemet bör definieras som det allmänna skattesystemet för utdelning. I artikel 68 i lagen om inkomstskatt föreskrivs att ingen person, oavsett om denne har hemvist i Malta eller ej, ska betala skatt på inkomster från utdelning. Dessutom fastställs i artikel 68 att ingen är skyldig att deklarera inkomster från utdelning i sin skattedeklaration. De maltesiska myndigheterna har bekräftat att den allmänna skattesatsen för utdelning som erhålls av alla slags aktieägare i Malta i praktiken är noll. När det gäller aktieägare i sjöfartsorganisationer fastställs i artikel 3.1 a i beskattningsbestämmelserna att ”enligt lagen om inkomstskatt ska ingen ytterligare skatt tas ut eller betalas på inkomster i den mån sådana inkomster härrör från sjöfartsverksamhet utförd av en godkänd sjöfartsorganisation”, under förutsättning att alla relevanta avgifter och skatter har betalats korrekt av rederiet. Därför ska varken aktieägare i företag som inte sysslar med sjöfart eller aktieägare i sjöfartsorganisationer som erhållit en utdelning från ett företag betala någon skatt på utdelningen. Befrielsen från skatt på utdelning på aktier i rederier utgör därför en allmän åtgärd som inte är selektiv till sin natur.

Slutsats

(204) Mot bakgrund av ovanstående bedömning är undantaget från skatt på utdelning inte selektivt och utgör därför inte statligt stöd i den mening som avses i artikel 107.1 i EUF-fördraget.

7.1.5 *Undantag från beskattning av räntor eller andra intäkter i samband med finansiering av rederier eller tonnagebeskattade fartyg*

Selektiv fördel

(205) Kommissionen konstaterar att enligt artikel 84Z.1 i lagen om handelsfartyg faller många typer av verksamhet ([90]) inom ramen för vad som kvalificerar en organisation som sjöfartsorganisation. I artikel 3.2 i lagen om handelsfartyg fastställs att ingen skatt enligt lagen om inkomstskatt ska betalas av finansinstitut på ränta eller övriga intäkter i samband med finansiering av de verksamheter utförda av godkända sjöfartsorganisationer som anges i artikel 84Z.1 i lagen om handelsfartyg eller finansiering av tonnagebeskattade fartyg.

(206) Såsom nämns i skäl 187 anses en åtgärd vara selektiv om den innebär ett avsteg från normal tillämpning av det allmänna skattesystemet. I artikel 3.2 i beskattningsbestämmelserna föreskrivs ett undantag från beskattning av räntor och andra inkomster i samband med finansiering av licensierade sjöfartsorganisationers verksamheter som fastställs i artikel 84Z.1 i lagen om handelsfartyg eller finansieringen av ett tonnagebeskattat fartyg, medan det i det allmänna skattesystemet och artikel 4.1 i lagen om inkomstskatt föreskrivs en skattesats i form av ett schablonbelopp på 35 % på ränteintäkter som härrör från finansiella verksamheter såsom beviljande av lån och garantier. Därför är finansinstitut befriade från inkomstskatt med avseende på inkomster som härrör från finansiering av brett definierade verksamheter utförda av licensierade sjöfartsorganisationer och från finansiering av tonnagebeskattade fartyg.

(207) Kommissionen konstaterar att ett sådant undantag inte är tillgängligt för finansinstitut med avseende på finansieringen av andra företag än licensierade sjöfartsorganisationer. Undantaget är därför vid första påseendet selektivt eftersom det gynnar finansinstitut som är verksamma inom finansiering av sjöfartssektorn. Skatteundantaget gör det möjligt för dem som omfattas av det att minska sina skattekostnader.

([90]) Se skäl 9 i detta beslut.

(208) Kommissionen anser inte att den maltesiska allmänna ordningen för inkomstskatt har några syften som skulle kunna motivera undantaget i fråga utan att åtgärden har införts i det specifika syftet att gynna och främja vissa verksamheter.

(209) Mot bakgrund av ovanstående anser kommissionen att undantaget från beskattning av räntor och andra inkomster i samband med finansiering av sjöfartsorganisationers verksamheter eller finansiering av tonnagebeskattade fartyg utgör en selektiv fördel i den mening som avses i artikel 107.1 i EUF-fördraget.

Snedvridning av konkurrensen och påverkan på handeln

(210) Finansiella tjänster utförs i huvudsak på en marknad där finansinstitut konkurrerar med varandra. Således är de tjänster som tillhandahålls av finansinstitut som omfattas av undantaget från skatt öppna för konkurrens mellan medlemsstaterna.

(211) Om ett statligt finansiellt stöd förstärker ett företags ställning i förhållande till andra konkurrerande företag i handeln inom gemenskapen ska denna handel anses påverkas av denna åtgärd ([91]). Åtgärden hotar därför att snedvrida konkurrensen och påverka handeln mellan medlemsstaterna.

Slutsats

(212) Mot bakgrund av ovanstående anser kommissionen att undantaget från beskattning av räntor och andra inkomster i samband med finansiering av sjöfartsorganisationer eller tonnagebeskattade fartyg utgör statligt stöd i den mening som avses i artikel 107.1 i EUF-fördraget.

7.1.6 *Undantag från beskattning av kapitalvinster på aktier i rederier*

Selektiv fördel

(213) Såsom nämns i skäl 187 anses en åtgärd vara selektiv om den innebär ett avsteg från normal tillämpning av det allmänna skattesystemet. Kapitalvinster på aktier för personer med hemvist i Malta skulle normalt omfattas av en inkomstbeskattning på 35 % enligt lagen om inkomstskatt ([92]). Beskattningsbestämmelserna innehåller dock ett undantag från skatteplikt för kapitalvinster på aktier i rederier ([93]). Kommissionen noterar att ett sådant undantag inte är tillgängligt för alla sektorer och företag och att det därför vid första påseendet är selektivt. Undantaget innebär en avvikelse från det allmänna skattesystemet eftersom personer med hemvist i Malta som erhåller vinster genom en överlåtelse av rederier är i en rättsligt och faktiskt jämförbar situation med dem som har sin hemvist i Malta som erhåller vinster genom en överlåtelse av andra företag mot bakgrund av syftet med skattesystemet, dvs. att beskatta all vinst på överlåtelser av alla aktier eller värdepapper.

(214) Malta har inte lagt fram några argument för att åtgärden skulle kunna motiveras av logiken i skattesystemet. Kommissionen anser inte att den maltesiska allmänna ordningen för inkomstskatt har några syften som skulle kunna motivera undantaget i fråga, och drar därför slutsatsen att undantaget från skatt på kapitalvinster från försäljning av aktier i rederier till förmån för personer med hemvist i Malta är selektivt i den mening som avses i artikel 107.1 i EUF-fördraget.

Snedvridning av konkurrensen och påverkan på handeln

(215) Såsom anges i skäl 191 ska, om ett statligt finansiellt stöd förstärker ett företags ställning i förhållande till andra konkurrerande företag i handeln inom gemenskapen, denna handel anses påverkas av detta stöd.

([91]) Mål Regione autonoma Friuli-Venezia Giulia/kommissionen (T-288/97, EU:T:2001:115 punkt 41).
([92]) Artikel 5.1 a ii i lagen om inkomstskatt. Å andra sidan är dock artikel 12.1 c ii i lagen om inkomstskatt, enligt vilken personer som inte har hemvist i Malta undantas från inkomstskatt på alla vinster från överlåtelser av aktier eller värdepapper i ett företag, inte relevant i den aktuella selektivitetsbedömningen eftersom den inte utgör en del av en allmän regel för personer med hemvist i Malta.
([93]) Artikel 3.1 c i bestämmelserna om beskattning av handelsfartyg.

(216) I detta fall är personer med hemvist i Malta som innehar aktier i rederier utsatta för konkurrens och handel mellan medlemsstaterna. Investeringsverksamheter utförs på en världsomfattande marknad. Såsom anges närmare i skäl 192 äger dessutom sjöfartsverksamhet i huvudsak rum på en världsomfattande marknad. Följaktligen påverkar den skattemässiga åtgärd som undersöks handeln i unionen och har potential att snedvrida konkurrensen mellan medlemsstaterna.

Slutsats

(217) Mot bakgrund av ovanstående anser kommissionen att undantaget från skatt på kapitalvinster från försäljning av aktier i rederier utgör statligt stöd i den mening som avses i artikel 107.1 i EUF-fördraget.

7.1.7 *Undantag från skatt på handlingar och överlåtelser*

Selektivitet

(218) Enligt lagen om skatt på handlingar och överlåtelser ska bland annat överlåtelser av omsättningsbara värdepapper beskattas ([94]). Såsom anges i skäl 41 innehåller artikel 5 i beskattningsbestämmelserna bestämmelser om undantag när det gäller transaktioner som rör omsättningsbara värdepapper i sjöfartsorganisationer.

(219) Såsom nämns i skäl 187 anses en åtgärd vara selektiv om den innebär ett avsteg från normal tillämpning av det allmänna skattesystemet. Artikel 5 i beskattningsbestämmelserna utgör ett undantag från det allmänna systemet, eftersom enheter som genomför transaktioner med värdepapper som rör sjöfart är i en situation som är rättsligt och faktiskt jämförbar med situationen för företag som genomför dessa transaktioner inom andra sektorer.

(220) Kommissionen konstaterar att ett sådant undantag inte är tillgängligt i andra sektorer. Undantaget är därför vid första påseendet selektivt eftersom det gynnar transaktioner i sjöfartssektorn. Undantaget gör det möjligt för dem som omfattas av det att minska sina utgifter.

(221) Malta har inte lagt fram några argument för att åtgärden skulle kunna motiveras av logiken i systemet. Kommissionen anser inte att den maltesiska allmänna ordningen för inkomstskatt har några syften som skulle kunna motivera undantaget i fråga.

(222) Mot bakgrund av ovanstående anser kommissionen att undantaget från skatt på handlingar och överlåtelser innebär en selektiv fördel i den mening som avses i artikel 107.1 i EUF-fördraget.

Snedvridning av konkurrensen och påverkan på handeln

(223) En åtgärd som beviljas av staten anses snedvrida eller hota att snedvrida konkurrensen när den tenderar att förbättra mottagarens konkurrensposition jämfört med andra företag.

(224) Såsom nämns i skäl 192 är sjöfartssektorn en avreglerad sektor, med konkurrens både inom EU och globalt. Åtgärden hotar därför att snedvrida konkurrensen och påverka handeln mellan medlemsstaterna.

Slutsats

(225) Åtgärden innebär således statligt stöd i den mening som avses i artikel 107.1 i EUF-fördraget.

7.2 **Stödets förenlighet**

Rättslig grund för bedömning

(226) Enligt artikel 107.3 c i EUF-fördraget kan ett stöd vara förenligt med den inre marknaden om det inte påverkar handeln i negativ riktning i en omfattning som strider mot det gemensamma intresset, eftersom det då kan finnas en grund för ett undantag från det allmänna förbudet mot statligt stöd. Kommissionen anser att artikel 107.3 c i EUF-fördraget är den lämpliga rättsliga grund som ska tillämpas på den maltesiska tonnageskatteordningen.

([94]) Se skäl 40. Å andra sidan är det inte relevant för den aktuella åtgärdens selektivitetsbedömning att ingen skatt tillämpas på transaktioner med värdepapper i ett företag där mer än hälften av det normala aktiekapitalet, rösträtten och rätten till vinst innehas av personer som inte har sin hemvist i Malta, eftersom det inte är något som omfattas av denna allmänna regel.

(227) Enligt etablerad rättspraxis har kommissionen vid tillämpningen av artikel 107.3 i EUF-fördraget ett stort utrymme för skönsmässig bedömning vars utövande inbegriper komplicerade ekonomiska och sociala bedömningar som ska ske med hänsyn till gemenskapen som helhet. Kommissionen har, genom att anta förhållningsregler och offentliggöra dessa och genom att tillkännage att den fortsättningsvis skulle tillämpa dem på de fall som omfattas av dem, själv begränsat utrymmet för sin skönsmässiga bedömning och riskerar, om den frångår dessa regler, att sanktionsåtgärder vidtas mot institutionen i fråga på grund av att den åsidosatt allmänna rättsprinciper såsom likabehandlingsprincipen eller principen om skydd för berättigade förväntningar. På det specifika området statligt stöd är kommissionen därför bunden av de riktlinjer och meddelanden som den antar, i den mån de inte avviker från reglerna i fördraget ([95]). I enlighet med denna rättspraxis kan kommissionen tillämpa riktlinjerna för sjötransport i det aktuella fallet. I riktlinjerna för sjötransport fastställs villkoren för att en ordning för stöd till sjötransportsektorn i en medlemsstat ska kunna betraktas som förenlig med den inre marknaden.

