

Finansdepartementet
103 33 Stockholm

Förbättrade regler för svensk tonnagebeskattning

Fi2025/01444

1 Sammanfattning

Skatteverket har inga invändningar mot förslagen i promemorian, men lämnar synpunkter enligt nedan. Synpunkterna avser primärt behovet av förtydliganden för att såväl företagen som Skatteverket ska kunna förutse vad som är avsett att gälla.

2 Skatteverkets synpunkter

Synpunkterna följer promemorians utformning. Det sista avsnittet (2.6) är dock ett förslag från Skatteverket utan direkt koppling till promemorian.

2.1 Specialsjöfart inkluderas i systemet med tonnagebeskattning (avsnitt 4.2)

2.1.1 Bevakning

Avseende denna punkt anges att den t.ex. kan avse bevakning eller övervakning av olika typer av anläggningar till sjöss. Skatteverket utgår dock ifrån att det inte är en förutsättning att bevakningsobjektet finns till sjöss. Verket noterar att det finns företag som t.ex. utför bevakningsuppdrag avseende anläggningar i hamnar men där bevakningen sker från fartyg och förutsätter att sådan verksamhet kan omfattas så länge övriga krav är uppfyllda. I annat fall måste detta förtydligas, särskilt som det i Sverige, såvitt Skatteverket kunnat utröna, i dagsläget saknas sådan off-shore-verksamhet vars bevakning omfattas av motsvarande punkt i t.ex. de danska tonnageskattereglerna.

2.1.2 Bogsering

Skatteverket föreslår att lagtexten i punkten ändras till följande

bogsering förutsatt att bogseringsfartyget används till *sådan verksamhet* under minst 50 procent av den tid som fartyget är i drift under ett inkomstår

Skatteverket utgår från att det är tänkt att fartygen ska användas till bogsering under hälften av den tid de är i drift för att kunna omfattas och önskar ett förtydligande av vad som avses därför vad som avses med ”bogseringsfartyget används till sjötransport”. Begreppet sjötransport definieras i 39 b kap. 3 § första strecksatsen IL som transport av gods eller passagerare till sjöss (med kvalificerat fartyg). Någon ändring av den definitionen föreslås inte. Skatteverket utgår från att avsikten inte är att en bogseringsverksamhet endast ska kunna omfattas om fartygen används för att t.ex. transportera passagerare hälften av den tid fartygen är i drift.

2.1.3 Transport av muddermassa

Skatteverket föreslår att lagtexten i punkten istället utformas enligt följande.

transport av muddermassa förutsatt att *fartyget* under minst 50 procent av *den tid som fartyget är i drift* används till sådan sjötransport

Skatteverket önskar ett förtydligande av om det enbart är själva mudderverkets transport av muddermassa som ska omfattas, eller om det också eller istället är andra fartygs transport av muddermassa. Som Skatteverket förstår det muddrar mudderverket medan transporten av själva muddermassan normalt görs av andra fartyg, många gånger pråmar. Det är inte tydligt om det är de andra fartygens transport av muddermassa som är avsedd att omfattas då kravet i lagtexten enbart avser mudderverket.

Det är viktigt att vara exakt i vilken verksamhet som ska ”likställas” med kvalificerad rederiverksamhet. Om själva muddringen inte ska omfattas kan det bli problematiskt eftersom det är sannolikt att ett företag fakturerar för själva muddringen och transporten av muddermassan utan uppdelning. Och om då endast inkomsten från den ena delen av tjänsten ska ersättas av en tonnageinkomst kan det ställa till problem för både företaget och Skatteverket.

2.2 Förutsättningarna för att ett fartyg ska vara kvalificerat ändras (avsnitt 4.4)

2.2.1 Registrering i fartygsregister

Skatteverket föreslår att det bör krävas att ett kvalificerat fartyg är registrerat i ett fartygsregister.

