

Till statsrådet och chefen för Finansdepartementet

Regeringen beslutade den 25 november 2004 att tillkalla en särskild utredare med uppdrag att utreda förutsättningarna för att införa ett system med s.k. tonnageskatt för sjöfartsnäringen.

Chefen för Finansdepartementet, statsrådet Pär Nuder, förordnade från den 15 december 2004 f.d. överdirektören numera generaldirektören Göran Ekström som särskild utredare.

Som experter förordnades från den 21 december 2004 kanslirådet Peter Brose, verkställande direktören Håkan Friberg, kanslirådet Margaretha Granborg, ämnesrådet Olle Halldorf, dispasschören Svante O. Johansson, ämnesrådet Marie Jönsson, kammarrättsassessorn Christina Rosén och rättsliga experten vid Skatteverket Beata Åhlberg.

Christina Rosén entledigades fr.o.m. den 28 februari 2005 och ämnesrådet Christina Eng förordnades som expert från den 1 mars 2005.

Beata Åhlberg entledigades den 13 april 2005 och samma dag förordnades rättsliga experten vid Skatteverket Stig Schultz som expert.

Kammarrättsassessorn Linda Haggren förordnades som expert från den 3 november 2005.

Sekreterare i utredningen har från den 1 februari 2005 varit kammarrättsassessorn Kristina Aurell.

Utredningen har antagit namnet Tonnageskatteutredningen (Fi 2004:20).

Utredningen överlämnar härmed sitt betänkande Tonnageskatt (SOU 2006:20).

Till betänkandet fogas ett särskilt yttrande.

Utredningens uppdrag är härmed avslutat.

Stockholm i februari 2006

Göran Ekström

/Kristina Aurell

Innehåll

Sammanfattning	13
Författningsförslag	27
1. Förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229).....	27
2. Förslag till lag om ändring i bokföringslagen (1999:1078).....	52
3. Förslag till lag om ändring i lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter	53
1 Utredningsuppdraget	57
1.1 Utredningens uppdrag.....	57
1.2 Inriktningen av utredningsarbetet	58
2 Bakgrund	61
2.1 Inledning.....	61
2.2 Beskrivning av vissa termer	61
2.2.1 Tonnage.....	61
2.2.2 Olika typer av fraktavtal.....	63
2.3 Europeiska kommissionens riktlinjer för statligt stöd till sjötransport	65
2.3.1 Inledning	65
2.3.2 Krav som uppställs i riktlinjerna.....	66
2.3.3 Omfattning och allmänna mål för de omarbetade riktlinjerna för statligt stöd.....	67
2.3.4 Skattemässiga och sociala åtgärder för att förbättra konkurrenskraften	68

2.3.5	Avlösning.....	70
2.3.6	Investeringsstöd.....	71
2.3.7	Utbildning.....	71
2.3.8	Stöd till närsjöfart.....	71
2.3.9	Tak.....	72
2.3.10	Slutord.....	72
2.4	Den svenska sjöfartsnäringen.....	72
2.4.1	Inledning.....	72
2.4.2	Den svenskkontrollerade handelsflottan.....	74
2.4.3	Förändringar i det svenska fartygsregistret sedan 1989.....	75
2.5	Stödet till den svenska sjöfartsnäringen.....	76
2.5.1	Inledning.....	76
2.5.2	Rederistöd.....	77
2.5.3	Sjöfartsstöd.....	79
2.5.4	Avtal för tillfälligt anställd personal (TAP-avtal).....	80
2.5.5	Anställningsvillkor och besättningsstorlekar.....	80
3	Internationell jämförelse.....	83
3.1	Inledning.....	83
3.2	Nederländerna.....	84
3.2.1	Tonnageskattesystemet.....	84
3.2.2	Flaggning.....	85
3.2.3	Tonnagebeskattad verksamhet.....	85
3.3	Norge.....	86
3.3.1	Tonnageskattesystemet.....	86
3.3.2	Flaggning.....	87
3.3.3	Tonnagebeskattad verksamhet.....	87
3.3.4	Tonnagebeskattade fartyg.....	87
3.3.5	Diverse skattefrågor.....	88
3.3.6	Fartygsregister.....	88
3.3.7	Ny utredning.....	88
3.4	Storbritannien.....	89
3.4.1	Tonnageskattesystemet.....	89
3.4.2	Flaggning.....	90
3.4.3	Tonnagebeskattad verksamhet.....	90
3.4.4	Tonnagebeskattade fartyg.....	90

3.4.5	Avgränsningar	91
3.5	Danmark	91
3.5.1	Tonnageskattesystemet	92
3.5.2	Flaggning	92
3.5.3	Tonnagebeskattad verksamhet	93
3.5.4	Tonnagebeskattade fartyg	94
3.5.5	Avgränsningar	94
3.6	Finland	95
3.6.1	Tonnageskattesystemet	95
3.6.2	Flaggning	95
3.6.3	Tonnagebeskattad verksamhet	95
3.6.4	Tonnagebeskattade fartyg	96
3.6.5	Avgränsningar	97
3.7	Irland	98
3.7.1	Tonnageskattesystemet	98
3.7.2	Flaggning	99
3.7.3	Tonnagebeskattad verksamhet	99
3.7.4	Tonnagebeskattade fartyg	100
3.7.5	Avgränsningar	100
3.8	Förändringar efter stödsystemens införande	100
3.8.1	Nederländerna	101
3.8.2	Norge	101
3.8.3	Storbritannien	101
3.8.4	Danmark	102
3.8.5	Finland	102
3.8.6	Irland	102
4	För och emot tonnageskattning	103
4.1	Inledning	103
4.2	Tidigare uttalanden	103
4.3	Det svenska sjöfartsklustret	104
4.4	Överväganden	105

5	Kvalificerat fartyg	109
5.1	Inledning.....	109
5.2	Andra länders tonnageskattesystem	110
5.2.1	Danmark.....	110
5.2.2	Finland.....	111
5.2.3	Norge.....	112
5.2.4	Nederländerna.....	113
5.2.5	Storbritannien	113
5.2.6	Irland.....	114
5.3	Överväganden.....	114
5.3.1	Storlek.....	114
5.3.2	Strategisk och ekonomisk ledning	114
5.3.3	Ägda och inhyrda fartyg	115
5.3.4	Uthyrda fartyg	117
5.3.5	Fartyg med flera ägare	118
5.3.6	Flaggkrav	119
5.3.7	Miljö- och utbildningskrav.....	120
6	Kvalificerad verksamhet	121
6.1	Inledning.....	121
6.2	Avgränsningar i andra länders tonnageskattesystem	122
6.2.1	Danmark.....	122
6.2.2	Finland.....	123
6.2.3	Norge.....	125
6.2.4	Nederländerna.....	125
6.2.5	Storbritannien	125
6.2.6	Irland.....	127
6.3	Sveriges Redareförenings synpunkter.....	128
6.4	Överväganden.....	129
6.4.1	Inledning.....	129
6.4.2	Transport av gods eller passagerare	130
6.4.3	Internationell konkurrens	131
6.4.4	Verksamhet med nära anknytning till rederiets transportverksamhet	132
6.4.5	Transport dörr-till-dörr.....	136
6.4.6	Bogsering och muddring	136

7	Associationsform	139
7.1	Inledning.....	139
7.2	Andra länders tonnageskattesystem	139
7.2.1	Danmark.....	139
7.2.2	Finland.....	139
7.2.3	Norge.....	140
7.2.4	Nederländerna.....	140
7.2.5	Storbritannien	140
7.2.6	Irland	140
7.3	Överväganden	141
8	Koncerner	143
8.1	Inledning.....	143
8.2	Andra länders system.....	143
8.2.1	Danmark.....	143
8.2.2	Finland.....	144
8.2.3	Norge.....	145
8.2.4	Storbritannien	146
8.2.5	Irland	147
8.3	Olika alternativ.....	148
8.3.1	Ingen koncernregel.....	148
8.3.2	Koncernregel med undantag	149
8.3.3	Koncernregel utan undantag.....	150
8.3.4	Överväganden	150
8.3.5	Armlängdsprincipen	152
8.3.6	Koncernbidrag	153
9	Latenta skatteskulder och fartygsvinster	155
9.1	Inledning.....	155
9.2	Modeller för behandling av latent skatteskulder	156
9.2.1	Danmark.....	156
9.2.2	Finland.....	160
9.2.3	Sveriges Redareförenings förslag.....	162
9.2.4	Beskattning av överavskrivningar inom en tioårsperiod – ”övergångsmodellen”	164

9.3	Överväganden.....	166
9.3.1	Val av modell för hantering av latenta skatteskulder	166
9.3.2	Undantag från beskattning av latent skatteskuld.....	170
9.3.3	Beskattning av nominell vinst på tillgångar.....	171
10	Varaktighet och ansökningstid.....	173
10.1	Inledning.....	173
10.2	Andra länders tonnageskattesystem	174
10.2.1	Danmark.....	174
10.2.2	Finland.....	174
10.2.3	Norge.....	175
10.2.4	Nederländerna.....	175
10.2.5	Storbritannien	175
10.2.6	Irland.....	176
10.3	Sveriges Redareförening.....	176
10.4	Överväganden.....	178
10.4.1	Varaktighet	178
10.4.2	Förslagets giltighetstid	179
10.4.3	Begäran i självdeklarationen	184
11	Beräkning av tonnageinkomst	187
11.1	Inledning.....	187
11.2	Andra länders tonnageskattesystem	188
11.2.1	Danmark.....	188
11.2.2	Finland.....	188
11.2.3	Norge.....	189
11.2.4	Nederländerna.....	189
11.2.5	Storbritannien	190
11.2.6	Irland.....	190
11.3	Sveriges Redareförenings förslag.....	190
11.4	Överväganden.....	191

12 Övriga frågor	193
12.1 Inledning.....	193
12.2 Avsättning till periodiseringsfond	193
12.3 Avräkning av utländsk skatt.....	194
12.4 Bokföringslagen	195
12.5 Tillgångar som förpackats i bolag	195
12.6 Tidigare års underskott.....	196
13 Sanktioner.....	199
13.1 Inledning.....	199
13.2 Andra länders tonnageskattesystem	199
13.2.1 Danmark.....	199
13.2.2 Finland.....	200
13.2.3 Norge.....	200
13.2.4 Storbritannien	201
13.2.5 Irland	201
13.3 Överväganden	202
14 Konsekvenser av förslagen.....	205
14.1 Inledning.....	205
14.2 Statsfinansiella konsekvenser	205
14.3 Bolagens administrativa börda	206
14.4 Kostnader för Skatteverket	206
14.5 Övriga konsekvenser	207
15 Författningskommentar	209
15.1 Inledning.....	209
15.2 Förslag till 39 b kap. inkomstskattelagen (1999:1229).....	209
15.3 Övriga förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229).....	229

15.4 Förslag till lag om ändring i bokföringslagen (1999:1078)	232
15.5 Förslag till lag om ändring i lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter	233
Särskilt yttrande.....	235
Bilagor	239
Bilaga 1 Kommittédirektiv	239
Bilaga 2 Tilläggsdirektiv	247
Bilaga 3 Alternativt författningsförslag.....	249
Bilaga 4 Skrivelse från Sveriges Redareförening	253
Bilaga 5 Statsfinansiella konsekvenser.....	255
Litteraturförteckning.....	273

Sammanfattning

Allmänna utgångspunkter

Utredningen skall enligt direktiven utreda förutsättningarna för att införa ett system med s.k. tonnageskatt för sjöfartsnäringen. Uppdraget skall ses mot bakgrund av den ökade internationella konkurrensen på sjöfartsområdet. Vissa stater erbjuder redare att registrera sina fartyg i öppna register och segla under s.k. bekvämlighetsflagg. Flertalet sjöfartsnationer i Europeiska unionen (EU) har i syfte att stödja sina sjöfartsnäringar och förmå redare att återregistrera fartyg under nationell flagg infört system med tonnageskatt. Tonnageskatt innebär att inkomsten bestäms schablonmässigt med utgångspunkt från fartygens nettodräktighet, vilket anses ge ett mått på fartygens lastkapacitet och därmed intjäningsförmåga. Begreppet tonnageskatt används internationellt, men det är inte en skatt utan i stället ett sätt för rederiet att beräkna inkomsten av den delen av verksamheten som kan hänföras till transport av gods eller passagerare. Den delen av rederiets inkomst som beräknas med stöd av tonnageskattereglerna skall läggas samman med rederiets övriga inkomster och beskattas med den bolagsskattesats som tillämpas på näringsverksamhet i övrigt.

Regeringen och riksdagen har vid flera tillfällen uttalat att det är angeläget att slå vakt om den svenska sjöfartsnäringen och att denna näring måste ges konkurrensvillkor likvärdiga med dem i våra närmaste konkurrentländer.

Majoriteten av EU:s sjöfartsnationer har till följd av den hårdnande konkurrensen från fartyg under tredje lands flagg infört olika stödsystem. Mot bakgrund av skillnaderna mellan dessa system har Europeiska kommissionen (EU-kommissionen) utarbetat riktlinjer på området för att i viss mån samordna medlemsstaternas stödinsatser (Meddelande C (2004) 43 från kommissionen – Gemenskapens riktlinjer för statligt stöd till sjötransport (2004/C 13/03)).

Utredningen anser att den svenska handelssjöfarten måste få konkurrenskraftiga villkor för att fortsätta och eventuellt öka sin verksamhet. Det är vidare viktigt att behålla ett fartygsbestånd som ägs av svenska rederier för att trygga sysselsättningen och bevara yrkeskunnandet i Sverige och med konkurrenskraftiga villkor har Sverige möjlighet att fortsätta påverka sjösäkerhets- och miljöarbetet. Utredningen föreslår således att ett svensk tonnageskattesystem skall införas. Förslaget skall notifieras till och godkännas av EU-kommissionen.

Utredningen föreslår att svenskt aktiebolag och utländskt bolag som hör hemma i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet och som bedriver verksamhet från fast driftställe i Sverige skall kunna välja tonnageskattning.

Ett system med tonnageskattning avviker från de allmänna principerna för inkomstbeskattningen och det är därför nödvändigt att noga reglera hur tonnageskattningen skall avgränsas från det övriga skattesystemet. Detta gäller bl.a. vilka av rederiets verksamheter som skall omfattas av tonnageskattesystemet och vilka fartyg som skall ingå.

Kvalificerat fartyg

I tonnageskattesystemet uppställs vissa krav för att ett fartyg skall kunna omfattas av systemet. Utredningen föreslår att ett fartyg skall ha en nettodräktighet på minst 100 samt den strategiska och ekonomiska ledningen i Sverige för att kvalificeras för tonnageskattning. Nettodräktigheten uttrycker rymden av fartygets lastrum, passagerarutrymmen samt fartygets djupgående i relation till mallat djup och används för avgiftsberäkning. Fartygets nettodräktighet beräknas med stöd av förordningen (1994:1162) om skeppsmätning och nettodräktigheten redovisas i fartygets måtbrev.

Med fartygets strategiska ledning avses strategiska beslut beträffande bl.a. ingående av kontrakt samt köp och försäljning av fartyg. Med ekonomisk ledning avses bl.a. planering av rutter, ingående av fraktavtal, proviantering, bemanning, teknisk drift och underhåll av fartyg.

Fartyg inhyrda utan besättning skall jämföras med de fartyg som rederiet äger och dessa skall utan begränsning omfattas av tonnageskattesystemet.

Ett svenskt tonnageskattesystem skall främja svensk sjöfart och med hänsyn härtill bör en gräns finnas för hur många fartyg med besättning som ett rederi får hyra in. Utredningen föreslår att nettodräktigheten av inhyrda fartyg med besättning inte får överstiga 75 procent av företagets genomsnittliga totala nettodräktighet. Beräkningen görs för genomsnittet under året. Vid en sådan beräkning skall fartyg inhyrda utan besättning jämföras med rederiets egna fartyg. Även fartyg som hyrs in med besättning jämföras med rederiets egna fartyg när fartyget hyrs för en period på minst ett år och högst fem år och det samtidigt har avtalats om en köpoption enligt vilken förhyraren senast vid hyrestidens utgång kan förvärva fartyget till högst marknadspriset vid tidpunkten för förvärvet av köpoptionen. Intäkt av inhyrda fartyg med besättning som överstiger denna gräns anses inte ha uppkommit i den kvalificerade verksamheten och den skall beskattas enligt den konventionella bolagsbeskattningen. I vissa undantags-situationer bör en sådan gräns kunna överskridas.

Tonnageskattesystemet är inte avsett att gynna rederier som har som huvudsaklig verksamhet att hyra ut fartyg utan besättning. Utredningen föreslår således att uthyrning av fartyg utan besättning kan omfattas av tonnageskattesystemet endast om företaget till följd av tillfällig överkapacitet hyr ut fartyget under högst tre år och endast en gång per fartyg.

Fartyg som hyrs ut med besättning jämföras med rederiets egna fartyg och inkomst från sådan uthyrning omfattas av tonnagebeskattningen.

Fartyg kan ägas eller hyras av flera fysiska eller juridiska personer. Ett företags samlade kvalificerade verksamhet skall beskattas på samma sätt, vilket innebär att företagets andel i ett kvalificerat fartyg inte kan beskattas på annat sätt än rederiets övriga kvalificerade fartyg. Med hänsyn härtill föreslår utredningen att beskattningen av andelen skall ske enligt den beskattningsmetod som företaget har valt.

I EU-kommissionens riktlinjer för statligt stöd till sjötransport finns ett s.k. flaggkrav som innebär att fartygen skall segla under någon av medlemsstaternas flagg. Utredningen föreslår således att företag skall upprätthålla eller öka andelen av nettodräktigheten av kvalificerade fartyg som är registrerade i en stat inom EU eller Europeiska ekonomiska samarbetsområdet. Fartyg som hyrs in utan besättning jämföras vid beräkningen med fartyg som företaget äger. Detta krav gäller dock inte om minst 60 procent av företagets

ägda nettodräktighet som används i kvalificerad verksamhet är registrerad i en sådan medlemsstat. Intäkten av den ytterligare andelen av nettodräktigheten anses inte ha uppkommit i den kvalificerade verksamheten och skall således beskattas konventionellt.

Kvalificerad verksamhet

Ett rederi kan bedriva flera skilda verksamheter. Den delen av rederiets verksamhet som är kvalificerad kan omfattas av bestämmelserna om tonnageskatt medan den resterande delen skall beskattas med stöd av de konventionella skattebestämmelserna. För den kvalificerade delen av verksamheten skall inkomsten beräknas schablonmässigt utifrån nettodräktigheten på fartygen. Det är angeläget att tydligt avgränsa de verksamheter som skall tonnageskattas från dem som skall beskattas konventionellt.

Utredningen anser att transport av gods eller passagerare till sjöss med ett eget eller inhyrt kvalificerat fartyg utgör kvalificerad verksamhet under förutsättning att verksamheten kan utsättas för internationell konkurrens. Detsamma gäller uthyrning av ett sådant fartyg om verksamheten kan utsättas för internationell konkurrens. Transport av gods eller passagerare till sjöss kan bl.a. omfatta verksamhet beträffande bolagets fartyg såsom planering av rutter och inköp av bränsle, organisering av tids- eller resebefraktning, personaladministration beträffande fartygets besättning, dagligt underhåll av fartyg, underhåll av gods, försäljning av biljetter till passagerare eller bokning av gods, transporttjänst med ett kvalificerat fartyg vid andra verksamheter som bedrivs till sjöss, såsom dykeriverksamhet, kabelläggning och konstruktionsarbete i marin miljö. Uppräkningen är inte fullständig utan skall ses som en exemplifiering av verksamheter som är nödvändiga för att rederiet skall kunna utföra transporter av gods eller passagerare till sjöss.

Viss del av ett rederis verksamhet har sådant starkt samband med transporter av gods eller passagerare att verksamheten bör kunna omfattas av tonnageskattesystemet. Dessa aktiviteter är nödvändiga för att rederiet skall kunna genomföra transporter och de utförs i nära anknytning till transportverksamheten med ett kvalificerat fartyg. Sådana aktiviteter bör således hänföras till verksamhet som är kvalificerad för tonnageskattningen. Dessa aktiviteter är följande.

- Lastning och lossning av gods.
- På- och avstigning av passagerare.
- Transport av last och passagerare inom hamnområdet till och från fartyget.
- Tillfällig uppläggning av last vid lastning och lossning.
- Drift av biljettkontor och passagerarterminaler.
- Administrativ verksamhet och försäkringsverksamhet som har samband med transport av passagerare eller gods.
- Försäljning av varor och tjänster för konsumtion ombord på fartyget.
- Beräknad marknadshyra vid rederiets egen användning av lokaler ombord på fartyget.
- Hyresinkomst till följd av uthyrning av lokaler ombord på fartyg.
- Hyra eller tillhandahållande av containrar för gods.

Uppräkningen är uttömmande.

En sjötransport med ett kvalificerat fartyg kan vara en del av en sammanhängande transport som även omfattar transport på land till eller från hamnen. Kostnaden för transporten på land kan då ingå i priset för den totala transporten. Om rederiet har köpt in landtransporten av ett utomstående företag skall transporten i sin helhet utgöra kvalificerad verksamhet för rederiet.

Bogsering utgör kvalificerad verksamhet om mer än 50 procent av verksamheten som utförs av en bogserbåt under ett visst år är sjötransport. Det krävs vidare att fartyget skall vara registrerat i en stat som är medlem i EU eller Europeiska ekonomiska samarbetsområdet.

Statligt stöd till sjötransport får i regel inte beviljas för muddring. Tonnagebeskattning kan emellertid tillämpas på sådana mudderverk vars verksamhet under mer än 50 procent av den årliga driftstiden utgör sjötransport, alltså verklig transport av muddermassa, och endast med avseende på sådan transportverksamhet. Även mudderverken skall vara registrerade i någon medlemsstat för att ingå i systemet.

Varaktighet

Ett företags val att beskattas med stöd av bestämmelserna om tonnagebeskattning eller att avstå från sådan beskattning skall gälla i tio år. När denna tidsperiod har löpt ut kan rederiet göra ett nytt val för en tioårsperiod.

Ansökan

Vid införandet av befintliga utländska tonnageskattesystem har ett s.k. tidsfönster fastställts, inom vilket rederierna har haft möjlighet att välja tonnagebeskattning. Längden på tidsfönstret har varierat. Utredningen anser att tre år är lämpligt, vilket innebär att beskattningsåren 2005–2007 skall vara det tidsfönster som rederierna har möjlighet att välja tonnagebeskattning eller att avstå från det och i så fall fortsättningsvis beskattas konventionellt. Det innebär att utredningen föreslår en retroaktiv tillämpning av tonnageskattesystemet.

Utredningen föreslår att rederier som bedriver kvalificerad verksamhet den dag lagen träder i kraft och som önskar tonnagebeskattning skall begära detta i sin självdeklaration. Rederiet kan således begära tonnagebeskattning senast i självdeklarationen vid 2008 års taxering. Den tioåriga tonnageperioden beräknas från och med det första beskattningsåret som företaget beskattas med stöd av bestämmelserna. Om ett företag i stället väljer att även fortsättningsvis beskattas konventionellt bör tioårsperioden innan ett nytt val kan göras räknas från och med beskattningsåret 2005.

Företag som bildas eller kvalificeras efter det att tidsfönstret har löpt ut och som bedriver kvalificerad verksamhet bör ges möjlighet att ansöka om tonnagebeskattning. Utredningen föreslår att ett sådant företag skall kunna välja tonnagebeskattning senast vid den tidpunkt som självdeklarationen skall lämnas för det beskattningsår som tonnagebeskattning för första gången kan tillämpas.

Beräkning av tonnageinkomst

EU-kommissionen har uppgett att lika konkurrensvillkor skall upprätthållas mellan medlemsstaterna och att kommissionen endast kommer att godkänna sådana tonnageskattesystem med en skatte-

belastning som i stort överensstämmer med de system som redan har godkänts.

Utredningen anser att det är angeläget att svenska rederier får konkurrera på jämförbara villkor och att vinstberäkningen och skattebelastningen för rederierna i ett svenskt tonnageskattesystem motsvarar det som finns i andra jämförbara system. Tonnageinkomsten skall beräknas på fartygets nettodräktighet avrundat till närmast lägre 100-tal ton. Utredningen föreslår att tonnageinkomsten skall beräknas till följande grundbelopp per 100 nettodräktighet (NT) per påbörjat dygn oavsett om fartyget är i drift eller inte.

– Till och med 1 000 NT	8,50 kr per 100 NT
– Från 1 001 NT till och med 10 000 NT	6,50 kr per 100 NT
– Från 10 001 NT till och med 25 000 NT	4,00 kr per 100 NT
– Mer än 25 000 NT	2,00 kr per 100 NT

Beräkningen skall göras på rederiets kvalificerade fartyg och således oberoende av om rederiet äger eller hyr in fartyget. Tonnageinkomst beräknas dock inte på fartyg som har förklarats sjöodugligt.

Tonnageinkomsten läggs samman med det skattepliktiga belopp som uppkommer vid försäljning av fartyg och vissa andra tillgångar och detta sammantaget utgör rederiets tonnageskattade inkomst. Den tonnageskattade inkomsten läggs samman med företagets överskott av övrig näringsverksamhet och beskattas därefter med bolagsskattesatsen. På tonnageinkomsten medges inte avdrag för utgifter för förvärvande eller bibehållande av inkomsten. Underskott från övrig näringsverksamhet och föregående års underskott får inte dras av från tonnageinkomst. Avdrag medges inte heller för avskrivningar på fartyg, andra inventarier, byggnader eller markanläggningar som helt eller delvis används i den tonnageskattade verksamheten. Avskrivningar beräknas dock fiktivt under tonnageskatteperioden för att man skall kunna fastställa ett värde på inventarierna när rederiet återgår till konventionell beskattning.

Koncerner

Genom införandet av tonnageskattesystemet kan två olika beskattningssystem existera samtidigt i ett rederi. För att undvika att företagen utnyttjar dessa befintliga system för att minimera sin skattskyldighet på ett otillbörligt sätt anser utredningen att en s.k. koncernregel skall införas som innebär att samtliga företag som bedriver kvalificerad verksamhet i en koncern skall välja samma beskattningsmetod för den kvalificerade verksamheten. Ett företag får begära tonnagebeskattning om samtliga företag med kvalificerad verksamhet i koncernen väljer att tonnagebeskattas.

Armlängdsprincipen

Inom koncerner som både bedriver kvalificerad och icke kvalificerad verksamhet är det ytterst viktigt att företagen inom koncernen använder de priser och villkor som skulle ha använts vid transaktioner mellan oberoende parter. Obehöriga vinstöverföringar får inte ske mellan företag i syfte att maximera vinsten i tonnagebeskattade företag och minimera resultatet i konventionellt beskattade företag.

Utredningen föreslår att möjligheten till en underprisöverlåtelse tas bort genom att undantaget i 23 kap. inkomstskattelagen (1999:1229) från uttagsbeskattning inte kan åberopas vid transaktioner mellan ett konventionellt beskattat företag och ett tonnagebeskattat företag. I de fall överlåtelse till underpris sker från ett konventionellt beskattat företag till ett tonnagebeskattat företag kommer beskattning av underpriset att ske enligt reglerna i 22 kap. inkomstskattelagen i det konventionellt beskattade företaget.

Armlängdsprincipen bör även gälla internt i ett rederi som beskattas enligt tonnageskattesystemet. Företaget skall således vid fördelningen av inkomster och utgifter mellan den tonnagebeskattade delen och den konventionellt beskattade delen använda samma armlängdsprincip som gäller vid transaktioner mellan företag inom samma koncern.

Koncernbidrag

När ett bolag lämnar koncernbidrag medför det en renodlad inkomstöverföring och resultatutjämning mellan två koncernföretag. Inkomstöverföringen är vederlagsfri.

Ett system med tonnagebeskattning innebär att inkomsterna i koncernens olika företag kan beräknas på olika sätt, förutsatt att det inom koncernen både bedrivs verksamhet som tonnagebeskattas och verksamhet som beskattas konventionellt. Utredningen anser att det inte skall finnas möjlighet att jämna ut inkomsterna mellan två koncernbolag vars inkomster beräknas på olika sätt. Utredningen föreslår således att om ett koncernbidrag lämnas skall avdrag endast medges från sådan inkomst som inte utgör tonnagebeskattad inkomst. Om ett koncernbidrag tas emot skall detta vara sådan inkomst som inte utgör tonnagebeskattad inkomst.

Latenta skatteskulder

Vid övergång från beskattning enligt konventionella regler till tonnagebeskattning kommer många företag att ha latent (uppskjutna) skatteskulder på grund av att företag i det konventionella systemet gjort skattemässiga avskrivningar som överstiger den faktiska värdenedgången på fartyg och andra inventarier. Om dessa skatteskulder inte beaktas vid byte av skattesystem skulle företagen kunna dra fördel av att den genom överavskrivningarna uppskjutna vinstbeskattningen förvandlas till en slutlig skattelättnad. Tonnageskattesystemet skulle då kunna uppmuntra till en försäljning av fartyg vilket skulle strida mot syftet med systemet.

Utredningen föreslår en modell som behandlar dessa latent skatteskulder och som innebär att skattemässiga överavskrivningar som har skett före inträdet i tonnagebeskattningen skall tas fram till beskattning om fartyg och andra inventarier som innehafts före inträdet avyttras inom viss tid efter inträdet i tonnagebeskattningen (övergångsmodellen). Med skattemässiga överavskrivningar avses den del av de vid beskattningen tillgodoförda avskrivningarna som överstiger den beräknade ekonomiska avskrivningen på tillgången. Vid inträdet i tonnagebeskattningen skall således ett ekonomiskt restvärde och ett skattemässigt värde på respektive tillgång beräknas.

Utredningen föreslår att restvärdet på fartyg bestäms till det värde som framkommer om anskaffningsutgiften under innehavstiden reduceras med en årlig avskrivning motsvarande fyra procent av anskaffningsutgiften. Vid beräkningen av restvärdet på övriga inventarier bestäms den årliga avskrivningen till tjugo procent av anskaffningsutgiften.

Utredningen föreslår vidare att det skattemässiga värdet på en enskild tillgång vid inträdet i tonnageskattesystemet beräknas schablonmässigt. Det skattemässiga värdet på de tillgångar som ingår i den tonnageskattade verksamheten skall bestämmas med utgångspunkt i anskaffningsutgiften för dessa tillgångar. Det totala skattemässiga värdet på de tillgångar som ingår i tonnageskattningen fördelas på respektive tillgång proportionellt efter hur stor del tillgångens anskaffningsutgift utgör av anskaffningsutgiften för samtliga tillgångar som ingår i tonnageskattningen.

Vid inträdet i systemet uppgår de skattemässiga överavskrivningarna till ett belopp som motsvarar skillnaden mellan restvärdet och det skattemässiga värdet. Utredningen föreslår att den skattepliktiga delen av skillnaden mellan restvärdet och det skattemässiga värdet vid inträdet trappas ned under en period om tio år med tio procent per år. Utredningen har diskuterat en sänkning av avskrivningsrätten för fartyg men lägger inte något sådant förslag.

Beskattning skall inte ske om företaget under denna period anskaffar fartyg som används i den tonnageskattade verksamheten som ersättning för de avyttrade tillgångarna. Anskaffningsutgiften för det förvärvade fartyget skall minst uppgå till restvärdet vid ingången av det beskattningsår som överlåtelsen sker. Beskattning sker dock om det förvärvade fartyget avyttras före utgången av tonnageskatteperioden om ny återanskaffning av fartyg då inte sker. Bindande avtal om leverans av fartyg inom tre år jämställs med förvärv av fartyg. Avtalet måste då ingås senast vid den tidpunkt självdeklarationen för överlåtelseåret skall lämnas. Kontraktssumman i avtalet jämställs med anskaffningsutgift.

Nominella vinster

För att motverka spekulation i fartygshandel föreslår utredningen att vinst som uppkommer vid överlåtelse av fartyg till ett pris som överstiger anskaffningsutgiften med tillägg för sådana förbättringsutgifter som inte utgör reparations- eller underhållsutgifter (nominell vinst) skall beskattas. Detta gäller både för fartyg som anskaffats före inträdet i tonnagebeskattningen och för fartyg som anskaffats efter inträdet.

Avdrag från nominell vinst kan ske om förlust uppkommit på fartyg som såväl förvärvats som avyttrats samma år som den nominella vinsten uppkommit.

För att ge företagen incitament att återanskaffa fartyg i den tonnagebeskattade verksamheten anser utredningen att beskattning av den nominella vinsten inte skall ske om företaget återanskaffar fartyg för en anskaffningsutgift som minst uppgår till försäljningspriset för det eller de fartyg som avyttrats. Bindande avtal om leverans av fartyg inom tre år skall jämföras med förvärv av fartyg.

Övriga frågor

Avsättning till periodiseringsfond

Utredningen föreslår att avdrag inte skall medges från tonnageinkomsten. Detta gäller både löpande utgifter och avskrivningar på tillgångar samt underskott i den delen av företagets verksamhet som inte tonnagebeskattas.

Med hänsyn till att andra avdrag inte medges från tonnageinkomsten anser utredningen att avdrag inte heller skall medges för avsättning till periodiseringsfond. Vid beräkningen av underlaget för periodiseringsfondsavsättning får inte företagets tonnagebeskattade inkomst räknas med.

Bokföringslagen

Utredningen har föreslagit att en utgift som kan hänföras till både tonnagebeskattad verksamhet och annan verksamhet skall fördelas proportionellt i förhållande till nettoomsättningen. Även finansiella intäkter och kostnader samt valutakursvinster och valutakursförluster skall fördelas proportionellt. Med hänsyn härtill föreslår

utredningen att företag som bedriver både tonnageskattad verksamhet och annan verksamhet skall ha en separat bokföring för respektive verksamhet.

Tidigare års underskott

Utredningen skall överväga vad som bör gälla för tidigare års underskott och därmed i vilken utsträckning avdrag för tidigare års underskott skall medges i konventionellt beskattad verksamhet som företaget fortsätter att bedriva. Utredningen föreslår att endast den del av det underskott som fanns vid inträdet och som är hänförligt till den verksamhet som inte förs in i tonnageskattesystemet skall kunna rullas in i och dras av i den konventionellt beskattade verksamheten. Det torde vara svårt att i varje enskilt fall beräkna den del av underskottet som rent faktiskt har uppkommit i den ena eller andra delen av verksamheten vilket innebär att fördelningen av underskottet bör ske schablonmässigt. Utredningen föreslår att värdena på tillgångarna i respektive verksamhet används som fördelningsgrund. Det underskott som skall anses hänförligt till den konventionella verksamheten skall anses utgöra så stor del av det totala underskottet som värdet enligt räkenskaperna på tillgångarna i denna verksamhet utgör av värdet på samtliga tillgångar.

Sanktioner

Med hänsyn till kravet på kontinuitet i beskattningen föreslår utredningen att ett företag som väljer tonnageskattning binder sig vid detta beslut under tio år. Vid utträde ur systemet efter tonnageskatteperiodens utgång kan tonnageskattning väljas först sedan tio beskattningsår med konventionell beskattning förflutit efter utträdet.

Företag som inte längre bedriver kvalificerad verksamhet kan inte vara kvar i tonnageskattesystemet utan skall i stället beskattas konventionellt. Även för sådana företag gäller kravet på konventionell beskattning under tio beskattningsår efter utträdet.

Utredningen anser att den omständigheten att ett företag inte kan välja tonnageskattningen förrän tio år förflutit från utträdet är en form av sanktion som får anses tillräcklig. Särskilda sank-

tioner för företag som under tonnageskatteperioden upphör med sin kvalificerade verksamhet föreslås således inte.

Utredningen föreslår bl.a. en begränsning av inhyrda fartyg med besättning och att en viss andel av företagets nettodräktighet skall vara registrerad inom EU eller Europeiska ekonomiska samarbetsområdet. Intäkter över dessa gränser anses inte ha uppkommit i företagets kvalificerade verksamhet och skall beskattas konventionellt. Detta får ses som en form av sanktion mot företag som överskrider dessa begränsningar.

Konsekvenser

Enligt 14 § kommittéförordningen (1998:1474) gäller att om förslagen i ett betänkande påverkar kostnaderna eller intäkterna för staten, kommuner, landsting, företag eller andra enskilda skall en beräkning av dessa konsekvenser redovisas i betänkandet.

Utredningen har försökt att jämföra de faktiska bolagsskatteinkomsterna från de svenska rederierna inkomståret 2003 med de skatteinkomster ett tonnageskattesystem enligt utredningens förslag skulle ha medfört för samma år. Analysen indikerar att tonnageinkomsterna skulle ha varit något lägre detta år, men sett över ett längre tidsperspektiv bedöms dock tonnageinkomsterna ligga i paritet med skatteinkomsterna enligt nuvarande skattesystem.

Utredningens förslag till hantering av latent skatteskulder kan anses mer fördelaktigt för rederinäringen än dagens skattesystem eftersom förslaget tar bort incitamentsstrukturen att återinvestera för att slippa beskattningseffekter. Det är dock mycket svårt att uppskatta de statsfinansiella effekterna av detta eftersom det är oklart vad dagens system inbringar i skattebetalningar och hur rederierna kommer att åter- och nyinvestera i ett nytt skattesystem. Rederibranschen har under lång tid argumenterat för att ett svenskt tonnageskattesystem är en förutsättning för att verksamheten skall kunna bibehållas och utvecklas i Sverige. Om detta kommer att innebära oförändrade framtida åter- och nyinvesteringar i fartyg uppstår inget bortfall av de latent skatteskulderna jämfört med om dagens skattesystem skulle bibehållas.

Förslagen innebär ytterligare arbetsuppgifter för de företag som väljer tonnagebeskattning. De uppgifter som behövs har företagen redan i dag tillgång till och det krävs, enligt utredningen, endast att

uppgifterna sammanställs på ett annat sätt. Det går inte att fastställa om förslaget innebär en ökad administrativ börda, men detta får accepteras eftersom förslaget om tonnageskattning är frivilligt.

Skatteverket har beräknat hanteringskostnaderna av utredningens förslag och funnit att utvecklingskostnaderna kan beräknas uppgå till ca 2,3 miljoner kr och att driftskostnaderna kan beräknas till drygt 200 000 kr per år.

Utredningen konstaterar att förslagen inte kan förväntas ha någon påverkan på den kommunala självstyrelsen, på brottlighet och det brottsförebyggande arbetet, på offentlig service i olika delar av landet, på små företags arbetsförutsättningar och konkurrensförmåga i förhållande till större företag och inte heller vad gäller jämställdheten eller för möjligheterna att nå de integrationspolitiska målen. Förslagen torde däremot medföra något förbättrade förutsättningar för sysselsättningen.

Författningsförslag

1. Förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229)

Härigenom föreskrivs i fråga om inkomstskattelagen (1999:1229),

dels att 1 kap. 7 §, 14 kap. 10 och 21 §§, 15 kap. 1 §, 16 kap. 1 §, 18 kap. 13 och 14 §§, 19 kap. 5 §, 20 kap. 5 §, 22 kap. 5 §, 23 kap. 2 §, 30 kap. 1 och 5 §§ samt 35 kap. 1 § skall ha följande lydelse,

dels att det i lagen skall införas två nya paragrafer, 40 kap. 2 a § och 22 a §, samt närmast före 22 a § en ny rubrik av följande lydelse,

dels att det skall införas ett nytt kapitel, 39 b kap., med följande rubrik och lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

1 kap.

7 §

Juridiska personers skatt skall beräknas på den beskattningsbara inkomsten. Denna skall beräknas på följande sätt.

Överskottet i inkomstslaget näringsverksamhet minskas med allmänna avdrag. Det återstående beloppet avrundas nedåt till helt tiotal kronor och är den taxerade och den beskattningsbara inkomsten.

Tonnagebeskattad inkomst enligt 39 b kap. och *överskott av övrig näringsverksamhet* minskas med allmänna avdrag. Det återstående beloppet avrundas nedåt till helt tiotal kronor och är den taxerade och den beskattningsbara inkomsten.

För sådana ideella föreningar och registrerade trossamfund som uppfyller kraven i 7 kap. 7 § första stycket minskas den taxerade inkomsten med grundavdrag. Det belopp som återstår är den beskattningsbara inkomsten.

14 kap.

10 §

All näringsverksamhet som bedrivs av en juridisk person räknas som en enda näringsverksamhet. Om den juridiska personen är delägare i ett svenskt handelsbolag, skall även handelsbolagets verksamhet räknas in i den juridiska personens näringsverksamhet.

All näringsverksamhet *förutom tonnagebeskattad verksamhet enligt 39 b kap.* som bedrivs av en juridisk person räknas som en enda näringsverksamhet. Om den juridiska personen är delägare i ett svenskt handelsbolag, skall även handelsbolagets verksamhet räknas in i den juridiska personens näringsverksamhet.

I 11 § finns bestämmelser om underskott från vissa utländska juridiska personer. I 14 och 15 §§ finns bestämmelser om underskott från kommanditbolag och vissa andra handelsbolag.

21 §

Överskott och underskott i *en* näringsverksamhet skall beräknas genom att intäktsposterna minskas med kostnadsposterna.

Överskott och underskott i *annan* näringsverksamhet *än tonnagebeskattad verksamhet enligt 39 b kap.* skall beräknas genom att intäktsposterna minskas med kostnadsposterna.

Särskilda bestämmelser om makar som tillsammans deltar i näringsverksamhet finns i 60 kap.

15 kap.1 §¹

Ersättningar för varor, tjänster och inventarier, avkastning av tillgångar, kapitalvinster samt alla andra inkomster i näringsverksamheten skall tas upp som intäkt.

Utöver bestämmelserna i detta kapitel finns bestämmelser om inkomster i 8, 17–39, 44–46, 48, 49–52, 55 och 60 kap.

Inkomster som är hänförliga till tonnagebeskattad verksamhet redovisas enligt bestämmelserna i 39 b kap.

Bestämmelser om värdering av inkomster i annat än pengar finns i 61 kap.

¹ Senaste lydelse 2002:536.

16 kap.1 §²

Utgifter för att förvärva och bibehålla inkomster skall dras av som kostnad. Ränteutgifter och kapitalförluster skall dras av även om de inte är sådana utgifter.

Utgifter för att förvärva och bibehålla inkomster skall dras av som kostnad. Ränteutgifter och kapitalförluster skall dras av även om de inte är sådana utgifter. *Utgifter som är hänförliga till sådan verksamhet som beskattas enligt 39 b kap. får inte dras av.*

Utöver bestämmelserna i detta kapitel finns bestämmelser om avdrag i 9, 17–25 a, 28–40, 44–46, 48, 49–52, 55 och 60 kap.

18 kap.

13 §

Värdeminskningsavdrag får för ett visst beskattningsår göras vid räkningsenlig avskrivning med högst 30 procent och vid restvärdesavskrivning med högst 25 procent per år av avskrivningsunderlaget.

Avskrivningsunderlaget består av följande:

1. värdet på inventarierna vid det föregående beskattningsårets utgång

– vid räkningsenlig avskrivning värdet enligt balansräkningen, och

– vid restvärdesavskrivning det skattemässiga värdet,

2. ökat med anskaffningsvärdet på sådana inventarier som anskaffats under beskattningsåret och som vid utgången av detta fortfarande tillhör näringsverksamheten,

3. minskat med avdrag enligt 15 och 16 §§.

Om beskattningsåret är längre eller kortare än tolv månader, skall värdeminskningsavdraget justeras i motsvarande mån.

Vid bestämmandet av avskrivningsunderlaget enligt andra stycket bortses från sådana inventarier som omfattas av bestämmelserna i 39 b kap.

Om inventarier upphör att beskattas enligt bestämmelserna i

² Senaste lydelse 2003:224.

39 b kap. skall avskrivningsunderlaget enligt andra stycket ökas med det samlade värdet på dessa inventarier som återstår sedan avskrivning skett enligt 39 b kap. 35 §.

14 §³

Bestämmelserna om räkningskapsenlig avskrivning får tillämpas bara om den skattskyldige haft ordnad bokföring som avslutats med årsbokslut och om avdraget motsvarar avskrivningen i bokslutet.

Bestämmelserna om räkningskapsenlig avskrivning får tillämpas bara om den skattskyldige haft ordnad bokföring som avslutats med årsbokslut och om avdraget motsvarar avskrivningen i bokslutet. *Om beskattning också sker för tonnagebeskattad inkomst enligt 39 b kap. skall avdraget motsvara det avdrag som redovisas i annan verksamhet än den tonnagebeskattade.*

Första stycket gäller inte vid beräkning av nettoinkomsten eller delägarens andel av lågbeskattade inkomster enligt 39 a kap. 6 och 13 §§.

19 kap.

5 §

Värdeminskningsskattavdragen skall beräknas enligt avskrivningsplan efter en viss procentsats per år på byggnadens anskaffningsvärde. Procentsatsen skall bestämmas med hänsyn till byggnadens ekonomiska livslängd. Beräkningen skall göras från den tidpunkt då byggnaden färdigställs eller förvärvas eller i fråga om en förbättring från den tidpunkt den färdigställs.

Om byggnad omfattas av beskattning enligt bestämmelserna i 39 b kap. får värdeminskningsskattavdrag inte beräknas på den del av byggnadens anskaffningsvärde som belöper på den del av

³ Senaste lydelse 2003:1086.

byggnaden som omfattas av dessa bestämmelser.

20 kap.

5 §

Värdeminskningssavdragen skall beräknas enligt avskrivningsplan till högst tio procent per år av anskaffningsvärdet för täckdiken och skogsvägar och till högst fem procent per år av anskaffningsvärdet för andra markanläggningar. Beräkningen skall göras från den tidpunkt då anläggningen färdigställs.

Om markanläggning omfattas av beskattning enligt bestämmelserna i 39 b kap. får värdeminskningssavdrag inte beräknas på den del av markanläggningens anskaffningsvärde som belöper på den del av markanläggningen som omfattas av dessa bestämmelser.

22 kap.

5 §

Som uttag räknas också att

1. en näringsverksamhet upphör,
2. skattskyldigheten för inkomsten från en näringsverksamhet helt eller delvis upphör,
3. tillgångar förs över från en del av en näringsverksamhet till en annan del om skattskyldighet föreligger för inkomst från den förra delen men inte för inkomst från den senare delen,
4. inkomsten från en näringsverksamhet helt eller delvis inte längre skall beskattas i Sverige på grund av ett skatteavtal, *eller*
5. tillgångar förs över från en del av en näringsverksamhet till en annan del om den senare delen men inte den förra är undantagen från beskattning i Sverige på grund av ett skatteavtal.
4. inkomsten från en näringsverksamhet helt eller delvis inte längre skall beskattas i Sverige på grund av ett skatteavtal,
5. tillgångar förs över från en del av en näringsverksamhet till en annan del om den senare delen men inte den förra är undantagen från beskattning i Sverige på grund av ett skatteavtal, *eller*
6. tillgångar förs över från en

del av en näringsverksamhet som inte omfattas av bestämmelserna i 39 b kap. till en annan del som omfattas av dessa bestämmelser.

23 kap.

2 §⁴

Bestämmelserna i detta kapitel gäller inte om

1. bestämmelserna om kvalificerade fusioner och fissioner i 37 kap. skall tillämpas på överlåtelsen,

2. överlåtelsen innebär att sådana andelar i fastighetsförvaltande företag som är lagertillgångar enligt 27 kap. 6 § delas ut enligt 42 kap. 16 § eller skiftas ut enligt 42 kap. 20 §, *eller*

3. marknadsvärdet på tillgången är lika med eller lägre än tillgångens skattemässiga värde.

2. överlåtelsen innebär att sådana andelar i fastighetsförvaltande företag som är lagertillgångar enligt 27 kap. 6 § delas ut enligt 42 kap. 16 § eller skiftas ut enligt 42 kap. 20 §,

3. marknadsvärdet på tillgången är lika med eller lägre än tillgångens skattemässiga värde, *eller*

4. tillgångar överläts från ett företag som inte omfattas av bestämmelserna i 39 b kap. till ett företag som omfattas av dessa bestämmelser.

Bestämmelserna i detta kapitel gäller inte heller om en kapitalvinst vid en avyttring är skattefri enligt bestämmelserna i 25 a kap. eller ersättningen skall tas upp som kapitalvinst på grund av bestämmelsen om skalbolagsbeskattning i 25 a kap. 9 §. Bestämmelserna i 11 och 12 §§ tillämpas dock när en näringsbetingad andel överläts utan ersättning eller mot ersättning som understiger marknadsvärdet utan att detta är affärsmässigt motiverat om

– det förvärvande företaget är ett svenskt aktiebolag, en svensk ekonomisk förening eller ett utländskt bolag som motsvarar något sådant företag och som hör hemma i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet,

– det förvärvande företaget inte, direkt eller indirekt, äger andel i det överlåtande företaget, och

– förutsättningarna i 19 § andra stycket är uppfyllda.

⁴ Senaste lydelse 2005:269.

30 kap.**1 §⁵**

Avdrag får göras enligt bestämmelserna i detta kapitel för belopp som sätts av till periodiseringsfond.

Avdrag får dock inte göras av privatbostadsföretag, investmentföretag och investeringsfonder.

Avdrag får inte göras från sådan inkomst som beräknats enligt bestämmelserna i 39 b kap.

5 §

Juridiska personer får dra av högst ett belopp som motsvarar 25 procent av överskottet av näringsverksamheten före avdraget.

Vid beräkning av överskottet av näringsverksamheten i första stycket medräknas inte inkomst som beräknats enligt bestämmelserna i 39 b kap.

35 kap.**1 §**

Koncernbidrag skall dras av hos givaren och tas upp hos mottagaren, om förutsättningarna för avdrag i detta kapitel är uppfyllda.

Med koncernbidrag avses inte en ersättning som är en utgift för givaren för att förvärva eller bibehålla inkomster.

Koncernbidrag som lämnas eller mottas av ett företag som omfattas av bestämmelserna i 39 b kap. skall behandlas enligt följande. Lämnas koncernbidrag medges avdrag endast från sådan inkomst som inte utgör tonnagebeskattad inkomst enligt 39 b kap. Mottas koncernbidrag skall detta hänföras till sådan inkomst som inte utgör tonnagebeskattad inkomst enligt det kapitlet.

⁵ Senaste lydelse 2004:66.

*39 b kap.**Särskilda bestämmelser för vissa rederier**Innehåll**1 §*

I detta kapitel finns bestämmelser om beräkning av tonnagebeskattad inkomst (tonnagebeskattning).

*Definitioner**2 §*

Med företag avses i detta kapitel

- svenskt aktiebolag, och*
- utländskt bolag enligt 2 kap.*

5 a § första stycket som hör hemma i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet och som bedriver verksamhet från fast driftställe i Sverige.

3 §

Med företagsgrupp avses i detta kapitel två eller flera företag som ingår i en svensk koncern enligt 1 kap. 11 § aktiebolagslagen (2005:551) eller en motsvarande utländsk företagsgrupp och som kan välja att beräkna inkomst enligt detta kapitel.

Bestämmelserna i första stycket gäller även företag där fyra eller färre delägare, direkt eller indirekt, äger andelar motsvarande mer än 50 procent av

rösterna för samtliga andelar i företaget. Om närstående fysiska personer är delägare skall dessa behandlas som en delägare.