(228) I avsnitt 2.2 i riktlinjerna för sjötransport fastställs de särskilda målen för gemenskapens sjöfartsintresse som kan stödjas med ordningar, såsom att

— förbättra en tillförlitlig, effektiv, säker och miljövänlig sjötransport,

— främja registrering och återregistrering av fartyg i gemenskapen,

— bidra till en konsolidering av de sjöfartskluster som etablerats i medlemsstaterna, samtidigt som man upprätthåller en flotta som är konkurrenskraftig på världsmarknaderna,

— upprätthålla och förbättra sakkunskap i fråga om sjöfart samt skydda och främja sysselsättningen för europeiskt sjöfolk.

7.2.1 *Tonnageskatteordningen*

7.2.1.1 Fartyg som är berättigade till tonnageskatt

(229) I enlighet med avsnitt 2 i riktlinjerna för sjötransport ska deras verksamhetsområde omfatta ”sjötransport”. För att uppfylla kraven i riktlinjerna för sjötransport måste nationella stödåtgärder begränsas till fartyg som används för sjötransport som den definieras i dessa riktlinjer genom hänvisning till förordning (EEG) nr 4055/86 och förordning (EEG) nr 3577/92. ([96])

(230) I förordning (EEG) nr 4055/86 definieras ”sjötransport” som transport av passagerare eller gods till sjöss mellan en hamn i en medlemsstat och en hamn eller offshore-anläggning i någon annan medlemsstat eller i ett tredje land.

(231) I förordning (EEG) nr 3577/92 definieras ”sjötransport” som transport av passagerare eller gods mellan hamnar på en och samma medlemsstats fastland eller huvudområde (*fastlandscabotage*) eller transport av passagerare eller gods mellan en hamn i en medlemsstat och anläggningar eller konstruktioner på medlemsstatens kontinentalsockel (*offshorecabotage*) eller transport av passagerare eller gods mellan hamnar på fastlandet och en ö i medlemsstaten eller mellan hamnar på öar i medlemsstaten (*öcabotage*).

(232) Kommissionen har också beslutat att vissa verksamheter, även om de inte eller endast delvis omfattas av definitionen för sjötransport, kan betraktas som analoga med sjötransport och därmed omfattas av bestämmelserna i avsnitt 3.1 i riktlinjerna för sjötransport. Detta gäller räddnings- och assistansfartyg ([97]) samt kabelläggningsfartyg, rörläggningsfartyg, forskningsfartyg och flytkranar ([98]), eftersom de kräver personal som har motsvarande kvalifikationer och är utsatta för internationell konkurrens på ett liknande sätt.

([95]) Se bl.a. mål Holland Malt/kommissionen (C-464/09 P, EU:C:2010:733, punkterna 46–47).
([96]) Se fotnot 45.
([97]) Kommissionens beslut av den 13 april 2015 i ärende SA.38085 (2013/N) om utökning av den italienska tonnageskatteordningen (inklusive dess tillämpning på fartyg som tillhandahåller assistans och sjöräddning och på öppet hav), skäl 54 (EUT C 406, 4.11.2016, s. 1).
([98]) Se särskilt kommissionens beslut 2009/380/EG av den 13 januari 2009 om statligt stöd C 22/07 (ex N 43/07) beträffande utvidgning till muddrings- och kabelläggningsverksamhet av den ordning enligt vilken sjötransportföretag beviljas undantag från att betala inkomstskatt och sociala avgifter för sjöfolk i Danmark, skälen 65–72 (EUT L 119, 15.5.2009, s. 23), kommissionens beslut av den 27 april 2010 i ärende N 714/2009, *Intégration des transports de la pose de câbles, pose de canalisations, navires de grues et navires de recherche sous le régime de la "tonnage tax"*, skäl 44 (EUT C 158, 18.6.2010, s. 1), kommissionens beslut av den 27 april 2010 i ärende SA. N 714/2009 Nederländerna – utvidgning av tonnageskatteordningen till kabelläggare, rörläggare, forskningsfartyg och flytkranar, skälen 37–46 (EUT C 158, 18.6.2010, s. 2).

(233) I sitt beslut att inleda förfarandet förutsatte kommissionen att fiskefartyg, pontoner, prånar, yachter, kryssningsfartyg och oljeriggar omfattades av den maltesiska tonnageskatten men tvivlade på att det var motiverat med tanke på hur sjötransport definieras ([99]).

(234) Malta har förklarat att även om alla fartyg som är registrerade i Malta betalar en avgift som kallas ”tonnageskatt” är endast de fartyg som deltar i sjöfartsverksamhet enligt skattebestämmelserna undantagna från normal inkomstbeskattning och kan dra nytta av behandlingen som ”tonnagebeskattade fartyg”.

(235) Kommissionen hyste tvivel om förenligheten när det gäller definitionen av berättigande sjöfartsverksamhet, som också inbegrep verksamheter ”som på annat sätt kan föreskrivas” ([100]).

(236) Enligt Malta var skälet till att inkludera formuleringen ”eller som på annat sätt kan föreskrivas” att förse den behöriga myndigheten med lämplig lagstiftningsflexibilitet om det skulle bli möjligt för vissa nya och framväxande verksamheter att omfattas av definitionen av ”sjöfartsverksamhet” (t.ex. på grund av utvecklingen inom industrin eller lagstiftningen på unionsnivå). Malta har bekräftat att inga förordningar, regler, anvisningar eller instruktioner någonsin införts eller utfärdats i syfte att utvidga definitionen av sjöfartsverksamhet.

(237) Dessutom noterar kommissionen att utifrån de förklaringar som Malta tillhandahållit genom bestämmelsen i artikel 85A.1 i lagen om handelsfartyg som ger den ansvariga ministern befogenhet att godkänna enligt tonnageskatteordningen fartyg som ligger under tröskelvärdet på ett nettotonnage på minst 1 000 ton ([101]) inte undanröjde kravet för fartyget att delta i internationella transporter av gods eller passagerare. Kommissionen noterar emellertid också att ministerns befogenhet att godkänna enligt tonnageskatteordningen fartyg som ligger under tröskelvärdet på ett nettotonnage på minst 1 000 ton inte grundar sig på några objektiva kriterier. Kommissionen välkomnar att Malta har gjort det åtagande som anges i bilagan i punkt 18.

(238) Kommissionen drar därför slutsatsen att den maltesiska lagstiftningen genom sin ordalydelse verkar ha lämnat utrymme för att genom ministerbeslut låta verksamheter som ligger utanför definitionen av sjötransport omfattas av tonnageskatteordningen. Denna aspekt av den maltesiska tonnageskatteordningen är oförenlig med riktlinjerna för sjötransport.

Berättigande för prånar utan egen framdrivning

(239) I beslutet att inleda förfarandet ifrågasatte kommissionen huruvida prånar utan egen framdrivning kan omfattas, eftersom de inte själva bedriver transportverksamhet utan är beroende av andra fartyg som bogserar dem ([102]).

(240) Efter att ha tagit del av de maltesiska myndigheternas och de berörda parternas argument står kommissionen fast vid att prånar utan egen framdrivning, eftersom de inte själva bedriver transportverksamhet utan är beroende av andra fartyg som bogserar dem, inte deltar i sjötransport. Det fartyg som står för framdrivningen kan anses bedriva sjötransport, men det kan inte den verksamhet som bedrivs av prånen.

(241) Kommissionen drar därför slutsatsen att godkännandet av prånar inom ramen för tonnagebeskattning går utöver definitionen av sjötransport. Denna aspekt av den maltesiska tonnageskatteordningen är oförenlig med riktlinjerna för sjötransport.

Berättigande för kryssningsfartyg och kommersiella yachter

(242) När det gäller kommersiella yachter uttryckte kommissionen i beslutet att inleda förfarandet ([103]) oro över att de i huvudsak används för lokala resor (ofta fritidsresor) och var tveksam till i vilken utsträckning sådana fartyg skulle kunna omfattas av tonnageskatteordningen.

([99]) Se skäl 50 i beslutet att inleda förfarandet.
([100]) Se skäl 6 i beslutet att inleda förfarandet och skäl 10 i detta beslut.
([101]) Se skäl 7 i beslutet att inleda förfarandet och skäl 11 i detta beslut.
([102]) Se skäl 50 i beslutet att inleda förfarandet.
([103]) Skäl 50 i beslutet att inleda förfarandet.

(243) Att kommersiella yachter och kryssningsfartyg är berättigade bör bedömas mot bakgrund av kommissionens meddelande om tolkningen av rådets förordning (EEG) nr 3577/92 ([104]). I kapitel 3.3 i detta meddelande bekräftas att kryssningstjänster enligt förordning (EEG) nr 3577/92 och rådets förordning (EEG) nr 4055/86 ska anses utgöra sjötransport. Kryssningsfartyg utför persontransporter till sjöss mellan hamnar, och utför därmed sjöfartsverksamhet. Därför anser kommissionen att kryssningsfartyg är berättigade till tonnageskatt förutsatt att huvuddelen av deras intäkter härrör från rena sjöfartsintäkter. Begränsningar av sammanhängande tjänster i samband med sjöfartsverksamhet behandlas nedan (se skälen 266–274).

(244) Transporttjänster som tillhandahålls av kommersiella yachter omfattas av definitionen av sjötransport, förutsatt att det rör sig om transport av gods och/eller passagerarbefordran till sjöss mellan hamnar, samt mellan hamnar och offshoreanläggningar/offshorestrukturer. Därför anser kommissionen att de privata yachter som utför sjötransporter mot ersättning ska vara berättigade till tonnageskatt.

Berättigande för bogserings- och muddringsfartyg

(245) I beslutet att inleda förfarandet uttryckte kommissionen tvivel om huruvida godtagandet av bogserings- och muddringsfartyg inom ramen för den maltesiska tonnageskatteordningen var förenligt med de strikta villkor som fastställs i riktlinjerna för sjötransport ([105]).

(246) Enligt riktlinjerna för sjötransport kan ”skattebestämmelser för företag (såsom tonnageskatt) […] tillämpas på sådana mudderverk vars verksamhet under mer än 50 % av den årliga driftstiden utgör sjötransport […] och endast med avseende på sådan transportverksamhet”. När det gäller muddring, definieras sjötransport i avsnitt 3.1 i riktlinjerna för sjötransport som ”*verklig transport till sjöss av muddermassa*” och utesluter ”avskiljning och muddring i sig”. I linje med kommissionens beslutspraxis ([106]) omfattar den berättigande delen av mudderverkets verksamhet förflyttning mellan hamn och utvinningsplats, förflyttning mellan olika utvinningsplatser, förflyttning mellan av utvinningsplatsen och den plats där muddermassan ska lossas, lossning av muddermassa, förflyttning mellan lossningsplatsen och hamnen. Däremot betraktas muddring och förflyttning medan muddring utförs inte som sjötransport.

(247) När det gäller bogserbåtar framgår det tydligt av riktlinjerna för sjötransport att ”bogseringsverksamhet som bland annat utförs i hamnar eller som innebär att man hjälper ett fartyg *med eget framdrivningsmaskineri* in i hamn inte utgör sjötransport”. Dessutom framgår det av riktlinjerna för sjötransport att bogsering endast omfattas av deras tillämpningsområde om mer än 50 % av bogseringsverksamheten som utförs av en bogserbåt under ett visst år utgör sjötransport (detta skulle bland annat omfatta bogsering av pråmar mellan hamnar eller mellan en hamn och en offshoreanläggning/offshorestruktur eller bogsering av fartyg som på grund av ett tekniskt fel inte kan segla själv).

(248) Malta har inte haft någon formell uttrycklig lagstiftning när det gäller kravet på 50 % sjötransport för bogserings- och muddringsverksamhet såsom anges i skälen 246 och 247. Kommissionen anser att den maltesiska lagstiftningen verkar ha lämnat utrymme för att tillämpa tonnageskatt på intäkter från mudderverk och bogserbåtar utan begränsning. Kommissionen anser därför att de nationella åtgärder som nu gäller för bogsering och muddring i Malta är oförenliga med de villkor som anges i riktlinjerna för sjötransport.

Stödberättigande för försörjnings- och stödfartyg och andra fartyg

(249) I beslutet att inleda förfarandet frågade kommissionen vad som avses med försörjnings-/stödfartyg som omfattas av den maltesiska tonnageskatteordningen och på vilka grunder ([107]).

(250) Kommissionen ansåg inledningsvis att det maltesiska systemet potentiellt gav utrymme för godkännande av en rad olika försörjnings-/stödfartyg inom ramen för tonnageskatteordningen.

([104]) Meddelande av den 22 april 2014, COM(2014) 232 final.
([105]) Se skäl 46 i beslutet att inleda förfarandet.
([106]) Se särskilt kommissionens beslut 2009/380/EG, skälen 79–80.
([107]) Se skäl 51 i beslutet att inleda förfarandet.

