



Liikenne- ja viestintäministeriö

**Yhteenveto laivanvarustustoimintaan
liittyvistä vero- ja muista tukimuodoista
eräissä keskeisissä maissa**

Sisällys

1	Laivanvarustustoiminnan vero- ja muut tukimuodot Suomen kannalta keskeisissä maissa	3
2	Tonnistoverojärjestelmä	3
2.1	Järjestelmän käyttöönotto	3
2.2	Tonnistoverojärjestelmän tuen lopullisuus ja laajuus	3
2.2.1	Edun lopullisuus	3
2.2.2	Satamatoiminnot	4
2.2.3	Tax-free myynti	4
2.3	Lippuvaatimukset	5
3	Muut laivanvarustustoimintaa koskevat erityiset tukimuodot	5
3.1	Ruotsi	5
3.2	Ranska	6
3.3	Kreikka	6
3.4	Italia	6
4	Alushankintojen tukeminen	6
5	Miehistökustannuksia alentavat tuet, jotka myönnetään työnantajalle	7
5.1	Suora tuki	7
5.2	Sosiaalimaksujen huojennukset	7
5.3	Nettopalkkajärjestelmä	7
5.4	Ruotsin verotukijärjestelmä	8
6	Miehistökustannuksia alentavat tuet, jotka myönnetään työntekijöille	8
7	Sekamiehistöt	8
8	Saarikabotaasin tukeminen	9

1 Laivanvarustustoiminnan vero- ja muut tukimuodot Suomen kannalta keskeisissä maissa

Seuraavassa on tarkasteltu laivanvarustustoimintaan liittyviä vero- ja muita tukimuotoja eri Euroopan maissa. Nämä maat ovat Suomen kannalta keskeisiä vertailukohtia tarkasteltaessa Suomen vastaavia tuki- ja kannustusmuotoja. Tarkasteltavat maat ovat Alankomaat, Iso-Britannia, Irlanti, Ranska, Kreikka, Ruotsi, Tanska, Saksa, Norja, Belgia ja Italia.

2 Tonnistoverojärjestelmä

2.1 Järjestelmän käyttöönotto

Ensimmäisenä tonnistoverojärjestelmän otti käyttöönsä Kreikka, jossa sitä on sovellettu ainakin vuodesta 1959 lähtien. Kreikka uusi tonnistoverojärjestelmänsä vuonna 1975 annetulla lailla, jota on sen jälkeen täydennetty useaan otteeseen. Tonnistoverojärjestelmän ovat sen jälkeen Euroopan maista ottaneet käyttöön Norja ja Alankomaat vuonna 1996, Saksa vuonna 1999, Iso-Britannia vuonna 2000, Tanska vuonna 2001, Belgia vuonna 2002, Irlanti ja Ranska vuonna 2003 sekä Italia vuonna 2004.

Suomessa järjestelmä otettiin käyttöön vuonna 2002. Myös Espanjassa on otettu tonnistoverojärjestelmä käyttöön vuonna 2002.

Norjan järjestelmää muutetaan heinäkuusta 2005 alkaen. Järjestelmä ei enää tulevaisuudessa sovellu öljynporauslauttoihin. Toisaalta tonnistoveron määrää tarkistetaan alaspäin vuoden 1996 tasolle.

Vertailumaista Ruotsi on ainoa, jossa ei ole käytössä tonnistoverojärjestelmää. Ruotsissa on asetettu selvitysmies tutkimaan, olisiko Ruotsissa aiheellista ottaa käyttöön tonnistoverojärjestelmä. Selvitysmies antaa loppuraporttinsa marraskuussa 2005. Norjassa on vuonna 2005 alennettu tonnistoverotuksessa sovellettavaa verokantaa siten, että se vastaa keskeisten EU-maiden verorasitusta (Tanska, Alankomaat ja Iso-Britannia). Lisäksi Norjassa on asetettu työryhmä, joka tutkii nykyisen tonnistoverojärjestelmän ja laivanvarustustoimialan verotuksen kilpailukykyisyyttä. Selvitystyö valmistuu joulukuussa 2005.

2.2 Tonnistoverojärjestelmän tuen lopullisuus ja laajuus

2.2.1 Edun lopullisuus

Tonnistoverojärjestelmän antaman veroedun edullisuuteen vaikuttaa keskeisesti kaksi seikkaa. Ensinnäkin siihen vaikuttaa kysymys siitä, onko kyseessä lopullinen etu vai lykkäysetu.

Poistettu: Olennaisin lienee

Toiseksi edun määrään vaikuttaa se, miten tonnistoverojärjestelmä kattaa erilaisista toiminnoista saatavat tulot. Edun lopullisuudella tarkoitetaan sitä, että tonnistoverovelvollisen saamaan tuloon tai jakamaan voittoon ei myöhemmin kohdistu sellaista verotusta, joka poikkeaisi yleisistä verotussäännöistä. Keskeinen seikka tätä arvioitaessa on se, kohdistuuko tonnistoverovelvollisen yhtiön jakamaan osinkoon sellaista veroa, jota ei kohdistuisi normaalisääntöjen mukaisesti verotettavan verovelvollisen jakamaan osinkoon.

Kaikissa tonnistoverojärjestelmää soveltavissa vertailumaissa Norjaa lukuun ottamatta järjestelmästä saatava tuki on lopullinen verotuki. Tonnistoverojärjestelmän puitteissa laivanvarustustoimintaa harjoittava yhtiö on vapautettu normaalista yritysverotuksesta, jolloin yhtiön verorasitus on huomattavasti alempi. Tuen lopullisuudella tarkoitetaan sitä, että normaaliverotukseen verrattava tuki ei palaudu maksettavaksi myöhemmin esimerkiksi yhtiön jakaessa osinkoa osakkeenomistajilleen. Norjaa lukuun ottamatta mikään vertailumaista ei verota tonnistoverojärjestelmää soveltavan yhtiön jakamaa osinko eri tavalla kuin se verottaisi normaalin verotuksen piirissä olevan yhtiön jakamaa osinkoa.

Norjan nykyisessä tonnistoverojärjestelmässä tuki ei ole lopullinen, vaan voidaan puhua lykkäysedusta. Saatu etu palautuu verotuksen piiriin tonnistoverojärjestelmää soveltavan yhtiön jakaessa osinkoa osakkeenomistajilleen, jotka eivät kuulu tonnistoverotuksen piiriin. Tällaiseen osinkoon, kun se ei ole ollut normaalin yritysverotuksen kohteena, kohdistuu 28 %:n suuruinen vero. Lisäksi Norjan järjestelmässä tonnistoveron alaisella aluksella ei voi olla omaa työvoimaa, vaan se on vuokrattava tonnistoverotuksen ulkopuolella olevalta yritykseltä.

2.2.2 Satamatoiminnot

Tonnistoverotus koskee lähtökohtaisesti sellaista tuloa, joka saadaan välittömästi aluksen käyttämisestä kaupalliseen tarkoitukseen. Lisäksi jotkin vertailumaista laajentavat järjestelmän kattamaan myös satamassa tehtäviä toimintoja, kuten lastauksen, purkamisen, satamassa tapahtuvan väliaikaisen varastoinnin sekä joskus myös terminaalitoiminnot. Tällaisia maita ovat Tanska, Iso-Britannia ja Kreikka. Saksan, Belgian ja Italian osalta on epäselvää, kuuluvatko tällaiset toiminnot tonnistoverojärjestelmän piiriin.

2.2.3 Tax-free myynti

Useimmat maat soveltavat tonnistoverojärjestelmään kaikkeen aluksella tapahtuvaan myyntiin, kun tuotteiden tai palveluiden kulutus tapahtuu aluksella. Aluksen ulkopuolella kulutettavaksi tarkoitettu ns. tax-free myynti ei kuulu tonnistoverotuksen piiriin Tanskassa, Norjassa, Irlannissa ja Ranskassa.

Iso-Britannia ja Kreikka sisällyttävät myös ulkopuolella kulutettavaksi tarkoitetun myynnin järjestelmän soveltamispiiriin.

Saksan, Alankomaiden ja Belgian osalta tilanne on epäselvä, sillä lainsäätävä ja veroviranomaiset eivät ole ottaneet asiaan selkeästi kantaa. Saksassa käsitys on se, että tax-free myynti olisi tonnistoverotuksen piiriin kuuluvaa liitännäistä toimintaa, mutta asiasta ei ole lopullista varmuutta. Alankomaissa ja Belgiassa tonnistoverotuksen piiriin kuuluvat kaikki välittömästi aluksen toiminnasta saatavat tulot, eikä näissä maissa ole lopullista varmuutta siitä, katsotaanko tax-free myyntien yhteyden aluksen käyttöön olevan välitöntä.

Italiassa tax-free myynnin kuuluminen järjestelmän piiriin on avoinna, sillä järjestelmän kattamista toiminnoista tullaan antamaan erillinen asetus. Asetusta ei toistaiseksi ole annettu.

2.3 Lippuvaatimukset

Eri maiden tonnistoverojärjestelmät asettavat erilaisia lippuvaatimuksia sen suhteen, minkälaiset yhtiöt ja alukset voivat kuulua tonnistoverojärjestelmän piiriin. Täysin ilman lippuvaatimusta tonnistoverojärjestelmää soveltavat nykyisin Tanskassa, Norja, Irlanti, Ranska ja Iso-Britannia.

Saksassa tonnistoverojärjestelmä edellyttää, että 25 % aluksista on rekisteröity kotimaassa. Belgia soveltaa EU-lipun vaatimusta. Myös Alankomaat soveltaa EU-lipun vaatimusta 30.6.2005 alkaen. Sitä ennen Alankomaissa ei ollut lippuvaatimusta lainkaan. Tanskassa annetaan mahdollisesti lähiaikoina lakiesitys, jonka mukaan 60 % vuokratonnistosta tulee olla rekisteröity EU:ssa. Iso-Britanniassa tullaan myös mahdollisesti muuttamaan lakia siten, että 60 % aluksista tulee olla EU-lipun alaisia. Kreikassa alusten tulee olla Kreikan lipun alaisia.

3 Muut laivanvarustustoimintaa koskevat erityiset tukimuodot

Vertailumaista Tanska, Norja, Saksa, Iso-Britannia, Alankomaat ja Irlanti eivät myönnä laivanvarustustoimintaa harjoittaville yhtiöille muita verohuojennuksia kuin edellä käsitelty tonnistoverojärjestelmään liittyvät huojennukset.

Muut huojennukset koskevat tilanteita, joihin tonnistoverojärjestelmä ei sovellu tai sitä ei ole valittu verovelvollisen toimesta sovellettavaksi.

3.1 Ruotsi

Ruotsissa ei laivanvarustustoimintaa harjoittava yhtiö voi saada verotuen, jonka suuruus määräytyy työntekijöiden palkkakustannusten ja palkkojen sivukustannusten perusteella. Asiaa on käsitelty tarkemmin kohdassa, jossa käsitellään työnantajan saamiin työvoimakustannuksiin kohdistuvia tukia.

3.2 Ranska

Ranskassa kuljetustoimintaa harjoittavat laivanvarustusyhtiöt voivat saada huojennuksen paikallisesta elinkeinoverosta. Huojennuksen voi saada riippumatta siitä, soveltaako yhtiö tonniverotusta vai ei.

3.3 Kreikka

Sellaiset yhtiöt, joiden toiminta rajoittuu muihin kuin matkustaja-alusten hallinnointiin, toimintaan, välitykseen, vuokraukseen, merivahingon selvitykseen tai vakuuttamiseen, voivat saada vapautuksen tuloveroista sekä myös välillisistä veroista. Alusten toiminnan tulee kuitenkin liittyä kansainväliseen meriliikenteeseen.

3.4 Italia

Italiassa laivanvarustustoimintaa harjoittava yhtiö voi saada veroedun, jos alusta käytetään kansainvälisessä liikenteessä ja alus on rekisteröity Italian lipun alle. Tällöin tulosta 80 % on verovapaata. Loppuosaa tulosta verotetaan normaalilla 33 %:n verokannalla. Efektiviseksi verokannaksi tulee tällöin 6,6 %. Tämän lisäksi yhtiö voi saada täydellisen vapautuksen paikallisverosta.

4 Alushankintojen tukeminen

Italiassa, Norjassa, Ruotsissa, Kreikassa, Iso-Britanniassa ja Irlannissa ei ole yleistä tukijärjestelmää, jolla tuettaisiin alushankintoja. Saksassa *Kreditanstalt für Wiederaufbau* myöntää tuettuja lainoja. Niitä voidaan myöntää myös merenkulkua harjoittaville yhtiöille. Tanskassa *Skibskreditfond* myöntää lainatakauksia alushankintoihin.

Kreikassa kaupalliseen tarkoitukseen hankitut laivat on vapautettu varainsiirtoverosta sekä arvonnäköverosta.

Nopeutetut veropoisotot aluksista ovat mahdollisia Ranskassa (40 % hankintamenoista ensimmäisenä vuonna), Alankomaissa, Tanskassa, Iso-Britanniassa ja Belgiassa (20 % ensimmäisenä vuonna, 15 % toisena vuonna ja 10 % sen jälkeisinä vuosina alkuperäisestä hankintamenoista). Belgiassa on lisäksi mahdollisuus lisäpoistoon (30 %).

Jälleenhankintavarauksen aluksen myyntivoitosta voi verotuksessa tehdä Saksassa, Alankomaissa, Belgiassa ja Iso-Britanniassa.

Ranskassa aluksen luovutuksesta syntynyt voitto on tiettyjen edellytysten vallitessa verovapaa. Samoin

5 Miehistökustannuksia alentavat tuet, jotka myönnetään työnantajalle

Kreikassa ja Tanskassa ei tueta erikseen työnantajien miehistökustannuksia.

5.1 Suora tuki

Suoraa miehistökustannuksia varten annettavaa tukea on ainoastaan Norjassa, jossa työnantajille annetaan tiettyjen edellytysten täytyessä tukea, joka on tietty prosenttimäärä (9–12 %) työnantajan maksamista bruttopalkoista.

5.2 Sosiaalimaksujen huojennukset

Sosiaaliturvamaksujen huojennus- tai vapautusjärjestelmä on käytössä Norjassa, Irlannissa, Ranskassa ja Italiassa. Ranskassa vapautettu määrä on työnantajalle kuitenkin veronalaista tuloa, sillä se lisätään yhtiön veronalaiseen tuloon. Tämä pienentää osaltaan tuen määrää Ranskassa. Italiassa työnantajalle voidaan antaa alennus vakuutusmaksuista. Lisäksi työnantaja on Italiassa kokonaan vapautettu tilittämästä sosiaaliturvamaksuja niiden merimiesten osalta, jotka asuvat joko Italiassa tai muualla EU:n alueella, jos heihin sovelletaan Italian lainsäädäntöä.

Iso-Britanniassa ei ole varsinaista huojennusta työnantajan sosiaalimaksuista, mutta ne voidaan käytännössä välttää tekemällä työsopimukset ulkomaisen yhtiön kanssa, joka hoitaa niihin liittyvän hallinnon.

5.3 Nettopalkkajärjestelmä

Nettopalkkajärjestelmä tai vaikutuksiltaan vastaava järjestelmä on käytössä Norjassa, Alankomaissa, Belgiassa ja Italiassa. Nettopalkkajärjestelmällä tarkoitetaan järjestelmää, jossa työnantaja suorittaa palkkaan kohdistuvat ennakonpidätykset, mutta voi jättää tilittämättä verot veronsaajalle. Alankomaissa edun määrä on korkeintaan 40 % merimiesten palkkojen määrästä. Saksassa työnantaja voi jättää tilittämättä veronsaajalle 40 % palkkaverojen määrästä.

Nettopalkkajärjestelmällä tarkoitetaan tässä yhteydessä sellaista järjestelmää, jossa työnantaja pidättää maksamistaan palkoista palkkaveron (ennakonpidätyksenä), mutta ei ole velvollinen tilittämään sitä veronsaajalle. Tanskassa nettopalkkajärjestelmä tarkoittaa, että merimiehelle maksettu palkka tiettyjen edellytysten täytyessä on vapautettu verosta Tanskassa, jolloin työnantajan maksettavaksi jää palkka ilman verokustannuksia. Järjestelmän tekniset toteutustavat voivat siten vaihdella, samoin sen kohteena olevat ennakonpidätyksen alaiset erät. Tämän vuoksi eri maissa sovellettavat nettopalkkajärjestelmät eivät ole täysin yhteismitallisia.

Poistettu: Tanskassa on ehdotettu nettopalkkajärjestelmää.

Poistettu:

Lisätty: Järjestelmän tekniset toteutustavat voivat

5.4 Ruotsin verotukijärjestelmä

Ruotsissa varustamolautakunta (*rederinämnden*) voi myöntää työnantajalle laivanvarustustukea, jos alus työllistää miehistöä ja alus on rekisteröity kauppalaivaksi (kattaa henkilö- ja tavarakuljetukset) ja harjoittaa kansainvälistä kauppaa. Tuen määrä vastaa miehistölle maksettujen palkkojen ja niistä aiheutuneiden sosiaalikulujen määrää. Etu saadaan veroviranomaiselta veronhyvityksen kautta eli tuki voidaan vähentää suoraan yhteisöverosta. Etu pienentää siten yhtiön maksettavaksi tulevaa yhteisöveroa, jolloin miehistökustannuksia voidaan vyöryttää veronsaajan maksettavaksi. Teknisesti etu myönnetään antamalla hyvitys yhtiön verotilille, joka on veroviranomaisten ylläpitämä veronmaksutili.

Poistettu: siihen rajaan asti kuin yhtiölle määrättäisiin sen tuloksen perusteella yhteisöveroa

6 Miehistökustannuksia alentavat tuet, jotka myönnetään työntekijöille

Saksassa, Ranskassa, Belgiassa ja Italiassa ei ole käytössä minkäänlaista tukimuotoa, jolla tuettaisiin merimiesten palkkaverotusta.

Erityinen palkkaverojärjestelmä on käytössä ainoastaan Kreikassa. Kreikassa merimiesten palkkatuloihin sovelletaan erityistä huojennettua verokantaa, joka on päällystön osalta 6 % ja muun miehistön osalta 3 %.

Merimiesten palkkatulosta tehtäviä verovähennyksiä voidaan tehdä Alankomaissa, Iso-Britanniassa, Irlannissa, Tanskassa, Norjassa ja Ruotsissa. Vähennys tehdään veronalaisesta tulosta.

7 Sekamiehistöt

Sekamiehistöt ovat sallittuja kaikissa vertailumaissa. Ilman rajoituksia ne ovat sallittuja Iso-Britanniassa ja Irlannissa.

Poistettu: Ruotsissa,

Ranskassa ns. Keguelen-lipun alla olevista aluksista 35 % miehistöstä tulee olla ranskalaisia, minkä lisäksi kahden päällystön jäsenen tulee olla ranskalaisia.

Kreikassa 25 %:n miehistöstä tulee olla Kreikassa asuvia.

Alankomaissa vähintään kapteenin tulee olla Alankomaissa asuva, jos alus kulkee Alankomaiden lipun alla.

Norjassa vain Norjassa tai ETA-maissa asuvat voivat toimia päällystönä, jos laiva ylittää 250 nettotonnia.

Ruotsissa on käytössä ns. TAP-sopimusjärjestelmä, joka mahdollistaa käytännössä sekamiehistöt.

Saksassa kapteenin ja muiden päällystöön kuuluvien tulee olla joko Saksan tai muun EU-maan kansalaisia, kun kyseessä on Saksan lipun alla oleva alus.

Tanskassa aluksen kapteenin tulee yleensä olla EU-kansalainen.

Italialaisella aluksella tulisi olla miehistö, joka koostuu EU-maiden kansalaisista. Ulkomaisessa rekisterissä olevassa aluksessa tulee olla vähintään 6 päällystöön kuuluvaa EU-maan kansalaista. Työnantajan ja työntekijäjärjestöjen väliseen sopimukseen perustuen on mahdollista käyttää myös EU:n ulkopuolista työvoimaa.

Belgiassa päällystöön kuuluvien henkilöiden tulee olla EU:ssa asuvia henkilöitä.

8 Saarikabotaasin tukeminen

Saarikabotaasia ei tueta lainkaan vertailumaista Ruotsissa, Saksassa, Alankomaissa, Belgiassa ja Irlannissa. Sitä tuetaan eri muodoissa Tanskassa, Norjassa, Iso-Britanniassa, Kreikassa, Ranskassa ja Italiassa.

Tanskassa ei anneta yleistä valtiontukea, mutta Tanskan valtio tarjoaa sopimukseen perustuvaa korvausta edellyttäen, että lähtötiheys on tietyn suuruinen. Myös muita ehtoja saatetaan asettaa. Tanskan valtio pyytää yrityksiltä tarjouksia koskien saarikabotaasi-toimintoja.

Norjassa myös saarikabotaasin osalta voidaan myöntää työnantajille palkkakustannusten tukia.

Iso-Britanniassa tukea annetaan ainoastaan Skotlannissa mantereen ja Skotlantiin kuuluvien saarten välisessä liikenteessä. Tuki annetaan suoraan lauttaliikennöitsijöille.

Kreikan valtio myöntää vakiosuuruista avustusta, jonka suuruus määräytyy määränpään mukaan. Ministeriö määrittää tuen piirissä olevat satamat ja tuen määrän.

Ranskassa on mahdollisuus saada tukea tutkimuksiin, jotka koskevat uusien lyhyiden merireittien toteuttamiskelpoisuutta sekä tukea reittien aloittamiseen. Lisäksi tukea voidaan antaa sellaisille yrityksille, jotka tiekuljetuksia korvaavia kuljetusmuotoja.

Italiassa saarikabotaasia harjoittavat aluksenomistajat saavat 25 %:n huojennuksen tilitettävistä työnantajan ja työntekijän sosiaaliturvamaksuista niiden merimiesten osalta, jotka ovat Italiasta tai EU:sta ja joihin sovelletaan Italian lainsäädäntöä. Tämä edellyttää, että alukset on rekisteröity Italian kansainväliseen rekisteriin. Jos alus, joka on rekisteröity yllä mainittuun rekisteriin harjoittaa saarikabotaasitoimintaa korkeintaan kuusi kertaa kuussa tai jokainen matka on yli 100 mailia, työnantaja on kokonaan vapautettu sosiaaliturvamaksujen maksamisesta.

Seuraavassa taulukossa on yhteenveto merenkulun tukimuodoista keskeisissä vertailumaissa. Sen jälkeen olevassa taulukossa on esitetty tarkemmin näitä tukimuotoja vertailumaissa.

	Ruotsi	Tanska	Norja	Saksa	Iso-Britannia	Alanko- maat	Kreikka	Irlanti	Belgia	Ranska	Italia
Tonnistovero											
Järjestelmä käytössä	Ei	Kyllä	Kyllä	Kyllä	Kyllä	Kyllä	Kyllä	Kyllä	Kyllä	Kyllä	Kyllä
Sovellettu vuodesta	-	2001	1996	1999	2000	1996	1999	2003	2002	2003	2004
Lippuvaatimukset	-	Ei	Ei	25% kolim.	80% EU	EU	Oma maa	Ei	EU	Ei	Oma maa
Veroedun laajuus											
Satamatoiminnot	-	Kyllä	Ei	Epäselvää	Kyllä	Ei	Kyllä	Ei	Ei tiedossa	Ei	Ei tiedossa
Tax-free ulosmyynti	-	Ei	Ei	Epäselvää	Kyllä	Epäselvää	Kyllä	Ei	Ei tiedossa	Ei	Ei tiedossa
Veroedun lopullisuus	-	Kyllä	Ei	Kyllä	Kyllä	Kyllä	Kyllä	Kyllä	Kyllä	Kyllä	Kyllä
Muut erityiset verojärjestelmät											
Muita yritysten erityisiä verojärjestelmiä	Kyllä	Ei	Ei	Ei	Ei	Ei	Kyllä	Ei	Kyllä	Kyllä	Kyllä
Alushankintojen tukijärjestelmät											
Korkotuki	Ei	Ei	Ei	Kyllä	Ei	Ei	Ei	Ei	Ei	Ei	Ei
Lainatakaustajärjestelmä	Ei	Kyllä	Ei	Kyllä	Ei	Ei	Ei	Ei	Ei	Ei	Ei
Nopeutetut poistot	Ei	Kyllä	Ei	Ei	Ei	Kyllä	Ei	Ei	Kyllä	Kyllä	Ei
Jälleenhankintavaraumahdollisuus	Ei	Ei	Ei	Ei	Kyllä	Kyllä	Ei	Ei	Kyllä	Kyllä	Ei
Miehistökustannustuet, työnantaja											
Suora tuki	Ei	Ei	Kyllä	Ei	Ei	Ei	Ei	Ei	Ei	Ei	Ei
Sosiaalimaksujen huojennus	Ei	Ei	Kyllä	Ei	Ei	Ei	Ei	Kyllä	Ei	Kyllä	Kyllä
Nettopalkkajärjestelmä	Kyllä	Kyllä	Kyllä	Kyllä 40%	Ei	Kyllä	Ei	Ei	Kyllä	Ei	Kyllä
Erityinen verojärjestelmä	Kyllä	Ei	Ei	Ei	Ei	Ei	Ei	Ei	Ei	Ei	Ei
Miehistökustannustuet, työntekijä											
Erityinen palkkaverojärjestelmä	Ei	Kyllä	Ei	Ei	Ei	Ei	Kyllä	Ei	Ei	Ei	Ei
Verovähennys	Kyllä	Kyllä	Kyllä	Ei	Kyllä	Kyllä	Ei	Kyllä	Ei	Ei	Ei
Sekamiehistöt											
Sekamiehistön käyttöön asetettu rajoituksia	Kyllä	Kyllä	Kyllä	Kyllä	Ei	Kyllä	Kyllä	Ei	Kyllä	Kyllä	Kyllä
Saarikabotaasin tukeminen											
Mahdollisuus saada tukea saarikabotaasiin	Ei	Kyllä	Kyllä	Ei	Kyllä	Ei	Kyllä	Ei	Ei	Kyllä	Kyllä

	Ruotsi	Tanska	No
Tonnistovero	<p>Ruotsissa ei ole tonnistoverojärjestelmää.</p> <p>Ruotsin hallitus on 2004 asettanut selvitysmiehen tutkimaan mahdollisuutta säätää tonnistoverolaki. Selvitysmies julkaisee tuloksensa marraskuussa 2005.</p>	<p>Tonnistoverojärjestelmä on ollut voimassa vuodesta 2001 lähtien.</p> <p>Tonnistoverojärjestelmän soveltamiselle ei ole asetettu alusten rekisteröintivaatimuksia. (Mahdollisesti lähiaikoina annetaan lakiehdotus, jonka mukaan 60 % vuokratonnistosta on oltava rekisteröity EU:ssa.)</p> <p>Järjestelmää sovelletaan merenkulkutoimintoihin (matkustajien ja tavaroiden kuljetus) ja siihen läheisesti liittyviin toimintoihin, kuten ahtaus-, ja terminaalitoimintoihin. Lisäksi esim. aluksella kulutettavien tuotteiden myynti sekä liiketilojen leasing aluksella kuuluvat näihin toimintoihin. Järjestelmää ei sovelleta aluksesta ulos myytäviin tuotteisiin ("tax-free myynti"), vaan nämä samoin kuin muut toiminnot ovat normaalin</p>	<p>To käy ver Lis tut Sel 200</p> <p>Jär edk No</p> <p>Jär my my per järj toi yri 28' sat</p>

	Ruotsi	Tanska	No
		<p>yritysverotuksen piirissä (verokanta 30 %, ehdotettu alennettavaksi 28 %:iin).</p> <p>Tonnistoverojärjestelmään liittyvä veroetu on lopullinen.</p> <p>Järjestelmää on pidetty onnistuneena ja melkein kaikki merenkulkua harjoittavat yhtiöt kuuluvat järjestelmän soveltamisen piiriin.</p>	<p>Järvaæ ed</p> <p>Järmc sov vu sii</p> <p>JärJär mä</p>
Muut erityiset verojärjestelmät merenkulkua harjoittaville yhtiöille	(Ks. Miehistökustannukset, työnantajan saamat tuet ja huojenukset.)	-	-
Alushankinnat	-	<p>Tanskan <i>Skibskreditfond</i> myöntää lainataukausia.</p> <p>Etupainotteisia poistoja myönnetään aluksille, jotka alittavat 20 bruttotonnistoa.</p>	-

	Ruotsi	Tanska	No
Miehistökustannukset, työnantajan saamat tuet ja huojenukset	Varustamolautakunta (<i>rederinämnden</i>) voi myöntää työnantajalle laivanvarustustukea, jos alus työllistää miehistöä ja alus on rekisteröity kauppalaiivaksi (kattaa henkilö- ja tavarakuljetukset) ja harjoittaa kansainvälistä kauppaa. Tuen määrä vastaa miehistölle maksettujen palkkojen ja niistä aiheutuneiden sosiaalikulujen määrää. Etu saadaan veroviranomaiselta veronhyvityksen kautta eli tuen määrä voidaan vähentää suoraan yhteisöverosta.		Ty ed tiet työ br tiet ko eni ma ma Vii mi lau her toi
Miehistökustannukset, työntekijöiden saamat tuet ja huojenukset	Ruotsissa asuva miehistöön kuuluva työntekijä voi saada palkkatulonsa perusteella laivatulovähennyksen tai erityisen verosta tehtävän vähennyksen, jos hän työskentelee ruotsalaisella aluksella tai ulkomaisella aluksella, jonka ruotsalainen työnantaja on vuokrannut bareboat-ehdolla. Laivatulovähennyksen vuotuinen määrä on 35 000 SEK sisävesiliikenteessä ja 36 000 SEK pitkän matkan liikenteessä. Verosta tehtävä vähennys on 9 000 SEK	Erityisiä sääntöjä miehistön veronalaisen tulon laskemisesta. Näitä sääntöjä sovelletaan vain, jos alukset ovat rekisteröityneet Tanskassa ja bruttotonnisto ylittää 100. Nykyisessä järjestelmässä miehistö voi saada etuja nettopalkkajärjestelmästä ja ylimääräisistä vähennyksistä.	Tie No my on eni (8C Tu MI

	Ruotsi	Tanska	No
	sisävesiliikenteessä ja 14 000 SEK pitkän matkan liikenteessä.		
Sekamiehistö	<p>Ruotsissa on voimassa ns TAP-sopimus (tillfälligt anställd personal). Sopimus mahdollistaa tietyissä tilanteissa ulkomaisen miehistön palkkaamisen tiettyä ennalta määritettyä ajanjaksoa varten.</p> <p><u>TAP – järjestely on tarkoitettu Ruotsin ulkopuolella ja erityisesti EU/ETA alueen ulkopuolella asuville merimiehille. Järjestelyn tarkoituksena on parantaa Ruotsin lipun alla purjehtivien alusten kilpailukykyä.</u></p> <p><u>Järjestelyä voidaan soveltaa vain Ruotsin lipun alla purjehtiviin aluksiin. Matkustaja-alukset, hinausalukset ja alukset, joita pääasiassa käytetään kotimaiseen merenkulkuun, eivät ole järjestelmän piirissä.</u></p> <p><u>Ainakin puolet miehistöstä järjestelmän piiriin kuuluvilla aluksilla pitäisi olla tavanomaisen sopimuksen (Storsjöavtalet) mukaisesti palkattu. Loppuosa miehistöstä voi olla TAP-</u></p>	<p>Aluksen kapteenin on oltava EU-kansalainen. Jos kyseessä on eitanskalainen kapteeni hänen koulutuksensa tulee täyttää tietyt edellytykset. Muun miehistön suhteen ei ole olemassa kansalaisuusvaatimusta. Vuona 2003 31 % tanskalaisilla aluksilla työskennelleistä merimiehistä oli muita kuin tanskalaisia.</p>	<p>No sekä kä No va työ Va voi yli ma hal Vu rek työ kar ole oli</p>

	Ruotsi	Tanska	No
	sopimusehtojen mukaisesti palkattu,		Poistettu: -
Saarikabotaasin tukeminen	-	Tanskan valtio pyytää yrityksiltä tarjouksia koskien saarikabotaasi-toimintoja. Yleistä valtiontukea ei anneta, mutta Tanskan valtio tarjoaa sopimukseen perustuvaa korvausta edellyttäen, että lähtöiheys on tietyn suuruinen jne.	(M työ

	Saksa	Iso-Britannia	Al
Tonnistovero	<p>Tonnistoverojärjestelmä on ollut käytössä vuodesta 1999.</p> <p>Tonnistoverojärjestelmän soveltaminen edellyttää, että verovelvollisella on johtopaikka Saksassa. Lisäksi edellytetään, että ulkomailla rekisteröityjen alusten tonniston määrä ei ole yli kolminkertainen Saksassa rekisteröityjen alusten tonnistoon verrattuna.</p> <p>Järjestelmää sovelletaan tiettyjen kansainvälisessä liikenteessä kulkevien alusten merenkulkutoimintoihin (matkustajien ja tavaroiden kuljetus) ja siihen läheisesti liittyviin toimintoihin. Esim. aluksen myynnin katsotaan olevan kuljetustoimintoihin läheisesti liittyvä toiminta. Tavaroiden myynti ulos laivasta ("Tax free" myynti) näyttäisi olevan järjestelmän piiriin kuuluva toiminto, mutta aivan selvää tämä ei ole. Muut kuin</p>	<p>Tonnistoverojärjestelmä on ollut käytössä vuodesta 2000 lähtien (perustuu Alankomaiden järjestelmään).</p> <p>Järjestelmä soveltuu myös mukavuuslipun alla kulkeviin aluksiin, mutta tarkoituksena on muuttaa soveltamisala vastaamaan Yhteisön suuntaviivoja C(2004)43, jolloin 60 % aluksista täytyy olla EU-lipun alaisia.</p> <p>Järjestelmä soveltuu periaatteessa kaikkeen tuloon, ml. tavaroiden myynti ulos laivasta (mm. alkoholin, parfyymien ja tupakan "tax-free myynti", mutta ei koske ylellisyystuotteita). Myös ahtaustoiminnot ja väliaikainen varastointi soveltuvat. Muut toiminnot ovat normaalin yritysverotuksen piirissä (verokanta 30 %).</p>	<p>Toika</p> <p>Järj vai alu lip</p> <p>Jär tai toi toi my ulc my pu ovi pii</p>

	Saksa	Iso-Britannia	Ali
	<p>kuljetustoimintoihin läheisesti liittyvät toiminnot ovat normaalin yritysverotuksen piirissä (yhteenlaskettu keskimääräinen verokanta noin 38,7 %).</p> <p>Tonnistoverojärjestelmään liittyvä veroetu on lopullinen.</p> <p>Ei tarkkoja tietoja siitä, miten monta yritystä kuuluu järjestelmän piiriin.</p>	<p>Tonnistoverotuksesta saatava veroetu on lopullinen veroetu.</p> <p>Tonnistoveroon siirtymisen jälkeen Iso-Britanniassa rekisteröityjen alusten määrä on kasvanut 250 % ja siellä sijaitsevien alusten määrä on kaksinkertaistunut. Järjestelmää vuonna 2004 soveltaa 71 yritystä, joilla on 758 alusta.</p>	<p>To on</p> <p>Ei yri</p>
Muut erityiset verojärjestelmät merenkulkua harjoittaville yhtiöille	-	-	-
Alushankinnat	<p><i>Kreditanstalt für Wiederaufbau</i> myöntää tuettuja lainajärjestelyjä, joita voidaan myöntää myös merenkulkua harjoittaville yhtiöille.</p> <p>Yleinen jälleenhankintavaraus on mahdollinen verotuksessa aluksen luovutuksen yhteydessä.</p>	<p>Yleinen mahdollisuus tehdä verotuksessa jälleenhankintavaraus.</p>	<p>Me poise ku mu voi (en</p> <p>Yl ma</p>

	Saksa	Iso-Britannia	Al
			luo
Miehistökustannukset, työnantajan saamat tuet ja huojenukset	Omalla tai bareboat-aluksella toimintaa harjoittavat työnantajat voivat pitää 40 % siitä palkkaverosta, jonka he ovat pidättäneet miehistön palkoista. Edellytyksenä on mm. että alus kulkee Saksan lipun alla ja että alus toimii kansainvälisessä liikenteessä.	- Työnantajan sosiaalimaksut voidaan käytännössä välttää tekemällä työsopimukset ulkomaisen yhtiön kanssa, joka hoitaa niihin liittyvän hallinnon.	Ty- pal on pal jos all
Miehistökustannukset, työntekijöiden saamat tuet ja huojenukset	-	Iso-Britanniassa asuva miehistön kuuluva henkilö voi saada verotuksessa merenkulkijoiden tuloihin liittyvän vähennyksen. Vähennyksen käytännön merkitys on se, että palkkatulo ei ole lainkaan Iso-Britanniassa verotettavaa tuloa siltä osin kuin työtehtävät on tehty maan ulkopuolella.	Ty- työ saa vie
Sekamiehistö	Sekamiehistön käyttäminen on mahdollista. Kapteenin ja muiden päällystön kuuluvien osalta vaatimuksena on, että heidän pitää olla Saksan tai EU-valtion kansalaisia, kun kyseessä on Saksan lipun alla kulkeva alus. Sekamiehistöjä käytetään yleisesti.	Sekamiehistöt ovat sallittuja ilman rajoituksia.	Sel Va Al; Al;

	Saksa	Iso-Britannia	Al
	Suurin osa saksalaisista aluksista kulkee toisen valtion lipun alla.		
Saarikabotaasin tukeminen		Iso-Britannia tukee saarikabotaasia jossakin määrin Yhteisön suuntaviivojen puitteissa. Tukea annetaan ainoastaan Skotlannissa mantereen ja Skotlantiin kuuluvien saarten välisessä liikenteessä. Tuki annetaan suoraan lauttaliikennöitsijöille.	