4 §

Med dominerande part avses, vid jämförelse mellan företag eller företagsgrupper, det företag eller den företagsgrupp med en omsättning som är minst dubbelt så stor som omsättningen hos det andra företaget eller den andra företagsgruppen.

5 §

Med tonnageinkomst avses sådan inkomst av kvalificerad verksamhet som beräknas utifrån fartygens nettodräktighet.

6 §

Med tonnagebeskattad inkomst avses tonnageinkomst och skattepliktiga belopp enligt 30 och 32 §§.

Kvalificerat fartyg

7 §

Med kvalificerat fartyg avses fartyg som

1. har en nettodräktighet på minst 100, och
2. har sin strategiska och ekonomiska ledning i Sverige.

8 §

Om ett kvalificerat fartyg ägs eller hyrs av flera, skall ett

företags andel i ett sådant fartyg vara ett kvalificerat fartyg för företaget.

9 §

Fartyg som ägs av företaget och hyrs ut utan besättning anses som kvalificerat endast om företaget till följd av tillfällig överkapacitet hyr ut fartyget vid ett tillfälle och under högst tre år.

Kvalificerad verksamhet

10 §

Med kvalificerad verksamhet avses i detta kapitel transport av gods eller passagerare till sjöss med ett eget eller inhyrt kvalificerat fartyg eller uthyrning av ett kvalificerat fartyg under förutsättning att verksamheten kan utsättas för internationell konkurrens.

Med kvalificerad verksamhet avses även verksamhet som utförs i nära anknytning till företagens transportverksamhet enligt första stycket. Detta avser

1. lastning och lossning av gods,
2. på- och avstigning av passagerare,
3. transport av last och passagerare inom hamnområdet till och från fartyget,
4. tillfällig uppläggning av last vid lastning och lossning,
5. drift av biljettkontor och passagerarterminaler,
6. administrativ verksamhet

och försäkringsverksamhet som har samband med transport av passagerare eller gods,

7. försäljning av varor och tjänster för konsumtion ombord på fartyget,

8. beräknad marknadshyra vid rederiets egen användning av lokaler ombord på fartyget,

9. hyresinkomst till följd av uthyrning av lokaler ombord på fartyg, eller

10. hyra eller tillhandahållande av containrar för gods.

11 §

Omfattas en transporttjänst av transport med ett kvalificerat fartyg och transport utanför hamnområdet, utgör landtransport utanför hamnområdet som ingår i transporttjänstens pris kvalificerad verksamhet om företaget har köpt transporten av en utomstående.

12 §

Bogsering är kvalificerad verksamhet om mer än 50 procent av verksamheten som utförs av ett fartyg under ett visst år utgör sjötransport och om fartyget är registrerat i en stat som är medlem i Europeiska unionen eller Europeiska ekonomiska samarbetsområdet.

13 §

Sjötransporter som utförs av mudderverk utgör kvalificerad verksamhet endast om mudder-

verkets verksamhet under mer än 50 procent av den årliga drifttiden utgör sjötransport och om mudderverket är registrerat i en stat som är medlem i Europeiska unionen eller Europeiska ekonomiska samarbetsområdet.

14 §

Med nettodräktighet avses sådan dräktighet enligt förordningen (1994:1162) om skeppsmätning.

15 §

Med restvärde avses i detta kapitel det värde på tillgångarna som framkommer om avskrivning årligen sker med fyra procent av anskaffningsutgiften för fartyg och tjugo procent av anskaffningsutgiften för andra tillgångar.

Val av beskattningsmetod

16 §

Företag som bedriver kvalificerad verksamhet skall välja om inkomsterna av denna verksamhet skall beräknas med stöd av reglerna i detta kapitel eller inte.

Ett sådant val skall göras senast när självdeklarationen skall lämnas enligt 4 kap. 5 § och 16 kap. 1 och 2 §§ lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter för det beskattningsår som tonnageskattning för första gången kan tillämpas.

Valet enligt första stycket skall omfatta hela den kvalificerade verksamheten.

17 §

Företagets val av beskattningsmetod enligt 16 § är bindande för företaget under tio år räknat från och med det beskattningsår då tonnagebeskattning för första gången kan tillämpas. Vid utgången av denna period skall företaget på nytt välja beskattningsmetod för en ny period.

18 §

Ett företag som ingår i en företagsgrupp skall inte tonnagebeskattas. Ett sådant företag får dock begära att tonnagebeskattas om samtliga företag med kvalificerad verksamhet i gruppen väljer att beräkna inkomsten enligt detta kapitel.

19 §

Om två eller flera företag eller företagsgrupper bildar en ny företagsgrupp gäller följande.

a) Om alla företag i den nya gruppen valt att beräkna inkomsterna enligt detta kapitel skall den dominerande partens tonnageskatteperiod gälla för företagen i den nya gruppen. För det fall att det inte finns någon dominerande part skall den tonnageskatteperiod som utgår sist för företagen i den nya gruppen gälla.

b) Om endast vissa av

företagen i den nya företagsgruppen valt att beräkna inkomsterna enligt detta kapitel medan andra valt att inte göra det skall det val som gjorts av den dominerande parten gälla för företagen i den nya gruppen. För det fall att det inte finns någon dominerande part får företagen i gruppen göra en ny begäran att beskattas enligt 18 §. I annat fall skall inget av företagen tonnagebeskattas.

20 §

För företag som inte omfattas av 18 och 19 §§ gäller följande.

a) Om tonnagebeskattade företag med olika tonnageskatteperioder fusioneras skall den dominerande partens tonnageskatteperiod gälla för det övertagande företaget. För det fall det inte finns någon dominerande part skall den tonnageskatteperiod som utgår sist gälla för det övertagande företaget.

b) Om ett tonnagebeskattat företag och ett icke tonnagebeskattat företag fusioneras skall det val som gjorts av den dominerande parten gälla för det övertagande företaget. För det fall att det inte finns någon dominerande part får det övertagande företaget välja beskattningsmetod enligt 16 §.

c) Vid delning av företag anses tonnageskatteperioden vara densamma som för det överlåtande företaget.

Villkor

21 §

Om den nettodräktighet som företaget disponerat i inhyrda fartyg med besättning i genomsnitt under beskattningsåret överstigit 75 procent av företagets genomsnittliga totala nettodräktighet under beskattningsåret, skall intäkten från den överskjutande delen av den inhyrda nettodräktigheten inte anses ha uppkommit i den kvalificerade verksamheten. Den överskjutande intäkten beräknas som den andel av nettoomsättningen enligt 3 kap. 12 § årsredovisningslagen (1995:1554), som svarar mot förhållandet mellan å ena sidan den delen av nettodräktigheten av inhyrda fartyg som överstigit 75 procent av företagets totala nettodräktighet och å andra sidan företagets totala nettodräktighet.

Fartyg som hyrs in utan besättning, jämföras i första stycket med fartyg som ägs av företaget. Detsamma gäller fartyg som hyrs in med besättning, när fartyget hyrs för en period på minst ett år och högst fem år, och det vid ingåendet av hyreskontraktet har avtalats om en köption som innebär att förhyraren senast vid hyrestidens slut kan förvärva fartyget till högst marknadspriset vid köptionens förvärvande.

Fartyg som har förklarats sjöodugligt av behörig instans omfattas inte av första stycket.

22 §

Om företaget ingår i en företagsgrupp skall 21 § första stycket inte tillämpas om den nettodräktighet som gruppen disponerat i inhyrda fartyg med besättning i genomsnitt under beskattningsåret inte överstigit 75 procent av gruppens genomsnittliga totala nettodräktighet under beskattningsåret.

23 §

Företaget skall under ett beskattningsår upprätthålla eller öka andelen av den nettodräktighet som företaget äger av kvalificerade fartyg och som är registrerade i en stat som är medlem i Europeiska unionen eller Europeiska ekonomiska samarbetsområdet. Utgångspunkten för bedömningen skall vara den andel av nettodräktigheten som är registrerad i någon av medlemsstaterna vid ingången av det beskattningsår som företaget för första gången tillämpar tonnageskattnings.

Första stycket gäller inte om, i genomsnitt under beskattningsåret, minst 60 procent av företagets ägda nettodräktighet som används i kvalificerad verksamhet varit registrerad i någon av medlemsstaterna. Första stycket skall inte heller tillämpas om företaget ingår i en företagsgrupp, om i genomsnitt under beskattningsåret minst 60 procent

av gruppens ägda nettodräktighet som används i kvalificerad verksamhet är registrerad i någon av medlemsstaterna.

Vid tillämpning av första och andra stycket jämsställs fartyg som hyrs in utan besättning med fartyg som ägs av företaget.

24 §

Om ett företag inte uppfyller kravet i 23 §, skall intäkten av den ytterligare andelen i förhållande till utgångspunkten enligt 23 § inte anses ha uppkommit i den kvalificerade verksamheten. Intäkten av den ytterligare andelen skall beräknas som den andel av nettoomsättningen enligt 3 kap. 12 § årsredovisningslagen (1995:1554), som svarar mot förhållandet mellan denna andel av nettodräktigheten och hela den av företaget ägda nettodräktigheten som används i kvalificerad verksamhet.

Beräkning av tonnageinkomst

25 §

Tonnageinkomsten utgör för varje kvalificerat fartyg följande grundbelopp per 100 nettodräktighet (NT) per påbörjat dygn, oavsett om fartyget är i drift eller inte:

- 1. Till och med 1 000 NT
8,50 kr per 100 NT,*
- 2. från 1 001 NT till och med
10 000 NT 6,50 kr per 100 NT,*
- 3. från 10 001 NT till och med*

25 000 NT 4,00 kr per 100 NT,
4. mer än 25 000 NT 2,00 kr
per 100 NT.

*För tid under vilken fartyg har
förklarats sjöodugligt av behörig
instans skall tonnageinkomst inte
beräknas.*

26 §

*Avdrag medges inte från
tonnageinkomst.*

Blandad verksamhet

27 §

*Utgift som kan hänföras till
både tonnagebeskattad verk-
samhet och annan verksamhet
fördelas proportionellt i förhåll-
ande till nettoomsättningen enligt
3 kap. 12 § årsredovisningslagen
(1995:1554) i den verksamhet
som tonnagebeskattas och den
övriga verksamheten.*

28 §

*Finansiella intäkter och
kostnader inklusive valutakurs-
vinster och valutakursförluster
skall fördelas proportionellt efter
det värde som i räkenskaperna
upptagits på tillgångar i den
tonnagebeskattade verksamheten
respektive på tillgångar i övrig
verksamhet.*

Överlåtelse av tillgångar i tonnagebeskattad verksamhet

29 §

Överlåts fartyg eller andra sådana tillgångar som avses i 18 kap. och som används i tonnagebeskattad verksamhet tillämpas reglerna i 30 och 32 §§ om tillgångarna anskaffats före inträdet i tonnagebeskattningen.

Överlåts fartyg eller andra sådana tillgångar som avses i 18 kap. och som används i tonnagebeskattad verksamhet tillämpas bestämmelserna i 32 § om tillgångarna anskaffats efter inträdet i tonnagebeskattningen.

Överlåts andra tillgångar än sådana som omfattas av bestämmelserna i 18 kap. tillämpas inte bestämmelserna i detta kapitel på överlåtelsen.

30 §

Om tillgång som avses i 29 § första stycket överlåts inom tio år från inträdet i tonnagebeskattningen skall till beskattning upptas nedan angivna del av skillnaden vid inträdet mellan restvärdet och det skattemässiga värdet, beräknat enligt andra stycket, på de överlåtna tillgångarna.

<i>Avyttringsåret</i>	<i>Skattepliktig andel av skillnadsbeloppet</i>
<i>inträdesåret</i>	<i>100 procent</i>
<i>1:a året efter</i>	<i>90 procent</i>

<i>inträdesåret</i>	
<i>2:a året efter</i>	<i>80 procent</i>
<i>inträdesåret</i>	
<i>3:e året efter</i>	<i>70 procent</i>
<i>inträdesåret</i>	
<i>4:e året efter</i>	<i>60 procent</i>
<i>inträdesåret</i>	
<i>5:e året efter</i>	<i>50 procent</i>
<i>inträdesåret</i>	
<i>6:e året efter</i>	<i>40 procent</i>
<i>inträdesåret</i>	
<i>7:e året efter</i>	<i>30 procent</i>
<i>inträdesåret</i>	
<i>8:e året efter</i>	<i>20 procent</i>
<i>inträdesåret</i>	
<i>9:e året efter</i>	<i>10 procent</i>
<i>inträdesåret</i>	

Det skattemässiga värdet på inventarier vid inträdet i tonnageskattningen fördelas på inventarier som ingår i den tonnageskattade verksamheten och övriga inventarier proportionellt efter det värde som i räkenskaperna upptagits på inventarierna i den tonnageskattade verksamheten respektive värdet på övriga inventarier. Det skattemässiga värde som belöper på inventarierna i den tonnageskattade verksamheten fördelas därefter på var och en av dessa inventarier proportionellt efter hur stor del anskaffningsutgiften för respektive inventarium utgör av den totala anskaffningsutgiften för samtliga inventarier i den tonnageskattade verksamheten.

31 §

Beskattning enligt 30 § skall inte ske om företaget under beskattningsåret förvärvar fartyg som används i den tonnageskattade verksamheten för en anskaffningsutgift som minst motsvarar restvärdet vid ingången av det beskattningsår överlåtelsen sker. Beskattning sker dock om det förvärvade fartyget avyttras före utgången av tonnageskatteperioden, såvida inte ny ersättningsanskaffning enligt första meningen sker.

Bindande avtal om leverans av fartyg inom tre år jämställs med förvärv av fartyg. Avtal skall ha ingåtts senast vid den tidpunkt självdeklaration för inkomståret skall lämnas. Om sådant avtal ingåtts jämställs kontraktssumman med anskaffningsutgiften vid tillämpning av första stycket.

32 §

Vid överlåtelse av fartyg som avses i 29 § första och andra stycket, skall vinst beräknad enligt andra stycket tas upp till beskattning.

Vinsten beräknas som skillnaden mellan försäljningspriset och anskaffningsutgiften med tillägg för sådana förbättringsutgifter som inte utgör reparations- eller underhållsutgifter.

Avdrag från vinst enligt första stycket får göras för förlust vid

avyttring av fartyg som såväl förvärvats som avyttrats under beskattningsåret.

33 §

Beskattning enligt 32 § skall inte ske om företaget under beskattningsåret förvärvar fartyg som används i den tonnageskattade verksamheten för en anskaffningsutgift som minst motsvarar försäljningspriset på avyttrade fartyg.

Bindande avtal om leverans av fartyg inom tre år jämföras med förvärv av fartyg. Avtal skall ha ingåtts senast vid den tidpunkt självdeklaration för inkomståret skall lämnas. Om sådant avtal ingåtts jämföras kontraktssumman med anskaffningsutgiften vid tillämpning av första stycket.

Skattepliktig inkomst

34 §

Den tonnageskattade inkomsten skall läggas samman med företagets övriga inkomster av näringsverksamhet.

Avskrivningar under tonnageskatteperioden

35 §

Fartyg och andra tillgångar skall under den tid som de har omfattats av tonnageskattning anses ha skrivits av enligt bestämmelserna i 36–38 §§.

36 §

För inventarier som anskaffats före inträdet i tonnagebeskattningen skall avskrivningsunderlaget utgöras av ett värde beräknat enligt följande. Det skattemässiga värdet på inventarier vid inträdet i tonnagebeskattningen fördelas på inventarier som ingår i tonnagebeskattad verksamhet och övriga inventarier proportionellt efter det värde som i räkenskaperna upptagits på inventarierna i den tonnagebeskattade verksamheten respektive värdet på övriga inventarier. Det skattemässiga värde som belöper på inventarierna i den tonnagebeskattade verksamheten fördelas därefter på var och en av dessa inventarier proportionellt efter hur stor del anskaffningsutgiften för respektive inventarium utgör av den totala anskaffningsutgiften för samtliga inventarier i den tonnagebeskattade verksamheten.

För inventarier som anskaffas efter inträdet i tonnagebeskattningen utgörs avskrivningsunderlaget av anskaffningsutgiften med tillägg för sådana förbättringsutgifter som inte utgör reparations- eller underhållsutgifter.

37 §

För byggnader och markanläggningar som anskaffats före inträdet i tonnagebeskattningen

skall beräkningen av avskrivningsunderlaget ske på motsvarande sätt som för inventarier enligt 36 §.

För byggnader och markanläggningar som anskaffas efter inträdet i tonnagebeskattningen utgörs avskrivningsunderlaget av anskaffningsutgiften med tillägg för sådana förbättringsutgifter som inte utgör reparations- eller underhållsutgifter.

38 §

Avskrivning från underlaget enligt 36 § skall årligen anses ha gjorts med belopp motsvarande

för fartyg fyra procent av anskaffningsutgiften med tillägg för sådana förbättringsutgifter som inte utgör reparations- eller underhållsutgifter

för andra inventarier tjugo procent av anskaffningsutgiften med tillägg för sådana förbättringsutgifter som inte utgör reparations- eller underhållsutgifter.

Avskrivning från underlaget enligt 37 § skall årligen anses ha skett för byggnader enligt reglerna i 19 kap. 5 § och för markanläggningar maximalt enligt reglerna i 20 kap. 5 §.

40 kap.*2 a §*

Ett underskott av näringsverksamhet som kvarstår från det föregående beskattningsåret får inte dras av mot tonnagebeskattad inkomst enligt 39 b kap.

Begränsning vid inträde i tonnagebeskattning*22 a §*

Ett företag som tillämpar reglerna i 39 b kap. (tonnagebeskattning) får inte göra avdrag för underskott som kvarstår från året före inträdet i tonnagebeskattningen till den del underskottet hänför sig till den tonnagebeskattade verksamheten. Denna del av underskottet skall anses motsvara den andel av värdet i räkenskaperna vid utgången av beskattningsåret före inträdet som tillgångarna i den tonnagebeskattade verksamheten utgör av de totala tillgångarna i företaget.

Denna lag träder i kraft den 1 december 2006 och tillämpas på beskattningsår som börjar efter utgången av 2004.

Företag som bedriver kvalificerad verksamhet vid lagens ikraftträdande kan begära beskattning med stöd av reglerna i 39 b kap. senast i självdeklarationen vid 2008 års taxering.

2. Förslag till lag om ändring i bokföringslagen (1999:1078)

Härigenom föreskrivs att 4 kap. 4 § bokföringslagen (1999:1078) skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

4 kap.

4 §

Om ett företag bedriver flera verksamheter, skall det ha en bokföring som omfattar samtliga verksamheter.

Trots bestämmelsen i första stycket får ett företag som bedriver flera verksamheter ha en bokföring för varje enskild verksamhet, om det finns särskilda skäl och det är förenligt med god redovisningssed. Företag som avses i 6 kap. 1 § skall i så fall löpande arkivera uppgifter om ställning och resultat i de olika verksamheterna på en gemensam plats. Om företaget bedriver verksamhet på egen hand, skall arkiveringen ske i anslutning till bokföringen för en sådan verksamhet.

Företag som bedriver verksamhet enligt 39 b kap. inkomstskattelagen (1999:1229) och annan verksamhet skall ha en bokföring för respektive verksamhet.

Denna lag träder i kraft den 1 december 2006 och tillämpas på beskattningsår som börjar efter utgången av 2004.

3. Förslag till lag om ändring i lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter

Härigenom föreskrivs att det i lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter skall införas en ny paragraf, 3 kap. 5 a §, av följande lydelse.

3 kap.

5 a §

Den som redovisar tonnageinkomst enligt 39 b kap. inkomstskattelagen (1999:1229) skall lämna de uppgifter som behövs för beräkning av den tonnageskattade inkomsten.

Uppgifterna kan avse

- 1. fartygets namn, netto-dräktighet och registreringsland,*
- 2. antal dygn för vilka tonnageinkomst skall beräknas för fartyget, beräknad tonnageinkomst för fartyget,*
- 3. om fartyget är inhyrt, för vilken tid fartyget är inhyrt och om det hyrs in med eller utan besättning,*
- 4. om den verksamhet som bedrivs med fartyget omfattar bogsering, hur stor del av verksamheten som bedrivs med fartyget som utgör sjötransport,*
- 5. om verksamheten omfattar mudderverk, hur stor del av mudderverkets drifttid som utgör sjötransport,*
- 6. om fartyget hyrs ut utan besättning, hur länge fartyget uthyres och om det varit uthyrt förut,*
- 7. vilket beskattningsår företaget började tillämpa reglerna i*

- 39 b kap. inkomstskattelagen,
8. nettoomsättningen enligt 3 kap. 12 § årsredovisningslagen (1995:1554) i den tonnageskattade verksamheten respektive i den övriga verksamheten,
9. anskaffningsutgift för under året förvärvade fartyg som används i den tonnageskattade verksamheten respektive kontraktssumma i ingångna avtal enligt 39 b kap. 31 och 33 §§ inkomstskattelagen,
10. finansiella intäkter och kostnader inklusive valutakursvinster och valutakursförluster i den tonnageskattade verksamheten respektive i den övriga verksamheten,
11. värdet enligt räkenskaperna på tillgångar i den tonnageskattade verksamheten respektive i den övriga verksamheten,
12. om överlåtelse sker av sådana tillgångar som avses i 18 kap. inkomstskattelagen och som anskaffats före inträdet i tonnageskattningen,
a) anskaffningstidpunkt och avyttringstidpunkt,
b) anskaffningsutgift och försäljningspris,
c) restvärdet som avses i 39 b kap. 30 § inkomstskattelagen,
d) det skattemässiga värdet vid inträdet i tonnageskattningen som avses i 39 b kap. 30 § inkomstskatte-

- lagen,
e) *skattepliktig vinst
beräknad enligt
39 b kap. 30 och 32 §§
inkomstskattelagen,*

*13. om företaget ingår i en svensk
koncern enligt 1 kap. 11 §
aktiebolagslagen (2005:551) eller
en motsvarande utländsk före-
tagsgrupp, övriga företag i
koncernen eller företagsgruppen,
samt*

*14. de övriga uppgifter som
Skatteverket behöver för att
beräkna den tonnagebeskattade
inkomsten.*

*Regeringen eller den myndig-
het som regeringen bestämmer
meddelar närmare föreskrifter om
vilka uppgifter som skall lämnas
för tonnagebeskattad verksamhet.*

Denna lag träder i kraft den 1 december 2006 och tillämpas på beskattningsår som börjar efter utgången av 2004.

1 Utredningsuppdraget

1.1 Utredningens uppdrag

Utredningen skall enligt direktiven (dir. 2004:165) undersöka förutsättningarna för att införa ett system med s.k. tonnageskatt för sjöfartsnäringen. Uppdraget skall ses mot bakgrund av den ökade internationella konkurrensen på sjöfartsområdet. Vissa stater erbjuder redare att registrera sina fartyg i öppna register och segla under s.k. bekvämlighetsflagg. Flertalet sjöfartsstater i Europeiska unionen (EU) har i syfte att stödja sina sjöfartsnäringar och förmå redare att återregistrera fartyg under nationell flagg infört system med tonnageskatt. Tonnageskatt innebär att inkomsten bestäms schablonmässigt utifrån fartygens tonnagevolym (dräktighet). Tonnaget anses ge ett mått på fartygens lastkapacitet och därmed intjäningsförmåga.

Regeringen och riksdagen har vid flera tillfällen uttalat att det är angeläget att slå vakt om den svenska sjöfartsnäringen och att denna näring måste ges konkurrensvillkor likvärdiga med dem i våra närmaste konkurrentländer.

Majoriteten av EU:s sjöfartsnationer har till följd av den hårdnande konkurrensen från fartyg under tredje lands flagg infört olika stödsystem. Mot bakgrund av skillnaderna mellan dessa system har Europeiska kommissionen (EU-kommissionen) utarbetat riktlinjer på området för att i viss mån samordna medlemsstaternas stödinsatser (Meddelande C [2004] 43 från kommissionen – Gemenskapens riktlinjer för statligt stöd till sjötransport [2004/C 13/03]).

Ett system med tonnagebeskattning avviker från de allmänna principerna för inkomstbeskattningen och det är därför nödvändigt att noga reglera hur tonnagebeskattningen skall avgränsas från det övriga skattesystemet. En utgångspunkt bör enligt direktiven vara att systemet bör vara stabilt och neutralt. Det bör inte möjliggöra byten mellan tonnagebeskattning och konventionell beskattning

föranledda av t.ex. förändringar i konjunkturen eller inkomstutvecklingen av en företagsgrupps övriga verksamheter. En annan utgångspunkt bör vara att systemet bör kunna tillämpas oberoende av i vilken företagsform verksamheten bedrivs.

Utredningen skall överväga hur den verksamhet som skall tonnagebeskattas skall avgränsas från företagets övriga verksamhet som fortfarande skall beskattas konventionellt. I samband härmed bör eventuellt begreppet internationell trafik definieras. Det skall alltså klargöras vilka krav som i övrigt bör ställas på fartygets användning. Vidare måste utredningen ta ställning till vilka landbaserade inkomster som bör ingå i den tonnagebeskattade verksamheten.

Utredningen skall överväga vilka krav som bör ställas i fråga om fartygens registrering för att de skall få ingå i det tonnage som schablonbeskattas och i vilken utsträckning även fartyg som omfattas av en medlemsstats internationella register och fartyg som är registrerade i tredje land bör kunna omfattas av tonnagebeskattning.

En annan fråga gäller villkoren för fartygsdriften och vilka befraktningsformer som skall omfattas av tonnageskatt. Det förekommer att fartyg ägs eller befraktas gemensamt av flera delägare. Det bör undersökas om det skall ställas krav på andelens storlek för att företaget skall kunna omfattas av tonnagebeskattning eller om det bör krävas att samtliga delägare till ett fartyg skall beskattas enligt samma skattesystem.

Vidare skall utredningen ta ställning till hur försäljningar av fartyg och andra anläggningstillgångar skall behandlas.

Utredningen skall även utreda hur många år ett företag skall vara bunden vid schablonbeskattningen och i vilken utsträckning det skall krävas att samtliga närstående företag omfattas av systemet.

Slutligen skall utredningen överväga de frågeställningar som uppkommer i fråga om redovisning, inkomstberäkning och taxering. Dessutom skall en lämplig nivå på skatteuttaget föreslås.

1.2 Inriktningen av utredningsarbetet

Utredningsarbetet har bedrivits i form av en enmansutredning. Arbetet har skett i nära samarbete med experterna, som har representerat berörda departement, myndigheter och näringslivet.

Material om utredningens frågor har samlats in på olika sätt. Tidigare utredningars resultat har studerats liksom material angående olika länders tonnageskattesystem och EU-kommissionens beslut. Uppgifter och synpunkter har under arbetets gång lämnats av utredningens experter. Sammanträffanden har skett med representanter för finansdepartementen i Danmark, Finland och Norge. Vidare har besök genomförts på några representativa rederier och utredaren och sekreteraren har träffat riksdagsledamöter samt företrädare för Sjöfartsverket och SEKO (Facket för Service och Kommunikation).

Utredningen lägger fram ett förslag om ett nytt kapitel, 39 b kap. inkomstskattelagen (1999:1229), med särskilda bestämmelser för vissa rederier och förslag till andra ändringar i inkomstskattelagen och andra lagar.

2 Bakgrund

2.1 Inledning

System med tonnageskatt har införts i majoriteten av Europas sjöfartsnationer i syfte att stödja landets sjöfartsnäring och förmå redarna att återregistrera fartyg under nationell flagg.

Tonnageskatt innebär som huvudregel att inkomsten bestäms schablonmässigt med utgångspunkt från fartygens tonnagevolym (nettodräktighet). Systemen är i regel utformade så att ett schablonbelopp multipliceras med det antal dagar som företaget förfogat över respektive fartyg. Den schablonberäknade inkomsten läggs därefter samman med företagets övriga inkomster och beskattas med den vanliga bolagsskattesatsen.

I detta kapitel redogörs inledningsvis för olika begrepp som tillämpas inom sjöfartsnäringen. Därefter lämnas en beskrivning av Europeiska kommissionens (EU-kommissionens) riktlinjer för statligt stöd till sjötransport. Avsikten med riktlinjerna är att medlemsstaternas stödsatser skall samordnas. Slutligen redogörs för den svenska sjöfartsnäringen och det befintliga stödet till näringen.

2.2 Beskrivning av vissa termer

2.2.1 Tonnage

Ett fartygs dräktighet, tonnage, är ett enhetslöst jämförelsetal för fartygs storlek beräknat enligt 1969 års internationella skeppsmättningskonvention. Bruttodräktigheten anger fartygets totala inneslutna rymd och används huvudsakligen för statistikändamål och är i viss utsträckning den grund på vilken olika avgifter beräknas. Nettodräktigheten är ett uttryck för rymden av fartygets lastrum, passagerarutrymmen samt fartygets djupgående i relation

till mallat djup och räknas fram med hjälp av en formel. Netto-dräktigheten används uteslutande för avgiftsberäkning och kan sägas mäta de utrymmen som finns tillgängliga för fartygets intjänande av frakt och biljettintäkter.

Bruttodräktigheten uttrycks i bruttotonnage som betecknas GT efter engelskans gross tonnage. Nettodräktigheten uttrycks i nettotonnage som betecknas NT efter det engelska net tonnage. Även beteckningen UR (Universal Rules) används för att visa att fartyget är mätt efter det senaste regelverket. Ordet tonnage har inte något med måttenheten ton att göra. Förr mättes dräktigheten i registerton där ett registerton var lika med 100 kubikfot eller 2,83 kubikmeter.

Dödvikt (eng. deadweight) är vikten uttryckt i metriska ton (metersystemet) av den last, bunker (fartygets drivmedel) och lös utrustning som fartyget förmår bära.

Lätt displacement är fartygets egenvikt uttryckt i metriska ton, dvs. vikten av allt stål i fartygets konstruktion. Detta mått är mest intressant när ett fartyg skall säljas som skrot. Det fullständiga displacementet, uttryckt i metriska ton, är fartygets vikt plus vikten av förnödenheter ombord, last och vikten av besättning och eventuella passagerare. Här rör det sig om det vatten som undanträngs av fartyget när det är fullt lastat. Detta storleksmått används oftast när man beskriver storleken på örlogsfartyg.

Storleken på många fartyg, inte minst tank- och andra bulkfartyg, beskrivs oftast utifrån fartygens lastförmåga eftersom det är detta som är det kommersiellt intressanta. Då används dödviktsmättet. För andra fartyg, t.ex. passagerarfärjor och ibland ro-ro¹ och containerfartyg, är ofta rymden viktigare. Då används dräktigheten som storleksmått. En stor färja på många tusentals GT kan ha en förhållandevis liten dödvikt. Det beror på att människor och t.ex. bilar inte väger så mycket men behöver mycket utrymme.

Andra storleksmått på fartyg kan vara t.ex. längdmeter (egentligen parkeringsyta) på lastdäcken, rälsmeter, container- eller virkeskapacitet (containrar och virke lastas både under och över däck), lastrums- eller tankvolym uttryckt i kubikmeter, stuvningsfaktor (dvs. förhållandet mellan dödvikt och lastrumsvolym). När den kommersiella nyttan av ett fartyg bedöms måste man även ta hänsyn till pumpkapacitet, maskinstyrka, fart, bränsleförbrukning,

¹ Roll on roll off. Lastning och lossning sker genom att lasten körs ombord via en eller flera ramper i fartygets ändskepp eller sidor.

längd, bredd, höjd, djupgående, kranutrustning, lastluckstorlekar, tanktoppens (durken) bärighet, lastrummens mått, antal tankar och möjlighet att lasta olika laster samtidigt, bärkraft i ramper och hissordningar, passagerar- och hyttantal.

2.2.2 Olika typer av fraktavtal

Linjetrafik och trampfart

Sjöfart förekommer både i regelbunden fast trafik och i trafik som inte följer fasta linjer. Linjefart omfattar transporter av främst förädlade varor med fartyg i regelbunden, tidtabellsbunden trafik mellan fasta hamnar. Linjerederierna marknadsför alltså en regelbunden transporttjänst som är öppen för alla avlastare som önskar skeppa last med rederiet. Kunderna behöver endast befrakta en så stor del av fartygets transportkapacitet som krävs för den specifika transporten. Linjetransportören erbjuder en samlastningsfunktion så att även varuägare med små volymer får möjlighet att utnyttja sjötransportssystemet. Linjeverksamhet kräver en större landorganisation jämfört med andra former av sjöfartstjänster. Det är huvudsakligen färjetrafiken och containertrafik samt en viss del av ro-ro- och torrlasttrafiken som bedrivs i en form av linjetrafik. Huvudsakligen regleras linjetrafikens styckegodstransporter av reglerna i 13 kap. sjölagen (1994:1009). I sjölagen ingår flera tvingande regler som följer av internationella konventioner.

När det gäller befraktning utanför linjetrafiken är den viktigaste indelningsgrunden skillnaden mellan resebefraktning, tidsbefraktning och skeppslega. Tramp är en äldre beteckning för sjöfart som inte är bunden av tidtabeller och fasta linjer. Detta utgör fortfarande den största delen av sjöfarten. De befraktningsformer som redovisas nedan avser befraktning utanför linjefarten.

Resebefraktning

Ett avtal om transport av gods till sjöss medför i flera fall att fartyget för befraktarens räkning skall göra en viss bestämd resa eller ett visst antal resor. Avtalet är då inriktat på förhyrningen av själva fartyget (befraktningsavtalet). Fraktinkomsten beräknas med hänsyn till den eller de resor fartyget skall företa. Denna avtalsform

brukar kallas resebefraktning (voyage charter). Detta regleras i 14 kap. sjölagen. Dessa regler är dispositiva.

Om befraktaren förfogar över hela fartyget talar man om helbefraktning. Fraktavtalet anger att befraktaren ska leverera en fullständig last inom gränsen för fartygets kapacitet. Om redaren inte kan finna en befraktare för hela fartyget kan han dela upp fartyget på flera befraktare som var för sig får disponera ett visst utrymme för sin last. Om befraktaren endast utnyttjar en del av fartyget talar man om delbefraktning. Termen delbefraktning förekommer sällan utanför landets gränser utan i stället används benämningen space charter. I vissa sammanhang, särskilt inom linjefart och färjefart, talar man om slot charter. I synnerhet helmen även delbefraktningen är de vanligaste avtalstyperna inom trampfarten.

Tidsbefraktning

Det är vanligt att ett fartyg för en viss tid ställs till befraktarens förfogande med rätt för denne att inom en viss ram bestämma vilka resor fartyget skall göra. Frakten beräknas utifrån en bestämd tidsperiod, vanligtvis 30 dagar, och betalas i förskott. Ett sådant avtal kallas tidsbefraktning (time charter). Ett tidsbefraktningsavtal kan även avse en bestämd resa och liknar då resebefraktningen men skillnaden är att det i stället är befraktaren som står för tidsrisken. Befraktaren betalar för att använda det fullt utrustade fartyget inklusive besättning. Utöver frakten (tidshyran) skall befraktaren även betala för använd bunker (bränsle). Denna befraktningsform regleras i 14 kap. sjölagen. Reglerna om tidsbefraktning är dispositiva.

Skeppslega

Även vid skeppslega (bare boat charter eller demise charter) ställs fartyget till befraktarens förfogande under viss tid, men här övertar befraktaren principiellt alla kostnader utom kapitalkostnaderna. Avtalet reglerar ett hyresförhållande mellan fartygets ägare och fartygets befraktare och redaren/fartygsägaren ställer fartyget till befraktarens disposition utan besättning. Det ankommer således på befraktaren att såväl bemanna som fullständigt driva fartyget. På

marknaden uppträder befraktaren som redare. Skeppslega är i vissa situationer att se som en form av leasing. Det saknas uttryckliga regler om skeppslega i svensk rätt.

Andra former av befraktning

Med tiden har det uppkommit olika mellanformer av befraktning, t.ex. konsekutiva resor vilka kan ses som flera resebefraktningar efter varandra. En befraktningsform av stor praktisk betydelse är kontraktsfarten. Vid kontraktsfart åtar sig redaren att tillfredsställa ett visst transportbehov som befraktaren har. Avtalstypen betecknas ofta skeppningskontrakt, transportkontrakt eller kvantumkontrakt. Vissa regler beträffande dessa former av befraktning finns i 14 kap. sjölagen.

Ett fartyg som används i linjetrafik kan vara tidsbefraktat, inhyrt för en enstaka resa eller inhyrt utan besättning eller en kombination av dessa avtalsformer.

2.3 Europeiska kommissionens riktlinjer för statligt stöd till sjötransport

2.3.1 Inledning

Europeiska rederier bedriver sin verksamhet i konkurrens med rederier vars fartyg är registrerade under bl.a. bekvämlighetsflagg. Till följd av konkurrensen från dessa fartyg har ett flertal länder inom Europeiska unionen (EU) infört olika stödsystem för att bevara och stödja sina handelsflottor. Med hänsyn till skillnaderna i dessa stödsystem utarbetade Europeiska kommissionen 1989 sina första riktlinjer för att samordna medlemsstaternas stöd till sjöfartsnäringen. Avsikten med riktlinjerna var att försöka få bort skillnaderna i kostnader för fartyg under bekvämlighetsflagg jämfört med fartyg under EU-flagg. Riktlinjerna var inte effektiva och flottorna i gemenskapen fortsatte att minska.

År 1996 presenterade Europeiska kommissionen en vitbok om EU:s sjöfartspolitik kallad *Towards a new Maritime Strategy*. Ministerrådet antog en resolution som syftade till att främja sjöfarten inom gemenskapen och sysselsättningen för gemenskapens sjöfolk. Resolutionen riktade särskilt in sig på en utveckling inom följande områden.

- Internationell konkurrenskraft för gemenskapens sjöfart
- Öppna marknader
- Sund konkurrens
- Säkerhet

I enlighet med resolutionen lade kommissionen fram nya riktlinjer för statligt stöd till sjöfartstransport 1997 (97/C 205/05). Dessa riktlinjer innebar betydligt utökade möjligheter till stöd och att stödformerna blev fler och mer flexibla.

Dessa riktlinjer har därefter reviderats och de nu gällande riktlinjerna för statligt stöd till sjötransport meddelades den 17 januari 2004, Meddelande C (2004) 43 från kommissionen (2004/C 13/03). Riktlinjerna anger de ramar för statligt stöd till sjötransport som kommissionen tillåter, men anger inte i detalj hur stödet skall utformas. EU:s medlemsländer kan utforma sitt eget sjöfartsstöd så länge inte det totala stödet överskrider vad som anges i riktlinjerna.

Varje form av statsstöd skall notifieras av medlemsländerna och granskas av kommissionen med utgångspunkt att de samlade stöden inte får överstiga vad som skulle ha erlagts i skatt och sociala avgifter av sjöfolk och sjöfartsföretag.

2.3.2 Krav som uppställs i riktlinjerna

Riktlinjerna syftar till att fastställa de kriterier enligt vilka kommissionen kommer att bevilja statligt stöd till sjötransport.

Av riktlinjerna framgår att medlemsländernas stödordningar inte får påverka övriga medlemsstaters ekonomi negativt eller medföra någon risk för snedvridning av konkurrensen mellan medlemsstaterna i större utsträckning än vad som ligger i det gemensamma intresset. Statligt stöd måste alltid begränsas till vad som är nödvändigt för att uppnå dess syfte och det måste beviljas under öppenhet. Den sammanlagda effekten av allt stöd som beviljas av de statliga myndigheterna, både på nationell, regional och lokal nivå, måste alltid beaktas.

Med begreppet sjötransport avses i riktlinjerna transport av passagerare eller gods till sjöss.

2.3.3 Omfattning och allmänna mål för de omarbetade riktlinjerna för statligt stöd

Omfattningen av de omarbetade riktlinjerna

Riktlinjerna omfattar allt stöd till förmån för sjötransport som beviljas av medlemsstaterna eller finansieras med statliga medel. Detta avser alla typer av ekonomiska fördelar som finansieras av offentliga myndigheter på nationell, regional eller lokal nivå. Mottagare av stödet omfattar alla typer av juridiska personer. Riktlinjerna omfattar inte stöd till varvsindustrin. Investeringar i infrastruktur anses normalt inte innefatta statligt stöd.

Allmänna mål för de omarbetade riktlinjerna

Riktlinjerna är avsedda att bidra till en ökad öppenhet beträffande statligt stöd och klargöra vilka statliga stödordningar som kan införas för att främja gemenskapens sjöfartsintressen för att

- förbättra en tillförlitlig, effektiv, säker och miljövänlig sjötransport,
- främja registrering och återregistrering av fartyg i gemenskapen,
- bidra till en konsolidering av de sjöfartskluster som etablerats i medlemsstaterna, samtidigt som man upprätthåller en flotta som är konkurrenskraftig på världsmarknaderna,
- upprätthålla och förbättra sakkunskap i fråga om sjöfart samt skydda och främja sysselsättningen för europeiskt sjöfolk och
- bidra till att främja nya tjänster inom närsjöfarten i enlighet med vitboken om den gemensamma transportpolitiken.

Statligt stöd får i allmänhet endast beviljas för fartyg som finns upptagna i medlemsstatsregister, men vissa undantag kan medges.

2.3.4 Skattemässiga och sociala åtgärder för att förbättra konkurrenskraften

Beskattning av rederier

Enligt kommissionens riktlinjer finns det inte några belägg för att någon stödordning skulle snedvrída konkurrensen i handeln mellan medlemsstaterna i en utsträckning som skulle strida mot det gemensamma intresset. Medlemsstaternas hantering av sjöfartsstöd tycks allt mer sammanfalla och utflaggning mellan medlemsländerna förekommer sällan. Skattekonkurrens förekommer framförallt mellan medlemsstaterna, å ena sidan, och tredje land, å andra sidan eftersom registrering i tredje land ger redarna större inbesparingar än de alternativ som finns inom gemenskapen.

Enligt riktlinjerna är syftet med statligt stöd inom den gemensamma sjötransportpolitiken att främja konkurrenskraften hos gemenskapens flottor på den globala sjöfartsmarknaden. Skattelättnader får således i regel endast tillämpas om fartygen går under gemenskapsflagg. Skattelättnadsordningar kan i undantagsfall även tillämpas om de gäller en hel flotta som drivs av ett rederi etablerat inom en medlemsstats territorium och underkastat företagsbeskattning, om det kan visas att den strategiska och ekonomiska förvaltningen av alla berörda fartyg faktiskt utförs inom territoriet och att denna verksamhet i stor utsträckning bidrar till den ekonomiska verksamheten och sysselsättningen i gemenskapen. Stödet måste, enligt riktlinjerna, vara nödvändigt för att främja återföringen till gemenskapen av den strategiska och ekonomiska förvaltningen av alla berörda fartyg, och alla förmåntagare av stödordningarna måste vara underkastade företagsbeskattning i gemenskapen. Dessutom kommer kommissionen att begära bevis för att alla fartyg som drivs av företag som kommer i åtnjutande av dessa åtgärder följer de säkerhetsnormer som gäller internationellt och inom gemenskapen, inte minst de som gäller för arbetsförhållandena ombord.

Innan stöd i undantagsfall ges till flottor som också består av fartyg som för annan flagg, bör medlemsstaterna se till att de stödmottagande företagen åtar sig att öka eller upprätthålla den andel av tonnaget som förs under en medlemsstats flagg när meddelandet blir tillämpligt. Om ett företag, eller en företagsgrupp, inte uppfyller nämnda krav bör medlemsstaten i fråga inte bevilja ytterligare skattelättnader för fler av det ifrågakvarande företagens

fartyg under tredje lands flagg, utom om den gemenskapsflaggade andelen av det globala tonnaget som är stödberättigat i den ifrågasvarande medlemsstaten i genomsnitt inte sjönk under en viss rapporteringsperiod. Kravet på andel under gemenskapsflagg gäller inte företag som för minst 60 procent av sitt tonnage under flagg från gemenskapen. Berörda medlemsstater skall inkomma med bevis för att alla villkor för undantaget från flaggkravet har uppfyllts.

Skatteordningen avser främst rederier med säte i gemenskapen men även vissa fartygsförvaltare (ship management), som är etablerade i gemenskapen, omfattas. Fartygsförvaltare är företag som tillhandahåller redarna olika slags tjänster, såsom teknisk besiktning, rekrytering och utbildning av besättningen, besättningsadministration och fartygsdrift. Med hänsyn till den internationella konkurrensen är det lämpligt att även låta fartygsförvaltare komma i åtnjutande av skattelättnader under vissa omständigheter. Fartygsförvaltare är stödberättigade endast i fråga om sådana fartyg där de ensamma bär ansvaret för besättningsadministrationen och den tekniska förvaltningen. För att vara stödberättigad måste fartygsförvaltaren framför allt ha övertagit hela ansvaret för fartygets drift och alla skyldigheter och allt ansvar som åligger ägaren enligt ISM-koden. (Med ISM-kod avses de internationella organisationsregler för säker drift av fartyg och för förhindrande av förorening som antogs av Internationella sjöfartsorganisationen, IMO, genom resolution A.741[18]).

Riktlinjerna gäller bara sjötransport. Detta kan enligt kommissionen innefatta sjöbogsring av andra fartyg, oljeplattform osv. Bogsring omfattas endast av riktlinjerna om mer än 50 procent av bogseringsverksamheten som utförs av en bogserbåt under ett visst år utgör sjötransport. Väntetid kan proportionellt läggas till den del av den totala verksamheten som utgör sjötransport och som i praktiken utförts av en bogserbåt. Bogseringsverksamhet som bl.a. utförs i hamnar eller som innebär att man hjälper ett självdrivet fartyg in i hamnen utgör inte sjötransport enligt riktlinjerna. I fråga om bogsring kan det inte göras undantag från flaggkravet. Statligt stöd till sjötransport får i regel inte beviljas för muddring.

Kommissionens metod för att bedöma de flesta av de system för tonnageskatt som hittills har anmälts utgörs av följande steg. Rederiernas vinst beräknas genom att man tillämnar en teoretisk vinstsats på deras tonnage. På det belopp som fastställs på detta

sätt appliceras den nationella bolagsskatten och detta belopp är den tonnageskatt som skall betalas.

Om ett rederi är verksamt inom andra affärsområden krävs det insyn i bokföringen för att förhindra att stödet gynnar verksamhet som inte är sjöfartsrelaterad.

Arbetskraftsrelaterade kostnader

Av riktlinjerna framgår att stödåtgärder till sjöfartssektorn främst bör inriktas på att sänka skatter och andra kostnader och avgifter som avkrävs redare och sjöfolk i gemenskapen, så att man uppnår samma nivåer som gäller i övriga världen. Åtgärderna bör stimulera en utveckling av sjöfartssektorn och sysselsättningen. Följande åtgärder avseende sysselsättningskostnader bör tillåtas för gemenskapens sjöfart.

- Lägre socialförsäkringsavgifter för sjöfolk från gemenskapen ombord på fartyg som är registrerade i en medlemsstat.
- Lägre inkomstskattesatser för sjöfolk från gemenskapen ombord på fartyg som är registrerade i en medlemsstat.

Med sjöfolk från gemenskapen avses

- medborgare i gemenskapen/EES-medborgare när det gäller sjöfolk som arbetar ombord på fartyg som bedriver regelbunden persontransport mellan hamnar i gemenskapen,
- allt sjöfolk som är skattepliktigt och/eller skyldigt att betala socialförsäkringsavgifter i en medlemsstat, i alla andra fall.

2.3.5 Avlösning

Stöd upp till ett visst tak kan beviljas som betalning eller ersättning för kostnader för hemresor för sjöfolk från gemenskapen som arbetar ombord på fartyg registrerade i en medlemsstat.

2.3.6 Investeringsstöd

Inom ramen för riktlinjerna och i enlighet med den gemensamma politiken för sjösäkerhet kan investeringsstöd vara tillåtet under vissa begränsade omständigheter för att förbättra utrustningen ombord på medlemsstatsregistrerade fartyg eller främja användningen av säkra och rena fartyg. Stöd kan medges om det förmår rederierna att förbättra medlemsstatsregistrerade fartyg enligt standarder som är strängare än de obligatoriska säkerhets- och miljöstandarderna i internationella konventioner. Detta skulle medföra att överenskomna strängare standarder införs tidigare och att säkerheten och miljöskyddet förbättras.

2.3.7 Utbildning

Stöd till utbildning omfattas av det gruppundantag som beviljas enligt kommissionens förordning (EG) nr 68/2001 av den 12 januari 2001 om tillämpningen av artiklarna 87 och 88 i EG-fördraget på stöd till utbildning, som också gäller sjötransport. Många utbildningsprogram för sjöfolk, som understöds av staten, anses inte utgöra statligt stöd eftersom de är av allmän karaktär. Om ett program anses inbegripa statligt stöd krävs, enligt kommissionens riktlinjer, en anmälan. Kommissionen är positivt inställd till stöd som beviljas på icke-diskriminerande grund för utbildning ombord på medlemsstatsregistrerade fartyg.

2.3.8 Stöd till närsjöfart

Enligt kommissionen avses med närsjöfart transport av gods och passagerare på hav och sjöar mellan hamnar i Europa eller mellan dessa hamnar och hamnar i icke-europeiska länder vars kust ligger vid de hav och sjöar som angränsar till Europa.

Eftersom stöd till närsjöfarten syftar till att förbättra den intermodala transportkedjan och minska vägtrafiken i medlemsstaterna, skall närsjöfart i riktlinjerna för statligt stöd till sjötransport endast avse transport mellan hamnar inom medlemsstaternas territorium. Detta är en begränsning jämfört med definitionen i 1999 års meddelande om utveckling av närsjöfarten i Europa.

2.3.9 Tak

Den högsta stödnivå som kommissionen kan tillåta är en sänkning till noll av inkomstskatt och sociala avgifter för sjöfolk samt en sänkning av företagsskatten på sjöfartsverksamhet som i stort överensstämmer med de ordningar som redan har godkänts av kommissionen. Större bidrag än så får inte heller andra stödordningar leda till eftersom en snedvridning av konkurrensen måste undvikas. Varje stödordning som anmäls av en medlemsstat granskas visserligen individuellt, men summan av de stöd som beviljas för beskattning av rederier, arbetskraftsrelaterade kostnader, avlösning, investeringsstöd och regionalt stöd får inte överskrida totalbeloppet av inbetalade skatter och socialförsäkringsavgifter för sjöfartsverksamhet och sjöfolk.

2.3.10 Slutord

Kommissionen kommer regelbundet att övervaka marknadsvillkoren för sjöfarten. Om dessa skulle förändras, och således det statliga stödet behöva minskas eller avskaffas, kommer kommissionen vid lämplig tidpunkt att vidta de åtgärder som krävs.

Alla de nya åtgärdsförslag som anmäls till kommissionen skall innehålla en tidsplan där man för de kommande sex åren anger de förväntade effekterna för vart och ett av de allmänna målen som anges i riktlinjerna. Man skall i förslagen redogöra för den förväntade makroekonomiska avkastningen för det ifrågavarande sjöfartsklustret och göra en beräkning av det antal arbetstillfällen som räddas eller skapas. För alla stödordningar som omfattas av riktlinjerna skall medlemsstaterna under det sjätte tillämpningsåret till kommissionen överlämna en bedömning av effekterna.

