

Landsbygds- och
infrastrukturdepartementet
103 33 Stockholm

Vågade skatter – Navigering i sjöfartens förutsättningar

LI2024/00068

1 Sammanfattning

Förslaget om avskaffande av stämpelskatt för beviljande av ansökan om inteckning i skepp rör inte Skatteverkets verksamhet. Skatteverket har därför inte några synpunkter på det förslaget.

När det gäller de föreslagna ändringarna av tonnageskattningen tillstyrker Skatteverket förslaget om förtydligande om spärrtiden. I övrigt har Skatteverket inga invändningar mot att förslagen som avser tonnageskattning genomförs.

Skatteverket lämnar vissa synpunkter som bland annat rör behovet av förtydliganden vid utformning av lagtexten. Skatteverkets synpunkter kan sammanfattas enligt följande.

- Om kravet på viss del transport i internationell fart ska sänkas så lågt som 10 procent bör det i det fortsatta lagstiftningsarbetet övervägas om inte kravet istället ska slopas helt.
- Begreppet skärgårdstrafik behöver definieras.
- De former av specialsjöfart som ska utgöra kvalificerad rederiverksamhet behöver bli precist och uttömmande definierade och avgränsningen mot konventionell beskattning tydlig.
- Alla kvalificerade fartyg som ingår i en kvalificerad rederiverksamhet bör vara registrerade i ett fartygsregister.
- Det bör tydligt framgå av lagtexten
 - vilka villkor som ska vara uppfyllda för att ett avtal om införskaffande av fartyg ska få likställas med innehav (ägnande) av fartyg vid en prövning av om ett företag behöver återföra avdrag som gjorts till överavskrivningsfond till beskattning, samt
 - att möjligheten att likställa avtal med innehav är kopplat specifikt till reglerna om överavskrivningsfond.
- I samband med lagstiftningsarbetet bör, ifråga om avtal om införskaffande av fartyg som likställs med innehav (ägnande) av fartyg, även frågan om vad som händer om leverans inte sker i tid, om avtalet inte fullföljs eller om det överläts till annan part särskilt adresseras.
- En syftesuppfyllande paragraf likt den som föreslås riskerar, enligt Skatteverket, att bli verkningslös.

- Skatteverket förespråkar en regel som ger Skatteverket möjlighet att fullfölja en återkallelse av ett godkännande för tonnagebeskattning, även om det aktuella företaget trätt i likvidation eller gått i konkurs.

Skatteverket noterar att förslagen som gäller ändringar i reglerna om tonnagebeskattning kommer att behöva godkännas av EU-kommissionen¹.

2 Skatteverkets synpunkter

Skatteverket ser positivt på de bakomliggande syften som ligger till grund för de föreslagna ändringarna av tonnagebeskattningen, vilket är att svensk sjöfart ska bli mer konkurrenskraftig samt att stärka svensk beredskap.

Skatteverket är den myndighet som ansvarar för tonnageskatten vilket t.ex. innefattar att bevilja godkännande för tonnagebeskattning, besluta om skatt, hantera omprövningar och återkalla godkännande. Det är viktigt för både de företag som berörs av systemet och för Skatteverket att reglerna om tonnagebeskattning är tydliga och inte lämnar mer utrymme för olika tolkningar än vad som är nödvändigt. Här kan det särskilt påpekas att tonnageskattegränserna redan idag är föremål för tolknings- och gränsdragningsfrågor, till exempel när det gäller att avgöra om ett fartyg huvudsakligen används i internationell fart². I promemorian lämnas dock, förutom på en punkt, inga författningsförslag att ta ställning till. Utgångspunkten för en ändrad lagtext bör, enligt Skatteverket, vara så tydliga och precisa regler som möjligt, till undvikande av nya tolkningsproblem.

Skatteverkets synpunkter på de föreslagna ändringarna i reglerna om tonnagebeskattning presenteras nedan i huvudsak i den ordningsföljd som ändringsförslagen framförs i promemorian.

2.1 Ändrat fartområde och undantag för upphandlad sjötransport och skärgårdstrafik (4.2.2 och 4.2.1)

Skatteverket har inga invändningar mot förslaget om att minska den andel internationell fart ett fartyg ska ha för att vara kvalificerat till minst 10 procent, men redogör nedan för synpunkter kopplade till konsekvenserna av förslaget som verket anser bör beaktas i det fortsatta lagstiftningsarbetet.