(251) Kommissionen undrade om fartyg som utför kabelreparationer, fartyg till stöd för dykning, fartyg för underhåll och stimulering av oljekällor, lotsbåtar, undersökningsfartyg, hydrografiska undersöknings- och konstruktionsfartyg som tillhandahåller tjänster offshore och mobila plattformar hade gynnats, och angav att kommissionen inte hade tillräcklig information för att avgöra om sådana fartyg/strukturer kunde vara förenliga med riktlinjerna för sjötransport. Malta har förtydligat att dessa fartyg inte har omfattats av tonnageskatten.

(252) Kommissionen medger att vissa liknande verksamheter, även om de inte ingår i den strikta definitionen av sjötransport, kan omfattas av bestämmelserna i riktlinjerna för sjötransport. Detta är fallet för drift av fartyg vars verksamhet är specialiserad inom service för offshore-verksamheter eller som utför installations- och underhållsverksamheter (t.ex. kabelläggnings-, rörläggnings- och forskningsfartyg samt flytkranar) ([108]) eller fartyg som tillhandahåller sjöräddning och bistånd på öppet hav, förutsatt att de kräver personal med motsvarande kvalifikationer och på liknande sätt är utsatta för internationell konkurrens ([109]).

(253) När det gäller framtiden har Malta förtydligat sin avsikt att tillämpa tonnageskatt på kabelläggningsfartyg, rörläggningsfartyg, forskningsfartyg och flytkranar, i enlighet med kommissionens praxis som beskrivs i skäl 252. Malta har åtagit sig att uttryckligen återspegla detta i sin lagstiftning ([110]). Baserat på denna framtida lagstiftning kommer därför tonnageskatt att tillämpas på kabelläggningsfartyg, rörläggningsfartyg, forskningsfartyg och flytkranar på ett sätt som är förenligt med en analog tillämpning av riktlinjerna för sjötransport.

(254) När det gäller den nuvarande tillämpningen av den maltesiska tonnageskatteordningen på ”försörjnings-/stödfartyg” har Malta visat att den verksamhet som omfattas av denna term avser transport av gods och/eller passagerarbefordran till sjöss mellan hamnar eller mellan en hamn och en offshoreanläggning/offshorestruktur och därmed utgör sjötransport ([111]). Därför omfattas dessa fartyg av tillämpningsområdet för riktlinjerna för sjötransport.

Stödberättigande för fiskefartyg

(255) I beslutet att inleda förfarandet ([112]) hyste kommissionen tvivel om huruvida fiskefartyg omfattades av tonnageskatteordningen.

(256) Kommissionen anser att det primära syftet med fiskefartyg inte är transport av passagerare eller gods till sjöss mellan hamnar eller mellan en hamn och en offshoreanläggning/offshorestruktur, såsom krävs enligt riktlinjerna för sjötransport. Fiskefartyg har heller inte de särskilda egenskaper som vissa försörjningsfartyg har, vilket skulle göra det möjligt för kommissionen att godta att de omfattades av tonnagebeskattningen genom att riktlinjerna för sjötransport tillämpades analogt ([113]).

(257) Kommissionen anser därför att inkluderandet av fiskefartyg i tonnageskatteordningen inte är förenligt med den inre marknaden.

Stödberättigande för oljeriggar

(258) Kommissionen upprepar sin ståndpunkt från beslutet att inleda ett förfarande angående tonnageskatten i Belgien ([114]), framför allt att riktlinjerna för sjötransport inte omfattar utnyttjande av naturresurser till havs.

([108]) Se skäl 231 i detta beslut.

([109]) Vid bedömningen av om nya typer av fartyg kan omfattas av tonnageskatteordningen beaktar kommissionen om det finns en risk att företagen som driver de berörda försörjningsfartygen skulle kunna flytta sin landverksamhet utanför EU i syfte att hitta ett mer fördelaktigt skatteklimat och därefter omflagga sina fartyg under tredjeländernas flagg. Kommissionen kan också överväga att analogt tillämpa riktlinjerna för sjötransport på företag som driver försörjningsfartyg, om följande villkor är uppfyllda: Företagen måste verka på en global marknad och stå inför liknande utmaningar när det gäller global konkurrens och omflyttning av landverksamhet som de inom sektorn för sjötransport i EU. De berörda försörjningsfartygens verksamheter ska omfattas av samma regelverk som EU:s sjötransport i fråga om arbetarskydd, tekniska krav och säkerhet. Verksamheterna ska kräva kvalificerat och utbildat sjöfolk med liknande kvalifikationer som de som arbetar ombord på traditionella transportfartyg. Sjöfolk ombord på försörjningsfartyg bör omfattas av samma arbetsrätt och sociala skydd som övrigt sjöfolk. Försörjningsfartyg måste vara sjögående fartyg som genomgår samma tekniska och säkerhetsmässiga kontroller som fartyg som används inom sjötransport.

([110]) Se punkt 2 i bilagan till detta beslut.

([111]) Se särskilt avsnitt 4.2.1.6 och fotnot 2 i tabell 2 i detta beslut.

([112]) Se skäl 50 i beslutet att inleda förfarandet.

([113]) Se skäl 252 i detta beslut.

([114]) Kommissionens beslut av den 19 mars 2003, skälen 65–72 (EUT C 145, 21.6.2003, s. 4).

(259) Därför drar kommissionen slutsatsen att det inte är förenligt med riktlinjerna för sjötransport att låta oljeriggar omfattas av tonnageskatteordningen.

7.2.1.2 Inkomst från tonnagebeskattade fartyg som omfattas av tonnageskatt

Intäkter från uthyrning genom skeppslega

(260) I beslutet att inleda förfarandet ifrågasatte kommissionen ([115]) avsaknaden av rättsliga begränsningar när det gäller intäkter från uthyrning genom skeppslega.

(261) Kommissionen anser att även om uthyrning genom skeppslega är en legitim ekonomisk verksamhet, bör den som regel inte vara berättigad till förmånlig skattebehandling. I tidigare beslut ([116]) ansåg kommissionen att rena fartygsuthyrare inte kan anses tillhandahålla sjötransporttjänster och att de därmed inte bör omfattas av en tonnageskatteordning.

(262) Kommissionen anser att ovan nämnda princip inte bör gälla enbart för uthyrningskontrakt för skeppslega med rederier, utan också för slutanvändare inom sektorn för fritidsbåtar. Behandlingen av uthyrning genom skeppslega bör inte variera beroende på vilken typ av befraktare det rör sig om, eftersom det viktigaste kravet enligt riktlinjerna för sjötransport är att stödmottagaren tillhandahåller sjötransporttjänster såsom de definieras i rådets relevanta förordningar.

(263) Situationen är dock annorlunda när det gäller *gruppinterna* kontrakt. Gruppinterna uthyrningstransaktioner genom skeppslega kan vara förenliga med den inre marknaden enligt riktlinjerna för sjötransport, eftersom de som omfattas av dem som grupp utför verksamheten sjötransport, men genom en gruppintern leasingstruktur. Huruvida den som omfattas av tonnagebeskattningen önskar ha i) en rättslig enhet som både bedriver sjötransporter och som äger fartyget, eller ii) två rättsliga enheter, en som bedriver sjötransport och en annan som äger fartyget och hyr ut det till den förstnämnda (t.ex. av finansieringsskäl), bör som regel inte påverka tillämpningen av riktlinjerna för sjötransport. I detta avseende noterar kommissionen att gruppinterna uthyrningstransaktioner genom skeppslega godtogs villkorslöst i kommissionens beslut om den irländska tonnageskatten ([117]). Kommissionen konstaterar att gruppinterna uthyrningstransaktioner genom skeppslega är förenliga med riktlinjerna för sjötransport, eftersom målet att ”upprätthålla och förbättra sakkunskap i fråga om sjöfart samt skydda och främja sysselsättningen för europeiskt sjöfolk” och ”bidra till en konsolidering av de sjöfartskluster som etablerats i medlemsstaterna, samtidigt som man upprätthåller en flotta som är konkurrenskraftig på världsmarknaderna” förblir uppfyllt.

(264) Förutom gruppinterna transaktioner, kan kommissionen godta en viss flexibilitet till förmån för rederier och jämställda företag ([118]) förutsatt att samtliga följande villkor är uppfyllda ([119]):

a) Bareboat-uthyrningsverksamheter måste vara kopplade till en tillfällig överkapacitet under en period på högst tre år.

b) Uthyrningsverksamheter genom skeppslega ska begränsas till en period på högst tre år.

c) Den tillfälliga överkapaciteten måste vara kopplad till den stödberättigade sjöfartsorganisationens egen sjötransport, dvs. överkapacitet som är särskilt införskaffad (som har köpts eller hyrts) för uthyrningsändamål uppfyller inte kraven för att komma i fråga för tonnageskatt.

([115]) Se skäl 58 i beslutet att inleda förfarandet.
([116]) Se särskilt kommissionens beslut 2014/200/EU av den 17 juli 2013 om den stödordning SA.21233 C/11 (f.d. NN/11, f.d. CP 137/06) som Spanien har genomfört – Skatteordning tillämplig för vissa finansiella leasingavtal, även känd som ”tax lease”-systemet (EUT L 114, 16.4.2014, s. 1), kommissionens beslut av den 20 december 2011 i det finska tonnageskatteärendet N 448/2010, skäl 32 (EUT C 220, 25.7.2012, s. 1), kommissionens beslut av den 1 april 2015 i det kroatiska tonnageskatteärendet SA.37912, skäl 86f (EUT C 142, 22.4.2016, s. 6).
([117]) Kommissionens beslut av den 11 december 2002 i ärende N 504/02 (EGT C 15, 22.1.2003, s. 5), skälen 17–24.
([118]) T.ex. företag som driver kabelläggnings-, rörläggnings- och forskningsfartyg och flytkranar samt fartyg som tillhandahåller sjöräddning och bistånd på öppet hav.
([119]) Se bland annat kommissionens beslut i det finska tonnageskatteärendet, skäl 32, det irländska tonnageskatteärendet, skäl 28, och det kroatiska tonnageskatteärendet, skäl 86 och fotnot 23.

d) Den del av kapaciteten som hyrs ut genom skeppslega får inte överstiga en högsta procentandel av organisationens flotta som omfattas av tonnageskatteordningen, som får uppgå till högst 50 %. Kommissionen anser att om mer än 50 % av flottan för den som är berättigad till tonnageskatt hyrs ut genom skeppslega, ska denna verksamhet inte betraktas som sammanhängande verksamhet. Å andra sidan skulle ett lägre tröskelvärde vara olämpligt, eftersom det skulle vara diskriminerande gentemot små aktörer.

(265) Eftersom den tillämpliga lagstiftningen i Malta inte utesluter rena fartygsuthyrare från tonnageskatteordningen, är denna lagstiftning inte förenlig med riktlinjerna för sjötransport.

Kryssningsfartyg och intäkter från sammanhängande verksamheter

(266) I beslutet att inleda förfarandet ([120]) konstaterade kommissionen att kryssningsfartygsoperatörer erbjuder kasino, spa, underhållning och andra tjänster. Kommissionen misstänkte att sådana tjänster kan utgöra den huvudsakliga verksamheten och inkomstkällan för kryssningsfartyg. Följaktligen hyste kommissionen tvivel om i vilken utsträckning kryssningsfartyg skulle kunna omfattas av tonnageskatteordningen.

(267) Vidare konstaterade kommissionen i beslutet att inleda förfarandet ([121]) att de maltesiska rättsakterna inte gav någon tydlig vägledning om vilka slags verksamheter som skulle kunna omfattas av tonnageskatteordningen som sammanhängande verksamhet. Tydliga begränsningar är emellertid nödvändiga för att säkerställa att tonnagebeskattningen även i framtiden är till för dem som är genuina sjötransportörer.

(268) I det cypriotiska tonnageskatteärendet ([122]) ansåg kommissionen att när det gäller transport av passagerare till sjöss (kryssningsfartyg) är även all hotell-, restaurang-, underhållnings- och återförsäljningsverksamhet ombord på ett kvalificerat fartyg berättigande, förutsatt att dessa tjänster tillhandahålls som sidoverksamhet till den verksamhet för persontransport som utförs av fartyget samt att de alla förbrukas eller används ombord på fartyget. I tonnageskatteärendet som rör Förenade kungariket ([123]) ansåg kommissionen att även stödberättigande tjänster och faciliteter, som kompletterar kärnverksamheten men som utgör en del av det totala paket som erbjuds kunderna, förutsatt att dessa osannolikt skulle generera vinst om de normala skattereglerna tillämpades var berättigande. I det belgiska tonnageskatteärendet ([124]) förbjöd kommissionen intäkter från försäljningen av produkter som inte är avsedda att förtäras ombord, exempelvis lyxartiklar ([125]) och vinster från spel och kasinon, samt intäkter från landbaserade utflykter ([126]), från att omfattas av tonnagebeskattning.