2.4 Den svenska sjöfartsnäringen

2.4.1 Inledning

Den svenska sjöfartsnäringen är den delen av Sveriges näringsliv och förvaltning som är sysselsatt med sjöfart eller sjöfartens behov av servicetjänster och underleverantörsförsörjning. Detta kan avse hamn- och stuveritjänster, farledsservice, bogsering, muddring, lotsning, isbrytning, försörjning med olika förnödenheter, varvs-

tjänster, kapitalförsörjning, försäkringar, mäklari, utbildning, forskning och utveckling inom sjöfartsområdet.

I mitten av 1970-talet var den svenska handelsflottan som störst. Den motsvarade då drygt två procent av världshandelsflottan och omfattade drygt 13 miljoner dödviktston (dwt). Därefter har handelsflottan minskat i omfattning. Den svenskflaggade delen av handelsflottan uppgår sedan 1990-talet till ca två miljoner dwt, vilket motsvarar knappt 0,3 procent av världshandelsflottan.

År 2003 beräknades drygt 520 företag med tillsammans ca 27 000 anställda vara verksamma inom rederier, agenturer, hamnar, varv och underleverantörsföretag dvs. det som traditionellt räknas till sjöfartsnäringen. Omsättningen för dessa företag uppgick till ca 43,5 miljarder kronor. Drygt 30 000 personer beräknades vara sysselsatta med att direkt eller indirekt förse sjöfartsnäringen med varor och tjänster, bl.a. inom transportföretag, petroleumindustrin och verkstadsindustrin.

Den svenska sjöfartsnäringen har koncentrerat sin verksamhet inom vissa specialområden och har därmed uppnått stordrifts- och specialiseringsfördelar som har gjort företagen konkurrenskraftiga. Svenska rederier är till stor del specialiserade på färjetrafik, ro-ro-traffic och tankertrafik. Rederiernas verksamhet är i stor utsträckning inriktad på internationell sjöfart, främst europasjöfart.

Den svenska rederibranschen domineras av ett mindre antal stora rederier. År 2001 fanns fler än 600 rederier med en omsättning under fem miljoner kronor. Dessa rederiers sammanlagda omsättning motsvarade mindre än en procent av rederinäringens totala omsättning. Den svenska rederinäringen producerade samma år varor och tjänster för 28,5 miljarder kr och sysselsatte drygt 14 000 personer. Av den totala omsättningen var 68 procent fraktintäkter och större delen av intäkterna genererades i utlandet.

Över 90 procent av Sveriges export och import går på lastfartyg eller färjor. Den sjöledes transporterade godsvolymen i utrikes trafik uppgick under 2004 till 147,1 miljoner ton, vilket är en ökning från föregående år med 3,2 procent. Godsvolymererna har nu helt återhämtat sig från nedgången 2001 och var under år 2004 större än någonsin.

2.4.2 Den svenskkontrollerade handelsflottan

En handelsflottas storlek kan beskrivas på flera olika sätt. Man kan utgå från i vilket land fartygen är registrerade, dvs. vilken flagga som fartygen för och använda olika mått som dödvikt och bruttotonnage. Man kan även bredda definitionen av ett lands handelsflotta och lägga till fartyg som ägs av rederier i landet, men som är registrerade utomlands. Om man vidare tar fartyg som rederier i ett land har kontroll över genom att hyra in dem på långa avtal så ökar den nationella flottan ytterligare.

Svensk Sjöfarts Tidning och Sjöfartens Bok utgår från att den svenskkontrollerade handelsflottan består av två delar. Dessa är den svenskflaggade handelsflottan respektive den utlandsflaggade svenska handelsflottan. Den svenskflaggade handelsflottan utgörs av fartyg med ett bruttotonnage över 300 som är registrerade i det svenska fartygsregistret och därmed för svensk flagg. Den utlandsflaggade svenska handelsflottan består av fartyg som ägs av rederier eller personer, antingen med hemvist i Sverige eller med mycket stark koppling till Sverige samt fartyg som hyrts in av dessa på charteravtal som omfattar ett år eller mer.

Det svenskflaggade tonnaget utgör totalt sett den mindre delen av det svenskkontrollerade tonnaget räknat såväl efter antal fartyg som efter dwt. De utlandsflaggade fartygen är också i genomsnitt betydligt större än de svenskflaggade (ca 26 000 dwt jämfört med ca 8 400 dwt). För passagerarfartyg/färjor och ro-ro-fartyg dominerar de svenskflaggade fartygen både räknat efter antal fartyg och efter dwt. Under senare år har det skett en liten uppgång för både svenskkontrollerat och svenskflaggat tonnage räknat efter dwt. Svenska rederier bedriver således verksamhet med egna svenskregistrerade fartyg, inhyrda svenska eller utlandsregistrerade fartyg eller utlandsregistrerade fartyg som ägs av utländska dotterbolag till svenska rederier.

I juli 2005 uppgick, enligt Sjöfartens Analys Institut, den svenskkontrollerade handelsflottan till 572 fartyg på totalt 10,4 miljoner dwt. Av den svenskkontrollerade handelsflottan var 229 fartyg på 2,2 miljoner dwt svenskflaggade.

2.4.3 Förändringar i det svenska fartygsregistret sedan 1989

Den viktigaste anledningen till att fartyg förs in eller ut ur det svenska fartygsregistret är ägarförändringar. Under åren 1989–2002 infördes 206 fartyg, större än 300 bruttoton, i det svenska fartygsregistret, varav 155 i samband med köp av nya eller begagnade fartyg. Under samma period avfördes 217 fartyg från det svenska registret till utländska register, varav 125 i samband med försäljning av svenska fartyg.

Antalet inregistreringar i det svenska fartygsregistret var störst 1989. Därefter sjönk antalet inregistreringar i princip fram till 1994 när det beslutades att det dåvarande sjöfartsstödet skulle förlängas. Under 1995 och 1996 ökade åter inregistreringarna till 23 respektive 19 fartyg, samtidigt som 9 respektive 11 fartyg avfördes från registret. Detta resulterade i en nettoökning av flottan med 14 respektive 8 fartyg.

Denna nettotillväxt förbyttes 1997 och 1998 i en nettominskning med 21 respektive 10 fartyg. Huvuddelen av nettominskningen bestod i utflaggning av fartyg från det svenska registret utan samband med några reella ägarförändringar.

Under perioden 1999–2001 skedde inte några stora nettoförändringar i registret. Under 2001 inträffade dock för första gången på sex år och för tredje gången under hela perioden 1989–2001 att antalet inflaggade fartyg, utan samband med ägarförändringar, översteg antalet utflaggade fartyg.

Under 2002 ökade antalet fartyg i registret med 6 fartyg och vid utgången av 2002 uppgick antalet handelsfartyg, större än 300 bruttoton, i det svenska fartygsregistret till 226 fartyg om sammanlagt ca 1,8 miljoner dwt.

Inom den utlandsflaggade svenska handelsflottan inträffade stora förändringar 1997 och 1998, främst till följd av att svenska rederibolag flyttade från Sverige i samband med bolagsförsäljningar. Utlandsregistrerade fartyg om sammanlagt nära 5 miljoner dwt lämnade svensk kontroll och under 1999–2001 försvann ytterligare 6 miljoner dwt. Detta medförde att den utrikesregistrerade flottan under svensk kommersiell kontroll halverades mellan 1995 och 2001, från 18,1 miljoner dwt till 9,3 miljoner dwt. Minskningen fortsatte under 2002 och vid utgången av året uppgick den utlandsflaggade svenskkontrollerade handelsflottan till 341 fartyg om 8,5 miljoner dwt.

Enligt SIKA/Lloyd´s register – Fairplay Research tillfördes den svenska handelsflottan 14 fartyg under 2004. Av dessa var 8 fartyg nybyggen som levererades till svensk flagg och 2 fartyg överfördes från utländskt till svenskt register. Totalt 4 fartyg köptes in och svenskregistrerades. Under 2004 avregistrerades 6 fartyg, samtliga lastfartyg. Dessa bedöms ha avregistrerats till följd av registerbyte när fartygen såldes till utlandet. I slutet av 2004 bestod den svenska handelsflottan av 434 fartyg med en bruttodräktighet på 100 eller mer, eller om sammanlagt närmare 3,6 miljoner bruttoton.

I december 2005 uppgick antalet fartyg beställda av svenska rederier till 60 stycken. Huvuddelen av fartygen är tankfartyg, men även biltransportfartyg, ro-ro-/ro-pax-²/passagerarfartyg och bulkfartyg finns i orderböckerna.

2.5 Stödet till den svenska sjöfartsnäringen

2.5.1 Inledning

I Europeiska kommissionens riktlinjer för statligt stöd till sjötransport anges att stödordningarna i de olika länderna varken får påverka övriga medlemsstaters ekonomi negativt eller medföra någon risk för snedvridning av konkurrensen mellan medlemsstaterna i en större utsträckning än vad som ligger i det gemensamma intresset. Statligt stöd måste begränsas till vad som är nödvändigt för att uppnå dess syfte och det måste beviljas under öppenhet. Den sammanlagda effekten av allt stöd som beviljas av de statliga myndigheterna, både på nationell, regional och lokal nivå, måste alltid beaktas.

Regeringen och riksdagen har vid flera tillfällen anfört att det är angeläget att slå vakt om den svenska sjöfartsnäringen och att denna måste ges likvärdiga konkurrensvillkor med våra närmaste konkurrentländer. Regeringen har betonat den vikt som ett svenskt bibehållet sjöfartskunnande har för centrala svenska områden som sjösäkerhet och miljöfrågor samt Sveriges möjligheter att även fortsättningsvis vara en pådrivande kraft i det internationella arbetet inom dessa områden (prop. 2000/01:127). I många länder har rederinäringen fått en skattemässig särställning, vilket medfört en låg reell beskattningsnivå för de rederier som verkar under internationella konkurrensvillkor. Internationellt förekommer

² Ro-pax fartyg är en kombination av ro-ro fartyg och passagerarfartyg.

olika stödformer såsom partiell skattefrihet för rederiinkomst, förhöjd avskrivningsrätt, reserver för fartygsanskaffning samt lägre skattesatser. Dessutom har flera länder infört ett tonnageskatte-system.

Det svenska stödet till rederiverksamhet har införts till följd av de statsstöd som tillämpas i konkurrentländerna och då främst i länder inom EU. I det följande redovisas de stödåtgärder som för närvarande finns för svensk sjöfart.

2.5.2 Rederistöd

Statsmakterna har vidtagit en rad åtgärder för att stödja svensk sjöfartsnäring. Insatserna har varit av både generell och selektiv karaktär. De har t.ex. gällt värde- och kreditgarantier och bidrag till sjömännens fria hemresor. Mellan åren 1982 och 1985 utgick rederistöd baserat på inbetald sjömansskatt.

I oktober 1983 slöt Sveriges Redareförening och berörda fackliga organisationer ett avtal om överföring av fartyg till utländsk flagg. Detta s.k. internationaliseringsavtal reglerar också anställningsvillor för anställda i svenska rederier för tjänstgöring på fartyg som med bibehållet svenskt ägar- och/eller driftsinflytande överförs till utländsk flagg. Avtalen förutsatte för sin tillämpning vissa ändringar i skattelagstiftningen. Riksdagen godkände (prop. 1984/85:175, bet. 1984/85:SkU59, rskr. 1984/85:351) att anställda ombord på utländska fartyg undantas från skatt i Sverige om fartyget går i oceanfart och anställningen och vistelsen utomlands varat minst sex månader. Riksdagen beslutade (bet. 1987/88:SkU18, rskr. 1987/88:108) att förlänga skattebefrielsen t.o.m. 1989 års taxering. Som förutsättning för skattebefrielse gällde att den anställdes arbetsgivare är en fysisk person bosatt i Sverige eller en där hemmahörande juridisk person. Numera har tillämpningen ändrats och det krävs i stället att arbetsgivaren hör hemma i stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (prop. 2005/06:21, bet. 2005/06:SkU8, rskr. 2005/06:77). Genom ett särskilt avtal reglerades dessutom den anställdes sociala skydd. För redaren innebar detta att kostnaden för det sociala skyddet reducerades med ca hälften samtidigt som den anställde i princip fick oförändrat socialt skydd.

År 1988 beslutade riksdagen att införa ett nytt mer omfattande rederistöd i syfte att stärka den svenska handelssjöfartens interna-

tionella konkurrenskraft (prop. 1987/88:129, bet. 1987/88:TU27, rskr. 1987/88:337 och prop. 1988/89:56, bet. 1988/89:TU6, rskr. 1988/89:85). Trafikuskottet hade dessförinnan uttalat att den svenska handelsflottan hade undergått en minskning som var ägnad att inge allvarlig oro med hänsyn till landets transportförsörjning i krissituationer. I riksdagens beslut 1988 framhölls att de höga bemanningskostnaderna hade en avgörande betydelse för den svenska handelsflottans konkurrenskraft i fjärrfart. Stödet avgränsades därför till att avse handelsfartyg i sådan fart och utformades som dels en återbetalning av sjömansskatt, dels ett bidrag till reduktion av sociala avgifter. Avsikten med bidraget var att reducera redarnas kostnad för lagstadgade och avtalsbundna sociala avgifter för de ombordanställda med ca hälften.

I april 1992 beslutade riksdagen att rederistödet skulle avvecklas (prop. 1991/92:100 bil. 7, bet. 1991/92:TU24, rskr. 1991/92:186). I propositionen anmäldes att regeringen avsåg att under våren 1992 förelägga riksdagen förslag till nya förutsättningar för den svenska sjöfarten. Därmed avsågs främst införandet av ett svenskt internationellt fartygsregister, som skulle göra det möjligt att operera vissa svenskägda fartyg på internationella kostnadsvillkor. I december samma år beslutade riksdagen att rederistödet skulle återinföras i avvaktan på ett slutligt ställningstagande om åtgärder till stöd för svensk sjöfart (prop. 1992/93:128, bet. 1992/93:TU12, rskr. 1992/93:153). Beslutet tillkom till följd av att sjöarbetsmarknadens parter inte hade kunnat enas i fråga om införande av ett svensk internationellt fartygsregister.

Riksdagen beslutade 1996 (prop. 1996/97:1, bet. 1996/97:TU1, rskr. 1996/97:115) om en långsiktigt inriktad konkurrensanpassning för den svenska sjöfartsnäringen genom införandet av ett statligt rederistöd om 400 miljoner kr per år under en femårsperiod. Rederistödet trädde i kraft den 1 januari 1997 och administrerades av Rederinämnden. Stödet avsåg endast lastfartyg. Regeringen angav i propositionen att staten tar på sig ett ansvar för att skapa långsiktiga konkurrensförutsättningar för den svenska handelsflottan samt att strävan var att det svenska bidraget till handelssjöfarten stegvis skulle ersättas med gemensamma och likartade regler för statsstöd och andra villkor som borde komma att gälla inom EU.

År 1999 ansåg regeringen det nödvändigt att ytterligare stärka den svenska sjöfartsnäringens konkurrensförmåga varför rederistödet förstärktes ytterligare. Fortfarande gällde det dock endast

för lastfartyg. Rederistödet utgjorde dels ett belopp som motsvarade den preliminära skatt som arbetsgivaren gjort avdrag för på de ombordanställdas löner, dels 58 000 kr per årsanställd sjöman som ett bidrag till de sociala kostnaderna. Bidrag lämnades dock inte för den del av skatteavdraget som avsåg den allmänna pensionsavgiften.

Sedan år 2001 har rederistödet övergått till ett sjöfartstöd.

2.5.3 Sjöfartstöd

År 2000 utvidgade Danmark sitt internationella register till att även omfatta passagerarfartyg i trafik mellan bl.a. Danmark och Sverige. Detta innebar att den svenska färjenäringen hamnade i ett svårt konkurrensläge. De danska förändringarna ledde så småningom till att stödet till den svenska sjöfarten utvidgades. Sjöfartstödet omfattar numera både lastfartyg och passagerarfartyg och motsvarar skatt på sjöinkomst och sociala avgifter inklusive den allmänna pensionsavgiften för samtliga ombordanställda som arbetar på svenskregistrerade fartyg. Skatterna, de sociala avgifterna och allmän löneavgift krediteras arbetsgivarens skattekonto. Det nya sjöfartstödet, kallat nettomodellen, trädde i kraft den 1 december 2001 efter att ha notifierats hos EU-kommissionen men gällde från den 1 oktober samma år.

Endast fartyg som huvudsakligen används i internationell utrikestrafik av betydelse för den svenska utrikeshandeln eller den svenska tjänsteexporten omfattas av bestämmelserna om sjöfartstöd. Endast den som ställer utbildningsplatser ombord till förfogande kan erhålla sjöfartstöd. Det finns också ett krav på försäkring för fartyget och dess drift. Ansökan om sjöfartstöd skall ske hos Rederinämnden, som prövar om kriterierna för stödet är uppfyllda.

Beräkningar utförda av Sjöfartens Analys Institut tyder på att det nya sjöfartstödet som infördes i oktober 2001 har sänkt bemanningskostnaderna med 18 procent i förhållande till Norge och Danmark och med 10 procent i förhållande till Nederländerna. Vid en jämförelse av den totala bemanningskostnaden framgår att Norge ligger 6 procent över de svenska bemanningskostnaderna medan Danmark och Nederländerna ligger 9 respektive 8 procent under de svenska.

Sedan sjöfartstödet infördes och fram till årsskiftet 2004/05 har 76 fartyg med en genomsnittsalder på nio år nyregistrerats i det

svenska registret. Under samma period har ett sextiotial fartyg med en medelålder på 23 år lämnat registret. Av de 76 fartyg som flaggats in sedan sjöfartsstödet infördes var drygt 40 stycken nybyggen vid inflaggningstillfället. I december 2005 fanns det, enligt Sveriges Redareförening, sammanlagt 60 fartyg i bekräftade order för svenska rederier.

2.5.4 Avtal för tillfälligt anställd personal (TAP-avtal)

Under 1997 kom Sveriges Redareförening och de sjöfackliga organisationerna fram till en principöverenskommelse för att stärka den svenska handelsflottans konkurrensförmåga. Principöverenskommelsen kompletterades sedermera med ramavtal för att skapa förutsättningar för tillfälligt anställd personal (TAP-avtal) ombord på svenskflaggade fartyg. TAP-avtalen infördes till följd av att den svenska handelsflottan höll på att raderas ut och fartygen och rederiernas huvudkontor var på väg att lämna landet.

TAP-avtalen innebär att en viss del av bemanningen ombord på lastfartyg i internationell fart kan bestå av utländska medborgare enligt särskilda kollektivavtal och har bidragit till att bemanningskostnaderna kunnat sänkas till en konkurrenskraftig nivå. Enligt Rederinämnden fanns det vid årsskiftet 2005/06 totalt 770 anställda enligt TAP-avtal på de svenska fartygen. Av dessa var ca 30 procent (248 personer) befäl och resten manskap. Vid samma tidpunkt fanns det totalt drygt 13 000 sjöanställda i den svenska handelsflottan. De TAP-anställda som vid årsskiftet fanns på svenska fartyg var uteslutande av filippinsk nationalitet och utgjorde ca sex procent av de sjöanställda.

2.5.5 Anställningsvillkor och besättningsstorlekar

För anställda på svenska fartyg gäller svenska avtal, löner, skatter och sociala avgifter. Ett lastfartyg på drygt 8 000 dwt har en besättning på mellan 12 och 14 personer. Detta antal är ofta detsamma som den s.k. säkerhetsbesättningen, dvs. den besättningsstorlek som Sjöfartsverket har fastställt för att fartyget skall kunna framföras säkert. Att ett svenskt fartyg har en besättning på 14 personer betyder att det är detta antal befattningar som finns. Däremot får man räkna med att minst det dubbla antalet personer

är anställda på fartyget. Hälften av de anställda är hemma på ledighet under vilken tid de uppbär lön och kostersättning.

3 Internationell jämförelse

3.1 Inledning

Medlemsstaterna inom Europeiska unionen (EU) har infört olika stödsystem till följd av konkurrensen från fartyg flaggade i tredje land. I gemenskapens riktlinjer för statligt stöd till sjötransport (2004/C 13/03) redovisas resultat av åtgärder som föreslagits av medlemsstaterna och som godkänts av Europeiska kommissionen (EU-kommissionen). Kommissionen anger som sin uppgift att lägga fast de ramar inom vilka statligt stöd skall godkännas.

Enligt en sammanställning gjord 1997 av EU-kommissionen förekom då följande stödformer till sjöfarten. Om man bortser från Österrike men räknar med Norge, som medlem i Europeiska ekonomiska samarbetsområdet, vidtog samtliga länder (Belgien, Tyskland, Luxemburg, Frankrike, Italien, Nederländerna, Danmark, Irland, Storbritannien, Grekland, Spanien, Portugal, Finland och Sverige) åtgärder för att reducera bemanningskostnaderna till sjöss. Tio länder medgav olika fonderingsmöjligheter för rederierna. Reducerad bolagsskatt eller ett system med tonnageskatt tillämpades i elva länder. Investeringsstöd lämnades i sju länder och särskilda avskrivningsregler fanns i sex länder. Någon form av andraregister eller internationellt register fanns i tolv länder.

Den 1 maj 2004 utvidgades EU med tio nya medlemsländer. I samband härmed växte EU:s flotta med 75 procent räknat i dödviktston (dwt) och med omkring 45 procent i antal fartyg. EU:s flotta består numera av drygt 9 400 fartyg på sammanlagt drygt 192 miljoner dwt. Två av de nya medlemsstaterna, Cypern och Malta, har några av världens största fartygsregister. Cyperns och Maltas flottor uppgår till 36,6 miljoner respektive 44,2 miljoner dwt. Återstoden av de nya medlemsstaterna har tillsammans fartyg på sammanlagt 1,5 miljoner dwt. Fartygens ålder är i genomsnitt

högre i de nya än i de gamla medlemsstaterna. I samband med utvidgningen 2004 ökade antalet sjömän inom EU med ca 25 procent.

I genomgången nedan följer en överblick över de tonnageskattesystem som några europeiska länder har infört och hur dessa system är uppbyggda. Länderna är utvalda mot bakgrund av att de är belägna i Sveriges närområde och har likartade förutsättningar.

3.2 Nederländerna

År 1996 införde Nederländerna en ny sjöfartspolitik som följde de riktlinjer som kommissionen hade ställt upp. Utgångspunkten var att ge sjöfartsnäringen de bästa förutsättningarna så att näringen skulle kunna växa.

3.2.1 Tonnageskattesystemet

Den nederländska modellen för tonnageskatt är den modell som flera andra länder tillämpar, dock med olika variationer. I den nederländska modellen beräknas inkomsten schablonmässigt genom att fartygets nettotonnage multipliceras med ett belopp per ton och dag. Den på detta sätt beräknade inkomsten på ett eller flera fartyg beskattas därefter med den vanliga bolagsskattesatsen. Bolagsskatten uppgår till 30–34,5 procent beroende på vinstens storlek.

Tabellen nedan visar hur inkomsten beräknas per 100 nettoton (NT) och dag.

– Upp till 1 000 NT	0,91 euro per 100 NT och dag
– Över 1 000 NT upp till 10 000 NT	0,68 euro per 100 NT och dag
– Över 10 000 NT upp till 25 000 NT	0,45 euro per 100 NT och dag
– Över 25 000 NT	0,23 euro per 100 NT och dag

3.2.2 Flaggning

Det nederländska tonnageskattesystemet innehåller inte något krav på att fartygen måste segla under nederländsk flagg. Ett nederländskt rederi kan således använda tonnageskattesystemet även för fartyg flaggade utomlands.

Ett företag som väljer att beskattas med stöd av systemet är bunden av detta beslut under tio år och kan under denna tid inte återgå till den vanliga bolagsbeskattningen. När denna period är slut kan bolaget välja att lämna tonnageskattesystemet utan beskattningskonsekvenser eller att vara kvar i systemet i ytterligare tio år. Skyldighet att betala uppskjuten skatt upphör därmed.

När ett bolag går in i systemet beräknas bolagets uppskjutna skattskyldighet. Beräkningen kan användas för betalning av skatt om bolaget flyttar från Nederländerna eller går i konkurs.

3.2.3 Tonnagebeskattad verksamhet

Både juridiska och fysiska personer kan använda sig av systemet med tonnageskatt. Rederiet måste ha sin strategiska verksamhet och den övervägande delen av sin ledning i Nederländerna. Tonnageskattesystemet skall beskatta vinster till följd av sjöfart. Det omfattar inkomster från transporter till sjöss av gods och passagerare, transporter av gods och personer i samband med utvinning av naturtillgångar till sjöss och bogsering eller andra sjöfartstjänster till dessa verksamheter. Vinst som uppkommer vid försäljning av egendom som används i rederiets verksamhet anses vara inkomster som rederiet erhållit till följd av sjöfart. Detta avser inte bara fartyg utan gäller även för byggnader varifrån verksamheten bedrivs och utrustning för lastning och lossning av fartyg.

Tonnageskattesystemet kan användas när inkomsten härrör från fartygsverksamhet. Ett rederi anses bedriva fartygsverksamhet under följande förutsättningar.

- Rederiet har majoriteten av förvaltningen i Nederländerna för fartyg som det äger helt eller delvis eller hyr in utan besättning. Vid uthyrning utan besättning anses verksamheten inte bedriven av ägaren av fartyget.

- Rederiet hanterar huvuddelen av förvaltningen i Nederländerna för fartyg som ägs av ett annat bolag. Vissa begränsningar finns i fördelningen mellan fartyg som rederiet äger och fartyg som det använder.
- Rederiet hyr in fartyg med besättning. Dessa fartyg får inte uppgå till mer än 75 procent av det totala tonnaget.

3.3 Norge

Tonnageskattesystemet infördes i Norge 1996. Den norska modellen är en punktskatt som är baserad på nettotonnaget. Systemet innehåller bl.a. mycket detaljerade bestämmelser om hur rederierna skall vara uppbyggda för att undvika problem vid gränsdragningar mellan tonnagebeskattad och icke tonnagebeskattad verksamhet. Sedan Norge införde sitt tonnageskattesystem har skattesatserna varierat kraftigt.

Enligt Transport iDag/iTrafik 2-05 beställde norska rederier 90 nya fartyg 2004. Totalt finns 139 enheter i order till ett värde av 6,1 miljarder dollar. Många av dessa fartyg kommer att sättas under utländsk flagg. Den norskkontrollerade flottan med utländsk flagg bestod den 1 oktober 2004 av 1 593 fartyg, en minskning med 4,9 procent sedan januari 2004. Enligt Norges Rederiförbund är det osäkerheten inför framtiden som får redarna att överge den norska flaggan.

3.3.1 Tonnageskattesystemet

Tonnageskatten baseras på fartygens nettotonnage. Vid beräkning av skatten skall nettotonnaget avrundas till närmaste hela tusen ton. Avgifterna fastställs årligen av Stortinget. Skattesatserna för inkomståret 2005 har fastställts till följande belopp.

– Upp till 1 000 NT	0 NOK
– Upp till 10 000 NT	18 NOK per 1 000 NT per dag
– 10 001–25 000 NT	12 NOK per 1 000 NT per dag
– Över 25 000 NT	6 NOK per 1 000 NT per dag

Tonnageskatten beräknas på varje fartyg för sig. Om fartygen uppfyller vissa miljökrav kan skatten reduceras med upp till 25 procent.

Rederierna skall begära tonnagebeskattning i samband med att de kan dokumentera att villkoren för tonnagebeskattning har varit uppfyllda under hela beskattningsåret. Krav på beskattning enligt tonnageskattesystemet skall alltså framställas i samband med deklarationen. Skattemyndigheten bestämmer vid taxeringen av bolaget om villkoren är uppfyllda.

3.3.2 Flaggning

Det finns inte något flaggkrav i det norska tonnageskattesystemet.

3.3.3 Tonnagebeskattad verksamhet

Huvudregeln är att den tonnagebeskattade verksamheten måste utövas av ett aktiebolag som är upprättat och registrerat enligt den norska lagstiftningen. Beskattning av norska rederier är beroende av hemvist och inte av registrering. Bolaget måste äga fartyget direkt eller indirekt och verksamheten får endast omfatta fartygsverksamhet. Bolag inom tonnageskattesystemet får inte ha någon personal utan all personal skall vara anställd av bolag utanför tonnageskattesystemet.

Tonnageskattesystemet omfattar internationell skeppsfart, kustfart på den norska kusten som är utsatt för internationell konkurrens och vissa anordningar som skall användas inom oljeindustrin.

Det norska systemet innehåller inte några begränsningar när det gäller hur länge ett bolag måste tillämpa tonnageskattesystemet. I princip kan man välja beskattningssystem för ett år i taget.

3.3.4 Tonnagebeskattade fartyg

Inom tonnageskattesystemet görs en avgränsning mot ”skip i fart”. I föreskrifterna till bestämmelsen räknas det upp olika skepp och fartyg som inte omfattas av bestämmelsen. Dessa är bl.a. skepp under 100 brutto registerton, skepp utan eget maskineri, skepp som huvudsakligen används i norska insjöar och älvar, logiskepp eller skepp som används som arbetsplattformar, missions skepp, teaterskepp m.m. i eller mellan norska hamnar.

3.3.5 Diverse skattefrågor

Den norska tonnageskatten är slutlig och skatt utgår alltså inte på överskottet i rederiverksamheten. Vinster beskattas inte förrän de betalas ut som utdelning på aktier utanför systemet. Detta gäller även för kapitalvinster på fartyg och aktier i underliggande bolag. Realisationsvinst vid försäljning av fartyg inom tonnageskattesystemet undantas från löpande beskattning. Förluster kan inte sparas för att användas för senare kvittning mot överskott.

Räntebetalningar på en skuld för att finansiera tonnagebeskattade fartyg är inte avdragsgilla. Vinster från utländska valuta-transaktioner skall beskattas. Ekonomiska underskott kan inte flyttas över till kommande år.

När ett bolag går in i tonnageskattesystemet görs en beräkning av överavskrivningar sedan 1997. Det belopp som beräknas på detta sätt skall beskattas. När ett bolag lämnar tonnageskattesystemet skall bolaget värderas. Vinst och förlust fastställs och skall beskattas över en period om fem år.

3.3.6 Fartygsregister

I Norge finns, förutom det ordinarie skeppsregistret (NOR), ett internationellt skeppsregister (NIS). Detta register medför bl.a. att utländska besättningar kan anställas på "lokala avtal" och att de är skattebefriade i Norge. Inhemsk besättning på fartyg registrerade i NIS medges skattereduktioner.

3.3.7 Ny utredning

I Norge har tillsatts en utredning med uppgift att se över den norska rederiskatteordningen. Utredningen skall redovisa sitt uppdrag senast den 1 mars 2006. Enligt direktiven har utredningen till uppgift att utvärdera den samlade beskattningen av rederinäringen och utreda förutsättningarna för den norska rederiverksamheten jämfört med rederiverksamheter i andra europeiska länder. Reglerna om beskattning av rederier är komplicerade och medför bl.a. omfattande avgränsnings- och tolkningsproblem. Ett nytt förslag bör innehålla regler som är enkla att tillämpa. Genom Europeiska ekonomiska samarbetsavtalet omfattas Norge av riktlinjerna för offentligt stöd till näringslivet.

3.4 Storbritannien

Ett tonnagesbaserat system för bolagsskatt för sjöfart infördes i Storbritannien den 1 januari 2000. Modellen liknar mycket den nederländska modellen, men innehåller härutöver ett krav på utbildning av sjömän.

3.4.1 Tonnageskattesystemet

Endast bolag som vanligtvis tillämpar den brittiska bolagsskatten kan tillämpa tonnageskattesystemet för vinster från s.k. kvalificerade fartyg som utför kvalificerade uppgifter och som har valt att ingå i tonnageskattesystemet.

Om ett bolag väljer att ingå i tonnageskattesystemet skall bolagets inkomst på den kvalificerade fartygsverksamheten beräknas med utgångspunkt från nettotonnaget på varje fartyg som bolaget driver. Detta gäller oberoende av om bolaget äger eller chartrar in fartyget.

Inkomsten på fartygsverksamheten beräknas med ett bestämt belopp per 100 nettoton per dag på följande sätt.

– 0–1 000 NT	0,60 pund per 100 NT och dag
– 1 001–10 000 NT	0,45 pund per 100 NT och dag
– 10 001–25 000 NT	0,30 pund per 100 NT och dag
– Över 25 000 NT	0,15 pund per 100 NT och dag

Den sammanlagda summan för fartygen utgör bolagets tonnagesinkomst för den aktuella perioden. Inkomsten som beräknas på detta sätt skall beskattas med den vanliga bolagsskattesatsen om 30 procent.

Beslutet att beskattas enligt tonnageskattesystemet gäller för tio år. De rederier som var intresserade av att gå in i tonnageskattesystemet hade möjlighet att välja detta inom ett år efter det att lagen trädde i kraft. Den senaste dagen för ansökan var den 27 juli 2001. Ett bolag som efter utgången av denna period blir ett s.k. kvalificerat bolag kan inom ett år från det att bolaget blir kvalificerat välja att gå in i tonnageskattesystemet. Valet att tillämpa tonnageskatt kan när som helst innan tioårsperioden löper ut förnyas ytterligare en period. Ett bolag skall ansöka om tonnageskatt hos den engelska skattemyndigheten.

3.4.2 Flagging

Storbritannien har inte något krav på att fartygen skall vara registrerade i Storbritannien eller något annat europeiskt land. Engelska myndigheter skall dock uppmana bolag inom tonnageskattesystemet att flagga in de fartyg som är flaggade utanför EU.

3.4.3 Tonnagebeskattad verksamhet

Tonnageskattesystemet kan tillämpas endast på kvalificerade fartyg som utför kvalificerad fartygsverksamhet.

De verksamheter som kan tonnageskattas är

- transport av passagerare eller gods,
- bogsering, bärgning eller annan assistans till sjöss eller
- transporter i samband med service som nödvändigtvis tillhandahålls till sjöss.

Andra fartygsrelaterade verksamheter som är nödvändiga och har ett väsentligt samband med bolagets direktkvalificerade verksamheter kan ingå i tonnageskattesystemet. Dessa verksamheter kan bl.a. avse

- administration och försäkring,
- på- och avstigning av passagerare,
- lastning och lossning av gods och
- försäljning och underhållning som normalt erbjuds passagerare.

Om ett bolag bedriver annan verksamhet än den verksamhet som är kvalificerad för tonnageskattesystemet skall inkomsten från den verksamheten beskattas i enlighet med den konventionella bolagsbeskattningen.

3.4.4 Tonnagebeskattade fartyg

Ett fartyg som skall ingå i tonnageskattesystemet skall vara certifierat för navigation till sjöss och uppgå till mer än 100 bruttoton och användas för

- transport av passagerare eller gods,
- bogsering, bärgning eller annan assistans till sjöss eller

- transporter i samband med service som nödvändigtvis tillhandhålls till sjöss.

Fartyg skall ägas eller chartras in av det bolag som väljer att tonnagebeskattas. Antalet inhyrda fartyg får inte överstiga 75 procent av bolagets totala nettotonnage. Ett skepp anses inhyrt om det är inhyrt med besättning.

Den strategiska och kommersiella ledningen av fartygen måste utföras från Storbritannien. Det är, som tidigare nämnts, inte något krav för inträde i tonnageskattesystemet att fartygen är registrerade i Storbritannien eller i någon annat EU-land. För att få möjlighet att delta i tonnageskattesystemet måste bolaget ha ett eller flera fartyg och utföra kvalificerad sjöfartsverksamhet.

3.4.5 Avgränsningar

Storbritannien har infört omfattande regler för att förhindra att andra bolag, än de som uppfyller kraven, drar fördel av tonnageskattesystemet. Dessa avgränsningar avser bl.a. följande. Arm-längdsprincipen används vid transaktioner mellan bolagen. Avdrag medges inte från vinst beräknad enligt tonnageskattesystemet. Om flera kvalificerade bolag ingår i en koncern skall de göra samma val beträffande tonnagebeskattning. Möjligheten för ett bolag inom en koncern att dra av förluster mot ett annat bolags vinster gäller inte mellan kvalificerade och icke-kvalificerade bolag inom koncernen. Avdrag kan inte medges för förluster som uppkommit innan rederiet gick in i tonnageskattesystemet.

Det engelska tonnageskattesystemet innehåller ett krav på rederierna att öka utbildningsplatserna på fartygen. Rederierna måste utbilda ett befäl per 15 redan anställda. Bolag som använder tonnageskattesystemet skall presentera befälsträningsprogram eller betala en avgift varje månad.

3.5 Danmark

Tonnageskatt infördes i Danmark 2002. Det danska systemet bygger på det nederländska, men med några väsentliga undantag. Vinster till följd försäljning av fartyg omfattas inte av tonnageskattesystemet. Uppskjuten skattskyldighet försvinner inte.

Rederier som har fartyg som beskattas enligt konventionella bestämmelser måste ha separat bokföring för dessa fartyg och fartyg som förvärvas senare. Så länge rederiet inte ändrar omfattningen på verksamheten avsevärt kommer inte någon uppskjuten skatt rent faktiskt att betalas.

3.5.1 Tonnageskattesystemet

Den skattepliktiga inkomsten av verksamhet som uppfyller kriterierna för tonnageskattning bestäms på grundval av nettotonnaget på den fartygsflotta som rederiet innehar. För varje fartyg som tonnageskattas uppgår den skattepliktiga inkomsten till följande grundbelopp per 100 NT per påbörjat dygn oavsett om fartyget är i drift eller inte.

– Till och med 1 000 NT	7 DKK per 100 NT och dag
– Från 1 001 NT t.o.m. 10 000 NT	5 DKK per 100 NT och dag
– Från 10 001 NT t.o.m. 25 000 NT	3 DKK per 100 NT och dag
– Mer än 25 000 NT	2 DKK per 100 NT och dag

De rederier som väljer tonnageskattning förbinder sig att följa dessa bestämmelser under tio år. Samma tidsgräns gäller för bolag som väljer att inte gå med i tonnageskattesystemet. Rederier inom samma koncern skall som huvudregel välja samma system. Ett rederi som efter utgången av en tioårig tonnageskatteperiod väljer att beskattas i enlighet med de allmänna bolagsskattebestämmelserna kan först efter ytterligare tio räkenskapsår välja att åter beskattas enligt tonnageskattesystemet.

3.5.2 Flagging

Den danska tonnageskattelagen kräver att rederiet i genomsnitt under inkomståret upprätthåller eller ökar andelen tonnage registrerat i en medlemsstat i EU eller Europeiska ekonomiska samarbetsområdet. Detta krävs dock inte om minst 60 procent av rederiets bruttotonnage är registrerat inom någon av medlemsstaterna.

Rederier som äger fartyg registrerade i det danska internationella skeppsregistret (DIS) har samma skattskyldighet som andra rederier i Danmark. För fartyg som seglar under dansk flagg gäller tonnagebeskattningen om fartyget är registrerat i det danska skeppsregistret (DAS) eller i DIS.

3.5.3 Tonnagebeskattad verksamhet

Tonnageskatteordningen gäller för rederier som är bolagsskattepliktiga i Danmark, dvs. danska rederier och rederier från andra EU-länder med fast driftställt i Danmark eller utländska rederier som är hemmahörande i Danmark efter flytt av ledningens säte. Personligt ägda rederier kan inte tillämpa tonnagebeskattning.

Det är bara rederiverksamhet som kan omfattas av tonnage-skattesystemet, men det finns inte något krav på att bolaget bara skall bedriva rederiverksamhet.

Förvärvsmässig transport av passagerare eller gods mellan skilda destinationer tonnagebeskattas när transporter utförs med egna eller inhyrda skepp.

Vissa verksamheter som bedrivs i anslutning till transportverksamheten kan också omfattas av tonnagebeskattningen. Det är främst verksamhet som ingår i den samlade transporten till kunderna. Följande verksamheter kan omfattas av tonnageskattesystemet.

- Inkomst till följd av uthyrning av containrar där containrarna används i linjetrafik och är en integrerad del av transporten.
- Drift av lastnings-, lossnings- och underhållshjälpmedel.
- Drift av biljettkontor, passagerarterminaler och kontor.
- Bogsering, bärgning eller annan assistans till sjöss i viss omfattning.
- Försäljning av varor för konsumtion ombord.
- Beräknad marknadshyra vid rederiets egen användning av lokaler ombord på fartyg.
- Hyresintäkt till följd av uthyrning av lokaler ombord på fartyg.

Den danska tonnageskattelagen innehåller en förteckning över verksamheter som inte omfattas av tonnageskattesystemet. I förteckningen ingår bl.a. fiskeverksamhet, dykeriverksamhet, entreprenörverksamhet till sjöss, sport-, utflykts- och fritidsverksamhet.

3.5.4 Tonnagebeskattade fartyg

För att ett fartyg skall ingå i tonnageskattesystemet krävs att fartyget har ett bruttotonnage på 20 ton eller mer och att det strategiskt eller ekonomiskt drivs från Danmark. Fartyg inhyrda utan besättning kan utan begränsningar användas under tonnageskattesystemet. Beträffande fartyg inhyrda med besättning gäller att de kan omfattas av systemet med vissa begränsningar. Det under ett inkomstår inhyrda bruttotonnaget kan högst uppgå till fyra gånger rederiets eget bruttotonnage under tonnageskatteordningen. En eventuell överskjutande del beskattas enligt de allmänna reglerna. Flytande kranar, kabelläggare, borrhplattformar och liknande ingår inte i systemet.

3.5.5 Avgränsningar

Armlängdsprincipen innebär att bolaget skall dokumentera hur villkor och priser har bestämts mellan bolag inom samma koncern och den gäller även beträffande den interna fördelningen i ett rederi av inkomst från tonnagebeskattad verksamhet och inkomst från verksamhet som beskattas enligt de konventionella bestämmelserna.

Finansiella nettointäkter beskattas alltid efter de allmänna bestämmelserna. Nettoutgifter, exempelvis ränteutgifter, fördelas på den tonnagebeskattade delen respektive den konventionellt beskattade delen av verksamheten efter det räkenskapsmässiga värdet av de tillgångar som är knutna till den tonnagebeskattade verksamheten och de tillgångar som är knutna till den konventionellt beskattade verksamheten. Avdrag kan inte medges för de utgifter som härrör från den tonnagebeskattade verksamheten. Valutakursvinster och förluster fördelas på samma sätt.

Bestämmelserna om överkapitalisering säkrar att bolag inom en koncern inte huvudsakligen kan finansiera verksamheten inom tonnageskattesystemet med eget kapital och finansiera verksamheten i bolag som beskattas enligt de allmänna reglerna med lånat kapital där ränteutgifterna är avdragsgilla.

Vinst vid försäljning av fartyg, som helt eller delvis omfattas av tonnageskattesystemet, beskattas enligt de konventionella bestämmelserna i dansk skattelagstiftning.

3.6 Finland

Tonnageskattesystemet i Finland infördes 2002 och är en blandning av de nederländska och norska tonnageskattesystemen. Rederier som uppfyller vissa kriterier kan i stället för konventionell inkomstbeskattning av vinst från internationell sjöfart välja tonnagebeskattning baserad på fartygens nettodräktighet. Inkomst av annan verksamhet än tonnagebeskattad verksamhet beskattas enligt de allmänna bestämmelserna om inkomstbeskattning.

3.6.1 Tonnageskattesystemet

I likhet med det norska systemet är det finska ett punktskattesystem där skattebeloppet fastställs på grundval av de tonnagebeskattade fartygens nettodräktighet. Tonnageskattens belopp graderas per 100 NT och per dag, oberoende av om fartyget är i trafik.

– Upp till 1 000 NT	0,4 euro per 100 NT och dag
– Från 1 001 upp till 10 000 NT	0,3 euro per 100 NT och dag
– Från 10 001 upp till 25 000 NT	0,2 euro per 100 NT och dag
– Mer än 25 000 NT	0,1 euro per 100 NT och dag

3.6.2 Flaggning

Tonnageskatten gäller för passagerar- och lastfartyg, införda i det finska registret, som ägs av ett rederi och används av bolaget eller hyrts ut med besättning. Tonnagebeskattade fartyg är vidare fartyg inhyrda med eller utan besättning och införda i ett fartygsregister i en medlemsstat i EU.

3.6.3 Tonnagebeskattad verksamhet

Tonnageskattesystemet kan väljas av ett bolag med hemvist i Finland som

- verkligen leds från Finland,

- bedriver gods- eller passagerartransport med tonnagebeskattade fartyg från Finland,
- bedriver sin verksamhet från Finland och
- är skyldig att för sin verksamhet betala bolagsskatt i Finland.

Tonnageskattskyldigheten kan även omfatta bolag som inte har sin hemvist i Finland men som har ett fast driftställe i Finland. Med inkomster av tonnagebeskattad verksamhet avses i Finland inkomster av

- gods- och passagerartransport med tonnagebeskattade fartyg,
- försäljning av varor och tjänster avsedda för konsumtion ombord,
- verksamheter som är nödvändiga för och nära anknutna till gods- och passagerartransport såsom transport av last och passagerare på hamnområdet till och från fartyget, lastning och lossning av fartyg samt tillfällig uppläggning av gods vid lastning och lossning, vilka ingår i priset,
- uthyrning av tonnagebeskattat fartyg med besättning, förutsatt att inhyraren använder det för sådan verksamhet som skulle vara tonnagebeskattad om den bedrevs av uthyraren, eller
- överlåtelse av fartyg och lösa anläggningstillgångar som används i tonnagebeskattad verksamhet.

Rederiets inkomster från andra verksamheter än de som omfattas av tonnageskattesystemet, enligt uppräkningsen ovan, beskattas enligt de allmänna bestämmelserna om inkomstbeskattning. Detta gäller även vinster från försäljning och andra inkomster från fastigheter, byggnader, aktier, m.m. samt räntor och andra inkomster av finansieringstillgångar

3.6.4 Tonnagebeskattade fartyg

För tonnagebeskattade fartyg gäller att de

- huvudsakligen används för gods- och passagerartransport,
- huvudsakligen används i internationell sjöfart,
- har sin strategiska och ekonomiska ledning i Finland och
- har en bruttodräktighet om minst 100.

Tonnageskattesystemet omfattar alltså inte fiskebåtar, mudderverk, bogserbåtar i hamnar, isbrytare, fartyg för att undersöka och exploatera naturresurser, fartyg avsedda för att utföra arbeten till sjöss eller andra liknande fartyg. Ett fartyg anses vara i internationell sjöfart när det seglar mellan finsk och utländsk hamn, mellan utländska hamnar eller mellan utländsk hamn och öppna havet, dock inte om fartyget uteslutande trafikerar mellan två hamnar i samma stat. Den ekonomiska ledningen omfattar bl.a. planering av rutten, försäljning av gods- eller passagerartransporttjänster, proviantering till fartyg, lager, terminaltjänster, personaladministration och andra tjänster som krävs för att utföra de tonnageskattade verksamheterna. Med strategisk ledning avses den högre företagsledningen för fartyget.

Frågan om ett fartyg uppfyller kraven för tonnageskatt granskas varje år. Även inhyrda fartyg kan räknas som tonnageskattade. Detta gäller fartyg som är införda i ett fartygsregister i en medlemsstat i EU och som det tonnageskattskyldiga bolaget hyr in utan att någon besättning tillhandahålls av uthyraren. Detta gäller även fartyg som är införda i ett fartygsregister i en medlemsstat i EU och som hyrs ut till rederiet med besättning som tillhandahålls av uthyraren.

Den andel tonnageskattade fartyg som bolaget äger får inte understiga 25 procent av deras samtliga tonnageskattade fartyg. Dessutom från andelen fartyg som hyrs in med besättning inte överstiga 50 procent av tonnaget för företagets samtliga tonnageskattade fartyg. Denna andel får under vissa villkor överskridas tillfälligt.

3.6.5 Avgränsningar

Ett flertal åtgärder har vidtagits för att förhindra att tonnageskattningens effekter sprids till verksamheter som inte uppfyller kraven. Tonnageskatten skall erläggas oberoende av rederiets vinster eller förluster på verksamheten. Förluster på tonnageskattad sjöfartsverksamhet kan inte kvittas mot vinster från annan verksamhet. Nedan redovisas några av dessa åtgärder.

Ett rederi som både bedriver verksamhet som omfattas av bolagsbeskattning och verksamhet som omfattas av tonnageskattning måste föra separat redovisning för de två verksamhetstyperna för att få tillgång till tonnageskattning.

Den finska lagen om tonnageskatt innehåller bestämmelser om tillämpning av marknadsmässiga villkor på förhållandena mellan tonnagebeskattade företag och andra företag i samma koncern (armlängdsprincipen).

Finansiella nettoutgifter som ränteutgifter fördelas proportionerligt mellan tonnagebeskattad verksamhet och inkomstbeskattad verksamhet på grundval av tillgångarnas bokföringsvärde. Det samma gäller för kursvinster och kursförluster. De finansiella nettoutgifterna som är hänförliga till tonnagebeskattad verksamhet är inte avdragsgilla. Räntor och andra inkomster av finansieringstillgångar och andra fordringar beskattas enligt den konventionella bolagsbeskattningen även i de fall tillgångarna används i eller härrör från den tonnagebeskattade verksamheten.

Reglerna om överkapitalisering säkerställer att en koncern inte huvudsakligen kan finansiera sina verksamheter enligt tonnageskattereglerna med eget kapital medan verksamheter i andra företag, som beskattas enligt de konventionella skattereglerna, finansieras med lånat kapital där ränteutgifterna är avdragsgilla.

Om villkoren för att ingå i tonnageskattesystemet inte uppfylls under tonnageskatteperioden avförs bolaget från systemet. I sådana fall kommer tidigare vinster från hela tonnageskattperioden att omfattas av bolagsskatt som om bolaget aldrig hade varit tonnagebeskattat. Dessutom ökas skatten med tio procent. Om bolaget bedöms ha manipulerat med systemet skall en extra avgift på 40 procent av skatten betalas.

3.7 Irland

I december 2002 godkände kommissionen det irländska tonnageskattesystemet, som bygger på den nederländska modellen.

3.7.1 Tonnageskattesystemet

Ett bolag som omfattas av tonnageskattesystemet måste omfattas av irländsk bolagsskatt, driva kvalificerade fartyg och ha den strategiska och kommersiella ledning av fartygen i landet.

Skatten för ett tonnagebeskattat bolag beräknas på nettotonnaget på bolagets fartygsflotta. För varje enskilt fartyg skall den beskattningsbara vinsten som hänför sig till kvalificerade verksam-

heter beräknas per 100 nettoton (NT) per påbörjat dygn oberoende av om fartyget är i drift eller inte. Vinsten beräknas till följande belopp.

– Till och med 1 000 NT	1,00 euro
– Från 1 001 t.o.m. 10 000 NT	0,75 euro
– Från 10 001 t.o.m. 25 000 NT	0,50 euro
– Mer än 25 000 NT	0,25 euro

Den irländska bolagsskattesatsen är 12,5 procent och används på den vinst som beräknas på detta sätt. Som huvudregel gäller bl.a. att avdrag och avräkning inte får ske från vinsten och förluster som uppkommit före ingången i systemet kan inte användas för att minska vinsten.

Beslutet att tonnagebeskattas gäller för tio år och bolagen hade möjlighet att välja tonnagebeskattning inom tre år från den 28 mars 2003 då lagen trädde i kraft.

