

Stockholm den 3 oktober 2025

R-2025/1448

Till Finansdepartementet

Fi2025/01444

Sveriges advokatsamfund har genom remiss den 24 juni 2025 beretts tillfälle att yttra sig över promemorian Förbättrade regler för svensk tonnagebeskattning.

Sammanfattning

Advokatsamfundet har inget att invända mot förslaget i promemorian men lämnar följande synpunkter på vissa detaljer.

Synpunkter

Allmänt

Bestämmelserna om tonnageskatt är intagna i 39 b kapitlet av inkomstskattelagen (IL) och om godkännande för tonnagebeskattning i 13 a kapitlet av skatteförfarandelagen (SFL), samt om återkallelseavgift i 49 a kapitlet av samma lag.

Advokatsamfundet anser att förslaget till utvidgning av bestämmelserna om tonnageskatt är välkomna men har följande synpunkter rörande detaljer av förslaget.

Verksamhet som ingår i kvalificerad rederiverksamhet

I 39 b kap 4 a § IL har intagits en delvis ny bestämmelse enligt vilken vissa andra uppräknade anknyttande verksamheter som ingår i ersättningen för sjötransporten ska anses utgöra kvalificerad rederiverksamhet.

Av motiveringen framgår att intäkterna för den anknyttande verksamheten ska vara underordnad intäkter av fartygets totala intäkter och inte överstiga 50 %. Någon särskild bestämmelse i lagtexten rörande detta har inte ansetts behövas.

Analysen i promemorian är sannolikt korrekt. De uppräknade anknyttande verksamheterna är dock omfattande.

Enligt Advokatsamfundets uppfattning är det lämpligt att en så viktig bestämmelse som att den anknyttande verksamheten ska vara underordnad införs i och framgår direkt av lagtexten.

Specialsjöfart

39 b kap 4 b § IL reglerar på ett uttömmande sätt vilka typer av specialsjöfart som ska likställas med kvalificerad rederiverksamhet.

Den uttömmande uppräknningen förenklar tillämpning av bestämmelsen men innebär samtidigt att ny specialsjöfart som tillkommer genom förändringar på marknaden och inom området inte omfattas.

Det är enligt Advokatsamfundets bedömning svårt att göra ett tillägg till bestämmelsen för att fånga upp dessa förändringar. Det är dock viktigt att fortlöpande bevaka de förändringar som sker inom området och uppdatera bestämmelsen skyndsamt när detta är påkallat.

Det kan tilläggas att behovet av fortlöpande bevakning och analys även gäller utvecklingen inom EU-rättslig praxis. Risker är annars att den önskade attraktionskraften med de nya svenska reglerna försämras och att de svenska reglerna blir fränsprungna i den internationella konkurrensen.

Fartyg för prospektering och utvinning av naturresurser

I den utvidgning som föreslås rörande specialsjöfart har i den tidigare remitterade promemorian Vågade skatter (LI2024/00068) ingående fartyg för prospektering och utvinning av naturresurser, undantagits. Anledningen till detta anges vara att det skulle kunna leda till gränsdragningsproblem i förhållande till intäkter som hänför sig till utvinning av naturresurser.

En bestämmelse av liknande slag finns i bland annat artikel 21 punkt 5 i det nordiska dubbelbeskattningsavtalet. Där anges att bestämmelsen omfattar "...inkomst, som företag i en avtalsslutande stat förvärvar på grund av transport av personal eller materiel...". Härigenom undantas motsatsvis på ett tydligt sätt intäkter från utvinning av naturresurser.

En motsvarande lydelse i de nya reglerna skulle möjliggöra att fartyg som bedriver denna typ av verksamhet kan omfattas av de utvidgade nya reglerna.

Advokatsamfundet anser att fartyg för prospektering och utvinning av naturresurser bör omfattas av de nya reglerna för att ge möjlighet även för svenskt tonnage inom detta verksamhetsområde att omfattas av de nya reglerna. Ett förtydligande bör därvid ske för att klargöras att intäkter från utvinning av naturresurser inte omfattas.

Leverans som inte skett inom tre år

I 39 b kap 24 b § andra stycket IL anges att, om ett avtal ingåtts med ett varv om nybyggnation av ett fartyg, och leveransen inte sker inom tre år, ska fartyget anses avyttrat det år det står klart att leverans inte kommer att ske inom den angivna tiden.