	Kreikka	Irlanti	Be
Tonnistovero	<p>Tonnistoverojärjestelmä on käytössä vuodesta 1959. Nykyinen tonnistoverolaki säädettiin 1975.</p> <p>Järjestelmä soveltuu Kreikan lipun alla kulkeviin aluksiin, joita käytetään kaupallisiin tarkoituksiin.</p> <p>Järjestelmä soveltuu kaikkeen kaupallisessa käytössä olevasta aluksesta saatuun tuloon, ml. tavaroiden myynti riippumatta käyttöpaikasta ("tax-free myynti") ja aluksella myydyt palvelut. Muut toiminnot ovat normaalin yritysverotuksen piirissä. Järjestelmä kattaa myös satamatoiminnoista saatavat tulot.</p> <p>Tonnistoverotuksesta saatava veroetu on lopullinen veroetu.</p>	<p>Tonnistoverojärjestelmä on ollut käytössä vuodesta 2003 lähtien.</p> <p>Tonnistoverojärjestelmän soveltaminen ei edellytä, että alukset olisi rekisteröity Irlannissa.</p> <p>Järjestelmä soveltuu matkustaja- ja tavaraliikenteestä saatuun tuloon sekä laivalla kulutettavien tuotteiden myyntiin. Se ei sovellu alukselta ulos myytäviin tuotteisiin ("tax-free myynti"), vaan nämä samoin kuin muut toiminnot ovat normaalin yritysverotuksen piirissä (verokanta 12,5%).</p> <p>Tonnistoverotuksesta saatava veroetu on lopullinen veroetu.</p> <p>Ainoa julkinen osakeyhtiö Irlannissa, joka harjoittaa laivaliikennettä, on ottanut järjestelmän käyttöön. Järjestelmä on otettu yleisemminkin laajalti käyttöön.</p>	<p>To käy</p> <p>Jär kul</p> <p>Jär tav mu liik tul tut epä esi tuc sat</p> <p>To: on</p> <p>So</p>

	Kreikka	Irlanti	Be
Muut erityiset verojärjestelmät merenkulkua harjoittaville yhtiöille	Vapautus tuloveroista ja välillisistä veroista. Vapautus soveltuu ulkomaisiin laivayhtiöihin, joilla on sivuliike Kreikassa sekä kreikkalaisiin yhtiöihin, joiden toiminta rajoittuu muiden kuin matkustaja-alusten hallinnointiin, toimintaan, välitykseen, vuokraukseen, merivahingon selvitykseen tai vakuuttamiseen. Alukset voivat olla Kreikan tai muun lipun alla. Niiden toiminnan tulee liittyä kansainväliseen liikenteeseen.	-	-
Alushankinnat	Kaupalliseen käyttöön hankitut laivat on vapautettu varainsiirtoverosta ja arvonlisäverosta.	Ei yleistä tukijärjestelmää. Kannattamattomien liikennereittien liikennöitsijöitä tuetaan yleisen liikennetukijärjestelmän puitteissa (ml. harvaan asutut saaret). Tukien määrästä ja kohdistumisesta ei julkaistua tietoa.	Mu lai yht poi vu list har Me lai (0, saa Jäl ver yht

	Kreikka	Irlanti	Be
Miehistökustannukset, työnantajan saamat tuet ja huojenukset	-	Työnantajan sosiaaliturvamaksujen voidaan maksaa takaisin työnantajalle (10,75 % palkoista).	Ty. työ pal
Miehistökustannukset, työntekijöiden saamat tuet ja huojenukset	Palkkatuloihin sovelletaan päällystön osalta 6 %:n ja sitä alemman tasoisien miehistön osalta 3 %:n verokantaa (normaali palkkatulon verokanta voi olla jopa 40 %).	Työntekijät, jotka ovat työskennelleet ainakin 161 päivää vuodessa merellä, saavat tehdä vähennyksen, jonka määrä on 6 349 euroa vuodessa.	-
Sekamiehistö	Miehistöstä vähintään 25 %:n tulee olla Kreikan kansalaisia. Vuokratun ulkomaisen työvoiman käytön määrä vaihtelee ministeriön päätöksen mukaan. Sekamiehistön käyttö on tavanomaista.	Sekamiehistöt ovat sallittuja ilman rajoituksia. Sekamiehistöjä käytetään yleisesti.	Pä EU
Saarikabotaasin tukeminen	Valtio myöntää vakiosuuruista avustusta, jonka suuruus määräytyy määränpään mukaan. Ministeriö määrittää tuen piirissä olevat satamat ja tuen määrän.	-	-

	Ranska	Italia
Tonnistovero	<p>Tonnistoverojärjestelmä on ollut käytössä vuodesta 2003.</p> <p>Järjestelmä soveltuu myös mukavuuslippujen alla kulkeviin aluksiin.</p> <p>Järjestelmä soveltuu toimintoihin, jotka saadaan välittömästi kaupallisessa käytössä olevasta aluksesta. Se ei sovellu alukselta ulos myytäviin tuotteisiin ("tax-free myynti"), vaan nämä samoin kuin muut toiminnot ovat normaalin yritysverotuksen piirissä (verokanta 33,83 tai 34,43 %). Järjestelmä ei myöskään kata satamatoiminnoista saatavia tuloja.</p> <p>Tonnistoverotuksesta saatava veroetu on lopullinen veroetu.</p> <p>Toistaiseksi ei tarkkoja tietoja kuinka monta yritystä järjestelmän piirissä. Verotuen määräksi arvioitu 9 MEUR</p>	<p>Tonnistoverojärjestelmä on ollut käytössä vuodesta 2004.</p> <p>Järjestelmä soveltuu Italiassa rekisteröityihin aluksiin (International Register).</p> <p>Järjestelmää sovelletaan toimintoihin, jotka välittömästi liittyvät laivaliikennetoimintaan. Lisäksi sitä sovelletaan tätä täydentävään ja liitännäiseen toimintaan, jotka määritellään tarkemmin ministeriön asetuksessa. Asetusta ei ole toistaiseksi annettu, minkä vuoksi ei ole tiedossa, soveltuuko se esim. alukselta ulos myytäviin tuotteisiin ("tax-free myynti"). Muut toiminnot ovat normaalin yritysverotuksen piirissä (verokanta 33 %).</p> <p>Tonnistoverotuksesta saatava veroetu on lopullinen veroetu.</p> <p>Ei vielä tarkkoja tietoja siitä, kuinka monta yritystä järjestelmän piirissä.</p>

	Ranska	Italia
	ensimmäisenä vuotena.	
Muut erityiset verojärjestelmät merenkulkua harjoittaville yhtiöille	Huojennus elinkeinoverotuksessa sellaisille kuljetusta harjoittaville ja aluksia omistaville yhtiöille. Elinkeinoverotuksen huojennus voi olla yhtiölle huomattava.	Jos alusta käytetään kansainvälisessä liikenteessä ja se on rekisteröity Italian lipun alle, tulosta 80 % on verovapaata. Loppuosasta (20 %) maksetaan veroa normaalin 33 %:n verokannan mukaan. Lisäksi myönnetään täysi vapautus paikallisverosta.
Alushankinnat	<p>Mahdollisuus suurin poistoihin verotuksessa (jopa 40% aluksen hankintamenosta ensimmäisenä vuonna) käytettäessä taloudellista etuhytymää.</p> <p>Lisäksi aluksen luovutuksesta syntynyt luovutusvoitto verovapaa tiettyjen edellytysten täytyessä.</p> <p>Alushankinnan tukiin tarvitaan Ranskan valtiovarainministeriön lupa. Lupia on heinäkuuhun 2004 mennessä myönnetty 119 alukselle (hakemuksia 231), mikä vastaa 4.6 MEUR investointia.</p>	-
Miehistökustannukset, työnantajan	Työnantaja voidaan kokonaan tai osittain vapauttaa	Jos alus kulkee kansainvälisessä liikenteessä ja se on rekisteröity Italian

	Ranska	Italia
saamat tuet ja huojuukset	sosiaaliturvavakuutusten maksamisesta, kun toiminta kilpailee kansainvälisessä liikenteessä ja alus on rekisteröity Ranskan lipun alle. Vapautettu määrä lisätään työnantajan veronalaiseen tuloon.	kansainväliseen rekisteriin: 1) myönnetään veronhyvyitys, joka vastaa merimiesten palkasta pidätettävää lähdeveroa (eli lähdeveroa ei tarvitse tilittää), 2) myönnetään alennus vakuutusmaksuista, 3) työnantaja on kokonaan vapautettu tilittämästä työnantajan ja työntekijän sosiaaliturvamaksuja niiden merimiesten osalta, jotka ovat Italiasta tai EU:sta ja joihin sovelletaan Italian lainsäädäntöä. Työnantajat on vapautettu maksamasta tiettyjä vakuutusmaksuja.
Miehistökustannukset, työntekijöiden saamat tuet ja huojuukset	-	-
Sekamiehistö	Ns. Kerguelen lippu -järjestelmä käytössä aluksilla, jotka on rekisteröity Ranskan Polynesian ja Ranskan Antarktisen rekisteriin (French Austral Land and French Antarctica registry). Järjestelmän soveltamis-	Sekamiehistön käyttö on sallittu. Italialaisella aluksella tulisi olla miehistö, joka koostuu EU-maiden kansalaisista. Ulkomaisessa rekisterissä olevassa aluksessa tulee olla vähintään 6 päällystön kuuluvaa

	Ranska	Italia
	<p>edellytyksenä on että 35 % merimiehistä on ranskalaisia ja päällystön kuuluvista vähintään kaksi on ranskalaisia.</p> <p>Käytännössä 45 % ranskalaisista aluksista purjehtii Kerguelen lipun alla ja tämä edustaa 90 % kokonaistonnistomäärästä.</p>	<p>EU-maan kansalaista. Työnantajan ja työntekijäjärjestöjen väliseen sopimukseen perustuen on mahdollista käyttää myös EU:n ulkopuolista työvoimaa.</p>
Saarikabotaasin tukeminen	<p>Mahdollisuus saada tukea tutkimuksiin, jotka koskevat uusien lyhyiden merireittien toteuttamiskelpoisuutta sekä tukea reittien aloittamiseen.</p> <p>Lisäksi tukea voidaan antaa sellaisille yritysille, jotka tiekuljetuksia korvaavia kuljetusmuotoja.</p>	<p>Saarikabotaasia harjoittavat aluksenomistajat saavat 25 %:n huojennuksen tilitettävistä työnantajan ja työntekijän sosiaaliturvamaksuista niiden merimiesten osalta, jotka ovat Italiasta tai EU:sta ja joihin sovelletaan Italian lainsäädäntöä. Tämä edellyttää, että alukset on rekisteröity Italian kansainväliseen rekisteriin.</p> <p>Jos alus, joka on rekisteröity yllä mainittuun rekisteriin harjoittaa saarikabotaasitoimintaa korkeintaan kuusi kertaa kuussa tai jokainen matka on yli 100 mailia, työnantaja on kokonaan vapautettu sosiaaliturvamaksujen maksamisesta.</p>

Liikenne- ja viestintäministeriö

**Laivanvarustustoiminnan vero-
ja muut tukimuodot
MAARAPORTIT**

28.2.2005

Sisällys

1	Meriliikenteen alaa tukevia verotusjärjestelmiä Ruotsissa	6
1.1	Varustamoyhtiöihin sovellettavat erityiset verotusjärjestelmät	6
1.1.1	Yleistä	6
1.1.2	Tonnistoverotus	6
1.1.3	Muut erityiset Varustamoyhtiöihin sovellettavat verojärjestelyt	8
1.2	Erityisjärjestelyt uusien alusten hankintaa varten	9
1.3	Miehistökustannuksiin sovellettavat tukimuodot	9
1.4	Verot ja veronluonteiset maksut miehistölle	10
1.5	Erityisjärjestelyjen soveltaminen sekamiehistöön	11
1.6	Valtiontuki saarikabotaasille	11
1.7	Muut tiedossa olevat merenkulun alaa tukevat järjestelmät	11
1.8	Tiivistelmä meriliikenteen alan tukijärjestelmistä	11
2	Meriliikenteen alaa tukevia verotusjärjestelmiä Tanskassa	13
2.1	Varustamoyhtiöihin sovellettavat erityiset verotusjärjestelmät	13
2.1.1	Yleistä	13
2.1.2	Tonnistoverotus	13
2.1.3	Varustamoyhtiöihin sovellettavat muut erityiset verosäännöt	16
2.2	Alusten hankintaa tukevat erityissäännöt	17
2.3	Erityiset miehistökustannuksia koskevat tukisäännöt	17
2.3.1	"Nærfart"	18
2.3.2	"Udenrigsfart"	18
2.4	Sekamiehistön käyttöä koskevat säännöt	19
2.5	Beskæftigelsen på danske skibe	19
2.6	Valtiontuki saarikabotaasille	20
2.7	Yhteenveto	20
3	Meriliikenteen alaa tukevia verotusjärjestelmiä Norjassa	21
3.1	Verojärjestelmät merenkulkua harjoittaville yksiköille	21
3.1.1	Yleistä	21
3.1.2	Tonnistoverotus	21
3.1.3	Muut merenkulkua koskevat verojärjestelmät	29
3.2	Alushankintoihin liittyvät erityiset säännöt	29
3.3	Miehistökustannuksia alentavat järjestelmät	29
3.3.1	Erityinen vähennys merimiehille	29
3.3.2	Miehistön työllistämistä koskeva valtiontuki	30
3.4	Sekamiehistöä koskevat säännöt	31
3.5	Valtion tuki saarikabotaasille	31
3.6	Muut merenkululle suunnatut tuet	31
3.7	Yhteenveto	31

4	Meriliikenteen alaa tukevia verotusjärjestelmiä Saksassa	33
4.1	Yleistä	33
4.1.1	Tonnistoverotus	34
4.1.2	Muut erityiset verojärjestelmät laivanvarustusyhtiöille	42
4.2	Erityiset järjestelmät joilla tuetaan alushankintoja	43
4.3	Erityiset järjestelmät joilla tuetaan miehistökustannuksia	43
4.3.1	Työntekijöille myönnettävät tuet	43
4.3.2	Työnantajat	43
4.3.3	Sosiaalimaksut	43
4.4	Sekamiehistön käyttö	44
4.5	Saarikabotaasin tukeminen	44
5	Meriliikenteen alaa tukevia verotusjärjestelmiä Iso-Britanniassa	45
5.1	Varustamoyhtiöihin sovellettavat erityiset verotusjärjestelmät	45
5.1.1	Yleistä	45
5.1.2	Tonnistoverotus	46
5.2	Muut varustamoyhtiöihin sovellettavat erityiset verojärjestelyt	52
5.3	Erityisjärjestelyt uusien alusten hankintaa varten	53
5.4	Miehistökustannuksiin sovellettavat tukimuodot	53
5.4.1	Verotukselliset ja sen kaltaiset tukimuodot työnantajille	53
5.5	Erityisjärjestelyjen soveltaminen sekamiehistöön	54
5.6	Valtiontuki saarikabotaasille	54
5.7	Muut tiedossa olevat merenkulun alaa tukevat järjestelmät	55
5.8	Tiivistelmä meriliikenteen alan tukijärjestelmistä	55
6	Meriliikenteen alaa tukevia verotusjärjestelmiä Alankomaissa	56
6.1	Varustamoyhtiöihin sovellettavat erityiset verotusjärjestelmät	56
6.1.1	Yleistä	56
6.1.2	Tonnistoverotus	56
6.1.3	Muut erityiset varustamoyhtiöihin sovellettavat verojärjestelmät	61
6.2	Erityisjärjestelyt uusien alusten hankintaa varten	62
6.2.1	Muut kuin verotukselliset tukijärjestelmät	62
6.2.2	Alusten investointia tukevat verokannustimet	63
6.3	Miehistökustannuksiin sovellettavat tukimuodot	63
6.3.1	Verotukselliset ja sen kaltaiset tukimuodot työnantajille	63
6.4	Erityisjärjestelyjen soveltaminen sekamiehistöön	63
6.5	Valtiontuki saarikabotaasille	64
6.6	Muut tiedossa olevat merenkulun alaa tukevat järjestelmät	64
6.7	Tiivistelmä meriliikenteen alan tukijärjestelmistä	64
7	Meriliikenteen alaa tukevia verotusjärjestelmiä Kreikassa	65
7.1	Merenkulkua harjoittavien yritysten verojärjestelmät	65
7.1.1	Yleistä	65

7.1.2	Tonnistoverotus	65
7.1.3	Muut merenkulkua koskevat verojärjestelmät	67
7.2	Alushankintoja koskevat verohuojennukset	68
7.3	Miehistökustannuksia alentavat järjestelmät	68
7.4	Sekamiehistöä koskevat säännöt	68
7.5	Valtiontuki saarikabotaasille	68
7.6	Yhteenvedo	68
8	Meriliikenteen alaa tukevia verotusjärjestelmiä Irlannissa	70
8.1	Varustamoyhtiöihin sovellettavat erityiset verotusjärjestelmät	70
8.1.1	Yleistä	70
8.1.2	Tonnistovero	70
8.1.3	Muut Varustamoyhtiöihin sovellettavat verojärjestelyt	73
8.2	Erityisjärjestelyt uusien alusten hankintaa varten	73
8.3	Miehistökustannuksiin sovellettavat tukimuodot	73
8.4	Erityisjärjestelyjen soveltaminen sekamiehistöön	73
8.5	Valtiontuki saarikabotaasille	73
8.6	Muut tiedossa olevat merenkulun alaa tukevat järjestelmät	73
8.7	Tiivistelmä meriliikenteen alan tukijärjestelmistä	74
9	Merenkulkuun liittyvät kannustimet Belgiassa	75
9.1	Verojärjestelmät merenkulkua harjoittaville yksiköille	75
9.1.1	Yleistä	75
9.1.2	Tonnistoverotus	75
9.1.3	Muut merenkulkua koskevat verojärjestelmät	77
9.2	Miehistökustannuksia alentavat järjestelyt	79
9.3	Sekamiehistöä koskevat rajoitukset	79
10	Meriliikenteen alaa tukevia verotusjärjestelmiä Ranskassa	80
10.1	Varustamoyhtiöihin sovellettavat erityiset verotusjärjestelmät	80
10.1.1	Yleistä	80
10.1.2	Tonnistoverotus	80
10.1.3	Muut varustamoyhtiöihin sovellettavat verosäännöt	89
10.2	Erityisjärjestelyt uusien alusten hankintaa varten	90
10.2.1	Alushankintoja koskevat verokannustimet (uusien aluksien hankinnat)	90
10.3	Miehistökustannuksia koskevat tukimuodot	91
10.3.1	Verotukselliset ja sen kaltaiset kannustimet työnantajille	91
10.4	Sekamiehistöä koskevat erityissäännöt	92
10.5	Valtiontuki saarikabotaasille	92
11	Laivanvarustustoiminnan tukimuodot Italiassa	95
11.1	Laivanvarustamotoimintaa harjoittavien yritysten verojärjestelmät	95
11.1.1	Yleistä	95
11.1.2	Tonnistoverotus	96

11.2	Muut merenkulkua koskevat verojärjestelmät	100
11.3	Sekamiehistöä koskevat säännöt	100

1 Meriliikenteen alaa tukevia verotusjärjestelmiä Ruotsissa

1.1 Varustamoyhtiöihin sovellettavat erityiset verotusjärjestelmät

1.1.1 Yleistä

Varustamotoimintaa harjoittavat yhtiöt verotetaan Ruotsissa normaalien tuloverotusta koskevien sääntöjen mukaan. Ruotsissa yhteisöjen tuloverokanta on 28 %. Luovutusvoitot ovat yleisesti veronalaisia ja näin ollen mikä tahansa laivasta saatava luovutusvoitto ovat veronalaista. Tähän on poikkeuksena liiketoimintaan liittyvistä osakkeista saadut luovutusvoitot ja osingot, jotka ovat verovapaita. Tämän johdosta varustamoyhtiön saaman luovutusvoiton verokohtelu riippuu siitä, onko luovutusvoitto saatu liiketoimintaan liittyvistä osakkeista.

Laivanvarustukseen, varustamotulovähennykseen ja veronvähennykseen liittyy omia erityissäännöksiä. Ruotsalaiset väliyhteisösäännökset sisältävät erityisen poikkeuksen liittyen ulkomaisten yhteisöjen kansainväliseen laivanvarustustoimintaan (ks. kappale 1.3). Ruotsissa ei ole käytössä tonnistoverotusjärjestelmää. Hallitus on kuitenkin nimittänyt valtiovarainministeriön selvitysmiehen selvittämään mahdollisuutta ottaa käyttöön ruotsalainen tonnistoverotusjärjestelmä (ks. kappale 1.2). Uusien alusten hankintaa eivät koske erityiset säännökset. Huomioitava on kuitenkin se, että Ruotsin lainsäädännön mukaan koneet ja kalusto voidaan verotuksessa poistaa kokonaan viidessä vuodessa.

1.1.2 Tonnistoverotus

Hallitus nimitti 25. marraskuuta 2004 valtiovarainministeriön selvitysmiehen selvittämään mahdollisuuksia ottaa käyttöön ruotsalainen tonnistoverotusjärjestelmä (Dir 2004:165). Hallituksen mukaan tarve analysoida ruotsalaista tonnistoverotusjärjestelmää perustuu kasvavaan kansainväliseen kilpailuun meriliikenteen alalla sekä siihen, että eräät valtiot tarjoavat laivanomistajille mahdollisuuden rekisteröidä aluksensa avoimeen rekisteriin ja purjehtia ns. "mukavuuslipun" alla.

Useat EU:n meriliikennettä harjoittavat valtiot pyrkivät tonnistoverotuksen avulla tukemaan meriliikennettä ja pyrkivät saamaan varustamonomistajat uudelleen rekisteröimään aluksensa kotimaan lipun alle. Helmikuussa 2004 valtiovarainministeriön ilmoituksen mukaan yksitoista EU:n jäsenvaltiota oli ottanut käyttöön tonnistoverotusjärjestelmän. Yleisesti ottaen tonnistoverotusjärjestelmä tarkoittaa sitä, että tonnistoverotettavilta varustamoyhtiöiltä perittävän veron määrä määritetään niiden tonnistoverotettavan aluskannan nettovetoisuuden perusteella. Komissio on julkaissut valtioneuvoston ohjeensa (2004/C/13/03).

Selvitysmiestä on pyydetty keskittymään seuraaviin keskeisiin asioihin:

- Mahdollisuudet tonnistoverojärjestelmän käyttöönottamiseen Ruotsissa
- Luonnos tonnistoverotusjärjestelmän säännöksiksi
- Tonnistoverojärjestelmän piiriin kuuluviin tuloihin kohdistuvat menot tulee olla vähennyskelvottomia tonnistoverotuksessa. Niitä ei myöskään saisi vähentää normaalin tuloverotuksen mukaan verotettavista tuloista.
- Tonnistoverojärjestelmän tulee olla neutraali. Sen ei pitäisi siten aiheuttaa yhtiön siirtymistä tonnistoverotuksesta tavalliseen tuloverotukseen tai päinvastoin yhtiön muiden liiketoimintojen tuottamien tuottojen johdosta.
- Tonnistoverojärjestelmää tulee soveltaa varustamotoimintaa harjoittaviin yrityksiin yritysmuodosta riippumatta.
- Selvitysmiehen tulee esittää kantansa marraskuun loppuun 2005 mennessä.

Jotta voitaisiin määrittää tonnistoverotuksen laajuus, hallitus korostaa määrittelyn täsmällisyyttä "kansainvälisen meriliikenteen" -käsitteen osalta. Edelleen tulisi päättää, mitkä maaperusteisista toiminnoista, laivaliikennetoiminnoista ja rahoitustoiminnoista kuuluvat tonnistoverotusjärjestelmän piiriin ja mitkä vastaavasti taas tavallisen tuloverotuksen piiriin.

Lisäksi tulee analysoida aluksen rekisteröintimaan tärkeyttä, kuljetustyyppit (esimerkiksi bare boat -vuokraus, tilavuokraus, matkavuokraus ja aikavuokraus), joita tonnistoverotus käsittäisi, aluksen prosentuaalinen omistusosuus ja puhtaasti edelleenvuokrausta harjoittavat edustajat.

Alusten ja muun käyttöomaisuuden omistus tulee analysoida siirryttäessä tavallisesta tuloverotussääntelystä tonnistoverotusjärjestelmään. Siirtymäsäännökset tulee luultavasti ottaa käyttöön. Mahdollisuus siirtyä tonnistoverotuksen piiristä tavallisen tuloverotussääntöjen piiriin tulee selvittää kuten myös yhtiön omistajuusmuutosten vaikutukset tonnistoverotusjärjestelmässä.

Lopuksi selvitysmiehen tulee esittää sopiva verokanta tonnistoverotusjärjestelmään ja selvittää verokannat niissä EU:n jäsenvaltioissa, joissa on jo otettu tonnistoverojärjestelmä käyttöön. Hänen tulee myös tarkastella, kuinka tonnistoverotusjärjestelmää sovelletaan suhteessa tuloon, jota on verotettu normaalissa tuloverotuksessa. Esimerkkinä voidaan mainita, voiko tonnistoverotettava yhtiö vastaanottaa konsernitukea tai käyttää hyväkseen edellisten vuosien tappiot.

1.1.3 Muut erityiset Varustamoyhtiöihin sovellettavat verojärjestelyt

Ks. Kappale 3.

Varustamotoimintaan soveltuva väliyhteisölainsäädäntö ja muut veronkiertojärjestelmät

Ensimmäiset uudet ruotsalaiset väliyhteisösäännökset astuivat 1.1.2004 voimaan. Lainsanamuoto ja lain esityöt ovat epäselviä ja monia kysymyksiä nouseekin sovellettaessa uusia säännöksiä. Nykyinen tilanne on suhteellisen epätydyttävä erityisesti käsitteen "kansainvälisen varustamotoiminnan" osalta.

Väliyhteisösäännöksiä sovelletaan Ruotsissa verotettavaan osakkaaseen, joka suoraan tai epäsuorasti omistaa tai kontrolloi vähintään 25 % pääomasta tai äänioikeutetuista osakkeista matalanverotetusta ulkomaisesta yhteisöstä.

"Matalavero" on määritelty veroksi, joka on alle 55 % normaalista Ruotsin 28 % verokannasta, tai joka on alle 15,4 %. Jos ulkomainen yhteisö on matalan veron kohteena, eli verotettu alle 15,4 %:n verokannalla, se tulee katsoa väliyhteisöksi.

"Valkoinen" ja "musta" lista

Ulkomaisen yhteisön tulon ei katsota kuitenkaan olevan matalan verotuksen kohteena, jos se on tuloveron kohteena maantieteellisellä alueella, joka on mainittu ns. valkoisessa listassa edellyttäen, ettei siihen sovelleta ns. mustan listan poikkeusta. Musta lista koostuu tietyistä maista ja tietyn tyyppisistä yritystoiminnoista kuten pankkitoiminnasta, rahoituksesta, muista rahoitukseen liittyvistä toiminnoista ja vakuutustoiminnasta.

"Varustamopoikkeus"

Ulkomaisen yhteisön ei kuitenkaan katsota olevan matalan verotuksen kohteena, mikäli sen saamat tulot ovat kansainvälisestä laivanvarustuksesta ja osakas joko suoraan tai minkä tahansa ETA-valtiossa asuvan oikeushenkilön kautta harjoittaa laivanvarustusta.

Väliyhteisölain poikkeussäännöksessä mainittu laivanvarustustoiminta ei ole määritelty laissa eikä lain esitöissä. Lainvalmistelutöissä kuitenkin todetaan, että varustamokonsernit, mukaan lukien ruotsalaiset varustamokonsernit, on yleisesti strukturoitu siten, että konserniin kuuluu matalanverotuksen valtioissa sijaitsevia yhtiöitä, joista kukin omistaa vain yhden laivan. Lainvalmistelutöistä ei ilmene, sovelletaanko laivanvarustustoimintaa koskevaa poikkeussääntöä koko konserniin vai tuleeeko jokaisen yksittäisen yhtiön harjoittaa laivanvarustustoimintaa. Näin ollen on voidaan kyseenalaistaa se, sovelletaanko poikkeussääntöä puhtaasti holdingyhtiönä toimiviin yhtiöihin tai yhtiöihin, jotka vuokraavat aluksia bare boat –ehdoin muille konserniyhtiöille.

Jos OECD:n mallisopimuksen sisältämää varustamotoimintaa koskevaa määritelmää sovelletaan myös väliyhteisölainsäädännössä, bare boat –vuokrausta ei luultavasti katsota

laivanvarustustoiminnaksi. Lainvalmistelutöiden perusteella voidaan kuitenkin argumentoida, että bare boat –ehdoin tapahtuva vuokraus tulisi katsoa laivanvarustustoiminnaksi, jos vuokraus on tapahtunut intressipiiriin kuuluvalla varustamotoimintaa harjoittavalle yhtiölle. Jos bare boat –vuokrauksen ei katsota sisältyvän väilyhteisölain poikkeussääntöön, se voitaisiin katsoa rahoitustoiminnaksi, joka ei kuulu valkoiseen listaan.

1.2 Erityisjärjestelyt uusien alusten hankintaa varten

Verottomat avustukset ja tuet

Ks. kappale 3.

Alushankintojen tukijärjestelmät

Alusten hankintaan ei kohdistu erityisiä verohelpotuksia. Voidaan kuitenkin mainita, että yleisten sääntöjen mukaan koneista ja laitteista tehtävät poistot koskevat myös hankittuja aluksia ja liikearvoa. Yleistäen voidaan todeta, että mistä tahansa laitteistosta (mukaan lukien alukset ja liikearvo) voidaan tehdä poistoja joko menojäännöspoistomenetelmällä (30 %) tai tasapoistoina (20 %). Samaa menetelmää tulee käyttää kaikkeen omaisuuteen koko vuoden, mutta menetelmä voidaan vuosittain vaihtaa toiseen. Tavallisesti yritys käyttää 30 %:n menojäännöspoistomenetelmää ensimmäiset kaksi vuotta ja tämän jälkeen vaihtaa 20 %:n tasapoistojärjestelmään. Tällaisessa tapauksessa käyttöomaisuus on kokonaan poistettu viidessä vuodessa. Käytettäessä 30/20 % -poistoa kirjanpidon ja verotuksen poistojen tulee olla yhtenevät. Jos verovelvollinen haluaa verotussyistä tehdä verotuksessa suuremmat poistot kuin kirjanpidossa, ylittävä poisto kirjataan kirjanpidossa ylipoistoksi. Verotuksessa on siten mahdollista soveltaa lyhyempää poistoaikaa kuin kirjanpidossa. Tulee kuitenkin huomata, että verovelvollinen voi käyttää 30/20% -menetelmää ainoastaan, mikäli tilinpäätöksessä on tehty vastaavat kirjaukset.

Menojäännös- ja tasapoistomenetelmän lisäksi Ruotsissa on käytössä jäännösarvopoistomenetelmä. Tätä menetelmää käytettäessä kirjanpidon ja verotuksen poistojen ei tarvitse olla yhteneväiset. Menetelmä on periaatteessa samanlainen kuin 30 % -menetelmä sillä erotuksella, että vuosittain poistettava määrä on 25 %. Jäännösarvomenetelmää ei myöskään voi yhdistää 20 %:n tasapoistomenetelmään.

3.3 Miehistökustannuksiin sovellettavat tukimuodot

Verotukselliset ja sen kaltaiset tukimuodot työnantajille

Ruotsissa on sovellettu 1.10.2001 alkaen hallituksen päätöstä (2001:770) "varustamotuesta". Päätös korvasi jo olemassa olleen, tiukemman varustamotukea koskevan päätöksen. Uuden päätöksen tarkoituksena on edistää Ruotsin varustamoteollisuuden kilpailukykyä ja ehdot ovat samanlaiset kuin muissa EU-jäsenvaltioissa. Päätöksen mukaan varustamolautakunta voi

myöntää varustamotukea työnantajille, jotka ovat palkanneet miehistöä kauppaluksiksi rekisteröidyille aluksille. Säännöt koskevat yleensä miehistöä ulkomaan kauppaan käytettävillä aluksilla, ja kaupankäynnillä on merkitystä Ruotsin ulkomaankauppaan tai vientiin. Sääntöjen pitäisi siten soveltaa sekä rahti- että matkustaja-aluksiin. Varustamotukea myönnetään, jos saaja varustaa aluksen harjoituspaikat merenkulkuviraston suositusten mukaisesti ja jos saajalla on riittävän kattava vakuutus alukseensa ja sen toimintaan. Vuosittainen maksu 4 000 SEK kannetaan jokaisesta aluksesta, jota varustamotukihakemus koskee.

Varustamotuki on korkeintaan miehistön laivatuloista ja sosiaaliturvamaksuista tehdyn tuloverovähennyksen suuruinen. Varustamotuki annetaan työnantajalle hyvittämällä yhtiöveron määrää (selvitystiliä). Selvitystiliä hyvitetään varustamotuella kuukausittain. Seitsemän päivän kuluessa verotilin hyvityksestä tulee kirjata seuraavat tiedot lopullisen tuen suuruuden selvittämiseksi:

1. ajanjakso, jolloin työnantajalla on ollut miehistöä aluksella;
2. bruttopalkka sisältäen verotettavat etuudet sekä vähennys, jonka työnantaja on tehnyt veronmaksulain (skattebetalningslagen 1997:483) ja yleisen palkkamaksulain (lagen om allmän löneavgift 1994:1920) perusteella; ja
3. palkanmaksupäivien lukumäärä.

1.4 Verot ja veronluonteiset maksut miehistölle

Miehistön jäsenen sisävesi- ja kaukomeriliikenteestä saamiin tuloihin sovelletaan erityisiä säännöksiä "laivatulovähennyksestä" ja "verovähennyksestä" (yleisen verovähennyksen lisäksi). Jotta miehistön jäsen olisi oikeutettu laivatulovähennykseen ja verovähennykseen, hänen tulee olla palkattu ruotsalaiselle alukselle tai ulkomaiselle alukselle, jonka ruotsalainen työnantaja vuokraa bare boat -ehtoin.

Miehistön jäsen on laivatuloveron kohteena. Yleisesti ottaen kaikki edut sisällytetään verotettavaan tuloon. Poikkeuksena ovat ilmainen asuminen aluksella ja joiltakin osin matkat alukselle ja alukselta.

Laivatulovähennyksen määrä on vuosittain enintään 35 000 SEK sisävesiliikenteessä ja enintään 36 000 SEK pitkän matkan liikenteessä. Vuosittaisen verovähennyksen määrä sisävesiliikenteessä on enintään 9 000 SEK ja enintään 14 000 SEK pitkän matkan liikenteessä.

Yllä olevat säännökset koskevat Ruotsissa verovelvollista miehistön jäsentä. Ulkomailla asuvaan miehistön jäsenen sovelletaan erityistä tuloveroa ulkomailla asuvista annettua lakia (lagen om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta, SINK, 1991:586), jonka mukaan merenkulutulon lähdevero on 15 % (kaikissa muissa tapauksissa 25 %).

1.5 Erityisjärjestelyjen soveltaminen sekamiehistöön

Ruotsissa on voimassa ns. TAP-sopimus (tillfälligt anställd personal). Sopimus mahdollistaa tietyissä tilanteissa ulkomaisen miehistön palkkaamisen tiettyä ennalta määritettyä ajanjaksoa varten.