3.7.2 Flagging

I det irländska systemet finns inte något uttalat flaggkrav, men systemet gäller endast för kvalificerade bolag som är skyldiga att betala irländsk bolagsskatt.

3.7.3 Tonnagebeskattad verksamhet

Inkomster från vissa kvalificerade verksamheter kan ingå i tonnage-skattesystemet. Sådana verksamheter kan vara följande.

- Transport av gods och passagerare.
- Bogsering, bärgning och annan assistans till sjöss.
- Transporttjänst med ett kvalificerat fartyg i samband med andra verksamheter som bedrivs till sjöss. Detta avser bl.a. dykeriverksamhet, kabelläggning och konstruktionsarbete i marin miljö.
- Biografer, barer och restauranger, affärer m.m. som är underordnad transporten av gods och passagerare.

- Fartygsrelaterade aktiviteter som är nödvändiga och utgör en integrerad del av rederiets fartygsverksamhet. Sådana verksamheter kan vara bl.a. följande. Förvaltning av fartyg såsom inköp av drivmedel och inhyrning av personal, bokning av passagerare och gods, administrativ verksamhet och försäkringsverksamhet till följd av transport av passagerare eller gods, på- och avstigning av passagerare, lastning och lossning av gods samt förflyttning av containrar inom hamnområdet i omedelbar anslutning till resan och hyra eller tillhandahållande av containrar.

3.7.4 Tonnagebeskattade fartyg

Ett fartyg är kvalificerat för tonnageskattesystemet om bruttonnaget uppgår till 100 ton eller mer, det används i kommersiell drift och uppfyller de krav på navigation till sjöss som finns. Definitionen omfattar inte fiskefartyg, rekreationsfartyg, fartyg i hamnar, flodmynningar eller älvar, olika installationer till havs som inte används för transport av gods eller passagerare m.m.

3.7.5 Avgränsningar

I det irländska tonnageskattesystemet finns flera bestämmelser för att förhindra att utomstående bolag kan tillgodogöra sig vissa fördelar. Avdrag kan inte medges från den skatt som skall betalas till skattemyndigheten och skatten skall betalas oberoende av om bolaget går med vinst eller förlust. Den tonnagebeskattade delen av bolagets verksamhet skall redovisas separat. Armlängdsprincipen gäller för transaktioner mellan kvalificerade bolag och underleverantörer som tillhandahåller transporter på land. Vidare finns bestämmelser om finansiella utgifter och överkapitalisering för att förhindra att kapitalet placeras i det tonnagebeskattade bolaget eller att de finansiella utgifterna fördelas på ett felaktigt sätt mellan kvalificerade och icke-kvalificerade verksamheter.

3.8 Förändringar efter stödsystemens införande

I länder där stödsystemet har funnits under en längre tid kan vissa förändringar noteras. Skatterättsliga åtgärder inklusive införandet av ett tonnageskattesystem har hindrat minskningen av den natio-

nella flottan och i vissa fall har flottan även ökat i antal fartyg och bruttotonnage. Olika åtgärder för att sänka anställningskostnaderna har medfört ökad anställning av både inhemska och utländska sjömän.

3.8.1 Nederländerna

I Nederländerna har följande förändringar noterats från stöd-systemets införande 1996 till 2001. Antalet registrerade fartyg har ökat med knappt 40 procent till 755 fartyg. Bruttotonnaget har under samma tid ökat med 37 procent. Antalet anställda ombord har ökat med mer än 69 procent, samtidigt som antalet anställda nederländska sjömän har ökat med knappt 34 procent.

3.8.2 Norge

I Norge har stödet för sjöfarten lett till en rad förändringar mellan 1996 och 2001. Antalet fartyg registrerade i Norge har ökat med knappt åtta procent till 1 015 fartyg och bruttotonnaget har ökat med drygt tre procent. Det totala antalet anställda ombord har ökat med åtta procent medan antalet norska sjömän har ökat med drygt tio procent.

3.8.3 Storbritannien

I Storbritannien ökade den registrerade flottan från år 2000 till 2001 till sammanlagt 427 fartyg om sammanlagt mer än 5 miljoner bruttoton. Detta motsvarar en ökning av antalet fartyg med knappt 13 procent och med mer än 57 procent räknat i bruttoton. Innan tonnageskatten infördes var denna utveckling negativ och genomsnittsåldern på den brittiska flottan uppgick till 19,25 år. I juli 2002 beräknades den genomsnittliga åldern på handelsfartygen till 14,4 år. Storbritanniens speciella krav på utbildningsplatser har medfört en markant ökning av antalet praktikanter ombord på fartygen.

3.8.4 Danmark

Sedan augusti 1988 är vissa bestämmelser avseende skatte- och anställningsfrågor tillämpliga på det danska internationella fartygsregistret (DIS). Den danska flottan bestod år 1988 av 506 fartyg om sammanlagt 4,2 miljoner bruttoton. I januari 2003 uppgick flottan till 518 fartyg på sammanlagt 7,2 miljoner bruttoton. Den danska flottan är troligtvis den yngsta i världen med en genomsnittsålder på mindre än sju år, jämfört med den genomsnittliga åldern på världshandelsflottan som 2003 beräknades uppgå till 17 år. År 1988 uppgick antalet anställda sjömän till 8 028 och av dessa var 89 procent danskar. I september 2002 var antalet anställda sjömän 13 528. Av dessa var 70 procent danskar.

3.8.5 Finland

I slutet av 2001 fanns det i 611 fartyg i det finska fartygsregistret. Endast 125 av dessa fartyg används för internationell trafik, men de motsvarar en stor andel av det totala tonnaget. Under perioden juli 2001 till juli 2002 levererades endast ett nytt fartyg till de finska rederierna. Antalet finska sjömän som i juli 2002 arbetade i internationell trafik var omkring 7 400 medan antalet sjömän som kommer från ett land utanför EU ökar långsamt och uppgår till ca 40 personer. Det kan noteras att endast ett rederi har valt tonnage-skattesystemet.

3.8.6 Irland

Det irländska tonnageskattesystemet började gälla den 28 mars 2003 och rederier kan till och med mars 2006 ansöka om tonnagebeskattning. Det saknas därför uppgifter om hur den irländska sjöfartsnäringsen har påverkats av införandet av ett sådant system.

4 För och emot tonnageskattning

Utredningens förslag: Utredningen anser att ett svenskt tonnageskattesystem skall införas.

4.1 Inledning

Enligt utredningens direktiv skall förutsättningarna för att införa ett system för tonnageskattning i Sverige utredas och även om nackdelarna med ett sådant system överväger skall ett utarbetat lagförslag redovisas.

I detta kapitel redovisas för- och nackdelar med tonnageskattning och utredningens överväganden i den delen.

4.2 Tidigare uttalanden

Regeringen och riksdagen har vid upprepade tillfällen uttalat att det är angeläget att slå vakt om en svensk sjöfartsnäring och att denna näring måste ges likvärdiga konkurrensvillkor med våra närmaste konkurrentländer. Regeringen har vidare betonat den vikt som ett svenskt bibehållet sjöfartskunnande har för centrala svenska områden som sjösäkerhet och miljöfrågor samt Sveriges möjligheter att även fortsättningsvis vara en pådrivande kraft i det internationella arbetet inom dessa områden (prop. 2000/01:127).

När nettomodellen infördes 2001 ansågs det vara en bekräftelse på långsiktigheten i den statliga sjöfartspolitik. Stödet lade enligt regeringen ett tak för de statliga stödinsatserna när det gäller bemanningskostnaderna som överensstämmer med Europeiska kommissionens (EU-kommissionens) riktlinjer. Möjligheten till ytterligare stödinsatser från statens sida beträffande bemanningskostnaderna ansågs i praktiken vara uttömda.

4.3 Det svenska sjöfartsklustret

Forskare¹ vid Institutet för näringslivsanalys vid Internationella handelshögskolan i Jönköping kartlägger på uppdrag av bl.a. Sveriges Redareförening det svenska sjöfartsklustret (De maritima näringarnas nätverk och kluster.) Utredningen beräknas vara klar våren 2006. I detta sammanhang avses med kluster sjöfartsnäringen samt de samspelande näringsgrenar som är kunder eller leverantörer till sjöfarten (omgivningsföretag till sjöfartsnäringen). Klustret består alltså av en kärna som utgörs av sjöfartsnäringen samt dess omgivningsföretag. Omgivningsföretagen delas upp i två grupper, närliggande och kringliggande omgivningsföretag. Närliggande omgivningsföretag innefattar branscher relaterade till varutransporter samt resor och persontransporter och kringliggande omgivningsföretag består av företag som levererar insatsfaktorer till sjöfarten och kunskapslevererande branscher. De närliggande omgivningsföretagen har en starkare koppling till sjöfartsnäringen än kringliggande omgivningsföretag. År 2002 bestod klusterkärnan av drygt 14 000 personer. I närliggande omgivningsföretag med hög specialisering var omkring 70 000 personer sysselsatta medan drygt 133 500 personer var sysselsatta i kringliggande omgivningsföretag med hög specialiseringsgrad. Sammanfattningsvis hade således den svenska sjöfartsnäringen betydelse för närmare 220 000 sysselsatta år 2002. Studien visar vidare att förädlingsvärdet per sjöfartsanställd ökar och man menar att den positiva hävstångseffekt som uppstår när sjöfarten stimuleras och därmed expanderar bör beaktas. Som tumregel brukar anges att för varje ombordanställd sysselsätts mellan fem och sex personer i land.

Sjöfartsnäringen är en viktig del av Sveriges utrikeshandel. Enligt Sjöfartsverket går över 90 procent av landets export och import på lastfartyg eller färjor.

Sedan nettomodellen infördes hösten 2001 och fram till årsskiftet 2005/2006 har 96 fartyg flaggats in. Av dessa var drygt 40 stycken nybyggen vid inflaggningstillfället. I december 2005 fanns det 60 fartyg i bekräftade order för svenska rederier. Sveriges Redareförening menar att om villkoren inte är internationellt konkurrenskraftiga kommer den svenskflaggade handelsflottan att minska när det äldre tonnaget säljs ut och nytt tonnage inte får svensk flagg. Som räkneexempel kan anges att om samtliga

¹ Professorerna Börje Johansson och Charlie Karlsson.

60 fartyg i order skulle flagga svenskt, med ett genomsnittligt antal ombordanställda endast motsvarande säkerhetsbesättningen (20 personer), skulle sysselsättningen öka med sammanlagt (20 x 60 x 6 =) 7 200 personer.

4.4 Överväganden

Sjöfarten är en internationell näring som verkar i hård konkurrens på en global marknad. För att upprätthålla lika konkurrensvillkor inom den europeiska sjöfartnäringen godkänner EU-kommissionen endast tonnageskattesystem som i stort överensstämmer med tidigare godkända system. EU-kommissionens tonnageskattemodell bidrar till att skattesatserna blir i nivå med dem som finns inom näringen i stort och stärker konkurrenskraften för Europeiska unionens (EU:s) sjöfart.

I de flesta tonnageskattesystem beräknas en inkomst av den tonnagebeskattade delen av rederiets verksamhet utifrån fartygens nettotonnage. Den på detta sätt beräknade inkomsten läggs samman med bolagets övriga inkomster och beskattas med den vanliga bolagsskattesatsen. Inkomsten av bolagets rederiverksamhet beräknas således på ett annat sätt än vid konventionell beskattning. Att införa en sådan beräkning av inkomsten av verksamheten som är kvalificerad för tonnagebeskattning innebär att ett nytt beräkningsätt kommer att tillämpas i det svenska skattesystemet. Detta är ett avsteg från de befintliga bestämmelserna om beräkning av bolagens inkomster.

Ett system med tonnagebeskattning ger rederierna valfrihet, men samtidigt kan konflikter mellan tonnageskattesystemet och den konventionella företagsbeskattningen uppkomma. Ett system med tonnageskatt kan ge rederikoncerner ett incitament till att försöka maximera vinsten av den tonnagebeskattade verksamheten och samtidigt minimera resultatet av den konventionellt beskattade verksamheten. Exempelvis kan nya fartyg placeras i bolag som inte tonnagebeskattas för att medges maximal avskrivning och därefter hyras ut till lägsta pris till ett närstående bolag som tonnagebeskattas. Driftkostnader kan i stor utsträckning belasta bolag som beskattas konventionellt genom felaktig proportionering av gemensamma kostnader eller genom felaktig prissättning på transaktioner mellan närstående bolag. Vidare kan bl.a. ränte-

kostnader läggas i bolag som beskattas konventionellt medan ränterintäkter placeras i bolag som tonnagebeskattas.

För att motverka sådana upplägg och säkerställa en riktig redovisning av skilda verksamheter krävs regler som säkerställer en marknadsmässig proportionering av kostnaderna vid transaktioner mellan verksamhetsgrenar inom ett bolag och att armlängdsprincipen upprätthålls för transaktioner mellan närstående företag.

Sådana regler ställer stora krav på företagen i fråga om redovisning och dokumentation. Detta kan upplevas betungande för företagen, men får anses vara en förutsättning för att de skall kunna välja tonnagebeskattning. Bestämmelser för att förhindra företag att utnyttja systemet på ett felaktigt sätt finns i övriga länders tonnageskattesystem.

Cabotagereglerna, dvs. rätten att utföra inrikes transporter inom annat land, är borttagna inom EU. Detta medför att trafiken utsätts för internationell konkurrens och hemmamarknaden för europeiska fartyg kan numera anses vara hela marknaden inom EU. I princip alla bolag kan delta i en upphandling i vilket land som helst inom EU. Majoriteten av EU:s sjöfartsnationer har ökat stödet till näringen och infört bl.a. tonnageskatt. Detta har medfört att de svenska rederiernas konkurrenskraft har försämrats.

Utredningen anser att den svenska handelssjöfarten måste få konkurrenskraftiga villkor för att fortsätta och eventuellt öka sin verksamhet på en allt mer konkurrensutsatt marknad. Övervägande delen av Europas sjöfartsnationer har infört ett tonnageskattesystem och i de länder som utredningen har studerat har en kombination av ett tonnageskattesystem och ett nettolönesystem stärkt rederierna. Om Sverige inför ett tonnageskattesystem får rederierna likartade villkor på flera områden. Internationella värderingsinstitut torde lättare kunna värdera ett tonnagebeskattat svenskt rederi och därmed bevilja mer konkurrenskraftiga krediter. Tonnageskattesystemet torde förbättra rederiernas möjlighet att köpa och sälja fartyg av kommersiella skäl. Det är vidare viktigt att behålla ett fartygsbestånd som ägs av svenska rederier för att trygga sysselsättningen och för att bevara yrkeskunnandet i Sverige. Med konkurrenskraftiga villkor har Sverige möjlighet att fortsätta påverka sjösäkerhets- och miljöarbetet. Regeringen och riksdagen har, som angetts ovan, uttalat att den svenska sjöfartsnäringen måste få konkurrensvillkor som är jämförbara med dem som finns i konkurrentländerna. Utredningen anser sammantaget och främst med hänsyn till den internationella utvecklingen att ett svenskt

tonnageskattesystem skall införas. Utredningens förslag innebär emellertid inte att fartygen måste registreras i Sverige.

Ett förslag om ett svenskt tonnageskattesystem måste notifieras till och godkännas av EU-kommissionen.

5 Kvalificerat fartyg

Utredningens förslag: Ett fartyg skall ha en nettodräktighet på minst 100 och den strategiska och ekonomiska ledningen i Sverige för att kvalificeras för tonnageskattning.

Nettodräktigheten av inhyrda fartyg med besättning får inte överstiga 75 procent av företagets genomsnittliga totala nettodräktighet under beskattningsåret.

Uthyrning av fartyg utan besättning kan omfattas av tonnageskattesystemet om företaget till följd av tillfällig överkapacitet hyr ut fartyget under högst tre år. Ett enskilt fartyg kan endast hyras ut på detta sätt en gång.

Val av beskattningsmetod gäller även för företagets andel av ett kvalificerat fartyg.

5.1 Inledning

Utredningen måste slå fast vilka fartyg som skall omfattas av ett svenskt tonnageskattesystem, hur stora fartygen skall vara, vilka krav som skall ställas på fartygens användning, i vilken omfattning som inhyrda fartyg kan omfattas av bestämmelserna osv. Av utredningens direktiv framgår bl.a. följande. Man brukar skilja mellan fartyg som redaren både äger och ombesörjer driften av, fartyg som hyrs ut med besättning, fartyg som hyrs ut eller in utan besättning (bare boat charter) och fartyg som hyrs in med besättning. Vid inhyrning kan det vara fråga om att hyra hela eller delar av ett fartyg (helbefraktning respektive delbefraktning/space charter). Vidare kan hyresavtalet avse vissa resor (resebefraktning/voyage charter) eller viss tid (tidsbefraktning/time charter). Även andra befraktningsformer kan förekomma. Av direktiven framgår vidare att utredningen skall utreda vad som bör krävas i fråga om kontraktstid och befraktningsvillkor m.m. för att ett

fartyg skall kunna omfattas av tonnageskattningen samt vilka krav som i övrigt bör ställas i fråga om fartygens användning. I det följande redogörs för de krav som finns i de tonnageskattesystem som utredningen har studerat och för utredningens överväganden.

5.2 Andra länders tonnageskattesystem

5.2.1 Danmark

De fartyg som ingår i tonnageskatteordningen skall strategiskt och affärsmässigt drivas från Danmark och ha ett bruttotonnage om 20 ton eller mer. Rederiets egna fartyg kan användas utan begränsningar. Vid inhyrning av fartyg gäller att fartyg som hyrs utan besättning i princip likställs med fartyg som ägs av rederiet. Detsamma gäller för fartyg som hyrs med besättning när fartyget hyrs för en period på minst ett år och högst fem år och när det samtidigt avtalas om en köpoption, enligt vilken hyrestagaren senast vid hyrestidens utgång kan förvärva fartyget till högst marknadsvärdet vid tidpunkten för anskaffningen av köpoptionen.

Fartyg inhyrda med besättning kan omfattas av tonnageskattesystemet, dock med den begränsningen att det under ett inkomstår inhyrda bruttotonnaget högst kan uppgå till fyra gånger rederiets eget bruttotonnage under tonnageskatteordningen. Inkomst från tonnage som överstiger denna gräns skall beskattas enligt de allmänna skattebestämmelserna. Andra länder har begränsningar på tre gånger det egna tonnaget. Bedömningen av om kravet på storleken på det egna tonnaget är uppfyllt gäller vid en samlad bedömning över hela inkomståret. Vid bedömningen jämföras fartyg inhyrda utan besättning med rederiets egna fartyg. Detsamma gäller för fartyg inhyrda med besättning när förhyrningen gäller för en period om minst ett och högst fem år och när det i samband med förhyrningen avtalats om en köpoption.

Av Europeiska kommissionens (EU-kommissionens) beslut angående den danska tonnageskatten framgår att den danska rederibranschen anser att en gräns på fyra gånger det egna tonnaget inte är mindre förmånlig för rederier i andra länder inom Europeiska unionen (EU) än för danska rederier. För det första är den danska tonnageskattningen mindre förmånlig än andra tonnageskattesystem eftersom överskjutande skatter inte efterges, och för det andra är andra länders rederier inte så aktiva på

marknaden för inhyrning av fartyg med besättning. Detta innebär att en övre gräns på tre gånger det egna tonnaget inte medför problem för dessa länder men däremot kommer den att medföra problem i Danmark. I Danmark hänför sig hälften av rederiernas förtjänst från tonnage inhyrt med besättning. Samma förhållande gäller, enligt uppgift i kommissionens beslut, inte för rederierna i t.ex. Tyskland, Storbritannien eller Nederländerna.

Uthyrning av fartyg utan besättning kan endast omfattas av tonnageskattelagen under högst tre år. Denna treårsregel kan endast tillämpas en gång för ett och samma fartyg.

I den danska lagen används inte begreppet internationell trafik eller sjöfart. Det anges endast att verksamheten avser transport av passagerare eller gods mellan olika destinationer.

I lagen finns en uppräkningslista av s.k. flytande inrättningar som inte anses vara fartyg och således inte heller räknas med i tonnageskatteordningen. Dessa är bl.a. flytande kranar, kabelläggare och borrhullformar.

5.2.2 Finland

Tonnagebeskattade fartyg skall huvudsakligen vara avsedda för gods- eller passagerarbefordran, ha sin strategiska och ekonomiska ledning i Finland och ha en bruttodräktighet på minst 100. Fartygen skall i huvudsak användas i internationell sjöfart. Tonnagebeskattningen omfattar således inte fartyg som har sin ledning någon annanstans än i Finland, trots att bolaget har sin ledning i Finland och är skattskyldigt där.

Med fartygets ekonomiska ledning avses bl.a. planering av rutter, försäljning av frakter och persontransporter, proviantering och företagsledning i anslutning till upplags-, terminaltjänst-, personalförvaltnings- och underhållsverksamhet. Med strategisk ledning avses den högre företagsledningen för fartyget.

Tonnagebeskattade fartyg är av bolaget ägda passagerarfartyg som är införda i det finska fartygsregistret och lastfartyg som är införda i förteckningen över handelsfartyg i utrikes fart och som används av bolaget i trafik eller som bolaget hyrt ut med besättning. Sådana fartygs andel av bolagets tonnagebeskattade tonnage skall vara minst 25 procent.

Tonnagebeskattade fartyg är vidare inhyrda fartyg införda i ett fartygsregister i en medlemsstat i EU. Detta gäller fartyg inhyrda

både med och utan besättning. Andelen fartyg inhyrda med besättning får inte överstiga 50 procent av bolagets totala tonnageskattade tonnage. Stödet gäller alltså främst finskregistrerade fartyg i rederiets ägo samt fartyg inhyrda utan besättning.

Enligt den finska tonnageskattelagen omfattas fartyg som bolaget hyr ut med besättning av lagen. Även i uthyrningssituationer förutsätts att de villkor som anges för de fartyg som bolaget äger skall vara uppfyllda. Dessa fartyg skall således huvudsakligen vara i internationell sjöfart även under den tid de är uthyrda. Uthyraren måste känna till syftet med fartygets användning för att kunna bedöma om det uppfyller de villkor som ställs enligt tonnageskattesystemet. Uthyraren måste därför inhämta utredning om fartygets användning för beskattningen.

Tonnageskattesystemet omfattar dock inte fartyg som har hyrts ut utan besättning.

Ett fartyg anses vara i internationell sjöfart när det trafikerar mellan finsk och utländsk hamn, mellan utländska hamnar eller mellan utländsk hamn och öppna havet, dock inte om fartyget uteslutande trafikerar mellan två hamnar i samma stat.

5.2.3 Norge

De fartyg som omfattas av den norska tonnageskattelagen är ”skip i fart” och flyttbara anordningar i oljeverksamhet. Tonnageskattesystemet omfattar inte bara internationell skeppsfart utan även kustfart på den norska kusten som är utsatt för internationell konkurrens. Fartyg som inte omfattas av lagen är bl.a. fartyg under 100 brutto registerton, fartyg som inte har eget maskineri, fartyg som huvudsakligen färdas på norska insjöar och älvar, fartyg för stationär verksamhet eller hamntrafik, logifartyg, fiske- och fångstfartyg och färjor eller passagerarfartyg i trafik mellan norska hamnar när distansen mellan den första och den sista anlöpshamnen understiger 300 sjömil. Fartyg i utrikes fart med eget maskineri omfattas av lagen oberoende av storlek och omfattningen av det område som fartyget trafikerar. Endast fartyg som rederiet äger kan ingå i tonnageskattesystemet.

Begreppen internationell skeppsfart och internationell konkurrens definieras varken i lagen eller i förarbetena.

5.2.4 Nederländerna

Tonnageskattesystemet kan användas när inkomsten härrör från fartygsverksamhet. Ett rederi anses bedriva fartygsverksamhet när det har majoriteten av förvaltningen i Nederländerna för fartyg som rederiet äger helt eller delvis eller chartrar in utan besättning. Vidare anses ett rederi bedriva fartygsverksamhet när det hanterar huvuddelen av förvaltningen i Nederländerna av fartyg som ägs av annat bolag. Fartyg inhyrda med besättning får inte uppgå till mer än 75 procent av det totala tonnaget.

Det nederländska tonnageskattesystemet beskattar vinster från främst användningen av fartyg för transport av gods eller personer i internationell sjötrafik. Med begreppet internationell sjötrafik avses trafik mellan en hamn i Nederländerna och en utländsk hamn eller trafik mellan två utländska hamnar. Begreppet omfattar inte trafik mellan två nederländska hamnar och därmed förbunden transport från hamnen till depån eller från hamnen till mottagaren.

5.2.5 Storbritannien

Ett fartyg som skall ingå i tonnageskattesystemet skall vara certifierat för navigation till sjöss, uppgå till mer än 100 bruttoton och användas för transport av passagerare eller gods, bogsering eller bärgning till sjöss eller transporter i samband med service som nödvändigtvis tillhandahålls till sjöss.

De fartyg som skall ingå i tonnageskattesystemet skall ägas eller hyras in av det bolag som väljer att tonnagebeskattas. Antalet inhyrda fartyg får inte överstiga 75 procent av bolagets totala nettotonnage. Ett fartyg anses inhyrt om det är hyrt på annat sätt än utan besättning. Fartygets strategiska och kommersiella ledning måste utföras från Storbritannien. Med strategisk ledning för fartygsverksamheten avses bl.a. placering av företagets ledning och styrelsens beslut. Med kommersiell ledning menas bl.a. planering av rutter, bokning av gods eller passagerare, inköp av bränsle, tillhandahållande och proviantering av förnödenheter, personalförvaltning, utbildningsverksamhet och teknisk förvaltning såsom reparation och underhåll av fartyg.

Det finns inte något krav på att fartyget skall segla internationellt.

5.2.6 Irland

Irländska fartyg som är kvalificerade för tonnagebeskattning skall kunna användas till havs och ha en storlek på 100 bruttoton eller mer och uppfylla myndigheters krav på navigation till havs. Undantagna är bl.a. fiske- och fiskeberedningsfartyg, fartyg i hamnar, flodmynningar och floder, olika typer av installationer utanför kusten som inte används för transport av gods eller passagerare till havs, mudderverk, arbetsplattformar eller bogserbåtar som inte används till havs.

Ett bolag får inte hyra in mer än 75 procent av bolagets netto-tonnage av kvalificerade fartyg. Med inhyrda fartyg menas fartyg inhyrda med besättning.

Fartyg uthyrt utan besättning av ett kvalificerat bolag omfattas inte av bolagets tonnagebeskattning. Om uthyrningen beror på en kortvarig överkapacitet och den inte skall pågå längre än tre år kan den däremot ingå i tonnagebeskattningen.

5.3 Överväganden

5.3.1 Storlek

Majoriteten av de tonnageskattesystem som utredningen har studerat har en gräns på en bruttodräktighet på 100 för att ett fartyg skall vara kvalificerat för tonnagebeskattning.

I det tonnageskattesystem som utredningen föreslår används begreppet nettodräktighet i ett flertal bestämmelser. Utredningen anser att ett enhetligt begrepp bör tillämpas och föreslår således att ett fartygs nettodräktighet skall uppgå till minst 100 för att det skall kunna ingå i tonnageskattesystemet.

5.3.2 Strategisk och ekonomisk ledning

Enligt kommissionens riktlinjer måste stödet till sjötransport vara nödvändigt för att främja återföringen till gemenskapen av den strategiska och ekonomiska ledningen av alla berörda fartyg och alla förmånstagare av stödordningarna måste vara underkastade företagsbeskattning i gemenskapen. Detta krav gäller endast driften av fartygen och är fristående från de krav som gäller för bolaget. I

kommissions riktlinjer anges emellertid inte vad som avses med att fartygen strategiskt och ekonomiskt skall ledas från ett EU-land.

I de danska förarbetena anges att kommissionen har godkänt den brittiska tonnageskatteordningen som innehåller en motsvarande bestämmelse. Denna har danskarna överfört på sin lag. Enligt kommissionens beslut om det danska stödet avses med strategisk förvaltning strategiska beslut om bl.a. kontrakt, köp och försäljning av fartyg samt samarbete. Ekonomisk förvaltning avser bl.a. planering av fartygens rutter, ingående av fraktavtal, proviantering, teknisk drift och underhåll av fartygen. I de danska förarbetena anges vidare att det inte är något krav att alla de ovan nämnda åtgärderna skall utföras i Danmark. Kravet är i stället att varje enskilt fartyg i tillräcklig omfattning skall uppfylla dessa krav och att den strategiska och ekonomiska förvaltningen av flottan som helhet, utifrån en samlad bedömning, skall företas från Danmark.

I de finska förarbetena anges att med strategisk ledning avses den högre företagsledningen för fartyget och med fartygets ekonomiska ledning avses bl.a. ruttplanering, försäljning av frakter och persontransporter, proviantering samt företagsledning i anslutning till för verksamheten erforderlig upplags-, terminaltjänst-, personalförvaltnings- och underhållsverksamhet.

Med hänsyn till det krav som kommissionen uppställer bör även av de svenska bestämmelserna framgå att den strategiska och ekonomiska ledningen av alla berörda fartyg skall utgå ifrån Sverige. Med strategisk ledning bör avses strategiska beslut beträffande bl.a. ingående av kontrakt, köp och försäljning av fartyg. Med ekonomisk ledning bör avses bl.a. planering av rutter, ingående av fraktavtal, proviantering, bemanning, teknisk drift och underhåll av fartygen.

Vid bedömningen av om den strategiska och ekonomiska ledningen av fartygen utförs från Sverige skall en sammanvägning av samtliga omständigheter företas. Det krävs således inte att alla förvaltningsbeslut fattas i Sverige för varje enskilt fartyg, utan bedömningen bör göras för rederiets kvalificerade fartyg.

5.3.3 Ägda och inhyrda fartyg

Utredningen anser att fartyg som ett rederi hyr in utan besättning skall jämföras med rederiets egna fartyg. Dessa fartyg bör utan begränsning kunna omfattas av tonnageskattesystemet.

De flesta av de tonnageskattesystem som utredningen har studerat har en gräns för hur stor andel fartyg med besättning som ett rederi får hyra in. Den begränsning som oftast tillämpas innebär att andelen fartyg inhyrda med besättning inte får uppgå till mer än 75 procent av bolagets totala tonnage. Danmark tillåter dock något större inhyrning eftersom den får uppgå till fyra gånger rederiets eget tonnage.

Med hänsyn till att ett svenskt tonnageskattesystem skall främja svensk sjöfart kan det vara lämpligt att, på samma sätt som andra system, införa en begränsning på hur många fartyg med besättning som ett rederi får hyra in. Utredningen föreslår att nettodräktigheten av inhyrda fartyg med besättning inte får överstiga 75 procent av bolagets genomsnittliga totala nettodräktighet. En genomsnittlig beräkning får göras för beskattningsåret. Enligt utredningens förslag (jfr kapitel 8 Koncerner) får ett företag som ingår i en företagsgrupp (dvs. en koncern eller motsvarande utländsk företagsgrupp) bara välja tonnageskatt om alla andra företag med kvalificerad verksamhet i gruppen gör samma val. Det framstår därför som skäligt, att vid beräkningen av spärregeln om 75 procent, införa en lättnadsregel som innebär att beräkningen görs för hela företagsgruppen om det är till fördel för företaget. Utredningen föreslår därför en sådan bestämmelse.

Vid en jämförelse av nettodräktigheten på inhyrda fartyg med besättning med rederiets totala nettodräktighet skall fartyg inhyrda utan besättning jämföras med rederiets egna fartyg. Även fartyg som hyrs in med besättning jämföras med rederiets egna fartyg när fartyget hyrs för en period på minst ett år och högst fem år och det samtidigt har avtalats om en köption enligt vilken hyrestagaren senast vid hyrestidens utgång kan förvärva fartyget till högst marknadspriset vid tidpunkten för förvärvet av köptionen. Intäkt av inhyrda fartyg med besättning som överstiger denna gräns anses inte ha uppkommit i den kvalificerade verksamheten och skall således beskattas enligt den konventionella bolagsbeskattningen.

I vissa undantagssituationer bör dock en sådan gräns kunna överskridas. Det kan exempelvis ske om ett fartyg har blivit sjöodugligt på grund av en olycka och rederiet måste hyra in ett fartyg med besättning under en kortare period för att fullgöra sina åtaganden och utföra vissa transporter. Utredningen föreslår att om ett fartyg har förklarats sjöodugligt av Sjöfartsverket eller motsvarande

utländsk instans skall fartyget inte omfattas av beräkningen av andelen inhyrda fartyg.

5.3.4 Uthyrda fartyg

Om ett danskt rederi hyr ut ett fartyg med besättning är inkomsten till följd av uthyrningen en del av tonnageskattesystemet. En förutsättning är dock att den som hyr fartyget använder det i verksamhet som omfattas av systemet. Detta gäller oberoende av om den som hyr fartyget omfattas av tonnageskattesystemet eller inte. Inkomst av uthyrning av fartyg utan besättning omfattas däremot inte av det danska systemet. Dock har en gräns satts upp för att tillgodose de krav på flexibilitet som finns inom ett rederi. Det är tillåtet att ett rederi hyr ut ett fartyg utan besättning i högst tre år om rederiet har tillfällig överkapacitet. Ett och samma fartyg kan endast hyras ut på detta sätt en gång under tiden det ägs av rederiet eller ett annat rederi i samma koncern.

Det finska tonnageskattesystemet omfattar fartyg som bolaget hyr ut med besättning. Däremot omfattas inte fartyg som hyrs ut utan besättning, utan inkomsten från sådan verksamhet skall beskattas konventionellt.

I Storbritannien och Irland är fartyg som hyrs ut utan besättning till ett annat bolag som inte ingår i samma bolagssfär inte ett kvalificerat fartyg för rederiet förutom om uthyrningen sker på grund av kortvarig överkapacitet och uthyrningen inte överstiger tre år.

Av vad som framkommit ovan finns i flera tonnageskattesystem begränsningar beträffande uthyrning av fartyg utan besättning. En sådan begränsning torde vara ett sätt att främja rederier som bedriver transportverksamhet och att inte gynna verksamhet som endast går ut på att i stor utsträckning hyra ut fartyg. Utredningen föreslår således att uthyrning av fartyg utan besättning omfattas av tonnageskattesystemet endast om företaget till följd av tillfällig överkapacitet hyr ut fartyget under högst tre år. Ett enskilt fartyg kan hyras ut på detta sätt endast en gång.

Fartyg som hyrs ut med besättning jämföras med rederiets egna fartyg och inkomst härav omfattas av tonnagebeskattningen.

5.3.5 Fartyg med flera ägare

Enligt utredningens direktiv förekommer det att fartyg ägs eller befraktas gemensamt av flera delägare. Utredningen skall undersöka om det bör ställas krav på andelens storlek för att företaget skall kunna omfattas av tonnageskattning och om det bör krävas att samtliga delägare till ett fartyg beskattas enligt samma metod, tonnageskattning eller konventionell beskattning.

I det danska tonnageskattesystemet kan ett fartyg som omfattas av lagen ägas eller hyras av flera rederier. Det enskilda rederiets andel av fartyget kan omfattas av tonnageskattesystemet för just det rederiet. Om ett fartyg ägs eller hyrs av flera rederier i intressegemenskap finns det alltså i det danska systemet inte något krav på att samtliga intressenter skall välja tonnageskattning. Varje enskilt rederi får besluta om sin andel av fartyget.

I de norska förarbetena anges att flera aktiebolag kan gå samman och äga fartyg gemensamt, men det bör finnas ett krav på en minsta ägarandel för att kunna omfattas av tonnageskattesystemet. Även taxeringsmässiga hänsyn talar för att det uppställs krav på en minsta ägarandel. Utan ett sådant krav är det svårt för taxeringsmyndigheterna att kontrollera om villkoren för tonnageskattning är uppfyllda. I förarbetena anges att gränsen för en norsk delägars andel bestäms till 15 procent, medan det för delägare utan skatteplikt i Norge inte bör uppställas krav på minsta ägarandel.

Av den irländska tonnageskattelagen framgår att om ett fartyg drivs av flera ägare skall beräkningen av inkomsten av den tonnageskattade verksamheten ske utifrån varje bolags andel i fartyget. Om det i ett sådant fall inte är möjligt att bestämma de enskilda bolagens andel skall inkomsten av den tonnageskattade verksamheten beräknas som om varje bolag ensamt driver fartyget.

Det är vanligt förekommande att fartyg ägs eller hyrs av flera fysiska eller juridiska personer. En utgångspunkt i tonnageskattesystemet är att ett rederis samlade kvalificerade verksamhet skall beskattas på ett och samma sätt. En andel i ett fartyg kan således inte beskattas annorlunda än rederiets övriga kvalificerad fartyg. Om däremot alla delägare är tvungna att beskatta fartyget på samma sätt så skulle valet av beskattningsmetod för det fartyg som ägs eller hyrs av flera delägare påverka valet av beskattningsmetod för rederiets övriga kvalificerade verksamhet. Utredningen anser att varje rederi skall få besluta om sin andel av fartyget och om andelen kan omfattas av tonnageskattesystemet. Beskattningen av andelen

skall således ske enligt den beskattningsmetod som företaget har valt. Beräkningen av inkomsten skall ske utifrån det enskilda rederiets andel i fartyget.

5.3.6 Flaggkrav

EU-kommissionen har i riktlinjerna från år 2004 infört ett flaggkrav som bl.a. innebär följande. En förutsättning för att stöd skall medges är att fartygen för någon av medlemsstaternas flagg. Innan stöd i undantagsfall ges till flottor som också består av fartyg som för annan flagg, bör medlemsstaterna se till att de stödmottagande företagen ökar eller upprätthåller den andel av tonnaget som förs under en medlemsstats flagg. Om ett företag eller en företagsgrupp inte uppfyller dessa krav bör medlemsstaten inte bevilja ytterligare skattelättnader för fler av det ifrågavarande företagens fartyg under tredje lands flagg, utom om den gemenskapsflaggade andelen av det globala tonnaget som är stödberättigat i den ifrågavarande medlemsstaten i genomsnitt inte har sjunkit under en rapporteringsperiod om tre år.

Kravet på andel under gemenskapsflagg gäller inte företag som har minst 60 procent av sitt tonnage inom gemenskapen.

Inget annat land inom EU, förutom Finland, har andra flaggkrav än de som EU-kommissionen har ställt upp. Av konkurrensskäl föreslår utredningen inte något annat flaggkrav i det svenska tonnageskattesystemet. För bogserbåtar och mudderverk föreslås dock ett flaggkrav i enlighet med kommissionens riktlinjer.

Utredningen anser att företag skall upprätthålla eller öka andelen av nettodräktigheten av kvalificerade fartyg som är registrerade i en stat inom EU eller Europeiska ekonomiska samarbetsområdet. Även vid denna beräkning skall fartyg som hyrs in utan besättning jämföras med fartyg som företaget äger. Kravet på att nettodräktigheten skall upprätthållas eller ökas behöver inte uppfyllas om minst 60 procent av nettodräktigheten som används i kvalificerad verksamhet är registrerad i en sådan medlemsstat. Enligt utredningens förslag (jfr kapitel 8 Koncerner) får ett företag som ingår i en företagsgrupp (dvs. en koncern eller motsvarande utländsk företagsgrupp) bara välja tonnageskatt om alla andra företag med kvalificerad verksamhet i gruppen gör samma val. För det fall att ett företag ingår i en företagsgrupp framstår det därför som skäligt, att vid beräkningen av de 60 procenten, beakta hela

företagsgruppens nettodräktighet, om det är till fördel för företaget. Utredningen föreslår därför en sådan bestämmelse.

Intäkt av den ytterligare andelen av företags nettodräktighet av kvalificerade fartyg registrerade i en stat som inte är medlem i EU eller Europeiska ekonomiska samarbetsområdet anses inte ha uppkommit i den kvalificerade verksamheten.

5.3.7 Miljö- och utbildningskrav

I en skrivelse till utredningen har Sveriges fartygsbefälsförening anfört att föreningen är positiv till införandet av tonnageskattning under förutsättning att regeringen uppställer specifika krav på inflaggning av fartyg under svensk flagg eller nyrekrytering under en tidsperiod. Risken är annars att det i framtiden inte finns behörigt befäl och att grunden för en svensk sjöfartsnäring flyttas ut ur landet.

Utredningen har diskuterat om miljökrav eller krav på utbildningsplatser, liknande de som finns i det brittiska tonnageskattesystemet, skall ställas på företag som väljer tonnageskattning. Utredningen, som har förståelse för dessa krav, anser att frågan inte omfattas av utredningens uppdrag och att detta i stället bör utredas i annan särskild ordning.

6 Kvalificerad verksamhet

Utredningens förslag: Transport av gods eller passagerare till sjöss med ett eget eller inhyrt kvalificerat fartyg eller uthyrning av ett sådant fartyg utgör kvalificerad verksamhet under förutsättning att verksamheten kan utsättas för internationell konkurrens. Även viss verksamhet som utförs i nära anknytning till företagets transportverksamhet utgör kvalificerad verksamhet.

Om en transporttjänst består av en sjötransport med ett kvalificerat fartyg och en landtransport utanför hamnområdet som ingår i transporttjänstens pris, ingår transporten utanför hamnområdet i företagets kvalificerade verksamhet om företaget har köpt transporten av en utomstående.

6.1 Inledning

Enligt utredningens direktiv skall utredningen noga reglera hur tonnageskattningen skall avgränsas från det övriga skattesystemet. En första fråga är hur den verksamhet som skall tonnageskattas skall avgränsas från företagets övriga verksamhet som fortfarande skall beskattas enligt de konventionella skattereglerna. Vidare skall utredas vilka landbaserade inkomster som bör ingå i den tonnageskattade verksamheten samt i vilken utsträckning stuveri- och terminalverksamhet och säljstödande verksamhet på land skall omfattas. I direktiven anges vidare att beträffande verksamhet ombord bör utgångspunkten vara att inkomster som är specifika för vissa rutter (t.ex. tax-free försäljning) bör beskattas konventionellt och således inte ingå i schablonen. Enligt andra länders system omfattar tonnageskattningen endast verksamhet som i huvudsak avser fartyg i internationell trafik. Utredningen skall överväga behovet av en

motsvarande begränsning och hur begreppet internationell trafik i så fall bör definieras.

I detta kapitel redovisas hur avgränsningsfrågorna behandlas i jämförbara länders tonnageskattesystem och avslutningsvis föreslår utredningen hur den verksamhet som skall vara kvalificerad för att omfattas av tonnageskattesystemet skall avgränsas från den verksamhet som skall beskattas enligt de konventionella skattereglerna.

6.2 Avgränsningar i andra länders tonnageskattesystem

6.2.1 Danmark

Det danska tonnageskattesystemet omfattar inkomst vid förvärvsmässig transport av passagerare eller gods mellan olika destinationer med rederiets egna fartyg eller inhyrda fartyg med ett nettotonnage på minst 20 ton. Vidare förutsätts att den förvärvsmässiga och strategiska driften av fartygen utförs från Danmark och att kommissionens flaggkrav är uppfyllda.

I den danska tonnageskattelagen anges även kompletterande aktiviteter som skall beskattas enligt systemet när verksamheten utförs i nära anknytning till transporttjänster som omfattas av tonnageskattelagen. Dessa verksamheter är följande.

1. Användning av containrar.
2. Drift av lastnings-, lossnings- och underhållshjälpmedel.
3. Drift av biljettkontor och passagerarterminaler.
4. Drift av kontorshjälpmedel.
5. Försäljning av varor för konsumtion ombord.
6. Beräknad marknadshyra vid rederiets egen användning av lokaler ombord.
7. Hyresintäkt till följd av uthyrning av lokaler ombord.

Bolagets övriga inkomster beskattas efter de allmänna skattebestämmelserna och dessa inkomster är tillsammans med inkomsten av tonnageverksamheten bolagets samlade skattepliktiga inkomst.

Normalt kan inte någon annan aktivitet utöver de som räknats upp ovan omfattas av tonnageskattesystemet. Lagen utesluter en rad verksamheter oavsett om dessa utförs från ett fartyg som i andra sammanhang kan användas i en verksamhet som kan tonnageskattas. De verksamheter som utesluts är följande.

1. Förundersökningar, efterforskning eller utvinning av kolväte eller andra naturtillgångar.
2. Fiskeri- och beredningsverksamhet.
3. Uppförande och reparation av hamnar, pirlar, broar, oljeinstallationer, vindkraftverk eller andra anläggningar till havs, nedläggning av rörledningar på havsbotten, muddring, stenfiskeri, sandsugning eller liknande verksamhet.
4. Dykeriverksamhet.
5. Lotsning när fartygen används i och omkring hamnar.
6. Bogsering m.m. Det gäller dock inte om fartyget utför bogsering eller bärgning till sjöss minst 50 procent av den tid som fartyget är i drift under ett inkomstår. Fartyget skall vara registrerat i en stat inom Europeiska unionen (EU) eller Europeiska ekonomiska samarbetsområdet. Tiden fördelas mellan den tid som används till bogsering och bärgning till sjöss och den tid som används till andra aktiviteter. Bogsering m.m. som utförs i eller omkring hamnen eller som består i att bistå fartyg med egen drift med att lägga till i hamn anses inte ha skett till sjöss.
7. Passagerartrafik i eller över hamninlopp m.m.
8. Utbildningsaktiviteter, sociala och pedagogiska aktiviteter m.m.
9. Museiaktiviteter och fartygsbevarande verksamhet.
10. Sport-, utflykts- och fritidsändamål.
11. Användning av permanent förankrade fartyg oavsett ändamål.

Om en transport avser både en transport med ett kvalificerat fartyg och en annan transport beskattas hela transporten inom tonnageskattesystemet, om det tonnageskattade bolaget har avtalat med en annan transportör om att utföra den andra transporten. Detta kan avse både land- och lufttransport. Om det tonnageskattade rederiet själv utför den transporten beskattas den delen enligt de konventionella skattebestämmelserna.

6.2.2 Finland

Av den finska tonnageskattelagen framgår att till tonnageskattad verksamhet hör inkomster av

1. gods- och passagerartransport med tonnageskattat fartyg,
2. försäljning ombord av varor och tjänster som är avsedda att konsumeras ombord,

3. bolagets verksamheter som är nödvändiga för och nära anknutna till gods- och passagerartransport såsom transport av last och passagerare på hamnområdet till och från fartyget, lastning och lossning av fartyget samt tillfällig uppläggning av gods vid lastning och lossning, vilket ingår i priset för gods- och passagerartransporten,
4. uthyrning av tonnageskattat fartyg med besättning, förutsatt att inhyraren använder det för sådan verksamhet som skulle vara tonnageskattad om den bedrevs av uthyraren,
5. överlåtelse av fartyg, maskiner, materiel och andra därmed jämförbara lösa anläggningstillgångar som används i tonnageskattad verksamhet.

Som inkomst av tonnageskattad verksamhet avses även inkomst av sådan persontransport utanför hamnområdet som ingår i transporttjänstens pris, om den tonnageskattskyldige har köpt persontransporten av ett annat företag.

Utgifter för förvärvande och bibehållande av inkomster av tonnageskattad verksamhet är inte avdragsgilla.

I punkt 1 ovan anges den tonnageskattade verksamhetens kärnområde. Försäljning ombord av varor och tjänster omfattar främst servering i samband med restaurang- eller kaféverksamhet. Övrig varuförsäljning i särskilda butiksutrymmen skall däremot inkomstbeskattas. Tonnageskattningen omfattar vidare inkomster av verksamheter som är nödvändiga för verksamhet som avses i punkt 1 ovan och som har nära anknytning till denna verksamhet. Inkomster av uthyrning av fartyg med besättning omfattas också av tonnageskattningen. Villkoret är emellertid att den som hyr in fartyget använder det för sådan verksamhet som är eller skulle vara tonnageskattad om den bedrevs av uthyraren.

Passagerarrederier säljer ofta kombinerade resor som förutom fartygsresan även omfattar busstransport från orter i inlandet till avgångshamnen. Kostnaden för marktransporten beaktas inte fullt ut vid prissättningen, vilket gör det svårt att fastställa hur stor del av biljettpriset som skall vara utanför tonnageskattningen. I den finska lagen är huvudregeln att skattefördelen inte gäller marktrafik. Om emellertid marktransportdelen är inköpt från ett utomstående företag drar parterna inte fördel av att tonnageskattningen även omfattar inkomst av marktransport, eftersom tjänstens pris inte är avdragsgill i inkomstbeskattningen av den

tonnageskattskyldige. Rederiets inkomst av en kombinerad transport skall i sin helhet omfattas av tonnagebeskattningen.

6.2.3 Norge

I Norge måste den tonnagebeskattade verksamheten utövas av ett aktiebolag som är upprättat och registrerat i enlighet med den norska lagstiftningen. Bolaget måste äga fartyget direkt eller indirekt och bolagets verksamhet skall endast avse fartygsverksamhet. Tonnageskattesystemet omfattar internationell skeppsfart, kustfart på den norska kusten som är utsatt för internationell konkurrens och vissa anordningar som skall användas inom oljeindustrin. Det tonnagebeskattade bolagets alla inkomster härrör från tonnagebeskattad verksamhet.

6.2.4 Nederländerna

Det nederländska tonnageskattesystemet omfattar vinster till följd av sjöfart. Det avser inkomster från transporter till sjöss av gods och passagerare, transporter av gods och personer i samband med utvinning av naturtillgångar till sjöss och bogsering eller andra sjöfartstjänster till dessa verksamheter. Vinst som uppkommer vid försäljning av egendom som används i rederiets verksamhet anses vara inkomster som rederiet erhållit till följd av sjöfart. Detta omfattar inte bara fartyg utan gäller även för byggnader varifrån verksamheten bedrivs och utrustning för lastning och lossning av fartyg.

6.2.5 Storbritannien

I Storbritannien delas den tonnagebeskattade verksamheten i ett rederi upp i direktkvalificerade verksamheter (core qualifying activities), andra kvalificerade verksamheter (qualifying secondary activities) och kvalificerade underordnade verksamheter. Ett tonnagebeskattat bolags direktkvalificerade verksamheter är driften av kvalificerade fartyg och andra verksamheter med anknytning till fartyget som är nödvändiga och utgör en integrerad del i användningen av fartyg. Direktkvalificerade verksamheter som kan tonnagebeskattas är transport av passagerare eller gods, bogsering,

bärgning eller annan assistans till sjöss eller transporter i samband med service som nödvändigtvis tillhandahålls till sjöss.

Exempel på sådana verksamheter är följande.

- Försäljning av biljetter till passagerare eller bokning av gods.
- Verksamhet beträffande bolagets egna fartyg, t.ex. planering av rutter och inköp av bränsle.
- Organisering av tids- eller resebefraktning.
- Den delen av vinsten från kabelläggning och dykeriverksamhet som avser transporten.
- Tillhandahållande av mat och dryck för kryssningspassagerare.
- Underhåll av gods såsom tillhandahållande av kylda förvaringsutrymmen.
- Dagligt underhåll av fartyg.
- Fullgörande av juridiska och försäkringsmässiga krav rörande fartyget.
- Personaladministration beträffande fartygets besättning.
- Verksamhet i anledning av förvärv eller försäljning av fartyg

Med andra kvalificerade verksamheter avses fartygsrelaterade verksamheter som har ett väsentligt samband med bolagets direktkvalificerade verksamheter såsom bl.a. följande.