Skatteverket har heller inga invändningar mot förslaget om att begränsa möjligheten för fartyg som nyttjas för upphandlad sjötransport och skärgårdstrafik att vara kvalificerade. Även här lämnar Skatteverket nedan vissa synpunkter på förslaget.

2.1.1 Ändrat fartområde

I utredningens avsnitt 4.2.2 föreslås att fartområdet ska ändras för ett kvalificerat fartyg från att det huvudsakligen ska användas i internationell fart eller i inrikes fart i ett annat land³ till att det ska användas i trafik som i åtminstone ringa omfattning sker i internationell fart, eller

¹ Artikel 108(3) Fördraget om Europeiska unionens funktionssätt

² 39 b kap. 6 § tredje strecksatsen IL

³ 39 b kap. 6 § tredje strecksatsen IL

användas i inrikes fart i ett annat land. Med ringa omfattning bör förstås minst 10 procent av påbörjade tonnagedygn.

Skatteverket konstaterar till en början att förslaget innebär ett avsteg från den bedömning regeringen gjort att det framför allt är fartyg i internationell trafik som är utsatta för internationell konkurrens och därför bör vara kvalificerade⁴. Med en sänkning till 10 procent kommer även fartyg som, enligt bedömningen, inte är utsatta för internationell konkurrens i samma omfattning, att vara kvalificerade.

Skatteverket anser sedan, till skillnad från utredningen, att ett så lågt ställt krav som 10 procent öppnar en möjlighet för taktiska överväganden från företagets sida i syfte att kravet ska uppfyllas. Eftersom kravet gäller för varje fartyg för sig skulle det exempelvis bli möjligt att planera verksamheten så att fartyg som annars inte skulle varit kvalificerade faktiskt blir det genom att företagets frakter i internationell fart fördelas på alla de fartyg företaget har till sitt förfogande. Detta innebär att fartyg som egentligen inte är tänkta att omfattas av tonnagebeskattningen ändå kan uppfylla kraven på kvalificerade fartyg.

Tonnagebeskattningen är en schablonbeskattning och som sådan tänkt vara enkel i sin utformning och tillämpning. Ingångskravet på internationell fart medför i sig förhållandevis stor administration för såväl godkända företag som Skatteverket att hålla reda på, oavsett storleken på kravet. En sänkning av kravet innebär att fler företag och fartyg kommer att omfattas. Frågan är då om nyttan med kravet, om det sänks till 10 procent, står i paritet med den administrativa börda kravet medför.

Det är dessutom, enligt Skatteverkets uppfattning, osäkert om specialsjöfarten kommer att nå upp till ens ett krav på minst 10 procent i internationell fart, vilket kan motverka utredningens förslag att vissa av dessa fartyg ska kunna ingå i systemet⁵. Trafikanalys anger t.ex. att specialsjöfarten ”opererar huvudsakligen på inre vatten eller i närsjöfart”⁶, fartområden som inte kan anses ingå i internationell fart.

Skatteverket anser sammanfattningsvis att om kravet på viss del transport i internationell fart, i enlighet med förslaget, ska sänkas så lågt som 10 procent bör det i det fortsatta lagstiftningsarbetet övervägas om inte kravet istället ska slopas helt.

2.1.2 Undantag för upphandlad sjötransport och skärgårdstrafik

I avsnitt 4.2.1 föreslår utredningen att lagstiftningen kompletteras med ett undantag så att upphandlad sjötransport och skärgårdstrafik inte är kvalificerade för systemet.

Skatteverket har inga invändningar mot den föreslagna begränsningen som sådan, men vill påpeka att den bör utformas så tydligt som möjligt för att undvika gränsdragningsproblem i möjligaste mån. I Nationalencyklopedin definieras skärgård som ”ett område med öar av olika storlek utanför en kust”, men såvitt Skatteverket kunnat finna saknas det en definition av begreppet ”skärgårdstrafik”.

För att såväl Skatteverket som rederiföretagen ska kunna bedöma om t.ex. förutsättningarna för ett godkännande är för handen måste det förtydligas och definieras vad som avses med

⁴ Prop. 2015/16:127 s. 54

⁵ Se 2.2 nedan

⁶ Svensk sjöfarts internationella konkurrenssituation 2023, Rapport: 2023:9, s 27

skärgårdstrafik. Ska begreppet t.ex. omfatta trafik till och från och/eller inom skärgården? Ska det bara omfatta linjetrafik eller även icke reguljär trafik?