(269) Kommissionen hänvisar också till sitt beslut i det finska tonnageskatteärendet ([127]) och det litauiska tonnageskatteärendet ([128]) där den godkände hamnterminalverksamheter som tjänster i samband med passagerares ombordstigning och landstigning och lastnings- och lossningstjänster samt administrativa tjänster och försäkringsverksamheter som är nära förbundna med transport av passagerare eller varor, som berättigade till att omfattas av tonnagebeskattningen. Dessutom godtog kommissionen i sitt beslut i det belgiska tonnageskatteärendet att intäkter från kortsiktiga investeringar av driftskapital är ett resultat av normal ekonomisk förvaltning och därför kan komma i fråga för tonnageskatt, om dessa inkomster avser sjöfartsorganisationens normala rörelsekapital i samband med utövandet av verksamhet som är berättigande ([129]).

(270) Mot bakgrund av ovannämnda beslutspraxis och med beaktande av att det vore kontraproduktivt att fastställa en slutgiltig förteckning över vilka tjänster som kan komma i fråga för tonnagebeskattning som sammanhängande tjänster, anser kommissionen att vissa begränsningar är nödvändiga för att säkerställa att de som är berättigade till tonnagebeskattning är genuina sjötransportörer. Principen är att merparten av de berättigade fartygens intäkter bör bestå av intäkter från grundläggande sjöfartsverksamhet.

([120]) Se skäl 50 i beslutet att inleda förfarandet.
([121]) Se skäl 63 i beslutet att inleda förfarandet.
([122]) Kommissionens beslut av den 24 mars 2010 i ärende SA.30338, skäl 26 (EUT C 144, 3.6.2010, s. 28).
([123]) Kommissionens beslut av den 12 juli 2000 i ärende SA.15810 (EGT C 258, 9.9.2000, s. 3).
([124]) Kommissionens beslut 2005/417/EG av den 30 juni 2004 om en serie skatteåtgärder som Belgien har för avsikt att genomföra till förmån för sjötransportsektorn (EUT L 150, 10.6.2005, s. 1), skäl 47.
([125]) Undantag för alkohol, tobak och parfymer.
([126]) Inköpta tjänster.
([127]) Fotnot 116 ovan, skälen 9 och 31.
([128]) Kommissionens beslut av den 24 april 2017 i ärende SA.45764, skäl 9 (EUT C 219, 7.7.2017, s. 4).
([129]) Fotnot 114 ovan, skälen 139–141.

(271) Primära inkomster är inkomster från biljettförsäljning eller avgifter för transport av last och, i fråga om passagerartrafik, uthyrning av hytter i samband med resor till sjöss och försäljning av livsmedel och drycker för omedelbar konsumtion ombord. Intäkter från sammanhängande verksamheter är andra typer av inkomster som härrör från verksamheter och tjänster som ofta finns ombord (särskilt när det gäller passagerartransport) och som inte hotar att kraftigt snedvrida konkurrensen med landbaserade leverantörer, som beskattas enligt de allmänna beskattningsbestämmelserna. Exempel på sammanhängande tjänster skulle kunna var uthyrning av reklamskyltar ombord, försäljning av varor och tillhandahållande av tjänster som normalt erbjuds ombord på passagerarfartyg, såsom spa, frisör, spelverksamhet och annan underhållning, uthyrning av utrymmen ombord på fartyg till näringsidkare som driver butiker och erbjuder tjänster, förmedling av lokala utflyktsarrangemang osv. Kommissionen anser att huvudintäkterna alltid bör utgöra mer än 50 % av fartygets totala (primära och sammanhängande) bruttointäkter.

(272) På samma sätt bör snedvridning av konkurrensen med landbaserade tjänster begränsas. För att detta ska uppfyllas bör bland annat t.ex. landbaserade tjänster såsom lokala utflykter eller deltransport på väg som ingår i det sammanlagda tjänstepaketet köpas in antingen från icke-närstående företag eller till marknadsmässiga priser från samma grupps enheter, vilka omfattas av ordinarie inkomstbeskattning.

(273) På samma sätt bör ingåendet av avtal på områden som ligger utanför de som normalt hör till sjöfartssektorn, till exempel förvärv av bilar, djur eller fast egendom, inte omfattas av tonnagebeskattning. Sådana intäkter saknar helt och hållet koppling till sjöfarten och bör därför aldrig vara berättigade till tonnageskatt, varken som primära intäkter eller som intäkter från sammanhängande verksamheter.

(274) Eftersom den maltesiska tonnageskatteordningen inte innehåller några tydliga bestämmelser om omfattningen för de sammanhängande verksamheterna och i vilken utsträckning de kan komma i fråga för tonnageskatt, ger den inga garantier för att intäkter från sammanhängande verksamheter endast godtas för tonnageskatt när det gäller genuina rederier. Denna aspekt av den maltesiska tonnageskatteordningen är oförenlig med riktlinjerna för sjötransport.

7.2.1.3 Nivån för tonnageskatt

(275) I avsnitt 3.1 sista stycket i riktlinjerna för sjötransport föreskrivs att kommissionen, i syfte att upprätthålla en rättvis balans för tonnageskattesatserna, endast kommer att godkänna ordningar som innebär en skattebelastning för ett visst tonnage som i stort överensstämmer med de ordningar som redan har godkänts.

(276) Kommissionen noterar att metoden för beräkning av den maltesiska tonnageskattesatsen skiljer sig från den som tillämpas av majoriteten av medlemsstaterna. De flesta medlemsstater fastställer den så kallade ”teoretiska vinstsatsen” för de olika fartygskategorierna baserat på deras tonnage, vilken sedan beskattas med den nationella bolagsskatten. Kommissionen godtar möjligheten att använda olika metoder för beräkning av tonnageskatt förutsatt att den slutliga skattebördan för ett visst fartyg inte underskrider vad som har godkänts av kommissionen.

(277) De tonnageskattesatser som gäller i Malta jämfört med dem som gäller i andra medlemsstater (i euro) anges i skälen 106–114. Kommissionen konstaterar att den slutliga skattenivån för maltesiska företag motsvarar den genomsnittliga skattesats som tillämpas i resten av unionen.

(278) Den maltesiska ordningen inbegriper en nedsättning av skattesatsen för fartyg som är yngre än tio år gamla. Enligt Malta är syftet med nedsättningen att stimulera användningen av effektivare och miljövänligare fartyg, i enlighet med de mål som fastställs i avsnitt 2.2 i riktlinjerna för sjötransport. I den maltesiska tonnageskatteordningen åläggs högre tariffer för fartyg som är äldre 15 år.

(279) De uppgifter som Malta har tillhandahållit för jämförelse med tonnageskattesatser som tillämpas i andra medlemsstater inbegriper endast den typiska skattesats som fastställs i lagen om handelsfartyg, ojusterad för fartygets ålder, vilket inte är tillräckligt för direkt jämförelse eftersom de uppgifter som lämnats av Malta även förutsätter ett stort antal dagar av inaktivitet och för reparation i beskrivningen av skattesatserna i de andra medlemsstaterna. Om man ser på den lägsta skattesatsen i Malta, för ett nytt fartyg, överstiger dock de nedsatta skattesatserna ändå de som fastställts i Polen för varje fartyg som är i bruk 359 dagar per år (98 %) eller mindre.

(280) Kommissionen konstaterar att reduktionen på upp till 75 % och den möjlighet till reduktion/befrielse efter beslut av ministern som avses i skälen 71–73 i beslutet att inleda förfarandet inte gäller enligt tonnageskatteordningen utan hör samman med den avgift som (vilseledande) benämns tonnageskatt som ska betalas vid registreringen av ett fartyg. Maltas åtagande om att ändra sin tonnageskattelagstiftning för att undvika tvetydig användning av termen ”tonnageskatt” kommer att klargöra detta i framtiden.

(281) På grundval av de uppgifter som lämnats av de maltesiska myndigheterna om de tillämpliga tonnageskattesatserna och de beräkningar som utförts av kommissionen, framgår det att tonnageskattesatserna i Malta inte är lägre än sådana som hittills har godkänts av kommissionen. Kommissionen drar därför slutsatsen att tonnageskattesatsen i Malta är förenlig med bestämmelserna i avsnitt 3.1 i riktlinjerna för sjötransport.

7.2.1.4 Flaggkravet

(282) I beslutet att inleda förfarandet ansåg kommissionen att flaggkravet enligt Maltas lagstiftning var svagare än föreskrifterna i riktlinjerna för sjötransport ([130]).

(283) Enligt avsnitt 3.1. i riktlinjerna för sjötransport kan fartygsägare som registrerar vissa av sina fartyg i länder utanför EES fortfarande dra nytta av en tonnageskatteordning inom EES om den EES-flaggade andelen av tonnaget för dess flotta överstiger 60 %. Om det EES-flaggade tonnaget är mindre än 60 % kan de fortfarande registrera ytterligare fartyg i länder utanför EES, om i) andelen av flottans tonnage under EES-flagg inte har minskat sedan den 17 januari 2004 eller ii) den sammanlagda andelen av samtliga fartyg under EES-flagg som är skattskyldiga i den berörda medlemsstaten inte har minskat under de senaste tre åren.

(284) Den maltesiska tonnageskatteordningen säkerställer dock inte att de villkor som anges i skäl 283 respekteras. Framför allt kan en aktör som omfattas av den maltesiska tonnageskatteordningen fortsätta att dra nytta av ordningen om dess EES-flaggade andel av den tonnagebeskattade flottan inte har minskat under en period på tre år ([131]). Dessutom kan en aktör som omfattas av den maltesiska tonnageskatteordningen fortsätta att dra nytta av ordningen så länge den förbinder sig att öka eller upprätthålla sin EES-flaggade andel av den tonnagebeskattade flottan ([132]). Kommissionen anser därför att tonnageskatteordningen inte ger tillräckliga garantier för att säkerställa att tonnagebeskattade företag som också har icke-EES-flaggade fartyg i sin flotta ökar eller upprätthåller andelen EES-tonnage i sin flotta, och följaktligen att andelen EES-flaggat tonnage hålls på en tillfredsställande nivå. I detta avseende är tonnageskatteordningen inte i linje med riktlinjerna för sjötransport och den är därför oförenlig med den inre marknaden ([133]).

7.2.1.5 Tids-/resebefraktning

(285) I beslutet att inleda förfarandet ([134]) uttryckte kommissionen tvivel om en till stor del obegränsad rätt för tidsbefraktare och liknande företag att utnyttja tonnageskatten. Kommissionen ansåg att detta inte var i linje med målen i riktlinjerna för sjötransport.

(286) Riktlinjerna för sjötransport har tidigare tolkats av kommissionen som att de tillåter rese-/tidsbefraktare och liknande kommersiella fartygsoperatörer att dra nytta av tonnagebeskattningen på vissa villkor. Kommissionen anser att sådana företag endast ska kunna dra nytta av tonnagebeskattningen om de bidrar till ett mål i riktlinjerna för sjötransport, framför allt utvecklingen av EU-flaggan eller bevarandet av EU:s sakkunskap eller en kombination av dessa. Detta är fallet exempelvis om den berättigade operatören, förutom tids-/resebefraktade fartyg som är utrustade och bemannade av andra företag, i sin flotta också har fartyg för vilka denne själv säkerställer bemanning och teknisk förvaltning och under förutsättning att dessa fartyg utgör minst 20 % av den

([130]) Se skälen 76 och 79 i beslutet att inleda förfarandet.
([131]) Se skäl 24 c i detta beslut.
([132]) Se skäl 25 i detta beslut.
([133]) Det faktum att kraven i praktiken kan vara uppfyllda är en fråga av betydelse för återkrav (se avsnitt 7.3 i detta beslut).
([134]) Se skäl 58 i beslutet att inleda förfarandet.

tonnagebeskattade flottan ([135]). En annan möjlighet är att andelen för de fartyg som är inte för EES-flagg och som är tids-/resebefraktade inte överstiger 75 % av flottan för den som omfattas av tonnageskatteordningen ([136]). Ytterligare en möjlighet är för medlemsstaterna att kräva att minst 25 % av flottan för den som omfattas av tonnageskatteordningen för EES-flagg ([137]). I samtliga fall ska det anges om den tonnageskatteberättigade operatören omfattas av skyldigheten att upprätthålla/utöka andelen EES-flaggat tonnage i den egna flottan (fartyg som ägs eller hyrs ut genom skeppslega).

(287) Den maltesiska ordningen ålägger inga av de krav som anges i skäl 286. Därför drar kommissionen slutsatsen att den rättsliga ramen som gäller kommersiella aktörer som tillhandahåller transporttjänster med fartyg som är fullt utrustade och bemannade av andra företag inte är förenlig med riktlinjerna för sjötransport.