- På- och avstigning av passagerare på ett kvalificerat fartyg.
- Administration och försäkringsverksamhet som har samband med transport av passagerare eller gods.
- Försäljning och underhållning som normalt erbjuds kunder på passagerarfartyg.
- Lastning och lossning av gods på ett kvalificerat fartyg.
- Tillfällig placering av last i eller på hamnen.
- Hyra eller tillhandahållande av contrainrar för gods som skall transporteras på ett kvalificerat fartyg.
- Transport av passagerare eller gods på annat sätt än ombord på ett kvalificerat fartyg om det finns ett kontrakt med kunden som inkluderar en resa med ett kvalificerat fartyg och transporten som avser den resterande delen av resan har förvärvats av rederiet vid en överenskommelse som även skulle ha gjorts mellan två oberoende parter.

Inkomst från kvalificerade underordnade verksamheter kan omfattas av tonnageskattesystemet om omsättningen av sådana

verksamheter inte överstiger 0,25 procent av omsättningen för direktkvalificerade och andra kvalificerade verksamheter.

Om bolaget bedriver annan verksamhet än den verksamhet som är kvalificerad för tonnageskattesystemet skall inkomsten från den verksamheten beskattas enligt de konventionella skattereglerna.

6.2.6 Irland

I det irländska tonnageskattesystemet kan inkomst från tonnageverksamhet vara följande.

- Inkomst av transport av gods och passagerare på ett kvalificerat fartyg som drivs av ett kvalificerat bolag. Detta inkluderar även inkomst från transport av gods eller passagerare på land om det finns ett kontrakt på transporten med kunden och transporten på land är fastställd enligt armlängdsprincipen.
- Inkomst från bogsering, bärgning och annan assistans till sjöss av ett kvalificerat fartyg.
- Inkomst av en transporttjänst med ett kvalificerat fartyg i samband med andra verksamheter som bedrivs till sjöss. Detta avser bl.a. dykeriverksamhet, kabelläggning och konstruktionsarbete i marin miljö. Det är nödvändigt att fördela vinster eller förluster till följd av användningen av sådana fartyg mellan det som utgör transport och det som utgör annan verksamhet.
- Inkomst av biograf, barer och restauranger, affärer m.m. som är underordnad transporten av gods och passagerare.
- Inkomst av uthyrning för sådan verksamhet ombord som nämns i punkten ovan.

I den irländska tonnageskattelagen redovisas inkomst av fartygsrelaterade aktiviteter som är nödvändiga och utgör en integrerad del av rederiets verksamhet med att driva kvalificerade fartyg. Med nödvändig och integrerad avses verksamhet som både är nödvändig för driften av rederiets kvalificerade fartyg och som gör det möjligt för rederiet att fortsätta verksamheten med att driva fartygen. Sådana aktiviteter inkluderar bl.a. följande.

- Förvaltning av fartyg såsom inköp av drivmedel och inhyrning av personal.
- Affärsmässig verksamhet såsom bokning av passagerare och gods.

- Administrativ verksamhet och försäkringsverksamhet till följd av transport av passagerare eller gods.
- Tillhandahållande av utfärder för passagerare på kvalificerade fartyg som drivs av rederiet.
- Försäljning av en semesterresa med en överenskommelse som inkluderar transport på ett kvalificerat fartyg som drivs av rederiet.
- På- och avstigning av passagerare från ett kvalificerat fartyg som drivs av rederiet.
- Lastning och lossning av gods som transporterats på ett kvalificerat fartyg som drivs av rederiet samt förflyttning av containrar inom hamnområdet i omedelbar anslutning till resan.
- Hyra eller tillhandahållande till kunder av containrar för gods som skall transporteras på ett kvalificerat fartyg som drivs av rederiet.

6.3 Sveriges Redareförenings synpunkter

Redareföreningen anser att inkomst i samband med näringsverksamhet genom transport av passagerare eller gods med

1. fartyg ägda av rederiet,
 2. fartyg som hyrs utan besättning och
 3. fartyg som hyrs med besättning
- skall omfattas av tonnagebeskattningen.

Redareföreningen anser att inkomster av transporttjänster utförda genom användandet av fartyg enligt förslaget ovan eller tjänster med nära anknytning till användandet av fartyg skall omfattas av tonnagesystemet. Dessa inkomster är följande.

1. Resefrakt, lumpsumfrakt, tidshyra, barenboathyra, kommission (vid underbefraktning på rese-, tids-, bareboat-, lumpsumbasis m.m.), demurrage (inklusive damages of detention), despatch (vid underbefraktning på resebasis), slot- och space-charter-intäkter, pool-sharing-intäkter.
2. Linjefrakt, ersättningar från inlandstransporter (dörr-till-dörr) hyresintäkter för uthyrning av lasthanteringsmateriel m.m. till andra rederier, ersättning av kostnader för tredje parts räkning (t.ex. reparation av utrustning, lastskadeanspråk, terminal-

aktiviteter såsom tullbehandling, fumigation etc.), conference income sharing etc.

3. Biljettintäkter, intäkter från ombordförsäljning av varor, tjänster m.m.
4. Bogseringsintäkter, intäkter för prämdragning, isbrytning m.m.
5. P&I-ersättning, kaskoförsäkringsersättning, ersättning för salvage.

Redareföreningen anser att även de inkomster som danskarna har hänfört till verksamhet som utförs i nära anknytning till utförandet av transporttjänster skall omfattas av en svensk tonnageskattelag. Detta avser inkomster av följande verksamheter.

1. Användande av containrar.
2. Drift av lastnings-, lossnings- och underhållsfaciliteter.
3. Drift av biljettkontor och passagerarterminaler.
4. Drift av kontorsfaciliteter.
5. Ombordförsäljning av varor, tjänster, upplevelser, restaurangverksamhet m.m.
6. Befraktningsskmission.

6.4 Överväganden

6.4.1 Inledning

Ett rederi kan bedriva flera skilda verksamheter. Vissa av dessa har samband med rederiets transportverksamhet medan andra verksamheter inte har någon anknytning till transporterna. Den delen av ett rederis verksamhet som är kvalificerad kan omfattas av bestämmelserna om tonnageskattning medan den resterande delen skall beskattas på sedvanligt sätt enligt reglerna om näringsverksamhet. För den delen av verksamheten som ingår i tonnageskattesystemet skall inkomsten beräknas schablonmässigt utifrån nettodräktigheten på rederiets fartyg. När utredningen nu föreslår att ett tonnageskattesystem skall införas i Sverige är det nödvändigt att avgränsa de verksamheter som skall omfattas av systemet från dem som skall beskattas konventionellt. Avgränsningarna måste vara klara och tydliga och så långt det är möjligt bör oklarheter som kan uppkomma vid olika bedömningar undvikas.

Europeiska kommissionen (EU-kommissionen) har en väl utvecklad praxis för vad som accepteras i ett tonnageskattesystem

och Sverige har att följa denna. De avgränsningar som finns mellan verksamhet som tonnageskattas och verksamhet som beskattas enligt konventionell bolagsbeskattning liknar varandra i de tonnageskattesystem som utredningen har studerat och som kommissionen har godkänt. En utgångspunkt bör vara att verksamheter som finns i flera tonnageskattesystem även bör ingå i ett svenskt system. Det är vidare viktigt att klargöra vilka landbaserade verksamheter och andra verksamheter med nära anknytning till transporten till sjöss av passagerare och gods som skall utgöra verksamhet som är kvalificerad för tonnageskattning. Inkomster och utgifter av kvalificerade verksamheter skall omfattas av tonnageskattesystemet.

6.4.2 Transport av gods eller passagerare

Ett företags transporter till sjöss av gods eller passagerare får anses vara den viktigaste delen av ett rederis verksamhet och är sådan verksamhet som tonnageskattesystemet skall stödja. Med hänsyn härtill bör transport av gods eller passagerare med ett kvalificerat fartyg vara sådan verksamhet som är kvalificerad för att ingå i tonnageskattesystemet. En förutsättning är vidare att verksamheten kan utsättas för internationell konkurrens. Transporterna skall utföras med egna eller inhyrda fartyg som har en nettodräktighet på minst 100 och som har sin strategiska och ekonomiska ledning i Sverige. Vilka krav som ställs på ett kvalificerat fartyg och i vilken omfattning inkomster av inhyrda respektive uthyrda fartyg kan omfattas av systemet framgår av kapitel 5 Kvalificerat fartyg.

Även uthyrning av kvalificerade fartyg med besättning är verksamhet som kan tonnageskattas.

Transport av gods eller passagerare kan exempelvis omfatta följande verksamheter.

- Verksamhet beträffande bolagets fartyg såsom planering av rutter och inköp av bränsle.
- Organisering av tids- eller resebefraktning.
- Personaladministration beträffande fartygets besättning.
- Dagligt underhåll av fartyg.
- Underhåll av gods.
- Försäljning av biljetter till passagerare eller bokning av gods.

- Transporttjänst med ett kvalificerat fartyg vid andra verksamheter som bedrivs till sjöss, såsom dykeriverksamhet, kabelläggning och konstruktionsarbete i marin miljö.

Förteckningen är inte fullständig utan skall ses som en exemplifiering av verksamheter som är nödvändiga för att rederiet skall kunna utföra transporter till sjöss av gods eller passagerare.

För att bedriva transportverksamhet krävs planering av bl.a. rutter och befraktning liksom arbete med organisation av personalen ombord på fartyget. Även försäljning av biljetter till passagerare är nödvändig för transportverksamheten liksom arbete med att boka gods till respektive resa.

I underhåll av godset ingår sedvanligt underhåll för att godset skall komma fram i samma skick som när det lämnade hamnen, men det avser inte någon förädling av godset under transporten.

Vid andra verksamheter som bedrivs till sjöss är det endast transportdelen som är sådan kvalificerad verksamhet som skall tonnagebeskattas.

6.4.3 Internationell konkurrens

Många andra länders tonnageskattesystem gäller endast verksamhet som i huvudsak avser fartyg i internationell trafik. Utredningen skall enligt direktiven överväga behovet av en motsvarande begränsning och hur begreppet internationell trafik i så fall bör definieras.

Det är inte alla tonnageskattesystem som har en begränsning till att omfatta fartyg i internationell trafik. Avsikten med en tonnageskatt är att de fartyg och rederier som arbetar i områden där konkurrens med bolag från andra länder förekommer skall ges samma förutsättningar. Efter Sveriges inträde i EU kan fartyg från samtliga länder gå i svensk inrikestrafik och hemmamarknaden för svenska fartyg är numera hela EU. Trafiken kan utsättas för internationell konkurrens.

Med hänsyn till den internationella utvecklingen anser utredningen att fartyg som används för verksamhet som kan utsättas för internationell konkurrens skall omfattas av ett svenskt tonnageskattesystem. Det bör noteras att detta är en annan reglering än den som finns i nettomodellen.

6.4.4 Verksamhet med nära anknytning till rederiets transportverksamhet

Viss del av ett rederis verksamhet har sådant starkt samband med transporterna av gods eller passagerare att verksamheten bör kunna omfattas av tonnageskattesystemet. Dessa aktiviteter är nödvändiga för att rederiet skall kunna genomföra transporterna och de utförs i nära anknytning till transportverksamheten med ett kvalificerat fartyg. Sådana aktiviteter bör således hänföras till verksamhet som är kvalificerad för tonnagebeskattningen. Sådana verksamheter är följande.

- Lastning och lossning av gods.
- På- och avstigning av passagerare.
- Transport av last och passagerare inom hamnområdet till och från fartyget.
- Tillfällig uppläggning av last vid lastning och lossning.
- Drift av biljettkontor och passagerarterminaler.
- Administrativ verksamhet och försäkringsverksamhet som har samband med transport av passagerare eller gods.
- Försäljning av varor och tjänster för konsumtion ombord på fartyget.
- Beräknad marknadshyra vid rederiets egen användning av lokaler ombord på fartyget.
- Hyresinkomst till följd av uthyrning av lokaler ombord på fartyg.
- Hyra eller tillhandahållande av containrar för gods.

Den delen av rederiets verksamhet som har redovisats ovan skall således hänföras till verksamhet som skall tonnagebeskattas och uppräkningsen är uttömmande.

Fast förankrade fartyg som tillhandhåller varor eller tjänster som vanligtvis tillhandahålls på land är inte kvalificerade fartyg enligt bestämmelserna. Sådan verksamhet kan bl.a. omfatta försäljning, hotell, restauranger, casinon och radiostationer.

Lastning och lossning av gods, på- och avstigning av passagerare samt transport av last och passagerare inom hamnområdet till och från fartyget

Lastning och lossning av gods som transporteras på kvalificerade fartyg som drivs av rederiet utgör sådan verksamhet som kan omfattas av bestämmelserna om tonnagebeskattning. I detta torde även ingå bolagets tillhandahållande av hjälpmedel som endast används för lastning och lossning. Detsamma gäller för på- och avstigning av passagerare. Det är viktigt att lastning och lossning, på- och avstigning och transporter inom hamnområdet är begränsat till verksamheter som har samband med ett av rederiets kvalificerade fartyg. Om sådan verksamhet i större utsträckning skulle omfattas av tonnagebeskattningen skulle rederierna få en ogrundad konkurrensförmån i förhållande till företagare som bedriver sådan verksamhet som sin huvudsakliga näring.

Tillfällig uppläggning av last vid lastning och lossning

Vid lastning och lossning av gods krävs i vissa fall att lasten placeras i eller vid hamnen i avvaktan på vidare transport. Sådan tillfällig uppläggning är kvalificerad verksamhet som omfattas av tonnagebeskattningen.

Drift av biljettkontor och passagerarterminaler

Till den delen som driften av biljettkontor och passagerarterminaler är nödvändig för transportverksamheten med ett kvalificerat fartyg omfattas den av tonnageskattesystemet.

Administrativ verksamhet och försäkringsverksamhet som har samband med transport av passagerare eller gods

Administrativ verksamhet och försäkringsverksamhet liksom försäkrings- och andra ersättningar utgör kvalificerad verksamhet om det föreligger ett samband med rederiets transportverksamhet med ett kvalificerat fartyg.

Försäljning av varor och tjänster för konsumtion ombord på fartyget

En fråga som utredningen har haft att ta ställning till är hur försäljning ombord av varor och tjänster skall hanteras. Varor kan dels vara sådana som passagerarna konsumerar under resan, dels sådana som passagerarna köper i fartygets butiker men som inte förbrukas under resan. En del varor kan vidare hänföras till tax-free försäljning.

I den danska tonnageskattelagen kan försäljning av varor för konsumtion ombord på fartyg som omfattas av tonnageskatteordningen tonnageskattas. Varken i de danska förarbetena eller i kommissionens beslut anges närmare vad detta innebär. Tax-free försäljning av varor som avses att konsumeras utanför fartyget omfattas emellertid inte av tonnageskattningen.

Vid gränsdragningen mellan försäljning som ingår i tonnageskattad verksamhet och försäljning som inte ingår, har det i det finska systemet inte någon betydelse om varorna är s.k. tax-free varor eller inte. Den avgörande frågan är i stället om de varor eller tjänster som säljs är avsedda att konsumeras ombord på fartyget eller inte. Det finska systemet omfattar försäljning av varor som är avsedda att konsumeras ombord och tjänster ombord på fartyget. Med sådana varor avses främst det som serveras i restauranger och kaféer.

I Storbritannien ingår bl.a. försäljning och underhållning som vanligtvis erbjuds passagerare ombord på fartyg i bolagets kvalificerade verksamhet. Detta omfattar tillhandhållande av mat och dryck, underhållning förutom vadhållning och spel, försäljning av alkoholhaltiga drycker, parfym och tobak förutom lyxvaror samt växling av utländsk valuta för personliga utgifter. Bedömningen av om en vara anses vara en lyxvara eller inte beror på vilka varor och tjänster som man normalt kan förvänta sig på en särskild resa och i vilken utsträckning som de kan utnyttjas av köparen efter det att resan har avslutats. Omsättningen på försäljning av lyxvaror anses vara försumbar om den inte överstiger tio procent av den totala biljettförsäljningen, inkomsten från uthyrning av hytter och försäljningen av mat och dryck för omedelbar konsumtion ombord. En sådan beräkning görs för varje enskild resa. Om omsättningen på försäljningen av lyxvaror på en viss resa inte är försumbar kommer hela vinsten av försäljningen av lyxvaror att beskattas konventionellt.

I EU-kommissionens beslut om den irländska tonnageskatten anges som kvalificerad verksamhet sådant tillhandahållande av service såsom biografier, barer och restauranger, affärer som säljer varor för konsumtion ombord m.m. som är underordnad transporten av last och passagerare. Uthyrning för sådan verksamhet ingår även i tonnagebeskattningen.

Det har framkommit att försäljning ombord är en mycket viktig fråga för främst färjerederierna och de önskar därmed att en så stor del som möjligt av försäljningen skall ingå i tonnageskattesystemet och därmed schablonbeskattas.

I de flesta av de tonnageskattesystem som utredningen har studerat ingår inte tax-free försäljning medan situationen är oklar i några andra länder. I de system som kommissionen på senare tid har godkänt ingår inte tax-free försäljning. Om försäljning ombord av tax-free varor skulle omfattas av tonnageskattesystemet torde det medföra en snedvridning av konkurrensen gentemot andra verksamheter. Utredningen anser sammantaget att tax-free försäljning inte skall ingå i ett svenskt tonnageskattesystem.

En del av försäljningen ombord utgörs av det som passagerarna konsumerar ombord på fartyget. Denna konsumtion kan omfatta både varor och tjänster. Beträffande tjänster som utförs ombord, såsom exempelvis massage och hårfrisering, måste det anses att dessa konsumeras ombord och de har därmed anknytning till resan med det kvalificerade fartyget. En tjänst som utförs ombord bör således omfattas av tonnagebeskattningen.

Försäljningen ombord omfattar vidare varor. Dessa kan vara sådana som passagerarna förbrukar under resan, såsom det som säljs i restauranger och kaféer, medan andra varor är sådana som passagerarna köper i fartygets butiker, men som inte utgör tax-free försäljning. I Danmark, Finland och Irland omfattas det som avses att konsumeras ombord av tonnageskattesystemet. Dessa system har godkänts nyligen och kommissionens inställning tycks numera vara att endast försäljning av varor för konsumtion ombord kan omfattas av tonnagebeskattningen. Utredningen bör med hänsyn till vad som numera framkommit ha samma inställning. Dessutom är det angeläget att utredningen inte föreslår ett system som snedvrider konkurrensen. Utredningen föreslår således att försäljning av varor och tjänster för konsumtion ombord på fartyget skall vara kvalificerad verksamhet.

Beräknad marknadsbyra vid rederiets egen användning av lokaler ombord på fartyget och hyresinkomst till följd av uthyrning av lokaler ombord på fartyg

Rederiets egen användning av lokaler ombord utgör en kvalificerad verksamhet liksom en hyresinkomst som en utomstående hyresgäst erlägger för en lokal på fartyget.

Hyra eller tillhandahållande av containrar för gods

Hyra eller tillhandahållande av containrar till kunder skall omfattas av tonnageskattesystemet. Avsikten är att containrarna skall användas för gods som transporteras på ett kvalificerat fartyg som drivs av rederiet.

6.4.5 Transport dörr-till-dörr

En sjötransport kan vara en del av en sammanhängande transport som även omfattar transport på land. Rederier säljer fartygs-transporter som inkluderar resor på land till eller från hamnen och kostnaden för transporten på land ingår i priset för den totala transporten. Landtransporten skall som huvudregel inte omfattas av tonnagebeskattningen eftersom rederiet inte skall ha någon konkurrensfördel i förhållande till företag som endast bedriver transporter på land. Om rederiet däremot köpt in landtransporten, dvs. en väg- eller tågtransport, av ett utomstående företag skall transporten i sin helhet utgöra kvalificerad verksamhet för rederiet.

6.4.6 Bogsering och muddring

Enligt kommissionens riktlinjer för statligt stöd till sjötransport omfattas bogsering av riktlinjerna om mer än 50 procent av verksamheten som utförs av en bogserbåt under ett visst år utgör sjötransport. Väntetid kan proportionellt läggas till den del av den totala verksamheten som utgör sjötransport och som i praktiken utförs av en bogserbåt. Bogseringsverksamhet som bl.a. utförs i hamnar eller som innebär att man hjälper ett självdrivet fartyg in i hamnen utgör inte sjötransport i den mening som avses i rikt-

linjerna. Det innebär att bogsering mellan olika hamnar är kvalificerad verksamhet medan bogsering i hamn inte är det.

Statligt stöd till sjötransport får i regel inte beviljas för muddring. Tonnagebeskattning kan emellertid tillämpas på sådana mudderverk vars verksamhet under mer än 50 procent av den årliga driftstiden utgör sjötransport, alltså verklig transport av muddermassa, och endast med avseende på sådan transportverksamhet.

Mudderverken och bogserbåtarna skall vara registrerade i någon medlemsstat för att vara stödberättigade.

Utredningen anser att motsvarande bestämmelser skall införas i det svenska tonnageskattesystemet.

7 Associationsform

Utredningens förslag: Svenskt aktiebolag samt utländskt bolag som hör hemma i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet och som bedriver verksamhet från fast driftställe i Sverige kan välja tonnagebeskattning.

7.1 Inledning

Enligt utredningens direktiv bör en av utredningens utgångspunkter vara att systemet bör kunna tillämpas oberoende av i vilken företagsform verksamheten bedrivs.

7.2 Andra länders tonnageskattesystem

7.2.1 Danmark

Den danska tonnageskatteordningen kan användas av danska bolag som driver rederiverksamhet samt rederier som är hemmahörande i ett annat land inom Europeiska unionen (EU) och som har fast driftställe i Danmark. Tonnageskatteordningen kan vidare användas av utländska rederibolag som är hemmahörande i Danmark efter det att ledningen har flyttat sitt säte till Danmark.

7.2.2 Finland

Ett i Finland allmänt skattskyldigt aktiebolag som bedriver internationell sjöfart kan välja att tonnagebeskattas. Vad som anges som ett i Finland allmänt skattskyldigt aktiebolag gäller även ett sådant fast driftställe för ett samfund med hemvist i en annan medlemsstat i EU som bedriver internationell sjöfart.

Bolaget skall ha sin verkliga ledning i Finland, bedriva sjöfartsverksamhet med tonnageskattade fartyg från Finland och vara skattskyldigt för detta i Finland.

7.2.3 Norge

Endast aktiebolag som driver fartygsverksamhet med egna eller inhyrda fartyg kan ingå i det norska tonnageskattesystemet. Det finns bestämda krav på vilka ägodelar som bolaget kan ha och vilken verksamhet som bolaget kan bedriva. Om bolaget bryter mot dessa villkor skall bolaget träda ut ur tonnageskatteordningen. Tonnageskattat bolag får inte ha anställd personal, utan den operativa verksamheten måste överlätas på ett bolag som inte omfattas av tonnageskattningen.

7.2.4 Nederländerna

Både juridiska och fysiska personer kan använda sig av tonnageskattesystemet.

7.2.5 Storbritannien

Endast bolag som vanligtvis erlägger brittisk bolagsskatt kan tillämpa tonnageskattesystemet för vinster från s.k. kvalificerade fartyg som har sin strategiska och affärsmässiga ledning i Storbritannien.

7.2.6 Irland

Ett bolag kvalificerat för tonnageskattning skall vara ett rederi som erlägger irländsk bolagsskatt och som driver tonnageskattade fartyg. Bolaget måste vidare sköta fartygens strategiska och kommersiella förvaltning från Irland.

7.3 Överväganden

Enligt uppgift från Sveriges Redareförening uppgår antalet medlemsföretag i december 2005 till ca 100. Av dessa är alla utom sex aktiebolag. Ett bolag är handelsbolag, ett kommanditbolag och fyra är partrederier. Redareföreningens medlemsföretag bedriver sjöfart främst i utrikestrafik. Medlemsföretagen driver ca 225 svenskflaggade fartyg, varav drygt 40 bogserbåtar, pråmar och isbrytare. Resterande ca 185 svenskflaggade last- och passagerarfartyg kan bedömas vara kvalificerade för tonnagebeskattning. Svenska rederier kontrollerade den 1 juli 2005 ca 340 fartyg under främmande flaggor. I stort sett samtliga av dessa fartyg bedöms vara kvalificerade för tonnageskatt. Sveriges redareförening för mindre passagerarfartyg (SWEREF) har omkring 140 medlemsrederier med sammanlagt 350 fartyg. Dessa rederier bedriver verksamhet främst vid Sveriges kust och i farvatten inom landet och majoriteten av dessa är aktiebolag.

Om det svenska tonnageskattesystemet tillåter att verksamheten kan bedrivas i olika företagsformer kommer beskattningen att ske på olika sätt vilket innebär att hela systemet blir mer komplicerat. Detta får inverkan på bl.a. författningsförslagen och Skatteverkets arbete. I de tonnageskattesystem som finns i länderna i vårt närområde krävs att de bolag som omfattas av systemet är aktiebolag. För att ett svenskt system skall bli så enkelt som möjligt och likna de som finns i flera andra länder bör endast aktiebolag kunna omfattas av bestämmelserna om tonnagebeskattning. Rederier som är intresserade av att gå med i tonnageskattesystemet, men som ännu inte är aktiebolag, har möjlighet att byta bolagsform inom den tid som kommer att ställas till förfogande innan bolaget måste välja beskattningsmetod.

I vissa system anges att bolaget skall ha sin verkliga ledning eller att styrelsen skall ha sitt säte i landet. Sveriges inställning vid förhandlingar med andra länder beträffande beskattning av inkomst av sjöfart är att skatt endast bör tas ut i den stat där företaget som bedriver sjöfart har sitt hemvist. Vissa skatteavtal bygger dock på OECD:s modell för skatteavtal beträffande inkomst och förmögenhet enligt vilken sjöfartsinkomster endast beskattas i den stat där företaget har sin verkliga ledning.

Av 6 kap. inkomstskattelagen (1999:1229) framgår att juridiska personer är obegränsat skattskyldiga om de på grund av sin registrering eller, om registrering inte har skett, platsen för

styrelsens säte eller någon annan sådan omständighet är att anse som svenska juridiska personer. Vidare framgår att den som är obegränsat skattskyldig är skattskyldig för alla sina inkomster i Sverige och från utlandet. Utländska juridiska personer är begränsat skattskyldiga. Den som är begränsat skattskyldig är skattskyldig för bl.a. inkomst från ett fast driftställe eller en fastighet i Sverige.

I bedömningen av om ett aktiebolag som bedriver rederiverksamhet skall omfattas av tonnageskattesystemet bör vi ha samma utgångspunkt som inkomstskattelagen och utgå från de kriterier som är uppställda där. Det innebär att bolaget är obegränsat skattskyldigt om det p.g.a. sin registrering eller, om registrering inte har skett, platsen för styrelsens säte eller någon annan sådan omständighet är att anses som svensk juridisk person.

Utländska bolag enligt 2 kap. 5 a § inkomstskattelagen som är hemmahörande i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet och som är skattskyldiga i Sverige för intäkt av ett fast driftställe i Sverige är begränsat skattskyldiga i landet.

Aktiebolag som är skattskyldigt i Sverige och som bedriver rederiverksamhet kan, enligt utredningens förslag, ansöka om tonnagebeskattning. Det är inte något krav att bolaget uteslutande driver rederiverksamhet, men det är endast den delen av bolagets samlade verksamhet som är kvalificerad som kan tonnagebeskattas. Även utländskt bolag som hör hemma i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet och som bedriver verksamhet från ett fast driftställe i Sverige kan välja tonnagebeskattning. Företag som huvudsakligen arbetar som fraktmäklare och som inte bedriver traditionell rederiverksamhet kan därmed inte omfattas av tonnageskattesystemet.

8 Koncerner

Utredningens förslag: Samtliga företag som bedriver kvalificerad verksamhet inom en koncern skall välja samma beskattningsmetod för den kvalificerade verksamheten.

Underprisöverlåtelse från ett konventionellt beskattat företag till ett tonnagebeskattat företag liksom överföringar av tillgångar från den konventionellt beskattade delen till den tonnagebeskattade delen av företaget skall inte kunna genomföras.

Om koncernbidrag lämnas skall avdrag endast medges från inkomst som inte utgör tonnagebeskattad inkomst. Om koncernbidrag tas emot skall detta vara sådan inkomst som inte utgör tonnagebeskattad inkomst.

8.1 Inledning

Utredningen måste utreda vad som skall gälla för ett tonnagebeskattat företag som ingår i en koncern och om det skall vara en förutsättning att alla företag inom koncernen tillämpar samma beskattningsmetod.

I detta kapitel redogörs för vad som i olika tonnageskattesystem gäller för bolag inom samma koncern och avslutningsvis redovisas utredningens överväganden.

8.2 Andra länders system

8.2.1 Danmark

I Danmark skall som huvudregel rederier inom samma koncern välja samma beskattningssystem. En rederikoncern kan således inte placera verksamhet som går med förlust i ett konventionellt

beskattat bolag medan rederiverksamhet som går med vinst placeras i ett bolag som tonnageskattas.

Rederier i samma koncern utan gemensam ledning eller driftsorganisation och som arbetar helt oberoende av varandra behöver däremot inte fatta samma beslut beträffande tonnageskattning. Detta gäller exempelvis verksamhet med passagerarfartyg respektive verksamhet med tankfartyg. Om bolag inom samma koncern har gjort olika val rörande beskattningsform och förutsättningarna för att de skall kunna beskattas på olika sätt upphör skall samtliga rederier tonnageskattas. Tonnageskattesystemet används från och med det inkomstår då förutsättningarna för att välja olika system inte längre är uppfyllda.

Av förarbetena framgår att det uppkommer särskilda problem när exempelvis två rederier bildar en koncern eller fusioneras och bara det ena rederiet använder tonnageskattning eller när båda gör det, men den tioåriga bindningsperioden inte löper ut vid samma tidpunkt. Vidare kan ett rederi, som framkommit ovan, tvingas in i tonnageskattesystemet om det inte längre uppfyller kraven på att inte ha gemensam ledning eller driftsorganisation med ett rederi i samma koncern. I de danska förarbetena anges att bindningsperioden i sådana fall som huvudregel skall bestämmas till bindningsperioden för det rederi som senast gick med i tonnageskattesystemet. Om inte alla bolag omfattas av tonnageskattesystemet bestäms bindningsperioden till tio år räknat från och med det inkomstår bolagen gick med i samma koncern eller fusionen genomfördes.

Om bolag delas är bindningsperioden densamma för de nya bolagen som för det bolag som har delats.

Koncernbidrag finns inte i Danmark. En liknande effekt uppnås genom att ett moder- och ett dotterbolag som sambeskattas kan kvitta överskott mot underskott. Härför krävs att bolagen har gemensam ledning och således gjort ett gemensamt val angående tonnageskattning.

8.2.2 Finland

I det finska tonnageskattesystemet sker valet av tonnageskattning gemensamt för hela koncernen, vilket innebär att ett bolag kan vara tonnageskattskyldigt endast om samtliga koncernbolag som uppfyller villkoren är tonnageskattskyldiga. Inom en koncern

är det således inte tillåtet att exempelvis överföra gamla, nästan helt avskrivna fartyg till ett bolag som ansöker om tonnageskattning, samtidigt som nya fartyg placeras i inkomstbeskattade bolag. Samtliga bolag skall ansöka om tonnageskattskyldighet samtidigt. Detta gäller även koncerner med ett tonnageskattat bolag som senare utökas med ett bolag som uppfyller villkoren för godkännande. Det nya bolaget skall i så fall ansöka om tonnageskattskyldighet. Om detta inte sker inom tre månader räknat från etableringen av koncernförhållandet uppfyller de bolag som hörde till koncernen inte längre de villkor som anges och deras godkännande som tonnageskattskyldiga skall återkallas. Om ett bolag som godkänts som tonnageskattskyldigt blir del av en rederikoncern där de rederibolag som hör till koncernen inte är tonnageskattskyldiga har de bolag som inte är tonnageskattskyldiga möjlighet att ansöka om tonnageskattskyldighet inom tolv månader från lagens ikraftträdande. Om bolagen inte ansöker eller inte kan ansöka om tonnageskattskyldighet inom denna frist uppfylls inte villkoren för koncernförbundna bolag och detta leder till att godkännandet av bolaget som tonnageskattskyldigt återkallas. Alla bolag skall vidare ha samma räkenskapsperiod. Lagen kan inte tillämpas om ett gammalt bolag skaffar ett tonnageskattat fartyg eller i övrigt uppfyller förutsättningarna först efter tolv månader efter lagens ikraftträdande, utan verksamheten måste då påbörjas i ett nytt bolag.

De finska bestämmelserna om koncernbidrag tillämpas inte på koncernbidrag som det tonnageskattskyldiga bolaget fått eller gett.

8.2.3 Norge

De norska tonnageskattebestämmelserna gäller endast för aktiebolag. Andra typer av bolag kan omfattas av systemet endast om de ägs av ett aktiebolag som tonnageskattas. Ett bolag som ägs av ett tonnageskattat aktiebolag blir automatiskt beskattat på samma sätt som aktiebolaget.

Aktiebolag inom tonnageskattesystemet kan äga fartyg indirekt genom underliggande bolag inom systemet. Dessa skall äga kvalificerade ägarandelar. Indirekt ägande kan ske i flera led men det krävs att ägarandelen i det underliggande bolag uppgår till minst tre procent.

I de norska förarbetena anges att avsikten med koncernbidrag är att en koncern skall kunna utjämna överskott och underskott mellan bolagen. Bolag som omfattas av tonnageskattesystemet kan inte beräkna intäkten efter de allmänna skattebestämmelserna och det bör inte ske någon skattemässig samordning av intäkter som fastställs på helt olika grunder. Det är inte möjligt att erlagga koncernbidrag mellan bolag som omfattas av tonnageskattesystemet och bolag som beskattas efter de allmänna skattebestämmelserna.

8.2.4 Storbritannien

Om ett bolag ingår i en koncern måste valet att omfattas av tonnageskattesystemet gälla för hela koncernen. Alla kvalificerade verksamheter som utförs med kvalificerade fartyg inom en koncern skall beskattas på samma sätt.

Om två eller flera tonnagebeskattade bolag eller grupper med sådana bolag slås samman bildas en grupp med tonnagebeskattade bolag på samma sätt som om gruppen gemensamt hade valt att ingå i systemet. Om det efter sammanslagningen finns en dominerande part löper tonnageskatteperioden för gruppen som helhet ut samtidigt som den skulle ha gjort för det bolaget. Om ett sådant bolag saknas löper tonnageskatteperioden lika länge som den skulle ha gjort för det bolag som hade längst tid kvar av perioden.

Vid en sammanslagning mellan ett bolag eller en grupp av bolag inom tonnageskattesystemet med ett eller flera kvalificerade bolag utanför systemet kommer koncernen att ingå i tonnageskattesystemet om det eller de tonnagebeskattade bolagen dominerar. Tonnageskatteperioden löper i enlighet med perioden för det dominerande bolaget. Om däremot det kvalificerade bolaget utanför systemet dominerar upphör tonnageskatteperioden samma dag som sammanslagningen sker.

Vid en sammanslagning mellan ett tonnagebeskattat bolag eller en koncern med ett icke kvalificerat bolag eller en koncern kommer koncernen att tonnagebeskattas.

Med dominerande part avses det eller de bolag vars omsättning är mer än dubbelt så stor som det eller de andra bolagens omsättning.

8.2.5 Irland

Alla kvalificerade bolag som ingår i en irländsk koncern måste välja tonnagebeskattning som en grupp. Det är alltså inte möjligt för ett kvalificerat bolag inom koncernen att stanna utanför systemet medan andra bolag i samma koncern väljer tonnagebeskattning. Om tonnagebeskattade bolag eller grupper av bolag går ihop anses de omfattas av tonnageskattesystemet. Tonnageskatteperioden för den nya koncernen sammanfaller med tonnageskatteperioden för det bolag som har längst tid kvar inom systemet.

Om ett tonnagebeskattat bolag eller en koncern går samman med ett kvalificerat bolag eller en koncern som inte omfattas av systemet eftersom de inte har ansökt om det, kan den nya koncernen välja tonnagebeskattning under förutsättning att tonnagekatteperioden löper från tiden för det ursprungliga valet. Ansökan skall göras gemensamt av bolagen inom tolv månader från sammanslagningen.

Om en sammanslagning sker mellan ett tonnagebeskattat bolag eller en koncern och ett icke-kvalificerat bolag eller en koncern anses den nya koncernen omfattas av tonnageskattesystemet utifrån det ursprungliga valet av det tonnagebeskattade bolaget eller koncernen.

Om ett bolag eller en koncern som inte är kvalificerat för tonnagebeskattning slås samman med kvalificerat bolag eller en koncern som inte omfattas av systemet kan den nya koncernen välja tonnagebeskattning från dagen för sammanslagningen. Sådant val skall göras gemensamt av alla kvalificerade bolag i koncernen inom tolv månader efter sammanslagningen.

Om ett tonnagebeskattat bolag inte längre ingår i en tonnagebeskattad koncern och inte fortsätter sin verksamhet i en annan koncern som tonnagebeskattas anses bolaget vara ett separat tonnagebeskattat bolag från dagen från det ursprungliga valet. Om två eller flera av de återstående bolagen är kvalificerade skall de tonnagebeskattas i kraft av den ursprungliga ansökan om tonnagebeskattning.

I de fall en tonnagebeskattad koncern delas upp i två eller flera grupper skall varje grupp, om den består av ett kvalificerat bolag, behandlas som en enskild grupp från dagen från den ursprungliga ansökan.

8.3 Olika alternativ

En koncern kan bestå av ett flertal företag som kan bedriva skilda verksamheter. Vidare kan det inom koncernen finnas två eller flera företag som bedriver kvalificerad verksamhet och därmed har möjlighet att välja tonnagebeskattning. En fråga som utredningen skall ta ställning till är om de företag inom koncernen som bedriver kvalificerad verksamhet skall kunna välja olika beskattningsmetoder.

I detta sammanhang finns det flera omständigheter som måste beaktas. Ett system med tonnageskatt kan ge rederikoncerner incitament att försöka maximera vinsten av den tonnagebeskattade verksamheten och minimera resultatet av den konventionellt beskattade verksamheten. Gemensamma kostnader skall inte kunna proportioneras på ett felaktigt sätt och transaktioner mellan bolag inom koncernen måste ske till marknadsmässigt pris. Företagen inom en koncern skall inte kunna alternera mellan tonnagebeskattning och konventionell beskattning inom loppet av något eller några år.

Nedan analyseras tre alternativ på hur frågan om koncerner kan lösas. Det första alternativet innebär att bolag inom samma koncern inte behöver välja samma beskattningsmetod. För det andra alternativet är huvudregeln en koncernregel men för vissa givna situationer får olika val göras inom en koncern (den danska lösningen). Det tredje innebär att en koncernbestämmelse införs utan några undantag. Därefter redovisas utredningens överväganden.

8.3.1 Ingen koncernregel

Sveriges Redareförening har till utredningen framfört ett starkt önskemål att företag som bedriver kvalificerad verksamhet inom en koncern bör kunna välja olika beskattningsmetod och att nya företag med nya fartyg måste kunna gå med i tonnageskattesystemet även om de har samma ägare som andra företag som beskattas konventionellt. Vissa företag som bedriver kvalificerad verksamhet kommer troligtvis att gå in i tonnageskattesystemet medan andra bolag även fortsättningsvis kommer att beskattas med stöd av de allmänna bestämmelserna.

I Sverige utgör varje enskilt företag ett eget skattesubjekt. Taxering på koncernnivå sker således inte. En koncernregel skulle innebära ett avsteg från principen att varje enskilt företag beskattas med utgångspunkt från förhållandena hos det enskilda företaget.

Om varje företag som bedriver kvalificerad verksamhet skall ha möjlighet att göra sitt eget val beträffande beskattningsmetod, oberoende av om de ingår i samma koncern, förutsätts att transaktioner mellan företagen i koncernen sker på ett marknadsmässigt sätt och att kostnaderna proportioneras korrekt. Det krävs således bestämmelser som reglerar detta. (Utredningen har föreslagit liknande bestämmelser vid transaktioner inom ett företag.) Vidare kan noteras att den föreslagna bestämmelsen att företagen väljer att tonnagebeskattas eller att avstå från sådan beskattning under en period om tio år, medför att det inte är möjligt för företagen att byta beskattningsmetod förrän efter tio år.

8.3.2 Koncernregel med undantag

I det danska systemet är huvudregeln att rederier inom samma koncern, liksom utländska dotterbolag som är sambeskattade med ett danskt rederi, skall göra samma val vad gäller tonnagebeskattning.

Om rederierna i en koncern i praktiken arbetar helt oberoende av varandra, dvs. de har inte gemensam ledning eller driftsorganisation och arbetar inom olika verksamhetsområden, kan de göra egna val. Sambeskattade rederier skall, oavsett om de är danska eller utländska, dock alltid göra samma val.

En undersökning skall visa om rederierna inom samma koncern uppfyller kriterierna för att göra olika val. Vid bedömningen beaktas om personerna i styrelsen eller bland de ledande medarbetarna är desamma, om rederierna drivs från ett gemensamt ställe eller om de använder gemensamma faciliteter och om rederierna arbetar inom besläktade verksamhetsområden.

Vidare finns det omfattande bestämmelser om hur olika bolag skall beskattas om de går samman eller om ett bolag delas.

8.3.3 Koncernregel utan undantag

I majoriteten av existerande tonnageskattesystem finns det en s.k. koncernregel som innebär att bolag som bedriver kvalificerad verksamhet och ingår i samma koncern måste göra samma val angående tonnagebeskattning.

I avsaknad av en koncernregel kan bolag i en koncern organiseras på så sätt att den del av den kvalificerade verksamheten som regelmässigt går med förlust läggs i bolag som är konventionellt beskattade medan den vinstbringande verksamheten läggs i bolag som valt tonnagebeskattning. På så sätt kan förlusterna utnyttjas inom koncernen med hjälp av koncernbidrag medan den vinstgivande verksamheten blir mycket lågt beskattad. Avsaknaden av en koncernregel kan också medföra betydande kontrollsvårigheter av bl.a. reglerna om uttagsbeskattning.

Om alla företag i en koncern skall tillämpa samma beskattningsmetod måste regler tillskapas för att reglera exempelvis de situationer när flera företag bildar en koncern under en, för något av företagen, pågående tonnageskatteperiod och företagen i den nya koncernen före koncernbildningen valt olika beskattningsmetoder eller omfattas av olika tonnageskatteperioder. Vidare måste regleras vad som gäller vid fusioner och delningar.

8.3.4 Överväganden

Den grundläggande avsikten med införandet av ett tonnageskattesystem är att ge näringen möjlighet att få ett system som tillåter långsiktig planering och förutsebarhet. Eftersom det föreslagna systemet är frivilligt innebär det att två alternativa system kommer att existera samtidigt. Det finns därför en risk att företagen kommer att försöka utnyttja fördelarna i de olika systemen för att på så sätt minimera sin skattskyldighet, t.ex. genom att lägga verksamhet med stora vinster i tonnageskattesystemet och verksamhet där vinsten kan neutraliseras genom höga överavskrivningar i det konventionella systemet. Utredningen anser därför inte att det är lämpligt att låta företag med kvalificerad verksamhet i en koncern välja olika beskattningsmetoder.

Den danska koncernbestämmelsen medför, enligt utredningen, kontrollsvårigheter och därmed en större administrativ börda för bl.a. Skatteverket. En sådan regel bör därför inte heller föreslås.

För att undvika en situation där en koncern lockas att välja tonnagebeskattning för vinstgivande verksamhet och konventionell beskattning för verksamhet där t.ex. möjligheten finns till höga överavskrivningar anser utredningen att det bör finnas en koncernregel innebärande att samtliga företag som bedriver kvalificerad verksamhet i en koncern måste göra samma val för den kvalificerade verksamheten; tonnagebeskattning eller konventionell beskattning. I praktiken kommer det att innebära att alla företag som bedriver verksamhet som kan tonnagebeskattas måste kontrollera vilket val som gjorts inom koncernen. Den extra administrativa bördan som det innebär får dock anses befogad för att möjliggöra kontroll och undvika missbruk. Den närmare utformningen av regeln bör, för att vara administrativt möjlig, vara en huvudregel som innebär att företag i en koncern beskattas konventionellt. För det fall att ett företag i en koncern vill bli tonnagebeskattat måste det visa att övriga företag med kvalificerad verksamhet i koncernen också valt tonnagebeskattning. En liknande reglering finns i dag i 17 kap. 19–22 d §§ inkomstskattelagen (1999:1229) avseende finansiella instrument etc.

Sammanlagning eller delning

Två eller flera företagsgrupper (dvs. koncerner eller motsvarande utländska företagsgrupper) kan genom sammanslagning bilda en ny företagsgrupp. På samma sätt kan två eller flera fristående företag välja att bilda en företagsgrupp. Vidare kan två eller flera företag gå samman genom att samtliga tillgångar och skulder i ett eller flera av företagen övertas av ett annat företag mot vederlag till aktieägarna i det eller de överlåtande företagen (fusion). Fusion kan ske mellan det övertagande företaget på ena sidan och ett eller flera överlåtande företag på den andra (absorption), eller mellan två eller flera överlåtande företag genom att de bildar ett nytt, övertagande företag (kombination) (23 kap. 1 § aktiebolagslagen [2005:551]).

Ett företag kan vidare delas genom att företagets tillgångar och skulder övertas av ett eller flera andra företag mot vederlag till aktieägarna i det överlåtande företaget (delning) (24 kap. 1 § aktiebolagslagen).

När en ny företagsgrupp bildas, företag fusioneras eller när ett företag delas kan frågor uppkomma om hur tonnageskatteperiodens längd för de nya företagen skall bestämmas samt vilken

beskattningsmetod som skall tillämpas. Utredningen föreslår följande.

När en ny företagsgrupp bildas skall den period eller det val som gjorts av det företag eller den företagsgrupp som är att anse som den dominerande parten gälla. Begreppet dominerande part föreslås definieras som det företag eller den företagsgrupp vars omsättning är minst dubbel så stor som omsättningen hos det andra företaget eller den andra företagsgruppen. Om det inte finns någon dominerande part skall den längst kvarvarande tonnageskatteperioden tillämpas på den nya företagsgruppen. Vad gäller val av beskattningsmetod får företagen i den nya företagsgruppen, i avsaknad av en dominerande part, tillämpa huvudregeln i 18 §. Detta innebär att ett företag i företagsgruppen bara kan begära tonnagebeskattning om alla andra företag med kvalificerad verksamhet i företagsgruppen valt tonnagebeskattning. Om så är fallet inleds en ny tonnageskatteperiod om tio år för den nya koncernen.

Vid fusion av två eller flera företag gäller samma principer, dvs. om något av företagen är den dominerande parten skall dess period eller val gälla för det övertagande företaget. I avsaknad av en dominerande part skall den tonnageskatteperiod tillämpas för vilken längst tid är kvar. Vad gäller val av beskattningsmetod får det övertagande bolaget, i avsaknad av en dominerande part, göra ett nytt val enligt 16 §.

När ett bolag delas i två eller flera bolag skall tonnageskatteperioden för dessa företag vara densamma som för det företag som delades.

8.3.5 Armlängdsprincipen

Inom koncerner där beskattning kan ske både med stöd av de konventionella bestämmelserna och bestämmelserna om tonnagebeskattning är det ytterst viktigt att bolagen inom koncernen använder de priser och villkor som skulle ha använts vid transaktioner mellan oberoende parter. Obehöriga vinstöverföringar får inte ske mellan företag i syfte att maximera vinsten i tonnagebeskattade företag och minimera resultatet i konventionellt beskattade företag. Regelverket måste därför innehålla bestämmelser som förhindrar sådan vinstöverföring.

I den svenska skattelagstiftningen finns en armlängdsprincip, som innebär att transaktioner som företas mellan olika företag skall

ske till marknadsmässiga priser och företagen skall behandlas som om de vore fristående från varandra vid transaktioner som sker inom koncernen. Om en transaktion inte sker på detta sätt skall enligt 22 kap. inkomstskattelagen uttagsbeskattning ske för ett eventuellt underpris. Med uttag avses bl.a. att den skattskyldige överlåter en tillgång utan ersättning eller mot ersättning som understiger marknadsvärdet utan att detta är affärsmässigt motiverat. Uttag av en tillgång skall behandlas som om den avyttras mot ersättning som motsvarar marknadsvärdet. I 23 kap. samma lag finns dock intaget bestämmelser om undantag från sådan uttagsbeskattning.

Möjligheten till en underprisöverlåtelse tas bort genom att undantaget från uttagsbeskattningen inte kan åberopas vid transaktioner mellan ett konventionellt beskattat företag och ett tonnagebeskattat företag. I de fall överlåtelse till underpris sker från ett konventionellt beskattat företag till ett tonnagebeskattat bolag kommer alltså beskattning av underpriset att ske enligt reglerna i 22 kap. inkomstskattelagen i det konventionellt beskattade bolaget.

Armlängdsprincipen bör även gälla internt i ett rederi som beskattas enligt tonnageskattesystemet. Ett rederi som omfattas av tonnageskattesystemet skall redovisa tonnagebeskattad inkomst och inkomst av den övriga verksamheten separat. Det är även här viktigt att bolaget noggrant hänför inkomster och utgifter till rätt del av verksamheten. Bolaget skall således vid fördelningen av inkomster m.m. mellan den tonnagebeskattade delen och den konventionellt beskattade delen använda samma armlängdsprincip som gäller vid transaktioner mellan bolag inom samma koncern.

Utredningen anser således att regler bör införas som förhindrar möjligheten till underprisöverlåtelse mellan ett konventionellt beskattat företag och ett tonnagebeskattat bolag liksom möjligheten att inom företaget föra över tillgångar från den konventionellt beskattade delen till den tonnagebeskattade delen.

8.3.6 Koncernbidrag

När ett bolag lämnar koncernbidrag medför det en renodlad inkomstöverföring och resultatutjämnning mellan två koncernföretag. Inkomstöverföringen är vederlagsfri. Koncernbidrag utgör inte ersättning för tjänster eller varor som tillhandahållits givaren och svarar således inte mot någon prestation. Det föreligger inte något

krav på att koncernbidrag utbetalas kontant när det lämnas för att det skall utgöra en avdragsgill kostnad hos givaren. Det är tillräckligt att bidraget bokförs som en skuld hos givaren och en fordran hos mottagaren.

Ett system med tonnagebeskattning innebär att inkomsterna i koncernens olika bolag kan beräknas på olika sätt. Utredningen anser att det inte skall finnas möjlighet att jämna ut inkomsterna mellan två koncernbolag vars inkomster beräknas på olika sätt. Utredningen föreslår således att om ett koncernbidrag lämnas skall avdrag endast medges från sådan inkomst som inte utgör tonnagebeskattad inkomst. Om ett koncernbidrag tas emot skall detta vara sådan inkomst som inte utgör tonnagebeskattad inkomst.

9 Latenta skatteskulder och fartygsvinster

Utredningens förslag: Skattemässiga överavskrivningar som har skett före inträdet i tonnageskattningen skall beskattas om fartyg och andra inventarier som innehafts före inträdet avyttras efter inträdet i tonnageskattningen (övergångsmodellen).