TAP – järjestely on tarkoitettu Ruotsin ulkopuolella ja erityisesti EU/ETA alueen ulkopuolella asuville merimiehille. Järjestelyn tarkoituksena on parantaa Ruotsin lipun alla purjehtivien alusten kilpailukykyä.

Järjestelyä voidaan soveltaa vain Ruotsin lipun alla purjehtiviin aluksiin. Matkustaja-alukset, hinausalukset ja alukset, joita pääasiassa käytetään kotimaiseen merenkulkuun, eivät ole järjestelmän piirissä.

Ainakin puolet miehistöstä järjestelmän piiriin kuuluvilla aluksilla pitäisi olla tavanomaisen sopimuksen (Storsjöavtalet) mukaisesti palkattu. Loppuosa miehistöstä voi olla TAP-sopimusehtojen mukaisesti palkattu.

Poistettu: Ei ole Ruotsissa käytössä.

1.6 Valtiontuki saarikabotaasille

Ei ole Ruotsissa käytössä yleisesti. Ainoa tukea saava yritys on Destination Gotland, joka ei saa varsinaista valtiontukea, joka olisi EY-oikeuden vastaista. Yritys saa kylläkin tukea sellaisista toiminnoista, joita sille on annettu suoritettavaksi ja joita muut yritykset eivät hoida. Tällaisia toimintoja ovat esimerkiksi lauttaliikenteen liikennöintitiheyteen liittyvät vaatimuksista aiheutuvat toiminnot. Korvauksen määrä on nykyisin n. 250 miljoonaa SEK vuodessa.

1.7 Muut tiedossa olevat merenkulun alaa tukevat järjestelmät

Ei ole Ruotsissa käytössä.

1.8 Tiivistelmä meriliikenteen alan tukijärjestelmistä

Varustamotoimintaa harjoittavia yhtiöitä verotetaan yleensä Ruotsin normaalien tuloverotussääntöjen mukaan. Työnantajiin sovelletaan erityistä varustamotukisäännöstä. Uusi väliyhteisölaki sisältää kansainvälisen laivanvarustustoiminnan osalta poikkeussäännöksen. Muita erityisiä etuja ruotsalaisille yhtiöille ei ole olemassa. Miehistölle tarkoitettuja etuja ovat laivatulovähennys ja verovähennys.

Parin vuoden sisällä saatetaan ottaa käyttöön ruotsalainen tonniverotusjärjestelmä. Erikseen tulee arvioida, onko tällainen järjestelmä verotuksen kannalta houkutteleva. Käytännössä saattaa käydä niin, että tonniverojärjestelmään hakeutumisesta seurauksena on maksettavaa veroa

kun taas normaalin tuloverotuksen piirissä pysyttelevä varustamoyhtiö ei käytännössä maksa veroja aluksista tehtävien poistojen ansiosta.

2 Meriliikenteen alaa tukevia verotusjärjestelmiä Tanskassa

2.1 Varustamoyhtiöihin sovellettavat erityiset verotusjärjestelmät

2.1.1 Yleistä

Tanskan tonnistoverojärjestelmä otettiin käyttöön helmikuussa 2002 ja se tuli voimaan vuonna 2001.

Verojärjestelmä on valinnainen. Yhtiöt, jotka harjoittavat merenkulkua voivat valita joko normaalin järjestelmän mukaisen verotuksen tai tonnistoverojärjestelmän mukaisen verotuksen.

Tanskan tonnistoverojärjestelmä on EU:n hyväksymä.

2.1.2 Tonnistoverotus

Soveltamisala ja -edellytykset

Tanskan tonnistoverojärjestelmää voidaan soveltaa Tanskassa perustettuihin yhtiöihin ja yhteenliittyimiin, jotka harjoittavat merenkulkua sekä toisten EU-jäsenvaltioiden varustamoyhtiöihin, jos niillä on kiinteä toimipaikka Tanskassa. Tonnistoverojärjestelmää sovelletaan myös ulkomaisiin varustamoyhtiöihin, jotka ovat Tanskassa asuvia siellä sijaitsevan johtopaikan takia.

Tonnistoverojärjestelmää ei sovelleta luonnollisiin henkilöihin.

Yleensä kaikki tanskalaiset varustamoyhtiöt samassa konsernissa sekä ulkomaiset varustamoyhtiöt, jotka kuuluvat Tanskassa yhteisverotuksen tai väliyhteisöverotuksen piiriin ovat velvollisia valitsemaan saman verojärjestelmän. Konserniyhtiö määritetään suorana tai epäsuorana omistusosuutena, joka on vähintään 50% osakepääomasta tai äänioikeudesta.

Laskennallinen osa aluksesta voidaan sisällyttää tonnistoverojärjestelmään, jos varustamoyhtiö omistaa tai vuokraa ainoastaan osuuden aluksesta.

Tonnistoverojärjestelmää sovelletaan tuloihin, jotka saadaan liiketoiminnasta, joka liittyy matkustajien ja tavaroiden kuljetukseen eri määräasemien välillä. Varustamoyhtiöiden omistamat alukset tai alukset, jotka on vuokrattu bareboat- tai time charter ehdoin ovat oikeutettuja tonnistoverojärjestelmään piiriin. Charter-aluksen rekisteröintivaltion suhteen ei ole olemassa erityisiä vaatimuksia. On kuitenkin odotettavissa, että annetaan lakiehdotus, joka rajoittaisi EU:n ulkopuolella rekisteröidyn vuokratun bruttotonniston määrää, niin että sen osuus voisi olla vain 40 % kokonaistonnistosta per varustamokonserni.

Aluksen bruttovetoisuuden on oltava vähintään 20 tonnia ja sen on operoitava Tanskasta, jotta tonnistoverojärjestelmää voidaan soveltaa. Kaikki alukset, jotka täyttävät nämä edellytykset on liitettävä tonnistoverojärjestelmän piiriin.

Tulot, jotka saadaan kansainvälisistä merenkulkutoiminnoista niin kuin myös kotimaan merenkulkutoiminnoista voivat kuulua tonnistoverojärjestelmän piiriin.

Kun tonnistoverojärjestelmä on valittu sitä sovelletaan 10 vuoden ajan. Varustamoyhtiöt, jotka soveltavat järjestelmää ovat siis sidottuja tähän vaihtoehtoon 10 vuoden ajan.

2.1.2.1 *Tonnistoverojärjestelmä suhteessa tavalliseen tuloverotusjärjestelmään*

Tulo, joka saadaan merenkulkutoiminnoista (matkustajien ja tavaroiden kuljetuksesta) ja siihen läheisesti liittyvistä toiminnoista, voi kuulua tonnistoverojärjestelmän piiriin. Tällaiset läheisesti liittyvät toiminnot sisältävät esim. konttien käytön, lastaus- ja purkutoiminnot, tilojen ylläpidon, lipputoimistotoiminnot sekä satamaterminaalit, toimistotilojen käytön jne., aluksella kulutettavaksi tarkoitettujen tuotteiden myynnin, liiketilojen vuokrauksen aluksella. Myös tonnistoverojärjestelmään oikeutettujen alusten vuokrauksesta (leasing) saatu tulo lasketaan mukaan tonnistoverotuksen piiriin, jos vuokralle ottaja käyttää alusta järjestelmän piiriin oikeutettuihin toimintoihin. Vuokraus bare-boat ehdoin on ainoastaan silloin järjestelmän piiriin oikeutettu toiminta, jos vuokra-aika on 3 vuotta tai vähemmän.

Tulo, joka saadaan duty-free liikkeissä myytävistä tuotteista, joita ei kuluteta aluksella, kuuluu normaalin verojärjestelmän piiriin.

Kun tonnistoverojärjestelmään liitytään siirtymätase on laskettava niiden varojen osalta, jotka siirtyvät uuteen järjestelmään. Uudet alukset, jotka on hankittu tonnistoverojärjestelmän valitsemisen jälkeen, täytyy kirjata erilliseen taseeseen. Molemmista taseista kirjataan 12 %:n poistot joka vuonna (maksimipoistokanta aluksille). Alaskirjattu arvo ei ole verotuksessa vähennyskelpoinen. Tämä johtaa siihen, että piileviä verovelkoja verotetaan ainoastaan, jos varustamoyhtiön toimintojen laajuus pienenee.

Verotappiota ei menetä, kun yksikkö siirtyy tonnistoverojärjestelmän piiriin. Jos varustamoyhtiöllä on tuloja, jotka eivät ole oikeutettuja kuulumaan järjestelmän piiriin, tällaisesta tulosta, niin kuin myös tonnistoverotulosta, voidaan vähentää olemassa olevia verotappiota.

Tonnistoverojärjestelmästä poistumisen ja tavalliseen verojärjestelmään liittymisen yhteydessä poistopohja lasketaan tavallisten poistosääntöjen mukaan niin, että erillisten taseiden (katso yllä) summat lasketaan yhteen. Kaikkien muiden varojen osalta katsotaan, että niistä on vähennetty maksimipoistot.

Ulkomailla maksettu tonnistovero tai muu tulovero voidaan hyvittää Tanskan tonnistoverosta, joka kohdistuu samasta maasta saatuun tuloon.

Tietyt tulot ovat nimenomaisesti suljettu pois tonniverotuksen piiristä. Tämä koskee tuloja, jotka saadaan:

1. Hiilivetyjen ja muiden luonnonvarojen tutkimisesta, etsimisestä ja hyödyntämisestä
2. Kalastuksesta ja siihen liittyvästä teollisuudesta
3. Satamien rakentamisesta ja korjaamisesta
4. Sukellukseen liittyvistä toiminnoista
5. Hinauksesta, luotsauksesta
6. Matkustajakuljetuksista satama-alueella
7. Koulutustoiminnoista
8. Museotoiminnasta, alussuojelusta
9. Urheilu- ja vapaa-ajan toiminnasta
10. Pysyvästi ankkuroiduista aluksista

Tämän lisäksi varustamoyhtiön tulot, jotka on saatu toiminnasta, joka ei liity matkustajien tai tavaroiden kuljetukseen kuuluvat normaalin verotuksen piiriin.

2.1.2.2 Tonniveron laskeminen

Kun tonniverojärjestelmästä siirrytään pois normaaliverotuksen piiriin, tämä ei johda erityisiin verokustannuksiin ei-jakamattomien voittojen osalta.

2.1.2.3 Oman ja vieraan pääoman suhde ja konserninsisäinen rahoitus

Tonniverojärjestelmän piiriin kuuluvien varustamoyhtiöiden voitonjakoon sovelletaan tavallisia sääntöjä. Varustamoyhtiön jakamista osingoista maksetaan lähdeveroa vain, jos saajan osakeomistus on alle 20 % (2007-2008 15 % ja sen jälkeen 10%) ja osinkoon ei sovelleta emoyhtiödirektiiviä tai verosopimusta.

Tonniverojärjestelmän piiriin kuuluvaa yhtiötä pidetään verovelvollisena verosopimusten ja emoyhtiödirektiivin tarkoittamalla tavalla.

Ylikapitalisoinnin ("thick capitalisation") välttämiseksi 1:2 velka/pääomasuhdetta sovelletaan tonnistoverotettaviin yhtiöihin. Jos suhde ylitetään, fiktiivinen korkotulo lisätään veronalaiseen tuloon.

2.1.2.4 *Lukitusvaikutukset*

Kuten yllä on mainittu, tonnistoverojärjestelmä on valinnainen. Valinta tonnistoverojärjestelmän ja tavallisen verojärjestelmän välillä on sitova 10 vuoden ajan. Ei ole mahdollista muuttaa valintaa lukitusajan aikana. Jos kuitenkin tonnistoverojärjestelmän soveltamisen edellytykset eivät enää täyty, normaalia verojärjestelmää aloitetaan soveltamaan.

Tonnistoverojärjestelmän piiriin kuuluvat yksiköt voivat olla osallisina sulautumisissa, jakautumisissa, spin-off järjestelyissä jne. Sulautumisen ja liiketoimintasiirron osalta lukitusajka alkaa viimeisimmästä vuodesta, jolloin tonnistoverotus valittiin. Jos ainoastaan jotkut osalliset yksiköt kuuluvat tonnistoverotuksen piiriin lukitusajka alkaa sulautumis-/liiketoimintasiirtovuodesta lähtien.

2.1.2.5 *Avoin vai suljettu järjestelmä*

Verosäästöjen siirtoa merenkulkutoiminnoista yksikön toisiin liiketoimintoihin ei ole rajoitettu.

Tonnistoverotettaviin yksiköihin sovelletaan erityisiä siirtohinnoittelu- ja dokumentaatio sääntöjä.

Tanskan yhteisverotusjärjestelmää (joint taxation system), jota sovelletaan kotimaisiin ja ulkomaisiin tytäryhtiöihin, sovelletaan myös tonnistoverotettaviin yhtiöihin. Jos tonnistoverojärjestelmään kuuluvaa yhtiötä verotetaan yhdessä sen tytäryhtiöiden kanssa, kaikkien yhtiöiden on valittava sama järjestelmä (joko normaali verotus tai tonnistoverotus). On otettava huomioon, että merkittäviä muutoksia on ehdotettu Tanskan yhteisverotusjärjestelmään ja ne voivat tarkoittaa sitä, että kansainvälinen konsernien yhteisverotus tulevaisuudessa ei ole houkutteleva vaihtoehto.

2.1.2.6 *Tonnistoverojärjestelmän soveltaminen käytännössä*

Tietojemme mukaan melkein kaikki varustamoyhtiöt, jotka täyttävät tonnistoverojärjestelmän soveltamisen edellytykset, ovat valinneet järjestelmän. Tanskassa on 21 suurta varustamoyhtiötä ja monta pientä.

2.1.3 *Varustamoyhtiöihin sovellettavat muut erityiset verosäännöt*

Varustamoyhtiöihin sovellettavat muut verosäännöt

Tanskan normaalia yhtiöverokantaa (30%) sovelletaan myös varustamoyhtiöihin. On ehdotettu että yhtiöverokantaa alennettaisiin, niin että se olisi 28 %.

Varustamoyhtiöillä ei muuten ole erityistä veropohjaa.

Väliyhteisö- tai muu veronkiertoa estävä lainsäädäntö, jota sovelletaan ulkomailla harjoitettuihin merenkulkutoimintoihin

Tanskan väliyhteisölainsäädäntö soveltuu ulkomaisiin varustamoyhtiöihin. Jotta väliyhteisölainsäädäntö soveltuisi, ulkomaista tytäryhtiötä pitäisi verottaa verokannalla, joka on alle 75 % Tanskan tonnistoverojärjestelmän mukaisesti lasketusta veronalaisesta tulosta ja rahoitustulot muodostavat yli 1/3 osan tytäryhtiön kokonaistulosta.

2.2 Alusten hankintaa tukevat erityissäännöt

Ei-verotukselliset tuet

Lainatakuita myöntää Tanskan Skibskreditfond (Danish Ship Finance Institute, www.skibskredit.dk)

Alushankintoja koskevat verohuojennukset (uudet alukset)

Alkupainotteisia poistoja koskevat säännöt soveltuvat 20 bruttotonniston alittaviin aluksiin.

2.3 Erityiset miehistökustannuksia koskevat tukisäännöt

Verotukselliset ja vastaavat kannustimet työnantajille

Ei tällä hetkellä, katso alla.

Verotukselliset ja vastaavat kannustimet työntekijöille (miehistölle)

Erityisiä sääntöjä sovelletaan miehistön veronalaisen tulon laskemiseen edellyttäen, että alukset on rekisteröity Tanskassa ja että niiden bruttovetoisuus ylittää 100. Säännöt eivät ole yhteydessä tonnistoverojärjestelmään.

Miehistön veronalaisen tulon laskemista on ehdotettu muutettavaksi niin, että ne olisivat yhteydessä tonnistoverojärjestelmään. Karkeasti ottaen tämä tarkoittaisi, että erityiset miehistöä koskevat säännöt soveltuisivat aina silloin kun tonnistoverojärjestelmää sovelletaan työnantajaan. On myös ehdotettu, että ruoppaaja-alusten omistajia tuettaisiin palauttamalla tulovero, joka on pidätetty työntekijöiden osalta.

Nykyisten sääntöjen mukaan miehistö voi hyötyä nettopalkkajärjestelmästä ja ylimääräisistä vähennyksistä.

Esimerkkejä:

1) Nettopalkka

Nettopalkka tarkoittaa, että palkka, joka on ansaittu aluksella on verosta vapaa Tanskassa. Jotta verovapaussäännöt soveltuisivat miehistön jäsenen/merimieheen, aluksen on oltava rekisteröity Tanskan kansainväliseen alusrekisteriin (DIS, Danish International Vessel Registry) ja merimiehen on oltava Tanskassa asuva. Alusta on myös pidettävä tanskalaisena aluksena (tällä hetkellä 100 tonnista, käyttö kaupallista tarkoitusta varten sekä rekisteröity Tanskassa).

2) Verovähennys

Jos alusta ei ole rekisteröity DIS:iin, mutta sitä kuitenkin pidetään tanskalaisena aluksena ja merimies on Tanskassa asuva, hänelle myönnetään verovähennys, joka lasketaan seuraavalla tavalla.

Tanskalaisen aluksen osalta, jolla on toimintoja "Udenrigsfart" alueella (ulkomailla kulkeva alus, katso liitteenä oleva kartta) myönnetään kiinteä vähennys, jonka suuruus on DKK 23.000 vuodessa lisätynä 15 % aluksella ansaitusta kokonaispalkasta DKK 130.000 saakka, ja 8 % palkasta 130.000 ja 310.000 DKK:n välillä.

Jos tanskalaisella aluksella on toimintoja "Nærfart" alueella (paikallisliikenne, katso liitteenä oleva kartta) kiinteä vähennys on vain DKK 8.000.

2.3.1 "Nærfart"

	DKK
Vuotuinen verovähennys	8.000
15% palkasta DKK 130.000 saakka	19.500
8% palkasta DKK 130.000 ja DKK 310.000 saakka	14.400
Maximiverovähennys per vuosi	41.900

2.3.2 "Udenrigsfart"

	DKK
Vuotuinen verovähennys	23.000
15% palkasta DKK 130.000 saakka	19.500
8% palkasta DKK 130.000 ja DKK 310.000 välillä	14.400

Maximiverovähennys per vuosi

56.900

Äskettäin on ehdotettu, että eroja ei tehtäisi "Udenrigsfart"-alueiden ja "Naerfart"-alueiden välillä. Kiinteän vähennyksen ja prosenttisäännön sijasta on ehdotettu, että otettaisiin käyttöön kiinteä vähennys per päivä, joka olisi DKK 156, ja joka vastaa korkeinta "vanhaa" verovähennystä 56.900 per vuosi.

2.4 Sekamiehistön käyttöä koskevat säännöt

Tämänhetkisten sääntöjen mukaan kapteenin on oltava Tanskan kansalainen. Joulukuussa 2004 lakiehdotus hyväksyttiin, jonka mukaan myös muut EU-maiden kansalaiset voivat toimia tanskalaisrekisteröidyn aluksen kapteenina. Ei-tanskalaisen kapteeniin pitää kuitenkin täyttää tietyt koulutusvaatimukset, joita ei vielä ole julkaistu. Muita miehistön jäseniä koskevia kansalaisuusvaatimuksia ei ole tanskalaisrekisteröidyillä aluksilla.

Alla olemme esittäneet Tanskan alusomistajien yhdistyksen tilastotietoa koskien sekamiehistön käyttöä tanskalaisilla aluksilla. Ensimmäinen sarake koskee vuotta, toinen sarake koskee tanskalaisen miehistön lukumäärää sekä kolmas sarake ulkomaisen miehistön lukumäärää. Viimeinen sarake kertoo miehistön yhteismäärän tanskalaisilla aluksilla.

Beskæftigelsen på danske skibe

1. september	Danske	Øvrige	Tilsammen
1988	7.130	898	8.028
1989	8.467	1.697	10.164
1990	9.810	1.924	11.734
1991	10.541	2.293	12.834
1992	10.757	2.292	13.049
1993	10.256	2.434	12.690
1994	10.118	2.495	12.613
1995	9.607	2.861	12.468
1996	9.044	3.165	12.209
1997	11.391	3.222	14.613
1998	10.788	3.564	14.352
1999	9.807	3.894	13.701

2000	9.257	3.912	13.169
2001	9.515	4.118	13.633
2002	10.038	3.839	13.877
2003	9.683	4.409	14.092

2.6 Valtiontuki saarikabotaasille

Tietojemme mukaan Tanskan valtio pyytää tarjouksia koskien saarikabotaasitoimintoja. Yleistä tukea ei tarjota, mutta Tanskan valtio tarjoaa sopimukseen perustuvaa korvausta edellyttäen, että tietyt edellytykset täyttyvät esim. lähtötiheyden osalta. Joissakin tapauksissa varustamoyhtiö esim. Scandlines, joka on osittain valtion omistama, hoitaa tiettyjä reittejä ilman sopimukseen perustuvaa korvausta. Vastaavasti reitin hoitamisen osalta ei aseteta edellytyksiä.

2.7 Yhteenveto

Tanskan tonnistoverojärjestelmä on ollut hyvin suosittu ja melkein kaikki varustamoyhtiöt soveltavat järjestelmää.

3 Meriliikenteen alaa tukevia verotusjärjestelmiä Norjassa

3.1 Verojärjestelmät merenkulkua harjoittaville yksiköille

3.1.1 Yleistä

Nykyinen Norjan lainsäädäntö sisältää useita edullisia järjestelyjä Norjan merenkulkuelinkeinon tukemiseksi.

Näiden toimien tarkoitus on vahvistaa toimialan asemaa kansainvälisesti.

Päätukitoimet Norjassa ovat:

- Tonnistoverojärjestelmä varustamoyhtiöille
- Nopeutetut poistot aluksille
- Erityinen verovähennys miehistölle
- Valtiontuki varustamoyhtiöille merimiesten työllistämisestä
- Välillisiin veroihin liittyvät tukijärjestelyt

Tällä hetkellä Norjassa on vireillä verouudistus, joka sisältää merkittäviä muutoksia yleisiin verosääntöihin. Monet näistä muutoksista koskevat Norjan tonnistoverojärjestelmää.

Äskettäin hallitus on esittänyt, että Norjan tonnistoverojärjestelmän tonnistoverotasoja pitäisi harmonisoida muiden tonnistoverojärjestelmää soveltavien ja samantyyppisten EU-maiden kuten esim. Tanskan, Alankomaiden ja Iso-Britannian järjestelmien kanssa. Tämä tehtäisiin, jotta Norjan tonnistoverojärjestelmä olisi kansainvälisesti kilpailukykyinen.

Joulukuun 17. päivänä 2004 hallitus asetti työryhmän, jolla on mandaatti arvioida Norjan varustamoalan ulkoisia edellytyksiä verrattuna eurooppalaisiin standardeihin. Edelleen työryhmä tulee arvioimaan nykyistä tonnistoverojärjestelmää ja suosittelemaan tulevia muutoksia. Työryhmän raportti tulee antaa viimeistään joulukuun 1. päivänä 2005.

3.1.2 Tonnistoverotus

Järjestelmä otettiin käyttöön vuonna 1996, mutta sitä on sen jälkeen muutettu.

Järjestelmään perustuva verotus on vapaaehtoista. Järjestelmän valinneet yhtiöt eivät maksa yhtiöveroa. Sen sijaan yhtiöt maksavat tonniveroa alusten nettotonniston perusteella. Poikkeuksena on nettoraahoitustulot, joista maksetaan veroa yleisen 28 % verokannan mukaan.

Järjestelmä ei kuitenkaan ole verovapausjärjestelmä tonniveron piiriin kuuluville varustamoyhtiöille. Järjestelmä perustuu lykkäävän veroedun malliin. Järjestelmän piiriin kuuluvat yhtiöt joutuvat maksamaan veroa, kun ne jakavat verottamatta jäänyttä pääomaa. Lisäksi yhtiöt ovat velvollisia suorittamaan järjestelmän jättämisestä aiheutuvan verovelan.

3.1.2.1 Soveltamisala ja soveltamisedellytykset

Vain julkiset ja yksityiset osakeyhtiöt voivat liittyä järjestelmän piiriin. Edellytyksenä on myös, että tonniverotettavat yhtiöt ovat muodostettu Norjan yhtiölain mukaan. Järjestelmä on avoin sekä uusille että vanhoille varustamoyhtiöille. Ulkomaiset yhtiöt, jotka verotusta varten ovat Norjassa asuvia, eivät voi liittyä järjestelmän piiriin.

Henkilöyhtiöt ja väliyhteisöt (CFC, Controlled Foreign Companies) eivät voi liittyä järjestelmän piiriin. Järjestelmään oikeutetut alukset voivat kuitenkin tietyn edellytyksin olla henkilöyhtiöiden tai väliyhteisöjen omistamia. On hyväksytty, että taustalla olevat yhtiöt voivat olla perustettu vieraassa valtiossa. Kaikkien henkilöyhtiön osakkaiden ei välttämättä tarvitse olla järjestelmän mukaan verotettavia.

Järjestelmään kuuluvan yhtiön täytyy suorasti tai epäsuorasti omistaa järjestelmään oikeutetun aluksen ja/tai liikkuvan öljytukikohdan kokonaisen verovuoden ajan.

Järjestelmään oikeutettujen alusten täytyy olla merellä kulkevia (seagoing) eikä pienempiä kuin 1000 GRT. Alusten käytön suhteen on rajoituksia. Poissuljettuja ovat alukset, jotka tarjoavat palveluita, joita tavallisesti tarjotaan maalla, kalastusalukset sekä tehdasalukset, satama- ja jokilautat ja offshore-tukikohdat. Alukset, jotka kulkevat Norjan rannikolla kuuluvat järjestelmän piiriin edellyttäen, että niiden toiminnot ovat kansainvälisen kilpailun alaisia.

Alukset, jotka kulkevat Norjan ulkopuolella katsotaan kulkevan merellä riippumatta GRT:sta tai pituudesta.

Telakalla olevien alusten katsotaan olevan merellä kulkevia, jos alus oli merellä kulkeva tai rakennettu juuri ennen telakalle tuloa. Telakalla olon ajan suhteen ei ole rajoituksia.

Niin kauan kuin yhtiö omistaa aluksia, vuokratut alukset kuuluvat myös tonniveron laskennan piiriin. On huomioitava, että minimiomistusehdot eivät täyty, jos yhtiön toiminta ainoastaan perustuu vuokraustoimintoihin (charter). Vuokrattujen ja omistettujen alusten suhdeluvun suhteen ei ole rajoituksia.

Järjestelmä on lippuneutraali siinä suhteessa, että aluksilta ei edellytetä, että ne kulkevat Norjan lipun alla.

Liikkuvat öljyinstallaatiot käsittävät tukikohtat, joilla on työntömoottori, vaikka tukikohta on kiinnitetty merenpohjaan. EFTA-valvontaviranomainen on todennut, että liikkuvien öljyinstallaatioiden sisällyttäminen ei ole komission antamien merenkulun tukia koskevien ohjeiden mukaista. Norjassa on päätetty, että tonnistoverojärjestelmän ulkopuolelle suljetaan liikkuvat öljyinstallaatiot. Muutos tulee voimaan heinäkuussa 2005.

Poistettu: Täten tältä osin on odotettavissa muutoksia Norjan tonnistoverojärjestelmään.

Kun seuraavassa viitataan järjestelmän piiriin kuuluviin aluksiin, nämä käsittävät nykylainsäädännön perustella myös liikkuvat öljyinstallaatiot, jollei muuta mainita.

Työntekijöistä voidaan todeta, että aluksen käyttöön tarvittava työvoima on vuokrattava yrityksiltä, jotka eivät kuulu järjestelmän piiriin. Tonnistoverotettavalla yhtiöllä ei voi olla työntekijöitä. Yhtiön johto on siten vuokrattava yhtiöistä, jotka eivät kuulu järjestelmään.

Omistajaintressien johtamista ilman korvausta ja normaalia johtajuuden harjoittamista korvausta vastaan ei pidetä työvoimana. Yhtiön hallitus ei saa hoitaa yhtiön jokapäiväistä johtamista.

Norjassa on hiljattain päätetty alentaa tonnistoveron määrää siihen määrään, joka oli voimassa vuonna 1996.

3.1.2.2 Tonnistoverojärjestelmä verrattuna normaaliin yhteisöverotukseen

Normaalin yhtiöverojärjestelmän mukaan veronalainen tulo verotetaan normaalin 28 prosentin verokannan mukaan. Aluksista voidaan tehdä poistoja menojäännöspoistojärjestelmän mukaan niin, että vuotuinen maksimipoisto on enintään 14 %. Poistokanta mahdollistaa markkina-arvon vähennyksen ylittävän poiston, koska empiiriset tutkimukset ovat osoittaneet, että normaali markkina-arvon lasku on 10 % per vuosi.

Järjestelmään liittyminen

Järjestelmään liittymisen yhteydessä tehdään piileviä verovelkoja koskeva selvitys.

Tonnistoverojärjestelmään kuulumisen edellytykset tulee täyttyä koko verovuoden osalta. Järjestelmän piiriin kuulumisen on voimassa 1. tammikuuta lähtien liittymisvuonna.

Jotta välttyttäisiin siltä, että aluksista on tehty kaikki poistot ennen järjestelmään liittymistä, tehdyt poistot palautetaan. Veronalainen tulo määritetään 4 % suuruisten tasapoistojen ja vaadittujen poistojen erotuksena. Veronalainen tulo pienenee, jos yhtiöllä on verotappioita. Laskelma tehdään ainoastaan niiden poistojen osalta, jotka on tehty verovuonna 1997 tai sitä seuraavina vuosina.

Vastaavanlainen laskelma tehdään myös kun alus siirretään järjestelmän ulkopuolisesta yhtiöstä järjestelmään kuuluvaan yhtiöön. Samoja sääntöjä sovelletaan kun alus liittyy järjestelmään henkilöyhtiössä tai väliyhteisössä (CFC) tapahtuvan omistajanvaihdoksen johdosta.

Kaikki operatiiviset tulot, riippumatta siitä saadaanko ne kansainvälisistä vai kansallisista toiminnoista, ovat järjestelmän piiriin kuuluvia tuloja. Veroviranomaiset ovat todenneet ns. "tax-free"-myynnistä, että lainsäätäjän tarkoituksena ei ollut sisällyttää tuloja sellaisesta liiketoiminnasta lykätyn veroedun piiriin. Tällaiset toiminnot katsotaan siten harjoitetun järjestelmän ulkopuolella olevien yhtiöiden toimesta ja toimintoja verotetaan normaalin yhtiöverotuksen sääntöjen mukaisesti.

3.1.2.3 Verotetulle tulolle tarkoitettu tili

Koska järjestelmä ei ole verohelpotusjärjestelmä, vain pelkästään verovelvollisuutta lykkäävä järjestelmä, järjestelmä perustuu veroasemien jatkuvuuteen.

Kaikki tulot, joihin on kohdistunut tavallinen verotus, on pidettävä erillisellä erotetulle tulolle tarkoitettulla tilillä, ja laskelmalla verovelka sinä verovuonna, jona järjestelmään liitytään.

Tilin tarkoitus on määrittää yhtiön erotettu tulo ennen osingonjakoa, tai järjestelmästä poistumisen yhteydessä. Tarkoitus on välttää tulon kaksinkertaista verotusta. Jos tulo on jo erotettu yhtiötasolla tätä tuloa ei veroteta uudestaan osingonjaon yhteydessä. Yhdessä erotetun tulon kanssa maksettu osakepääoma ja ylikurssirahasto muodostavat verokustannuspohjan myöhemmässä tilityksessä, jos yhtiö jostakin syystä jättää tonnistoverojärjestelmän.

Verotappiot vaikuttavat avaustaseeseen järjestelmään liittymisen yhteydessä. Kun järjestelmästä myöhemmin poistutaan, verotappiot vaikuttavat niin, että ne lisäävät erotettavan tulon arvoa, ja näin ollen ne vähentävät veronalaista tuloa verolaskelmassa.

Tiliä on ylläpidettävä ja muutettava koko sen ajan, jona yhtiötä verotetaan tonnistoverojärjestelmän mukaan.

Luovutusvoitot, jotka saadaan järjestelmän piiriin kuluvan yhtiön osakkeiden luovutuksesta, ovat verovapaita. Luovutusvoittojen verovapaus- sääntöjen johdosta nämä tulot lisätään erotettujen tulojen tilille riippumatta siitä, ovatko tulot ei-verotettavaa tuloa yhtiössä.

Ainoastaan julkisten ja yksityisten osakeyhtiöiden, jotka liittyvät järjestelmään, on perustettava tili erotetulle tulolle. Taustalla olevien henkilöyhtiöiden ja väliyhtiöiden verotuksessa käytettävät arvot lisätään erotetun tulon tilille.

Koska järjestelmä ei salli verottamattomien tulojen jakoa, jakavan yhtiön on maksettava ennakkoyhtiöveroa siltä osin, kun jaettava tulo ylittää erotetun tulon tilin. Ne osingot, jotka eivät ylitä erotetun tilin määrää ovat verovapaita osinkoa saavalle yhtiölle tonnistoverojärjestelmän ulkopuolella. Lisäksi nämä osingot eivät johda tonnistoverojärjestelmään kuuluvan ja osinkoa jakavan yhtiön verotukseen.

3.1.2.4 Rahoitustulot

Tonnistoverotettavien yhtiöiden nettorahoitustuloja verotetaan normaalin yhtiöverokannan (28 % mukaan).

Rahoitustuloina pidetään osakkeiden luovutuksista saatuja tuloja, ansaittua korkoa, valuuttakurssivoittoja ja muita rahoitustuloja. Vastaavasti menot ja tappiot ovat vähennyskelpoisia.

Norjan verouudistuksen yhteydessä participation exemption säännöt otettiin käyttöön. Sääntöjä on kuitenkin muokattu tonnistoverojärjestelmän tavoitteita ja menetelmää vastaaviksi.

3.1.2.5 Osakkeiden luovutus

Tonnistoverojärjestelmään kuuluvien yhtiöiden osakkeiden luovutusta ei pidetä rahoitustulona. Lisäksi participation exemption-sääntöjen mukaan järjestelmään kuuluvien yhtiöiden saamat luovutusvoitot listatuista osakkeista ja muista sisällytyistä rahoitusinstrumenteista ovat verovapaita edellyttäen, että listattu yhtiö on ETA-alueella asuva. Vapautussäännöt koskevat myös johdannaisia, joiden taustalla on listattujen yhtiöiden osakkeita.

3.1.2.6 Korot

Järjestelmään kuuluvat yhtiöt saavat ainoastaan tehdä pro rata vähennyksen korkokustannuksista. Ainoastaan korkokulut, jotka vastaavat kirjanpidon rahoitusomaisuuden ja kokonaisvelan ja pääoman suhdetta ovat vähennyskelpoisia. Tämä johtuu siitä, että halutaan estää, että verovapaan merenkulkutoiminnan rahoittamiseen liittyvä velan korkokulut vähennettäisiin kokonaan.

Tavallisen yhteisöverotuksen mukaan yhtiöt ovat oikeutettuja vähentämään korkokuluja, jotka liittyvät verovapaaseen tuloon. Vastaavasti tonnistoverojärjestelmään kuuluvien yhtiöiden korkomenot, jotka liittyvät verovapaaseen rahoitustuloon, ovat vähennyskelpoisia.

3.1.2.7 Valuuttakurssivaihtelut

Norjassa valuuttakurssivaihtelut verotetaan pääsäännön mukaan samanaikaisesti kuin taustalla oleva transaktio.

Tonnistoverojärjestelmässä kurssivaihteluiden verotusperiaate on määräävä sen suhteen, tapahtuuko verotus tapahtuu ennen vai jälkeen osingonjaon tai järjestelmästä poistumisen.

Valuuttakurssivoitot, joita verotetaan erikseen, lisätään veronalaiseen rahoitustuloon. Tämä koskee erityisesti ulkomaisia valuuttakurssilainoja koskevia valuuttakurssivoittoja/-tappioita tai ulkomaisten valuuttakurssitalletusten luovutuksia.

3.1.2.8 Verotappioiden siirtyminen

Tappio, joka syntyy siitä, että rahoitusmenot ylittävät rahoitustulot, voidaan vähentää rahoitustuloista, joita saadaan seuraavien 10 vuoden aikana. Sellaista tappiota ei voida hyödyntää ei-verotetun tulon jaon yhteydessä tai laskelmissa, joita tehdään järjestelmästä poistumisen yhteydessä.