7.2.1.6 Avgränsande åtgärder

(288) Enligt kapitel 3.1 i riktlinjerna för sjötransport bör spridningseffekter mellan berättigande och icke-berättigande verksamheter undantas. Beskattningsbestämmelserna ålägger en skyldighet för godkända sjöfartsorganisationer att föra separat bokföring för intäkter och vinster som härrör från sjöfartsverksamhet respektive intäkter från andra inkomstkällor.

(289) Enligt bestämmelserna om rätt till avdrag för kostnader som ingår i lagen om inkomstskatt krävs att det finns ett direkt samband mellan en utgift och de inkomster den ger upphov till. Enligt artikel 14.1 i lagen om inkomstskatt får en kostnad endast dras av om utgifterna ”helt och hållet och uteslutande har uppkommit i samband med produktion av inkomsten”. Det är därför inte möjligt att begära avdrag för kostnader för att generera vinst (inklusive tonnagebeskattade vinstmedel) mot andra typer av beskattningsbara inkomster.

(290) En godkänd sjöfartsorganisation som åtnjuter förmåner från tonnageskatteordningen är skyldig att lämna in en årlig skattedeklaration som tydligt visar en uppdelning mellan berättigande och icke-berättigande inkomster. Förluster från verksamheter som omfattas av inkomstskatt kan inte avräknas mot tonnageskatteskyldigheten.

(291) Godkända sjöfartsorganisationer är skyldiga att upprätta finansiella rapporter i enlighet med internationella redovisningsstandarder som har godkänts av unionen och dessa rapporter ska granskas av en auktoriserad revisor.

(292) En sjöfartsorganisation kan inte välja att omfattas eller att inte omfattas av den maltesiska tonnageskatteordningen beroende på om den har beskattningsbara vinster eller förluster. Om inte den godkända sjöfartsorganisationen beslutar något annat kommer den att omfattas av tonnageskatteordningen. Om organisationen väljer att inte omfattas är detta beslut oåterkalleligt ([138]). Det är därför inte möjligt för maltesiska sjöfartsorganisationer/sjöfartssammanslutningar att låta vissa fartyg omfattas av tonnageskatteordningen och andra av inkomstskatteordningen.

(293) Artikel 51 i lagen om inkomstskatt innehåller omfattande bestämmelser för att stävja missbruk som är avsedda att motverka artificiella arrangemang och system som syftar till att erhålla oberättigade fördelar. Denna allmänna regel för att motverka missbruk följer kommissionens rekommendation av den 6 december 2012 om aggressiv skatteplanering.

(294) Åtgärderna för att motverka missbruk backas upp av påföljder som åläggs vid överträdelser. I sådana fall, och utöver betalningen av det obetalda skattebeloppet, tas ränta ut till 0,54 % per månad (dvs. 6,48 % per år), tillsammans med ytterligare sanktioner på upp till 1,5 % per månad (dvs. 18 % per år) av de obetalda skatterna.

(295) Kommissionen noterar också som en positiv punkt att dess farhågor i beslutet att inleda förfarandet när det gäller det alltför generella tillämpningsområdet för berättigande verksamheter ([139]) och organisationer har åtgärdats genom åtaganden från Malta.

([135]) Kommissionens beslut i det litauiska tonnageskatteärendet, skäl 36.
([136]) Kommissionens beslut av den 13 maj 2003 i det franska tonnageskatteärendet N 737/2002, skäl 35, (EUT C 38, 12.2.2004, s. 4), kommissionens beslut i det litauiska tonnageskatteärendet, skäl 37.
([137]) Beslut (EU) 2015/667, skäl 42.
([138]) Artikel 6 i beskattningsbestämmelserna.
([139]) Se skäl 85 i beslutet att inleda förfarandet.

(296) Kommissionen drar därför slutsatsen att avgränsandet i Malta är robust och överensstämmer med kraven i riktlinjerna för sjötransport och att kommissionens tvivel i detta avseende därför har skingrats.

7.2.1.7 Undantaget från beskattning av kapitalvinster som uppstår vid försäljning eller överlåtelse av tonnagebeskattade fartyg

(297) Såsom anges i avsnitt 7.1.3 utgör undantaget från beskattning av kapitalvinster från försäljning eller överlåtelse av tonnagebeskattade fartyg stöd.

(298) Enligt artikel 3.1 b i beskattningsbestämmelserna är kapitalvinster från försäljning och överlåtelse av tonnagebeskattade fartyg undantagna från beskattning ([140]). Kommissionen är erkänner befrielsen från beskattning av kapitalvinster från försäljning eller överlåtelse av berättigade fartyg som har förvärvats och avyttrats medan de lagenligt omfattades av tonnageskatteordningen ([141]). När det gäller fartyg som förvärvades innan operatören i fråga började omfattas av tonnageskatteordningen, skulle ett sådant undantag vara godtagbart endast inom gränserna för det stödtak som fastställs i avsnitt 11 i riktlinjerna för sjötransport. Kapitalvinster som härrör från försäljningen av överavskrivna fartyg (som ägde rum före anslutningen till tonnageskatteordningen) ska beaktas vid beräkningen av stödtaket. Detta innebär att när det gäller fartyg som köpts in före anslutningen till tonnageskatteordningen ska de dolda skattskyldigheterna från överavskrivningar lösas vid anslutningen till tonnageskatteordningen, om de inte ryms inom stödtaket under en tioårsperiod. Sådana dolda skattskyldigheter ska normalt bestämmas som skillnaden mellan marknadsvärdet och det skattemässiga värdet på fartygen vid tidpunkten för anslutningen till systemet för tonnagebeskattning.

(299) Med tanke på den i dagsläget alltför generella ordalydelsen i artikel 85A i lagen om handelsfartyg som gör det möjligt att förklara ett fartyg som tonnagebeskattat (och som följaktligen kan utnyttja tonnageskatten) oavsett vilken verksamhet det används för, samt på grund av avsaknaden av regler för att hantera eventuella överavskrivningar av fartyg som förvärvats före anslutningen till tonnageskatteordningen, anser kommissionen att de maltesiska rättsakterna inte begränsar undantaget från beskattning för kapitalvinster från försäljning eller överlåtelse av fartyg på lämpligt sätt, varken i fråga om belopp eller när det gäller vilka som är berättigade till det. Sådana allmänna undantag som föreskrivs i det maltesiska systemet uppfyller inte kraven på förenlighet.

(300) Kommissionen drar därför slutsatsen att undantaget från beskattning av kapitalvinst från försäljning eller överlåtelse av fartyg i dess nuvarande lydelse inte är förenligt med den inre marknaden, eftersom undantaget omfattar fartyg som avskrivits enligt reglerna för inkomstskatt innan de överfördes till tonnageskatteordningen. Undantaget utgör därför olagligt och oförenligt stöd. Bestämmelsen i fråga måste därför ändras.

7.2.1.8 Slutsats

(301) På grundval av ovanstående drar kommissionen slutsatsen att följande aspekter av den maltesiska tonnageskatteordningen är oförenliga med riktlinjerna för sjötransport: berättigande verksamhet ”som på annat sätt kan föreskrivas”, berättigandet för pråmar utan egen framdrivning, villkoren för berättigande för bogserings- och muddringsfartyg, berättigandet för fiskefartyg och oljeriggar, undantaget från beskattning av kapitalvinst från försäljning eller överlåtelse av tonnagebeskattade fartyg samt avsaknaden av garantier när det gäller uthyrning genom skeppslega, intäkter från sammanhängande verksamheter, EES-flaggkravet och tids-/resebefraktning. Av dessa skäl är den maltesiska tonnageskatteordningen oförenlig med den inre marknaden.

(302) De oförenliga aspekterna kan dock lösas för framtiden om de åtaganden som gjorts av Malta och som anges i bilagan genomförs, särskilt de som fastställs i punkterna 1, 2, 4, 5, 6, 7, 8, 9, 10, 11, 14, 15, 20, 21 och 22. Därför skulle den maltesiska tonnageskatteordningen, med förbehåll för att genomförandet sker inom den tidsfrist på tre månader för åtagandena som anges i bilagan, bli förenlig vid den tidpunkt då åtagandena genomförs fullt ut.

([140]) Se skäl 14.
([141]) Se t.ex. kommissionens beslut i det finska tonnageskatteärendet, skäl 38, det kroatiska tonnageskatteärendet, skälen 50–53 och113, samt det italienska tonnageskatteärendet, skälen 28–33 och 64–66.

7.2.2 *Undantag från beskattning på kapitalvinster på aktier i rederier*

(303) Såsom anges i avsnitt 7.1.3 utgör undantaget från beskattning för kapitalvinster på aktier i rederier som gäller för personer med hemvist i Malta statligt stöd.

(304) Köp och försäljning av aktier i rederier är en del av investeringsverksamheten (som inte berättigar till tonnageskatt enligt riktlinjerna för sjötransport ([142])), snarare än sjöfartsverksamheten. Av riktlinjerna för sjötransport framgår det tydligt att medlemsstaterna bör ”behålla […] normala skattenivåer för […] ersättning till aktieägare och direktörer”. En sådan regel är nödvändig för att det förenliga stödet ska kunna inriktas på den verksamhet som behöver stöd, och för att i möjligaste mån begränsa snedvridningen av konkurrensen inom andra sektorer. I annat fall skulle aktieägare i företag som erhåller förenligt stöd också ha rätt till skattebefrielser (och det skulle även eventuella aktieägare av dessa aktieägare). Detta skulle emellertid till oförutsägbart höga belopp mångdubbla det stöd som ursprungligen godkänts för ett visst företag i en viss sektor, så att i slutändan flera sektorer skulle kunna vara ”kontaminerade” av ett sådant stöd (beroende på de stödmottagande aktieägarnas verksamhet). Ett sådant resultat skulle motverka effektiviteten hos reglerna om statligt stöd och även gå emot principen om förbud mot statligt stöd, vilken kräver att undantag (förenligt stöd) ska tillämpas restriktivt och målinriktat.

(305) Kommissionen drar därför slutsatsen att undantaget från beskattning av kapitalvinster på aktier i rederier till fördel för personer som har sin hemvist i Malta är oförenligt med den inre marknaden. Undantaget utgör därmed olagligt och oförenligt stöd, och ska avskaffas. Kommissionen konstaterar med tillfredsställelse att de maltesiska myndigheterna har åtagit sig att avskaffa undantaget under punkt 16 i åtagandena som anges i bilagan.

7.2.3 *Undantaget från beskattning av räntor eller andra intäkter i samband med finansiering av rederier eller tonnagebeskattade fartyg*

(306) Såsom anges i skäl 212 utgör artikel 3.2 i beskattningsbestämmelserna stöd till finansinstitut.

(307) Tillämpningsområdet för riktlinjerna för sjötransport och därmed vilka som gynnas av tonnageskatteordningen är begränsat till ”transport av passagerare eller gods till sjöss”. Detta inbegriper inte finansinstitut som tillhandahåller lån, utfärdar garantier eller som utfärdar säkerheter i förhållande till ägande, förvaltning, administration och drift av fartyg som tillåts enligt artikel 3.2 i beskattningsbestämmelserna.

(308) Som sådant har undantaget som granskas inga grunder för förenlighet enligt riktlinjerna för sjötransport. Malta lämnade ingen annan motivering för förenlighet på grundval av artikel 107.2 eller 107.3 i EUF-fördraget. Kommissionen anser inte att det undantag som granskas kan anses vara förenligt enligt någon grund för förenlighet i fördraget.

(309) Kommissionen drar slutsatsen att de nuvarande villkoren i ordningen när det gäller finansinstitut är oförenliga med riktlinjerna för sjötransport och därför utgör olagligt och oförenligt stöd, som ska avskaffas. Kommissionen konstaterar med tillfredsställelse att de maltesiska myndigheterna har åtagit sig att avskaffa undantaget under punkt 3 i åtagandena som anges i bilagan.

7.2.4 *Undantaget från vissa skatter på handlingar och överlåtelser*

(310) Även om det kan finnas fall då undantag från skatt på handlingar och överlåtelser potentiellt kan godtas om den direkta förmånstagaren är ett genuint rederi, men endast inom gränserna för det stödtak som föreskrivs i avsnitt 11 i riktlinjerna för sjötransport, skulle det aktuella undantaget potentiellt kunna gynna företag som inte sysslar med sjöfart. Vidare finns det ingen mekanism för att efterleva avsnitt 11 i riktlinjerna för sjötransport.

(311) Malta har inte åberopat några grunder för förenlighet och kommissionen anser inte att det finns några för åtgärden i dess nuvarande utformning.

([142]) Se avsnitt 3.1 i riktlinjerna för sjötransport.

(312) Kommissionen drar därför slutsatsen att undantaget från vissa skatter på handlingar och överlåtelser vad gäller överföringar med anknytning till omsättningsbara värdepapper i sjöfartsorganisationer till förmån för aktörer med hemvist i Malta är oförenligt med den inre marknadens regler. Undantaget utgör därmed olagligt och oförenligt stöd, och ska avskaffas. Kommissionen konstaterar med tillfredsställelse att de maltesiska myndigheterna har åtagit sig att avskaffa undantaget under punkt 17 i åtagandena som anges i bilagan.