Vid inträdet i tonnageskattningen skall ett ekonomiskt restvärde och ett skattemässigt värde på respektive tillgång beräknas och de skattemässiga överavskrivningarna uppgår till ett belopp motsvarande skillnaden mellan restvärdet och det skattemässiga värdet. Dessa överavskrivningar trappas ned under en period om tio år med tio procent per år.

Beskattning av de skattemässiga överavskrivningarna sker inte om företaget under beskattningsåret förvärvar fartyg som används i den tonnageskattade verksamheten för en anskaffningsutgift som minst motsvarar restvärdet vid ingången av det beskattningsår som överlåtelsen sker.

Nominell vinst som uppkommer vid överlåtelse av fartyg skall beskattas. Beskattning skall inte ske om företaget återanskaffar fartyg för en anskaffningsutgift som minst motsvarar försäljningspriset på avyttrade fartyg.

9.1 Inledning

Enligt utredningens direktiv skall utredningen ta ställning till hur försäljningar av fartyg och andra anläggningstillgångar skall behandlas. Genom överavskrivningar på fartyg kan företagen sägas ha en skatteskuld som skulle komma att betalas när företaget säljer fartyget för ett belopp som överstiger dess skattemässiga värde. Om denna skatteskuld inte beaktas vid byte av skattesystem skulle företagen kunna dra fördel av att den genom avskrivningar uppskjutna vinstbeskattningen förvandlas till en slutlig skattelättnad.

Vid övergången från beskattning enligt konventionella regler till tonnagesbeskattning kommer företagen i många fall att ha latenta (uppskjutna) skatteskulder på grund av att man i det konventionella systemet gjort skattemässiga avskrivningar som överstiger den faktiska värdenedgången på fartyg och andra inventarier. Enligt en undersökning som företagits av Sveriges Redareförening och av det material som utredningen har inhämtat (jfr bilaga 5) uppgår dessa överavskrivningar avseende inkomståret 2003 till 8,4 miljarder kr. Hur de latenta skatteskulder som ligger i dessa överavskrivningar skall behandlas vid en övergång till tonnagesbeskattning får därför stor betydelse. Om dessa skatteskulder inte beaktas vid byte av skattesystem skulle detta innebära att företagen skulle kunna dra fördel av att den genom överavskrivningarna uppskjutna vinstbeskattningen förvandlas till en slutgiltig skattelättnad. Införande av ett tonnagesbeskattningssystem skulle då kunna komma att uppmuntra till en försäljning av fartyg vilket skulle strida mot syftet med ett sådant system. Flertalet länder har därför infört särskilda regler som på ett eller annat sätt beaktar de latenta skatteskulderna. Nedan följer en beskrivning av hur dessa regler är konstruerade i Danmark och Finland samt av vissa andra modeller för behandling av de latenta skatteskulderna.

9.2 Modeller för behandling av latenta skatteskulder

9.2.1 Danmark

Den politiska målsättning som legat bakom Danmarks regler för hantering av de latenta skatteskulderna har varit dels att dessa skatteskulder inte skall efterges, dels att vinster på fartyg som omfattas av tonnageskattesystemet skall beskattas. Någon direkt avskattning av överavskrivningarna vid inträdet i systemet sker dock inte. Beskattning blir endast aktuell vid avyttring av fartyg och andra inventarier om de avyttrade tillgångarna inte ersätts med andra fartyg och inventarier. Reglerna innebär i praktiken att beskattning av de vid inträdet i tonnageskattesystemet ackumulerade överavskrivningarna bara blir aktuell om rederierna reducerar storleken på sin verksamhet i förhållande till den nivå som föreligger vid tidpunkten för inträdet. Tekniskt har detta åstadkommit genom införande av ett system med s.k. övergångssaldo och utjämningssaldo.

När ett rederi träder in i tonnageskattesystemet görs en fördelning av det existerande avskrivningssaldot på dels sådana inventarier som helt eller delvis skall ingå i tonnagebeskattnings-systemet, dels sådana inventarier som skall beskattas enligt det konventionella systemet. Fördelningen sker utifrån de räkenskapsmässiga värdena på inventarierna. Den del av avskrivningssaldot som efter denna fördelning belöper på inventarier som skall ingå i tonnagebeskattningen hänförs till ett s.k. övergångssaldo. Det belopp som tillförs övergångssaldot avräknas från det avskrivningssaldo som skall ligga till grund för avskrivningar enligt de konventionella reglerna. Ovanstående gäller också om fartyg eller andra inventarier – efter att rederiet har inträtt i tonnageskattesystemet – överförs från annan användning till användning inom den tonnagebeskattade verksamheten.

Fartyg och andra inventarier som förvärfvas av rederiet efter övergången till tonnageskattesystemet och som helt eller delvis används inom den tonnagebeskattade verksamheten tillförs ett s.k. utjämningssaldo. Skälet till att det upprättas två skilda typer av saldon är att man skall kunna särskilja de tillgångar som förvärvats före övergången till tonnageskattesystemet från dem som förvärvats efter denna tidpunkt. Bakgrunden till detta är att man endast har haft möjlighet att göra skattemässigt avdragsgilla avskrivningar på de inventarier som förvärvats före övergången. För rederier som redan från etableringen ingår i tonnagebeskattnings-systemet skall utjämningssaldo normalt inte upprättas. Så skall endast ske om ett fartyg m.m. har övergått från annan användning till användning i tonnageskattesystemet och fartyg m.m. därefter förvärfvas för användning inom den tonnagebeskattade verksamheten.

Både övergångssaldot och utjämningsaldot skrivs årligen av med den maximala avskrivningssatsen som är tolv procent. Denna avskrivning är dock inte avdragsgill utan är endast en kalkylmässig avskrivning (skuggavskrivning). Om det uppkommer ett negativt övergångssaldo och detta motsvaras av ett positivt utjämningssaldo sker avskrivningen endast på nettobeloppet.

När ett fartyg eller andra inventarier avyttras dras försäljningssumman av från det aktuella saldot dock maximalt med belopp motsvarande anskaffningskostnaden och eventuella förbättringskostnader (överstigande belopp beskattas – se nedan under rubriken ”Beskattnings av fartygsvinster”). Om övergångssaldot blir negativt beskattas det negativa beloppet såvida inte detta motsvaras

av ett positivt utjämningssaldo. Om det negativa övergångssaldot endast delvis motsvaras av ett positivt utjämningssaldo sker beskattning av skillnadsbeloppet. Ett negativt övergångssaldo bortfaller inte efter ett visst antal år utan kvarstår och kan ett senare år komma till beskattning när det inte längre motsvaras av ett positivt utjämningssaldo.

Bindande kontrakt på leverans inom tre år av nybyggt fartyg som skall användas inom tonnageskattesystemet jämföras med anskaffning av fartyg och kontraktssumman kan således uppföras på utjämningssaldo. Kontraktet skall ingås senast vid utgången av året efter inkomståret.

På grund av ovanstående regler är det alltså möjligt att undgå beskattning av överavskrivningar på fartyg m.m. så länge nytt tonnage anskaffas som ersättning för det avyttrade. Beskattning blir alltså aktuell först i den situationen att rederiet minskar eller helt avvecklar sin rederiverksamhet.

Om fartyg och andra inventarier övergår från tonnagebeskattningssystemet till annan användning anses de ha avskrivits med den maximala avskrivningsprocenten under den tid de ingått i systemet. Om ett rederi övergår från beskattning inom tonnagesystemet till beskattning enligt allmänna regler utgörs det framtida avskrivningsunderlaget av summan av övergångs- och utjämningsaldona.

De ovan återgivna reglerna kan beskrivas med följande exempel:

Exempel 1

Ett fartyg har anskaffats före inträdet i tonnagebeskattningen för 1 000. Vid inträdet är det skattemässiga restvärdet 400.

Övergångssaldot är alltså 400 för detta fartyg.

År 1 Övergångssaldot skrivs ned med 12 % dvs. 48 och uppgår vid utgången av år 1 till 352. (Avskrivningen 48 är inte avdragsgill)

År 2 Fartyget säljs för 500.
Negativt övergångssaldo uppkommer med 148 (352 – 500). Detta negativa saldo beskattas.

Exempel 2

Övergångssaldo = 400.

År 1 Övergångssaldot skrivs ned med 12% till 352.

År 2 Fartyget säljs för 500.

Nytt fartyg anskaffas för 1 000, som förs till ett utjämningssaldo.

Negativa övergångssaldot, 148, motsvaras av positivt utjämningssaldo. Någon beskattning av det negativa övergångssaldot sker inte.

Utgjämningssaldot, 1 000, skrivs ned med 12% på 852 (1 000-148) dvs. 102 och uppgår härefter till 898.

År 3–6 Utjämningsaldot skrivs årligen ned med 12 % på nettosaldot (utjämningssaldo minus övergångssaldo)

år 3 = 12 % på 750 (898-148) = 90 ger utjämningssaldo 808 (898-90)

år 4 = 12 % på 660 (808-148) = 79 ger utjämningssaldo 729 (808-79)

år 5 = 12 % på 581 (729-148) = 69 ger utjämningssaldo 660 (729-69)

år 6 = 12 % på 512 (660-148) = 61 ger utjämningssaldo 599 (660-61)

År 7 Fartyget som köptes år 2 säljs för 800.

Utgjämningssaldot uppgår efter försäljningen till – 201 (599-800)

Det negativa övergångssaldot, 148, motsvaras inte längre av något positivt utjämningssaldo. Det negativa övergångssaldot beskattas därför.

Om nytt fartyg anskaffas – alternativt bindande kontrakt om leverans av nybyggt fartyg ingås – för ett pris om minst 349 (148+201) sker ingen beskattning av övergångssaldot.

Exempel 3

Ett rederi etablerar sig och inträder i tonnagebeskattningssystemet direkt.

Två fartyg anskaffas för 700 (A) resp. 1 000 (B).

Utjämningssaldo skall inte beräknas.

Efter några år säljer rederiet fartyg A för 750.
Vinsten, 50, beskattas.

Samma år säljs fartyg B för 800. Förlusten är inte avdragsgill.

Beskattning av fartygsvinster

Vinst som uppkommer när ett fartyg, som använts inom tonnagebeskattningssystemet, avyttras är skattepliktig. Vinsten beräknas därvid som skillnaden mellan försäljningspriset och anskaffningspriset (med tillägg för eventuella förbättringskostnader). I Danmark beskattas alltså alltid nominella vinster på fartyg. Förluster på fartyg som både anskaffas och avyttras samma år som vinst har uppkommit kan dras av från vinsten. I övrigt är förluster inte avdragsgilla (jfr exempel 3 ovan).

9.2.2 Finland

Liksom i Danmark efterges inte beskattningen av de latent skatteskulder som finns i rederierna vid övergången till tonnagebeskattning. På liknande sätt som i Danmark kan dock beskattning av dessa latent skatteskulder undvikas om rederierna behåller eller ökar den flotta som fanns vid övergången. Det belopp som sammanlagt kan tas till beskattning efter övergången till tonnagebeskattningssystemet begränsas till det belopp varmed det sannolika överlåtelsepriset för fartyg och andra inventarier överstiger det oavskrivna restvärdet (utgiftsresten) på dessa tillgångar vid övergången. Vid övergången måste således det sannolika överlåtelsepriset på de aktuella anläggningstillgångarna bestämmas.

Vid inträdet i tonnageskattningen skall en fördelning av det befintliga avskrivningsunderlaget (utgiftsresten) göras på anläggningstillgångar som skall ingå i tonnageskattningen och övriga anläggningstillgångar. Fördelningen sker utifrån de i räkenskaperna oavskrivna anskaffningsutgifterna. På den del av anläggningstillgångarna som hänförs till den tonnageskattade verksamheten görs årligen en beräkning av utgiftsrest enligt de allmänna reglerna och en kalkylerad avskrivning med högsta avskrivningsprocenten sker. Det på detta sätt framräknade värdet utgör utgiftsresten vid ingången av följande inkomstår. Det beräknade avskrivningsbeloppet är dock inte avdragsgillt utan beräkningen sker endast i syfte att fastställa den anskaffningsutgift som återstår när tonnageskatteperioden upphör och företaget eventuellt återgår till vanlig inkomstbeskattning.

Om fartyg och andra inventarier som tillhör den tonnageskattade verksamheten avyttras sker beskattning om överlåtelsepriset överstiger den enligt ovan beräknade utgiftsresten. Beskattning sker dock – som ovan angivits – sammanlagt under den tonnageskattade perioden med högst ett belopp som motsvarar skillnaden mellan det sannolika överlåtelsepriset vid tidpunkten för inträdet i tonnageskattningen och den då framräknade utgiftsresten. Den del av överlåtelsepriset som inte beskattas på grund av denna maximiregel dras under de följande åren av från anskaffningsutgifter för anläggningstillgångar vid framräkning av utgiftsresten.

Beskattning enligt ovan kan dock undvikas om rederiet med hjälp av bindande beställningsavtal eller på annat tillförlitligt sätt styrker sin avsikt att under de tre närmaste åren efter överlåtelseåret anskaffa fartyg eller andra inventarier till ett belopp som minst uppgår till det belopp som annars skulle tas till beskattning (s.k. återanskaffningsreserv för tonnageskattad verksamhet).

Ovan angivna regler kan beskrivas med följande exempel:

År 1 Rederiet inträder i det tonnageskattade systemet. Vid inträdet uppgår det skattemässiga restvärdet (utgiftsresten) på fartyg m.m. som ingår i systemet till 1 200.

Marknadsvärdet (sannolika överlåtelsepriset) på dessa tillgångar vid inträdet beräknas till 2 500.

Vid utgången av år 1 beräknas på vanligt sätt utgiftsresten med ledning av allmänna avskrivningsregler och maximal avskrivning. Antag att detta värde beräknas till 1 000.

År 2 Fartyg säljs för 1 600.
Av överlåtelsepriset är 600 (1 600-1 000) skattepliktigt.

Utgiftsresten vid utgången av år 2 antas vara 0.

År 3 Fartyg säljs för 800.

Enligt huvudregeln skall då 800 (800-0) beskattas. Emellertid får beskattning under tonnagebeskattningsperioden totalt inte överstiga 1 300 (2 500-1 200, skillnaden mellan sannolika överlåtelsepriset och utgiftsresten vid inträdet). Eftersom 600 redan har beskattats år 2 sker beskattning därför endast av 700.

Resterande 100 dras i framtiden av från anskaffningsutgifter för fartyg m.m. vid den årliga beräkningen av utgiftsresten.

Beskattning enligt ovan sker inte om rederiet med stöd av bindande avtal eller på annat sätt visar att man har för avsikt att anskaffa nya fartyg m.m. inom en treårsperiod. Vid sådant förhållande avräknas i stället dessa vinster från anskaffningsutgiften vid beräkning av utgiftsresten.

Beskattning av fartygsvinster

Någon särskild beskattning av vinster (andra vinster än sådana som enligt ovan beror på att överavskrivningar skett före inträdet i tonnagebeskattningsystemet) på fartyg och andra inventarier som används i det tonnagebeskattade systemet sker inte, utan dessa vinster anses ingå i den tonnagebeskattade inkomsten. Detta gäller även om nominell vinst uppkommer (vinst som beror på att avyttring skett till pris överstigande anskaffningsutgiften).

9.2.3 Sveriges Redareförenings förslag

Enligt Redareföreningens ursprungliga förslag skall man vid inträdet i tonnagebeskattningsystemet göra en beräkning av de obeskattade reserver (hit räknas enligt förslaget överavskrivningar

och periodiseringsfonder) som är hänförliga till den kvalificerade rederiverksamheten. Dessa obeskattade reserver tas inte omedelbart upp till beskattning utan hänförs till ett s.k. uppskovsbelopp. Uppskovsbeloppet skall tas upp till beskattning om rederiet, inom tre år från utgången av det år rederiet inträder i tonnagebeskattningssystemet, inte längre bedriver kvalificerad rederiverksamhet eller om man avyttrar fartyg för vilket uppskovsbelopp gäller till annat företag i samma koncern eller till juridisk person som står under gemensam ledning med det säljande företaget. Om dessa omständigheter inträffar sedan tre år men inte sex år förflutit från utgången av inträdesåret skall hälften av uppskovsbeloppet återföras till beskattning. Om sex år förflutit från utgången av inträdesåret när ovannämnda omständigheter inträffar återförs inte någon del av uppskovsbeloppet till beskattning.

Redareföreningen har även lämnat ett förslag på en alternativ modell för hantering av de latent skatteskulderna, en s.k. fransk modell. Modellen innebär att man vid avyttring av ett fartyg beskattar så stor del av vinsten som belöper på den tid som fartyget innehafts innan rederiet inträdde i tonnagebeskattningssystemet. Vid beräkning av vinsten jämförs försäljningspriset med det bokförda värdet på fartyget som skulle ha uppkommit vid en planerlig avskrivning med fyra procent per år. Modellen kan beskrivas med följande exempel:

Tre fartyg har anskaffats till följande anskaffningspriser:

Fartyg 1	100 000 000 kr
Fartyg 2	200 000 000 kr
Fartyg 3	300 000 000 kr

Fartyg	Anskaffn. datum	Inträde i T-system	Antal dagar före inträde	Försäljnings datum	Totalt antal dagar
Fartyg 1	900630	050101	5 299	050630	5 479
Fartyg 2	950410	050101	3 554	150410	7 305
Fartyg 3	060130	050101	- 394	160130	3 652

Fartyg	Försäljningspris	Bokfört värde	Resultat	Beskattningsbar vinst
Fartyg 1	50 000 000	40 000 000	10 000 000	9 671 473 [*]
Fartyg 2	50 000 000	40 000 000	10 000 000	4 865 161
Fartyg 3	200 000 000	180 000 000	20 000 000	0

^{*} 5299/5479 x 10 000 000

Beskattning enligt ovan sker inte om nyanskaffning av fartyg görs med ett belopp om minst det bokförda värdet på det avyttrade fartyget. Nybeställningskontrakt likställs därvid med anskaffning.

9.2.4 Beskattning av överavskrivningar inom en tioårsperiod – "övergångsmodellen"

Utredningen har även diskuterat en modell som innebär att de skattemässiga överavskrivningar som har skett före inträdet i tonnagesbeskattningen skall tas fram till beskattning om fartyg och andra inventarier som innehafts före inträdet avyttras inom viss tid efter inträdet (övergångsmodellen). Med skattemässiga överavskrivningar avses den del av de vid beskattningen tillgodoförda avskrivningarna som överstiger den beräknade ekonomiska avskrivningen på tillgången. Modellen förutsätter alltså att man beräknar ett ekonomiskt restvärde och ett skattemässigt värde på respektive tillgång vid inträdet i tonnagesbeskattningen.

Med hänsyn till att den genomsnittliga beräknade ekonomiska livslängden för fartyg enligt branschens bedömning uppgår till ca 25 år kan det ekonomiska restvärdet (i fortsättningen benämnt restvärdet) på fartyg vid inträdet i tonnagesbeskattningen beräknas till det värde som framkommer om anskaffningsutgiften under innehavstiden reduceras med en årlig avskrivning motsvarande fyra procent av anskaffningsutgiften. Vid beräkning av restvärdet på övriga inventarier anser utredningen att den årliga avskrivningen bör bestämmas till tjugo procent av anskaffningsutgiften.

För att kunna beräkna den skattepliktiga vinsten enligt övergångsmodellen måste också det skattemässiga värdet på tillgången vid inträdet i tonnagesbeskattningen bestämmas. De svenska avskrivningsreglerna vid beskattningen medger en årlig avskrivning på mellan noll och 30 procent av det vid beskattningsåret gällande oavskrivna värdet på tillgångarna. Enligt den s.k. kompletterings-

regeln, 18 kap. 17 § inkomstskattelagen (1999:1229) kan dock avskrivning ske med belopp som innebär att det skattemässiga värdet inte överstiger ett värde som framkommer efter en årlig avskrivning med 20 procent av anskaffningsvärdet. Skattemässiga avskrivningar kan således ha skett med varierande storlek hos de olika företagen i rederibranschen. Avskrivningarna har också skett på ett samlat värde på samtliga tillgångar. Det faktiska skattemässiga värdet på en enskild tillgång kan därför inte fastställas. Någon form av schablonmässig bestämning av det skattemässiga värdet på tillgången vid inträdet i tonnageskattningen måste alltså ske. Utredningen anser att det skattemässiga värdet på de tillgångar som ingår i den tonnageskattade verksamheten bör bestämmas med utgångspunkt i anskaffningsutgiften för dessa tillgångar. Det totala skattemässiga värdet på de tillgångar som ingår i tonnageskattningen fördelas således på respektive tillgång i proportion till hur stor del tillgångens anskaffningsutgift utgör av anskaffningsutgiften för samtliga tillgångar som ingår i tonnageskattningen.

Vid inträdet i tonnageskattningen uppgår de skattemässiga överavskrivningarna till ett belopp motsvarande skillnaden vid denna tidpunkt mellan restvärdet och det skattemässiga värdet. För varje år som tillgången innehåses efter inträdet i tonnageskattningssystemet minskar skillnaden mellan restvärdet och det skattemässiga värdet. (Efter denna tidpunkt kan skattemässiga avskrivningar inte ske). Den del av de skattemässiga överavskrivningarna som belöper på tiden före inträdet i tonnageskattningen minskar då också över tiden. Detta motiverar att den skattepliktiga delen av skillnaden mellan restvärdet och det skattemässiga värdet vid inträdet avtrappas över tiden. I vilken takt denna avtrappning bör ske är beroende av hur lång den kvarvarande livslängden bedöms vara på de tillgångar som förs in i tonnageskattningen. Medelåldern på det svenskflaggade tonnaget är enligt uppgift från Sveriges Redareförening 17 år vid ingången av år 2005. Med hänsyn till att den ekonomiska livslängden på fartyg i genomsnitt bedöms vara ca 25 år kan därför enligt utredningen en tioårig avtrappningstid anses vara rimlig.

Nedanstående exempel visar på beskattningsekvenser av övergångsmodellen.

Ett rederi antas inneha tre fartyg anskaffade åren 1990, 1995 resp. 2000.

Inträdet i tonnageskattningen sker 2005. Det skattemässiga värdet på fartygen vid inträdet i tonnageskattningen antas uppgå till totalt 50 miljoner kr. Detta värde fördelas på respektive fartyg med utgångspunkt i anskaffningspriset.

Fartyg	1	2	3
Anskaffat år	1990	1995	2000
Anskaffningspris	50 mkr	70 mkr	100 mkr
Restvärde 1/1 2005	20 mkr	42 mkr	80 mkr
Skattemässigt värde (avrundat)	11 mkr	16 mkr	23 mkr
Skattepliktigt belopp om avyttring:			
2005	9 mkr	26 mkr	57 mkr
2006	8,1 mkr	23,4 mkr	51,3 mkr
2007	7,2 mkr	20,8 mkr	45,6 mkr
osv.			

9.3 Överväganden

9.3.1 Val av modell för hantering av latenta skatteskulder

När det gäller att välja en modell för att behandla de latenta skatteskulderna i ett svenskt tonnageskattesystem har utredningens utgångspunkt varit dels att en omedelbar avskattning av dessa skatteskulder inte skall behöva ske, dels att dessa skatteskulder inte helt skall efterges. Den modell som väljs bör dessutom syfta till att uppmuntra företagen att bibehålla eller öka den verksamhet man har vid inträdet i tonnageskattningen. Vidare skall vinster till den del de hänför sig till tiden efter inträdet i tonnageskattesystemet inte beskattas (förutom nominella vinster, se avsnitt 9.3.3). Utredningen har med denna utgångspunkt diskuterat för- och nackdelar med de ovan beskrivna modellerna för att hitta en lämplig modell för den svenska tonnageskattningen.

Den *finska modellen* förutsätter att det görs en värdering av marknadsmässigt pris (sannolika överlåtelsepriset) vid övergången till tonnageskattningen på samtliga tillgångar. Med hänsyn till de svårigheter och den osäkerhet som en sådan värdering innebär för

både rederierna och Skatteverket anser utredningen inte att ett sådant system bör väljas.

Enligt *Redareföreningens ursprungsmodell* skulle de skattemässiga överavskrivningarna inklusive avsatta periodiseringsfonder efter tre år i tonnageskattningssystemet efterges till hälften och helt undgå beskattning redan sex år efter inträdet. En sådan modell skulle innebära betydande skatteförmåner samtidigt som verksamheten redan efter sex år kan trappas ner eller avvecklas utan någon beskattning av de latent skatteskulderna, vilket motverkar syftet att stimulera till en bibehållen eller ökad verksamhet. Utredningen förordar därför inte en sådan modell.

Redareföreningens alternativa modell innebär att vinst som beror på att tillgångar avyttras till ett pris som överstiger kvarvarande värde efter en beräknad ekonomisk (planenlig) avskrivning skall tas till beskattning till den del den belöper på tid före inträdet i tonnageskattningen. Modellen bygger på tanken att beskattning skall ske till den del de planenliga avskrivningarna har överstigit den faktiska värdenedgången. Beskattningen skall dock endast träffa den del av de överskjutande avskrivningarna som belöper på tid före inträdet i tonnageskattning eftersom skattemässigt avdrag för avskrivning endast kunnat ske under denna tid. Modellen beaktar alltså de vinster som uppkommer på grund av att de planenliga avskrivningarna har varit större än den faktiska värdenedgången men inte de skattemässiga vinster som uppkommer på grund av att avskrivningar vid beskattningen har medgivits med belopp som överstiger de planenliga avskrivningarna. Efter ett inträde i tonnageskattningen skulle således tillgångar kunna avyttras för det planenligt beräknade värdet utan beskattning trots att företaget före inträdet vid beskattningen tillgodogjort sig betydligt större avskrivningar. Ett sådant system ger incitament till att – tvärt emot syftet med tonnageskattningssystemet – helt eller delvis avveckla rederiverksamheten efter inträdet i tonnageskattningen. Enligt utredningen bör därför inte en sådan modell införas.

Utredningen har noga övervägt *den danska modellen*. Denna modell överensstämmer i flera avseenden med de utgångspunkter som utredningen haft för hanteringen av latent skatteskulder i ett svenskt tonnageskattesystem. Således innebär denna modell

- a) att dessa skatteskulder inte behöver avskattas direkt,
- b) att skatteskulderna inte helt efterges, samt

c) att beskattning bara skall aktualiseras om rederiet reducerar sin verksamhet i förhållande till nivån vid inträdet i tonnageskattningen.

Utredningen har utarbetat ett författningsförslag för hur en sådan modell skulle kunna införas i den svenska skattelagstiftningen (bilaga 3).

Modellen innebär att två skilda saldon, övergångssaldo och utjämningssaldo, för tillgångar anskaffade före respektive efter inträdet i tonnageskattningen måste upprättas. Kalkylmässig avskrivning skall fortlöpande ske av respektive saldo. Om negativt övergångssaldo uppkommer skall dock avskrivning endast ske på nettobeloppet. Ett negativt övergångssaldo beskattas inte såvida det motsvaras av ett positivt utjämningssaldo. Det negativa övergångssaldot bortfaller dock inte utan skall tas till beskattning någon gång i framtiden då det inte längre motsvaras av ett positivt utjämningssaldo. Detta innebär att rederierna och Skatteverket i vissa fall under mycket långa tidsperioder måste hantera dessa saldon. Från rederibranschen har till utredningen framförts att det i ett nytt tonnageskattesystem bör vara möjligt att efter en rimlig övergångsperiod lämna det gamla systemet och helt anpassa sig till de nya reglerna. Den danska modellen skulle enligt branschen i praktiken innebära en så lång övergångsperiod att ett tonnageskattesystem där de latent skatteskulderna behandlas enligt den modellen knappast skulle vara ett intressant alternativ. Modellen skulle vidare innebära att fartygsinvesteringar även i framtiden till viss del skulle vara skattedrivna och inte baseras på rena marknadsmässiga överväganden.

Övergångsmodellen innebär att de rederier som väljer tonnageskattning efter en tioårig övergångsperiod har ett skattesystem som saknar andra subventions- och incitamentsstrukturer än själva schablonberäkningen av inkomsterna. Därmed kan rederierna fatta sina investeringsbeslut utan att behöva överväga de betydande skatteeffekter som dagens skattesystem kan medföra. Rederierna kan således bättre bedriva sin verksamhet utifrån marknadsmässiga överväganden.

Övergångsmodellen uppfyller också utgångspunkten att de latent skatteskulderna inte helt efterges. Efter en tioårig avtrappningsperiod (under vilken faktiska avskrivningar inte medges) kan de sammanlagda avskrivningarna för det genomsnittliga fartygsbeståndet i stort sett anses motsvara fartygens ekonomiska livslängd. Det skall dock noteras att de på överavskrivningar

belöpande latent skatteskulder (vilka sammanlagt uppgår till uppskattningsvis ca 2 miljarder kr) är ojämnt fördelade mellan rederiföretagen. De företag som gjort stora överavskrivningar före övergången till tonnageskatt gynnas därmed i förhållande till de företag som inte gjort så stora avskrivningar.

Övergångsmodellen innebär att några andra incitament för att bibehålla eller öka verksamheten genom investeringar i fartyg än vid försäljning av fartyg vid nominell vinst inte byggs in i tonnageskattesystemet.

Ett system där företagen enligt de konventionella reglerna kan tillgodogöra sig skattemässiga avskrivningar som med betydande belopp överstiger den faktiska värdenedgången på tillgångarna i kombination med övergångsmodellen kan ge incitament till att, med de tioåriga intervall som tonnageskattningssystemet medger, växla mellan tonnageskattning och beskattning enligt de konventionella reglerna. Detta kan ske i syfte att utnyttja de förmånliga avskrivningar som de konventionella reglerna medger medan avyttringen av fartyget sker när företaget har inträtt i tonnageskattningen. För att motverka oönskad skatteplanering och ge företagen incitament att stanna kvar inom tonnageskattningssystemet har utredningen diskuterat en sänkning av avskrivningsrätten på fartyg. En sänkning av avskrivningsnivån så att den bättre motsvarar den faktiska värdenedgången skulle minska incitamenten att växla mellan beskattningssystemen. Olika modeller för att bestämma avskrivningarna är tänkbara. Dessa skulle exempelvis kunna bestämmas till en viss procent av anskaffningsvärdet på samma sätt som gäller för byggnad. Ett annat alternativ är att avskrivning sker genom räkningsmässig avskrivning eller restvärdesavskrivning, men att avskrivningsprocenten reduceras till en lägre procentsats än 30 respektive 25. Eftersom en ändring av avskrivningsreglerna för fartyg bl.a. innebär att andra skattskyldiga än de som kan välja tonnageskattning blir berörda och att det i dagsläget är svårt att helt överblicka konsekvenserna av en sådan ändring väljer utredningen att inte lägga ett sådant förslag.

Dagens skattesystem innebär att rederiföretag subventioneras genom att fartyg kan skrivas av med belopp som kraftigt överstiger vad som är motiverat utifrån ett fartygs ekonomiska livslängd. Om ett rederi säljer ett sålunda överavskrivet fartyg tas dock vinsten i förhållande till det skattemässiga restvärdet upp till beskattning, såvida rederiet inte samma år investerar i nya fartyg av motsvarande värde. Härigenom har en incitamentsstruktur skapats för återan-

skaffning av fartyg. Det innebär samtidigt att beslut om investeringar i nya fartyg inte enbart baseras på marknadsmässiga bedömningar utan i många situationer är skattedrivna.

Vid övergången till en ny skattemodell måste detta subventions-system och denna incitamentsstruktur hanteras. De länder som utredningen studerat har valt olika lösningar. I de danska och finska tonnageskattesystemen permanentas de före inträdet i systemet erhållna subventionerna och incitamentsstrukturen. I andra system inom Europeiska unionen avvecklas subventioner och incitament i samband med övergången till tonnageskatt. Utredningen menar att när rederier nu får möjlighet att välja ett system med schablonbeskattning så bör subventioner och incitament i övrigt via detta skattesystem så långt möjligt undvikas. Det är vidare angeläget att införa en modell som kan accepteras av dem som är avsedda att använda modellen. Utredningen föreslår således sammanfattningsvis att de latent skatteskulderna avvecklas genom att de tas upp till beskattning vid försäljningar under en tioårsperiod enligt den beskrivna övergångsmodellen. Under denna period skall dock undantag från beskattning kunna medges vid nyinvesteringar. Därefter bör försäljningar och anskaffningar av fartyg kunna ske på marknadsmässiga grunder.

9.3.2 Undantag från beskattning av latent skatteskuld

I likhet med vad som gäller i Danmark och Finland bör, enligt utredningens uppfattning, det svenska tonnageskattesystemet ge möjlighet att undgå beskattningen av de latent skatteskulderna under den tioåriga övergångsperioden om nytt tonnage anskaffas som ersättning för det som innehades vid inträdet i tonnagesbeskattningen. Utredningen föreslår därför att en bestämmelse införs som innebär att beskattning inte sker om företaget under perioden anskaffar fartyg som används i den tonnagesbeskattade verksamheten som ersättning för de avyttrade tillgångarna. För att beskattning inte skall ske måste anskaffningsutgiften för förvärvade fartyg minst uppgå till restvärdet vid ingången av det beskattningsår som överlåtelsen sker.

Beskattning sker dock om det förvärvade fartyget avyttras före utgången av tonnageskatteperioden såvida ny återanskaffning av fartyg då inte sker.

Bindande avtal om leverans av fartyg inom tre år jämföras med förvärv av fartyg. Avtalet måste då ingå senast vid den tidpunkt självdeklarationen för överlåtelseåret skall lämnas. Kontraktssumman i avtalet jämföras med anskaffningsutgift.

9.3.3 Beskattning av nominell vinst på tillgångar

Utredningen har diskuterat om beskattning skall ske av vinst som uppkommer genom att tillgångar överläts till ett pris som överstiger anskaffningsutgiften (nominell vinst). Det förekommer enligt uppgift inte sällan att fartyg avyttras för pris som överstiger anskaffningspriset. Om beskattning av nominella vinster inte skulle ske skulle detta kunna uppmuntra till verksamhet som går ut på att köpa och sälja fartyg dvs. att spekulera i fartygshandel. Syftet med att införa ett tonnageskattningssystem är bl.a. att underlätta och stimulera svensk sjöfartsnäring, att bibehålla ett svenskt sjöfartskunnande och att behålla ett fartygsbestånd som ägs av svenska rederier för att trygga sysselsättningen. En verksamhet som innebär en spekulation i fartygshandel överensstämmer enligt utredningen inte med detta syfte och bör inte stimuleras av skattesystemet. Utredningen anser därför att nominella vinster inte bör undantas från beskattning i tonnageskattningssystemet. Bestämmelser om att beskattning skall ske av nominella vinster både vid överlåtelse av fartyg som anskaffats före inträdet i tonnageskattningen och fartyg som anskaffats efter inträdet har därför tagits in i 39 b kap. 32 §. Avdrag från nominell vinst skall dock kunna ske i en speciell situation, nämligen om förlust uppkommit på fartyg som såväl förvärvats som avyttrats samma år som den nominella vinsten uppkommit (jfr de danska reglerna under avsnitt 9.2.1).

Utredningen anser dock att beskattning av den nominella vinsten inte skall ske om företaget återanskaffar fartyg för en anskaffningsutgift som minst uppgår till försäljningspriset för det eller de fartyg som avyttrats. På samma sätt som beträffande undantaget från beskattning av latent skatteskulder i avsnitt 9.3.2 bör bindande avtal om leverans av fartyg inom tre år jämföras med förvärv av fartyg.

10 Varaktighet och ansökningstid

Utredningens förslag: Rederiets val att beskattas med stöd av bestämmelserna om tonnagebeskattning eller att avstå från sådan beskattning skall gälla i tio år. När denna tidsperiod har löpt ut kan rederiet göra ett nytt val för en tioårsperiod.

Tonnagebeskattning skall kunna tillämpas på beskattningsår som börjar efter utgången av år 2004.

Rederier som vid lagens ikraftträdande bedriver kvalificerad verksamhet kan begära tonnagebeskattning senast i självdeklarationen vid 2008 års taxering.

Företag som bildas eller kvalificerar sig för tonnagebeskattning efter det att den ursprungliga tiden för ansökan har löpt ut, kan välja tonnagebeskattning senast vid den tidpunkt som självdeklarationen skall lämnas för det beskattningsår som tonnagebeskattning för första gången kan tillämpas.

10.1 Inledning

Enligt direktiven skall utredningen ta ställning till hur många år ett företag skall vara bunden vid schablonbeskattningen och om ett företag efter utgången av den föreslagna perioden skall kunna beskattas konventionellt några år för att därefter åter övergå till tonnagebeskattning.

I detta kapitel redogörs för hur lång tid som rederier i några olika länder förbinder sig att beskattas enligt tonnageskattesystemet och hur lång tid de måste beskattas konventionellt innan de åter kan tonnagebeskattas. Vidare diskuteras inom vilken tid efter tonnageskattesystemets införande som befintliga respektive nybildade företag kan begära tonnagebeskattning och på vilket sätt detta skall ske. En angränsande fråga är från vilken tidpunkt som

utredningens förslag skall gälla. Kapitlet avslutas med utredningens överväganden.

10.2 Andra länders tonnageskattesystem

10.2.1 Danmark

Den danska tonnageskattelagen trädde i kraft år 2002 och gäller från och med inkomståret 2001. De rederier som önskade tonnagesbeskattning kunde välja detta från den tidpunkt som lagen gäller ifrån eller från andra inkomståret av lagens giltighet. Rederier som valde tonnagesbeskattning från inkomståret 2001 kunde således göra det vid tidpunkten för ingivandet av deklarationen för inkomståret 2001. I så fall gällde beslutet om tonnagesbeskattning i tio år från och med inkomståret 2001. Enligt övergångsbestämmelserna kunde rederier som önskade gå in i tonnageskattesystemet vänta med att besluta om detta till deklarationstillfället för inkomståret 2002. Även detta beslut skulle gälla i tio år. Beslöt däremot rederiet att inte välja tonnagesbeskattning under 2001 eller 2002 räknades den tioåriga perioden från och med inkomståret 2001.

Ett rederi som efter utgången av en tioårig tonnageskatteperiod väljer att beskattas i enlighet med de allmänna bolagsskattebestämmelserna kan först efter ytterligare tio räkenskapsår välja att åter beskattas enligt tonnageskattesystemet. Om ett rederi väljer att stå utanför tonnageskattesystemet kan det först efter tio år välja att gå in i systemet.

10.2.2 Finland

Den finska tonnageskattelagen trädde i kraft i november 2002 och kunde tillämpas vid beskattningen för inkomståret 2002. Om ett bolag uppfyllde villkoren för godkännande som tonnageskattskyldig redan vid ingången av det inkomståret som började under kalenderåret 2002 började bolagets tonnageskatteperiod från ingången av inkomståret. Bolag som önskade tonnagesbeskattning skulle ansöka om detta inom tolv månader från lagens ikraftträdande. Bolag som har grundats efter det att lagen har trätt i kraft skall ansöka om godkännande inom tre månader från det att bolaget har registrerats och tonnageskatteperioden börjar då vid ingången av bolagets första inkomståret.

Den finska tonnageskatteperiodens ordinarie längd är tio kalenderår. Tonnageskatteperioden upphör tio kalenderår efter tonnageskatteperiodens början eller, om utgången av denna tidsrymd infaller under ett inkomstår, vid utgången av inkomståret. Den nya perioden börjar direkt efter utgången av den föregående perioden. Det är således inte möjligt för en tonnageskattskyldig att vid tonnageskatteperiodens utgång övergå till normal inkomstbeskattning för att på nytt ansöka om tonnageskattskyldighet vid en senare tidpunkt.

10.2.3 Norge

Det norska systemet innehåller inte några begränsningar när det gäller hur länge ett bolag måste omfattas av tonnagebeskattning. I princip kan man välja beskattningssystem för ett år i taget. Inträde i systemet sker den 1 januari valfritt år och kan ske både när ett bolag bildas eller när ett redan befintligt bolag uppfyller kraven för att omfattas av systemet. Enligt de norska förarbetena är det angeläget att reglerna om inträde i och utträde ur tonnageskatte-systemet bidrar till att rederierna inte går in och ut ur systemet beroende på vilken beskattning som är den mest förmånliga ett enskilt beskattningsår. Bolag som önskar tonnagebeskattning skall begära detta i samband med ingivandet av deklarationen.

10.2.4 Nederländerna

Ett företag som väljer att beskattas med stöd av systemet med tonnagebeskattning är bunden av detta beslut under tio år och kan under denna tid inte återgå till den vanliga bolagsbeskattningen. När denna period är slut kan bolaget välja att lämna tonnageskattesystemet utan beskattningkonsekvenser eller att vara kvar i tonnageskattesystemet i ytterligare tio år.

10.2.5 Storbritannien

Den brittiska tonnageskattelagen trädde i kraft i juli 2000 och kunde tillämpas från den 1 januari 2000. Rederier som var intresserade av att gå in i systemet hade möjlighet att ansöka om detta inom ett år från det att lagen hade trätt i kraft. Den senaste

dagen för ansökan var den 27 juli 2001. Ett bolag som efter utgången av denna period blir ett s.k. kvalificerat bolag har möjlighet att inom ett år från det att bolaget blir kvalificerat ansöka om tonnagebeskattning. En ansökan skall ges in till den engelska skattemyndigheten. Tonnagebeskattning kan genomföras under det räkenskapsår som valet görs dock tidigast från den 1 januari 2000. Möjlighet att gå in i systemet kan gälla retroaktivt eller skjutas upp högst två år i vissa fall.

Beslutet att beskattas enligt tonnageskattesystemet gäller för tio år och begäran att omfattas av systemet kan när som helst innan tioårsperioden löper ut förnyas ytterligare en period.

10.2.6 Irland

Det irländska tonnageskattesystemet började gälla den 28 mars 2003. Bolag som hade för avsikt att välja tonnagebeskattning skulle göra detta inom tre år från det att lagen hade trätt i kraft. Ett sådant val gäller från början av det räkenskapsår som valet görs. Ett val om tonnagebeskattning gäller inte för räkenskapsår som börjar före den 1 januari 2002. Ett bolag som blir ett s.k. kvalificerat bolag efter det att dessa tre år har passerat kan välja tonnagebeskattning inom tre år efter det har blivit ett kvalificerat bolag. Rederier som väljer tonnagebeskattning skall tillämpa sådan beskattning under tio år. Ett tonnagebeskattat bolag kan göra en förnyad ansökan under perioden och tonnageskatteperioden fortsätter då tio år från tidpunkten för den nya ansökan. Ett bolag som väljer att träda ur systemet efter att den tioåriga tonnageskatteperioden har löpt ut har, såsom systemet för närvarande är uppbyggt, inte möjlighet att senare åter träda in i systemet.

10.3 Sveriges Redareförening

Sveriges Redareförening har anfört att vid införandet av befintliga europeiska tonnageskattesystem har rederierna haft möjlighet att under en begränsad period välja om de vill tonnagebeskattas. Detta s.k. tidsfönster har varierat mellan systemen. De bestämmelser som utredningen föreslår skall kunna tillämpas så snart som möjligt och helst redan från och med beskattningsåret 2005. Befintliga bolag bör ha möjlighet att till och med beskattningsåret 2007 välja

tonnagebeskattning. Redareföreningen har angett bl.a. följande skäl varför ett svenskt tonnageskattessystem skall gälla från och med den 1 januari 2005 (se bilaga 4).

Arbetsstillfällena

Sjöfartsnäringen går för närvarande bra. Alla konkurrenter har redan tonnageskatt eller motsvarande och en försvagad konkurrenssituation riskerar arbetsstillfällena och verksamhetsflytt från Sverige. En omfattande förnyring av handelsflottan sker för närvarande. Sjöpersonalen avvaktar de nya fartygen och ett senarelagt tonnageskattessystem innebär risk för personalavvecklingar. Ett införande av tonnageskatt så fort som möjligt underlättar tillskapandet av nya arbetsstillfällena. De stora investeringar som redan gjorts i nya fartyg gör att reglerna bör kunna gälla redan från år 2005, för att rederierna skall kunna planera och räkna på svensk flagg på fartyg som levereras.

Konkurrensneutralitet

De senaste årens gynnsamma utveckling för sjöfartsnäringen har använts till att dels bygga upp kapitalet, dels till utförsäljning av äldre tonnage och betydande investeringar i nytt tonnage. Effekten har blivit en betydande men tillfällig skatteexponering för ett flertal svenska rederier redan 2005. Ur konkurrenshänseende är det viktigt för svenska rederier att komma in i tonnageskattessystemet från och med 2005 eftersom de utländska konkurrenterna sedan länge har en annan skattesituation.

Försäljningar och suboptimala investeringar

En bra marknad råder för att avyttra äldre tonnage. När sådant tonnage säljs löses överavskrivningarna upp och utsätts för beskattning om de inte behövs för förlusttäckning och om nyanskaffat tonnage inte kan tas in i böckerna under samma räkenskapsår. Årsskiftesproblematiken gör att om man t.ex. har räkenskapsår som överensstämmer med kalenderår uppstår följande problem. En försäljning den 31 december gör det för sent att investera dagen efter, dvs. den 1 januari. Skatt på vinsten uppkommer om inte

investeringen görs samma räkenskapsår. Av marknadsskäl är tidsramen för avyttring av enkelskrovigt tanktonnage, p.g.a. dubbelskrovsförordningen som följer av International Maritime Organizations utfasningsregler, begränsad. Senare införande av tonnageskatt än från 2005 medför risk för senarelagda försäljningar för att slippa lösa upp överavskrivningar, med sämre priser som följd. Senarelagd tonnageskatt medför risk för skattedrivna och kommersiellt suboptimala investeringar beroende på att det svenska överavskrivningssystemet kan få sådana effekter i kapitalintensiva branscher.

Bättre förutsättningar för kapitalanskaffning

Kontraktsvärdet för svenska rederiers beställningar är 18,6 miljarder kronor år 2005. Tonnageskatt från 2005 ger bättre förutsättningar för kapitalanskaffning eftersom soliditeten ökar.

10.4 Överväganden

10.4.1 Varaktighet

Ett införande av ett svenskt tonnageskattesystem förutsätter att beskattningen av rederierna är konsekvent. Det skall inte vara möjligt för rederierna att välja beskattningsform utifrån det system som för tillfället är mest fördelaktigt. Rederierna skall således inte kunna använda tonnagebeskattning de år som bolaget går med vinst och de konventionella reglerna de år som bolaget går med förlust.

De flesta tonnageskattesystem som utredningen har studerat innehåller bestämmelser om en varaktighet på tio år. I Norge kan tonnagebeskattning tillämpas ett år i taget, men den utredning som pågår i Norge har till uppgift att bl.a. anpassa det norska tonnageskattesystemet till övriga europeiska system. Med hänsyn till den varaktighet som finns i jämförbara tonnageskattesystem och de krav som måste ställas på en konsekvent beskattning bör det även av svenska tonnageskattebestämmelser framgå att det val som ett rederi gör skall gälla i tio år. Utredningen föreslår att detta skall gälla rederiets val både vad avser att gå med i tonnageskattesystemet och att avstå från att gå med i systemet. När denna tioårsperiod har löpt ut kan rederiet välja tonnagebeskattning i ytterligare tio år eller att träda ut ur systemet.

10.4.2 Förslagets giltighetstid

Sveriges Redareförening anser att utredningens förslag skall kunna tillämpas från och med beskattningsåret 2005 och att befintliga bolag skall ha möjlighet att välja tonnagebeskattning till och med beskattningsåret 2007.

När den danska tonnageskattelagen infördes i maj 2002 angavs i övergångs- och ikraftträdandebestämmelserna att lagen skulle gälla från och med inkomståret 2001. Den irländska tonnageskattelagen trädde i kraft år 2003 och kunde tillämpas från den 1 januari 2002. I andra system har bestämmelserna tillämpats från den 1 januari samma beskattningsår som de har trätt i kraft även om tidpunkten för ikraftträdandet har infallit senare under beskattningsåret.

Retroaktivitet

När nya lagar införs tillämpas de som regel tidigast från den tidpunkt som de träder i kraft. Sveriges Redareförening anser att bestämmelserna om tonnagebeskattning skall kunna tillämpas från och med beskattningsåret 2005, trots att utredningens förslag kan träda i kraft tidigast under beskattningsåret 2006. Det innebär att Skatteverket troligtvis har beslutat om taxeringen för beskattningsåret 2005 för en del av de företag som kan omfattas av utredningens förslag, innan förslaget har hunnit träda i kraft.

Av 2 kap. 10 § andra stycket regeringsformen framgår följande. Skatt eller statlig avgift får ej uttagas i vidare mån än som följer av föreskrift, som gällde när den omständighet inträffade som utlöste skatt- eller avgiftsskyldigheten. Finner riksdagen särskilda skäl påkalla det, får dock lag innebära att skatt eller statlig avgift uttages trots att lagen inte hade trätt i kraft när nyssnämnda omständighet inträffade, om regeringen eller riksdagsutskott då hade lämnat förslag härom till riksdagen. Med förslag jämställs ett meddelande i skrivelse från regeringen till riksdagen om att sådant förslag är att vänta. Vidare får riksdagen föreskriva undantag från första meningen, om riksdagen finner att det är påkallat av särskilda skäl i samband med krig, krigsfara eller svår ekonomisk kris.

I propositionen 1978/79:195 om förstärkt skydd för fri- och rättigheter m.m. diskuteras bl.a. förbudet mot retroaktiv lagstiftning. Diskussionen bygger på Rättighetsskyddsutredningens förslag Förstärkt skydd för fri- och rättigheter (SOU 1978:34). Av

propositionen framgår bl.a. följande. I regeringsformen fanns tidigare ett förbud mot retroaktiv lagstiftning på straffrättens område. Rättighetsskyddsutredningen har i sitt betänkande föreslagit ett förbud mot retroaktiv lagstiftning också på skatte- och avgiftsområdet. Enligt förslaget får skatt eller avgift inte tas ut i vidare mån än som följer av föreskrift, som gällde när den omständighet inträffade som utlöste skatt- eller avgiftsskyldigheten. Två undantagssituationer har föreslagits. Dels får riksdagen, om den finner att särskilda skäl påkallar det, föreskriva att skatt eller avgift får tas ut också i annat fall. Förutsättningen för detta är dock att den omständighet som utlöste skatt- eller avgiftsskyldigheten inträffade antingen sedan ett av regeringen eller riksdagsutskott framlagt förslag om detta hade lämnats till riksdagen eller sedan regeringen hade lämnat riksdagen meddelande i saken genom en skrivelse. Dels får riksdagen härutöver föreskriva undantag från huvudregeln, om riksdagen finner att det är påkallat av särskilda skäl i samband med krig, krigsfara eller svår ekonomisk kris.

Huvudskälet mot retroaktiv lagstiftning på skatte- och avgiftsområdet är, enligt propositionen, att en sådan lagstiftning bryter mot grundsatsen att man i förväg skall kunna bedöma de rättsliga konsekvenserna av sitt handlande. Retroaktivitet på detta område innebär att en skattskyldig som handlar med utgångspunkt i gällande rätt riskerar att hans handling kommer att bedömas efter regler som har tillkommit i efterhand, när han inte kan göra gjort ogjort. Om retroaktiviteten innebär en skärpning av skattereglerna, kan han t.ex. i efterhand bli vägrad avdrag för kostnader som var avdragsgilla när de betalades.