3.1.2.9 Ulkomaisten verojen hyvittäminen

Ulkomailla maksettuja veroja ei voida vähentää tonnistoverosta. Tonnistoverotettavien yhtiöiden ulkomailla maksamia veroja voidaan kuitenkin hyvittää rahoitustuloihin kohdistuvista veroista ja voitonjaon yhteydessä määrättävistä veroista tai järjestelmästä poistumisen yhteydessä määrättävistä veroista.

3.1.2.10 Tonnistoverotettavan tulon laskeminen

Tonnistovero lasketaan yhtiön käyttämien alusten nettovetoisuuden perusteella, ja se lasketaan erikseen jokaisen aluksen osalta. Tonnistovero lasketaan myös vuokralle otettujen alusten osalta.

Hallitus on osana verouudistusta suositellut, että tonnistoverokantaa pitäisi muuttaa niin, että se vastaa alemmaa eurooppalaista tasoa. Verovuoden 2005 osalta parlamentti on päättänyt, että tonnistoverokanta vastaisi Tanskan, Iso-Britannian ja Hollannin tonnistoverokantojen keskiarvoa.

Verovuoden 2005 osalta Norjan tonnistovero on:

Nettovetoisuus Vero per 1000 nettotonnia per päivä
(Valuuttakurssi per 06.01.2005)

0-1,000	NOK 0	EUR 0
Ylimenevältä osuudelta 10,000 saakka	NOK 18	EUR 2.181
Ylimenevältä osuudelta 25,000 saakka	NOK 12	EUR 1.454
25,000 tai enemmän	NOK 6 per päivä per 1,000 nettotonnia	EUR 0.727

Tonnistoveroa veloitetaan per päivä riippumatta siitä, onko alus ollut käytössä vai ei. Jos alus kuitenkin on ollut telakalla yhtäjaksoisesti kolmen kuukauden ajan, tonnistoveroa ei veloiteta tältä ajalta.

Tonnistoverosta voidaan myöntää vähennys aluksille, jotka noudattavat tiettyjä ympäristöstandardeja. Säännökset koskevat aluksia, jotka ovat antaneet ilmoituksen

lainsäädännön mukaisesti. Vähennystä tulee vaatia kyseistä verovuotta koskevassa veroilmoituksessa.

3.1.2.11 Oman ja vieraan pääoman suhde ja konsernin sisäinen rahoitus

Osinko

Normaalin yhteisöverotuksen mukaan osingonjako on verovapaata tuloa juridisille henkilöille, joihin sovelletaan ns. participation exemption sääntöjä.

Tonnistoverojärjestelmän piiriin kuuluvan yhtiön jakama osinko järjestelmän ulkopuolella olevalle yhtiölle on verovapaa vastaanottavalle yhtiölle. Koska jaettu osinko koostuu verottamattomista voitoista, osingonjako johtaa ennakkoerotukseen jakavassa yhtiössä. Osinko verotetaan 28 prosentin verokannalla. Osingonjako, joka tapahtuu tonnistoverojärjestelmään kuuluvien yhtiöiden välillä on verovapaata sekä jakajalle että saajalle.

EU:n emotytäryhtiödirektiiviä ei ole implementoitu Norjan lainsäädäntöön.

Lainat ja warrantit

Tonnistoverojärjestelmään kuuluvat yhtiöt eivät voi myöntää warrantteja järjestelmän ulkopuolisille osakkeenomistajille. Nämä säännöt koskevat sekä suoraa että epäsuoraa omistusta.

Lisäksi tällaisia lainoja tai warrantteja ei voida myöntää konserniyhtiöille, joissa osakkeenomistajilla on osuus tai lähipiirille.

Ylikapitalisointi

Erityisiä ylikapitalisointisääntöjä sovelletaan tonnistoverojärjestelmän piiriin kuuluviin yhtiöihin.

Jotta ei-toivotuilta verotukseen perustuvilta transaktioilta vältyttäisiin, järjestelmän piiriin kuuluvilla yhtiöiden, joiden pääoman suhde on yli 70 % kokonaisvelasta ja pääomasta, katsotaan saavan korkotuloja.

Yhtiön taseen kokonaispääoma huomioon ottaen, rahoitustulona pidettävä tulo verotetaan 28 verokannan mukaan ja se lasketaan kertomalla ylittävä pääoma vuosittaisella korkokannalla.

Norjan verouudistuksen mukaan vuosittainen korko vastaa kolmen vuoden valtion obligaatioiden vuosittaista keskimääräistä korkokantaa lisättynä korkean riskin korotuksella, joka on 0,5 %.

Tämän ohella lainsäädäntö ei sisällä erityisiä sääntöjä siirtohinnoittelusta tonnistoverotettavien yhtiöiden välillä.

Veroviranomaiset ovat siirtohinnoitteluun liittyen kiinnittäneet huomiota lähinnä vuokrattua työvoimaa sekä vuokrattuja aluksia koskeviin veloituksiin.

3.1.2.12 Lukitusvaikutukset

Tonnistoverojärjestelmästä poistuttaessa verottamatta jäänet tulot muuttuvat veronalaisiksi tuloiksi.

Yhtiön katsotaan jättävän järjestelmän kun

- se vaatii tavallisen yhteisöverotuksen mukaista verotusta, tai
- järjestelmän soveltamisedellytykset eivät täyty, tai
- yhtiö puretaan

Yhtiötä kohdellaan ikään kuin sillä olisi luovutusvoitto- tai tappio, joka mahdollistaa verotuksen lykkääntymisen niin, että 20 % taseesta kohdellaan voittona (tai tappiona). Yhtiö on velvollinen asettamaan vakuuden niiden verovastuiden osalta, jotka syntyvät tilityksen perusteella.

Tilitys tehdään vähentämällä poistumisarvoista (exit values) verotetun tulon tilin arvo, johon lisätään maksettu pääoma sisältäen ylikurssin. Kun järjestelmästä poistutaan, poistumisarvo määritetään yhtiön varojen markkina-arvona, josta vähennetään velat, ja johon lisätään rahoitusomaisuuden veroarvot (jotka ovat verovapaita participation exemption sääntöjen perusteella) ja tonnistoverojärjestelmän kuuluvien yhtiöiden osakkeiden veroarvot.

Teoriassa tämän pitäisi vastata kokonaisvoittoja, jotka on vapautettu tavallisen yhtiöverotuksen piiristä vähennettynä tonnistoverotettavien varoista tehtävillä vähennyksillä. Maksetun tonnistoveron osalta ei myönnetä vähennystä.

3.1.2.13 Avoin vai suljettu järjestelmä

Ylikapitalisointisääntöjä lukuun ottamatta tonnistoverojärjestelmä ei sisällä erityisiä siirtohinnoittelusääntöjä tonnistoverotettavien yhtiöiden osalta.

Norjan verolainsäädäntö ei mahdollista verokonsolidointia.

Tietyt edellytykset täyttävät yhtiöt voivat tehdä konserninsisäisiä avustuksia verovaikutuksin. Säännöt soveltuvat myös tonnistoverotettaviin yhtiöihin, mutta ne eivät voi antaa avustuksia

yhtiöille, jotka ovat tonnistoverojärjestelmän ulkopuolella. Konserninsisäisiä avustuksia voidaan antaa sekä emon että tyttärien välillä ja muiden norjalaisten lähiyhtiöiden välillä.

Jotta ei-toivotuilta verotuksen takia annetuilta avustuksilta vältyttäisiin (esim. avustuksen antaminen lähiyhtiöiden välillä ennen kuin kaikki saavan yhtiön osakkeet myydään) vastaanotetut avustukset kahden edellisen verovuoden osalta vähennetään osakkeiden myyntivoitoista, jotka lisätään verotetun tulon tilille.

3.1.2.14 Tonnistoverojärjestelmän soveltaminen käytännössä

Yhteensä noin 620 yhtiötä, mukaan lukien julkiset ja yksityiset osakeyhtiöt, henkilöyhtiöt, väliyhteistöt jne., soveltaa Norjan tonnistoverojärjestelmää. Veroviranomaisten mukaan mitään laskelmia tonnistoverojärjestelmään liittyvästä "valtioneusta" ei ole tehty, koska tämä edellyttäisi, että tonnistoverotettavien yhtiöiden verolaskelmat muutettaisiin tavallisen yhteisöverotuksen mukaisiksi.

3.1.3 Muut merenkulkua koskevat verojärjestelmät

Jos norjalaisia yhtiöitä ei veroteta tonnistoverojärjestelmän mukaan, niitä verotetaan normaalin yhteisöverotuksen mukaisesti.

Tonnistoverojärjestelmän ulkopuolella ei ole sääntöjä, jotka pelkästään soveltuisivat varustamoyhtiöihin.

Norja otti käyttöön väliyhteisölainsäädännön (CFC) vuonna 1992. Veroparatiisivaltioihin rekisteröityneitä varustamoyhtiöitä ei kohdella suotuisammin kuin muita väliyhteisöjä, jotka on rekisteröity sellaisiin valtioihin.

3.2 Alushankintoihin liittyvät erityiset säännöt

Norjalla ei ole mitään erityistä järjestelmää, joka tukisi alushankintoja tukien, lainatakausten tai erityisten verovähennysten avulla.

3.3 Miehistökustannuksia alentavat järjestelmät

3.3.1 Erityinen vähennys merimiehille

Norjan sääntöjen mukaan Norjassa asuvat merimiehet ovat tiettyjen edellytysten täyttyessä oikeutettuja erityiseen verovähennykseen. Tämä sääntö soveltuu ainoastaan henkilöihin, joiden työskentely merellä kulkevalla aluksella on päätoimista, ainakin 130 päivää verovuoden aikana. Etuja ei myönnetä henkilöille, jotka työskentelevät aluksilla, jotka tekevät 300 nauttisen mailin

alittavia matkoja kotimaan sisällä. Vähennys on enintään 30 % nettotulosta ja sen maksimimäärä on NOK 80 000, eli noin 9 690 euroa. Vuoden 2001 tilastojen mukaan 21 000 merimiestä vaati kyseistä vähennystä. Vuonna 2003 verokustannus oli noin 340 miljoonaa norjan kruunua.

3.3.2 Miehistön työllistämistä koskeva valtiontuki

Norjalla on korvausjärjestelmä, joka tukee merenkulkuelinkeinoa. Valtion budjetin kautta parlamentti hyväksyy vuosittain perusteet, joiden nojalla merenkulkua tuetaan ja sen, mitkä merimiehet kuuluvat järjestelmän piiriin.

Korvaukset otettiin käyttöön vuonna 1993 ja niiden tarkoitus on ollut tukea merenkulkutoimintojen aloittamista, turvata norjalainen merenkulkuasiantuntemus ja työllistää norjalaisia merimiehiä.

Korvaus annetaan aluksia käyttäville yhtiöille. Edellytyksenä on, että yhtiö osallistuu merimiehen koulutukseen.

Alusten käytön luonne ratkaisee, onko yhtiö oikeutettu korvaukseen. Korvaus annetaan ainoastaan merimiesten työllistämiseen.

On olemassa kahden eri tyypin korvauksia:

- Prosenttiosuus varustamoyhtiön bruttopalkkamenoista oikeutettujen merimiesten osalta. Tämä soveltuu rahtialuksiin, matkustaja-aluksiin ja hinausaluksiin, jotka saavat 12 % suuruisen korvauksen. Korvaukseen oikeutetut öljyalukset saavat 9,3 % korvauksen. Korvauksia maksetaan myös koulutuspaikoista.
- Nettopalkkakorvaus työnantajan maksamista ennakonpidätyksistä, sosiaaliturvamaksuista ja työntekijän kansallisesta sosiaaliturvamaksusta. Korvaus koskee vain tiettyä miehistöä kansainvälisessä lauttaliikenteessä ja rajoitettua määrää henkilöitä öljyyn liittyvissä offshore-toiminnoissa.

Hallitus on olettanut, että korvaukset eivät ole ristiriidassa komission valtiontukea koskevien ohjeiden kanssa.

Korvausjärjestelmän piiriin kuuluvina merimiehinä pidetään Norjassa asuvia henkilöitä, joilla on oikeus erityiseen merimiehiä koskevaan verovähennykseen, ja joiden on maksettava sosiaaliturvamaksuja merimiesten erityisen sosiaaliturvajärjestelmän mukaisesti.

Korvaukset olivat vuonna 2005 yhteensä 1060 miljoonaa NOK ja järjestelmän piirissä oli yhteensä 9500 merimiestä.

3.4 Sekamiehistöä koskevat säännöt

Norjan lainsäädäntö edellyttää, että johtavassa asemassa olevat henkilöt norjalaisilla aluksilla täyttävät tietyt vaatimukset. Henkilön on täytettävä tietyt aiempaa kokemusta, ikää, terveyttä, koulutusta jne. koskevat vaatimukset.

Esimerkiksi kapteenilta ja päällystöön kuuluvalta henkilöstöltä, insinööreiltä, kokeilta jne. edellytetään tiettyä sertifikaattia.

Vain Norjassa tai ETA-valtiossa asuvat voivat toimia päällystönä, jos laiva ylittää 250 nettotonnistoa. Muun maalaisia voidaan hyväksyä hakemuksen perusteella.

Myös sellaisen miehistön, jolta ei vaadita sertifikaattia, on täytettävä tietyt edellytykset.

Norjan lainsäädäntö mahdollistaa sekamiehistön käyttämisen, ja käytännössä sekamiehistön käyttäminen on yleistä.

3.5 Valtion tuki saarikabotaasille

Katso yllä kohta 3. Miehistökustannuksia alentavat järjestelmät.

3.6 Muut merenkululle suunnatut tuet

Kansainvälisessä liikenteessä kulkevat alukset saavat huojennuksen hiilidioksiidi- ja rikkiveroista ja mineraaliöljyveroista. Huojennus annetaan tankkauksen yhteydessä, ja öljy ostetaan verovapaana.

3.7 Yhteenveto

Kun tonnistoverojärjestelmä otettiin käyttöön monet yritykset päättivät liittyä järjestelmään. Viime aikoina monet yritykset ovat päättäneet jättää järjestelmän, etenkin kun alusten markkinahinnat ovat olleet alhaiset, mikä vähentää verovastuita järjestelmästä poistumisen yhteydessä. Kiistanalaisina kysymyksiä on pidetty verotilitystä järjestelmän jättämisen yhteydessä ja sitä, että osingonjako johtaa verotukseen.

Poliittisesti kiistanalaisena kysymyksenä on myös pidetty norjalaista valtionapujärjestelmää. Vaikka poliitikot ovat yrittäneet poistaa järjestelmän, samalla kun varustamoyhtiöt ovat uhanneet ulosliputuksella, järjestelmä on vielä voimassa. Hallitus on aikaisemmin yhteistyössä muiden Pohjoismaiden kanssa yrittänyt poistaa nettopalkkakorvausta, joka liittyy kansainväliseen lauttaliikenteeseen, mutta ilman menestystä. Hallitus on kuitenkin todennut, että se aikoo jatkaa ponnisteluja tämän suhteen Pohjoismaiden keskuudessa.

Vuodesta 1995 lähtien norjalaiset merimiehet ovat vahvistaneet asemaansa norjalaisessa laivastossa. Vuonna 2003 noin 52 % miehistöstä, joka työskenteli norjalaisrekisteröidyillä aluksilla, sisältäen sekä kansalliset ja kansainväliset kuljetukset, olivat norjalaisia. Norjan kansainvälisessä alusrekisterissä olevilla aluksilla työskentelevistä kuitenkin 84 % oli muita kuin norjalaisia.

4 Meriliikenteen alaa tukevia verotusjärjestelmiä Saksassa

4.1 Yleistä

Saksassa on joitakin erityisiä verojärjestelmiä, jotka koskevat ja joilla on tarkoitus tukea kansainvälistä meriliikennettä ja siihen liittyvää liiketoimintaa.

Ensinnäkin Saksassa on voimassa erityinen tonnistoverojärjestelmä, joka on ollut käytössä vuodesta 1999. Se mahdollistaa vaihtoehtoisen tavan määritellä laivanvarustustoimintaa harjoittavan yhtiön verotettava tulo tuloverotusta varten. Tonnistoverojärjestelmää sovelletaan ainoastaan, jos verovelvollinen tekee sitä koskevan valinnan. Valinta on voimassa kymmenen seuraavan verovuoden ajan ja se kattaa kaikki verovelvollisen käytössä olevat toiminnassa olevat alukset, joita käytetään kansainväliseen meriliikenteeseen liittyvässä liiketoiminnassa (näihin viitataan jatkossa termillä kvalifioidut alukset). Saksan tonnistoverojärjestelmän keskeinen piirre on se, että ”tonnistoverotettava tulo” määräytyy oletetun voiton perusteella, joka puolestaan perustuu niiden alusten yhteenlasketun nettotonniston perusteella, jotka kuuluvat järjestelmän soveltamisalaan. Kaikki operatiiviset tulot ja menot jätetään huomioitta, kun laskennallista voittoa määritellään (esim. järjestelmän soveltamisen aikana saadut alusten luovutusvoitot jätetään huomioimatta verotuksessa). Vastaavasti veropohja tonnistoverojärjestelmässä on aina positiivinen, mutta on tyypillisesti lähellä nollaa.

Kansainvälisessä liikenteessä olevista aluksista saatu voitto, jonka saa Saksassa sijaitseva sivuliike ja joka on verotettavaa tuloa Saksassa verotetaan 5 %:n verokannalla. Vero lasketaan todellisesta voitosta edellyttäen, että sitä ei ole saatu kansainvälisestä yhteenliittymästä.

Toiseksi Saksassa on olemassa erityinen verovapautus kunnallisesta elinkeinoverotuksesta. Vapautus koskee tuloa, joka saadaan kvalifioiduista aluksista. Järjestelmää ei sovelleta tonnistoverotuksen valinneisiin yhtiöihin. Etu määräytyy siten, että 80 % kansainvälisessä liikenteessä olevista aluksista saaduista tuloista on vapautettu kunnallisesta elinkeinoverotuksesta.

Lisäksi saksalainen työnantaja, joka käyttää toiminnassaan omaa tai vuokrattua kauppa-alusta (kapteeni ja päällystö), voi pitää 40 % miehistön palkoista pidättämistään veroista.

Laivanvarustusyhtiöt, jotka eivät ole valinneet tonnistoverotusta, voivat tavallisessa verotuksessa valita nopeutetut poistot, jotka perustuvat menojäännösmenetelmään. Enimmäispoisto on kaksinkertainen tavanomaiseen poisto-oikeuteen verrattuna, mutta enintään 20 %, kun tavanomainen aluksen viranomaisten hyväksymä käyttöaika on 12–15 vuotta (käyttöaikaolettamaa tarkistettaneen viranomaisten toimesta). On huomioitava, että uudempien rahoituskeinojen (alusrahastot) kohdalla alusten taloudellinen käyttöaika on 18–25 vuotta.

Jälleenhankintavaraus (roll-over relief) ei ole enää mahdollinen alusten luovutuksesta aiheutuvasta luovutusvoitosta.

On huomattava, että Saksan yleisessä verojärjestelmässä on käytössä progressiivinen verokanta, kun toimintaa harjoittaa luonnollinen henkilö. Samoin kunnallisessa elinkeinoverotuksessa on vastaava järjestelmä käytössä. Kunnallinen elinkeinovero on vähennyskelpoinen liittovaltion yhteisöverotuksessa. Vuonna 2005 tuloverokanta on välillä 15–42 %. Laivanvarustustoimintaa harjoittava yhteisö maksaa yhteisöveroa verokannalla 26,375 % (sisältää solidaarisuusveron) ja kunnallista elinkeinoveroa keskimäärin 16,67 %. Yhteenlaskettu verokanta yhteisöille on keskimäärin 38,7 %.

4.1.1 Tonnistoverotus

4.1.1.1 Tonnistoverotukseen oikeutetut verovelvolliset

Tonnistoverotusta voivat soveltaa kaikki verovelvolliset, jotka käyttävät toiminnassaan kansainvälisessä liikenteessä olevia aluksia ja joilla on liiketoiminnan johtopaikka Saksassa. Tällaisia verovelvollisia voivat olla yhteisöt, yhtymät ja luonnolliset henkilöt.

Saksassa sovelletaan konserniverojärjestelmää yhteisö- ja kunnallisessa elinkeinoverotuksessa. Saksassa ei ole säännöstä, jonka mukaan kaikkien verokonsernissa olevien yhtiöiden tulisi soveltaa tonnistoverojärjestelmää yhtäläisesti. Mikä tahansa erillinen yhtiö, joka täyttää tonnistoverotuksen lailliset edellytykset, voi valita tonnistoverotuksen sovellettavaksi omalta osaltaan. Jopa samassa verokonsernissa olevat yhtiöt voivat itsenäisesti valita tonnistoverotuksen sovellettavaksi.

4.1.1.2 Konserniyhtiöiden ja ulkomaisten laivanvarustustoimintaa harjoittavien tytäryhtiöiden kohtelu

Koska tonnistoverojärjestelmää sovelletaan jokaiseen sen valinneeseen yhtiöön erikseen, tulee yhtiön hakeutua tonnistoverovelvolliseksi. Jos yhtiöllä on useampia aluksia, kaikkiin näihin aluksiin tulee soveltaa valittua tonnistoverojärjestelmää. Jos yhtiö harjoittaa useammanlaisia toimintoja (esim. kansainvälistä meriliikennettä ja muuta toimintaa), tonnistoverojärjestelmää sovelletaan ainoastaan kansainvälisessä meriliikenteessä olevista aluksista saataviin tuloihin. Muu osa liiketoiminnasta kuuluu normaalin verotuksen piiriin. Tämän vuoksi kaikki elinkeinonharjoittajan tulot ja menot täytyy voida kohdistaa tonnistoverotuksen piiriin ja normaalin verotuksen piiriin kuuluviin toimintoihin. Tonnistoverotuksen puolella operatiiviset tulot ja menot korvataan oletetulla voitolla, joka perustuu kvalifioitujen alusten nettotonniston perusteella laskettuun tuottoon. Käytännössä laivanomistajat harjoittavat toimintaansa yhden aluksen yhtymissä, kun kyseessä ovat sijoitusrahastot.

Yleensä ulkomaiset yhtiöt eivät voi hyötyä Saksan tonnistoverojärjestelmästä, koska niiden verotuksellinen kotipaikka on Saksan ulkopuolella.

Ulkomailla rekisteröityjen alusten käyttäminen ei vaaranna saksalaisen laivanvarustustoimintaa harjoittavan yhtiön tonnistoverotusta edellyttäen, että näiden ulkomailla rekisteröityjen alusten nettotonnisto ei ylitä kolmikertaisesti kvalifioitujen alusten nettotonnistoa (rekisteröity Saksassa joko ensimmäiseen tai toiseen alusrekisteriin). Tämän perusteella on usein tarpeellista uudelleen järjestellä joko yhtiöitä tai alusten rekisteröintejä ennen tonnistoverovelvolliseksi hakeutumista, mikäli verojärjestelmän soveltamisedellytykset eivät muuten täytyisi.

4.1.1.3 Kvalifioitujen alusten luonne

Seuraavat avomerialukset voivat kuulua Saksan tonnistoverojärjestelmään. Tällaisia ovat alukset, joita käytetään:

- matkustajien kuljetukseen merellä (mukaan lukien huvipursipalvelut),
- rahtitavaran merikuljetukseen,
- hinaukseen, pelastamiseen ja muuhun merenkuluun liittyvään avustukseen.

Järjestelmän ulkopuolella ovat mm.:

- Kalastusalukset,
- Satama- ja jokilautat.

Yleisesti ottaen sekä omat että bareboat-ehdoilla vuokratut alukset voivat kuulua järjestelmän piiriin. Erityisesti seuraavat toiminnot voivat kuulua tonnistoverojärjestelmän soveltamisalaan:

- Toiminnot omalla tai vuokratulla aluksella,
- Omien tai vuokrattujen alusten vuokralle antaminen, ja
- Täydentävät toiminnot, jotka liittyvät läheisesti edellä mainittuihin toimintoihin.

Tonnistoverojärjestelmä soveltuu vuokraustoiminnan osalta sekä *time charter* että *slot charter* -toimintoihin. Kun on kyse omassa omistuksessa olevista aluksista, tonnistoverojärjestelmä suosii sekä omaa käyttöä että miehitettyjen alusten ulos vuokraamista. Kun on kyse bareboat-vuokrasta, on tarpeen, että yhtiö käyttää toiminnassaan ainakin yhtä omaa alusta tai yhtä bareboat-ehdoilla vuokrattua alusta, joka on verovelvollisen miehittäjä. Tonnistoverojärjestelmä ei suosi pelkkää bareboat-aluksen ulos vuokraamista. Saksassa rekisteröimättömien vuokra-alusten edellytyksistä ks. kohdat ”Kvalifioitujen alusten rekisterin

luonne” sekä ”Konserniyhtiöiden ja ulkomaisten laivanvarustustoimintaa harjoittavien tytäryhtiöiden kohtelu”.

Yhtiö voi ulkoistaa aluksen miehittämisen ja varustamisen kolmannelle osapuolelle edellyttäen, että tämä sijaitsee Saksassa. Joka tapauksessa laivanvarustustoiminnan täytyy sijaita Saksassa. Verovelvollisella täytyy olla tosiasiallinen johto aluksiin nähden, jotka kuuluvat tonnistoverojärjestelmään Saksassa. Tosiasiallinen liikkeenjohto pitää sisällään erityisesti seuraavat seikat:

- aluksen käyttämistä koskevien sopimusten tekeminen,
- aluksen kapteenin ja päällystön hankkiminen,
- rahtaus,
- tekninen johtaminen,
- aluksen varustaminen ja huolenpito,
- säiliötä koskevien sopimusten tekeminen,
- vakuutus sopimusten tekeminen, ja
- kirjanpito.

Näistä toiminnoista lähes kaikki (90 %) tulee tehdä Saksan valtion alueella.

4.1.1.4 Kvalifioitujen alusten rekisterin luonne

Saksassa on kaksi eri tyyppistä alusrekisteri, ensimmäinen rekisteri ja toinen rekisteri. Ensimmäinen rekisteri edellyttää, että alus kulkee Saksan lipun alla ja työllistää tietyn määrän saksalaisia työntekijöitä. Toisessa rekisterissä rekisteröity alus voi kulkea ulkomaisen lipun alla rajoitetun ajan. Toisessa rekisterissä on vaatimuksena, että aluksella on saksalainen kapteeni ja tietty määrä saksalaista päällystöä.

Tonnistoverotukseen kelpoisten alusten ei välttämättä täydy olla rekisteröity ensimmäiseen rekisteriin (toisin sanoen niiden ei täydy kulkea Saksan lipun alla), vaan on riittävää, että ne on rekisteröity toiseen rekisteriin (kansainvälinen alusrekisteri). Kvalifioidut alukset voivat olla rekisteröityjä myös ulkomaisissa rekistereissä, jos tällaisten ulkomaisten tonnistojen määrä ei ylitä tiettyä määrää kaikkien kvalifioitujen alusten määrästä. Näin ollen alusten rekisteröintivaltiolla ei ole merkitystä järjestelmän kannalta.

Saksan tonnistoverojärjestelmän taustalla on ajatus tukea Saksassa rekisteröityjen ja Saksassa toimivien kaupallisten alusten olemassaoloa. Tämän tulisi myös johtaa saksalaisen työvoiman käyttöön meriliikenteessä. Tämän vuoksi yhtenä tonnistoverojärjestelmän perusedellytyksenä on, että aluksen tosiasiallinen johtopaikka sijaitsee Saksassa. Johtopaikan katsotaan sijaitsevan siellä, missä yhtiön toimeenpaneva johto tai hallitus tekee päivittäiset liiketoimintaa koskevat päätökset.

4.1.1.5 Maan sisällä olevan kansainvälisen laivanvarustustoiminnan tulon ja toiminnan kelpoisuus järjestelmään

Saksan tonnistoverojärjestelmä rajoittuu laivanvarustustoimintaa harjoittaviin yhtiöihin, joiden tosiasiallinen johtopaikka on Saksassa. Järjestelmään soveltuvan tulon täytyy kertyä aluksilta, joita käytetään kansainvälisessä liikenteessä. Tällä perusteella kansainvälisestä laivanvarustustoiminnasta saatu tulo kuuluu Saksan tonnistoverojärjestelmän piiriin. Toisaalta tulo, joka kertyy laivanvarustustoiminnasta, jota harjoitetaan ainoastaan maan rajojen sisällä, ei kuulu järjestelmän soveltamispiiriin.

Kansainvälisestä laivaliikenteestä saatua tuloa tarkasteltaessa tulee ottaa huomioon myös Saksan tekemien verosopimusten määräykset. Ulkomaisen yhtiön kansainvälisestä laivaliikenteestä saatu tulo voi kuulua Saksan tonnistoverojärjestelmän piiriin ainoastaan, jos yhtiön laivaliikenteen tosiasiallinen johtopaikka on Saksassa. Näin ollen ulkomainen yhtiö voi olla verovelvollinen Saksassa ainoastaan, jos sen tosiasiallinen johtopaikka on Saksassa. Samanlainen sääntö sisältyy myös kaikkiin Saksan tekemiin verosopimuksiin (verosopimukset noudattavat OECD:n periaatteita).

Tonnistoverojärjestelmä kattaa kaikki tulot, jotka saadaan aluksen toiminnasta mukaan lukien aluksen vuokraaminen määräajaksi ja liitännäiset ja täydentävät toiminnot.

4.1.1.6 Ajalliset vaatimukset

Saksan tonnistoverojärjestelmä edellyttää, että verovelvollinen tekee valinnan järjestelmän soveltamisesta tietyn ajan kuluessa.

Laki, jota sovelletaan vuoden 2005 loppuun asti vaatii, että verovelvollinen tekee peruuttamattoman hakeutumisen soveltamisedellytysten täyttymistä koskevaa vuotta seuraavan kahden verovuoden kuluessa. Valinta on voimassa kymmenen vuotta. Jos verovelvollinen tilaa uuden aluksen, tämä tilaus on ensimmäinen kvalifioitu toimi. Verovelvollisen täytyy silloin valita tai olla valitsematta tonnistoverojärjestelmä toisena tällaista vuotta seuranneena vuotena. Vanha laivanvarustusyhtiö ei voi valita tonnistoverojärjestelmää harjoitettuaan liiketoimintaa kvalifioituilla aluksilla usean vuoden ajan. Jos valintaa ei tehdä ajallaan, uuden valinnan voi tehdä kymmenen vuoden kuluttua. Vuoden 2006 alusta hakeutuminen täytyy tehdä samana vuonna kuin ensimmäinen alus on tilattu tai ostettu. Järjestelmän tarkoituksena on estää

tappioiden kertyminen ensimmäisten kahden vuoden aikana, joita sitten käytettäisiin hyväksi tonnistoverokauden aikana.

4.1.1.7 *Tax-free myynnistä saatu tulo*

Tax-free myynnistä satu tulo käsitetään yleensä tuloksi, joka saadaan aluksen käyttämiseen läheisesti liittyvästä liitännäisestä toiminnasta. Sen vuoksi tällainen tulo kuuluu tonnistoverojärjestelmän mukaiseen laskennalliseen voittoon. Tax-free myyntiin kuuluva myynti on soveltamisedellytystensä puitteissa arvonlisäverosta vapautettu. On tosin huomattava, että lainsäädännössä ei ole erityistä säännöstä siitä, että tax-free myynti olisi tonnistoverotukseen kuuluvaa. Myöskään kirjallisuudessa ei ole esitetty tulkintaa asiasta.

4.1.1.8 *Piilevät verovelat*

Saksassa ei ole erityisiä säännöksiä piilevien verovelkojen käsittelystä siirryttäessä tonnistoverojärjestelmään. Piiloarvoja sisältäviin omaisuuseriin voi sisältyä piilevää verovelkaa. Tällainen piilevä verovelka lykkääntyy siihen aikaan, kun järjestelmää soveltava yhtiö palaa normaalin verotuksen piiriin ja omaisuuserät luovutetaan. Vastaavasti voidaan joutua kirjaamaan laskennallinen verovelka tilinpäätökseen. Järjestelmää soveltavat yhtiöt tekevät kirjanpitosensa Saksan kirjanpitosäännösten mukaisesti, vaikka soveltavatkin tonnistoverojärjestelmää.

Tonnistoverojärjestelmään kuuluvat toiminnot on korvamerkitty. Järjestelmää soveltavan yhtiön ei tule välttää piiloarvojen verottamista siirtymässä tonnistoverotuksen piiriin. Kun yhtiö siirtyy tonnistoverotukseen, kvalifioitujen varojen markkina-arvo tulee määritellä ja erotus verotuksessa käytettävään arvoon merkitään ylös. Erotusta ylläpidetään jokaisen kvalifioivan omaisuuserän osalta tonnistoverokauden ajan. Tonnistoverokauden päättymisen jälkeen piiloarvot täytyy purkaa viiden vuoden kuluessa, jolloin ennen tonnistoverokautta olemassa olleet piiloarvot verotetaan kauden päättymisen jälkeen. Omaisuuserien poistopohja on niiden käypä arvo edellä määritellyllä tavalla. Tonnistoverokauden aikana ei siten tehdä laskennallisia poistoja.

4.1.1.9 *Mahdollisuus hyödyntää verotappioita ja saada hyvitys ulkomaisesta verosta*

Koska yhteisövero lasketaan laskennallisen voiton perusteella, joka perustuu kaikkien kvalifioitujen alusten nettotonniston määrään, ei järjestelmässä voi syntyä negatiivista tulosta. Periaatteessa on mahdollista vähentää laskennallisesta voitosta aikaisemmin syntyneitä tappioita. Lisäksi on olemassa erityissäännös, jonka mukaan yhtymän tappio voidaan vähentää myöhempien vuosien tulosta, mutta ainoastaan muun toiminnan tuloa vastaan.

Tonnistoveroa vastaan ei ole mahdollista saada hyvitystä ulkomailla maksetusta verosta.

4.1.1.10 *Kvalifioidun tulon määritelmä tonniverotuksessa*

Tonniverojärjestelmään voi kuulua mikä tahansa alus, jota käytetään matkustajien ja tavaroiden kuljettamiseen ja joka suuntautuu ulkomaiseen satamaan, kahden ulkomaisen sataman välillä tai ulkomaisen sataman ja syvänmeren välillä. Aluksia tulee käyttää matkustajien ja tavaroiden kuljetukseen ja niiden tulee olla kosketuksissa ulkomaiseen satamaan yli puolet kokonaisajastaan verovuoden aikana. Ei ole välttämätöntä, että kvalifioitu alus olisi lainkaan saksalaisessa satamassa verovuoden aikana.

Tonniverojärjestelmään kuuluviin toimintoihin liittyvät liittännäiset toimet (esim. tax-free myynti) ovat myös kvalifioituja toimintoja. Tätä säännöstä sovelletaan myös kaikkiin muihin palveluihin, jotka liittyvät kvalifioituihin toimiin samoin kuin niihin liittyvien omaisuuserien myyntiin. Tämä tarkoittaa mm. sitä, että luovutusvoitot ja -tappiot kuuluvat laskennallisen voiton piiriin.

4.1.1.11 *Normaalin verotukseen kuuluvan tulon määritelmä*

Tonniverotettavan tulon täytyy välittömästi liittyä kvalifioidun aluksen toimintaan. Kaikista muista toiminnoista saatavat tulot kuuluvat normaalin tuloverotuksen piiriin. Laki ei määrittele tyhjentävästi ei-kvalifioitua tuloa vaan tulkinta tehdään yleisten määritelmien valossa.

Tulot, jotka saadaan kiinteästä omaisuudesta, osakkeista, tytäryhtiöistä, rahoitusomaisuudesta samoin kuin korkotulot, osingot ja muu rahoitukseen liittyvä tulo ei kuulu tonniverojärjestelmän piiriin, sillä näiden tulojen ei katsota liittyvän läheisesti alusten toimintaan. Esimerkiksi korkotulon katsotaan kuuluvan tonniverotuksen piiriin, jos se on saatu aluksesta saadun ylijäämätulon tallettamisesta. Jos yhtiötä rahoitetaan liikaa toiminnallisesta näkökulmasta katsottuna, ylijäämätuloa verotetaan normaalien verosäännösten mukaisesti. Myöskään konsernin sisäisiä palveluveloituksia, jotka liittyvät kvalifioitujen alusten toimintaan, ei pidetä tonniverotukseen kuuluvina, sillä niiden ei katsota kertyvän verovelvollisen harjoittamasta toiminnasta.