En särskild fråga blir också hur begreppet skärgårdstrafik påverkas av den föreslagna utvidgningen avseende specialsjöfarten⁷. Ska även t.ex. sjömätning som görs inom skärgård eller bogsering inom skärgård, hänföras till skärgårdstrafik?

Skatteverket ser inte samma problem med begreppet upphandlad sjötransport så länge det begreppet definieras på det sätt som beskrivs i promemorian, d.v.s. med utgångspunkt i begreppen allmän trafikplikt och avtal om allmän trafik.

2.2 Inkludering av specialsjöfart (4.2.3)

Enligt förslaget ska vissa särskilt utpekade former av specialsjöfart inkluderas explicit i uppräknningen av vad som anses vara s.k. kvalificerad rederiverksamhet enligt 39 b kap. IL.

Skatteverket har inga invändningar mot att definitionen av vad som utgör kvalificerad rederiverksamhet utökas men ser vissa lagtekniska utmaningar kopplade till en sådan utökning. Specialsjöfart är inte ett juridiskt begrepp och saknar en enhetlig definition⁸. Skatteverket utgår därför från att det enbart är de särskilda typer av specialsjöfart som räknas upp i förslaget som ska anses utgöra kvalificerad rederiverksamhet. Det är i förslaget inte fullt ut klarlagt om vissa av de angivna verksamheterna kan anses utgöra sjötransport och därför faller in under definitionen av kvalificerad rederiverksamhet redan enligt nu gällande regler. Skatteverket anser att verksamheterna inte är tillräckligt väl definierade i förslaget. Det gäller framför allt sjömätning och fartyg som utför prospektering och utvinning av naturresurser, men även övriga verksamheter bör vara tydligt definierade för att säkerställa en enhetlig tolkning och tillämpning. Sammantaget bör de olika formerna av specialsjöfart och på vilket sätt de ska inkluderas i kvalificerad rederiverksamhet förtydligas i det kommande lagstiftningsarbetet.

Att det tydligt framgår vad som ska ingå i den kvalificerade rederiverksamheten är också av avgörande betydelse för att tonnagebeskattningen inte ska ersätta andra inkomster och utgifter än sådana som hänför sig till sjöfartsverksamhet. Som exempel kan nämnas verksamhet bestående i utvinning av naturresurser. Det kan, enligt Skatteverkets uppfattning, inte vara meningen att inkomsterna från sådant som utvinns ska ingå i tonnagebeskattningen. Sådana inkomster bör, enligt Skatteverket, beskattas konventionellt.

2.3 Minskning av den minsta kvalificerade fartygsstorleken (4.2.4)

Skatteverket har inga invändningar mot förslaget att gränsen för vad som kan utgöra ett kvalificerat fartyg sänks från en bruttodräktighet på minst 100⁹ till en bruttodräktighet på minst 20.

Det är av vikt att Skatteverket har möjlighet att kontrollera att de fartyg som ingår i en kvalificerad rederiverksamhet uppfyller de krav som uppställs i 39 b kap. IL, t.ex. i samband med ansökan om godkännande. I det svenska fartygsregistret ska bl.a. båtar vars skrov har en största längd om minst femton meter och som anses som svenska föras in. Även mindre

⁷ Se 2.2 nedan

⁸ Se avsnitt 2 i Transportstyrelsens rapport från Juni 2020, Så stärker vi förutsättningarna för specialsjöfarten under svensk flagg, Dnr TSG 2020-1038

⁹ 39 b kap. 6 § första strecksatsen IL

båtar med viss yrkesmässig användning ska föras in i registret¹⁰. Skatteverket utesluter dock inte att förslaget om minskad bruttodräktighet för kvalificerade fartyg skulle kunna innebära att fartyg som inte finns registrerade i ett fartygsregister likväl skulle kunna anses vara kvalificerade enligt kriterierna i 39 b kap. 6 § II. Skatteverket föreslår därför att det uttryckligen anges i bestämmelsen att ett kvalificerat fartyg ska vara registrerat i ett fartygsregister. Detta stämmer också väl överens med de krav som framställs i 39 b kap. 5 § II, som bland annat innebär att minst tjugo procent av den sammanlagda bruttodräktigheten avseende de kvalificerade fartygen i en kvalificerad rederiverksamhet hänför sig till fartyg som är registrerade i något register inom EES.