Det är tydligt att starka skäl talar för någon form av förbud mot skattelagstiftning som har retroaktiva effekter. Frågan är emellertid om det är möjligt att på ett tillfredsställande sätt i lagtext ange vad som skall förstås med retroaktiv lagstiftning på förevarande område. Kommittén har föreslagit en regel enligt vilken det avgörande är om den omständighet som utlöser skattskyldigheten inträffar före eller efter lagens ikraftträdande. Denna avgränsningsmetod får, enligt propositionen, godtas.

Av förarbetena framgår vidare att en särskild fråga är om ett förbud mot retroaktiv lagstiftning kan göras undantagslös. Regeringen och riksdagen har i flera lagstiftningsärenden ansett en viss retroaktiv tillämpning av nya skatteregler nödvändig. Det har i dessa ärenden varit fråga om att sätta stopp för förfaranden som regeringen och riksdagen har ansett innebära kringgående av

gällande skattelag. För att få ett snabbt slut på dessa förfaranden och för att inte de gamla reglerna i slutskedet av sin giltighetstid skulle kunna utnyttjas i stegrad omfattning har en viss retroaktiv tillämpning beslutats. Ett undantag från retroaktivitetsförbudet är motiverat för nu berörda fall.

Enligt kommittéförslaget avser förbudet mot retroaktiv skattelag bara sådana lagändringar som är till de skattskyldigas nackdel. Enligt propositionen finns inte anledning till erinran i den delen.

Konstitutionsutskottet (bet. 1978/79:KU39) har tillstyrkt förslaget.

Lagrådet har vid flera tillfällen haft anledning att uttala sig om tillämpningen av 2 kap. 10 § regeringsformen. Här återges vad Lagrådet har sagt vid två olika tillfällen.

Lagrådet har i yttrande den 29 oktober 1991 anfört bl.a. följande (prop. 1991/92:54).

Av 2 kap. 10 § andra stycket regeringsformen framgår – såvitt här är av intresse – att skatt inte får tas ut i vidare mån än vad som följer av föreskrift, som gällde när den omständigheten inträffade som utlöste skattskyldigheten. Enligt Lagrådets mening är detta förbud mot en tillbakaverkande skärpning av skatteuttaget principiellt sett ovillkorligt i den meningen att förbudet skall iakttas oberoende av vad den skattskyldige har för uppfattning i saken. Den omständigheten att den skattskyldige inte motsätter sig att nya regler skall tillämpas retroaktivt innebär därför inte att skattemyndigheterna kan underlåta att ta ställning till om en sådan tillämpning är förenlig med retroaktivitetsförbudet.

Regeln i 2 kap. 10 § regeringsformen utgör således i princip ett absolut förbud för skattemyndigheterna att tillämpa nya regler retroaktivt om detta skulle leda till ett högre skatteuttag. Från teoretisk synpunkt kan därför ifrågasättas lämpligheten av att – som skett i det remitterade förslaget – låta den skattskyldige avgöra om nya eller äldre bestämmelser skall tillämpas. Det kan med andra ord hävdas att ett tillgodoseende fullt ut av regeringsformens retroaktivitetsregel skulle kräva att utrymmet för användning av de nya reglerna direkt kopplades till storleken av skatteuttaget.

En övergångsbestämmelse av innebörd att det nya regelsystemet skulle få tillämpas bara om det var till förmån för den skattskyldige har emellertid flera nackdelar. Ett åläggande för skattemyndigheterna att i varje enskilt fall fastställa vilket regelsystem som ger lägst skatt kan – inte minst på reavinstområdet – ge upphov till utredningssvårigheter som inte står i rimlig proportion till frågans ekonomiska betydelse. Besvärliga processuella komplikationer kan vidare uppstå om den skattskyldige och skattemyndigheterna har olika mening om vilket regelsystem som i en viss situation ger lägst skatt.

Lagrådet vill mot den nu redovisade bakgrunden inte motsätta sig ett genomförande av de i remissprotokollet föreslagna övergångsbestämmelserna. Det får alltså godtas att valet av tillämpligt regelsystem avgörs av den skattskyldige. Lagrådet förutsätter därvid att skattemyndigheterna i erforderlig utsträckning gör de skattskyldiga uppmärksamma på att ett byte från nya till äldre regler eller omvänt kan leda till lägre skatt. Anmärkas må slutligen att övergångsbestämmelserna av nu aktuellt slag förekommer i flera tidigare lagstiftningsärenden, se exempelvis prop. 1980/81: 104, SkU40, SFS 1980:256 och prop. 1990/91:166, SkU29, SFS 1991:687.

Lagrådet har i yttrande den 5 februari 2003 anfört följande (prop. 2002/2003:96).

Den föreslagna ändringen av punkt 6 innebär en senareläggning på den skattskyldiges begäran i fråga om tillämpningen av tidigare beslutade regler. I motiven (remissen s. 158) anges att en retroaktiv tillämpning här undantagsvis kan vara oförmånlig för den skattskyldige och att det därför föreslagits att de äldre reglerna skall tillämpas endast på den skattskyldiges begäran.

Lagrådet konstaterar att det, i den mån de äldre bestämmelserna är förmånliga för den skattskyldige, inte uppkommer något problem i förhållande till 2 kap. 10 § andra stycket regeringsformen. I den mån bestämmelserna däremot i ett särskilt fall skulle leda till skärpt beskattning för den skattskyldige, är frågan om detta kan anses strida mot regeringsformen trots att det är den skattskyldige själv som begärt att de äldre bestämmelserna skulle tillämpas.

Lagrådet har i olika sammanhang haft anledning att beröra denna principfråga (se prop. 1980/81:104 s. 190, prop. 1991/92:54 s. 17 f. och prop. 2002/03:15 s. 103) och därvid inte velat utesluta att ett högre skatteuttag genom retroaktiv tillämpning av lag skulle kunna strida mot regeringsformen även om det kommer till stånd efter en begäran från den skattskyldige om tillämpning av äldre bestämmelser.

En utväg är att i övergångsbestämmelsen föreskriva att äldre bestämmelser skall tillämpas på den skattskyldiges begäran under förutsättning att dessa bestämmelser inte leder till högre skatt. Lagrådet är medvetet om att detta kan ha den nackdelen att det ofta kan vara förenat med svårigheter att fastställa om det senare villkoret är uppfyllt (jfr prop. 1991/92:54 s. 18). En rimlig tillämpning av en sådan övergångsbestämmelse bör dock vara att skattemyndigheten normalt tillämpar de äldre bestämmelserna på den skattskyldiges begäran utom i fall där det är tydligt att en sådan tillämpning innebär en försämring för honom (jfr avgörandet i NJA 2000 s. 132 rörande en likartad fråga). Den skattskyldige kan också efter omprövning få tillbaka skatt för det fall att han senare visar att tillämpningen av de äldre bestämmelserna faktiskt lett till att mer skatt tagits ut av honom än om de nya bestämmelserna hade tillämpats.

Överväganden

Av förarbetena ovan framgår att förbudet mot retroaktiv skattelag bara avser sådana lagändringar som är till de skattskyldigas nackdel. Utredningens förslag innebär att företag som bedriver kvalificerad verksamhet kan välja att beskattas med stöd av bestämmelserna om tonnagebeskattning. Förslaget kan således sägas vara frivilligt.

Lagrådet har inte velat utesluta att ett högre skatteuttag genom retroaktiv tillämpning av lag skulle kunna strida mot regeringsformen även om det kommer till stånd efter en begäran från den skattskyldige. Lagrådet har dock inte motsatt sig tillämpningen men har framfört att det kräver att den skattskyldige är medveten om innebörden. Lagrådet har också anfört att den skattskyldige har en möjlighet att begära omprövning.

När en skattskyldig väljer att tonnagebeskattas gäller valet inte bara det aktuella beskattningsåret utan den skattskyldige är bunden vid valet i tio år. Den skattskyldige kan inte ens genom att begära omprövning få valet ändrat. Även om det för det aktuella beskattningsåret går att utröna om tonnagebeskattningen är till nackdel eller fördel för den skattskyldige går det inte att redan vid valet avgöra vilken effekt tonnagebeskattningen har sett över hela tioårsperioden. Hur skulle Skatteverket göra om den skattskyldige väljer att gå in i tonnageskattesystemet även om det är uppenbart att det innebär ett större skatteuttag för det aktuella beskattningsåret men den skattskyldige motiverar sitt val med att det sett över hela tioårsperioden kommer att leda till ett lägre skatteuttag? Om den skattskyldige efter ett antal år skulle ångra sitt val av tonnagebeskattning eftersom det har visat sig skatteuttaget blir större än vad det skulle ha blivit med konventionell beskattning kan valet inte omprövas. Den rättssäkerhetsgaranti som Lagrådet har hänvisat till finns överhuvudtaget inte i de fallen.

Den skattskyldiga kan visserligen begära omprövning för att t.ex. få beräkningen av tonnageinkomsten eller frågan om viss verksamhet är kvalificerad eller ej prövad. Även när det gäller sådana frågor kommer dock möjligheten för den skattskyldige att få sin sak prövad att vara begränsad vid en retroaktiv tillämpning i och med att tiden för omprövning blir kortare än vad den annars skulle ha varit.

I det här fallet innebär förslagen ett helt nytt sätt att beräkna den inkomst som skall ligga till grund för beskattningen. Det är därför av stor betydelse att möjligheterna att få tillämpningen prövad inte

begränsas. Om en retroaktiv tillämpning skulle tillåtas skulle dock såväl den skattskyldiges som Skatteverkets möjligheter att få till stånd en omprövning vara begränsade. Tiden för omprövning och överklagande skulle komma att förkortas.

Det finns enligt utredningens bedömning stora tveksamheter till att en retroaktiv tillämpning av bestämmelserna skulle vara förenligt med regeringsformen och att det skulle kunna leda till en utarmning av rättssäkerheten genom att den skulle medföra begränsning av möjligheterna för den skattskyldige att begära omprövning eller att överklaga. Trots dessa argument anser utredningen, främst med hänsyn till den omständigheten att majoriteten av Europas sjöfartsnationer sedan tidigare har infört system med tonnagebeskattning och sjöfartsnärings starka önskemål, att skälen för en retroaktiv tillämpning i detta fall är så starka att ett sådant förslag bör läggas fram och prövas.

10.4.3 Begäran i självdeklarationen

Utredningen skall vidare lämna förslag på hur en ansökan om tonnagebeskattning skall ske.

Ett danskt rederi som vill ingå i tonnageskattesystemet begär detta i samband med ingivandet av deklarationen. Bolaget lämnar in en deklaration som är utformad så att skattemyndigheten kan tonnagebeskatta bolaget för det aktuella beskattningsåret. Ett beslut angående tonnagebeskattning kan överklagas. I Finland ges en skriftlig ansökan om godkännande som tonnageskattskyldig in till den finska Koncernskattecentralen. Ett bolag som uppfyller de villkor som ställs upp i lagen godkänns av Koncernskattecentralen som tonnageskattskyldigt. En sådan ansökan har inte något samband med rederiets deklaration. Liknande system finns i Storbritannien och på Irland.

För närvarande finns i svenska skatteförfattningar särskilda skatteregler för vissa typer av företag, t.ex. investmentföretag och privatbostadsföretag. Något särskilt ansökningsförfarande beträffande beskattningen gäller inte för dessa företag, utan de avger sin deklaration och Skatteverket prövar vid taxeringen om de uppfyller villkoren för att få tillämpa de särskilda reglerna. Det framstår som lämpligt att använda samma tillvägagångssätt i ett nytt tonnageskattesystem eftersom detta är en metod som redan tillämpas. Utredningen föreslår således att en begäran om tonnage-

beskattning skall framställas i företagets självdeklaration genom att ett för tonnagesbeskattning särskilt utformat formulär används. Skatteverket har därefter att vid taxeringen ta ställning till om villkoren för att tillämpa tonnageskattesystemet är uppfyllda. Om företaget redovisar verksamheten på traditionellt sätt får företaget anses ha avstått från tonnagesbeskattning.

Vid införandet av befintliga utländska tonnageskattesystem har ett s.k. tidsfönster fastställts inom vilket rederierna har haft möjlighet att välja tonnagesbeskattning. Längden på tidsfönstret har varierat. Utredningen anser att tre år är lämpligt, vilket innebär att beskattningsåren 2005–2007 skall vara det tidsfönster som rederierna har möjlighet att välja tonnagesbeskattning eller att avstå från det och i så fall fortsättningsvis beskattas konventionellt.

Utredningen föreslår att rederier som bedriver kvalificerad verksamhet den dag lagen träder i kraft och som önskar tonnagesbeskattning skall begära detta i sin självdeklaration. Det innebär att rederiet kan begära tonnagesbeskattning senast i självdeklarationen inför 2008 års taxering. Den tioåriga tonnagesperioden beräknas från och med det första beskattningsåret som företaget beskattas med stöd av bestämmelserna. Om ett rederi i stället väljer att även fortsättningsvis beskattas konventionellt bör tioårsperioden innan ett nytt val kan göras räknas från och med beskattningsåret 2005. Det är samma beskattningsår som tonnagesbeskattning för första gången kan tillämpas.

Företag som bildas eller kvalificeras efter det att den ursprungliga tidsgränsen för ansökan, tidsfönstret, har löpt ut och som bedriver kvalificerad verksamhet bör ges möjlighet att ansöka om tonnagesbeskattning. Utredningen anser att ett sådant företag skall kunna välja tonnagesbeskattning senast vid den tidpunkt som självdeklarationen skall lämnas för det beskattningsår som tonnagesbeskattning för första gången kan tillämpas.

11 Beräkning av tonnageinkomst

Utredningens förslag: Tonnageinkomst beräknas på fartygets nettodräktighet till följande belopp per 100 nettodräktighet (NT) per påbörjat dygn oavsett om fartyget är i drift eller inte.

– Till och med 1 000 NT	8,50 kr per 100 NT
– Från 1 001 NT till och med 10 000 NT	6,50 kr per 100 NT
– Från 10 001 NT till och med 25 000 NT	4,00 kr per 100 NT
– Mer än 25 000 NT	2,00 kr per 100 NT

Tonnageinkomsten läggs samman med företagets skattepliktiga belopp som uppkommit efter överlåtelse av fartyg och vissa andra tillgångar och detta utgör företagets tonnagebeskattade inkomst. Den tonnagebeskattade inkomsten läggs därefter samman med företagets övriga inkomster av näringsverksamhet.

Tonnageinkomst skall inte beräknas för den tid som ett fartyg har förklarats sjöodugligt.

Avdrag medges inte från tonnageinkomst.

11.1 Inledning

Enligt utredningens direktiv skall en lämplig nivå på skatteuttaget föreslås varvid tonnageklasser och procentsatser i andra länder inom Europeiska unionen (EU) bör beaktas. Enligt Europeiska kommissionen (EU-kommissionen) har medlemsstaterna haft samma teoretiska vinstsats, men med hänsyn till att bolagsskattesatsen kan variera kraftigt mellan olika länder i gemenskapen kan den tonnageskatt som skall betalas för ett visst tonnage skilja sig kraftigt åt mellan olika medlemsstater. För att upprätthålla de rådande lika konkurrensvillkoren kommer kommissionen endast att godkänna sådana ordningar med en skattebelastning för ett visst

tonnage som i stort överensstämmer med de ordningar som redan har godkänts.

För att underlätta en jämförelse mellan de olika tonnageskattesystemen har beloppen inom intervallen räknats om till euro.

11.2 Andra länders tonnageskattesystem

11.2.1 Danmark

Den skattepliktiga inkomsten av verksamhet som uppfyller kriterierna för tonnagebeskattning bestäms på grundval av NT på den fartygsflotta som rederiet har. Med NT avses NT bestämd enligt 1969 års internationella skeppsmättningskonvention. För varje fartyg som tonnageskattas uppgår den skattepliktiga inkomsten till följande grundbelopp per 100 NT per påbörjat dygn, oavsett om fartyget är i drift eller inte.

– Till och med 1 000 NT	7 DKK (0,93 euro) per 100 NT och dygn
– Från 1 001 NT till och med 10 000 NT	5 DKK (0,67 euro) per 100 NT och dygn
– Från 10 001 NT till och med 25 000 NT	3 DKK (0,40 euro) per 100 NT och dygn
– Mer än 25 000 NT	2 DKK (0,27 euro) per 100 NT och dygn

Den allmänna danska bolagsskattesatsen är 30 procent.

11.2.2 Finland

Skattebeloppet för finska tonnageskatteskyldiga rederier fastställs på grundval av de tonnageskattade fartygens NT. För varje fartyg som omfattas av tonnageskatt skall skatten på vinst av tonnageskattad verksamhet fastställas till en summa som beräknas med utgångspunkt av fartygens NT per 100 NT och per påbörjad 24-timmarsperiod oberoende av om fartyget är i trafik.

– 0–1 000 NT	0,4 euro per 100 NT och dygn
– 1 001–10 000 NT	0,3 euro per 100 NT och dygn
– 10 001–25 000 NT	0,2 euro per 100 NT och dygn
– Mer än 25 000 NT	0,1 euro per 100 NT och dygn

Det skall noteras att det är skatten på den tonnagebeskattade verksamheten, och inte inkomsten, som beräknas utifrån fartygens NT.

11.2.3 Norge

Den norska tonnageskatten baseras på fartygens NT. Vid beräkning av tonnageskatten skall NT avrundas till närmaste hela tusen ton. Avgifterna fastställs årligen av Stortinget. Skattesatserna för inkomståret 2005 har fastställts till följande belopp.

– Upp till 1 000 NT	0 NOK
– Upp till 10 000 NT	18 NOK per 1 000 NT per dag
– 10 001–25 000 NT	12 NOK per 1 000 NT per dag
– Över 25 000 NT	6 NOK per 1 000 NT per dag

Tonnageskatten beräknas på varje fartyg för sig. Om fartygen uppfyller vissa miljökrav kan avgiften reduceras med upp till 25 procent. I det norska tonnageskattesystemet beräknas skatten direkt på fartygens NT. Man beräknar således inte någon schablonmässig inkomst av rederiets tonnagebeskattade verksamhet.

11.2.4 Nederländerna

Tabellen nedan visar hur inkomsten beräknas per 100 NT och dag.

– Upp till 1 000 NT	0,91 euro per 100 NT och dag
– Över 1 000 NT	0,68 euro per 100 NT och dag
upp till 10 000 NT	
– Över 10 000 NT	0,45 euro per 100 NT och dag
upp till 25 000 NT	
– Över 25 000 NT	0,23 euro per 100 NT och dag

I Nederländerna uppgår bolagsskattesatsen till 35 procent.

11.2.5 Storbritannien

Om ett bolag väljer att ingå i tonnageskattesystemet skall bolagets inkomst på den kvalificerade fartygsverksamheten beräknas med utgångspunkt från NT på varje fartyg som bolaget driver. Detta gäller oberoende av om bolaget äger eller chartrar in fartyget. Inkomsten på fartygsverksamheten beräknas med ett bestämt belopp per 100 NT per dag på följande sätt.

– 0–1 000 NT	0,60 pund (0,88 euro) per 100 NT och dag
– 1 001–10 000 NT	0,45 pund (0,66 euro) per 100 NT och dag
– 10 001–25 000 NT	0,30 pund (0,44 euro) per 100 NT och dag
– Över 25 000 NT	0,15 pund (0,22 euro) per 100 NT och dag

Den sammanlagda summan för fartygen utgör bolagets inkomst från den tonnagebeskattade verksamheten för den aktuella perioden. Inkomsten som beräknas på detta sätt skall beskattas med den vanliga bolagsskattesatsen om 30 procent.

11.2.6 Irland

Den irländska tonnageskatten beräknas med utgångspunkt från NT på den flotta som kvalificeras för tonnagebeskattning. Inkomsten för varje fartyg beräknas per 100 NT för varje påbörjad 24-timmars period oberoende av om fartyget används eller inte.

– Upp till och med 1 000 NT	1 euro per 100 NT
– Mellan 1 001 och 10 000 NT	0,75 euro per 100 NT
– Mellan 10 001 och 25 000 NT	0,50 euro per 100 NT
– Mer än 25 000 NT	0,25 euro per 100 NT

Den vanliga irländska bolagsskattesatsen på 12,5 procent används därefter på den på detta sätt framräknade inkomsten.

11.3 Sveriges Redareförenings förslag

Sveriges Redareförening har i sitt förslag till svensk tonnagebeskattning anfört att en schablonmässig vinst skall beräknas och att den sedan skall beskattas med vanlig bolagsskatt. Vinsten beräknas på fartygets NT, som avrundas till närmast lägre 100-tal

ton. Fartygets NT bestäms enligt 1969 års internationella skeppsmättningskonvention. Beräkningsgrunden är följande per dag.

– Upp till 1 000 NT	7 kr (0,74 euro) per 100 NT per dag
– Mellan 1 000 och 10 000 NT	5 kr (0,53 euro) per 100 NT per dag
– Mellan 10 000 och 25 000 NT	3 kr (0,32 euro) per 100 NT per dag
– Över 25 000 NT	2 kr (0,21 euro) per 100 NT per dag

11.4 Överväganden

Intervallen i de olika tonnageskattesystem som redovisats ovan är desamma. I Norge och Finland är det skatten som beräknas med utgångspunkt från fartygens NT medan i de andra länderna beräknas en schablonmässig inkomst utifrån rederiets NT. Denna schablonmässiga inkomst läggs därefter samman med bolagets övriga inkomster och beskattas med den bolagsskattesats som varje enskilt land använder.

Kommissionen har uppgett att de endast kommer att godkänna tonnageskattesystem med en skattebelastning för ett visst tonnage som i stort överensstämmer med de system som redan har godkänts. I de länder ovan där inkomsten beräknas schablonmässigt utifrån fartygens NT är bolagsskattesatserna i stort sett desamma. Den irländska bolagsskattesatsen avviker dock och uppgår endast till 12,5 procent, men å andra sidan är de irländska vinstsatserna i de olika intervallerna något högre än i de andra systemen. Med hänsyn till de skillnader som finns i olika skattesystem är det svårt att beräkna den sammanlagda skattebelastningen för de enskilda rederierna i de olika länderna.

Utredningen anser att det är angeläget att svenska rederier får konkurrera på jämförbara villkor och att vinstberäkningen och skattebelastningen för tonnaget i ett svenskt tonnageskattesystem motsvarar det som finns i andra jämförbara system. Inkomsten bör beräknas på fartygets NT avrundat till närmast lägre 100-tal ton. Med NT avses NT bestämt enligt förordningen (1994:1162) om skeppsmätning. Utredningen föreslår att tonnageinkomsten skall

beräknas till följande grundbelopp per 100 NT per påbörjat dygn oavsett om fartyget är i drift eller inte.

– Till och med 1 000 NT	8,50 kr (0,89 euro) per 100 NT
– Från 1 001 NT till och med 10 000 NT	6,50 kr (0,68 euro) per 100 NT
– Från 10 001 NT till och med 25 000 NT	4,00 kr (0,42 euro) per 100 NT
– Mer än 25 000 NT	2,00 kr (0,21 euro) per 100 NT

Beräkningen skall göras på rederiets kvalificerade fartyg och således oberoende av om rederiet äger eller hyr in fartyget.

Om ett kvalificerat fartyg har förklarats sjöodugligt av Sjöfartsverket eller någon motsvarande utländsk instans skall någon tonnageinkomst inte beräknas för den tid som fartyget är sjöodugligt.

Det belopp som framräknas på detta sätt bör benämnas tonnageinkomst. Den läggs samman med det skattepliktiga belopp som uppkommer vid försäljning av fartyg och vissa andra tillgångar och detta sammantaget utgör rederiets tonnagebeskattade inkomst. Den tonnagebeskattade inkomsten läggs samman med företagets överskott av övrig näringsverksamhet och beskattas därefter med bolagsskattesatsen. Underskott från övrig näringsverksamhet får inte dras av från tonnageinkomst och inte heller tidigare års underskott.

Från tonnageinkomsten medges inte avdrag för utgifter för förvärvande eller bibehållande av inkomsten. Avdrag medges inte heller för avskrivningar på fartyg, andra inventarier, byggnader eller markanläggningar som helt eller delvis används i den tonnagebeskattade verksamheten. Avskrivningar beräknas dock fiktivt under tonnageskatteperioden för att man skall kunna fastställa ett värde på inventarierna när rederiet återgår till konventionell beskattning.

Utgifter som kan hänföras både till tonnagebeskattad verksamhet och verksamhet som skall beskattas konventionellt skall fördelas proportionellt mellan de olika verksamheterna.

12 Övriga frågor

12.1 Inledning

Enligt direktiven skall utredningen överväga de frågeställningar som uppkommer i fråga om redovisning, inkomstberäkning och taxering. Utredningen skall bl.a. ta ställning till vad som bör gälla i fråga om avdrag för kostnader som avser både den schablonbeskattade och den konventionellt beskattade verksamheten och om avdrag får göras även för den del av inkomsten som beräknats schablonmässigt. Vidare bör utredas om avdrag för avsättning till periodiseringsfond bör få göras även för den del av inkomsten som beräknats schablonmässigt och om utländsk skatt som har betalats för inkomst på tonnageskattad verksamhet skall få avräknas från svensk skatt. Utredningen skall även överväga om särskilda regler behövs för att motverka missbruk av systemet.

I detta kapitel redovisas några olika skatteregler som berörs av att ett tonnageskattesystem införs samt utredningens överväganden och förslag.

12.2 Avsättning till periodiseringsfond

Den som redovisar inkomst av näringsverksamhet får vid beräkningen av den skattemässiga inkomsten göra avdrag för avsättning till periodiseringsfond. Genom avsättning till periodiseringsfonder ges möjlighet till resultatutjämnning mellan olika beskattningsår. Vissa former av företag är emellertid undantagna från den möjligheten. Ett års avsättning till periodiseringsfond skall återföras till beskattning i sin helhet senast sjätte taxeringsåret efter det taxeringsår som avdraget hänför sig till.

Enligt utredningens förslag i 39 b kap. 26 § inkomstskattelagen (1999:1229) medges inte avdrag från tonnageskatt. Detta gäller både löpande utgifter och avskrivningar på tillgångar samt under-

skott i den delen av företagets verksamhet som inte tonnagebeskattas.

Med hänsyn till att andra avdrag inte medges från tonnageinkomsten anser utredningen att avdrag inte heller skall medges för avsättning till periodiseringsfonder. En bestämmelse om detta bör införas i inkomstskattelagens kapitel om periodiseringsfonder.

Vid beräkningen av underlaget för periodiseringsfondsavsättning får inte företagets tonnagebeskattade inkomst räknas med.

12.3 Avräkning av utländsk skatt

Enligt direktiven skall utredningen överväga om utländsk skatt som betalats för inkomst på tonnagebeskattad verksamhet bör få avräknas från svensk skatt.

Avräkning av utländsk skatt kan endast ske om ett svenskt skattesubjekt beskattats i annat land för samma inkomst. I de fall inkomsten i ett annat land beskattats hos ett annat subjekt t.ex. ett utländskt dotterbolag, kan avräkning således inte komma ifråga. Avräkning kan alltså bara bli aktuell om ett svenskt bolag har ett fast driftställe i ett annat land eller om bolaget erhåller inkomst från källa i ett annat land och inkomsten vid det utländska driftstället beskattats i det andra landet.

Sverige har ingått skatteavtal med ett stort antal länder. I dessa avtal föreskrivs vilket land som har beskattningsrätten bl.a. till sjöfartsinkomsten. Beskattningsrätten har i nästan samtliga avtal tillagts endast hemviststaten, verkliga-lednings-staten, vilket innebär att dubbelbeskattning ytterst sällan torde bli aktuell. I de sällsynta fall en sjöfartsinkomst som ett svenskt bolag uppbär får beskattas i annat land regleras hur dubbelbeskattningen skall undanröjas i avtalets s.k. metodartikel. Om det i avtalet föreskrivs att avräkning skall göras i Sverige och den utländska skatten omfattas av avtalet kan inte avräkningsrätten inskränkas genom en ensidig intern bestämmelse.

I de fall inkomsten beskattats i ett land med vilket Sverige inte ingått något skatteavtal gäller lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt (AvrL). Avräkning får då ske för sådana utländska skatter som räknas upp i 3 § AvrL. Dit hör bl.a. allmän slutlig skatt på inkomst och skatt som beräknats på grundval av fraktintäkter, biljettintäkter eller annan jämförlig grund. Om den utländska tonnageskatten inte anses utgöra utländsk skatt enligt 3 § AvrL kan

avräkning således inte ske för denna utländska tonnageskatt. Om däremot den i utlandet erlagda tonnageskatten anses utgöra allmän slutlig skatt på inkomst (punkt 1 i 3 § AvrL) eller vara beräknad på "annan jämförlig grund" (punkt 4 i 3 § AvrL) får avräkning ske.

Av vad som framgått ovan kan en främmande stat beskatta ett svenskt bolags inkomst av fartygsverksamhet i de fall som företaget har ett fast driftställe i den andra staten. Ett fartyg som hör till ett fast driftställe i en främmande stat kan, enligt utredningen, inte anses uppfylla kravet att fartyget skall ha sin strategiska och ekonomiska ledning i Sverige. Med hänsyn härtill anser utredningen att någon bestämmelse om avräkning av utländsk skatt av tonnagebeskattad verksamhet inte behöver införas.

12.4 Bokföringslagen

Utredningen har föreslagit att en utgift som kan hänföras till både tonnagebeskattad verksamhet och annan verksamhet skall fördelas proportionellt i förhållande till nettoomsättningen. Även finansiella intäkter och kostnader samt valutakursvinster och valutakursförluster skall fördelas proportionellt. Det innebär att ett företag som bedriver både tonnagebeskattad verksamhet och annan verksamhet måste ha en bokföring för respektive verksamhet.

I enlighet härmed bör ett tillägg i 4 kap. 4 § bokföringslagen (1999:1078) göras med innebörd att i de fall ett bolag bedriver både tonnagebeskattad verksamhet och annan verksamhet skall det ha en bokföring för respektive verksamhet.

12.5 Tillgångar som förpackats i bolag

Av utredningens direktiv framgår att möjligheten att sälja fartyg indirekt genom att sälja ett bolag som äger fartyget bör uppmärksammas (s.k. förpackning).

I regeringens proposition Skattefri kapitalvinst och utdelning på näringsbetingade andelar (prop. 2002/03:96) beskrivs hur förpackningar av inventarier och fastigheter kan genomföras. Av propositionen framgår bl.a. följande.

I och med att beskattningen av kapitalvinster på näringsbetingade andelar avskaffas ges ett incitament till att bolagsförpacka värdefulla tillgångar som producerats inom en koncern. Det skulle gå till på så sätt att inför en försäljning av tillgångarna förs dessa in i ett eller flera

dotterföretag i koncernen varefter dotterföretagen säljs. Tillgången kan givetvis även produceras hos det dotterföretag som avses säljas. Ett sådant förfarande leder till att säljaren inte behöver skatta för vad som i realiteten är en intäkt i näringsverksamheten. För den som köper den förpackade tillgången innebär i stället förfarandet att möjligheten att göra avdrag för värdeminskning på den införskaffade tillgången begränsas.

/---/

En förpackning i bolag av tillgångar som hos köparen skattemässigt skulle kunna skrivas av enligt reglerna för inventarier, bl.a. maskiner m.m. samt patent och andra immateriella tillgångar, ger sammantaget för avtalsparterna en vinst jämfört med en direkt försäljning av tillgången genom att nuvärdet av värdeminskningsavdragen är lägre än summan av de nominella avdragen vilket leder till att den indirekta försäljningen skapar en skattecredit.

Som utredaren har konstaterat är det svårt att tillskapa regler som motverkar förpackningar eftersom sådana regler även måste omfatta immateriella tillgångar. Utredaren pekar även på att det kan ifrågasättas om det är önskvärt att motverka förpackningar ur en ekonomisk synvinkel (SOU 2001:11 s. 169 ff.). Dessutom finns det andra skäl som talar mot att införa regler mot förpackningar. I det fall ett förpackat bolag säljs till en köpare i utlandet så lämnar tillgången i bolaget inte svensk skattejurisdiktion. Om tillgången säljs direkt till utlandet måste ett eventuellt övervärde tas fram till beskattning eftersom en sådan överföring måste ske till marknadsvärdet. Med hänsyn till det sagda bedömer regeringen att det i nuläget inte är motiverat att införa regler som försvårar och motverkar förpackningar beträffande tillgångar som skattemässigt betraktas som inventarier.

Lagstiftaren har avstått från att införa generella skatteregler för att motverka avyttring av tillgångar förpackade i bolag. Utredningen anser att förpackning av fartyg inte torde utgöra något undantag från den övergripande bedömning som regeringen har gjort. Några regler för att begränsa försäljning av fartyg som förpackats i ett bolag bör därför inte införas.

12.6 Tidigare års underskott

Enligt utredningsdirektiven skall utredningen ta ställning till vad som bör gälla för tidigare års underskott. De ackumulerade underskotten i branschen uppgår till betydande belopp. Enligt de skatteuppgifter som utredningen erhållit från Statistiska centralbyrån (SCB) för inkomståret 2003 uppgår dessa underskott till ca 10 miljarder kr (se bilaga 5).

Tonnagebeskattningen innebär att resultatet av verksamheten skall beräknas schablonmässigt. Enligt utredningens förslag skall avdrag inte medges från den schablonmässigt beräknade inkomsten. Detta innebär också att avdrag för tidigare års underskott inte medges från tonnagebeskattad inkomst, 40 kap. 2 a §.

Fråga uppkommer i vilken utsträckning avdrag för tidigare års underskott skall medges i konventionellt beskattad verksamhet som företaget fortsättningsvis bedriver. Utredningen anser att endast den del av det vid inträdet existerande underskottet som är hänförligt till den verksamhet som inte förs in i tonnageskatte-systemet skall kunna rullas in i och dras av i den konventionellt beskattade verksamheten. Frågan blir då hur denna andel av underskottet skall bestämmas. Det torde vara svårt att i varje enskilt fall beräkna den del av underskottet som rent faktiskt har uppkommit i den ena eller andra delen av verksamheten. Det torde också vara svårt för Skatteverket att i varje enskilt fall kontrollera en sådan beräkning. Utredningen anser därför att fördelningen av underskottet får ske utifrån schablonmässiga grunder. Utredningen har stannat för att föreslå en metod som bygger på att värdena på tillgångarna i respektive verksamhet används som fördelningsgrund. Det underskott som skall anses hänförligt till den konventionella verksamheten skall därför anses utgöra så stor del av det totala underskottet som värdet enligt räkenskaperna på tillgångar i denna verksamhet utgör av värdet på samtliga tillgångar.

13 Sanktioner

Utredningens bedömning: Särskilda sanktioner för företag som under tonnageskatteperioden upphör med sin kvalificerade verksamhet bör inte införas.

13.1 Inledning

Enligt direktiven skall utredningen överväga vilka administrativa och andra regler som kan behövas för att motverka missbruk av systemet och om någon form av sanktion skall inträffa vid utträde ur tonnageskattesystemet.

Nedan redovisas sanktionsregler som finns i några av de tonnageskattesystem som utredningen har studerat och utredningens överväganden.

13.2 Andra länders tonnageskattesystem

13.2.1 Danmark

Enligt uppgift från det danska skatteministeriet finns det ingen sanktion mot ett rederi som väljer att träda ut ur tonnageskattesystemet innan tioårsperiodens slut. Om ett rederi uppfyller kraven på att omfattas av tonnageskattesystemet kan det inte träda ut ur systemet.

Det finns emellertid ett undantag från detta. I en lag, som trädde i kraft den 1 juni 2005, har danskarna infört de nya krav som framställts i Europeiska kommissionens (EU-kommissionens) riktlinjer för statligt stöd till sjötransport som bl.a. innebär att rederierna skall upprätthålla eller öka tonnaget under en medlemsstats flagg. De nya bestämmelserna innebär en åtstramning av bestämmelserna i tonnageskattelagen. Med hänsyn härtill har rederier som har valt

tonnagebeskattning möjlighet att välja bort det från och med inkomståret 2005.

13.2.2 Finland

Den finska Koncernskattecentralen skall återkalla beslut om godkännande som tonnageskattskyldig om villkoren för detta inte uppfylls. Om ett godkännande som tonnageskattskyldig återkallas påförs bolaget inkomstskatt för den vinst som den tonnagebeskattade verksamheten avkastat under tonnageskatteperioden. Inkomstbeskattningen verkställs retroaktivt för tonnageskatteperioden. Skatt påförs med en ökning av skatten med tio procent.

Om godkännandet som tonnageskattskyldig återkallats på grund av att bolaget är part i en transaktion som syftar till att på konstgjord väg minska grunden för beräkning av tonnageskatt eller som uppenbarligen har vidtagits i syfte att uppnå befrielse från inkomstskatt eller tonnageskatt eller på väsentlig försummelse av deklARATIONSSKYLDIGHET skall skatt påföras med en ökning av skatten med 40 procent. Om vissa skäl föreligger kan Koncernskattecentralen nedsätta höjningen av skatten eller besluta att den inte skall påföras. Tonnageskatt som betalats för tonnageskatteperioden återbetalas inte på grund av återkallandet.

13.2.3 Norge

Om ett bolag inte uppfyller villkoren för att omfattas av tonnagebeskattning skall det utträda ur systemet. Ett bolag kan också frivilligt träda ut ur systemet även om villkoren för tonnagebeskattning är uppfyllda. Den skattemässiga beräkningen är densamma oberoende av om bolaget träder ut ur tonnageskattesystemet frivilligt eller inte och beräkningen innebär att de intäkter som är intjänade men inte beskattade under den period som bolaget har ingått i tonnageskattesystemet skall beskattas. In- och utträden ur tonnageskattesystemet kan vara betungande arbetsmässigt både för skattemyndigheten och de skattskyldiga. Det krävs betydande beräkningar av eventuell vinst och förlust vid utträdet. För att systemet inte skall bli alltför resurskrävande för skattemyndigheten skall bolaget i vart fall vid utträdet beskatta den obeskattade

värdeökningen som förekommit under tiden bolaget har beskattats enligt tonnageskattesystemet.

För att förhindra att bolag går ut ur ordningen för att samordna underskott med intäkter från andra verksamheter skall bolagets hela obeskattade intäkt inklusive den som uppkommit före inträdet beskattas vid utträdet ur systemet. Eftersom bolagets hela obeskattade intäkt skall beräknas som intäkt skall utgångsvärdet vid den beräkning som skall göras vid utträdet ur systemet sättas till marknadsvärdet på bolaget vid tidpunkten för utträdet. Skillnaden mellan marknadsvärdet och beskattad intäkt i bolaget vid tidpunkten för utträdet är bolagets obeskattade intäkt som skall tas till beskattning vid utträdet.

Ett bolag som har gått över till konventionell beskattning kan inte gå in i tonnageskattesystemet igen förrän efter tre år.

13.2.4 Storbritannien

Om ett bolag lämnar tonnageskattesystemet innan tioårsperiodens utgång kan skatt som bolaget inte har erlagt under tonnageskatteperioden krävas in. Om en grupp med bolag har lämnat tonnageskattesystemet kan de inte åter omfattas av systemet om inte regeringen med en ny lagstiftning ger dem möjlighet att åter gå med i systemet.

Om ett bolag lämnar felaktig information skall bolaget betala den skatt som skulle ha betalats utifrån den korrekta informationen inklusive ett tillägg på upp till 100 procent av den ytterligare skatten.

13.2.5 Irland

Ett bolag kan uteslutas från tonnageskattesystemet av skattemyndigheten om misstankar om missbruk av systemet förekommer. Ett bolag som överskrider gränsen för inhyrda fartyg under två på varandra följande bokföringsperioder utesluts från tonnageskattesystemet. Om ett bolag utesluts från systemet kan tonnageskattning inte tillämpas från och med inledningen av den bokföringsperiod som missbruket inleddes.

Om ett bolag inte längre uppfyller förutsättningarna för att vara med i systemet utesluts det från tonnageskattningen. I så fall

kommer vinster under återstoden av perioden att beskattas konventionellt.

Bolag som utesluts har inte möjlighet att gå in i systemet igen förrän efter tio år. För närvarande har detta liten betydelse eftersom det inte går att gå med i tonnageskattesystemet efter de inledande tre åren av systemet.

13.3 Överväganden

Ett företag som väljer tonnagebeskattning förbinder sig att under en period om tio år beskattas på detta sätt. Företaget kan dock efter några år i tonnageskattesystemet vilja beskattas enligt de allmänna skattebestämmelserna. Med hänsyn till kravet på kontinuitet har utredningen föreslagit en tonnageskatteperiod om tio år och det är således viktigt att bolag inte har möjlighet att träda ut ur systemet innan den tiden har löpt ut, trots att en konventionell beskattning vore mer förmånlig. Företag skall således vara kvar i systemet under hela tonnageskatteperioden.

Ett bolag som däremot exempelvis säljer sina fartyg och inte längre bedriver kvalificerad verksamhet kan inte vara kvar i tonnageskattesystemet utan får i stället beskattas konventionellt. Utredningen föreslår att vid utträde ur systemet efter tonnageskatteperiodens utgång kan tonnagebeskattning väljas först sedan tio beskattningsår förflutit efter utträdet. Denna tidsgräns bör gälla även för företag som inte längre tonnagebeskattas till följd av att de inte bedriver någon kvalificerad verksamhet. Ett företag kan även avveckla sin verksamhet och på det sättet lämna systemet.

Utredningen anser att den omständigheten att ett företag inte kan välja tonnagebeskattningen förrän tio år förflutit från utträdet är en form av sanktion som för tillfället kan anses tillräcklig. Särskilda sanktioner för bolag som under tonnageskatteperioden upphör med sin kvalificerade verksamhet bör således inte införas. Om det framöver visar sig att flera företag missbrukar bestämmelserna och träder ut ur tonnageskattesystemet på ett sätt som utredningen inte har avsett, bör det utredas om någon form av ytterligare sanktion bör införas.

Av kapitel 5 Kvalificerat fartyg framgår att utredningen föreslår att om den nettodräktighet som ett företag har disponerat i inhyrda fartyg med besättning har överstigit 75 procent av företagets genomsnittliga totala nettodräktighet under året skall intäkten från

den överskjutande delen av den inhyrda nettodräktigheten inte anses ha uppkommit i den kvalificerade verksamheten. Intäkten från den överskjutande delen skall således beskattas konventionellt. Vidare föreslår utredningen att om företaget inte uppfyller det s.k. flaggkravet, dvs. att en vis andel av företagens nettodräktighet skall vara registrerat i en medlemsstat inom Europeiska unionen eller Europeiska ekonomiska samarbetsområdet, skall intäkten av den ytterligare andelen inte anses ha uppkommit i den kvalificerade verksamheten och den skall därmed beskattas konventionellt. Således uppkommer dubbel beskattning på den delen av intäkten som överstiger dessa begränsningar. Detta får ses som en form av sanktion mot företag som överskrider dessa begränsningar.

14 Konsekvenser av förslagen

14.1 Inledning

För kommittéers och särskilda utredares arbete gäller kommittéförordningens (1998:1474) bestämmelser. I förordningen finns bestämmelser om bl.a. redovisning av konsekvenser. I det följande redovisas och behandlas dessa bestämmelsers innehåll och eventuella konsekvensers inverkan på utredningens förslag.

14.2 Statsfinansiella konsekvenser

Enligt 14 § kommittéförordningen gäller att om förslagen i ett betänkande påverkar kostnaderna eller intäkterna för staten, kommuner, landsting, företag eller andra enskilda skall en beräkning av dessa konsekvenser redovisas i betänkandet. Om förslagen innebär samhällsekonomiska konsekvenser i övrigt skall dessa redovisas. När det gäller ökade kostnader och minskade intäkter för staten, kommuner eller landsting skall kommittén föreslå en finansiering.

Utredningen har genomfört en analys av de statsfinansiella konsekvenserna av förslaget. Analysen redovisas i bilaga 5. Resultatet av denna analys kan sammanfattas enligt följande.

Utredningen har försökt att jämföra de faktiska bolagsskatteinkomsterna från de svenska rederierna inkomståret 2003 med de skatteinkomster ett tonnageskattesystem enligt utredningens förslag skulle ha medfört för samma år. Med reservation för de osäkerheter som finns i beräkningsunderlaget indikerar analysen att tonnageinkomsterna skulle ha varit något lägre för detta år. Sett över ett längre tidsperspektiv med en konjunkturcykel bedöms dock tonnageinkomsterna ligga i paritet med skatteinkomsterna enligt nuvarande skattesystem.

Utredningens förslag till hantering av överavskrivningar kan anses mer fördelaktigt för rederinäringen än dagens skattesystem

eftersom förslaget tar bort incitamentsstrukturen att återinvestera för att slippa beskattningseffekter. Det är dock mycket svårt att uppskatta vad de statsfinansiella effekterna av detta blir då det är oklart vad dagens system inbringar i skattebetalningar och hur rederierna kommer att åter- och nyinvestera i ett nytt skattesystem. Rederibranschen har under lång tid argumenterat för att ett svenskt tonnageskattesystem är en förutsättning för att verksamheten skall kunna bibehållas och utvecklas i Sverige. Om detta kommer att innebära oförändrade framtida åter- och nyinvesteringar i fartyg uppstår inget bortfall av de latent skatteskulderna jämfört med om dagens skattesystem skulle bibehållas.

14.3 Bolagens administrativa börda

Utredningens förslag innebär att aktiebolag som bedriver kvalificerad verksamhet kan välja att beräkna inkomsterna av den kvalificerade verksamheten med stöd av reglerna om tonnageskattning. Det medför bl.a. att om företaget bedriver både tonnageskattad verksamhet och annan verksamhet skall det finnas en bokföring för respektive verksamhet och utgifter som kan hänföras till både tonnageskattad och annan verksamhet skall fördelas proportionellt i förhållande till nettoomsättningen. Företaget skall även räkna ut en tonnageinkomst utifrån fartygens nettodräktighet. Förslagen innebär således ytterligare arbetsuppgifter för de företag som väljer tonnageskattning. De uppgifter som behövs har företagen redan i dag tillgång till och det krävs endast att uppgifterna sammanställs på ett annat sätt. Sammanfattningsvis anser utredningen att det inte går att fastställa om förslaget innebär en ökad administrativ börda, men med hänsyn till att tonnageskattning är ett frivilligt val så är detta acceptabelt.

14.4 Kostnader för Skatteverket

Skatteverket har gjort en beräkning av Skatteverkets hanteringskostnader av utredningens förslag. Utgångspunkten för beräkningen har varit att mellan 200 och 300 företag kommer att tonnageskattas, att endast den tonnageskattade inkomsten registreras från den nya tonnageskatteblanketten och att det på en viss blankett skapas en ny ruta där den tonnageskattade inkomsten skall

fyllas i. I beräkningen ingår inte något förtryck och automatiskt utskick av bilagan. Den tryckta upplagan av tonnagebilagan och informationsmaterialet beräknas uppgå till ca 1 000 exemplar. Utvecklingskostnaderna beräknas uppgå till ca 2,3 miljoner kr och driftskostnaderna beräknas till drygt 200 000 kr per år. Av detta belopp utgör underhåll av datorsystem den högsta kostnaden. Kostnaden för systemet är till stor del av engångskaraktär och kostnaderna i övrigt är försumbara.

Utredningen har vid sammanträffande med representanter för finansdepartementen i Danmark, Norge och Finland erfarit att ökningen av antalet anställda på respektive skattemyndighet till följd av införandet av tonnageskatt har varit marginell.

14.5 Övriga konsekvenser

Om förslagen i ett betänkande har betydelse för den kommunala självstyrelsen skall konsekvenserna i det avseendet anges i betänkandet. Detsamma gäller när ett förslag har betydelse för brottsligheten och det brottsförebyggande arbetet, för sysselsättning och offentlig service i olika delar av landet, för små företags arbetsförutsättningar, konkurrensförmåga eller villkor i övrigt i förhållande till större företag, för jämställdheten mellan kvinnor och män eller för möjligheterna att nå de integrationspolitiska målen (15 § kommittéförordningen).

Utredningen konstaterar att de förslag som lämnats inte kan förväntas ha någon påverkan på den kommunala självstyrelsen, för brottslighet och det brottsförebyggande arbetet, för offentlig service i olika delar av landet, för små företags arbetsförutsättningar och konkurrensförmåga i förhållande till större företag och inte heller vad gäller jämställdheten eller för möjligheten att nå de integrationspolitiska målen. Utredningens förslag torde emellertid medföra något förbättrade förutsättningar för sysselsättningen

15 Författningskommentar

15.1 Inledning

Utredningen föreslår ett nytt kapitel, 39 b kap., i inkomstskattelagen (1999:1229) samt ändringar i andra paragrafer i samma lag liksom i andra lagar. Eftersom bestämmelserna i 39 b kap. inkomstskattelagen är nya anges de, i syfte att öka överskådligheten, i sin föreslagna lydelse i anslutning till att de kommenteras. De anges även först i genomgången nedan. Beträffande andra bestämmelser där ändringar föreslås redovisas endast paragrafens nummer. Utredningen har under respektive avsnitt lämnat utförliga kommentarer och skäl för de författningsförslag som lämnas i betänkandet. I författningskommentaren finns hänvisningar till dessa avsnitt och ytterligare kommentarer.

15.2 Förslag till 39 b kap. inkomstskattelagen (1999:1229)

39 b kap. Särskilda bestämmelser för vissa rederier

Innehåll

1 §

I detta kapitel finns bestämmelser om beräkning av tonnageskattad inkomst (tonnagebeskattning).

Av paragrafen framgår att det i kapitlet finns bestämmelser som anger hur tonnageskattad inkomst skall beräknas och att detta kan benämnas tonnageskattning.

Definitioner

2 §

Med företag avses i detta kapitel

– svenskt aktiebolag, och

– utländskt bolag enligt 2 kap. 5 a § första stycket som hör hemma i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet och som bedriver verksamhet från fast driftställe i Sverige.

Paragrafen anger vilka juridiska personer som kan tillämpa bestämmelserna om tonnagebeskattning. Det är endast den delen av företagets verksamhet som är kvalificerad som kan omfattas av bestämmelserna i kapitlet. Se avsnitt 7.3.

3 §

Med företagsgrupp avses i detta kapitel två eller flera företag som ingår i en svensk koncern enligt 1 kap. 11 § aktiebolagslagen (2005:551) eller en motsvarande utländsk företagsgrupp och som kan välja att beräkna inkomst enligt detta kapitel.

Bestämmelserna i första stycket gäller även företag där fyra eller färre delägare, direkt eller indirekt, äger andelar motsvarande mer än 50 procent av rösterna för samtliga andelar i företaget. Om närstående fysiska personer är delägare skall dessa behandlas som en delägare.

I paragrafen definieras begreppet företagsgrupp för detta kapitel. Begreppet är relevant för de särskilda regler som finns för företag som är del av en svensk koncern eller motsvarande utländsk företagsgrupp (jfr 18–20 §§).

Andra stycket innehåller bestämmelser som delvis liknar de i 56 kap. 2, 5 och 6 §§. Bestämmelsen syftar till att motverka kringgåenden av koncernregeln. I avsaknad av en sådan bestämmelse vore det t.ex. möjligt att en person ensam eller tillsammans med några andra fysiska eller juridiska personer organiserar ett samarbete i en företagsgrupp så att full kontroll uppnås över företagsgruppen utan att någon äger andelar som motsvarar mer än 50 procent av rösterna. Begreppet närstående är definierat i 2 kap. 22 §.