4.1.1.12 *Normaaliin verojärjestelmään palaamisen vaikutukset*

Normaaliin verojärjestelmään palaamisesta ei aiheudu veroseuraamuksia esim. jakamattomien voittojen osalta.

4.1.1.13 *Verosäästö verrattuna normaaliin verojärjestelmään*

Tonniverojärjestelmään kuuluva voitto verotetaan, joka on tyypillisesti lähellä nollaa. Seuraavassa esimerkissä on oletettu, että aluksen tuottama voitto on 100.000 €.

	Euroa
Voitto	100,000
Kunnallinen elinkeinovero 16,67%	(16,670)
Yhteisöverotuksen veropohja	<u>83,330</u>
Yhteisövero (25%)	(20,832)
Solidaarisuusvero (5,5%)	<u>(1,145)</u>
Voitto verojen jälkeen	61,353 (efektiivinen veroaste 38,65%)

Tonnistoverotuksessa yhtiön verotettava voitto määritellään kvalifioitujen alusten nettotonniston perusteella. Näin määriteltyä voittoa verotetaan normaalilla tuloverokannalla sekä yhteisö- ja elinkeinoverokannoilla.

Veron määrä määräytyy seuraavan taulukon perusteella:

0–1,000 tonnia	€ 0.92 per 100 nettotonnia
1,001–10,000 tonnia	€ 0.69 per 100 nettotonnia
10,001–25,000 tonnia	€ 0.46 per 100 nettotonnia
Yli 25,001 tonnia	€ 0.23 per 100 nettotonnia

Esimerkki:

Kvalifioidut alukset:

	Nettotonnien määrä		25,000
	Toimintapäivät vuodessa		355
Tekijä	Kerroin	kokonaismäärä	
€	€	€	
10	0,92		9,20
90	0,69		62,10
150	0,46		<u>69,00</u>
Kokonaisvero per päivä			140,30
	Toimintapäivät		
Elinkeinovero	140,30	355	49.806,50
Yhteisövero	49.806,50	16,67%	8.302,74
Solidaarisuusvero	49.806,50	25%	12.451,63
Verorasitus	12.451,63	5,50%	<u>684,84</u>
			21,439,21

Yllä olevassa esimerkissä verosäästö verrattuna normaaliin verotukseen on 17.210 €. Jos yhtiö tekisi suuremman voiton, sen tonnistovero pysyisi samana, jolloin säästö normaaliin verotukseen olisi vieläkin suurempi.

4.1.1.14 Voitonjaon verokohtelu

Saatu osinko verotetaan saajansa tulona. Vuodesta 2000 alkaen Saksassa on sovellettu osinkojen verovapausjärjestelmää, kun osingon jakajana yhtiön tytäryhtiö. Osingosta 5 % katsotaan vähennyskelvottomaksi kuluksi, joka kohdistuu verovapaan osingon saamiseen. Tällä perusteella osinkojen verovapaus toimii myös saksalaisessa yhtiöketjussa siten, että efektiivinen tonnistoveroetu säilyy osakkeenomistajalle saakka. Jos osingon saajana on luonnollinen henkilö, osinkojen verovapaus kohdistuu ainoastaan puoleen osingosta, mikä vastaa normaalia osinkojen verotusta.

4.1.1.15 Konsernin sisäisten lainojen verokohtelu

Konsernin sisäiset lainat samoin kuin hallintoveroitukset eivät kuulu tonnistoverotuksen piiriin. Ylimääräiset kassavarat ja niistä saadut tuotot verotetaan normaalien sääntöjen mukaisesti. Lainsäädäntö ei sinänsä aseta esteitä tällaisille järjestelyille.

Normaalit Saksassa sovellettavat alikapitalisointisäännökset soveltuvat myös tonnistoverotuksessa, elleivät osapuolet muodosta verokonsernia.

4.1.1.16 Ylikapitalisointisäännökset

Periaatteessa Saksassa ei ole ylikapitalisointisäännöksiä, sillä ylimääräisistä varoista saadut korkotulot eivät kuulu tonnistoverotuksen piiriin.

4.1.1.17 Yritysjärjestelyt

Saksassa ei ole lakimääräisiä esteitä sille, että tonnistoverojärjestelmää soveltava yhtiö olisi osallisena sulautumiseen, jakautumiseen tai muuhun yritysjärjestelytoimenpiteeseen. Yritysjärjestely ei toisaalta tarkoita automaattisesti sitä, että uudesta toimintaa harjoittavasta yhtiöstä tulisi tonnistoverovelvollinen. Uuden toimintaa harjoittavan yhtiön tulee itsenäisesti hakeutua tonnistoverovelvolliseksi.

4.1.1.18 Paluu normaaliverotukseen

Tonnistoverotuksen piiriin kuuluvan yhtiön tulee palata normaaliverotukseen, mikäli edellytykset soveltaa tonnistoverotusta lakkaavat. Toisaalta järjestelmä ei sisällä mahdollisuutta valinnaisesti palata normaaliin verotukseen tonnistoverokauden aikana.

Jos tonnistoverotus lakkaa ennen tonnistoverokauden päättymistä edellä mainittujen muutosten vuoksi, normaalit säännökset paluusta normaaliverotukseen tulevat sovellettavaksi. Keskeisin vaikutus on se, että tonnistoverotukseen siirryttäessä kirjattu kvalifioitujen varojen käypien arvojen ja verotuksessa sovellettujen arvojen erotus tulee tulouttaa viiden vuoden kuluessa.

4.1.1.19 Mahdollisuus hyödyntää tonnistoveroetua muussa toiminnassa

Tonnistoverojärjestelmässä ei ole käytännössä mahdollista siirtää tonnistoverotuksen tuomaa etua muuhun kuin sen soveltamispiiriin kuuluvaan toimintaan, sillä kaikki operatiiviseen toimintaan kuuluvat tulot ja menot tulee kohdistaa eri toiminnoille.

4.1.1.20 Suhde konserniverotukseen

Joko verokonsernin emoyhtiö tai yksi tai useampi yksittäinen konserniin kuuluva yhtiö voi itsenäisesti valita tonnistoverotuksen yleisten edellytysten puitteissa. Koska tonnistoverotus on ainoastaan erityinen keino laskea verotettava tulo, johon sitten soveltuvat normaalit verokannat, ei ole tarvetta sille, että kaikki yhtiöt verokonsernissa valitsevat tonnistoverotuksen.

4.1.1.21 Tilastotietoa

Vuoden 2003 lopussa 3.000 alusta oli rekisteröitynä ensimmäiseen alusrekisteriin Saksassa, jotka kulkivat siten Saksan lipun alla. Saksan hallitus on toivonut laivanvarustustoimialalta, että määrä nousisi vähintään 100 aluksella seuraavien 12–18 kuukauden aikana. Suurimmaksi esteeksi koetaan suuret miehistökustannukset saksalaisen työvoiman osalta verrattuna ulkomaiseen miehistöön, jotka ovat sallittuja muissa rekistereissä.

Saksan lipun alla kulkevissa aluksissa oli 12.216 miehistön jäsentä vuoden 2001 lopussa. Saksalaisen tonniston osuus maailman tonnistosta oli 1,1 % (21. sija). Saksalaisten aluksenomistajien osuus oli 4,7 % (6. sija). Saksalaisten alusten osuus EU:ssa oli 445 kokonaismäärän ollessa 3.259.

4.1.2 Muut erityiset verojärjestelmät laivanvarustusyhtiöille

Laivanvarustustoimintaa harjoittaville yhtiöille ei ole olemassa erityistä verokantaa.

Kansainvälisessä liikenteessä olevista aluksista saatu voitto, jonka saa Saksassa sijaitseva sivuliike ja joka on verotettavaa tuloa Saksassa verotetaan 5 %:n verokannalla. Vero lasketaan todellisesta voitosta edellyttäen, että sitä ei ole saatu kansainvälisestä yhteenliittymästä.

Vaihtoehtoisesti ulkomaisen verovelvollisen tulo, joka saadaan kansainvälisessä liikenteessä olevasta aluksesta, on verovapaata, jos asuinvaltio soveltaa samaa verovapausperustetta ja vapautuksen vahvistaa Saksan liikenneministeriö.

4.2 Erityiset järjestelmät joilla tuetaan alushankintoja

Saksan hallitus tarjoaa tuettuja lainoja, joita voivat saada myös laivanvarustustoimialalla olevat. Tuen myöntää valtion omistama jälleenrakennusta tukeva pankki *Kreditanstalt für Wiederaufbau*.

Yleinen jälleenhankintavaraus ei ole mahdollinen alusten luovutusvoitoista. Aikaisemmin voimassa olleiden säännöksiensä mukaisesti tehdyt jälleenhankintavaraukset on purettava yrityksen siirtyessä tonnistoverojärjestelmään.

4.3 Erityiset järjestelmät joilla tuetaan miehistökustannuksia

4.3.1 Työntekijöille myönnettävät tuet

Miehistön saamia palkkatuloja verotetaan periaatteessa samalla tavalla kuin muuta palkkatuloa. Luonnollinen henkilö on Saksassa verovelvollinen, jos hänellä on asunto ja koti Saksassa. Henkilön oletetaan asuvan Saksassa, jos hän viettää yli 183 päivää vuodessa Saksassa. Saksan ulkopuolelle asuva henkilö on rajoitetusti verovelvollinen Saksassa, jos hän matkustaa Saksan lipun alla kulkevassa aluksessa yli 183 päivää vierailta vesillä ja hänen jatkuva työsuhte laivalla ei ylitä 183 päivää. Tässä tapauksessa merenkulkija on verovelvollinen ainoastaan sellaisten palkkojen osalta, jotka on tienattu sellaisena aikana, kun alus on ollut Saksan aluevesillä ja kansainvälisillä vesillä.

Saksassa rekisteröidyssä mutta ulkomaan lipun alla kulkevassa aluksessa (kansainvälinen alusrekisteri) työskentelevä ulkomainen miehistö ei periaatteessa ole verovelvollinen Saksassa niin kauan kuin he eivät oleskele Saksassa yli 183 päivää.

Saksassa asuvat henkilöt, jotka työskentelevät ulkomaisen lipun alla kulkevassa laivassa voivat saada verosopimuksiin perustuvan vapautuksen (OECD:n malliverosopimuksen 15 artikla).

4.3.2 Työnantajat

Omalla tai vuokratulla bareboat-aluksella operoivat työnantajat voivat pitää itsellään 40 % palkoista pidätetyistä ennakkoveroista, mikäli miehistö on jatkuvasti vähintään 183 päivän ajan ollut työllistettynä, alus on rekisteröitynä Saksan ensimmäisessä rekisterissä (Saksan lipun alla) ja alus toimii kansainvälisessä meriliikenteessä.

4.3.3 Sosiaalimaksut

Saksan lipun alla kulkevalla aluksella työskentelevä miehistö kuuluu Saksan sosiaaliturvan piiriin, koska työnantaja katsotaan saksalaiseksi työnantajaksi.

4.4 Sekamiehistön käyttö

Saksassa ei ole rajoituksia käyttää sekamiehistöä kunhan kapteeni ja päällystöön kuuluvat henkilöt ovat saksalaisia tai EU:n jäsenvaltion kansalaisia, mikäli alus kulkee Saksan lipun alla.

Useimmat saksalaisomistuksessa olevat alukset kulkevat Saksan lipun alla. Käytännössä sekamiehistöjä käytetään yleisesti.

4.5 Saarikabotaasin tukeminen

Saksassa ei tueta saarikabotaasia.

5 Meriliikenteen alaa tukevia verotusjärjestelmiä Iso-Britanniassa

5.1 Varustamoyhtiöihin sovellettavat erityiset verotusjärjestelmät

5.1.1 Yleistä

Iso-Britannian merenkuluelinkeinon osuus maailmankaupasta on yli 4 %, vain 1,7 % laivasto-osuudellaan. Meriliikenne on viidenneksi suurin Iso-Britannian toimialasektori ohittaen tietoliikennealan, elokuva- ja televisioalan ja IT-alan.

Vuosia kestäneen meriliikenteen heikkenemisen jälkeen Iso-Britannian hallitus esitteli heinäkuussa vuonna 2000 Hollannin malliin perustuvan tonnistoverojärjestelmän meriliikennealan elvyttämiseksi. Euroopan Komissio on luokittelut Iso-Britannian tonnistoverojärjestelmän valtioneuoksi. Iso-Britannian hallitus valvoo, että järjestelmä noudattaa EU:n merenkulualalle meriliikenteen tukia koskevia ohjeistuksia (ohjeistukset julkaistiin tammikuussa 2004).

Vaikka Iso-Britannian varustamot eivät ole tonnistoverovelvollisia eivätkä velvollisia rekisteröimään aluksia kotimaassaan, tonnistoverojärjestelmän ja merenkulku- ja rannikkovartioston esittämien uudistusten ansioista on Iso-Britanniassa rekisteröityjen alusten määrä kasvanut. Tonnistoverotuksen käyttöönoton jälkeen rekisteröityjen alusten määrä kasvoi 250 % ja Iso-Britanniassa sijaitsevien alusten määrä kaksinkertaistui. Iso-Britannian lipun alla kulkevien alusten määrä on Euroopan Union toiseksi suurin heti Kreikan jälkeen.

Iso-Britannian tonnistoverotuksen erikoispiirteinä on aluksille säädetty minimi koulutusvaatimus, joka edellyttää, että jokainen tonnistoverotuksen valinnut varustamoyhtiö palkkaa ja kouluttaa vuosittain yhden uuden merimiesharjoittelijan jokaista 15 aluksella olevaa merimiespaikkaa kohden. Tämän lisäksi miehistön työ- ja koulutusmahdollisuudet on huomioitava. Valtio tarjoaa merenkulkijoiden kouluttamiseen rahoitusta "SMarT"-ohjelman kautta.

Yleisesti ottaen Iso-Britanniassa asuvat merimiehet ovat tuloverovelvollisia Iso-Britanniassa ainoastaan siltä osin kuin työ tehdään Iso-Britanniassa. Lisäksi on olemassa erityisjärjestelyitä, joiden avulla voidaan pienentää merimiesten työnantajien sosiaaliturvakustannuksia. Valtio ei ole yrittänyt puuttua lainsäädännöllä näihin järjestelyihin, jotka tällä alalla ovat yleisesti käytössä.

5.1.2 Tonnistoverotus

Tonnistovero esiteltiin Iso-Britanniassa vuonna 2000 osana hallituksen yhdessä varustamoelinkeinon ja ammattiyhdistysten kanssa laatimaa toimenpidepakettia. Toimenpidepaketin tarkoituksena oli pysäyttää vuosia kestänyt kauppalaivaston väheneminen Iso-Britanniassa sekä mahdollistaa Iso-Britannian varustamoelinkeinoa saavuttamaan täyden taloudellisen potentiaalinsa. Tonnistoveron käyttöönotto oli seurausta hallituksen teettämästä riippumattomasta tutkimuksesta tonnistoverosta ja tonnistoverojärjestelmän kehittämisestä.

Tonnistoverotukseen liittyminen on vapaaehtoista. Yhtiö, joka on valinnut tonnistoverotuksen:

- 1) maksaa yhteisöveroa varustamotoiminnasta alusten vetoisuuteen perustuen eikä varustamotoiminnan tuottamasta voitosta;
- 2) edellytetään ottavan huomioon mahdollisuudet Iso-Britannian/Euroopan talousalueen miehistön koulutuksen ja työllisyyden lisäämiseksi;
- 3) edellytetään kouluttavan kokelaita; ja
- 4) kannustetaan ylläpitämään ja lisäämään Euroopan Yhteisön lipun alla olevan laivaston määrää.

Euroopan Komissio on luokittelut Iso-Britannian tonnistoverojärjestelmän valtioneuoksi, mutta on vahvistanut, että se on yhdenmukainen niiden Euroopan Yhteisön meriliikenteen valtioneuokisäännösten kanssa, jotka olivat voimassa järjestelmän käyttöönottohetkellä ("1997 säännöstö").

Iso-Britannian ja muiden valtioiden osakeyhtiöt, jotka ovat yhteisötuloverovelvollisia Iso-Britanniassa, voivat hakeutua tonnistoverojärjestelmän piiriin.

Iso-Britanniassa henkilöyhtiöt ovat läpinäkyviä ja on mahdollista, että joissakin tapauksissa henkilöyhtiön osakkaana oleva yhtiö voi täyttää tonnistoverotuksen edellytykset, jolloin henkilöyhtiöstä saatava voitto lasketaan ikään kuin henkilöyhtiö olisi tonnistoverotettava yhtiö.

Tonnistoverotusta sovelletaan kaikkiin tonnistoverotuksen edellytykset täyttäviin samassa omistuksessa oleviin konserniyhtiöihin tonnistoverotuksen valinneessa konsernissa. Ulkomaalaiset tytäryhtiöt, jotka eivät ole yhteisötuloverovelvollisia Iso-Britanniassa, eivät täytä Iso-Britannian tonnistoverotuksen edellytyksiä.

Tonnistoverotuksen vaatimukset täyttäviä (jäljempänä: hyväksytyjä) aluksia ovat tavaroiden ja matkustajien kuljettamiseen tarkoitettut alukset, hinausalukset, pelastus- ja merellä tapahtuvaan avustukseen käytettävät alukset sekä muut merellä välttämättömiä kuljetuksiin liittyviä palveluja tarjoavat alukset. Iso-Britannian tonnistoverosäännöksiä uudistetaan parhaillaan (tammikuussa 2004 annettujen Euroopan Yhteisön valtioneuokisäännöksiä koskevien suuntaviivojen mukaisiksi), joten yleisesti ottaen jatkossa ainoastaan hinausalus ja pelastusoperaatiotoimintaa

harjoittavat alukset katsotaan täyttävän tonnistoverotuksen edellytykset siltä osin kuin ne tapahtuvat merellä.

Hyväksytyjen yritysten alukset voivat olla suoraan omistettuja tai vuokrattu miehistöineen. Aikavuokrattuja aluksia voi tietyin poikkeuksin olla korkeintaan 75 % yhtiön alusten yhteenlasketusta vetoisuudesta.

Alukset, jotka omistaja vuokraa kolmansille osapuolille bare-boat -periaatteella, eivät ole hyväksytyjä aluksia. Bare-boat -vuokrauksella saadut tulot kuuluvat normaalin yhteisötuloverotuksen piiriin.

Euroopan Yhteisön 1997 antamien suuntaviivojen mukaan veronkevennysmallien tulisi pääsääntöisesti edellyttää yhteyttä yhteisöön kuuluvan valtion lippuun. Poikkeuksia on kuitenkin hyväksytty. Poikkeuksiin kuuluva Iso-Britannian tonnistovero on hyväksytty sillä perusteella, että tonnistoverotettavan aluksen omistavan yhtiön strateginen ja kaupallinen johtaminen tapahtuu Iso-Britanniassa ja tämä toiminta edistää oleellisesti Yhteisön taloutta ja työllisyyttä.

Vuonna 2004 uudistetut suuntaviivat kuitenkin kiristävät Yhteisön lippua koskevan vaatimuksen. Niissä sanotaan, että tuesta hyötyvän varustamon tulisi sitoutua ylläpitämään tai lisäämään Yhteisön lipun alla kulkevien aluksien määrää. Jos tukea saavan varustamon laivastoon lisätään aluksia, edellytetään, että alukset kulkevat Yhteisön lipun alla, ellei koko jäsenvaltion, jonka lipun alla lisäalukset kulkevat, alusten osuus pysy samana tai kasva, tai EU-lipun alla kulkevien alusten osuus on vähintään 60 % varustamon omasta laivastosta. Iso-Britannian sääntöihin on ehdotettu muutosta, jotta ne noudattaisivat uudistettuja suuntaviivoja.

Hyväksytyt yritykset on oltava verovelvollinen Iso-Britanniassa – ei siis välttämättä Iso-Britanniassa asuva – sekä sen alusten strateginen ja kaupallinen johtaminen tulee tapahtua Iso-Britanniasta käsin.

Varustamotoimintaa harjoittavan ulkomaalaisen yhtiön osakkeista saadut tuotot kuuluvat tonnistoverotuksen piiriin, eivätkä näin ole normaalin yhteisötuloveron piirissä mikäli vaadittavat ehdot täyttyvät. Muut osingot verotetaan normaalisti.

Tonnistovero valitaan kymmeneksi vuodeksi ja se on mahdollista uusida.

Tonnistoveron käyttöönottovaiheessa ”vanhoilla” varustamoilla oli 12 kuukautta aikaa tonnistoverolain voimaan astumisesta (28.7.2000) hakeutua tonnistoverotuksen piiriin. Uusilla hyväksyttävillä varustamoyhtiöillä on 12 kuukautta aikaa valita tonnistoverotus alkaen päivästä, jolloin niistä tuli tonnistoverotuksen vaatimukset täyttäviä. Mikäli yritys on aikaisemmin ollut tonnistoverotettava, se ei voi hakeutua tonnistoveron piiriin kymmeneen vuoteen tonnistoverotuksesta poistumisesta laskien (poikkeuksena kuitenkin tilanne, jossa aikaisempi valinta tonnistoverotuksen piiriin liittymisestä on rauennut).

Iso-Britannian verohallinnon joulukuussa 2004 julkaisemassa tonnistoveron täytäntöönpanoa koskevassa jälkikatsauksessa ehdotettiin, että yritys, joka ei tällä hetkellä kuulu tonnistoverotuksen piiriin, voisi hakeutua järjestelmän piiriin 1.7.2005–31.3.2006 välisenä aikana. Katsauksessa ehdotettiin myös, että yhtiön sallittaisiin poistuvan järjestelmästä irtisanomisilmoituksella ”Finance Act 2005” säädöksen voimaan tulopäivän ja 31.3.2006 välisenä aikana.

Laivalla tapahtuva alkoholijuomien, hajuvesien ja tupakan myynti katsotaan sekundaaritoiminnoiksi ja näihin liittyvät tuotot tulee käsitellä (käytännössä verovapaana) hyväksytyinä varustamotuotona. Ylellisyystavaroiden myynti katsotaan sekundaarimyyntiksi vain, jos liikevaihto näiden tavaroiden myynnistä on vähäinen verrattuna varsinaiseen varustamotoimintaan.

Kirjanpidon ja verotuksen väliset erot voi tavallisesti tulouttaa kirjanpidossa tonnistoverotuksen piiriin siirryttäessä. Varausten purkaminen ei ole veronalaista. Piilevät verosaamiset (esimerkiksi tappioista) menetetään.

Tonnistoverotettavan yhtiön hallitessa veronalaisia varoja, joita on käytetty tonnistoverotettavassa toiminnassa, tästä omaisuudesta kertyneet voitot ovat verotettavia tai tappiot vähennyskelpoisia ainoastaan siltä osin kuin ne liittyvät aikaan ennen tonnistoverotukseen piiriin siirtymistä.

Mikäli yritys siirtyy pois tonnistoverojärjestelmästä ennen kuin 10 vuotta tonnistoverotuksen valinnasta on kulunut, siitä on seurauksena luovutusvoittoihin liittyvän huojennuksen menettäminen. Yleisesti ottaen Iso-Britannian tonnistoverosäännöt on suunniteltu siten, että yritys, joka poistuu tonnistoverotuksen piiristä, palaa takaisin tilanteeseen, jossa se olisi ollut normaalissa yhteisöjen tuloverotuksessa tonnistoverotuksen sijasta. Omaisuuden hankintamenoista tehdään tonnistoverotuksen aikana tekemättä jääneet ”laskennalliset” poistot.

Iso-Britannian verohallinnon joulukuussa 2004 julkaisemassa tonnistoveron täytäntöönpanoa koskevassa jälkikatsauksessa kuitenkin ehdotettiin, että yrityksen siirtyessä pois tonnistoverotuksesta hyväksytyin omaisuuden menojäännökseksi katsotaan markkina-arvo tai alkuperäinen hankintameno riippuen siitä, kumpi on alempi, eikä laskennallisia poistoja tehtäisi.

Tonnistoverotettava yritys ei saa tehdä verovähennyksiä tonnistoverotettavia tuotteitaan vastaan. ”Ensisijaisiksi hyväksytyiksi tuloiksi” katsotaan kuuluvan tulot, jotka saadaan hyväksytyistä aluksista ja muista aluksiin liittyvistä tuotoista. Lisäksi tietyistä toissijaisista (sekundaari)toiminnoista saatavat tulot katsotaan täyttävän tonnistoverotuksen edellytykset.

Hyväksytyjä sekundaaritoimintoja ovat mm.:

a) matkustajien ja tavarankuljetus muutoin kuin yrityksen hyväksytyllä aluksella, jossa

i) asiakkaan kanssa on tehty yksittäissopimus matkasta, joka sisältää matkustamisen hyväksytyllä aluksella ja

- ii) loppuosa matkan kuljetuksesta tapahtuu ostamalla tai hankkimalla kuljetus ehdoilla, joista olisi sovittu kahden riippumattoman yrityksen välillä (markkinaehtoperiaate).
- b) hallinnolliset palvelut ja vakuutuspalvelut, jotka suoraan liittyvät matkustajien ja rahdin kuljettamiseen sekä palvelut, jotka liittyvät kohdassa a) i) tarkoitettuun sopimukseen;
- c) matkustajien nousu ja poistuminen yrityksen hyväksytyltä alukselta, sekä siihen tarvittavan laitteiston hankkiminen;
- d) matkustajille huviretkien järjestäminen yrityksen hyväksytyillä aluksilla, missä matkustajien hytit säilyvät heidän yksinomisessa käytössään;
- e) lomamatkojen hankkiminen, jotka myydään asiakkaalle yksittäissopimuksella, missä
 - i) osa matkasta tapahtuu yrityksen hyväksytyllä aluksella ja loppumatka tapahtuu maateitse
 - ii) maitse tapahtuva osa ostetaan tai hankitaan markkinaehtoperiaatteella, ja
 - iii) maissa tapahtuvasta kuljetuksesta yritykselle aiheutuvat kustannukset kohdassa ii) tarkoitetusta maateitse tapahtuvasta osuudesta on vähemmän kuin puolet asiakkaan yksittäissopimuksella maksamasta hinnasta;
- f) myynti ja palvelut, jotka normaalisti tarjotaan matkustaja-aluksilla sisältäen
 - i) ruuan ja juoman tarjoamisen,
 - ii) ohjelmaa, mutta ei vedonlyöntiä tai uhkapeliä,
 - iii) alkoholin, parfyymien ja tupakan myynnin, mutta ei ylellisyustuotteiden myyntiä,
 - iv) valuutanvaihdon yksityiskäyttöön;
- g) tavaroiden lastaus ja purku yrityksen hyväksytyllä aluksilla, sekä yrityksen yksinomaan tähän tarkoitukseen hankkimat laitteet.
- h) lastin yhdistäminen tai irrottaminen yrityksen hyväksytyllä aluksella, välittömästi ennen tai jälkeen matkan, missä toiminta ei ole rahtaukseen liittyvä;
- i) yrityksen hyväksytyllä aluksella kuljetetun lastin väliaikainen sijoittaminen satama-alueelle, kun toiminta ei kuulu pitkäaikaisvarastointiin;

j) konttien vuokraus tai hankkiminen asiakkaille tavaroita varten, jotka on kuljetettu yhtiön hyväksytyllä aluksella;

k) hyväksytyyn alukseen liittyvät toiminnot, joita on harjoittanut yhtiö, joka kuuluu samaan tonnistoverotettavaan konserniin kuin yhtiö, joka aluksella operoi, jos toiminnot katsottaisiin ensisijaisiksi hyväksytyiksi toiminnoiksi mikäli toiminnot olisi suorittanut jälkimmäinen yhtiö.

Tuotto, joka ei ole hyväksytyä varustamotuloa, verotetaan Iso-Britanniassa normaalilla tavalla yhteisöjen tuloverotusta koskevien sääntöjen mukaan. Yhtiön poistuessa tonnistoverotuksesta jakamattomasta voitosta ei aiheudu veroseuraamuksia.

Tonnistovero suoritetaan yrityksen hyväksytyjen alusten nettovetoisuuden mukaan yrityksen kirjanpidon osoittaman voiton sijaan.

Nettovetoisuuden perusteella saatava tuotto:

Nettovetoisuus	Saatava voitto per 100 tonnia per päivä
0 - 1 000	£ 0.60
10 000 asti	£ 0.45
25 000 asti	£ 0.30
25 000 tai enemmän	£ 0.15

Iso-Britannian yhteisöjen tuloverokantaa (tällä hetkellä 30 %) sovelletaan näin laskettuun voittoon.

Voittoa tuottaville tonnistoverotuksen mukaan verotettaville yhtiöille tulovero on merkittävästi alempi verrattuna tilanteeseen, jossa verotettava tulo laskettaisiin normaalien yhteisöjen tuloverosääntöjen mukaan.

Iso-Britanniassa tonnistoverotuksen mukaan verotettavan yhtiön saamat osingot Iso-Britanniassa yleisesti tai rajoitetusti verovelvolliselta yhtiöltä ovat verovapaita, jos osingon jakanut yhtiö olisi ollut tonnistoverotuksessa hyväksytty yhtiö Iso-Britanniassa.

Vieraan ja oman pääoman suhde sekä konsernin sisäinen rahoitus

Konsernin sisäisiin lainoihin (kotimaisiin ja ulkomaisiin) sovelletaan normaaleja Iso-Britanniassa sovellettavia siirtohinnoittelusääntöjä ja niihin ei liity erityisiä sääntöjä tonnistoverotuksessa. Rahoituskulut tulee kuitenkin jakaa tonnistoverotuksen alaisiin toimintoihin ja muihin toimintoihin kohtuullisella ja oikealla jakoperusteella. Tämä pätee myös konsernin sisäisiin lainoihin.

Yrityksen siirtyessä pois tonnistoverojärjestelmästä tavoitteena on palauttaa yritys siihen pisteeseen, missä se olisi, jos se olisi ollut normaalisti tuloverovelvollinen tonnistoverotuksen

sijaan. Tonnistoverojärjestelmästä poistuva yhtiö menettää rangaistuksena luovutusvoittoihin liittyvän huojennuksen. Tavallisesti yhtiön ei kuitenkaan ole mahdollista poistua tonnistoverojärjestelmästä, ellei yhtiö lopeta hyväksytyillä aluksilla operointia. Iso-Britannian verohallinnon joulukuussa 2004 julkaisemassa tonnistoveron täytäntöönpanoa koskevassa jälkikatsauksessa ehdotettiin, että yhtiön sallittaisiin poistuvan järjestelmästä irtisanomisilmoituksella "Finance Act 2005" säädöksen voimaan tulopäivästä aina 31.3.2006 asti.

Iso-Britannian verohallinnon katsauksen sisältämien tietojen mukaan 76 varustamo on liittynyt tonnistoverojärjestelmään. Vuosina 2003–2004 yhteensä 71 varustamo oli järjestelmän piirissä operoiden 758 aluksella. Seuraava taulukko havainnollistaa vuosittain järjestelmän piiriin siirtyneiden yhtiöiden lukumäärät:

31.3.X	Tonnistoverotukseen siirtyneiden varustamoiden lukumäärä	Alusten lukumäärä varustamoiden tonnistoverotuksen piiriin siirtymishetkellä
2000	10	134
2001	22	282
2002	21	288
2003	15	76
2004	7	25
2005 (- 30.9.2004)	1	11
Yhteensä	76	816

Lukuihin sisältyy vähintään 15 yritystä, jotka eivät aiemmin ole operoineet Iso-Britanniassa. Näillä yrityksillä on noin 175 alusta. Muut ulkomaalaisomistuksessa olevia yhtiöt edustivat aiemmin pientä osaa Iso-Britannian tonnistoverotuksessa, mutta tonnistoverotuksen käyttöänon jälkeen ne ovat merkittävästi lisänneet Iso-Britanniassa toimivien aluksien määrää.

Vuoden 1999 lopusta aina vuoteen 2004 Iso-Britanniassa rekisteröityjen alusten kokonaisvetoisuus melkein kolminkertaistui. Alusten lukumäärä nousi melkein 25 %:lla.

Iso-Britanniassa rekisteröidyt alukset		
	Laivojen lkm	oma paino (tuhansia tonneja)
1997	1 498	3 511
1998	1 498	4 150
1999	1 456	4 297
2000	1 518	5 263
2001	1 527	5 522
2002	1 675	8 219
2003	1 799	11 453
2004 (kesäkuu)	1 798	12 260

Iso-Britannian tonniverotuksen piirissä olevista laivoista 57 % on liputettu joko Iso-Britanniaan tai toiseen EU-valtioon.

Viimeisin arvio valtionkonttorille tonniverotuksesta aiheutuneista kustannuksista on seuraavanlainen:

	£m
2000-01 (toteutunut)	4,5
2001-02 (toteutunut)	37,8
2002-03 (toteutunut)	9,1
2003-04 (ennuste)	10,0

Arvio on saatu vertaamalla tonniverotuksesta saatua toteutunutta yhteisöverotuottoa arvioituun verotuottoon, joka olisi saatu jos tonniverotusta ei olisi sovellettu.

Iso-Britannian tonniverotuksen piiriin kuuluvilla aluksilla työskentelee noin 12 500 merimiestä. Noin 39 % heistä on englantilaisia ja 6 % muista EU- tai ETA-maista.

5.2 Muut varustamoyhtiöihin sovellettavat erityiset verojärjestelyt

Iso-Britanniassa ei sovelleta varustamoyhtiöihin muita erityisiä verojärjestelyitä.

Väliyhteisölainsäädäntöä ei sovelleta Iso-Britanniassa liiketoimintaa, mukaan lukien laivanvarustustoimintaa, harjoittaviin yhtiöihin, edellyttäen, että liiketoiminta on johdettu väliyhteisön sijaintimaasta käsin.

5.3 Erityisjärjestelyt uusien alusten hankintaa varten

Iso-Britanniassa myönnetään huojennus käyttöomaisuuden hankintaan poistojen muodossa. Varustamoyhtiöihin sovelletaan erityistä poistojärjestelmää, jonka avulla varustamoyhtiöt saavat tiettyjä etuja.

5.4 Miehistökustannuksiin sovellettavat tukimuodot

5.4.1 Verotukselliset ja sen kaltaiset tukimuodot työnantajille

Työntekijät, jotka asuvat Iso-Britanniassa, ovat verovelvollisia maailmanlaajuisista tuloistaan. Tähän pääsääntöön on kaksi poikkeusta:

1 Jos työntekijä ei asu Iso-Britanniassa, hänen ulkomailla saamansa tulot ovat Iso-Britannian tuloverotuksen alaista tuloa ainoastaan niiltä osin kuin tulo on suoritetaan Iso-Britanniaan; ja

2 ”Merimiesten tulovähennys”- vähennys merimiesten tuloista (pohjautuen siihen osaan tuloista, joka liittyy Iso-Britannian ulkopuolella suoritettuihin palveluksiin).

Merimiesten tulee täyttää seuraavat kolme vaatimusta, jotta merimiesvähennys sallitaan kyseessä olevana verovuonna.

- a) Tulot ovat verotettavia Iso-Britanniassa;
- b) Työtehtävät on suoritettu kokonaan tai osittain Iso-Britannian ulkopuolella; ja
- c) Työtehtävät kohdassa b) on suoritettu ajankohtana, joka kokonaan tai osittain sijoittuu verovuodelle.

Merimiehen suorittama palvelus on Iso-Britannian lainsäädännössä määritelty palveluksena, joka koostuu laivalla suoritettavista palveluksista tai palveluksia sivuavista tehtävistä. Merimiehiin sovelletaan Iso-Britannian lakeja ja määräyksiä työhön liittyvässä kouluttautumisessa, matka- ja toimeentulohuojennuksissa, veron takaisinmaksuvaatimuksissa ja sosiaaliturvamaksuissa.

Sosiaaliturvamaksut

Erityissäännöt koskevat merimiehiä, jotka ovat jaoteltu kolmeen eri kategoriaan sosiaaliturvamaksuissa:

1. Euroopan talousalueen (”ETA”) työntekijä on sen jäsenmaan lainsäädännön alainen, jonka lipun alla alus purjehtii.

2 Kaksipuolinen sosiaaliturvasopimus ("RA")- Iso-Britannia on sopinut "RA" sopimuksen kaikkien ETA-valtioiden kanssa (paitsi Kreikan ja Liechtensteinin) ja muiden, ETA:n ulkopuolisten, valtioiden kanssa. Maksuvelvollisuus riippuu jokaisen sopimuksen sanamuodosta. Velvollisuus riippuu siitä, missä:

- merimies, työnantaja, palkanmaksaja tai aluksen omistaja asuu;
- työnantajan, palkanmaksajan ja aluksen omistajan liikepaikka sijaitsee;
- alus on rekisteröity, aluksen suunniteltu matkanreitti ja aluksen lipusta.