7.2.5 *Undantag från betalning av avgifter efter beslut på ministernivå*

(313) Den gällande lagstiftningen begränsar inte i tillräcklig grad befogenheten för ministern att besluta att undanta fartyg från betalning av avgifter enligt beskattningsbestämmelserna på grund av filantropiska och humanitära skäl såsom de maltesiska myndigheterna avser.

(314) Malta har inte åberopat några grunder för förenlighet och kommissionen anser inte att det finns några för åtgärden i dess nuvarande utformning.

(315) Kommissionen konstaterar att möjligheten att undanta fartyg efter beslut av ministern är oförenlig med den inre marknaden. Denna möjlighet till undantag utgör därmed olagligt och oförenligt stöd, och ska avskaffas. Kommissionen konstaterar med tillfredsställelse att de maltesiska myndigheterna under punkt 19 i de åtagande som anges i bilagan har åtagit sig att utfärda riktlinjer för att säkerställa att beslut enligt ministerns gottfinnande utövas endast i samband med humanitära och filantropiska verksamheter som inte inbegriper tillhandahållandet av varor och tjänster på en marknad.

7.2.6 *Stödtak*

(316) När det gäller stödtaket, den högsta tillåtna stödnivån, fastställs i avsnitt 11 andra stycket i riktlinjerna för sjötransport en högsta stödnivå för att undvika en kumulering av stöd till nivåer som inte står i proportion till målen av gemensamt intresse och som skulle kunna leda till en ”stödkapplöpning” mellan medlemsstaterna. Det totala stödet ([143]) till förmån för rederier får inte ge någon fördel som är större än fördelarna som en sänkning till noll av inkomstskatten och de sociala avgifterna för sjöfolk och en minskning av bolagsskatten på sjöfartsverksamhet till nivåer som anges i avsnitt 3.1 sista stycket av riktlinjerna för sjötransport skulle innebära.

(317) Malta har lämnat trovärdiga uppgifter om att taket alltid har respekterats i det förflutna, och har förbundit sig att se till att taket fortsätter att iakttas i framtiden. Detta kompletteras av åtagandet om att ålägga ett krav för dem som omfattas av tonnageskatt på att lämna in en årlig försäkran om överensstämmelse med stödtaket. Malta har dessutom åtagit sig att införa en formell bestämmelse om kontroll av högsta tillåtna stödnivå under punkt 12 i åtagandena i bilagan.

7.3 **Återkrav**

7.3.1 *Ny eller befintlig klassificering av stöd, berättigade förväntningar och rättssäkerhet*

(318) I artikel 22 och bilaga IV (avsnitt 3) i anslutningsakten ([144]) föreskrivs att stöd till transportsektorn ska betraktas som befintligt stöd i den mening som avses i artikel 88.1 i fördraget fram till slutet av det tredje året efter anslutningen, förutsatt att det har anmälts till kommissionen inom fyra månader från dagen för anslutningen.

([143]) Med undantag för stöd till utbildning, omstrukturering, stöd till allmän trafikplikt och nyetableringsstöd för nya närsjöfartsförbindelser.

([144]) Akt om villkoren för, Republiken Tjeckiens, Republiken Estlands, Republiken Cyperns, Republiken Lettlands, Republiken Litauens, Republiken Ungerns, Republiken Maltas, Republiken Polens, Republiken Sloveniens och Republiken Slovakiens anslutning till de fördrag som ligger till grund för Europeiska unionen och om anpassning av fördragen (nedan kallad *anslutningsakten*) (EUT L 236, 23.9.2003, s. 33). När det gäller Maltas argument att tonnageskatteordningen och kompletterande åtgärder fastställdes 1973, räcker det att notera att punkt 1 a i avsnitt 3 i bilaga IV till anslutningsakten inte gäller för stöd till transportsektorn.

(319) Vid dagen för sin anslutning uppgav Malta för kommissionen att den maltesiska tonnageskatteordningen var i linje med de regler som då tillämpades och lämnade garantier för att flaggkravet skulle iakttas, men lämnade inga närmare upplysningar om ordningen till kommissionen i enlighet med bestämmelserna i anslutningsfördraget för att fastställa det som befintligt stöd. Diskussionerna mellan kommissionen och de maltesiska myndigheterna rörande transportfrågor ägde rum den 19 oktober 2000 och den 18 september 2001, och en kort diskussion om tonnageskatt finns noterad i protokollet och förhandlingspositionen för de maltesiska myndigheterna ([145]). Vid konferensen om Maltas anslutning till EU som hölls den 26 oktober 2001 enades man om rekommendationen att förhandlingarna om transportkapitlet skulle avslutas preliminärt, vilket uttryckligen inbegrep statligt stöd i transportsektorn.

(320) Kommissionen anser att Malta och stödmottagarna inte kan ha berättigade förväntningar eller åtnjuta rättslig säkerhet vad gäller de stödåtgärder som omfattas av detta beslut. Det är etablerad rättspraxis att det inte finns fog för berättigade förväntningar på att ett stöd är rättsenligt såvida inte detta stöd har beviljats enligt det förfarande som beskrivs i artikel 108 i EUF-fördraget, eftersom en aktsam näringsidkare normalt sett bör kunna avgöra om detta förfarande har följts ([146]). I föreliggande fall står det klart att anmälningsförfarandet i artikel 108 i EUF-fördraget och det förfarande som föreskrivs i anslutningsakten inte tillämpades och att det därmed inte finns några berättigade förväntningar. Dessutom leder inte de diskussioner som anförts fram av Malta ([147]) till slutsatsen att kommissionen skulle ha gett exakta, ovillkorade och enhetliga försäkringar om att tonnageskatteordningen skulle betraktas som befintligt stöd.

(321) Mot bakgrund av ovanstående utgör åtgärderna i detta fall inte befintligt stöd inom ramen för någon av de kategorier som avses i artikel 1 b i rådets förordning (EU) 2015/1589 ([148]). Dessutom gynnas inte Malta och de berörda parterna varken av berättigade förväntningar eller rättslig säkerhet vad gäller de stödåtgärder som omfattas av detta beslut.

7.3.2 *Tonnageskatteordningen*

7.3.2.1 Godtagbara typer av fartyg

(322) Enligt 2012 års regler om interna förfaranden är fiskefartyg, fritidsbåtar, fasta offshore-installationer såsom oljeriggar, mobila plattformar, icke-havsgående bogserfartyg, pontonkranar utan eget framdrivningsmaskineri, pontoner, fartyg vars främsta syfte är att tillhandahålla spel- och/eller kasinoverksamhet och liknande fartyg inte berättigade till befrielsen från inkomstskatt och behandlingen som tonnagebeskattade fartyg, eftersom de inte sysslar med ”sjöfartsverksamhet” ([149]).

(323) Förteckningen över tonnagebeskattade fartyg som Malta har tillhandahållit och de tillhörande förklaringarna visar också att detta är hur reglerna har genomförts i praktiken, och Malta bekräftar att inga sådana fartyg har utnyttjat tonnageskatten under den aktuella perioden. 2012 års regler om interna förfaranden har klargjort vilka typer av fartyg som inte anses bedriva sjöfartsverksamhet i den mening som avses i lagen om handelsfartyg. Tidigare praxis från 2004 avvek inte från dessa regler. Kommissionen drar därför slutsatsen att fiskefartyg, fritidsbåtar, fasta offshore-anläggningar såsom oljeriggar, mobila plattformar, icke-havsgående bogserfartyg, pontonkranar utan eget framdrivningsmaskineri, pontoner, fartyg vars huvudsakliga ändamål är att erbjuda spel- och/eller kasinoverksamhet i praktiken inte har gynnats av tonnageskatteordningen, trots att de i teorin hade tillgång till den.

(324) När det gäller möjligheten enligt artikel 85 i lagen om handelsfartyg för sjöfartsverksamhet ”som på annat sätt kan föreskrivas” har Malta bekräftat att inga förordningar, regler, anvisningar eller instruktioner någonsin införts eller utfärdats i syfte att utvidga definitionen av sjöfartsverksamhet. Kommissionen drar därför slutsatsen att definitionen av sjöfartsverksamhet inte har utvidgats till att omfatta något annat än internationell transport av gods eller passagerare till sjöss.

([145]) Maltesiska anslutningshandlingar CONF-51/00 och CONF-65 M/01.
([146]) Se mål Alcan Deutschland (C-24/95, EU:C:1997:163, punkt 25 och där angiven rättspraxis).
([147]) Se skäl 319 i detta beslut.
([148]) Rådets förordning (EU) 2015/1589 av den 13 juli 2015 om genomförandebestämmelser för artikel 108 i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt (EUT L 248, 24.9.2015, s. 9), som ersätter rådets förordning (EG) nr 659/1999 av den 22 mars 1999 om tillämpningsföreskrifter för artikel 108 i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt, EGT L 83, 27.3.1999, s. 1).
([149]) Se skäl 10 i detta beslut.

(325) Kommissionen drar därför slutsatsen att även om tillämpningsområdet för ordningen var oacceptabelt stort betalades inget stöd ut till förmån för fartyg som inte var stödberättigade, och att ingen återbetalning därför är nödvändig.

Bogserings- och muddringsfartyg

(326) Malta har visserligen inte haft några uttryckliga föreskrifter på plats för bogserings- och muddringsfartyg, men de maltesiska myndigheterna har bekräftat att under perioden 2004–2016 har sådana fartyg tillerkänts status som berättigade för tonnageskatt endast där det har bekräftats att merparten av fartygens driftstid utgjordes av internationella transporter av gods i enlighet med parametrarna i riktlinjerna för sjötransport. I synnerhet var bogserbåtar som är verksamma i hamnar undantagna från tillämpningen av tonnageskatten och tonnageskatt begränsas till fartyg som deltar i internationell sjötransport.

(327) Efter att ha granskat de uppgifter som Malta tillhandahållit konstaterar kommissionen att endast EES-flaggade fartyg hade godkänts för tonnageskatt för bogsering och att kraven i riktlinjerna för sjötransport i praktiken efterlevdes vid tillämpningen av tonnagebeskattning för dessa fartyg under perioden i fråga.

(328) Kommissionen drar därför slutsatsen att något återkrav inte är nödvändigt.

7.3.2.2 Inkomster som omfattas av tonnageskatt

Sammanhängande verksamheter

(329) När det gäller sammanhängande verksamheter för kryssningsfartyg konstaterar kommissionen för det första, på grundval av de uppgifter som Malta tillhandahållit, att eventuella underleverantörers vinst inte har omfattats av tonnageskatteordningen och, för det andra, att tjänster som vanligtvis tillhandahålls ombord på fartyg till kunder samt i förhållande till utflykter på land har omfattats av tonnageskatt endast om de köpts in av sjöfartsorganisationen på marknadsmässiga villkor. Kommissionen anser därför att den tolkning av sjöfartsverksamhet som gjorts av Malta har säkerställt att omfattningen av de verksamheter som kommissionen i det förflutna har godtagit som intäkter från sammanhängande verksamheter som är berättigade till tonnageskatt i praktiken har respekterats.

(330) Dessutom noterar kommissionen att Malta i praktiken har inlett enskilda diskussioner med alla ägare/operatörer av kryssningsfartyg som vill ansluta sig till den maltesiska tonnageskatteordningen för att skaffa sig en bild av deras verksamhet innan de ansluter sig till tonnageskatteordningen. Detta har gett upphov till en mekanism genom vilken de maltesiska myndigheterna har haft möjlighet att se till att ägarna och operatörerna av sådana fartyg endast drar nytta av tonnageskatteordningen när det är berättigat. Även om inget formellt krav fanns på plats för att säkerställa att mindre än 50 % av de inkomster som tonnagebeskattades på fartygen härrör från sammanhängande verksamheter, har de maltesiska myndigheterna visat att primära sjöfartsintäkter utgjorde merparten av sjöfartsintäkterna på varje fartyg. Kommissionen drar därför slutsatsen att något återkrav inte är nödvändigt.

Tids-/resebefraktning och uthyrning genom skeppslega

(331) Efter förtydliganden från Malta konstaterar kommissionen att maltesiska sjöfartsorganisationer som har gynnats av tonnageskatten inte har bedrivit tidsbefraktningsverksamhet och att den maltesiska tonnagebeskattade flottan huvudsakligen (dvs. till 90 %) för EES-flagg.

(332) Inga fartyg uthyrda genom skeppslega som tidigare accepterats enligt tonnageskatteordningen var fartyg som hyrdes ut genom skeppslega till tredje part, vilket framgick av översikten för perioden 2004–2016 som lämnats av Malta till kommissionen.

(333) Kommissionen drar därför slutsatsen att ingen återbetalning krävs avseende tids-/resebefraktning och uthyrning genom skeppslega.