Det är viktigt att Skatteverket har möjlighet att kontrollera att de fartyg som ingår i en kvalificerad rederiverksamhet uppfyller de krav som uppställs i 39 b kap. II, t.ex. i samband med att ett företag ansöker om godkännande för tonnagebeskattning. Enligt Skatteverket bör därför bara fartyg som är registrerade i ett fartygsregister anses vara kvalificerade enligt 6 §. En sådan ordning skulle också samspela väl med kraven som uppställs i 5 §. Frågan aktualiseras med anledning av att kravet på minsta bruttodräktighet föreslås bli 20 för fartyg som används i sådan verksamhet som avses i föreslagna 4 b §. Skatteverket utesluter inte att det finns fartyg med en minsta bruttodräktighet om 20 som inte är registrerade i ett fartygsregister, jfr 4 § lagen (1979:377) om registrering av båtar.

I de fall rederiverksamheten består av verksamhet som anges i någon av punkterna i föreslagna 4 b § och bedrivs med endast ett fartyg uppfattar Skatteverket att utformningen av 5 § 2 st. 2–3 p. och 3 st. innebär att det fartyget måste vara registrerat i ett fartygsregister. För bogsering och sjötransport av muddermassa uppställs även ett särskilt krav på registrering inom EES i föreslagna 5 § 4 st. Om rederiverksamheten bedrivs med flera fartyg antyder dock utformningen av 5 § 2 st. 2–3 p. och 3 st. att samtliga fartyg inte behöver vara registrerade i ett fartygsregister, om det är fråga om annan verksamhet som omfattas av 4 b § än bogsering och sjötransport av muddermassa. Ett fartyg som t.ex. används till reparation av anläggning till sjöss skulle i en rederiverksamhet bestående av flera fartyg, såvitt Skatteverket uppfattar förslaget, kunna utgöra ett kvalificerat fartyg som ingår i en kvalificerad rederiverksamhet trots att det inte är registrerat i något fartygsregister.

2.2.2 Användning i trafik som är utsatt för internationell konkurrens på sjöfartsmarknaden

Begreppet ”används i trafik som är utsatt för internationell konkurrens” på sjöfartsmarknaden bör konkretiseras i lagtext eller författningskommentar.

Av lagtexten (föreslagna 6 § 3 p.) framgår inget om i vilken omfattning ett kvalificerat fartyg ska användas i trafik som är utsatt för internationell konkurrens på sjöfartsmarknaden. Inte heller författningskommentaren ger någon ledning i frågan. Av texten i promemorian på sida 22 framgår att det finns ett liknande villkor i 2 § förordningen (2001:770) om sjöfartsstöd. Enligt den bestämmelsen ska det aktuella fartyget i sin näringsverksamhet användas i trafik som är utsatt för internationell konkurrens på sjöfartsmarknaden. Detta villkor har tolkats av Högsta förvaltningsdomstolen i HFD 2018 ref 82. Som Skatteverket förstår skrivningen i promemorian på sida 22 ska den föreslagna 6 § 3 p. tolkas i enlighet med Högsta förvaltningsdomstolens uttalanden i

nämnda dom. Skatteverket önskar att detta konkretiseras ytterligare i lagtext eller författningskommentar, så att det inte råder någon tvekan om vad som avses med det nya kriteriet i den kommande tillämpningen av reglerna.

2.3 Regleringen av vilka anknytande verksamheter som utgör kvalificerad rederiverksamhet görs uttömmande (avsnitt 4.5)

2.3.1 Förslaget synes innebära en förändring

I förhållande till uppräknningen på s 46 i prop. 2015/16:127 saknar Skatteverket punkter för planering av rutter, befraktning, bemanning samt marknadsföring. Dessutom saknas en punkt för ”underhåll av gods och fartyg”. Detta uppfattar Skatteverket som en förändring av vad som hittills gällt och som inte motiveras i promemorian.