Tilanteessa, jossa ETA tai RA-säännökset eivät sovellu, vastuu määritellään kotimaisen lainsäädännön mukana.

Sosiaaliturvamaksut jaetaan kahteen osaan, joista toisen osan maksaa palkansaaja (ensisijainen osuus) ja toisen osan työnantaja (toissijainen osuus).

Jotta sosiaaliturvamaksuvelvollisuuden edellytykset täyttyisivät, on sosiaaliturvamaksujen ensisijaisen osuuden maksajan on asuttava Iso-Britanniassa tai oltava Ison-Britannian asukas. Sosiaaliturvamaksujen toissijaisen osuuden maksajan on asuttava tai sen liikepaikan sijaittava Irossa-Britanniassa.

Sosiaaliturvamaksuvelvollisuuden toissijaiseen maksajaan liittyvät edellytykset Iso-Britanniassa asumisesta tai liikepaikan sijainnista antavat varustamoyhtiöille mahdollisuuden pienentää toissijaisia sosiaaliturvamaksuja. Tyypillisesti järjestelyissä merimiehet tekevät työsopimuksen ulkomaisen yksikön tai kolmannen osapuolen kanssa. Myös palkanmaksu ja henkilöstöhallinto hoidetaan ulkomaisen yksikön tai kolmannen osapuolen toimesta. Iso-Britannian veroviranomaiset ovat puuttuneet näihin järjestelyihin, mutta tähän mennessä veroviranomaiset eivät ole yrittäneet vaikuttaa lainsäädännön muuttamiseen siltä osin kuin merimiehet suorittavat palvelukset kokonaan tai osittain Iso-Britannian aluevesien ulkopuolella.

5.5 Erityisjärjestelyjen soveltaminen sekamiehistöön

Iso-Britanniassa sekamiehistöt ovat sallittuja.

6 Valtiontuki saarikabotaasille

Saaristokabotaasia myönnetään ainoastaan Skotlannissa. Skotlannin toimeenpaneva hallitus antaa erilaisia tuki- ja apurahoja tiettyjen lauttapalveluiden tuottamiseen Skotlannin ja joidenkin Skotlannin saarten välillä. Tuki annetaan suoraan lauttaoperoijalle.

5.7 Muut tiedossa olevat merenkulun alaa tukevat järjestelmät

EU:n valtiontukea koskevien annettujen suuntaviivojen johdosta on Iso-Britannian verohallinnon joulukuussa 2004 julkaisemassa selonteossa ehdotettu Iso-Britannian verosääntöjä uudistettavan siten, että tulevaisuudessa tonnistoverotuksen piiriin kuulumisen edellytyksenä on, että 60 % aluksista on Yhteisön lipun alla.

5.8 Tiivistelmä meriliikenteen alan tukijärjestelmistä

Kaikkein oleellisin meriliikenteen tukimuoto Iso-Britanniassa on tonnistoverojärjestelmä, joka on onnistunut kasvattamaan Iso-Britannian laivastoa (ks. kappale 1.2.)

6 Meriliikenteen alaa tukevia verotusjärjestelmiä Alankomaissa

6.1 Varustamoyhtiöihin sovellettavat erityiset verotusjärjestelmät

6.1.1 Yleistä

Tonnistoverotus otettiin käyttöön vuonna 1996 Alankomaissa. Alankomaissa lippuvaatimusta ei ole sovellettu tonnistoverojärjestelmässä ja järjestelmä on ollut avoin Alankomaiden ja kaikkien muiden valtioiden lipun alla purjehtiville aluksille. Euroopan Unionin 2004 julkaisemien suuntaviivojen seurauksena Alankomaat tarkisti vuonna 1996 voimaan astunutta tonnistoverolakiaan ja sen pohjalta esiteltiin ehdotus yhteisön lipun käyttöön otosta tonnistoverojärjestelmässä. Uudet säännöt astuvat ennen 30.6.2005 voimaan. Seuraavana käsitellään tätä uutta tonnistoverojärjestelmää.

Tonnistoverotuksen edellytykset täyttävät varustamoyhtiöt, jotka eivät kuitenkaan ole järjestelmän piiriin hakeutuneet, voivat soveltaa satunnaista poistokäytäntöä. Satunnaiset poistot voivat olla korkeintaan 20 % jäljellä olevasta hankintamenosta. Poistojen seurauksena ei saa aiheutua verovuodelle tappioita.

Vaihtoehtoisesti varustamoyhtiöt, jotka eivät valitse tonnistoverojärjestelmää, voivat soveltaa nopeutettua poistomenetelmää uusiin aluksiinsa. Nopeutettua poistomenetelmää sovellettaessa suhteellisen iso osa kokonaispoistoista on tehty jo ensimmäisten vuosien aikana. Menetelmän mukaiset poistot voivat aiheuttaa verotappioita.

Varustamoyhtiöt ovat oikeutettuja tiettyjen edellytysten täytyessä merimiesten palkkojen osalta alennettuun palkkaveron tilittämiseen aluksilla, jotka kulkevat Alankomaiden lipun alla.

6.1.2 Tonnistoverotus

6.1.2.1 Tonnistoverotuksen soveltamisala ja -edellytykset

Kaikki normaalin yhtiöverotuksen piiriin kuuluvat laivanvarustamotoimintaa harjoittavat yhtiöt voivat hakeutua tonnistoverotuksen piiriin. Myös yksityisyrittäjinä laivanvarustamotoimintaa harjoittavat yksityishenkilöt ovat oikeutettuja hakeutumaan tonnistoverojärjestelmän piiriin.

Tonnistoverotusta sovelletaan verovelvolliskohtaisesti. Kaikki verovelvollisen harjoittama laivanvarustamotoiminta joko kuuluu tonnistoveron piiriin (mikäli tonnistoveron edellytykset täyttyvät) tai ei kuulu tonnistoveron piiriin (mikäli yhtiö ei ole hakeutunut

tonnistoverojärjestelmään). Verovelvollinen voi olla erillinen oikeushenkilö, konserni tai yksityishenkilö. Konserni voidaan pyydettyä yhdistää verotukselliseksi kokonaisuudeksi yhteisöverotuksessa (vaatimuksena on kuitenkin 95 %:n omistusosuus osakkeista).

Tonnistoverotusta voidaan soveltaa kansainvälisessä meriliikenteessä toimivien alusten matkustajien ja tavaroiden kuljetuksesta saatuihin tuloihin. Lisäksi merellä hinaaja- ja pelastuskäytössä toimivat alukset voivat tietyissä tapauksissa täyttää tonnistoverotuksen edellytykset. Myös kaapeleiden vetämiseen tarkoitetut alukset sekä matkustajien ja tavaroiden kuljetukseen tai luonnonvarojen hyödyntämiseen tarkoitetut alukset voivat olla tonnistoverotuksen edellytykset täyttäviä aluksia.

- a) Tonnistoverotusjärjestelmää sovelletaan omaan tai bare-boat -ehtoin vuokrattuun Euroopan Union lipun alla kulkevaan alukseen, sillä edellytyksellä, että alusta pääasiallisesti johdetaan Alankomaista;
- b) Tonnistoveroa voidaan soveltaa toisen omistamaan, EU-lipun alla kulkevaan alukseen suoritettuihin kaupallisiin hallintapalveluihin, mikäli tämä pääasiallisesti tapahtuu Alankomaista käsin. Tällöin verovelvollisen tulee myös liikennöidä yhtä tai useampaa a) kohdassa mainittua alusta, josta saatava tuotto määräytyy tonnistoverotuksen mukaan.
- c) Tonnistoveroa voidaan soveltaa myös EU-lipun alla kulkeviin aikavuokrattuihin aluksiin edellyttäen, että verovelvollinen liikennöi ainakin yhtä tai useampaa a) kohdassa mainittua alusta, josta saatava tuotto määräytyy tonnistoverotuksen mukaan.

Tonnistoverotus soveltuu tuloon, joka saadaan EU-lipun alla purjehtivista aluksista. Alankomaiden lainsäädäntö sisältää EU-säännösten mukaisesti joitakin poikkeuksia, kuten kolmansien valtioiden lipun alla kulkevista aluksista saatavan tuoton hyväksyminen tonnistoverotuksen piiriin. EU-lippuvaatimus ei sovellu, jos:

- a) EU-valtioiden ja EU:n ulkopuolisten valtioiden alusten vetoisuuksien suhde ei ole muuttunut 17.1.2004 jälkeen. Mikäli verovelvollinen haluaisi soveltaa tonnistoverojärjestelmää EU:n ulkopuolisen valtion lipun alla kulkevaan alukseen, otetaan huomioon verovelvollisen EU:n lipun alla liikennöivien tonnistoverotettavien alusten nettopainon prosentuaalinen osuus koko verovelvollisen aluskannasta juuri ennen hetkeä, jolloin EU:n ulkopuolisen valtion lipun alla kulkeva alus otetaan käyttöön. Tämä prosentuaalinen osuus ei saa olla matalampi kuin mitä se oli 17.1.2004. Kyseisessä yhteydessä otetaan huomioon myös samaan konserniin kuuluvat yritykset, joissa sillä on suora tai välillinen päätösvalta EU direktiivin 1983/349/EEC mukaan. Lisävaatimuksena on, että verovelvollisen on liikennöitävä vähintään yhtä tonnistoverotettavista aluksista.
- b) Ainakin 60 % aluksista täytyy olla EU-lipun alaisia. Verovelvollinen voi halutessaan hakea tonnistoverojärjestelmän piiriin aluksen, joka kulkee EU:n ulkopuolisten maiden lipun alla, mikäli ennen kyseisen lisäaluksen käyttöönottoa ainakin 60 % omistuksessa olevista tai bare

boat -vuokra-aluksista on EU-lipun alaisia. Tätä sääntöä voidaan soveltaa ainoastaan silloin, kun kyseessä on verovelvollisen omat alukset.

c) EU-lipun alaisten alusten määrä ei ole Alankomaissa laskenut.

Varustamoyhtiön johtopaikan tosiasiallisella sijainnilla voi olla merkitystä tonnistoveroa sovellettaessa. Alankomaiden lainsäädäntö vaatii, että tulot erotellaan 1) omasta/ bare boat – aluksesta, 2) kaupallisista johtamistoiminnoista ja 3) aikavuokratuista aluksista saatuihin tuloihin. Johtopaikan todellisen sijainnin tulisi pääasiallisesti olla Alankomaissa, jotta omasta/ bare boat –aluksista saadut tulot kuuluisivat tonnistoverotuksen piiriin.

Kaupallisen toiminnan tulisi myös tapahtua pääasiallisesti Alankomaissa sellaisen yhtiön toimesta, joka liikennöi omia tai bare boat –aluksia. Aluksista saatavat tulot tulee olla tonnistoverotettavia.

Alankomaiden lainsäädäntö ei aseta vaatimusta aikavuokrattujen alusten osalta siitä, tulisiko aluksen johtopaikan olla Alankomaissa. Yhtiön tulisi kuitenkin liikennöidä myös omia tai bare boat –aluksiaan, joista saatavat tulot ovat tonnistoverotettavia.

Tonnistoverojärjestelmää sovelletaan kansainväliseen meriliikenteeseen. Kotimaan liikenne ei kuulu tonnistoverotuksen piiriin.

Yhtiön on haettava tonnistoverovelvolliseksi vuoden sisällä tonnistoverollisen toiminnan aloittamisesta. Jos hakemusta ei tehdä, oletuksena on, että yhtiö ei aio hakeutua tonnistoverojärjestelmään. Valinta hakeutumisesta normaaliin verotukseen tai tonnistoverotukseen tehdään 10 vuodeksi kerrallaan. Vasta kymmenen vuoden päätyttyä voidaan uusi valinta tehdä.

6.1.2.2 Tonnistoveron suhde tuloveroon

Erillisiä aluksella tapahtuvaa tax-free –myyntiä koskevia säännöksiä ei Alankomaissa ole olemassa. Tällä hetkellä on epäselvää, ovatko niistä saatavat tuotot kuljetustoimintoihin läheisesti liittyvää toimintaa joten varmuutta ei ole siitä, sovelletaanko tonnistoverotusta tax-free –myynnistä saataviin tuottoihin.

Tonnistoverovelvolliseksi hakeutuessa kaikki varat ja velat arvostetaan niiden käyvän markkina-arvon mukaan (lukuun ottamatta liikearvoa). Tämä koskee myös yhteisöverotuksessa muodostettuja verovarauksia. Käyvän markkina-arvon ja kirjanpitoarvon erotus lisätynä verovarausten yhteismäärällä katsotaan verotettavaksi tuloksi sinä vuonna, jolloin tonnistoverotukseen siirrytään. Mikäli edellä kerrotulla tavalla verotettavaksi tuloksi katsottava määrä ylittää kertyneiden tappioiden määrän, ylittävä osuus siirretään varaukseen, eikä näin ollen tule kyseisenä vuonna suoraan verotettavaksi. Varaus verotaan ainoastaan tilanteessa, jossa yhtiö (osittain) luopuu meriliikennetoiminnastaan 10 vuoden sisällä

tonnistoverojärjestelmään siirtymisestäään. Jos luopuminen tapahtuu osittain, on luopumista vastaava suhteellinen osuus varauksesta verotettavaa tuloa. Jos tonnistoverotus ei katkea 10 vuoden sisällä, varaus voidaan purkaa verovapaasti.

Kaikki varat ja velat, jotka ovat syntyneet tonnistoverotettavasta laivaliikenteestä, arvostetaan käypään markkina-arvoonsa tonnistoverotuksen päättyessä.

Tonnistoverotusjärjestelmän johdosta voiton laskentamalli muuttuu, ja todelliseen voittoon perustuva laskentamenetelmä on korvattu kertamääräisen voiton laskentamenetelmällä. Verotappioita ja ulkomaisen veronhyvitystä koskevia sääntöjä voidaan soveltaa myös tonnistoverotuksessa.

Tonnistoverojärjestelmää voidaan soveltaa meriliikenteestä saatuun tuloon. Meriliikenteestä saatua tuloa on:

- a) Kansainvälisessä meriliikenteessä matkustaja- ja tavaraliikenteestä saatu tulo sekä meren luonnonvarojen tutkimisen ja hyödyntämisen liitännäistoimintona tapahtuvasta matkustaja- ja tavaraliikenteestä syntynyt tulo;
- b) Hinaukseen ja vastaanlaiseen toimintaan suunnitellun aluksen hyödyntämisestä syntynyt tulo; ja
- c) Tulo, joka suoraan liittyy a) ja b) kohdissa mainittuihin toimintoihin.

Meriliikenteeseen suoraan liittyvistä toiminnoista saadut tulot kuuluvat tonnistoverotuksen piiriin. Tähän kuuluvat alusten sekä kiinteän omaisuuden myynnistä saadut tuotot, jos kiinteää omaisuutta on suoraan käytetty varustamotoiminnassa. Tästä voidaan esimerkkinä mainita rakennus, jossa alusten johtaminen on tapahtunut.

6.1.2.3 *Tonnistoverotuksen määräytyminen*

Tonnistoverokauden päättyttyä jakamattomasta voitosta ei seuraa veroseuraamuksia.

6.1.2.4 *Vieraan ja oman pääoman suhde sekä konsernin sisäinen rahoitus*

Verosäästöt, joita kertyy tonnistoverojärjestelmän ja tavallisen verojärjestelmän välillä voidaan laskea kertomalla (verokanta 27-31,5 %) veroprosentti tonnistoverotettavan tulon ja tavallisen tuloveron erotuksella. Alla on laskelma verotettavasta voitosta per nettotoni:

Esimerkiksi:

Nettovetoisuus	1 000 asti	1 000 ylittävältä osalta 10 000 asti	10 000 Ylittävältä osalta 25 000 asti	25 000 Ylittävältä osalta
Suoritettava tonnistovero euroina nettovetoisuuden perusteella jokaista 1000 tonnia kohden päivässä	9,08 €	6,81 €	4,54 €	2,27 €

Aluksen, jonka nettovetoisuus on 17 000 tonnia, ja joka liikennöi 365 päivää vuodessa, saavuttama tuotto on 37 284 €. Maksettava yhteisövero (verokanta 27 %- 31, 5%) on 11 745 €. Aluksen todellisella tuotolla ei ole merkitystä.

- Erityisiä sääntöjä ei ole koskien tonnistoverotettavan yhtiön jakamaa osinkoa (verotus tapahtuu normaalin verotuksen mukaan).
- Alankomaan valtiovarainministeriön tiedoksiannon mukaan yrityksen saamat tulot lasketaan tonnistoverojärjestelmän mukaisesti ja niiden katsotaan olevan ”EU:n tytäryhtiödirektiivin” tarkoittamalla tavalla yhteisöveron alaista tuloa.
- Tonnistoverotettavan yrityksen myöntämiin konsernin sisäisiin lainoihin ei sovelleta minkäänlaisia rajoituksia. Mikäli laina ei ole laivaliikenteeseen suoraan liittyvää toimintaa, laina sekä lainasta saadut tuotot ovat normaalin yhteisöveron alaista tuloa ja tuotto verotetaan normaalin yhteisöveron mukaan.
- Tonnistoverosäännöksissä ei ole mitään erityisiä sääntöjä koskien laivanvarustamoyhtiöiden pääomaa. Varustamot voivat käytännössä olla kokonaan kapitalisoituja.

6.1.2.5 Lukitusvaikutukset

Alankomaissa ei ole erityisiä sääntöjä koskien yritysten sulautumisia. Mikäli sulautuvia varustamoyhtiöiden toiminta soveltuu tonnistoveron piiriin, seuraavat vaihtoehdot ovat käytettävissä:

- a) molemmat yhtiöt voivat hakeutua tonnistoveron piiriin;
- b) molemmat yhtiöt voivat olla hakeutumatta tonnistoverotuksen piiriin;

- c) toinen yrityksistä voi hakeutua tonnistorotuksen piiriin, toinen voi olla siihen hakeutumatta.

A) ja b) tapauksissa yhtiö voi sulautua. B) tapaus johtaa siihen, että osa toiminnoista on tonnistorotettavaa toimintaa ja osa jää tonnistorotuksen ulkopuolelle. Olennaisena osana näitä sääntöjä on, että yhtiö valinnan tehtyään sitoutuu tonnistorotusjärjestelmään tai normaaliin yritysverojarjestelmään kymmenen vuoden ajan.

6.1.2.6 Avoin ja suljettu järjestelmä

Kuten yllä mainittu ainoastaan verovelvollisen tonnistorotettavasta laivaliikenteestä saama tuotto kuuluu tonnistorotuksen piiriin. Mikäli yritys harjoittaa sekä tonnistorotettavaa ja siihen kuulumatonta laivaliikennetoimintaa, tuotot tulee jakaa näiden suhteessa. Tuotot tonnistorotuksen piiriin kuulumattomasta laivaliikennetoiminnasta verotetaan Alankomaiden normaalin verojarjestelmän mukaan.

Tonnistorotuksen piiristä ei löydy siirtohinnoittelua koskevaa säännöstelyä

Hollannin verolainsäädännön mukaan yhtiöt voivat muodostaa yhden verotuksellisen yksikön. Mikäli kuitenkin kaksi tai useampi tonnistorotettavaa yhtiötä haluaa liittyä samaan verotukselliseen yksikköön, kumpaakin yhtiötä tulee verottaa samalla tavalla joko tonnistorosäädösten mukaisesti tai normaaliin tuloverosäädösten mukaisesti.

Euroopan Unionin ohjeiden mukaisesti Alankomaiden hallitus on velvollinen keräämään tietoja tonnistorotuksen kehityksestä. Kuitenkaan tällä hetkellä tilastotietoja ei ole saatavilla/julkaistu.

6.1.3 Muut erityiset varustamoyhtiöihin sovellettavat verojarjestelmät

Varustamoyhtiöille ei ole erillistä verokantaa.

Varustamoyhtiöille ei ole erillistä verokantaa. Yhtiöt, jotka eivät hakeudu tonnistorotuksen piiriin, verotetaan normaalin Alankomaiden verolainsäädännön mukaisesti. Varustamoyhtiöt, jotka eivät hakeudu tonnistorotuksen piiriin, voivat tiettyjen olosuhteiden vallitessa soveltaa nopeutettua poistosuunnitelmaa tai soveltaa satunnaista poistosuunnitelmaa, mikäli alukset on verollisessa käytössä.

Valtionvarainministeriön määräyksen mukaisesti tietystä omaisuudesta kuten aluksista, nopeutettu poisto on sallittu. Tätä voidaan soveltaa uusiin merikelpoisiin aluksiin sekä aluksiin, jotka on otettu vähennykseen oikeuttavaan käyttöön 1.tammikuuta 1996 jälkeen ja jonka verolliseen käyttöön ottamisesta on kulunut enintään 132 kuukautta (11 vuotta). Vuotuinen

poistoprosentti lasketaan erityisellä kaavalla. Kaavassa otetaan huomioon aluksen jäljellä oleva arvo, oletettu käyttöaika ja poistopohja.

Satunnaisen poiston alaisuuteen voivat hakeutua yhtiöt, jotka sinänsä voisivat hakeutua tonnistoverolainsäädännön soveltamisen alaisuuteen, mutta jostain syystä eivät ole siihen hakeutuneet. Alukset, joita operoidaan kuten tonnistoveron alaisia aluksia, voivat soveltaa satunnaista poistoa. Satunnainen poisto voi olla korkeintaan 20% aluksen jäljellä olevasta poistopohjasta. Päinvastoin kuin nopeutettu poistoissa, satunnaisella poistolla ei laivaliikenteestä aiheutuva tulos voi kuitenkaan olla negatiivinen.

Varustamotoimintaan soveltuva väliylhteisölainsäädäntö ja muut veronkiertojärjestelmät

Alankomaiden lainsäädännössä ei ole olemassa erityistä väliylhteisö- tai veronvälittämislainsäädäntöä, joka koskisi laivanvarustamotoimintaa. Verokohtelussa ei myöskään ole eroavaisuuksia ulkomaisten varustamoiden tai veroparatiiseihin yhteyksissä olevien tytäryhtiöiden välillä.

6.2 Erityisjärjestelyt uusien alusten hankintaa varten

6.2.1 Muut kuin verotukselliset tukijärjestelmät

- Laivanhankkimiseen ei liity mitään erityisiä korkohyötyjä
- Valtio ei suoraan tue uusien alusten hankintaa
- Valtio voi maksaa telakkatukea silloin, kun pyritään vähentämään negatiivisia tuloksia kilpailtaessa korealaisten telakoiden kanssa laivanrakennusurakoista. Aasiasta tulevan kilpailun tuloksena Euroopan osuus maailman telakkateollisuudesta saattaa pienentyä, mitä ei pidetä toivottavana kehityksenä. Perusvaatimukset telakkatuella ovat seuraavat:
 - a) Aluksen hankintahinnan vähimmäishinta on 2 000 000 euroa
 - b) Tuen osuus on maksimissaan 6%:ia hankintahinnasta
 - c) Aluksen on oltava liikennekäytössä viimeistään kolmen vuoden kuluttua sopimuksen kirjoittamisen jälkeen.
 - d) Sopimus ei saa olla tehty ennen 25. Lokakuuta 2002

Lainantakaukset voivat olla osa edellä mainittua valtion apua telakkateollisuudelle

6.2.2 Alusten investointia tukevat verokannustimet

- Jälleenhankinta varaukset ovat sallittuja Alankomaissa. Yleisesti ottaen, myyntivoitosta voidaan tehdä jälleenhankintavaraukset, mikäli jälleenhankinta on suunnitteilla. (Ei kuitenkaan relevantti jos kyseessä tonnistoverotus)
- Mitään fiktiivisiä aluksen hankintaan liittyvät vähennykset eivät ole sallittuja Alankomaissa. Yleiset investointipoiistot ovat sallittuja, maksimipoiisto on kuitenkin 268.000 euroa /vuosi.
- Muita verojärjestelmän kannustimia on käsitelty kappaleessa 1.3.

6.3 Miehistökustannuksiin sovellettavat tukimuodot

6.3.1 Verotukselliset ja sen kaltaiset tukimuodot työnantajille

- Henkilökunnan tuloverotuksen osalta ei ole olemassa erityistä säännöstöä.
- Tietyissä tilanteissa, työnantajat ja muut palkan ennakonpidätystä hoitavat edustaja voivat hakea erityistä verovähennystä merimiehille maksamistaan palkoista. Suurin mahdollinen palautus on 40% maksetuista palkoista. Vähennysmahdollisuus on tilanteissa, joissa merimiehet työskentelevät Hollannin lipun alle rekisteröidyissä aluksissa ja eräät muut hallinnolliset velvoitteet täyttyvät.
- Palautusmahdollisuus on ainoastaan siinä tilanteessa että merimiehille maksetut palkat on ansaittu Hollannin lipun alle rekisteröidyissä aluksissa.

Verotukselliset ja sen kaltaiset tukimuodot työntekijöille

Alankomaiden tuloverolaki ei salli erityisiä vähennyksiä merimiehille. Merimiesvähennys on sallittu henkilöille, jotka viettävät yli 180 päivää vuodessa aluksella. Vähennys on 4 euroa per laivalla vietetty päivä.

6.4 Erityisjärjestelyjen soveltaminen sekamiehistöön

Mitään erityistä verosäännöstä ei ole olemassa koskien sekamiehistöä. Kuitenkin, jotta alus voidaan katsoa Alankomaissa lipun alaiseksi, ainakin kapteenin tulisi olla Alankomaissa pysyvästi asuva (poikkeukset mahdollisia).

Sekamiehistöt ovat tavanomaisia Alankomaiden varustamoteollisuudessa.

6.5 Valtiontuki saarikabotaasille

Saaristoliikennettä koskevaa erityistä sääätelyä ei ole olemassa, myöskään mitään tukia ei makseta saaristoliikenteelle.

6.6 Muut tiedossa olevat merenkulun alaa tukevat järjestelmät

Lukuun ottamatta edellä kerrottua mitään muita verojärjestelmiä ei ole olemassa.

6.7 Tiivistelmä meriliikenteen alan tukijärjestelmistä

Merkittävin varustamoja koskeva verohuojennus koskee varustamoiden saamaa verohuojennusta merimiehille maksetuista palkoista.

7 Meriliikenteen alaa tukevia verotusjärjestelmiä Kreikassa

7.1 Merenkulkua harjoittavien yritysten verojärjestelmät

7.1.1 Yleistä

Kreikka tukee varustamoyhtiöitä tonnistoverojärjestelmän, alushankintainvestointitukien ja kotimaista laivaliikennettä koskevan tuen muodossa.

Tonnistoverojärjestelmää sovelletaan Kreikan lipun alla purjehtivien liiketaloudellisen tarkoituksen omaavien alusten omistajiin. Tonnistoverojärjestelmä otettiin käyttöön vuonna 1951 ja nykyinen laki, johon vuosien aikana on tehty useita muutoksia, on vuodelta 1975. Järjestelmän taustalla oli käytännön syyt, koska alukseen liittyvän tuloksen laskeminen voi olla hankalaa, kun taas aluksen iän ja vetoisuuteen liittyvät veroperusteet ovat vähemmän kiistanalaisia.

Ulkomaiset varustamoyhtiöt, joilla on Kreikassa toimisto tai sivuliike, kuten myös kreikkalaiset yhtiöt, joiden toiminta rajoittuu muiden alusten kuin matkustaja-alusten hallinnointiin, välitykseen, vuokraukseen, merivahingon selvitykseen ja vakuuttamiseen, voivat saada vapautuksen tuloverosta ja välillisistä veroista. Alusten toiminnan tulee kuitenkin liittyä kansainväliseen liikenteeseen ja niiden nettovetoisuuden täytyy ylittää 500 rekisteritonnia.

Kreikan lainsäädännön mukaan uusien alusten hankinnat vapautetaan joissakin tapauksissa varainsiirtoverosta. Lisäksi tietyt alusten hankintaan liittyvät toiminnot ovat vapautettu arvonlisäverosta.

Kreikan merenkululainsäädännön mukaan EU- tai ETA-valtiossa rekisteröity kauppa- tai matkustaja-alus voi harjoittaa kotimaan liikennettä ja näin ollen yhteistä meriliikennepolitiikka edistetään. Lisäksi valtioneuvoston myöntämää saarikabotaasille tavaroiden ja matkustajien kuljetusta varten tiettyjen (aika etäisten) valtion satamien välillä.

7.1.2 Tonnistoverotus

7.1.2.1 Soveltamisala ja soveltamisedellytykset

Tonnistoverotusta sovelletaan kaikkiin Kreikassa rekisteröityihin aluksiin kunnes niiden rekisteröinti päättyy. Järjestelmä poistaa omistajan tuloverovelvollisuuden muilta osin.

Tonnistoverotus estää kaiken muun verovelvollisuuden Kreikassa riippumatta siitä, missä maassa alusta käytetään. Tonnistoverotus käsittää kahdentoista kuukauden jakson, joka alkaa 1

tammikuuta joka vuosi ja vero lasketaan järjestelmään kuuluvan aluksen käyttökuukausien perusteella.

7.1.2.2 *Tonnistovero verrattuna tavalliseen tuloverojärjestelmään*

Tonnistoverojärjestelmän mukaan aluksen kaupallisesta käytöstä saatu tulo vapautetaan verosta. Myös aluksella tapahtuvasta tuotteiden myynnistä saatu tulo katsotaan tällaiseksi tuloksi riippumatta siitä, missä tuotteet kulutetaan. Myös satamatoiminnoista saadut tulot kuuluvat järjestelmän piiriin.

Verovelat, jotka ovat syntyneet ennen järjestelmään liittymistä tulee järjestellä tietyn määräajan sisällä. Toisessa järjestelmässä syntyneitä verotappioita ei voida siirtää tonnistoverojärjestelmään. Lisäksi varojen ja velkojen poistopohjalla on vähäinen merkitys tonnistoverojärjestelmässä, koska järjestelmä perustuu alusten vetoisuuteen ja ikään.

Aluksen omistaja ja varustamoyhtiön osakkeenomistaja ovat tonnistoverojärjestelmän perusteella vapautettuja tuloveroista, jotka kohdistuisivat aluksen kaupallisesta käytöstä saatuun tuloon. Kaupallisesta käytöstä saadut tulot käsittävät tulot, jotka saadaan matkustajien ja tavaroiden siirrosta kuten myös vastaavanlaiset tai liitännäiset tulot kuten liikkeiden käytöstä saadut vuokrat sekä kasinon harjoittamisesta tai aluksella olevista mainoskylteistä saadut tulot. Lisäksi verovapaasta toiminnasta saatujen varojen perusteella saadut ja pankkien maksamat korkotulot ovat vapautettu verosta. Sitä vastoin varustamoyhtiö on velvollinen maksamaan tavallista tuloveroa niistä tuloista, jotka eivät liity aluksen käyttöön. Tällaisia tuloja ovat kiinteän omaisuuden (alusten myyntiä lukuun ottamatta) saadut tulot, muut korot, rahoitusvarat jne. Vaikka vapautetuista merenkulkutoiminnoista saadut varat näyttäisivät olevan vapautetut verosta, tällaisten varojen hyödyntämisestä voidaan pitää toissijaisena toimintona, jota siten verotettaisiin normaalien kreikkalaisten tuloverosääntöjen mukaan.

Jos varustamoyhtiö poistuu tonnistoverojärjestelmästä, mitään jakamattomaan voittoon kohdistuvia verokustannuksia ei synny.

7.1.2.3 *Oman ja vieraan pääoman suhde ja konsernin sisäinen rahoitus*

Kuten yllä on todettu, tonnistoverojärjestelmän soveltaminen tarkoittaa, että vuosittainen veron määrä lasketaan alusten vetoisuuden ja iän perusteella. Tämän veron lisäksi aluksenomistajan tai varustamoyhtiön osakkeenomistajien ei tarvitse maksaa mitään voitonjakoon liittyvää tuloveroa, jos voitonjako koostuu tuloista, jotka on saatu aluksen kaupallisesta käytöstä. Tämä verovapautus ei koske hallitusten jäsenten palkkioita, jotka normaaliin tapaan ovat veronalaisia. Tapauksissa, joissa yhtiö on tuloverovelvollinen verolainsäädännön yleisten sääntöjen mukaan kaikki sen voitot verotetaan yhtiöverokannan mukaisesti ja vastaavasti yhtiö pitää veroa ennen kuin se jakaa voittoa.

Kreikan verosopimusten mukaan tulot, jotka saadaan aluksen käytöstä kansainvälisessä liikenteessä verotetaan ainoastaan rekisteröintivaltiossa (OECD:n mallin 8 artikla).

Tonnistoverojärjestelmän tarkoituksena on vapauttaa varustamoyhtiöiden laillisista toiminnoista saadut tulot mukaan lukien varojen hoitaminen rahoituslaitoksissa tai tuottojen sijoittaminen tiettyihin instrumentteihin. Veroviranomaiset voivat kuitenkin pitää varustamoyhtiön myöntämiä konsernin sisäisiä lainoja merenkulun ulkopuolisena toimintona, jolloin siitä saadut tulot olisivat normaalin tuloverotuksen piirissä.

Kreikassa ei sovelleta ns. ylikapitalisointisääntöjä varustamoyhtiöihin.

7.1.2.4 Avoin vai suljettu järjestelmä

Tonnistoverojärjestelmästä saatuja verosäästöjä ei voida hyödyntää muissa toiminnoissa, koska järjestelmää sovelletaan ainoastaan siihen varustamoyhtiön toimintaan, joka liittyy aluksen kaupalliseen käyttöön.

7.1.2.5 Tonnistoverojärjestelmän soveltaminen käytännössä

Tilastoja soveltamisesta ei ole saatavilla. Toimivaltaisesta verotoimistosta saadun tiedon mukaan muualla kuin Kreikassa rekisteröityneet alukset eivät ole hakeutuneet tonnistoverojärjestelmän piiriin (laki 27/1975). Näin ollen järjestelmää sovelletaan vain Kreikan lipun alla purjehtiviin aluksiin, koska järjestelmä on pakollinen Kreikassa rekisteröidyille aluksille.

7.1.3 Muut merenkulkua koskevat verojärjestelmät

Varustamoyhtiöiden verojärjestelmät

Ulkomaiset varustamoyhtiöt, joilla on Kreikassa toimisto tai sivuliike, kuten myös kreikkalaiset yhtiöt, joiden toiminta rajoittuu muiden alusten kuin matkustaja-alusten hallinnointiin, välitykseen, vuokraukseen, merivahingon selvitykseen ja vakuuttamiseen, voivat saada vapautuksen tuloverosta ja välillisistä veroista. Alusten toiminnan tulee kuitenkin liittyä kansainväliseen liikenteeseen ja niiden nettovetoisuuden täytyy ylittää 500 rekisteritonnia.

Väliyhteisölainsäädäntö tai muu veronkiertoa estävä lainsäädäntö

Kreikassa ei ole väliyhteisölainsäädäntöä tai muuta vastaava lainsäädäntöä, joka vaikuttaisi veroparatiisivaltiossa rekisteröidyn varustamoyhtiön verostatukseen. Veroparatiisivaltiossa rekisteröityjä varustamoyhtiöitä kohdellaan samalla tavalla kuten muita yhtiöitä.

7.2 Alushankintoja koskevat verohuojennukset

Kreikan valtio ei myönnä korkotukea tai lainatakuita uusien alusten hankkimista varten. Aluksen luovuttaminen on vapautettu varainsiirtoverosta tiettyjen edellytysten täyttyessä. Lisäksi vapautus arvonalisäverosta koskee kaupallisten alusten toimittamista ja maahantuontia.

7.3 Miehistökustannuksia alentavat järjestelmät

Työntekijöille suunnatut tuet

Päällystön ja alemman henkilöstön palkoista lasketaan vero kiinteän 6 % tai 3 % verokannan mukaan sen sijaan että sovellettaisiin Kreikan tavallista tuloverolainsäädäntöä, jonka mukaan verokanta voi olla jopa 40%. On huomattava, että jos tavallisen tuloverolainsäädännön mukaan laskettu vero olisi alhaisempi kuin kiinteän verokannan mukaan laskettu, työntekijä voi hakea veronpalautusta.