7.3.2.3 Flaggkravet

(334) När det gäller det förflutna har Malta lämnat uppgifter om andelen maltesiska och EES-flaggade fartyg för de berättigade operatörerna. Andelen EES-flaggade fartyg per berättigad mottagare överskrider med råge den andel på 60 % som föreskrivs i riktlinjerna för sjötransport.

7.3.2.4 Undantaget från beskattning av kapitalvinster som uppstår vid försäljning eller överlåtelse av tonnagebeskattade fartyg

(335) De respektive bestämmelserna måste ändras eftersom skattebefrielsen inte begränsas till inkomster från försäljning eller överlåtelse av fartyg som har förvärvats och avyttrats medan de omfattades av tonnageskatteordningen. Trots det alltför generella tillämpningsområdet för skattebefrielsen har Malta förklarat att endast försäljningar av och transaktioner som avser fartyg som köpts och sålts av rederier medan de omfattades av tonnagebeskattningen har dragit nytta av skattebefrielsen i det förflutna. Kommissionen anser därför att något återkrav inte är nödvändigt.

7.3.2.5 Slutsats

(336) Eftersom i praktiken inga belopp har utbetalats till oberättigade stödmottagare inom ramen för den maltesiska tonnageskatteordningen, drar kommissionen slutsatsen att något återkrav inte är nödvändigt i detta avseende.

7.3.3 *Räntor eller andra intäkter i samband med finansiering av rederier och tonnagebeskattade fartyg*

(337) Mot bakgrund av de förklaringar som Malta har tillhandahållit ([150]) anser kommissionen att inget finansiellt institut i praktiken har dragit fördel av undantaget från beskattning av räntor och andra intäkter i samband med finansiering av rederier eller tonnagebeskattade fartyg. Eftersom inget stöd har utbetalats till någon stödmottagare inom ramen för åtgärden krävs ingen återbetalning.

7.3.4 *Undantag från skatt på handlingar och överlåtelser och från beskattning av kapitalvinster på aktier i rederier*

(338) Enligt det allmänna skattesystemet är samtliga aktörer utan hemvist i Malta undantagna från skatt på kapitalvinster vid överlåtelse av aktier. Enligt artikel 12.1 u 1 i lagen om inkomstskatt är alla inkomster som härrör från ett företag registrerat i Malta som har ett ägarintresse eller från överlåtelsen av ett sådant företag undantagna från skatten.

(339) Vad gäller skatten på handlingar och överlåtelser där hälften av stamaktiekapitalet kontrolleras av personer utan hemvist i Malta är transaktionen undantagen från skatt inom ramen för det allmänna systemet. Dessutom finns det även undantag från skatt när det gäller gruppinterna överlåtelser.

(340) Malta har vidtagit åtgärder för att konstruera ett representativt urval av aktieägarna i rederier för att fastställa den typiska ägarstrukturen. Malta konstruerade urvalet för att avspegla sammansättningen av den maltesiska tonnagebeskattade flottan. Efter att ha identifierat en lämplig uppsättning företag för att korrekt avspegla flottan gick Malta sedan individuellt igenom aktieägandet i dessa bolag för perioden. Malta slog fast att alla dessa företag ägdes helt och hållet av personer utan hemvist i Malta under perioden 2004–2016. Dessutom genomförde Malta en särskild undersökning av aktieägarnas transaktioner under denna period för att försöka identifiera de transaktioner som inbegrep aktörer med hemvist i Malta. Resultatet av undersökningen var att endast en transaktion konstaterades involvera en aktör med hemvist i Malta. Denna transaktion rörde en grupp där alla övriga aktieägare hade sin hemvist utomlands. Den identifierade transaktionens storlek innebar att även om det allmänna undantaget som följer av det utländska ägandet inte hade tillämpats, skulle det värde som kombinerar kapitalvinsten och skatten på handlingar och överlåtelser ha varit klart lägre än tröskelvärdet för stöd av mindre betydelse.

(341) Det representativa urvalet som konstruerades av Malta visar, tillsammans med transaktionsundersökningen, de tillgängliga undantagen enligt det allmänna skattesystemet och tröskelvärdet för stöd av mindre betydelse, att återkravet sannolikt inte kommer att vara omfattande. Utbetalning av stöd inom ramen för dessa båda åtgärder kan dock inte uteslutas där inget av de ovan nämnda undantagen tillämpas och det belopp som betalats ut överskrider tröskelvärdet för stöd av mindre betydelse. I sådana fall bör det stöd som betalats ut återkrävas.

(342) Vad gäller metoden för återkrav bör det belopp som ska återkrävas bestå av den avgift eller skatt som skulle ha betalats om den allmänna regeln hade tillämpats. För att identifiera potentiella stödmottagare måste de maltesiska myndigheterna, som ett första steg, fastställa ägandeförhållandena för rederier. Som ett andra steg, måste de maltesiska myndigheterna kontrollera om de transaktioner som ger upphov till skatt på handlingar och överlåtelser och beskattning av kapitalvinster på aktier i rederier inbegriper en person med hemvist i Malta.

([150]) Se skäl 136.

7.3.5 *Undantag från betalning av avgifter efter beslut på ministernivå*

(343) Det beslut enligt ministerns gottfinnande som beskrivs i skälen 23 och 313 i detta beslut har aldrig använts och något återkrav är därför inte nödvändigt.

7.4 **Åtaganden**

(344) Kommissionen välkomnar Maltas åtaganden som anges i bilagan till detta beslut.

7.5 **Språk**

(345) Malta har avstått från sin rätt att få beslutet antaget på maltesiska. Det giltiga språket är därför engelska.

8. **SLUTSATS**

(346) Kommissionen konstaterar att tonnageskatteordningen utgör statligt stöd i den mening som avses i artikel 107.1 i fördraget. Utöver tillämpningen av tonnageskatt när det gäller inkomster från fartygsdrift, förekommer stöd i och med undantaget från beskattning på kapitalvinster på aktier i rederier som är tillämpligt på personer med hemvist i Malta, undantaget från beskattning på kapitalvinst från försäljning eller överlåtelse av fartyg som är tillämpligt på personer med hemvist i Malta, undantaget från skatt på handlingar och överlåtelser som avser aktier som är tillämpligt på personer med hemvist i Malta, befrielsen från betalning av avgifter efter beslut på ministernivå, och undantaget från beskattning på räntor eller andra intäkter i samband med finansiering av rederier eller tonnagebeskattade fartyg för finansinstitut.

(347) Kommissionen anser att undantaget från beskattning på utdelning på aktier i rederier inte utgör statligt stöd i den mening som avses i artikel 107.1 i fördraget, eftersom det inte ger någon selektiv fördel.

(348) Kommissionen anser att följande stödåtgärder är oförenliga med den inre marknaden:

a) Tonnageskatteordningen med avseende på följande aspekter: Berättigandet av verksamheter ”som på annat sätt kan föreskrivas”, berättigandet för pråmar utan egen framdrivning, villkoren för berättigande för bogserings- och muddringsfartyg, berättigandet för fiskefartyg och oljeriggar, undantaget från beskattning på kapitalvinst från försäljning eller överlåtelse av tonnagebeskattade fartyg samt avsaknaden av garantier när det gäller uthyrning genom skeppslega, intäkter från sammanhängande verksamheter, EES-flaggkravet och tids-/resebefraktning.

b) Undantaget från beskattning på kapitalvinster från försäljning av aktier i rederier som tillämpas på aktörer med hemvist i Malta.

c) Undantaget från inkomstskatt på ränteintäkter eller andra intäkter för finansinstitut i samband med finansieringen av rederier eller tonnagebeskattade fartyg.

d) Undantag från skatt på handlingar och överlåtelser för överlåtelser av aktier i sjöfartsorganisationer för personer med hemvist i Malta.

e) Befrielsen från betalning av avgifter efter beslut på ministernivå.

(349) Kommissionen konstaterar att de oförenliga statliga stödåtgärder som anges i skäl 348 måste avskaffas. Maltas genomförande av de åtaganden som anges i bilagan till detta beslut skulle dock göra den maltesiska tonnageskatteordningen förenlig från och med den dag då de genomförs fullt ut.

(350) Kommissionen konstaterar att tonnageskatteordningen såsom den i praktiken administreras av de maltesiska myndigheterna inte har lett till någon utbetalning av stöd till oberättigade stödmottagare. Dessutom har inga utbetalningar av stöd ägt rum när det gäller befrielsen från betalning av avgifter efter beslut på ministernivå och undantaget från inkomstskatt på ränteintäkter eller andra intäkter för finansinstitut i samband med finansieringen av rederier eller tonnagebeskattade fartyg.

(351) Kommissionen konstaterar att det oförenliga statliga stöd som betalats ut med anledning av undantaget från beskattning på kapitalvinst från försäljning av aktier i rederier som tillämpas på maltesiska invånare och med anledning av undantaget från skatt på handlingar och överlåtelser och för överlåtelser av aktier i sjöfartsorganisationer för aktörer med hemvist i Malta ska återkrävas i den utsträckning det överstiger tröskelvärdet för stöd av mindre betydelse.

HÄRIGENOM FÖRESKRIVS FÖLJANDE.

Artikel 1

Det stöd som beviljats enligt tonnageskatteordningen utgör nytt stöd i den mening som avses i anslutningsakten, sedan den 1 maj 2004.

Artikel 2

Det stöd som beviljats enligt tonnageskatteordningen är förenligt med den inre marknaden, under förutsättning att de åtaganden som anges i bilagan uppfylls.

Artikel 3

1. Följande delar av tonnageskatteordningen är oförenliga med den inre marknaden:

a) Rätten att utnyttja tonnagebeskattning för intäkter som genereras genom driften av pråmar utan egen framdrivning, oljeriggar och fiskefartyg.

b) Rätten att utan begränsningar utnyttja tonnagebeskattning för intäkter som genereras genom driften av bogserings- och muddringsfartyg och genom uthyrning genom skeppslega.

c) Rätten att utan begränsningar utnyttja tonnagebeskattning för fartyg som drivs enligt tids-/resebefraktning.

d) Rätten att utnyttja tonnagebeskattning för intäkter från sammanhängande verksamheter utan begränsningen att huvuddelen av de beskattningsbara inkomsterna för skattens förmånstagare ska härröra från primär sjöfartsverksamhet och avsaknaden av mekanismer för att säkerställa att landbaserade tjänster tillhandahålls på marknadsmässiga villkor.

e) Rätten att utnyttja tonnagebeskattning för företag som bedriver sjöfart utan krav på att tonnagebeskattade företag som har fartyg som inte för EES-flagg i sin flotta ökar eller upprätthåller andelen EES-flaggat tonnage i flottan, om denna andel är mindre än 60 %.

f) Rätten att omfattas av tonnagebeskattning för verksamheter ”som på annat sätt kan föreskrivas”.

g) Undantaget från beskattning på kapitalvinster från försäljning eller överlåtelse av fartyg som tillämpas på aktörer med hemvist i Malta.

2. Följande åtgärder är också oförenliga med den inre marknaden:

a) Undantaget från beskattning på kapitalvinster från försäljning av aktier i rederier som tillämpas på aktörer med hemvist i Malta.

b) Undantaget från inkomstskatt på ränteintäkter eller andra intäkter för finansinstitut i samband med finansieringen av rederier eller tonnagebeskattade fartyg.

c) Undantag från skatt på handlingar och överlåtelser för överlåtelser av aktier i sjöfartsorganisationer för personer med hemvist i Malta.

d) Befrielsen från betalning av avgifter efter beslut på ministernivå.

Malta ska undanröja dessa skatteundantag från sin lagstiftning och anpassa tillämpningsområdet för tonnageskatteordningen i enlighet med de åtaganden som anges i bilagan.

Artikel 4

Individuellt stöd har inte beviljats i samband med den åtgärd som avses i artikel 3 första stycket samt i förhållande till de åtgärder som anges i artikel 3 andra stycket b och d. Ingen återbetalning krävs när det gäller dessa åtgärder.

Artikel 5

Individuellt stöd som beviljats inom ramen för de åtgärder som avses i artikel 3 andra stycket a och c är oförenligt och ska återkrävas, utom om det uppfyller villkoren i artikel 3 i förordning (EU) nr 1407/2013 om tillämpningen av artiklarna 107 och 108 i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt på stöd av mindre betydelse.

Artikel 6

1. Malta ska från alla stödmottagare återkräva det oförenliga stöd som har beviljats inom ramen för de åtgärder som avses i artikel 5.

2. Det stöd som ska återkrävas ska innefatta ränta från och med dagen då stödet ställdes till stödmottagarnas förfogande till och med den dag det har återbetalats.

3. Räntan ska beräknas som sammansatt ränta enligt kapitel V i kommissionens förordning (EG) nr 794/2004 ([151]) och kommissionens förordning (EG) nr 271/2008 ([152]) om ändring av förordning (EG) nr 794/2004.