2.3.2 Verksamhet som är nödvändig för en sjötransport eller anknytande verksamhet?

Enligt Skatteverket bör det anges i förarbetena till den nya lagstiftningen att exemplen nedan ska anses utgöra verksamhet som är nödvändig för en sjötransport i andra strecksatsen i 3 §. Är det i något fall i stället fråga om anknytande verksamhet bör exemplet i stället tillföras som en ny punkt i 4 a §.

I förarbetena till gällande lagstiftning ges en allmän beskrivning av vad som krävs för att bedriva verksamhet med sjötransporter. Som exempel anges planering av rutter, befraktning, bemanning, marknadsföring, biljettförsäljning, bokning av gods samt underhåll av gods och fartyg. Bokning av gods för sjötransporter och biljettförsäljning ingår även i de exempel som anges i författningskommentaren till 3 § andra strecksatsen, alltså verksamhet som är nödvändig för eller nära anknuten till en sjötransport (se prop. 2015/16:127 s. 46 och 119).

Utgångspunkten i promemorian är att de verksamheter som anses vara nära anknutna till en sjötransport, och som ingår i ersättningen för sjötransporten enligt nuvarande bestämmelse, ska kunna utgöra kvalificerad verksamhet även enligt den nya lagstiftningen (se promemorian s. 24).

2.3.3 Otydlighet kring om regleringen verkligen är uttömmande

Enligt Skatteverket bör det tydligt anges om de nya reglerna avser att omfatta verksamheter som inte omfattas av dagens regler.

I promemorian anges att även vissa verksamheter som räknas som verksamhet som är nära anknuten till en sjötransport i tonnageskattningssystemet i andra jämförbara EU-länder bör ingå. Formuleringen i promemorian antyder att det finns vissa verksamheter som inte omfattas av dagens bestämmelser men som bör omfattas av de nya bestämmelserna (se promemorian s. 24). Förslaget innehåller emellertid inte någon punkt eller verksamhet utöver vad som omfattas av det nuvarande regelsystemet.

2.4 Generösare villkor för överavskrivningsfond införs (avsnitt 4.6)

Skatteverket föreslår att bedömningen ska utgå från ett årsskifte i bemärkelsen att leverans bör ske innan utgången av tredje beskattningsåret efter det år avtalet ingås.

Som Skatteverket förstår punkt 3 i förslaget till 24 a § avses där tre kalenderår från avtalets datum. Det skulle innebära att om avtal ingås 20 maj år 1 så ska leverans ske senast 20 maj år 4. I remissvaret avseende promemorian Vågade skatter föreslog Skatteverket att tidpunkten skulle vara utgången av det tredje beskattningsåret efter det år avtalet ingicks, vilket i exemplet skulle innebära senast 31 december år 4.

Ur ett tillämpningsperspektiv vore det enklare att utgå ifrån ett årsskifte, eftersom Skatteverket då inte varje gång behöver utreda vid vilken tidpunkt under ett år som ett företag i den aktuella situationen faktiskt mottog leverans.

2.5 Företag i ekonomiska svårigheter (avsnitt 4.7)

Skatteverket föreslår att ett nytt andra stycke införs i 13 a kap. 17 § skatteförfarandelagen (2011:1244) (SFL) med följande lydelse:

En återkallelse enligt 10 § tredje stycket får tidigast avse det beskattningsår företaget hamnade i svårigheter som avses i 39 b kap. 5 a § inkomstskattelagen (1999:1229).

Enligt 13 a kap 10 § första stycket 2 SFL ska Skatteverket återkalla ett godkännande för tonnageskattning om förutsättningarna för godkännande för tonnageskattning enligt 2 och 3 §§ inte är uppfyllda. Av andra stycket samma paragraf framgår att första stycket 2 inte gäller bl.a. om det beslutas att företaget ska gå i likvidation, företaget försätts i konkurs eller om företaget upplöses till följd av ett beslut om förenklad avveckling.

Om ett företag går i likvidation, försätts i konkurs eller upplöses till följd av ett beslut om förenklad avveckling så ska Skatteverket alltså inte återkalla ett

godkännande för tonnagebeskattning, men om företaget också är i ekonomiska svårigheter så ska Skatteverket, enligt promemorians förslag, ändå återkalla godkännandet.