7.4 Sekamiehistöä koskevat säännöt

Kreikan lainsäädännön mukaan muun kuin kreikkalaisen miehistön osuus ei saa ylittää 25 % koko miehistön määrästä. Ulkomaisten vuokrattujen työntekijöiden määrä vaihtelee ministeriön päätöksen mukaan. EU-valtioiden kansalaiset, jotka voivat työskennellä merimiehinä omissa valtioissaan voivat myös hakea työtä kreikkalaisista kauppa-aluksista samalla tavalla kuin Kreikan kansalaiset, lukuun ottamatta kapteenin ja kapteenin sijaisen paikkaa.

Sekamiehistön käyttö on käytännössä tavallista.

7.5 Valtiontuki saarikabotaasille

Valtio myöntää vakiosuuruista avustusta, jonka suuruus määräytyy määränpään mukaan. Ministeriö määrittää tuen piirissä olevat satamat ja tuen määrän.

7.6 Yhteenveto

Yhteenvetona voidaan todeta, että Kreikassa on käytössä seuraavat merenkululle suunnatut tukijärjestelmät:

- Tonnistoverojärjestelmää sovelletaan aluksiin, jotka kulkevat Kreikan lipun alla ja joita käytetään kaupallisiin tarkoituksiin. Järjestelmän mukaan vapautus muista verosta myönnetään kaikille toiminnoille, jotka ovat tonnistoveron piirissä.

- Ulkomaiset varustamoyhtiöt, joilla on Kreikassa toimisto tai sivuliike, kuten myös kreikkalaiset yhtiöt, joiden toiminta rajoittuu muiden alusten kuin matkustaja-alusten hallinnointiin, välitykseen, vuokraukseen, merivahingon selvitykseen ja vakuuttamiseen, voivat saada vapautuksen tuloverosta ja välillisistä veroista. Alusten toiminnan tulee kuitenkin liittyä kansainväliseen liikenteeseen ja niiden nettovetoisuuden täytyy ylittää 500 rekisteritonnia.
- Tiettyjen edellytysten täytyessä uusien kaupallisen tarkoituksen omaavien alusten hankinnat ovat vapautettu varainsiirtoverosta ja arvonnlisäverosta.
- Valtiontukea saarikabotaasille myönnetään tavaroiden ja matkustajien kuljettamiselle tiettyjen satamien välillä.
- Erityiset verohuojennukset miehistölle.

8 Meriliikenteen alaa tukevia verotusjärjestelmiä Irlannissa

8.1 Varustamoyhtiöihin sovellettavat erityiset verotusjärjestelmät

8.1.1 Yleistä

Irlannissa sovelletaan ainoastaan sellaisia valtiontukia, jotka ovat Euroopan Union hyväksymiä. Tällainen on tonnistoverotus, joka astui Irlannissa voimaan vuoden 2003 alusta alkaen. Koska muita erityisiä varustamoyhtiöihin sovellettavia verojärjestelmiä Irlannissa ei ole käytössä, normaalin yhteisöverotuksen piirteitä voidaan soveltaa myös varustamoyhtiöihin.

8.1.2 Tonnistovero

Yrityksen, joka hakeutuu tonnistoveron piiriin, tulee täyttää seuraavat kolme kriteeriä:

- 1) Sen tulee olla tuloverovelvollinen Irlannissa;
- 2) Sen tulee liikkennöidä tonnistoverotuksen edellytykset täyttäviä (hyväksytyjä) aluksia; sekä
- 3) Sen strategisen ja kaupallisen johdon tulee sijaita Irlannissa.

Yrityksen hakeutuessa tonnistoverotuksen piiriin, tulee kaikkien konsernin hyväksytyjen yhtiöiden liittyä tonnistoverotukseen. Mikäli ulkomaalaiset yritykset ovat verovelvollisia Irlannissa varustamoyhtiöihin liittyvistä tuloistaan, ja mikäli ne täyttävät yllä mainitut edellytykset, ovat myös ne tonnistoverotuksen piirissä. Muussa tapauksessa ne jäävät tonnistoverotuksen ulkopuolelle.

Tonnistoverotuksen ehdot täyttävien alusten on oltava kooltaan riittävän suuria merialuksia kohtuullisen kaupallisen toiminnan harjoittamiseen (100 tonnia) ja niiden tulee täyttää kaikki merenkulun vaatimukset, jotka ovat asetettu minkä tahansa valtioiden tai alueiden viranomaisten toimesta. Tonnistoverotuksen ulkopuolella olevat alukset ovat:

- kalastusalus and kalateollisuusalukset;
- satama-, jokisuu- ja jokialukset;
- eri tyyppiset rannikkotukikohdat, jotka eivät ole rahdin tai matkustajien merikuljetuskäytössä;
- ruoppaajat, mukaan lukien alukset, joiden pääasiallisena käyttötarkoituksena on toimia kelluvana alustana koneistolle tai sukellusalustana;
- ei avomerellä liikennöivät hinaajat;
- öljytankkerit, joiden pääasiallinen käyttötarkoitus on öljyn kuljetus öljykentältä rannikolla sijaitseviin varastoihin; ja
- vapaa-ajan alukset. Risteilyalukset, joiden asiakkaat voivat ostaa yhdensuuntaisia matkoja voivat kuitenkin hakeutua tonnistoveron piiriin.

Tonnistoverotuksessa bare boat –ehdoin vuokrattu alus rinnastetaan omistettuun alukseen. Edellytyksenä on, että aikavuokrattuna on korkeintaan 75 % laivaston vetoisuudesta. Tonnistoverotuksen edellytykset täyttävä alus voi olla rekisteröitynä toiseen EU-valtioon.

Irlannissa yhteisötuloveron alaisen varustamoyhtiön on hakeuduttava tonnistoverotuksen piiriin kolmen vuoden sisällä, muussa tapauksessa se menettää oikeuden hakea tonnistoverotuksen piiriin seuraavan 10 vuoden ajaksi. Tonnistoverotuksen piiriin hakeutunut yhtiö tonnistoverotetaan seuraavat 10 vuotta, jonka jälkeen lupa voidaan uusua.

Tonnistoverotuksen piiriin ei kuulu tax free –myynti. Tax free –myynti käsitellään erillisenä myyntinä ja siitä saatua tuloa verotetaan normaalien yhteisöjen tuloverosäännösten mukaan.

Kertyneitä verovelkoja ei veroteta tonnistoverotukseen siirryttäessä. Verosaamiset (esim. tappioista) menetetään siirryttäessä tonnistoverojärjestelmään. Näihin pääsääntöihin on kuitenkin olemassa joitakin poikkeuksia.

Tonnistoverojärjestelmästä pois siirryttäessä säilyvät kaikki omaisuuden arvonalennukset, jotka on tehty tonnistoverojärjestelmään liittyessä sekä siitä poistuessa hallussa olleesta omaisuudesta. Omaisuuden, josta olisi voinut tehdä poistoja, mikäli ei yhtiö ei olisi siirtynyt tonnistoverotuksen piiriin, hankintamenoksi katsotaan tonnistoverotuksesta poistuttaessa joko hankintameno tai markkina-arvo riippuen siitä, kumpi on matalampi.

Tonnistoverotuksessa tuloksi katsottava varustamotulo on:

- Matkustajien kuljettaminen merellä yhtiön tonnistoverotuksen edellytykset täyttävällä (hyväksytyllä) aluksella;
- Tavaroiden kuljettaminen merellä yhtiön hyväksytyllä aluksella;
- Hinaus-, pelastus- ja avustusoperaatiot yhtiön hyväksytyllä aluksella. Tämä ei kuitenkaan koske tällaisesta toiminnasta saatua tuloa, jos toiminta tapahtuu satamassa tai satamaviranomaisten toimivallan alaisuudessa olevalla alueella;
- Kuljetuksiin liittyvien välttämättömien palveluiden tarjoaminen merellä yhtiön hyväksytyllä aluksella;
- Yhtiön hyväksytyllä aluksella matkustajien ja tavaroiden kuljettamisen lisäksi tarjottavat hyödykkeet ja palvelut, mutta vain siltä osin kuin ne kulutetaan aluksella;
- Sellaisten oikeuksien myöntäminen, jonka johdosta toinen henkilö tarjoaa tai tulee tarjoamaan kyseisiä lisäpalveluita yhtiön hyväksytylle alukselle;
- Muut liitännäistoiminnot, jotka ovat välttämättömiä ja olennaisia toimintoja yhtiön hyväksytyjen alusten liikennöinnissä;
- Hyväksytyyn aluksen vuokraus matkustajien ja palveluiden kuljetuskäyttöön, silloin kun johto ja miehistö säilyvät tonnistoverotettavan yrityksen ohjauksessa ja hallinnassa;
- Yhtiön operoimalle, hyväksytylle alukselle tarjotut laivan hallintapalvelut;
- Ulkomaisen yhtiön jakama osinko tai muu vastaava panos, jos ulkomainen yhtiö täyttäisi Irlannin tonnistoverovaatimukset (tähän liittyy kuitenkin tiettyjä omistajuuteen liittyviä rajoituksia); ja
- Kaupankäynnistä saadut valuuttavoitot.

Yllä mainittuja poikkeuksia lukuun ottamatta kaikki muu tuotto kuuluu normaalin verotuksen piiriin. Normaalin verotuksen piiriin kuuluu myös ajan perusteella laskettava suhteellinen osuus myyntivoitoista, jotka on saatu tonniverotuksen aikana omistetusta, mutta ennen tonniverotukseen liittymistä hankitusta omaisuudesta.

Tonnivero perustuu laskennalliseen voittoon, joka määritetään aluksen nettovetoisuuden mukaan ja jota verotetaan 12,5 %:n verokannalla. Laskennallinen voitto saadaan seuraavasti:

- Vaihe 1 100 tonnia – 1 000 tonnia: 1 € per 100 tonnia;
1 000 tonnia – 10 000 tonnia: 0,75 € per 100 tonnia;
10 000 tonnia – 25 000 tonnia: 0,50 € per 100 tonnia.
Näin saadaan aluksen päiväkohtainen ”voitto”
- Vaihe 2 Päiväkohtainen voitto kerrotaan 365 päivällä, jolloin saadaan vuosittainen laskennallinen voitto
- Vaihe 3 Tulovero lasketaan kertomalla vuosittainen laskennallinen voitto 12,5 %:lla.

Normaalissa yhteisöverotuksessa vero lasketaan kertomalla verotettava voitto 12,5 %:lla.

Jos yhtiö on voitollinen tai yhtiö ei voi tehdä veropoistoja laivasta, on tonniverotuksen mukaan laskettava verotettava tulo yhtiölle edullisempi.

Tonniverokauden päätyttyä ja yrityksen siirtyessä normaalin yhteisöjen tuloverotuksen piiriin jakamattomista voitoista ei aiheudu veroseuraamuksia, vaan jaettuja osinkoja koskevat normaalit lähdevero- ja verovapaussäännökset.

Vieraan ja oman pääoman suhde sekä konsernin sisäinen rahoitus

Alikapitalisointia koskevien säännöksiin mukaan yhtiön tonniverotettavan liiketoiminnan ulkopuolisesta tulosta voidaan vähentää kohtuulliset rahoituskulut. Jos kohtuullista suuremmat rahoituskulut on kuitenkin verotuksessa vähennetty, katsotaan ylimenevä osuus verotettavaksi tuloksi.

Tonniverotuksen valinnut yhtiö ei voi peruuttaa valintaansa. Mikäli yritys kuitenkin lakkaa täyttämästä tonniverotukselle asetettuja vaatimuksia liiketoiminnassa tapahtuneiden muutosten takia, jäljempänä mainitut ”rangaistukset” eivät sovellu.

Yhtiö voidaan poistaa tonniverotuksesta, mikäli:

- 1) Tonniveroedellytysten täyttäminen lakkaa kokonaan tai osittain verosyistä; tai
- 2) Yhtiö on ryhtynyt veronkiertojärjestelyihin.

Mikäli yhtiö palaa takaisin normaaliin yhteisöjen tuloverotukseen tonniverojärjestelmästä poistamisen vuoksi (edellä mainittujen syiden johdosta) omaisuuden verotettaviin luovutusvoittoihin viimeisen kuuden vuoden aikana sovellettu verovapaus peruuntuu.

Tonnistoverotettavan ja samaan konserniin kuuluvan yhtiön välisissä transaktioissa sovelletaan markkinaehtoperiaatetta. Vastaavanlaisia sääntöjä sovelletaan tonnistoverotettavan liiketoiminnan ja yhtiön muiden toimintojen välillä. Yhtiön tulee pitää tässä tarkoituksessa erilliskirjanpitoa.

8.1.3 Muut Varustamoyhtiöihin sovellettavat verojärjestelyt

Varustamoyhtiöihin ei sovelleta Irlannissa muita verojärjestelyjä.

8.2 Erityisjärjestelyt uusien alusten hankintaa varten

Alusten hankintaa varten Irlannissa ei ole olemassa erityisjärjestelyitä.

8.3 Miehistökustannuksiin sovellettavat tukimuodot

Merimiesten verotuksessa sovelletaan ylimääräistä tulovähennystä. Merimiehet, jotka ovat työskennelleet vähintään 161 päivää vuodessa merellä, voivat tehdä tuloistaan 6 349 €:n suuruisen vähennyksen.

Työnantajan sosiaaliturvamaksu (10,75 % merimiehille maksetuista palkoista) voidaan palauttaa takaisin työnantajalle.

8.4 Erityisjärjestelyjen soveltaminen sekamiehistöön

Sekamiehistöt ovat sallittuja. Irlannissa ei ole vaatimuksia miehistön kansalaisuuden suhteen. EU:n terveys- ja turvallisuussääntöjä tulee kuitenkin noudattaa.

8.5 Valtiontuki saarikabotaasille

Ei ole Irlannissa käytössä.

8.6 Muut tiedossa olevat merenkulun alaa tukevat järjestelmät

Ei ole Irlannissa käytössä.

8.7 Tiivistelmä meriliikenteen alan tukijärjestelmistä

Tonnistovero otettiin käyttöön Irlannissa, jotta Irlannin pieni määrä varustamoyhtiöitä pysyisivät Irlannissa. Irlannin ainoa varustamotoimintaa harjoittava julkinen osakeyhtiö sekä joukko muita irlantilaisia laivanvarustusyhtiöitä on siirtynyt tonnistoverotuksen. Lisäksi Irlannin tonnistoverojärjestelmä on houkuttellut pienen määrän ulkomaalaisia yhtiöitä sijoittumaan Irlantiin.

9 Merenkulkuun liittyvät kannustimet Belgiassa

9.1 Verojärjestelmät merenkulkua harjoittaville yksiköille

9.1.1 Yleistä

Belgiassa annettiin vuonna 2002 laki, joka koskee merenkululle annettavia verohuojennuksia.

Belgiassa on voimassa vapaaehtoinen tonnistoverojärjestelmä, jonka mukaan verotettava tulo määrätään alusten nettovetoisuuden mukaan. Toisaalta ne yhtiöt, jotka eivät valitse järjestelmää voivat hyödyntää monia verohuojennuksia. Tähän toiseen kategoriaan kuuluu:

- Vaihtoehtoinen poistojärjestelmä
- Alusten luovutusvoittojen verovapaus
- Ylimääräinen investointivähennys
- Rekisteröintimaksun alentaminen

Näiden toimenpiteiden sisältöä on osittain muutettu lailla joulukuussa 2004 niin, että toimenpiteet vastaavat EU:n komission ohjeita koskien merenkululle suunnattuja valtiontukia.

9.1.2 Tonnistoverotus

Belgiassa on voimassa vapaaehtoinen tonnistoverojärjestelmä. Niiden yksiköiden, jotka valitsevat tonnistoverotuksen, on lähetettävä hakemus verohallinnolle. Verohallinnon on päätettävä asiasta 3 kuukauden sisällä siitä, kun hakemus on vastaanotettu. Keskinäisen sopimuksen perusteella tätä aikaa voidaan pidentää. Jos hakemus hylätään asiasta voidaan valittaa.

Jos hakemus hyväksytään, tonnistoverojärjestelmää sovelletaan seuraavan verovuoden alusta alkaen. Järjestelmää sovelletaan 10 vuoden ajan, ja jakson lopussa jaksoa pidennetään automaattisesti 10 vuodella, ellei verovelvollinen muuta vaadi.

Tonnistoverojärjestelmän piiriin oikeutettuja ovat kaikki yhtiöt, joiden rekisteröimis- tai johtopaikka on Belgiassa ja, joita ei ole suljettu pois Belgian tuloverotuksen piiristä. Lisäksi järjestelmää voidaan soveltaa Belgiassa oleviin ulkomaisten yhtiöiden kiinteisiin toimipaikkoihin.

Verovelvollisen on omistettava merenkulkualus, tai aluksen on oltava verovelvollisen yhteisomistuksessa tai verovelvollisella on oltava vuokra-alus bareboat ehdoin, jota johdetaan Belgiasta, ja jota ei ole vuokrattu toiselle osapuolelle.

Lisäksi seuraavat yritykset voivat valita tonniverotuksen:

- Alusten johtopalveluja tarjoavat yritykset niiden alusten osalta, joille yritys on tarjonnut koko miehistön ja teknisen johdon edellyttäen, että yritys on saanut aluksen omistajalta täyden vastuun aluksen operoinnista ja hänen ISM koodin mukaiset vastuut ja velvollisuudet.
- Yhtiöt, jotka vuokraavat aluksia Belgiassa (aika tai matkustaja charter)

Kaksi viimeiseksi mainittua järjestelyä soveltuvat vain verovelvollisiin, joiden ainoa toiminta ei ole merellä kulkevan aluksen johtaminen / vuokraaminen. Jokaisessa tapauksessa toiminnan on oltava tietyssä suhteessa omistukseen, yhteisomistukseen tai rahdinantoon.

9.1.2.1 Lippuvaatimukset ja järjestelmän piiriin kuuluvat tulot

Tonniverojärjestelmää sovelletaan voittoon, joka saadaan sellaisten yhteisön lipun alla purjehtivien alusten käytöstä, jotka kuljettavat tavaroita tai henkilöitä mukaan lukien voitot kaikista suoraan tähän toimintaan liittyvistä toiminnoista kansainvälisillä merireiteillä tai reiteillä merellä oleviin tukikohtiin, joita käytetään luonnonvarojen tutkimiseen ja hyödyntämiseen. Belgian lainsäädäntö ei tarkemmin määrittele mitä suoraan oikeutettuun toimintaan liittyvillä toiminnoilla (directly related activities) tarkoitetaan.

Tonniverotusta voidaan myös soveltaa tuloon, joka saadaan seuraavien Belgian lipun alla purjehtivien aluksien käytöstä:

- Avomerellä luonnonvarojen tutkimuksen tai hyödyntämisen johdosta tapahtuva materiaalien kuljetus. Jotta tämä merikuljetus olisi oikeutettu kuulumaan järjestelmän piiriin sen täytyy viedä yli 50 % aluksen operointiajasta verotetun ajanjakson aikana.
- Hinaaja-alukset, jos yli 50 % aluksen operointiajasta verotetun ajanjakson aikana kostuu hinaustoiminnoista avomerellä, joita voidaan pitää merikuljetuksena.

Tässä yhteydessä voidaan mainita, että edellytyksestä, joka koskee yhteisön lipun alla purjehtimista, voidaan poiketa tiettyjen komission ohjeissa (C(2004)43) mainittujen edellytysten vallitessa. Mitään poikkeamaa ei ole ennakoitu Belgian lippuvaatimusten osalta.

Merenkulkutoiminnot maan rajan sisäpuolella eivät ole tonniverotuksen piiriin oikeutettuja toimintoja. Tällaisista toiminnoista saadut voitot on ilmoitettava eri tileillä ja ne ovat normaalin yhteisöverotuksen piirissä.

Tonnistoverojärjestelmän perusteella saatu veroetu on lopullinen. Tietoja siitä, miten paljon järjestelmää on käytännössä sovellettu, ei ole vielä ollut saatavilla.

9.1.3 Muut merenkulkua koskevat verojärjestelmät

Ne yritykset, jotka eivät valitse yllä mainittua tonnistoverojärjestelmää voivat kuitenkin soveltaa seuraavia verosääntöjä.

9.1.3.1 Erityinen vapaaehtoinen poistojärjestelmä

Vapaaehtoista nopeutettua poistojärjestelmää sovelletaan alushankintoihin, yhteisomistukseen osallistumiseen ja niin kutsuttuihin merenkulkuosakkeisiin edellyttäen, että uusia merenkulkuun tarkoitettuja aluksia käytetään pelkästään hyväksyttäviin toimintoihin. Alukset, jotka eivät ole uusia, voidaan hyväksyä edellä mainittujen ehtojen mukaisesti, jos belgialainen verovelvollinen hankkii ne ensimmäistä kertaa. Viimeksi mainitun ryhmän osalta ylimääräinen poistojärjestelmä koskee myös tärkeitä korjauksia ja laitekuluja. Järjestelmän prosentit ovat seuraavat:

- 20 % ensimmäiselle vuodelle
- 15 % toiselle ja kolmannelle vuodelle
- 10 % kunnes poistoja ei enää voida tehdä

Lisäksi on mahdollista palauttaa poistoja ensimmäisten kolmen vuoden osalta, laskien siitä kun alus otettiin käyttöön. Tätä sääntöä sovelletaan kuitenkin ainoastaan, jos vuosittainen poistoarvo ei ylitä 20 % hankintamenosta. Tämä erityinen poistojärjestelmä sulkee pois menojäännöspoistomenetelmän käytön.

On huomattava, että kun yllä mainittu tonnistoverojärjestelmä on valittu, erityistä vapaaehtoista poistojärjestelmää ei voida soveltaa.

9.1.3.2 Alusten luovutuksesta saatujen luovutusvoittojen verovapaus

Belgialaisten yritysten tai ulkomaisten kiinteiden toimipaikkojen saamat luovutusvoitot sellaisten alusten luovutuksista, jotka ovat oikeutettuja kuulumaan tonnistoverojärjestelmän piiriin, voidaan vapauttaa verosta seuraavien edellytysten täytyessä:

- Luovutettu alus on ollut käyttöomaisuutta vähintään viiden vuoden aikana
- Myyntiarvo (eli normaalisti myyntihinta) tulee investoida uuteen alukseen, tai yhteisomistettuun alukseen tai merenkulkuosakkeisiin yhtiössä, joka on EU:ssa asuva

- Jälleenhankinnan on tapahduttava viiden vuoden sisällä sen verovuoden ensimmäisestä päivästä jona arvonorotus realisoitui tai sitä edeltävästä verovuodesta, eikä toiminnan lopettamisen jälkeen. Jos mitään jälleenhankintaa ei tehdä, luovutusvoitto katsotaan veronalaiseksi tuloksi sen jälkeen kun viisivuotiskausi on päättynyt.
- Luovutusvoitto pitää pitää erityisellä tilillä taseessa. Jos tätä vaatimusta ei noudateta, luovutusvoitto katsotaan tämän kauden veronalaiseksi tuloksi.
- Erityinen lausunto on liitettävä veroilmoitukseen.
- Jälleenhankintaomaisuus on omistettava aktiivisesti ainakin 5 vuoden ajan, mutta tarvittaessa se voidaan korvata kolmen kuukauden sisällä luovutuksen jälkeen. Samat säännöt koskevat korvattuja varoja.

Erityinen vapautusjärjestelmä ei sovellu silloin kun merikuljetuksesta saadut voitot verotetaan tonniverojärjestelmän mukaan.

9.1.3.3 *Investointeja koskeva lisäpoisto*

Belgialaiset yritykset tai ulkomaisten yritysten kiinteät toimipaikat, jotka ainoastaan harjoittavat tonniverojärjestelmän mukaisia hyväksytyjä toimintoja, voivat tehdä lisäpoiston, jonka arvo vastaa 30 % uuden aluksen hankintahinnasta tai sellaisen käytetyn aluksen hankintahinnasta, jonka belgialainen verovelvollinen hankkii ensimmäisen kerran.

Jos poistoa ei voiton puuttumisen takia voida tehdä kokonaan, vähentämättä jäänyt poisto voidaan siirtää vähennettäväksi seuraavien verovuosien voitoista.

Tämä lisäpoisto ei sovellu sen ajanjakson aikana, jona tonniverojärjestelmää sovelletaan, vaikka lisäpoisto, jota ei olla vähennetty tonniverojärjestelmään liittyessä, voidaan poistaa sen jälkeen kun tonniverojärjestelmää on lakattu soveltamasta.

9.1.3.4 *Rekisteröintimaksun alennus*

Jos alus, joka on tarkoitettu ainoastaan merenkulkua varten, kiinnitetään tai kiinnityksenhaltija vaihtuu, normaali 0,5 % rekisteröintimaksu korvataan yleisellä maksulla, joka on 25 euroa.

Myös sellaisen velan perustamisesta, jonka vakuutena on ainoastaan merenkulkuun tarkoitettun laivan kiinnitys, maksetaan vain 25 euron yleismaksu 1 %:n rekisteröintimaksun sijasta.

9.2 Miehistökustannuksia alentavat järjestelyt

Työnantajien täytyy pidättää normaali ennakonpidätys merimiesten palkoista, mutta niiden ei tarvitse tilittää veroja viranomaisille.

9.3 Sekamiehistöä koskevat rajoitukset

Päällystöön kuuluvien tulee olla EU-valtioissa asuvia.

10 Meriliikenteen alaa tukevia verotusjärjestelmiä Ranskassa

10.1 Varustamoyhtiöihin sovellettavat erityiset verotusjärjestelmät

10.1.1 Yleistä

Ranska pyrkii turvaamaan ja parantamaan varustamotoimintaan tarjoamalla suotuisia vero- ja sosiaaliturvajärjestelyitä, jotka ovat pääpiirteittään seuraavanlaiset:

- tonnistoverotus, eli suosiollinen tapa laskea yhtiövero varustamoyhtiöille tietyin edellytyksin;
- suosiolliset verosäännöt alushankintoja varten;
- elinkeinoverohuojennukset ("taxe professionnelle") varustamoyhtiöille;
- huojennukset työnantajille sosiaalikulunnuksista.

Ranskan valtio kannustaa myös saarikabotaasiliikennettä seuraavin tukijärjestelyin:

- uusien lähiliikennereittiyhteyksien kartoittamisen avustaminen;
- Ranskan valtion tuki uusien lyhyiden merimatkatyhteyksien aloittamiseen;
- tuki sellaisille yrityksille, jotka tarjoavat tiekuljetuksia korvaavia kuljetusmuotoja (ns. piggyback-yritykset).

Lisäksi erityisiä sääntöjä sovelletaan ns. Kerguelen lipun (eli Ranskan Polyneesian ja Ranskan Antarktiksien) alla purjehtiviin aluksiin.

10.1.2 Tonnistoverotus

Vapaaehtoinen tonnistoverotusjärjestelmä hyväksyttiin osaksi Ranskan verolainsäädäntöä varsin hiljattain. (31.12.2002 voimaan säädöksellä). Varustamoyhtiöllä on ollut mahdollisuus hakeutua tonnistoverotuksen piiriin 1.1.2003 alkaen.

Tuoreessa Ranskan hallinnollisessa ohjeistuksessa, Ranskan veroviranomaiset antoivat yksityiskohtaisen ohjeen tonnistoverotuksen soveltamisesta Ranskassa. (Ranskan hallinnollinen määräys, 4 H-1-04", päivätty 12.2.2004)

10.1.2.1 Tonnistoverotuksen soveltamisala ja -edellytykset

- Tonnistoverotuksen piiriin oikeutetut yritykset:

Ranskan verolain 209-O B § mukaan tonnistoveroa voidaan soveltaa vain yrityksiin, jotka kuuluvat yhtiöverotuksen piiriin, joko pakollisesti¹ tai vapaaehtoisesti², sekä joiden liikevaihdosta vähintään 75% saadaan kaupallisiin tarkoituksiin käytettävien alusten käytöstä tai "navires armés au commerce" (alukset, joita käytetään taloudellisiin tarkoituksiin ja jotka ovat varusteltu ammattimiehistöllä).

Liikevaihto, joka otetaan huomioon kun päätetään voiko varustamoyhtiö kuulua tonnistoverotuksen piiriin vai ei, on ainoa liikevaihto, joka on suoranaisesti yhteydessä kaupallisiin tarkoituksiin käytettävien alusten käyttöön. Siitä johtuen rahoitusomaisuus, tuet, sekä muut poikkeukselliset tulot eivät kuulu tonnistoveron piiriin.

Verokonserniin kuuluva yhtiö voi valita tonnistoverojärjestelmän vain sillä edellytyksellä, että kaikki konserniin kuuluvat yhtiöt ovat oikeutettuja kuulumaan tonnistoverotuksen piiriin. Ranskan verolainsäädännön mukaan verokonserni ei voi koostua yhtiöistä, jotka valitsevat tonnistoverotuksen ja yhtiöistä, jotka eivät sitä valitse.

- Tonnistoverotuksen piiriin kuuluvat alukset

Tonnistoverottavan aluksen tulee täyttää seuraavat edellytykset, jotka liittyvät ominaisuuksiin, ostoehtoihin, käyttöehtoihin ja alusten johtopaikkoihin.

- Aluksen ominaisuudet

Tonnistoverotettavia aluksia ovat taloudelliseen tarkoituksen omaavat alukset (eli alukset, joita käytetään taloudellisiin tarkoituksiin ja jotka on varusteltu ammattimiehistöllä), joiden bruttovetoisuus on vähintään 50 kansainvälistä tonnistoyksikköä (eli Universal Measurement System UMS= kansainvälinen luokittelujärjestelmä).

Käytännössä tämä tarkoittaa sitä, että Ranskan viranomaiset voivat kyseenalaistaa tonnistoverotushakemuksen, joka koskee alusta, jonka pituus on alle 24 metrin.

Huomioitavaa on myös, ettei tonnistoverojärjestelmä sisällä vaatimuksia aluksen lipun suhteen. Siten mukavuuslippulaivatkin voisivat hakeutua tonnistoverotusjärjestelmän piiriin.

¹ "Société Anonyme", "Société par Actions Simplifiée", "Société à Responsabilité Limitée"

² "Société en Nom Collectif"

Huomioitavaa on myös, että alukset ryhmitellään seuraavasti:

- (i) tavaroiden ja matkustajien kuljettaminen (valtamerialus, risteilyalukset, lautat, öljylaiivat, konttialukset tms.) tai;
- (ii) avomerihinaus, pelastus- tai vastaavanlaiset merenkulun avustusoperaatiot.

Lopuksi on syytä kiinnittää huomiota siihen, etteivät kalastus ja -huvialukset kuulu tonnistoveron piiriin.

- Alusten hankintaehdot

Yleissääntönä pidetään, että alukset, joita tonnistovero koskee ovat tonnistoverotusehdot täyttävän varustamon omistuksessa tai yhteisomistuksessa.

Huomioitavaa kuitenkin on, että ranskalaisen laivayhtiön hankkiessa ranskalaisia aluksia ranskalaiselta lähiyhtiöltä, joka ei ole valinnut tonnistoverotusta, aluksia ei voi liittää tonnistoverotusjärjestelmään. Ranskan veroviranomaiset ovat kuitenkin ilmaisseet, ettei kyseinen rajoitus koske aluksia, jotka ovat hankittu ulkomaalaiselta lähiyhtiöltä.

Myös tilausalukset ovat oikeutettuja tonnistoverotuksen piiriin mikäli seuraavat alla mainitut ehdot täyttyvät.

- Alusten käyttöä koskevat ehdot

Jotta alukset voisivat kuulua tonnistoverotuksen piiriin, alusten pitää yleissäännön mukaan olla joko (i) suoraan sellaisten järjestelmään oikeutettujen varustamoyhtiöiden käytössä, joilla on alukseen omistus- tai yhteisomistusoikeus tai (ii) vuokrattu bareboat-ehdoin ("coque nue, eli laiva on vuokrattu ilman varustusta ja/tai miehistöä tietyksi ajaksi) sellaisen varustamoyhtiön toimesta, jolla on charteryhtiön status ("affreteur") tai (iii) vuokrattu aikacharterina ("a temps, eli varustamoyhtiö vuokraa laiva varusteineen ja miehistöineen) sellaisen varustamoyhtiön toimesta, jolla on charteryhtiön status ("affreteur").

Lisäksi on huomattava, että varustamoyhtiöt ovat oikeutettuja valitsemaan tonnistoverojärjestelmän sellaisten alusten osalta, joita ne antavat vuokralle (charter), mutta ne eivät ole oikeutettuja valitsemaan järjestelmää, jos ne itse vuokraavat laivoja toisilta yhtiöiltä.

- Yhtiön johdon sijaintipaikka

Aluksen tosiasiallinen johtaminen on oltava Ranskassa (mm. strategisen ja kaupallisen johdon on tapahduttava Ranskasta käsin).

Ehdon toteutumisen arviointi tehdään faktojen perusteella. Ranskan veroviranomaiset ovat kuitenkin antaneet seuraavia ohjeistuksia ehdon täyttymisvaatimuksista.

Aluksen strateginen johto voidaan määrittellä tapahtuvan Ranskasta käsin, jos yrityksen johtopaikka on Ranskassa, sijoituspäätökset tehdään Ranskassa, pääasialliset sopimukset tehdään Ranskassa, yritys on listautunut Ranskan pörssiin, yms.

Lisäksi aluksen taloudellisen johtamisen voidaan pitää Ranskasta suoritettuna, mikäli navigointiohjelmat toimitetaan Ranskasta, tilaukset käsitellään Ranskassa, sekä aluksen kunnossapito tapahtuu Ranskassa.

⇒ Tonnistoverovelvolliseksi hakeminen

Kuten alussa todettiin, yritysten on hakeuduttava tonnistoveron piiriin.

Hakemus tulee tehdä:

- (i) kirjallisesti tai sähköisesti ja
- (ii) toimittaa vuotuisen tuloverolomakkeen kanssa yhtiön verovirastoon.

Tonnistoveron valitsevien yritysten on sitouduttava järjestelmään kymmeneksi vuodeksi.

10.1.2.2 Tonnistoveron suhde tuloveroon

⇒ Toiminnot, jotka voivat kuulua tonnistoveron piiriin

Kuten edellä on mainittu, veronalaiset tulot toiminnoista, jotka saadaan aluksen käytöstä kaupalliseen tarkoitukseen lasketaan alla kuvatun menetelmän mukaisesti (jäljempänä tonnistoverotukseen oikeutetut toiminnot).

Sitä vastoin veronalaiset tulot muista toiminnoista kuin niistä, jotka liittyvät aluksen käyttöön liiketoiminnassa, lasketaan normaalien Ranskan verosääntöjen mukaan (jäljempänä tonnistoverotukseen kuulumattomat toimialat).

Käytännön syistä johtuen seuraavilla päätoimintoihin sovelletaan Ranskan normaaleja verosääntöjä:

- Varustamoyhtiön suorittamia lisätoimintoja ei oteta huomioon laskettaessa minimiliikevaihtoa (eli 75 %), kuten salkunhoito yms.
- Aluksen käyttö sellaisiin tarkoituksiin jotka eivät oikeuta tonniverotuksen soveltamiseen ja
- Sellaiset toiminnot, jotka epäsuorasti liittyvät tonniverotuksen piiriin oikeutettuihin toimintoihin. Tässä yhteydessä on huomattava, että aluksella tuotteiden myynnistä saadut myyntitulot eivät kuulu tonniverotuksen piiriin lukuun ottamatta tuloja, jotka saadaan aluksella kulutettavien tuotteiden myynnistä (Ranskan veroviranomaisten tulkinta).

Joka tapauksessa sekä järjestelmään oikeutettujen että ei-oikeutettujen toimintojen osalta veronalaisista tuloista maksetaan Ranskan yhtiöveroa (perusverokanta on 33,33 % plus lisättävät suoritukset).

Verovuonna 2005 yhtiöveroon sisältyy 1,5 % suuruinen lisäsuoritus, ja täten yhtiöveroprosentti on 33, 83 %. Vuoden 2005 budjettilain mukaan kyseinen lisäsuoritus poistuu vuonna 2006.

Jos yrityksen yhtiövero ylittää 763, 000 euroa se on velvollinen maksamaan sosiaaliturvamaksun, joka on 3,3 % maksettavasta yhtiöverosta.

Verovuonna 2005 Ranskan yhtiövero on siten joko 33,83 % tai 34,93% (yritysten joiden yhtiövero ylittää 763, 000 euroa). Verovuonna 2006, Ranskan yhtiövero on joko 33,33 % tai 34,43 % (yritysten joiden yhtiövero ylittää 763, 000 euroa).

⇒ Kustannusten kohdistaminen

Yhtiön tulee kohdistaa menot tonniverojärjestelmään kuuluviin ja siihen kuulumattomiin toimintoihin.

Menot, jotka kuuluvat tonniverotukseen kuulumattomiin toimialoihin vähentäisivät siten tämän sektorin veronalaista tuloa.