Artikel 7

1. Återkravet av allt oförenligt stöd som har beviljats enligt den stödordning som avses i artikel 5 ska genomföras omedelbart och effektivt.

2. Malta ska säkerställa att detta beslut genomförs inom fyra månader efter den dag då detta beslut har delgivits.

Artikel 8

Malta ska inom två månader från delgivningen av detta beslut underrätta kommissionen om vilka åtgärder som landet har vidtagit för att följa beslutet, och lämna upplysningar om följande:

a) Det totala beloppet oförenligt stöd som har tagits emot av varje stödmottagare som har identifierats.

b) Det totala belopp (kapital och räntor) som ska återkrävas från varje stödmottagare.

c) En detaljerad beskrivning av de åtgärder som redan har vidtagits eller som planeras för att följa detta beslut.

d) Dokument som visar att varje stödmottagare har anmodats att betala tillbaka stödet.

([151]) Kommissionens förordning (EG) nr 794/2004 av den 21 april 2004 om genomförande av rådets förordning (EU) 2015/1589 om tillämpningsföreskrifter för artikel 108 i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt (EUT L 140, 30.4.2004, s. 1).

([152]) Kommissionens förordning (EG) nr 271/2008 av den 30 januari 2008 om ändring av förordning (EG) nr 794/2004 om genomförande av rådets förordning (EG) nr 659/1999 om tillämpningsföreskrifter för artikel 93 i EG-fördraget (EUT L 82, 25.3.2008, s. 1).

Artikel 9

Detta beslut riktar sig till Republiken Malta.

Utfärdat i Bryssel den 19 december 2017.

På kommissionens vägnar
Margrethe VESTAGER
Ledamot av kommissionen

BILAGA

AV MALTA GJORDA ÅTAGANDEN

1. Malta åtar sig att uttryckligen utesluta följande fartyg från tonnageskattesystemet:

   a) Fiske- och fiskefabriksfartyg.

   b) Privata yachter och fartyg som främst används för sport- eller fritidsaktiviteter.

   c) Fasta offshore-anläggningar, flytande lagringsenheter.

   d) Icke-oceangående bogserbåtar och mudderverk.

   e) Fartyg vars främsta syfte är att tillhandahålla varor eller tjänster som normalt tillhandahålls på land.

   f) Stationära fartyg som används för hotell- och/eller cateringverksamheter (flytande hotell eller restauranger).

   g) Fartyg som huvudsakligen används för spelverksamhet/som kasinon (flytande eller sjögående kasinon).

2. Malta åtar sig att uttryckligen återspegla i sin lagstiftning, helt i enlighet med villkoren i riktlinjerna för sjötransport, en begränsning av tonnageskatt till fartyg som bedriver internationell befordran av varor eller passagerare till sjöss och till följande fartyg (som tidigare godkänts på begäran av andra medlemsstater):

   a) Kabelläggningsfartyg.

   b) Rörläggningsfartyg.

   c) Flytkranar.

   d) Forskningsfartyg.

3. Malta åtar sig att ta bort punkt 3.2 i beskattningsbestämmelserna för att undanröja möjligheten för finansinstitut att utnyttja tonnageskatt och för att begränsa förmånerna med tonnageskatt till organisationer som tar ansvar för de risker och skyldigheter som förknippas med driften av ett tonnagebeskattat fartyg (dvs. den tekniska förvaltningen och bemanningen) eller genomförandet av sjöfartsverksamheten.

4. Malta åtar sig att uttryckligen begränsa tillämpningen av tonnagebeskattning på uthyrning genom skeppslega och liknande transaktioner mellan tredje parter ([1]). Uthyrning genom skeppslega till tredje parter och liknande transaktioner kan vara stödberättigande endast om det är fråga om sammanhängande verksamhet i samband med tillfällig överkapacitet och följande villkor är uppfyllda:

   a) Det sker endast för att hantera en tillfällig överkapacitet.

   b) Det sker under en period på högst tre år.

   c) Kapaciteten för skeppslega överstiger inte 50 % av rederiets flotta, beräknat på gruppbasis.

   d) Överskottskapacitet som är specifikt införskaffad i uthyrningssyfte kan inte godtas.

5. Malta åtar sig att säkerställa att den EES-flaggade andelen i den tonnagebeskattade flottan för befintliga och nya aktörer som ansluter sig till tonnageskatteordningen är minst 25 %, utan hinder av kravet att upprätthålla eller öka andelen som anges i avsnitt 3.1 (punkt 8) i riktlinjerna för sjötransport.

6. Malta åtar sig att uttryckligen begränsa möjligheten för mudderverk att omfattas av tonnagebeskattning till sådana mudderverk vars verksamhet under mer än 50 % av den årliga driftstiden utgör sjötransport – alltså verklig transport till sjöss av muddermassa – och endast med avseende på sådan transportverksamhet. Stödberättigande mudderverk kommer endast att vara sådana som är registrerade i en medlemsstat eller EES.

([1]) Här ingår också skeppslega (särskilt av yachter) till fysiska personer.

7. Malta åtar sig att uttryckligen begränsa möjligheten att omfattas av tonnagebeskattning för bogsering till de fartyg vars verksamhet under mer än 50 % av den årliga driftstiden utgör sjötransport. Väntetid kan proportionellt läggas till den del av den totala verksamheten som utgör sjötransport och som i praktiken utförs av en bogserbåt. Bogseringsverksamhet som bland annat utförs i hamnar eller som innebär att man hjälper ett självdrivet fartyg in i hamnen utgör inte sjötransport och endast fartyg som är registrerade i en medlemsstat eller EES kommer att kunna omfattas.

8. Malta åtar sig att reglera berättigandet för intäkter från sammanhängande verksamheter i enlighet med vad som anges i skälen (88) till (91) i kommissionens slutliga beslut i det aktuella ärendet, genom detaljerade föreskrifter vars utkast har delgivits kommissionen, och att fartygsspecifika och icke-fartygsspecifika sammanhängande verksamheter inte får överstiga 50 % av de totala bruttointäkterna (både fartygsspecifika och andra) för det stödmottagande företaget. Malta åtar sig också att helt och hållet utesluta från tonnagebeskattning intäkter från verksamheter som anges i skäl (87) i kommissionens slutliga beslut i det aktuella ärendet.

9. Malta åtar sig att se till att undantaget för kapitalvinster vid försäljning av fartyg endast omfattar fartyg som drivs inom ramen för tonnageskatteordningen av företag som bedriver genuin sjöfartsverksamhet och att införa ett krav på att endast fartyg som har förvärvats och avyttrats medan de omfattades av tonnageskatteordningen kan beviljas ett sådant undantag.

10. Malta åtar sig att se till att rederier (med undantag för fartygsförvaltare) inte kommer att omfattas av tonnageskatteordningen (med undantag för fartygsförvaltare ([2])), såvida inte

    a) minst 60 % av tonnaget i deras flotta ([3]) för flagg från en medlemsstat i unionen eller från en stat som är part i EES-avtalet om inträde i ordningen, eller

    b) de upprätthåller eller ökar den andel tonnage i sin flotta som de förde under flagg från en medlemsstat i unionen eller från en stat som är part i EES-avtalet vid den tidpunkt då de anslöt sig till ordningen.

    Under alla omständigheter måste minst 60 % av organisationens tonnagebeskattade flotta senast under det tredje verksamhetsåret föra EES-flagg.

    I samband med att en sjöfartsorganisation för första gången ansluter sig till den maltesiska tonnageskatteordningen får emellertid denna tröskel minskas till tjugofem procent (25 %). Malta kommer att fortsätta att kontrollera att andelen EES-flaggade fartyg i flottan inte minskar i genomsnitt under en period på tre år (för både befintliga och nya stödmottagare).

11. Malta garanterar att intäkterna från icke-EES-flaggade fartyg endast kommer att vara stödberättigande om de ovannämnda kriterierna om flagg (se åtagande 10) uppfylls och att stödberättigandet endast ska gälla för flottor som är helt och hållet förvaltade från EES vad gäller ekonomisk och strategisk förvaltning. Fartyg som inte är ekonomiskt och strategiskt förvaltade från EES kommer att accepteras för tonnagebeskattning endast om de för EES-flagg (med undantag för uthyrning av fartyg genom skeppslega under förhållanden som uppfyller de begränsningar som anges i åtagande 4).

12. Malta åtar sig att införa en formell bestämmelse om kontroll av det stödtak som fastställs i avsnitt 11 i riktlinjerna för sjötransport.

13. Malta åtar sig att säkerställa att lagstiftningen kommer att ändras så att den gör tydlig åtskillnad mellan

    a) avgifter som betalas av fartyg för registrering och årliga skatter på icke-stödberättigande fartyg som för maltesisk flagg, och

    b) tonnageskatt, som endast betalas när det gäller stödberättigande fartyg.

14. Malta åtar sig att offentliggöra interna riktlinjer som redogör för ett antal verksamheter som kan konkurrera med företag på land och som inte är stödberättigade, i synnerhet

    a) fartygsbyggnad,

    b) försäljning ombord av varor eller tjänster som vanligtvis inte tillhandahålls passagerare ombord, t.ex. bilar, hushållsapparater eller djur, och

    c) driften av en hamn eller hamnanläggning, fartygsbaserade semestrar där fartyget ligger förtöjt och som inte inbegriper sjötransport.

([2]) De gällande beskattningsbestämmelserna innehåller redan exakta regler för nyetablerade företag (i linje med de regler som fastställs i riktlinjerna för fartygsförvaltning).

([3]) Inklusive den befraktade flottan (med besättning eller enligt genom skeppslega, dvs. utan besättning), med undantag för fartyg som hyrs ut genom skeppslega.

15. Malta åtar sig att ålägga dem som omfattas av tonnagebeskattning att lämna en obligatorisk årlig försäkran om överensstämmelse för alla verifierbara parametrar som t.ex. fartygstyp, verksamhet som bedrivs med fartyget, nettotonnage, antal driftsdagar, flagg, typer av verksamhet samt efterlevnad av stödtaket.

16. Malta åtar sig att avskaffa nuvarande sektorspecifika undantag från beskattning av kapitalvinster från försäljning av aktier i rederier för maltesiska invånare i enlighet med artikel 84Z.1 C i lagen om handelsfartyg.

17. Malta åtar sig att avskaffa undantaget i artikel 5 i bestämmelserna om beskattning av handelsfartyg från avgifter som ska betalas enligt systemet för handlingar och överlåtelser.

18. Malta åtar sig att ändra lagstiftningen för att klargöra att fartyg under 1 000 nettoton endast kan förklaras vara berättigade att omfattas av tonnageskatteordningen om de bedriver sjöfartsverksamhet och som om det inte vore för deras tonnage skulle vara berättigade till sådan behandling enligt artikel 85.1 i lagen om handelsfartyg, samt att utöva befogenheten i de fall där kriterierna uppfylls av de sökande. Malta kommer att omformulera artikel 85A.1 i lagen om handelsfartyg på följande sätt: ”Ministern ska med stöd av ministern med ansvar för finansfrågor och på de villkor som anses vara lämpliga i enlighet med dessa förordningar, förklara ett fartyg som bedriver sjöfartsverksamhet, oavsett dess nettotonnage, som ett tonnagebeskattat fartyg.”

19. Malta åtar sig att utfärda riktlinjer som klargör att det beslut på ministernivå som anges i första tillägget till lagen om handelsfartyg för att undanta ett fartyg eller en grupp av fartyg från betalning av avgifter endast ska utövas vid filantropiska och humanitära verksamheter som inte inbegriper tillhandahållandet av varor eller tjänster på en marknad.

20. Malta åtar sig att separera redovisningar i de fall ett företag inte enbart bedriver sjötransportverksamhet.

21. Malta åtar sig att begränsa berättigandet till tonnageskatt till organisationer som tar ansvar för de risker och skyldigheter som förknippas med driften av ett tonnagebeskattat fartyg eller till genomförandet av sjöfartsverksamhet och kommer att införa en särskild definition i lagstiftningen som följer riktlinjerna för sjötransport.

22. Malta åtar sig att i artikel 85 i lagen om handelsfartyg ta bort orden ”som på annat sätt kan föreskrivas”.

23. Malta åtar sig att sörja för att de nya regler som skulle göra åtgärderna i detta beslut förenliga med den inre marknaden kommer att träda i kraft inom tre månader från dagen för detta beslut.

24. Malta åtar sig att fortsätta att tillämpa tonnageskatteordningen och de övriga åtgärder som omfattas av detta beslut på ett sätt som inte leder till utbetalning av oförenligt stöd som sedan skulle behöva återkrävas från stödmottagarna.

25. Malta åtar sig att återanmäla tonnageskatteordningen inom tio år från dagen för kommissionens slutliga beslut i det aktuella ärendet.