En återkallelse på initiativ av Skatteverket avser, enligt 13 a kap. 17 § SFL, det beskattningsår då beslut om återkallelse meddelades och tidigare beskattningsår som verksamheten har tonnagebeskattats. Återkallelsen avser dock tidigast det beskattningsår som har gått ut under det sjätte kalenderåret före det kalenderår då beslut om återkallelse meddelades.

Detta innebär att skillnaden mellan att vara i ekonomiska svårigheter och att t.ex. gå i likvidation (utan att vara i ekonomiska svårigheter) kan bli avsevärd för det enskilda företaget. Det kan bli mycket kostsamt för företaget om Skatteverket ska ompröva sex år bakåt i tiden och beskatta företaget enligt vanliga regler. Syftet med att införa regeln om att återkallelse ska ske om företaget är i ekonomiska svårigheter är att EU inte godkänner att stöd lämnas till företag i ekonomiska svårigheter. Ett företag som är i ekonomiska svårigheter idag var det inte nödvändigtvis för sex år sedan. Ändå blir effekten av reglerna om återkallelse att även det stöd som företaget fått innan det hamnade i ekonomiska svårigheter ska återbetalas.

2.6 Särskilt om likvidation/konkurs

Skatteverket föreslår att 13 a kap. 11 § SFL omformuleras enligt följande.

Om det finns särskilda skäl, får Skatteverket

1. avstå från att återkalla ett godkännande för tonnagebeskattning enligt 10 § första stycket 2-4, *eller*
2. *återkalla ett godkännande för tonnagebeskattning även vid företags avveckling, likvidation, konkurs eller upplösning enligt 10 § andra stycket*

Förslaget ovan skulle ge Skatteverket möjlighet att förhindra ett kringgående av regelverket bestående i att ett företag genom aktiva åtgärder undgår att få ett godkännande för tonnagebeskattning återkallat.

Om Skatteverket upptäcker att förutsättningarna för ett godkännande för tonnagebeskattning enligt 13 a kap. 2 eller 3 §§ SFL inte är uppfyllda, ska Skatteverket återkalla ett godkännande för tonnagebeskattning (13 a kap. 10 § första stycket 2). Det gäller dock inte om företaget beslutar om likvidation eller om företaget försätts i konkurs (13 a kap. 10 § andra stycket 2 och 3 SFL).

Det är alltså fullt möjligt efter att Skatteverket har skickat ett förslag till beslut (i enlighet med sin kommunikationsskyldighet i 40 kap. 2 och 3 §§ SFL) om

återkallelse att företaget beslutar att försätta sig i likvidation eller konkurs innan Skatteverket har fattat sitt beslut att återkalla godkännandet för tonnagebeskattning. Skatteverket saknar i de fallen stöd i lagstiftningen för att på eget initiativ fullfölja sitt förslag och besluta om återkallelse. Då återkallas inte godkännandet för tonnagebeskattning, varken för det innevarande beskattningsåret eller för tidigare beskattningsår (jfr 13 a kap. 17 § SFL). Den konventionella beskattning som lagstiftaren tänkt sig ska bli följden när företaget inte längre uppfyller förutsättningarna för tonnagebeskattning – som mest 6 år tillbaka i tiden – kommer alltså att utebli. Likaså saknar Skatteverket stöd för att ta ut en återkallelseavgift.

3 Konsekvenser för Skatteverket

Skatteverket ser inte att förslagen innebär några större konsekvenser för verket.

Detta remissvar har beslutats av generaldirektören Katrin Westling Palm och föredragits av rättsliga experten Jesper Anderberg. Vid den slutliga handläggningen har också följande deltagit: rättschefen Michael Erliksson, enhetschefen Lena Hiort af Ornäs Leijon och sektionschef Mats Nilsson

Katrin Westling Palm