Mikäli kustannuksia ei pystytä kohdistamaan tonniverotettavaan tai siihen kuulumattomiin toimialoihin, täytyy ne Ranskan veroviranomaisten ohjeistuksen mukaan kohdistaa seuraavanlaista suhdetta käyttämällä:

- Nimittäjä: tonnistorotukseen kuulumattoman toimialan liikevaihto;
- Jakaja: kokonaisliikevaihto.

Kyseistä suhdetta käytetään silloin, kun yhtiö ei pysty kohdistamaan tiettyä menoa pelkästään yhteen sektoriin.

⇒ Verotappioiden siirtyminen

Verotappiot, jotka ovat käytettävissä ennen varustamoyhtiön siirtymistä tonnistorotukseen "jäädytetään" eli laivayhtiö ei ole oikeutettu käyttämään näitä verotappioitaan tuloihin, jotka liittyvät tonnistorotettaviin tai ei-tonnistorotettaviin tuloihin.

Kuitenkin, kun tonnistorokauden päättyy (kymmenen vuoden kuluttua tai aikaisemmin), yhtiö saa uudestaan oikeuden käyttää verotappioitaan.

Koska tonnistorotukseen kuulumattomien toimintojen veronalainen tulos (tai tappio) lasketaan Ranskan tavallisten verosääntöjen mukaan, varustamoyhtiölle syntyvä verotappio voitaisiin vähentää kyseisen toiminnan tulevista voitoista.

10.1.2.3 Tonnistoron laskeminen

⇒ Tonnistorojärjestelmän mukaan laskettava tulo

Tonnistorotuksen piiriin kuuluvat laivayhtiön tulot lasketaan seuraavan taulukon mukaisesti:

Nettovetoisuus	1,000 asti	1,000 ylittävältä osalta 10,000 asti	10,000 Ylittävältä osalta 25,000 asti	25,000 Ylittävältä osalta
Suoritettava tonnistoro euroina nettovetoisuuden perusteella jokaista 100 tonnia kohden päivässä	€ 0.93	€ 0.71	€ 0.47	€ 0.24

Tämä taulukko, jota sovelletaan jokaiseen alukseen nettovetoisuuden mukaan (määritellään kansainväliseen luokittelujärjestelmään (UMS) perusteella, antaa varustamoyhtiölle mahdollisuuden laskea tonniverojärjestelmän piiriin kuuluvan toiminnan verotettavan tulon.

Verotettava tulos lasketaan seuraavasti:

- Varustamoyhtiö laskee päivittäisen tuloksen jokaiselle alukselle soveltamalla yllä olevaa taulukkoa.
- Tämän jälkeen laivayhtiö kertoo saadun tuloksen 365 päivällä, jotta saadaan jokaisen aluksen verotettava tulos.

Tonnivero suoritetaan myös niiltä päiviltä, joina alus ei ole liikenteessä.

Verovuoden aikana tehdyt alushankinnat tai myynnit on otettava huomioon laskelmassa. Verotus kattaa näiden osalta ajan aluksen hankinta-ajankohdasta verovuoden loppuun tai ajan verovuoden alusta aluksen myyntiajankohtaan.

Laivayhtiö laskee kaikkien alusten tulokset yhteen selvittääkseen tonniverotettavien toimintojen yhteenlasketun tuloksen.

Silloin kun varustamo valitsee tonniverotusjärjestelmän, järjestelmää sovelletaan kaikkiin aluksiin, jotka voivat kuulua järjestelmän piiriin.

⇒Tulojen lisääminen niihin tuloihin, jotka lasketaan tonniverojärjestelmän mukaan

Ranskan verosääntöjen mukaan tonniverotussääntöjen mukaan laskettuja verotettavia tuloja tulee korottaa seuraavasti:

- Velkojen anteeksiantaminen, lahjoitukset, sekä sellaisten lähiyhtiöiden antamat tuet, jotka eivät valitse tonniverojärjestelmää.
- Tulokset, jotka liittyvät osakkeisiin läpivirtausyksikössä kuten ”Economic interest groupings” kaltaisissa yksiköissä..
- Luovutusvoitot (tai -tappiot), jotka ovat seurausta tonniverotukseen oikeutetun aluksen mynnistä tai uudelleenarvioinnista, tai sellainen kuluva käyttöomaisuus, joka kohdistuu tällaisen aluksen käyttöön.

Vaikka luovutusvoitot ja -tappiot lisätään tonnistoverotuksen mukaisesti verotettaviin tuloihin, alusten myynnistä syntyvät luovutusvoitot ja -tappiot lasketaan erityisellä tavalla.

Luovutusvoitosta (tai -tappiosta), joka on myyntihinnan ja kirjanpitoarvon erotus tehdään vähennys, joka vastaa seuraavaa suhdetta:

- (i) aika, jona yhtiöön on sovellettu tonnistoverojärjestelmää ja alus on ollut laivayhtiön omistuksessa (päivinä), sekä
- (ii) kokonaisaika, jonka alus on ollut yhtiön omistuksessa (päivinä).

- Kuluvasta käyttöomaisuudesta saadut luovutusvoitot, jotka on lisättävä sulautumisen, jakautumisen tai liiketoimintasiirron johdosta Ranskan suosiollisen verokohtelun 210 A § ja 210B § mukaan;

- Korkotulot, mikäli yhtiö on ylikapitalisointitilanteessa.

Ranskan veronviranomaiset pitävät yhtiötä ylikapitalisoituneena, mikäli sen pääoma ylittää kaksinkertaisena lainojen yhteismäärän sekä vuokrauksesta maksettavan vuokran sekä jäännösarvon vuokratuista varoista.

Mikäli yhtiö on ylikapitalisoitunut, lisättävä korkoprosentti on sama kuin pääoma, joka ylittää edellä mainitun rajan, kerrottuna vuosittaisella keskiprosentilla, jota sovelletaan pitkiin lainoihin muuttuvalla kurssilla (kesto enemmän kuin kaksi vuotta) ja jonka rahoitusinstituutiot myöntävät (5,05 % vuonna 2003).

10.1.2.4 Vieraan ja oman pääoman suhde sekä konsernin sisäinen rahoitus

Ranskan tonnistoverotusjärjestelmä rankaisee ylikapitalisoituneita yhtiöitä, mikä tarkoittaa, että tonnistoverojärjestelmän perusteella laskettaviin veronalaisiin tuloihin lisätään korkotulo laskettuna edellisen kaavan mukaan (katso yllä).

Ei ole olemassa erityisiä sääntöjä, jotka koskisivat tonnistoverotuksen piiriin kuuluvien yhtiöiden voitonjakoa.

10.1.2.5 Lukitusvaikutukset

Jos kymmenen vuoden aika umpeutuu, eikä varustamo valitse seuraavaksi kymmeneksi vuodeksi tonnistoverotusta, tästä ei pitäisi aiheutua rangaistusseuraamuksia.

Joissakin tilanteissa yhtiö lakkaa etukäteen hyötymästä tonnistoverojärjestelmästä kymmenen vuoden ajanjakson aikana. Tällaisia tilanteita ovat seuraavat:

- Laivayhtiö lopettaa verovuoden aikana sellaisten alusten käytön, jotka ovat oikeutettuja tonnistoverotukseen.
- Liikevaihto, joka saadaan tonnistoverotukseen oikeutetulta toimialalta on alle 75 % varustamon saamasta kokonaisliikevaihdosta.
- Yhtiöstä tulee verokonsernin jäsen, jossa muut tonnistoverotukseen oikeutetut yhtiöt eivät valitse tonnistoverotusta.

Yllä mainituissa tapauksissa yhtiön on tilikautena, jona tonnistoverojärjestelmä lakkaa, lisättävä tuloihinsa määrä joka vastaa hyötyä, joka on saatu tonnistoverojärjestelmän soveltamisesta edellisinä tilikausina (rangaistus). Huomioitavaa on, että sulautumisiin, jakautumisiin ja liiketoimintasiirtoihin, jotka on tehty kymmenvuotiskauden aikana ei sovelleta yllä mainittua rangaistusta.

Ylipäätään ei ole olemassa erillisiä suosiollisia tai epäsuosiollisia verosääntöjä, joita sovellettaisiin tonnistoverottavien yhtiöiden sulautumisiin tai vastaaviin transaktioihin.

10.1.2.6 Avoin tai suljettu järjestelmä

Ranskan tonnistoverojärjestelmään ei pitäisi liittyä erityisiä siirtohinnoittelusääntöjä.

10.1.2.7 Tonnistoverojärjestelmä käytännössä

Tonnistoverotusta on voitu soveltaa laivayhtiöihin 1.1.2003 alkaen. Tästä johtuen tänä päivänä ei vielä ole olemassa julkista tietoa siitä, miten tonnistoverojärjestelmää sovelletaan käytännössä.

Ranskan valtiovarainministeriöstä antaman tiedon mukaan tonnistoverotuksen soveltamisesta aiheutuneet kustannukset vuonna 2003 olivat noin 9 miljoonaa euroa.

10.1.3 Muut varustamoyhtiöihin sovellettavat verosäännöt

10.1.3.1 Laivayhtiöihin liittyvät erityiset verosäännöt

Kuten yllä on todettu, tonniverotuksen oikeutettujen toimialojen (eli toiminta, joka on suoraan yhteydessä kaupalliseen toimintaan tarkoitettun aluksen käyttöön) verotettavat tulot määritellään tonniverosääntöjen mukaisesti. Päinvastaisesti tonniverotukseen kuulumattomien toimialojen (toiminta, joka ei ole suoraan yhteydessä kaupalliseen toimintaan tarkoitettun aluksen käyttöön) verotettavat tulot lasketaan Ranskan normaalien verosääntöjen mukaisesti.

Molemmissa tapauksissa tuloista suoritetaan Ranskan yhtiöveroa (perusprosenttia 33,33 %, sekä lisäkustannukset).

Lisäksi laivayhtiöihin sovelletaan erityisiä elinkeinoverosääntöjä seuraavasti ("taxe professionnelle"):

Pääsääntönä on, että kaikki yritykset Ranskassa ovat velvollisia maksamaan elinkeinoveroa. Elinkeinovero määritetään seuraavien erien vuokra-arvosta:

- (i) yhtiön omistamasta tai käyttämästä kiinteästä omaisuudesta,
- (ii) 16 % yhtiön irtaimistosta, ja
- (iii) yhtiön vuokraamasta irtaimistosta

Elinkeinovero lasketaan kertomalla veropohja kertoimella, joka vaihtelee sen mukaan, missä yhtiö sijaitsee (noin 30%-35%).

Merenkulkutoimintoihin liittyen kaksi veropohjaan liittyvää erityispiirrettä on nostettava esiin:

- Ensimmäinen koskee kuljetusyritysten verotusta: kuljetuksiin käytettyjen kulkuneuvojen vuokra-arvo sisältyy jälkimmäisen elinkeinoveropohjaan siihen liikevaihdon määrän saakka, joka liittyy Ranskan arvonlisäveron alaisiin kuljetustoimintoihin verrattuna yhtiön kokonaisliikevaihtoon.
- Seuraava koskee alusten omistajia ("armateurs"), jotka ovat elinkeinoverovelvollisia (eli veronmaksajia, jotka käyttävät kaupallisiin tarkoituksiin varustettuja aluksia). Ranskan veronviranomaiset myöntävät aluksen omistajille erityisen elinkeinoveroon liittyvän verohuojennuksen. Verohuojennus vastaa kaupallisiin tarkoituksiin varustellun aluksen vuokra-

arvoa veronmaksajan omistaman kiinteän ja irtaimen omaisuuden tai käyttämän omaisuuden kokonaisvuokra-arvosta. Huomioitavaa on, että alusten omistajien elinkeinovero tämän johdosta alenee huomattavasti.

10.1.3.2 Väliyhteisölainsäädäntö tai muu veronkiertoa estävä lainsäädäntö, jota sovelletaan ulkomailla tapahtuvaan toimintaan

Laivayhtiöihin sovelletaan Ranskan väliyhteisölainsäädäntöä samalla tavoin kuin muihin yrityksiin.

10.2 Erityisjärjestelyt uusien alusten hankintaa varten

10.2.1 Alushankintoja koskevat verokannustimet (uusien aluksien hankinnat)

Yleissääntönä on, että poistomahdollisuudet, jotka koskevat läpivirtausyksiköiden vuokralle antamia varoja, ovat rajalliset. Poistot eivät saa ylittää varojen vuokrauksesta saatujen tulojen ja vuokralle annetuista varoista aiheutuneiden menojen (muiden kuin poistojen) erotusta.

Ranskan verolainsäädäntö sisältää kuitenkin erityisiä hankintoja, kuten alushankintoja, koskevia erityissääntöjä, joiden soveltaminen edellyttää Ranskan valtiovarainministeriön suostumusta.

Käytännössä järjestely on seuraavanlainen: yksi tai useampi laivayhtiö perustaa läpivirtausyksikön, joka yleensä on GIE ("Groupement d'Interets Economique"), jonka tarkoitus on hankkia aluksia, jonka jälkeen yksikkö vuokraa aluksia osakkailleen.

Perustuen tähän erityisverojärjestelyyn, verovelvollinen voi hyötyä seuraavasta:

- Aluksista voidaan tehdä poistoja poikkeuksellisen poistomenetelmän avulla ja siitä seuraa, etteivät yllä mainitut rajoitukset koske niitä. GIE:n ensimmäinen poisto on käytännössä noin 40% aluksen hankintahinnasta.

On huomioitava, että GIE voi olla tappiollinen verotuksen näkökulmasta ensimmäisinä tilikausina. GIE:n osakkaat voivat vähentää GIE:n tappioita mahdollisesta omasta voitollisesta tuloksestaan.

Tappio, joka voidaan vähentää osakkaan verotuksessa ei kuitenkaan saa ylittää 25 % osakkaan veronalaisesta tuloksesta.

- Luovutusvoitto, joka syntyy GIE:n omistaman aluksen luovutuksesta voi olla verovapaa, jos tietyt alla mainitut edellytykset täyttyvät.

Jotta erityisiä verosääntöjä voisi hyödyntää seuraavat ehdot tulee täyttyä:

- Laivayhtiöt perustavat läpikulkuyksikön GIE:n, joka ostaa aluksia ja antaa niitä vuokralle osakkaillensa.

- Varustamoyhtiöt, jotka ovat läpikulkuyhtiön osakkaina ovat velvollisia maksamaan Ranskan yhtiöveroa.

- Alus on oikeutettu nopeutettuihin poistoihin ainakin 8 vuoden aikana.

- Ranskan valtiovarainministeriöltä on saatava hyväksyntä järjestelyyn, joka johtaa poikkeuksellisen poistojärjestelmän soveltamiseen ja potentiaaliseen aluksen luovutuksesta tai GIE:n osuuden luovutuksesta syntyvien luovutusvoittojen verovapauteen. Tässä yhteydessä on huomattava, että useiden ehtojen tulee täyttyä, jotta ministeriö hyväksyisi järjestelyn.

Ranskan valtiovarainministeriö oli heinäkuuhun 2004 mennessä vastaanottanut 231 alusta koskevaa hakemusta. Lupa on annettu 119 aluksen osalta, mikä vastaa 4,6 miljoonan euron sijoitusta.

10.3 **Miehistökustannuksia koskevat tukimuodot**

10.3.1 **Verotukselliset ja sen kaltaiset kannustimet työnantajille**

Pääsäännön mukaan ranskalaiset työnantajat ovat velvollisia maksamaan seuraavia sosiaaliturvamaksuja:

- Eläke (noin 8 % työntekijälle maksettavasta palkasta)
- Työtapaturmat ja -sairaudet (prosentti riippuu työnantajasta)
- Työttömyyskorvaus (noin 4 % työntekijälle maksettavasta palkasta)
- Perhetuet (noin 5 % työntekijälle maksettavasta palkasta)

Varustamot ovat oikeutettuja näistä aiheutuvien kustannusten osittaisen tai kokonaiseen palautukseen edellyttäen, että yhtiöt

- (i) suorittavat merenkulkutoimintoja, jotka ovat kansainvälisen kilpailun alaisia ja
- (ii) palkkaavat miehistöä Ranskan lipun alla purjehtiviin ja taloudellisiin tarkoituksiin tarkoitettuihin aluksiin. Huomioitavaa on, että sosiaaliturvamaksujen kokonainen tai osittainen takaisinmaksu on lisättävä laivayhtiöiden veronalaiseen tuloon.

Työntekijöille ei ole verotuksellisia tai siihen liittyviä kannustimia.

10.4 Sekamiehistöä koskevat erityissäännöt

”Kerguelen lippu” -nimistä erityisjärjestelyä sovelletaan Ranskan Polyneesian (French Austral Land) ja Ranskan Antarktiksella (French Antarctica registry) rekisteröityihin aluksiin.

Pääsääntö on, että Kerguelen lipun alla purjehtiva alus voi palkata sekamiehistöä (eli miehistöä, joka koostuu sekä ranskalaisesta että ei-ranskalaisesta miehistöstä).

Huomioitavaa on, että 35 % miehistöstä on koostuttava ranskalaisista ja aluksen päällystöön on kuuluttava vähintään kaksi ranskalaista.

Kerguelen lipun alla purjehtimisen hyöty on siinä, että ei-ranskalaisiin merimiehiin sovelletaan heidän kotimaansa työlainsäädäntöä (ennen kaikkea koskien minimipalkkaa, sosiaalikulustannuksia ja työehtoja).

Käytännössä 45 % Ranskan aluksista purjehti Kerguelen lipun alla, mikä edustaa 90 % tonnistokapasiteetista.

10.5 Valtiontuki saarikabotaasille

Ranskan valtiolla on kolme tukimuotoa saarikabotaasille:

- Uusien lyhyiden meriliikennereittiyhteyksien kartoittamisen avustaminen;

Ranskalainen julkinen organisaatio ADEME (”Agence De l’Environnement et de la Maîtrise de l’Energie”) voi myöntää rahoitustukea laivayhtiölle, joka kartoittaa uusien lyhyiden meriliikennereittiyhteyksien aloittamisen kaupallista, organisaatiollista tai taloudellista puolta.

Tuki vastaa 50 % kartoittamiseen (esim. markkinatutkimuksiin) käytetyistä kustannuksista. Tuen määrä voi kuitenkin olla enintään 75 000 euroa.

- Ranskan valtion tuki uusien rannikkoliikennereittien aloittamiseen

- Tukeen oikeutetut yritykset

Yritykset joiden sijaintipaikka on Ranskassa tai EU-jäsenvaltiossa voivat hakea tukea Ranskan valtiolta uusien lyhyiden meriliikennereittien aloittamiseen.

On huomattava, että kansalliset yhtiöt voivat olla tukeen oikeutettuja.

- Tukeen oikeutetut projektit

Yleissääntönä on, että projektien tulee koskea lähiliikennereittien aloittamista kahden ranskalaisen sataman välillä tai ranskalaisen ja EU-jäsenvaltiossa sijaitsevan satamana välillä, joka sisältää myös satamat ETA-valtioissa.

- Kulut, joiden osalta voidaan saada tukea

Kulut, joiden osalta voidaan saada tukea on mainittu 22 heinäkuuta 2003 annetussa Euroopan parlamentin ja neuvoston asetuksessa (EY) N:o 1382/2003 yhteisön rahoitustuen myöntämisestä tavarankuljetusjärjestelmän ympäristönsuojelun tason parantamiseksi.

Tällaisia kuluja ovat pääsääntöisesti:

- (i) vuokraus-, leasing-, sekä alusten poistokustannukset.
- (ii) vuokraus-, leasing-, sekä kuljetusyksilöiden poistokustannukset (esim. kontti jne.)
- (iii) polttoainekustannukset jne.

- Tuen määrä

Tuki uusien lyhyiden meriliikennereittien aloittamiselle on enintään 30 % tukeen oikeutettujen kulujen kokonaiskustannuksista.

Lisäksi Ranskan valtio myöntämien tukien kokonaismäärä ei saa ylittää 2 miljoonan euron rajaa kolmen vuoden aikana.

- Ns. Piggyback-yritysten tukeminen

Ranskan valtio pyrkii vähentämään maantiekuljetuksia ja edistämään kuljetuksia merellä/jokien kautta tukemalla ns. piggyback-yrityksiä, jotka osittain käyttävät muita vaihtoehtoisia kuljetusmuotoja kuin maantiekuljetuksia.

Tukeen oikeutettujen piggyback palveluiden tulee täyttää seuraavat kriteerit:

- Kuljetustavan muuttamisen tulee tapahtua Ranskan suurkaupunkialueen satamaterminaaleissa.
- Kuljetustavan on oltava vaihtoehtoinen vartenotettavalle maantieliikenteelle Ranskan alueen sisällä.
- Kuljetustavan on oltava säännöllinen, eli lähtötiheyden ja aikataulujen tulee olla julkista tietoa.
- Kuljetustavan on oltava ”kapallisesti avoin” eli sen täytyy olla jokaisen asiakkaan saatavilla ei-syrjivien ehtojen mukaan.

Seuraavat palvelut ovat eivät kuulu tuen piiriin:

- (i) Piggyback-palvelut Ranskan suurkaupunkien ja Ranskan saarien tai Euroopan jäsenvaltioihin kuuluvien saarien välillä.
- (ii) Piggyback-palvelut, jotka ovat keskittyneet Englannin kanaalin ylittämiseen, tai Pohjanmeren ylitykseen Ranskan ja Yhdistyneen Kansakunnan välillä.
- (iii) ”syöttöliikennepalvelut”.

Ranskan valtion antama tuki lasketaan erityissääntöjen perusteella. Käytännössä tuen määrä rajoittuu 30 % kuljetuskustannuksista, verot mukaan lukien, poissulkien kustannukset, jotka ovat syntyneet ennen kuljetusta tai kuljetuksen jälkeen maantiekuljetuksissa.

11 Laivanvarustustoiminnan tukimuodot Italiassa

11.1 Laivanvarustamotoimintaa harjoittavien yritysten verojärjestelmät

11.1.1 Yleistä

Italia on monien muiden Euroopan maiden tavoin ottanut käyttöön erityisen tonnistoverojärjestelmän aluksille, joiden nettovetoisuus ylittää 100 tonnia.

Italian lainsäädännön mukaan tonnistoverojärjestelmä on voimassa sen verokauden alusta, jona EU:lta saadaan suostumus.

EU:n komissio hyväksyi Italian tonnistoveron 20 lokakuuta 2004, ja Italia soveltaa järjestelmää vuodesta 2004 lähtien. Järjestelmä parantaa Italian merenkulkuelinkeinoon kilpailukykyä.

Italia on yhdestoista jäsenvaltio, jossa tonnistoverojärjestelmä on käytössä, Kreikan (jonka järjestelmä hyväksyttiin ennen maan liittymistä), Hollannin, Tanskan, Iso-Britannian, Saksan, Espanjan, Suomen, Irlannin, Belgian ja Ranskan jälkeen.

Järjestelmästä on kuitenkin annettava ministeriön asetus, jossa on verojärjestelmää koskevia tarkempia ohjeita. Tämän muistion päivämääränä asetusta ei ole vielä annettu, joten seuraavat kuvaukset perustuvat nykyiseen lakiin tonnistoverosta.

Muista valtiontuista merenkululle, joita myönnetään Italian kansainväliseen rekisteriin rekisteröidyille aluksille kansainvälisessä liikenteessä on säädetty 27 helmikuuta 1998 annetussa laissa. Erityisesti verovelvolliset voivat hyötyä seuraavista verohuojennuksista:

- Verohyvityksestä, joka vastaa lähdeveroja, joita pidätetään alusten miehistöille maksetuista palkoista ja muista vastaavista korvauksista. Verohyvitykset voidaan vähentää tällaisista tuloista tilitettävistä veroista. (4 artikla laissa 457/1997)
- Vuoden 1998 tammikuun 1. päivästä lähtien 80 % tulosta on vapautettu yhtiöverosta, loppuosasta (20%) maksetaan yhtiöveroa (IRES) 33 % verokannan mukaan. Rajoitetusti verovelvollinen, jolla ei ole Italiassa kiinteätä toimipaikkaa ei maksa tuloveroa. Verohyvitystä ei pidetä veronalaisena tulona.
- Täydellinen vapautus paikallisesta tuloverosta (IRAP)
- Vuoden 1998 tammikuun 1. päivästä lähtien työnantaja on kokonaan vapautettu tilittämästä työnantajan ja työntekijän sosiaaliturvamaksuja niiden merimiesten osalta, jotka ovat EU:sta tai Italiasta edellyttäen, että miehistöön sovelletaan Italian lainsäädäntöä.

- Vapautus koskien vakuutusmaksujen tilittämistä

Vuosien 2003-2005 osalta saarikabotaasituesta on määrätty 24 marraskuuta 2003 (numero 326) annetussa laissa. Tuet edellyttävät, että alus on rekisteröity kansainväliseen rekisteriin. Aluksenomistajat saavat 25 % huojennuksen tilitettävistä työnantajan ja työntekijän sosiaaliturvamaksuista niiden merimiesten osalta, jotka ovat Italiasta tai EU:sta ja joihin sovelletaan Italian lainsäädäntöä.

Jos alus, joka on rekisteröity yllä mainittuun rekisteriin harjoittaa saarikabotaasitoimintaa korkeintaan kuusi kertaa kuussa tai jokainen matka on yli 100 mailia, työnantaja on kokonaan vapautettu sosiaaliturvamaksujen maksamisesta.

11.1.2 Tonnistoverotus

11.1.2.1 Soveltamisala ja –edellytykset

Tulo, jonka Italiassa asuvat aluksia omistavat osakeyhtiöt ja osuuskunnat saavat tiettyjen Italian kansainväliseen rekisteriin rekisteröityjen alusten käytöstä kansainväliseen liikenteeseen, lasketaan tonnistoverosääntöjen perusteella tiettyjen ehtojen täytyessä.

Tonnistoverojärjestelmä on valinnainen ja sitä sovelletaan peruuttamattomasti 10 verovuoden ajanjaksona. Verovelvollisen on tehtävä järjestelmää koskeva valinta kolmen kuukauden sisällä mainitun ajanjakson alkamisesta. Valinta on tehtävä kaikkien tulojen osalta, jotka liittyvät oikeutettuihin aluksiin, jotka ovat yhtiön tai konsernin suorasti tai epäsuorasti omistamia tai käyttämiä. Valinta voidaan uusua.

Järjestelmään oikeutettujen alusten on täytettävä seuraavat edellytykset:

- nettovetoisuus ylittää 100 tonnia
- alukset on rekisteröity Italian kansainväliseen rekisteriin
- käytetään kansainvälisessä liikenteessä tavaroiden tai ihmisten kuljetukseen tai pelastukseen tai muuhun meriapuun liittyvään toimintaan
- käytetään muihin toimintoihin, jotka suorasti liittyvät edellisessä kohdassa mainittuihin toimintoihin.

Jos edellytykset eivät täyty tonnistoverojärjestelmää ei sovelleta.

Jotta järjestelmää voitaisiin soveltaa alukseen, aluksen on oltava rekisteröity kansainväliseen rekisteriin (laki 457/97). Liikenneministeriön on vahvistettava rekisteröinti. Seurauksena on,

että alukset, jotka ainoastaan on rekisteröity muiden valtioiden rekistereihin eivät voi hyötyä tonniverosta Italiassa.

Alukset on rekisteröity kansainväliseen rekisteriin, joka on jaettu kolmeen osaan, sen perusteella missä valtiossa omistajat asuvat:

- alukset, joiden omistajista tietty minimiosuus ovat italialaisia tai EU-valtioissa asuvia henkilöitä
- uudet alukset tai alukset, jotka on rekisteröity EU:n ulkopuoliseen rekisteriin tai joiden omistajat tulevat EU:n ulkopuolelta. Sellaisessa tapauksessa varustamoyhtiötä on johdettava italialaisen kiinteän toimipaikan kautta ja italialaisen (henkilön tai yhtiön) tulee johtaa alusta. Myös EU:ssa asuva henkilö, jonka domisiili on Italia voi toimia johtajana niin, että siitä tulee vastuullinen hallinnollisia elimiä ja kolmansia osapuolia kohtaan.
- Alukset, jotka kuuluvat EU:n ulkopuolella asuville yksiköille ja joiden EU:n ulkopuolinen rekisteröinti on keskeytetty sen takia, että alus on annettu vuokralle bareboat ehdoin Italiassa tai EU:ssa asuvalle henkilölle

11.1.2.2 Tonniverojärjestelmä verrattuna tavalliseen yhteisöverotukseen

- Tonniverolain mukaan myös suoraan oikeutettuihin toimintoihin (katso kohta 1.2) liittyvät toiminnot kuuluvat järjestelmän piiriin.

Tällaiset päätoimintaan liittyvät toiminnot tullaan luettelemaan ministeriön asetuksessa, jota ei vielä ole annettu. Tämän vuoksi ei vielä ole tietoa siitä, kuuluuko ns. tax –free myynti aluksella järjestelmän piiriin vai ei.

- Ministeriön asetuksessa tullaan myös todennäköisesti ottamaan kantaa piilevien verovelkojen ja varojen verokohtelusta tonniverojärjestelmään liittyttäessä.
- Verotappiot, jotka ovat syntyneet ennen tonniverojärjestelmään liittymistä voidaan vähentää tonniverojärjestelmän mukaan lasketusta veronalaisesta tulosta.
- Nykyisten sääntöjen mukaan ei vaikuttaisi mahdolliselta saada verohyvitystä ulkomaisten verojen osalta niin, että ulkomaiset verot vähennettäisiin tonniverosta.
- Tonniverojärjestelmä on valinnainen. Jos verovelvollinen ei valitse järjestelmää Italiasta saadusta tulosta maksetaan normaalia tuloveroa (IRES) 33 % verokannan mukaan.

Normaalissa tuloverojärjestelmässä veronalaisen tulon laskemisen pohjana on tuloslaskelman osoittamat luvut, joihin tehdään verosääntöjen mukaisia lisäyksiä ja vähennyksiä.

Vuoden 1998 tammikuun 1. päivästä lähtien 80 % tulosta on tiettyjen edellytysten täytyessä (katso kohta 1.1) vapautettu yhtiöverosta, loppuosasta (20%) maksetaan yhtiöveroa (IRES) 33 % verokannan mukaan. Rajoitetusti verovelvollinen, jolla ei ole Italiassa kiinteätä toimipaikkaa ei maksa tuloveroa. Verohyvitystä ei pidetä veronalaisena tulona.

Jos yhtiön tulos näiden laskelmien jälkeen on negatiivinen (tappio), tappio voidaan vähentää seuraavien viiden vuoden tuloista. Verotappiot, jotka ovat syntyneet toiminnan ensimmäisen kolmen vuoden aikana voidaan vähentää tulevista tuloista ilman rajoituksia.

11.1.2.3 Tonnistoveron laskeminen

- Aluksen veronalainen tulo lasketaan tonnistoverojärjestelmän mukaan seuraavasti kertomalla:
 - a) Aluksen nettovetoisuudesta riippuva ennalta määrätty veronalainen tulo, joka lasketaan seuraavalla tavalla:

→ 0-1000 nettotonnia	€ 0,0090 per tonni
→ 1000 ylittävältä osalta 10 000 nettotonniin saakka	€ 0,0070 per tonni
→ 10 000 ylittävältä osalta 25 000 nettotonniin saakka	€ 0,0040 per tonni
→ 25 001 nettotonnia ylittävältä osalta	€ 0,0020 per tonni
 - b) Kerroin, joka riippuu aluksen iästä

→ 0-5 vuotta	0,90
→ 6-10 vuotta	0,95
→ 11-25 vuotta	1,05
→ enemmän kuin 25 vuotta	1,10

Yllä mainittu tulos kerrotaan niiden päivien lukumäärällä, joina alusta on käytetty verovuoden aikana. Päivät, joina alus ei ole ollut käytössä esimerkiksi ylläpidon tai korjausten takia, ei lasketa mukaan yllä mainittuun tarkoitukseen.

Näin lasketusta tulosta ei voida tehdä mitään vähennyksiä. Jos aluksenomistaja saa tuloja muista toiminnoista kuin sellaisista, joihin sovelletaan tonnistoverotusta, näistä tuloista maksetaan tuloveroa ja paikallisveroa normaalien sääntöjen mukaan.

Veronalainen tulo verotetaan 33 % verokannalla (IRES). Vanhat verotappiot voidaan vähentää veronalaisesta tulosta.

Jakamattoman voiton osalta ei ole mitään erityisiä sääntöjä, joita sovellettaisiin kun tonnistoverojakso päättyy ja yritys palaa normaaliin verojärjestelmään.

11.1.2.4 Voitonjakoa koskevat säännöt

Tonnistoverojärjestelmä ei sisällä erityisiä voitonjakosääntöjä. Normaalien verosääntöjen mukaan jaetut voitot ovat veronalaista tuloa saajalle.

Italialaista tonnistoverojärjestelmän soveltamisen piiriin kuuluvaa yhtiötä pidetään EU:n emoyhtiön mukaisena verovelvollisena, vaikka tulosta ainoastaan maksetaan tonnistoveroa, ja siten direktiivi soveltuisi siihen.

11.1.2.5 Lukitusvaikutukset

- Tonnistoverojärjestelmän soveltaminen lakkaa verovuonna, jona enemmistö aluksista on vuokrattu bareboat-ehdoin ajaksi, joka jokaisen aluksen osalta ylittää 50 % verovuoden tosiasiallisista aluksen käyttöpäivistä.
- Lisäksi valinta ei ole mahdollinen sellaisten päivien osalta, joina alus on ollut vuokrattu bareboat-ehdoin. Tässä tapauksessa tulo määritetään normaalien sääntöjen mukaan, erityiset kulut ovat vähennyskelpoisia, kun taas yleiset kulut vähennetään suhdeluvun perusteella.
- Valinta lakkaa olemasta voimassa, ellei verovelvollinen noudata niitä koulutusta koskevia sääntöjä, jotka tullaan antamaan ministeriön asetuksessa.
- Jos valinta lakkaa jostakin syystä, valintaa ei voida uudistaa ennen kuin 10 vuotta on kulunut. Ns. lukintakuluista ei ole tähän mennessä säädetty.
- Verovelvollinen, joka on valinnut järjestelmän, ei voi hyötyä Italian verokonsolidointisäännöksistä.
- Luovutusvoitot ja -tappiot, jotka syntyvät tonnistoverojärjestelmään kuuluvan aluksen myynnistä sisältyvät tonnistoveron veropohjaan. Jos alus on ollut vuokrattu ostajalle erityiset säännöt soveltuvat.

11.1.2.6 Avoin vai suljettu järjestelmä

Tonnistoverojärjestelmään kuuluvan yhtiön myydessä tavaroita tai palveluita ulkomaiselle lähiyhtiölle käypää arvoa (arm's length) on noudatettava.

11.2 Muut merenkulkua koskevat verojärjestelmät

Merenkulkua harjoittavilla yhtiöillä ei ole erityistä verokantaa. IRES (yhtiövero) on 33 %.

Tiettyjen edellytysten täytyessä 80 % tonnistoverojärjestelmään kuulumattomien varustamoyhtiöiden tulosta on vapautettu yhtiöverosta (katso 1.1.)

Varustamoyhtiöt, jotka eivät ole rekisteröityneet Italian kansainväliseen rekisteriin, eivät voi hyötyä tonnistoverojärjestelmästä tai osittaisesta tulon vapauttamisesta.

11.3 Sekamiehistöä koskevat säännöt

- Italialaisilla aluksilla on oltava EU-miehistö. Työntajien ja italialaisten ammattiliittojen välillä tehdyn sopimuksen mukaan on kuitenkin mahdollista käyttää myös EU:n ulkopuolelta tulevaa miehistöä.
- Ulkomaiseen rekisteriin rekisteröidyillä aluksilla, jotka on vuokrattu bareboat-ehdoin, tulisi olla ainakin 6 EU-valtiosta tulevaa päällystön jäsentä. Työntajien ja italialaisten ammattiliittojen välillä tehdyn sopimuksen mukaan on kuitenkin mahdollista käyttää myös EU:n ulkopuolelta tulevaa miehistöä.
- Ulkomailta ostetuilla aluksilla, tai ulkomailla rekisteröidyillä aluksilla kuten uusilla aluksilla pitäisi olla ainakin 6 EU-valtiosta tulevaa päällystön jäsentä. Työntajien ja italialaisten ammattiliittojen välillä tehdyn sopimuksen mukaan on kuitenkin mahdollista käyttää myös EU:n ulkopuolelta tulevaa miehistöä.