2.4 Ändring av villkor för återföring av överavskrivningsfond och jämställande av avtal om införskaffande med innehav (4.2.5 och 4.2.6)

Promemorian innehåller två förslag kopplade till den särskilda överavskrivningsfond som kan uppkomma i samband med inträde i tonnagesbeskattningsystemet¹¹.

Skatteverket har inga invändningar mot att förslagen genomförs men lämnar nedan vissa önskemål om förtydliganden av innehållet samt utformningen av kommande lagförslag.

2.4.1 Ändring av villkor för återföring av överavskrivningsfond

Skatteverket uppfattar att det föreslås en ändring i 39 b kap. 24 § II. Skatteverket har inga synpunkter på förslaget i denna del.

2.4.2 Jämställande av avtal om införskaffande med innehav

Skatteverket uppfattar att utredningen föreslår att vissa avtal om framtida förvärv/beställningsavtal avseende fartyg ska kunna likställas med innehav (ägende) av fartyg. På så sätt minskar risken för att rederier som omfattas av tonnagesbeskattning behöver återföra avdrag som gjorts till överavskrivningsfond till beskattning på grund av exempelvis tidsutdräkt i samband med nybygge av fartyg¹². Enligt Skatteverket är det dock inte helt klart hur den föreslagna regeln om jämställande av avtal om införskaffande med innehav är tänkt att fungera och detta behöver utvecklas i det kommande lagstiftningsarbetet.

Skatteverket anser att avtal om framtida förvärv/beställningsavtal avseende fartyg ska jämföras med innehav enbart då ett sådant avtal kompenserar för en redan genomförd avyttring. En annan innebörd skulle kunna resultera i att ett företag som ingått ett beställningsavtal avseende nytt tonnage, och samtidigt har kvar gammalt tonnage som man avser att avyttra vid leverans av nyförvärvet, faktiskt har ökat sitt tonnage vid en avstämning enligt 39 b kap. 23 § första stycket II. Fem år senare har det nya fartyget levererats och det gamla avyttrats. Allt annat lika innebär det en minskning av tonnaget som i sin tur kan föranleda en återföring av avdrag till överavskrivningsfond. Detta är, såvitt Skatteverket kan förstå, inte syftet med ändringen.

Skatteverket anser också att det tydligt måste framgå vilka krav som ska ställas på det avtal som ska jämföras med innehav (ägende) av fartyg, förutom att det ska avse tonnage som

¹⁰ Se 4 § Lag 1979:377 om registrering av båtar

¹¹ 39 b kap. 17-26 §§ II.

¹² Jfr 39 b kap. 23-24 §§ II.

ska användas inom ramen för kvalificerad rederiverksamhet som ska vara föremål för tonnageskattning. Enligt Skatteverket vore det rimligt att kräva att det senast den dag då inkomstdeklarationen ska lämnas för ett sådant beskattningsår då överlåtelse skett av gammalt tonnage finns ett avtal på plats som binder företaget till ett förvärv av ett fartyg som ska levereras inom tre år från utgången av överlåtelseåret. Om detta synsätt överensstämmer med förslaget är dock, enligt Skatteverket, inte helt klart.

En annan fråga är vad som händer om leverans inte sker i tid, om avtalet inte fullföljs eller om det överläts till annan part. För det fall Skatteverket ska ha möjlighet att gå tillbaka och ompröva ett tidigare år med hänsyn till att det först senare beskattningsår står klart att kravet i 39 b kap. 23 § IL inte varit uppfyllt vid avstämningstidpunkten kan det komma att krävas särskilda förfaranderegler.

Slutligen uppfattar Skatteverket att förslaget är direkt kopplat till reglerna om överavskrivningsfond i 39 b kap. 19-26 §§ IL. Enligt Skatteverket bör det därför vara enbart vid en bedömning som görs enligt nuvarande 39 b kap. 23-24 §§ IL som ett avtal om införskaffande ska jämföras med innehav (ägende) och inte vid t.ex. tillämpning av 39 b kap. 5 § IL. Begränsningen bör tydligt framgå av lagtexten.