Bestämmelsen är i allmänhet enkel att tillämpa men kan skapa svårigheter när förseningar uppstår. Förseningar uppstår ofta successivt, varvid leveranstidpunkten stegvis skjuts fram och till slut överskrider tre år. Även oförutsedda händelser som krig, krigsliknande tillstånd eller pandemier kan leda till förseningar som ligger utanför parternas kontroll.

Det vidare noteras att varken 39 b kap 24 a IL eller övriga bestämmelser i IL innehåller någon definition av vad som avses med leverans. Det är därför tänkbart att en köpare, när en försening eller annan omständighet som kan likställas med avyttring enligt 39 b kap 4 a § IL riskerar att inträffa eller har inträffat, kan acceptera en leverans under förutsättning att vissa arbeten slutförs först efter treårsperiodens utgång, för att undgå tillämpning av bestämmelsen.

Enligt Advokatsamfundets mening bör dessa scenarion analyseras i det fortsatta lagstiftningsarbetet.

En bestämmelse som möjliggör en begränsad förlängning av treårsfristen vid särskilda skäl skulle kunna utgöra en lösning för att undvika en alltför sträng tillämpning av reglerna i situationer som ligger utom parternas kontroll.

Retroaktiv återkallelse av godkännande för tonnagebeskattning på grund av ekonomiska svårigheter

Förslaget innehåller i 13 a kap 10 § tredje stycket SFL en bestämmelse rörande återkallelse av godkännande för tonnagebeskattning på grund av att ett företag befinner sig i ekonomiska svårigheter av visst slag. Återkallelse av godkännandet ska, om så är fallet, ske enligt 13 a kap 10 § första stycket 2 SFL.

Sådan återkallelse avser enligt 13 a kap 17 § 2 SFL även tidigare beskattningsår under vilka verksamheten har tonnagebeskattats, dock tidigast det beskattningsår som har gått ut under det sjätte kalenderåret före det kalenderår då beslut om återkallelse meddelades.

Övergångsbestämmelserna till lagförslaget innehåller inte någon särskild bestämmelse i detta avseende, utan ikraftträdandet är detsamma som för övriga bestämmelser i lagförslaget.

Enligt promemorian är detta inte ett sådant retroaktivt skatteuttag som avses i 2 kap 10 § regeringsformen, eftersom grunden för företagets skattskyldighet kommer att vara densamma även om företaget inte längre uppfyller kraven för en mer förmånlig beräkning av skatten enligt 39 b kap IL.

Enligt 66 kap 27 § 4 g SFL får efterbeskattning ske om återkallelse av godkännande för tonnagebeskattning skett enligt 13 a kap 10 § första stycket 2–4 samma lag.

Den nya bestämmelsen innebär efterbeskattning och därmed negativa skattekonsekvenser för i övrigt lagakraftvunna inkomstår så långt tillbaka i tiden som det sjätte kalenderåret före det kalenderår då beslut om återkallelse meddelas. Detta utgör en mycket långtgående retroaktivitet, även om denna föranleds av ekonomiska svårigheter efter ikraftträdandet.

Promemorians uttalande att grunden för företagets skattskyldighet förblir densamma beaktar inte att det här rör sig om en särskilt gynnande specialbestämmelse som får tillämpas först efter särskilt godkännande från Skatteverket. Den innebär en särskild

modell att beräkna företagets beskattningsbara inkomst. De skattskyldiga har en berättigad förväntan att kunna förlita sig på tidigare lämnade positiva beslut rörande godkännanden för tonnageskattning. Verksamheten har bedrivits med tillämpning av och anpassats efter reglerna för tonnageskattning under, ofta, många år. Den nya bestämmelsen innebär inte att grunden för skattskyldigheten är densamma.

Oavsett riktigheten i promemorians bedömning att ett sådant retroaktivt skatteuttag är förenligt med 2 kap. 10 § regeringsformen, anser Advokatsamfundet att bestämmelsen strider mot syftet med det grundlagsstadgade retroaktivitetsförbudet på skatteområdet. En övergångsbestämmelse som innebär ett successivt införande av den aktuella bestämmelsen bör därför införas för att mitigera konsekvenserna för enskilda till följd av bestämmelsens retroaktiva karaktär.

SVERIGES ADVOKATSAMFUND

Mia Edwall Insulander