I sammanhanget kan det särskilt påpekas att just kraven i 39 b kap. 5 § IL innebär att möjligheterna för företagen att kunna dra nytta av den här föreslagna regeln förväntas bli begränsade. Den kommer inte att kunna tillämpas av företag med endast ett fartyg och sannolikt inte heller av företag med färre än fyra fartyg. Utgångspunkten för den föreslagna regeln är en överlåtelse av ett (ägt) fartyg. Det innebär att andelen ägt tonnage, som måste vara minst 20 procent¹³, kommer att minska för de år ett faktiskt ägande har ersatts med ett avtal om förvärv. Samtidigt är det kanske inte ägarkravet som innebär det största problemet. Enligt flaggkravet gäller att minst 20 procent av tonnaget måste vara flaggat inom EES och att den faktiska andelen inte får minska¹⁴. Om andelen EES-flaggat tonnage i företaget, eller koncernen, överstiger 60 procent får andelen minska men inte så att andelen kommer att understiga 60 procent¹⁵.

2.5 Utökning av möjligheten att använda bareboat (4.2.7)

Skatteverket uppfattar att det föreslås en ändring i 39 b kap. 3 § sista strecksatsen IL. Skatteverket har inga invändningar mot den föreslagna ändringen.

2.6 Förtydligande om spärrtiden (4.2.8)

Skatteverket uppfattar att det föreslås en ändring i 13 a kap. 18 § SFL. Skatteverket tillstyrker den föreslagna ändringen.

2.7 Införande av en syftesuppfyllande paragraf (4.2.9)

Skatteverket har i sak inga invändningar mot att det införs en syftesuppfyllande paragraf likt den som beskrivs i avsnitt 4.2.9 i promemorian.

Däremot anser Skatteverket att en sådan regel riskerar att bli verkningslös. I och med att den i promemorian beskrivna regeln tar sikte på att Skatteverket ska kunna avslå en ansökan om

¹³ 39 b kap. 5 § första stycket första strecksatsen

¹⁴ 39 b kap. 5 § första stycket andra och tredje strecksatsen

¹⁵ 39 b kap. 5 § andra stycket IL

godkännande, måste det i ansökningsförfarandet finnas sådan information att det syftesstridiga i ansökan kan bedömas. När företaget väl godkänts kan den beskrivna regeln inte tillämpas. Det är enligt Skatteverkets mening osannolikt att sådan information skulle finnas tillgänglig redan under ansökningsförfarandet. Detta gäller även i situationer där det i efterhand visar sig att regeln borde ha tillämpats.

Enligt Skatteverkets mening finns det skillnader mellan ett godkännande för tonnageskattning och förfarandet vid beviljande av sjöfartsstöd, som gör att en syftesuppfillande paragraf mycket väl kan fylla en funktion i det senare fallet men inte nödvändigtvis behöver göra det i det förra. Framför allt gäller att en förklaring av berättigande till sjöfartsstöd ska omprövas vid ändrade förhållanden¹⁶. Vad gäller tonnageskattningen finns ingen möjlighet att ompröva ett godkännande utan då blir istället motsvarigheten att pröva om godkännandet bör återkallas.

I Skatteverkets remissvar på SOU 2015:4 lyfte verket fram att det fanns en systembrist i form av en risk för att likvidation/konkurs kunde komma att utnyttjas för att undvika att ett godkännande återkallas på Skatteverkets initiativ¹⁷ och att verket därför behövde ges möjlighet att i vissa situationer fullfölja en återkallelse även om företaget trätt i likvidation eller gått i konkurs. En sådan regel skulle kunna utformas som en möjlighet att, om det föreligger särskilda skäl, göra undantag från huvudregeln om att återkallelse inte ska ske vid likvidation/konkurs.

Skatteverket har inga exempel på att det beskrivna har inträffat, men anser fortfarande att redan risken innebär en brist i systemet. Verket anser att en regel i enlighet med det nu anförda är mer angelägen och borde prioriteras över en syftesuppfillande paragraf likt den föreslagna.

3 Konsekvenser för Skatteverket

Skatteverkets kostnader för uppdatering av blanketter beräknas till en engångskostnad på 315 000 kronor.

Detta remissvar har beslutats av rättschefen Michael Erliksson och föredragits av rättsliga experten Malin Laxmark. Vid den slutliga handläggningen har också följande deltagit: enhetschefen Lena Hiort af Ornäs Leijon och sektionschefen Mats Nilsson.

Michael Erliksson

¹⁶ 6 § Förordning (2001:770) om sjöfartsstöd

¹⁷ Jfr 13 a kap. 10 § SFL