4 §

Med dominerande part avses, vid jämförelse mellan företag eller företagsgrupper, det företag eller den företagsgrupp med en omsättning som är minst dubbelt så stor som omsättningen hos det andra företaget eller den andra företagsgruppen.

Begreppet dominerande part är relevant vid användandet av den huvudregel som finns i 18–20 §§ för att avgöra vilken beskattningsmetod eller tonnageskatteperiod som ska tillämpas vid fusioner, delningar, bildande av koncerner etc.

5 §

Med tonnageinkomst avses sådan inkomst av kvalificerad verksamhet som beräknas utifrån fartygens nettodräktighet.

I paragrafen definieras vad som avses med tonnageinkomst. Hur tonnageinkomsten skall beräknas framgår av 39 b kap. 25 §.

6 §

Med tonnagebeskattad inkomst avses tonnageinkomst och skattepliktiga belopp enligt 30 och 32 §§.

Tonnageinkomst beräknad med stöd av 39 b kap. 25 § och skattepliktigt belopp som uppkommit till följd av försäljning av fartyg och andra tillgångar läggs samman och utgör företagets tonnagebeskattade inkomst.

Kvalificerat fartyg

7 §

Med kvalificerat fartyg avses fartyg som

1. har en nettodräktighet på minst 100, och
2. har sin strategiska och ekonomiska ledning i Sverige.

I paragrafen anges de krav som ställs på ett fartyg för att det skall vara kvalificerat för tonnagebeskattning. Se avsnitt 5.3.1 och 5.3.2.

8 §

Om ett kvalificerat fartyg ägs eller hyrs av flera, skall ett företags andel i ett sådant fartyg vara ett kvalificerat fartyg för företaget.

Bestämmelsen anger att företagets val av beskattningsmetod även gäller för företagets andel i ett kvalificerat fartyg. Det krävs således inte att samtliga som äger eller hyr fartyget väljer samma beskattningsmetod. Se vidare avsnitt 5.3.5.

9 §

Fartyg som ägs av företaget och hyrs ut utan besättning anses som kvalificerat endast om företaget till följd av tillfällig överkapacitet hyr ut fartyget vid ett tillfälle och under högst tre år.

Tonnageskattesystemet skall stimulera svensk sjöfartsnäring och gynna företag som bedriver rederiverksamhet. Företag som har som huvudsaklig sysselsättning att hyra ut fartyg utan besättning skall däremot inte omfattas av tonnagebeskattningen. Med hänsyn härtill har det införts en begränsning av uthyrning av fartyg utan besättning. Se vidare avsnitt 5.3.4.

Kvalificerad verksamhet

10 §

Med kvalificerad verksamhet avses i detta kapitel transport av gods eller passagerare till sjöss med ett eget eller inhyrt kvalificerat fartyg eller uthyrning av ett kvalificerat fartyg under förutsättning att verksamheten kan utsättas för internationell konkurrens.

Med kvalificerad verksamhet avses även verksamhet som utförs i nära anknytning till företagets transportverksamhet enligt första stycket. Detta avser

- 1. lastning och lossning av gods,*
- 2. på- och avstigning av passagerare,*
- 3. transport av last och passagerare inom hamnområdet till och från fartyget,*
- 4. tillfällig uppläggning av last vid lastning och lossning,*
- 5. drift av biljettkontor och passagerarterminaler,*

6. *administrativ verksamhet och försäkringsverksamhet som har samband med transport av passagerare eller gods,*
7. *försäljning av varor och tjänster för konsumtion ombord på fartyget,*
8. *beräknad marknadshyra vid rederiets egen användning av lokaler ombord på fartyget,*
9. *hyresinkomst till följd av uthyrning av lokaler ombord på fartyg, eller*
10. *hyra eller tillhandahållande av containrar för gods.*

Med kvalificerad verksamhet avses transport av gods eller passagerare till sjöss med rederiets egna kvalificerade fartyg eller med ett inhyrt kvalificerat fartyg under förutsättning att verksamheten kan utsättas för internationell konkurrens. Ett inhyrt fartyg kan vara hyrt med eller utan besättning. Även uthyrning av ett kvalificerat fartyg utgör verksamhet som är kvalificerad för tonnageskattning (jfr dock 9 §). En förutsättning är även vid uthyrning att verksamheten kan utsättas för internationell konkurrens. Med begreppet sjötransport avses transport av passagerare eller gods till sjöss.

Verksamhet som har nära anknytning till rederiets transport av gods eller passagerare med ett kvalificerat fartyg kan omfattas av tonnageskattesystemet. Uppräkningen i paragrafens andra stycke är uttömmande.

Verksamheterna förklaras utförligt i avsnitt 6.4.2 och 6.4.4.

Det finns således många skilda verksamheter som inte är kvalificerade för tonnageskattning. Det är bl.a. undersökning och utvinning av naturtillgångar, fiskeriverksamhet, utflykts- och fritidsverksamhet till sjöss samt bygg- och reparationsverksamhet av anläggningar i hamn eller till sjöss.

11 §

Omfattas en transporttjänst av transport med ett kvalificerat fartyg och transport utanför hamnområdet, utgör landtransport utanför hamnområdet som ingår i transporttjänstens pris kvalificerad verksamhet om företaget har köpt transporten av en utomstående.

En transport kan vara uppdelad på transport på land och till sjöss. Om den delen av transporten som skall ske på land är köpt av en

utomstående person, är även den delen av den samlade transporten kvalificerad verksamhet för rederiet. Se avsnitt 6.4.5.

12 §

Bogsering är kvalificerad verksamhet om mer än 50 procent av verksamheten som utförs av ett fartyg under ett visst år utgör sjötransport och om fartyget är registrerat i en stat som är medlem i Europeiska unionen eller Europeiska ekonomiska samarbetsområdet.

I enlighet med EU-kommissionens riktlinjer omfattas bogsering endast om mer än 50 procent av bogseringsverksamheten som utförs av en bogserbåt under ett visst år utgör sjötransport. Väntetid kan proportionellt läggas till den del av den totala verksamheten som utgör sjötransport. Bogseringsverksamhet som bl.a. utförs i hamnar eller som innebär att man hjälper ett självdrivet fartyg in i hamnen är inte kvalificerad verksamhet. Undantag från flaggkravet kan inte medges.

13 §

Sjötransporter som utförs av mudderverk utgör kvalificerad verksamhet endast om mudderverkets verksamhet under mer än 50 procent av den årliga drifttiden utgör sjötransport och om mudderverket är registrerat i en stat som är medlem i Europeiska unionen eller Europeiska ekonomiska samarbetsområdet.

Enligt kommissionens riktlinjer kan mudderverk omfattas av tonnageskattesystemet om verksamheten under mer än 50 procent av den årliga drifttiden utgör verklig transport till sjöss av muddermassa. Det är dock endast den delen av verksamheten som kan omfattas av systemet. Mudderverken skall vara registrerade i någon medlemsstat.

14 §

Med nettodräktighet avses sådan dräktighet enligt förordningen (1994:1162) om skeppsmätning.

Paragrafen hänvisar till definitionen av begreppet nettodräktighet. Med nettodräktighet avses fartygets nyttiga volym vilket är rymden

av fartygets lastrum, passagerarutrymmen och fartygets djupgående i relation till mallat djup. Skeppsmättningsförordningen hänvisar till 1969 års internationella skeppsmättningskonvention. Fartygets nettodräktighet framgår av fartygets internationella mätbrev.

15 §

Med restvärde avses i detta kapitel det värde på tillgångarna som framkommer om avskrivning årligen sker med fyra procent av anskaffningsutgiften för fartyg och tjugo procent av anskaffningsutgiften för andra tillgångar.

Paragrafen definierar begreppet restvärde som används vid beräkning av skattepliktigt belopp vid överlåtelse av tillgångar i tonnagebeskattad verksamhet. Se avsnitt 9.2.4.

Val av beskattningsmetod

16 §

Företag som bedriver kvalificerad verksamhet skall välja om inkomsterna av denna verksamhet skall beräknas med stöd av reglerna i detta kapitel eller inte.

Ett sådant val skall göras senast när självdeklarationen skall lämnas enligt 4 kap. 5 § och 16 kap. 1 och 2 §§ lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter för det beskattningsår som tonnagebeskattning för första gången kan tillämpas.

Valet enligt första stycket skall omfatta hela den kvalificerade verksamheten.

Det är frivilligt för rederier att välja tonnagebeskattning. Företag som vill beräkna inkomsterna enligt bestämmelserna om tonnagebeskattning skall begära detta i självdeklarationen senast den 2 maj taxeringsåret eller, om anstånd har beviljats, senast den dag som Skatteverket har beslutat.

Av tredje stycket framgår att företagets samtliga fartyg och övriga tillgångar som utgör kvalificerad verksamhet skall omfattas av tonnagebeskattningen. Bestämmelsen skall förhindra att verksamhet som går med vinst tonnagebeskattas medan förlustbringande verksamhet beskattas konventionellt.

17 §

Företagets val av beskattningsmetod enligt 16 § är bindande för företaget under tio år räknat från och med det beskattningsår då tonnagebeskattning för första gången kan tillämpas. Vid utgången av denna period skall företaget på nytt välja beskattningsmetod för en ny period.

Bestämmelsen anger under hur lång tid ett företag är bundet av sitt beslut rörande beskattningsmetod. Detta gäller företagets beslut att tonnagebeskattas respektive beslut att även fortsättningsvis beskattas konventionellt. Om företaget efter en tonnageskatteperiod väljer att beskattas konventionellt kan det först efter tio år med sådan beskattning åter välja att tonnagebeskattas. Ett företag som träder ut ur systemet på grund av att det inte längre bedriver kvalificerad verksamhet måste också beskattas konventionellt under tio år innan det åter kan tonnagebeskattas. Företagets beslut att välja tonnagebeskattning gäller från och med det första beskattningsåret som valet avser. Ett sådant val kan inte omprövas av Skatteverket. Om företaget vid det första valet beslutar att avstå från tonnagebeskattning gäller det beslutet från och med beskattningsåret 2005. Se avsnitt 10.4.1 och 10.4.3.

18 §

Ett företag som ingår i en företagsgrupp skall inte tonnagebeskattas. Ett sådant företag får dock begära att tonnagebeskattas om samtliga företag med kvalificerad verksamhet i gruppen väljer att beräkna inkomsten enligt detta kapitel.

Av paragrafen följer att ett företag som ingår i en företagsgrupp kan välja att tonnagebeskattas endast om alla andra företag i koncernen som bedriver kvalificerad verksamhet också väljer att tonnagebeskattas. Med företag avses endast de företag som omfattas av den särskilda definitionen av företag i 2 §. Den valda utformningen innebär att man i större utsträckning undviker situationer där Skatteverket flera år senare upptäcker att ett bolag som valt tonnagebeskattning inte haft rätt att göra det på grund av koncernregeln. Tonnagebeskattning kan bara godtas om bolaget i sin deklaration redovisar att övriga bolag med kvalificerad verksamhet i koncernen också valt tonnagebeskattning.

19 §

Om två eller flera företag eller företagsgrupper bildar en ny företagsgrupp gäller följande.

a) Om alla företag i den nya gruppen valt att beräkna inkomsterna enligt detta kapitel skall den dominerande partens tonnageperiod gälla för företagen i den nya gruppen. För det fall att det inte finns någon dominerande part skall den tonnageperiod som utgår sist för företagen i den nya gruppen gälla.

b) Om endast vissa av företagen i den nya företagsgruppen valt att beräkna inkomsterna enligt detta kapitel medan andra valt att inte göra det skall det val som gjorts av den dominerande parten gälla för företagen i den nya gruppen. För det fall att det inte finns någon dominerande part får företagen i gruppen göra en ny begäran att beskattas enligt 18 §. I annat fall skall inget av företagen tonnagebeskattas.

Paragrafen reglerar vad som händer när företag eller företagsgrupper går samman och bildar en ny grupp. Med ny grupp avses endast att sammansättningen av en företagsgrupp på något sätt ändrats. Paragrafen omfattar t.ex. att ett företag köper upp ett annat företag, ett företag köps upp av en företagsgrupp eller två företagsgrupper bildar en ny grupp. Om ett av företagen eller företagsgrupperna är den dominerande parten skall den partens val vara avgörande, både vad gäller utgången av tonnageperioden och valet av beskattningsmetod. Dominerande part definieras i 4 §.

I avsaknad av en dominerande part skall den tonnageperiod tillämpas för vilken längst tid kvarstår vid bildandet av den nya gruppen. Vad gäller val av beskattningsmetod, när två eller fler företag eller företagsgrupper bildar en ny grupp, får den nya gruppen välja tonnagebeskattning endast om alla bolag som kan tonnagebeskattas också väljer tonnagebeskattning i enlighet med 18 §. Detta innebär att en ny tioårsperiod inleds enligt 17 §.

20 §

För företag som inte omfattas av 18 och 19 §§ gäller följande.

a) Om tonnagebeskattade företag med olika tonnageperioder fusioneras skall den dominerande partens tonnageperiod gälla för det övertagande företaget. För det fall det inte finns någon

dominerande part skall den tonnageskatteperiod som utgår sist gälla för det övertagande företaget.

b) Om ett tonnageskattat företag och ett icke tonnageskattat företag fusioneras skall det val som gjorts av den dominerande parten gälla för det övertagande företaget. För det fall att det inte finns någon dominerande part får det övertagande företaget välja beskattningsmetod enligt 16 §.

c) Vid delning av företag anses tonnageskatteperioden vara densamma som för det överlåtande företaget.

Här regleras vad som gäller vid fusion och delning av företag. Vid fusion är paragrafen uppbyggd på samma sätt som vid bildande av en ny företagsgrupp (jfr 19 §), dvs. om ett av företagen är den dominerande parten skall det företags val också gälla för det övertagande företaget, både vad gäller tonnageskatteperioden och val av beskattningsmetod. I avsaknad av en dominerande part skall den längsta tonnageskatteperioden gälla och, om de fusionerande företagen valt olika beskattningsmetod, får det övertagande företaget göra ett nytt val av beskattningsmetod. Vid delning fortsätter det överlåtande företags val att gälla för de två företagen.

Villkor

21 §

Om den nettodräktighet som företaget disponerat i inhyrda fartyg med besättning i genomsnitt under beskattningsåret överstigit 75 procent av företags genomsnittliga totala nettodräktighet under beskattningsåret, skall intäkten från den överskjutande delen av den inhyrda nettodräktigheten inte anses ha uppkommit i den kvalificerade verksamheten. Den överskjutande intäkten beräknas som den andel av nettoomsättningen enligt 3 kap. 12 § årsredovisningslagen (1995:1554), som svarar mot förhållandet mellan å ena sidan den delen av nettodräktigheten av inhyrda fartyg som överstigit 75 procent av företags totala nettodräktighet och å andra sidan företags totala nettodräktighet.

Fartyg som hyrs in utan besättning, jämställs i första stycket med fartyg som ägs av företaget. Detsamma gäller fartyg som hyrs in med besättning, när fartyget hyrs för en period på minst ett år och högst fem år, och det vid ingåendet av hyreskontraktet har avtalats om en köpoption som innebär att förhyraren senast vid hyrestidens slut kan

förvärva fartyget till högst marknadspriset vid köptionens förvärvande.

Fartyg som har förklarats sjöodugligt av behörig instans omfattas inte av första stycket.

Av första stycket framgår att i ett enskilt bolag kan inte mer än 75 procent av nettodräktigheten av bolagets genomsnittliga sammanlagda nettodräktighet av kvalificerade fartyg vara inhyrd med besättning för att det skall omfattas av tonnageskattesystemet. Intäkt från den överskjutande delen av den inhyrda nettodräktigheten anses inte ha uppkommit i den kvalificerade verksamheten, utan den skall beskattas enligt de konventionella bestämmelserna. En sådan beskattning kan ses om en sanktion mot ett företag som överskrider gränsen för fartyg inhyrda med besättning. Ett skäl till denna begränsning är att tonnageskattesystemet är avsett för bolag som bedriver rederiverksamhet och inte för bolag som endast hyr in fartyg med besättning. Vid sådan befraktning utförs en stor del av den operationella verksamheten av uthyraren vilket innebär att fartyget inte kan anses i sin helhet drivas av det tonnagebeskattade bolaget.

I andra stycket anges att vid beräkningen av andelen inhyrd nettodräktighet skall fartyg som hyrs in utan besättning behandlas på samma sätt som fartyg som företaget äger. Skälet härtill är att företag som hyr fartyg utan besättning i regel ansvarar för driften av fartyget och att hyreskontrakten brukar löpa under lång tid. Se vidare avsnitt 5.3.3.

22 §

Om företaget ingår i en företagsgrupp skall 21 § första stycket inte tillämpas om den nettodräktighet som gruppen disponerat i inhyrda fartyg med besättning i genomsnitt under beskattningsåret inte överstigit 75 procent av gruppens genomsnittliga totala nettodräktighet under beskattningsåret.

Paragrafen innebär en lättnadsregel för företag som ingår i en företagsgrupp. Eftersom ett företag som ingår i en företagsgrupp i praktiken är bunden av det val av beskattningsmetod som andra företag i gruppen gjort är det också skäligt att spärregeln i 21 § beräknas för hela företagsgruppen om det är till fördel för det enskilda företaget.

23 §

Företaget skall under ett beskattningsår upprätthålla eller öka andelen av den nettodräktighet som företaget äger av kvalificerade fartyg och som är registrerade i en stat som är medlem i Europeiska unionen eller Europeiska ekonomiska samarbetsområdet. Utgångspunkten för bedömningen skall vara den andel av nettodräktigheten som är registrerad i någon av medlemsstaterna vid ingången av det beskattningsår som företaget för första gången tillämpar tonnagebeskattning.

Första stycket gäller inte om, i genomsnitt under beskattningsåret, minst 60 procent av företagens ägda nettodräktighet som används i kvalificerad verksamhet varit registrerad i någon av medlemsstaterna. Första stycket skall inte heller tillämpas om företaget ingår i en företagsgrupp, om i genomsnitt under beskattningsåret minst 60 procent av gruppens ägda nettodräktighet som används i kvalificerad verksamhet är registrerad i någon av medlemsstaterna.

Vid tillämpning av första och andra stycket jämföras fartyg som hyrs in utan besättning med fartyg som ägs av företaget.

Bestämmelsen är ett krav enligt EU-kommissionens riktlinjer och avsikten är att andelen fartyg registrerade inom EU eller Europeiska ekonomiska samarbetsområdet skall upprätthållas eller öka.

Andra stycket är ett undantag från huvudregeln och innebär att kravet på att upprätthålla eller öka andelen fartyg inte behöver uppfyllas om minst 60 procent av företagens nettodräktighet av kvalificerade fartyg är registrerat i en medlemsstat. Se vidare avsnitt 5.3.6. Vidare finns en lättnadsregel för företag som ingår i en företagsgrupp. Eftersom ett företag som ingår i en företagsgrupp i praktiken är bunden av det val av beskattningsmetod som andra företag i gruppen gjort är det också skäligt att spärren på 60 procent beräknas för hela företagsgruppen om det är till fördel för det enskilda företaget.

24 §

Om ett företag inte uppfyller kravet i 23 §, skall intäkten av den ytterligare andelen i förhållande till utgångspunkten enligt 23 § inte anses ha uppkommit i den kvalificerade verksamheten. Intäkten av den ytterligare andelen skall beräknas som den andel av nettoomsättningen enligt 3 kap. 12 § årsredovisningslagen (1995:1554), som svarar mot förhållandet mellan denna andel av nettodräktigheten och

hela den av företaget ägda nettodräktigheten som används i kvalificerad verksamhet.

Bestämmelsen anger att intäkt av den ytterligare andelen av nettodräktigheten, som inte uppfyller kravet i 23 §, inte skall anses ha uppkommit i företagets kvalificerade verksamhet. Denna intäkt skall i stället beskattas enligt de allmänna skattebestämmelserna.

Följande exempel kan förklara hur beräkningen skall göras.

Nettodräktigheten i den kvalificerade verksamheten hos ett företag uppgår totalt till 100 000 både vid inträdet i tonnageskattningen och under det aktuella beskattningsåret. Den nettodräktighet som var registrerad inom EU eller Europeiska ekonomiska samarbetsområdet vid inträdet i tonnageskattningen uppgick till 55 000 (utgångspunkten enligt 23 § första stycket).

Under aktuellt beskattningsår har den inom EU eller Europeiska ekonomiska samarbetsområdet registrerade nettodräktigheten sjunkit till 50 000. Företaget uppfyller alltså inte kraven i 23 §.

Den ytterligare andelen som är registrerad utanför EU eller Europeiska ekonomiska samarbetsområdet, i förhållande till vad som gällde vid inträdet i tonnageskattningen, uppgår således till 5 000.

Intäkten av denna ytterligare andel beräknas då till 5 000/100 000 (5 procent) av nettoomsättningen. Denna intäkt beskattas enligt konventionella regler.

Beräkning av tonnageinkomst

25 §

Tonnageinkomsten utgör för varje kvalificerat fartyg följande grundbelopp per 100 nettodräktighet (NT) per påbörjat dygn, oavsett om fartyget är i drift eller inte:

- | | |
|---|----------------------------|
| <i>1. Till och med 1 000 NT</i> | <i>8,50 kr per 100 NT,</i> |
| <i>2. från 1 001 NT till och med 10 000 NT</i> | <i>6,50 kr per 100 NT,</i> |
| <i>3. från 10 001 NT till och med 25 000 NT</i> | <i>4,00 kr per 100 NT,</i> |
| <i>4. mer än 25 000 NT</i> | <i>2,00 kr per 100 NT.</i> |

För tid under vilken fartyg har förklarats sjöodugligt av behörig instans skall tonnageinkomst inte beräknas.

Paragrafen beskriver hur inkomsten skall beräknas på den delen av företagets verksamhet som är kvalificerad för tonnageskattning.

Tonnageinkomsten beräknas per fartyg per dygn. Eftersom bestämmelserna om tonnagebeskattning omfattar både ägda, inhyrda och uthyrda fartyg kan samma fartyg ingå i inkomstberäkningen för flera tonnagebeskattade bolag.

För ett fartyg med en nettodräktighet på 26 000 beräknas tonnageinkomsten per dag på följande sätt.

$$1\,000/100 \times 8,50 \text{ kr} = 85 \text{ kr}$$

$$(10\,000 - 1\,000)/100 \times 6,50 \text{ kr} = 585 \text{ kr}$$

$$(25\,000 - 10\,000)/100 \times 4 \text{ kr} = 600 \text{ kr}$$

$$(26\,000 - 25\,000)/100 \times 2 \text{ kr} = 20 \text{ kr}$$

Inkomsten per dag blir (85 + 585 + 600 + 20 =) 1 290 kr. För att beräkna fartygets tonnageinkomst per år multipliceras inkomsten per dag med 365 dagar.

Av andra stycket framgår att tonnageinkomst inte skall beräknas på fartyg som har förklarats sjöodugligt av Sjöfartsverket eller någon motsvarande utländsk instans.

26 §

Avdrag medges inte från tonnageinkomst.

Bestämmelsen innebär att avdrag inte kan göras från tonnageinkomsten varken för löpande utgifter eller för avskrivningar på tillgångar. Avdrag kan inte heller ske för föregående års underskott eller för underskott i verksamhet som inte tonnagebeskattas.

Blandad verksamhet

27 §

Utgift som kan hänföras till både tonnagebeskattad verksamhet och annan verksamhet fördelas proportionellt i förhållande till nettoomsättningen enligt 3 kap. 12 § årsredovisningslagen (1995:1554) i den verksamhet som tonnagebeskattas och den övriga verksamheten.

Bestämmelsen innebär att en utgift som inte i sin helhet kan hänföras till antingen den tonnagebeskattade verksamheten eller annan verksamhet utan som avser båda verksamheterna skall fördelas schablonmässigt med ledning av hur nettoomsättningen enligt

3 kap. 12 § årsredovisningslagen fördelar sig mellan verksamheterna.

28 §

Finansiella intäkter och kostnader inklusive valutakursvinster och valutakursförluster skall fördelas proportionellt efter det värde som i räkenskaperna upptagits på tillgångar i den tonnageskattade verksamheten respektive på tillgångar i övrig verksamhet.

I paragrafen regleras hur finansiella intäkter och kostnader, såsom exempelvis ränteintäkter och räntekostnader, skall fördelas mellan tonnageskattad verksamhet och övrig verksamhet. Regeln syftar till att förhindra att t.ex. räntekostnader i större omfattning än som är motiverat hänförs till den konventionellt beskattade verksamheten, där den medför avdragsrätt, med motiveringen att denna verksamhet finansierats med lånat kapital medan den tonnageskattade verksamheten finansierats med eget kapital. Svårigheten att bedöma till vilken verksamhet låneskuldena m.m. skall hänföras medför att det skall göras en schablonmässig fördelning av de finansiella intäkterna och kostnaderna med utgångspunkt i värdena på tillgångarna i respektive verksamhet.

Överlåtelse av tillgångar i tonnageskattad verksamhet

29 §

Överlåts fartyg eller andra sådana tillgångar som avses i 18 kap. och som används i tonnageskattad verksamhet tillämpas reglerna i 30 och 32 §§ om tillgångarna anskaffats före inträdet i tonnageskattningen.

Överlåts fartyg eller andra sådana tillgångar som avses i 18 kap. och som används i tonnageskattad verksamhet tillämpas bestämmelserna i 32 § om tillgångarna anskaffats efter inträdet i tonnageskattningen.

Överlåts andra tillgångar än sådana som omfattas av bestämmelserna i 18 kap. tillämpas inte bestämmelserna i detta kapitel på överlåtelsen.

Första stycket reglerar vilka skattekonsekvenser som inträffar om fartyg och andra inventarier som anskaffats före inträdet i tonnageskattningen.

beskattningen avyttras när företaget omfattas av tonnagesbeskattning. Beräkning av skattepliktig vinst skall då ske enligt reglerna i 30 § (övergångsmodellen) och 32 § (nominell vinst). Hänvisningen till 32 § innebär att vinst på fartyg som anskaffats före inträdet i tonnagesbeskattningen alltid skall bli beskattad minst till den del vinsten utgörs av nominell vinst. Utan denna hänvisning skulle vinst på sådana fartyg annars kunna bli lägre beskattad än vinst på fartyg som anskaffats inom tonnagesbeskattningssystemet.

Andra stycket behandlar avyttring av fartyg och andra inventarier som anskaffats efter inträdet i tonnagesbeskattningen. I dessa fall sker beskattning endast om nominell vinst uppkommer.

Tredje stycket klargör att vinstberäkningen på andra tillgångar än sådana som avses i 18 kap. inkomstskattelagen, t.ex. byggnader, markanläggningar, värdepapper m.m., skall ske enligt de allmänna reglerna i inkomstskattelagen.

30 §

Om tillgång som avses i 29 § första stycket överläts inom tio år från inträdet i tonnagesbeskattningen skall till beskattning upptas nedan angivna del av skillnaden vid inträdet mellan restvärdet och det skattemässiga värdet, beräknat enligt andra stycket, på de överlättna tillgångarna.

<i>Avyttringsår</i>	<i>Skattepliktig andel av skillnadsbeloppet</i>
<i>inträdesåret</i>	<i>100 procent</i>
<i>1:a året efter inträdesåret</i>	<i>90 procent</i>
<i>2:a året efter inträdesåret</i>	<i>80 procent</i>
<i>3:e året efter inträdesåret</i>	<i>70 procent</i>
<i>4:e året efter inträdesåret</i>	<i>60 procent</i>
<i>5:e året efter inträdesåret</i>	<i>50 procent</i>
<i>6:e året efter inträdesåret</i>	<i>40 procent</i>
<i>7:e året efter inträdesåret</i>	<i>30 procent</i>
<i>8:e året efter inträdesåret</i>	<i>20 procent</i>
<i>9:e året efter inträdesåret</i>	<i>10 procent</i>

Det skattemässiga värdet på inventarier vid inträdet i tonnagesbeskattningen fördelas på inventarier som ingår i den tonnagesbeskattade verksamheten och övriga inventarier proportionellt efter det värde som i räkenskaperna upptagits på inventarierna i den tonnagesbeskattade verksamheten respektive värdet på övriga

inventarier. Det skattemässiga värde som belöper på inventarierna i den tonnageskattade verksamheten fördelas därefter på var och en av dessa inventarier proportionellt efter hur stor del anskaffningsutgiften för respektive inventarium utgör av den totala anskaffningsutgiften för samtliga inventarier i den tonnageskattade verksamheten.

Bestämmelsen, den s.k. övergångsmodellen, beskrivs i avsnitt 9.2.4. Bestämmelsen är endast tillämplig om avyttring av tillgångar sker inom tio år från inträdet i tonnageskattningen.

Av andra stycket framgår hur det skattemässiga värdet på inventarierna vid inträdet skall fördelas mellan den tonnageskattade verksamheten och den övriga verksamheten.

31 §

Beskattning enligt 30 § skall inte ske om företaget under beskattningsåret förvärvar fartyg som används i den tonnageskattade verksamheten för en anskaffningsutgift som minst motsvarar restvärdet vid ingången av det beskattningsår överlåtelsen sker. Beskattning sker dock om det förvärvade fartyget avyttras före utgången av tonnageskatteperioden, såvida inte ny ersättningsanskaffning enligt första meningen sker.

Bindande avtal om leverans av fartyg inom tre år jämställs med förvärv av fartyg. Avtal skall ha ingåtts senast vid den tidpunkt självdeklaration för inkomståret skall lämnas. Om sådant avtal ingåtts jämställs kontraktssumman med anskaffningsutgiften vid tillämpning av första stycket.

Av paragrafen framgår att beskattning av vinst som framräknats enligt 30 § inte skall ske om återanskaffning av fartyg sker för visst belopp. Beskattning sker inte så länge återanskaffning av fartyg sker, utan beloppet rullas framåt i tiden tills en återanskaffning inte inträffar.

Av andra stycket framgår att bindande avtal om leverans av fartyg inom tre år skall jämföras med förvärv av fartyg.

32 §

Vid överlåtelse av fartyg som avses i 29 § första och andra stycket, skall vinst beräknad enligt andra stycket tas upp till beskattning.

Vinsten beräknas som skillnaden mellan försäljningspriset och anskaffningsutgiften med tillägg för sådana förbättringsutgifter som inte utgör reparations- eller underhållsutgifter.

Avdrag från vinst enligt första stycket får göras för förlust vid avyttring av fartyg som såväl förvärvats som avyttrats under beskattningsåret.

Bestämmelsen har motiverats i avsnitt 9.3.3. Bestämmelsen innebär att nominell vinst beskattas vid avyttring av fartyg oavsett om de anskaffats före eller efter inträdet i tonnagebeskattningen.

Tredje stycket innebär att avdrag från den nominella vinsten kan ske i det fall förlust uppkommit på ett fartyg som både anskaffats och avyttrats under samma år som den nominella vinsten uppkommit.

33 §

Beskattning enligt 32 § skall inte ske om företaget under beskattningsåret förvärvat fartyg som används i den tonnagebeskattade verksamheten för en anskaffningsutgift som minst motsvarar försäljningspriset på avyttrade fartyg.

Bindande avtal om leverans av fartyg inom tre år jämföras med förvärv av fartyg. Avtal skall ha ingåtts senast vid den tidpunkt självdeklaration för inkomståret skall lämnas. Om sådant avtal ingåtts jämföras kontraktssumman med anskaffningsutgiften vid tillämpning av första stycket.

Av paragrafen framgår att beskattning av vinst enligt 32 § inte skall ske om återanskaffning av fartyg sker under beskattningsåret för ett visst belopp. Beskattning sker inte så länge återanskaffning av fartyg sker.

Av andra stycket framgår att bindande avtal om leverans av fartyg inom tre år skall jämföras med förvärv av fartyg.

Skattepliktig inkomst

34 §

Den tonnagebeskattade inkomsten skall läggas samman med företagets övriga inkomster av näringsverksamhet.

Av paragrafen framgår att den tonnagebeskattade inkomsten skall läggas samman med företagets eventuella överskott i inkomstslaget näringsverksamhet och summan beskattas med den skattesats som gäller för aktiebolag. Att avdrag inte medges från tonnageinkomsten framgår av 26 §.

Avskrivningar under tonnageskatteperioden

35 §

Fartyg och andra tillgångar skall under den tid som de har omfattats av tonnagebeskattning anses ha skrivits av enligt bestämmelserna i 36–38 §§.

Paragrafen och de följande bestämmelserna reglerar hur avskrivningar skall beräknas på tillgångar som ingår i en tonnagebeskattad verksamhet. Bestämmelsen reglerar vilket skattemässigt avskrivningsunderlag som kvarstår på dessa tillgångar när eller om företaget återgår till att beskattas enligt de konventionella beskattningsreglerna.

36 §

För inventarier som anskaffats före inträdet i tonnagebeskattningen skall avskrivningsunderlaget utgöras av ett värde beräknat enligt följande. Det skattemässiga värdet på inventarier vid inträdet i tonnagebeskattningen fördelas på inventarier som ingår i tonnagebeskattad verksamhet och övriga inventarier proportionellt efter det värde som i räkenskaperna upptagits på inventarierna i den tonnagebeskattade verksamheten respektive värdet på övriga inventarier. Det skattemässiga värde som belöper på inventarierna i den tonnagebeskattade verksamheten fördelas därefter på var och en av dessa inventarier proportionellt efter hur stor del anskaffningsutgiften för

respektive inventarium utgör av den totala anskaffningsutgiften för samtliga inventarier i den tonnageskattade verksamheten.

För inventarier som anskaffas efter inträdet i tonnageskattningen utgörs avskrivningsunderlaget av anskaffningsutgiften med tillägg för sådana förbättringsutgifter som inte utgör reparations- eller underhållsutgifter.

Paragrafen reglerar hur avskrivningsunderlaget för inventarier skall beräknas. Inventariernas skattemässiga värde vid inträdet i tonnageskattesystemet skall fördelas på inventarierna i företagets tonnageskattade verksamhet respektive konventionellt beskattade verksamhet utifrån värdet i räkenskaperna. Därefter skall det skattemässiga värdet på inventarierna som omfattas av systemet fördelas utifrån inventariets anskaffningsutgift jämfört med anskaffningsutgiften för alla inventarier som omfattas av tonnageskattesystemet.

37 §

För byggnader och markanläggningar som anskaffats före inträdet i tonnageskattningen skall beräkningen av avskrivningsunderlaget ske på motsvarande sätt som för inventarier enligt 36 §.

För byggnader och markanläggningar som anskaffas efter inträdet i tonnageskattningen utgörs avskrivningsunderlaget av anskaffningsutgiften med tillägg för sådana förbättringsutgifter som inte utgör reparations- eller underhållsutgifter.

Paragrafen reglerar hur avskrivningsunderlaget för byggnader och markanläggningar skall beräknas.

38 §

Avskrivning från underlaget enligt 36 § skall årligen anses ha gjorts med belopp motsvarande

<i>för fartyg</i>	<i>fyra procent av anskaffningsutgiften med tillägg för sådana förbättringsutgifter som inte utgör reparations- eller underhållsutgifter</i>
<i>för andra inventarier</i>	<i>tjugo procent av anskaffningsutgiften med tillägg för sådana förbättringsutgifter som inte utgör reparations- eller underhållsutgifter.</i>

Avskrivning från underlaget enligt 37 § skall årligen anses ha skett för byggnader enligt reglerna i 19 kap. 5 § och för markanläggningar maximalt enligt reglerna i 20 kap. 5 §.

Paragrafen anger med vilka belopp avskrivningar skall anses ha skett under tonnageskatteperioden på de underlag som har bestämts enligt 36 och 37 §§.

Övergångsbestämmelser

Denna lag träder i kraft den 1 december 2006 och tillämpas på beskattningsår som börjar efter utgången av 2004.

Företag som bedriver kvalificerad verksamhet vid lagens ikraftträdande kan begära beskattning med stöd av reglerna i 39 b kap. senast i självdeklarationen vid 2008 års taxering.

Övergångsbestämmelsen innebär att bestämmelserna om tonnagebeskattning skall träda i kraft den 1 december 2006 och tillämpas med retroaktiv verkan för beskattningsår som börjar under år 2005. Utredningen har, främst med hänsyn till rederinäringens konkurrenssituation, funnit att förslagen bör träda i kraft snarast varvid den 1 december 2006 torde vara realistiskt. Företag som bedriver kvalificerad verksamhet när lagen träder i kraft kan vänta med att begära tonnagebeskattning till dess att självdeklarationen vid 2008 års taxering skall lämnas.

15.3 Övriga förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229)

1 kap.

7 §

Bestämmelsen anger hur den beskattningsbara inkomsten i ett företag som bedriver både tonnagebeskattad verksamhet och annan verksamhet skall beräknas.

14 kap.

10 §

Bestämmelsen innebär att den tonnagebeskattade verksamheten utgör en särskild förvärvskälla vid sidan av företagets övriga verksamhet.

14 kap.**21 §**

Eftersom det i en tonnagebeskattad verksamhet inte förekommer några avdragsgilla kostnadsposter har i paragrafen angivits att beräkning av överskott och underskott genom att intäktsposter minskas med kostnadsposter gäller annan verksamhet än tonnagebeskattad verksamhet.

15 kap.**1 §**

I klargörande syfte har i ett nytt tredje stycke angivits att inkomster som är hänförliga till en tonnagebeskattad verksamhet skall beräknas enligt bestämmelserna i 39 b kap. i stället för enligt 15 kap.

16 kap.**1 §**

Tredje meningen i första stycket har lagts till för att klargöra att utgifter som är hänförliga till en tonnagebeskattad verksamhet inte får dras av från inkomster i annan verksamhet.

18 kap.**13 §**

I ett nytt fjärde stycke har intagits en bestämmelse som innebär att värdeminskingsavdrag inte får göras på inventarier som ingår i en tonnagebeskattad verksamhet.

I ett nytt femte stycke har intagits en bestämmelse som innebär att när ett företag övergår från att beskattas enligt tonnageskatte- reglerna till att beskattas enligt de allmänna reglerna i inkomst- skattelagen får som avskrivningsunderlag för värdeminskings- avdrag upptas ett belopp som motsvarar det samlade värdet på inventarierna i den tonnagebeskattade verksamheten som återstår efter att avskrivning skett enligt avskrivningsreglerna i 39 b kap. 35, 36 och 38 §§.

18 kap.**14 §**

Paragrafen innehåller regler om vilka villkor som måste vara uppfyllda för att ett företag skall få tillämpa räkenskapsenlig avskrivning. Ett villkor är att värdeminskingsavdraget vid beskattningen skall motsvara avskrivningen i bokslutet. Detta krav kommer inte

att kunna uppfyllas om företaget helt eller delvis tonnageskattas eftersom avdrag inte får ske vid beräkning av tonnageskattad inkomst medan avskrivning skall ske enligt god redovisningssed i räkenskaperna. För att även företag som tonnageskattas skall kunna tillämpa räkningsenligt avskrivning i sin övriga verksamhet har därför ett tillägg skett i första stycket.

19 kap.

5 §

I ett nytt andra stycke har klargjorts att värdeminskingsavdrag inte får göras på byggnad till den del byggnaden ingår i en tonnageskattad verksamhet.

20 kap.

5 §

I ett nytt andra stycke har klargjorts att värdeminskingsavdrag inte får göras på markanläggning till den del anläggningen ingår i en tonnageskattad verksamhet.

22 kap.

5 §

Bestämmelsen i den nya sjätte punkten innebär att om tillgångar överförs till underpris från en verksamhet i ett företag som beskattas enligt konventionella regler till en tonnageskattad verksamhet i företaget skall uttagsbeskattning ske. Överföringar i samband med inträdet i tonnageskattningen omfattas inte av bestämmelsen, utan det är överföringar som inträffat efter inträdet som berörs.

23 kap.

2 §

Bestämmelsen i den nya fjärde punkten innebär att undantagsreglerna i 23 kap. inte är tillämpliga om tillgångar överläts till underpris från ett företag som beskattas enligt konventionella regler till ett företag som tonnageskattas.

30 kap.

1 §

Bestämmelsen i det nya tredje stycket innebär att avdrag för avsättning till periodiseringsfond inte får ske från tonnageskattad inkomst.

30 kap.**5 §**

I det nya andra stycket fastslås att tonnagebeskattad inkomst inte kan ligga till grund för beräkning av avdrag för avsättning till periodiseringsfond.

35 kap.**1 §**

I ett nytt tredje stycke har intagits bestämmelser som innebär att avdrag för lämnade koncernbidrag inte kan göras från tonnagebeskattad inkomst. Vidare anges att mottaget koncernbidrag inte anses ingå i den tonnagebeskattade inkomsten utan skall beskattas enligt de konventionella beskattningsreglerna.

40 kap.**2 a §**

Bestämmelsen innebär att ett underskott som kvarstår från ett föregående beskattningsår inte får rullas in och kvittas mot tonnagebeskattad inkomst.

22 a §

Av bestämmelsen framgår att underskott som vid inträdet är hänförligt till den verksamhet som inte förs in i tonnageskattesystemet skall kunna rullas in i och dras av i den konventionellt beskattade verksamheten. Underskottet i den konventionella verksamheten utgör så stor del av det totala underskottet som värdet på tillgångarna i den konventionella verksamheten utgör av värdet på samtliga tillgångar. Den delen av underskottet som är hänförligt till den tonnagebeskattade verksamheten kan inte utnyttjas även om företaget återgår till konventionell beskattning.

15.4 Förslag till lag om ändring i bokföringslagen (1999:1078)**4 kap.****4 §**

Av paragrafen framgår att företag som bedriver både tonnagebeskattad verksamhet och annan verksamhet skall ha separata bokföringar för de olika verksamheterna.

15.5 Förslag till lag om ändring i lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter

3 kap.

5 a §

Av paragrafen framgår att företag som väljer tonnageskattning skall lämna vissa uppgifter till Skatteverket för att den tonnageskattade inkomsten skall kunna beräknas. Uppräkningen i andra stycket hänvisar till de uppgifter som enligt 39 b kap. inkomstskattelagen behövs för att ett företag skall kunna tonnageskattas.

Uppgifter om fartygens nettodräktighet och registrering behövs för att bedöma om fartyget är kvalificerat för tonnageskattning och för att kunna beräkna hur stor andel av tonnaget som är registrerat inom EU eller Europeiska ekonomiska samarbetsområdet.

Uppgifter om antalet dygn krävs för att göra en korrekt beräkning av tonnageinkomsten för respektive fartyg.

Olika bestämmelser föreslås för fartyg inhyrda med respektive utan besättning. Det är således nödvändigt att det framgår av deklARATIONEN på vilket sätt fartyget är inhyrt och under vilken tid förhyrningen sker.

Om företaget bedriver bogseringsverksamhet skall det redovisa hur stor del av fartygets verksamhet under ett år som utgör sjötransport eftersom det krävs att mer än 50 procent av verksamheten är sjötransport för att verksamheten skall vara kvalificerad.

Beträffande mudderverk krävs att verksamheten under mer än 50 procent av den årliga drifttiden utgör sjötransport och det är endast den delen av transportverksamheten som är kvalificerad verksamhet.

Fartyg som hyrs ut utan besättning får endast hyras ut vid ett tillfälle och under högst tre år för att anses som kvalificerat. Det krävs således uppgifter i deklARATIONEN för att Skatteverket skall kunna avgöra om dessa krav är uppfyllda.

Eftersom företaget är bundet av sitt val av beskattningsmetod under tio år skall det av uppgifterna framgå vilket beskattningsår som företaget för första gången beskattas med stöd av bestämmelserna.

Uppgifter om nettoomsättningen krävs för beräkning av andelen inhyrda fartyg med besättning, andelen kvalificerade fartyg registrerade inom EU eller Europeiska ekonomiska samarbets-

området samt för att göra en fördelning av utgifter som kan hänföras till både tonnageskattad verksamhet och annan verksamhet.

Uppgifter om anskaffningsutgift för förvärvade fartyg som används i tonnageskattningen och kontraktssumma i ingångna avtal behövs för beräkning av skattepliktiga belopp vid försäljning av fartyg och vid beräkning om återanskaffning av fartyg har skett till ett belopp så att beskattning inte skall ske för beskattningsåret.

Om ett företag bedriver blandad verksamhet skall finansiella intäkter och kostnader liksom valutakursvinster och valutakursförluster fördelas proportionellt efter värdet i räkenskaperna på tillgångar i den tonnageskattade verksamheten respektive på tillgångar i övrig verksamhet. Det innebär att uppgifter om finansiella intäkter och kostnader, valutakursvinster och valutakursförluster samt tillgångarnas värde i respektive verksamhet måste redovisas i deklarationen om företaget bedriver både tonnageskattad och konventionellt beskattad verksamhet.

Om företaget säljer tillgångar som anskaffats före inträdet i tonnageskattningen krävs uppgifter om bl.a. anskaffnings- och avyttringstidpunkt, anskaffningsutgift och försäljningspris, restvärde och skattemässigt värde på de överlåtna tillgångarna samt skattepliktig vinst för att en tonnageskattad inkomst skall kunna fastställas.

Företag inom en koncern skall göra samma val beträffande beskattningsmetod. Med hänsyn härtill skall företaget, om det ingår i en svensk koncern eller i en utländsk företagsgrupp, i deklarationen uppge vilka andra företag som ingår i koncernen eller företagsgruppen.

Utöver de uppgifter som har räknats upp ovan kan Skatteverket behöva ytterligare uppgifter för att kunna beräkna den tonnageskattade inkomsten. Dessa uppgifter skall företaget lämna i sin deklaration.

Särskilt yttrande

av experterna Peter Brose, Christina Eng, Linda Haggren, Olle Halldorf och Marie Jönsson

Latenta skatteskulder

Inledningsvis bör det påpekas att bakgrunden till utredningen är att den svenska sjöfartsnäringen skall behandlas på ett sätt som är likvärdigt behandlingen av sjöfartsnäringen i andra EU-länder genom införande av en s.k. tonnagebeskattning. Vid införandet av en dylik schablonbeskattning måste vissa andra frågor lösas däribland hur latenta skatteskulder skall behandlas. Det skall dock inte handla om att ge ytterligare stöd till näringen, utöver schablonbeskattningen.

Så som utredaren konstaterar bör utgångspunkten för att välja modell för att behandla de latenta skatteskulderna vara dels att en omedelbar avskattning av dessa skatteskulder inte skall behöva ske, dels att dessa skatteskulder inte helt skall efterges. Vidare bör den modell som väljs syfta till att uppmuntra företagen att bibehålla eller öka den verksamhet man har vid inträdet i tonnagebeskattningen.

Den modell utredaren väljer, den s.k. övergångsmodellen, uppfyller det första kriteriet, dvs. det sker ingen omedelbar avskattning. Modellen innebär dock att de skattemässiga överavskrivningar som har skett före inträdet i tonnagebeskattningen efterges under en tioårsperiod. Förslaget är mycket förmånligt eftersom överavskrivningarna motsvarar en latent skatteskuld på cirka 2,4 mdkr. Övergångsmodellen uppfyller således inte det andra kriteriet, dvs. att skulden inte skall efterges. Såvitt framgår av utredningen har ett liknande typ av stöd inte varit aktuellt i andra EU-länder i samband med införandet av tonnagebeskattning.

Den av utredningen föreslagna övergångsmodellen innebär också att det efter de första tio åren inte finns något incitament till att uppmuntra företagen att ens bibehålla och än mindre att öka den verksamhet man har vid inträdet i tonnagebeskatt-

ningen. Övergångsmodellen uppfyller således inte heller det tredje kriteriet, dvs. att den modell som väljs skall syfta till att uppmuntra företagen att bibehålla eller öka den verksamhet man har vid inträdet i tonnageskattningen. Så som utredaren mycket riktigt konstaterar är dessutom de latent skattekulderna ojämnt fördelade mellan rederiföretagen. De företag som haft möjlighet att göra stora överavskrivningar före övergången till tonnageskatt, dvs. i praktiken de företag som har gått med vinst, gynnas därmed i förhållande till de företag som inte kunnat göra så stora avskrivningar.

Den av utredningen föreslagna övergångsmodellen kan vidare inbjuda till missbruk, särskilt med tanke på dagens avskrivningsregler. Så som utredningen konstaterar kan ett system där företagen enligt de konventionella reglerna kan tillgodogöra sig skattemässiga överavskrivningar i kombination med övergångsmodellen, ge incitament till att med tio års intervall växla mellan tonnageskattning och beskattning enligt de konventionella reglerna. Detta kan ske i syfte att utnyttja de förmånliga avskrivningar som de konventionella reglerna medger medan den latent skatteskulden efterges när företaget har inträtt i tonnageskattningen. För att motverka oönskad skatteplanering och ge företagen incitament att stanna kvar inom tonnageskattningssystemet har utredningen diskuterat en sänkning av avskrivningsrätten på fartyg. Utredaren föreslår dock inte någon sänkning av avskrivningsmöjligheterna för fartyg på grund av att det skulle innebära att andra skattskyldiga än de som kan välja tonnageskattning blir berörda och att det i dagsläget är svårt att helt överblicka konsekvenserna av en sådan ändring.

Till skillnad från utredaren anser vi att de redovisade nackdelarna med övergångsmodellen talar starkt mot införandet av ett sådant system, särskilt i kombination med dagens system för skattemässiga avskrivningar. Den danska modellen, som utredningen studerat närmare och lämnat ett alternativt lagförslag till, uppfyller bättre utredningens utgångspunkter för val av modell och förordas därför i valet mellan den och övergångsmodellen. Även andra alternativ är tänkbara, såsom det finska, vilket dock

förutsätter en marknadsmässig värdering av fartygsbeståndet vid inträde i tonnageskattesystemet. Skall övergångsmodellen ändå genomföras är det en förutsättning att dagens förmånliga avskrivningsregler ändras för att motverka missbruk. Ett sådant förslag skulle dock innebära att företag som inte kan eller vill använda tonnagebeskattning ändå får bära ”kostnaden” för införandet av övergångsmodellen. Sammantaget innebär detta att vi anser att utredningens förslag inte bör genomföras.

Retroaktivitet

Utredaren föreslår att bestämmelserna om tonnagebeskattning skall kunna tillämpas retroaktivt från och med ett beskattningsår som inleds under 2005. Till skillnad från utredaren anser vi att de tveksamheter som finns till att en retroaktiv tillämpning av bestämmelserna skulle vara förenlig med regeringsformens bestämmelser är så tungt vägande att det vore olämpligt att föreslå en sådan tillämpning. De skäl som har framförts är inte heller av sådan karaktär att de kan motivera en retroaktiv tillämpning.

Kommittédirektiv



Tonnageskatt för sjöfartsnäringen

**Dir. nr
2004:165**

Beslut vid regeringssammanträde den 25 november 2004.

Sammanfattning av uppdraget

En särskild utredare tillkallas med uppdrag att utreda förutsättningarna för att införa ett system med s.k. tonnageskatt för sjöfartsnäringen. Uppdraget skall ses mot bakgrund av den ökade internationella konkurrensen på sjöfartsområdet. Vissa stater erbjuder redare att registrera sina fartyg i öppna register och segla under s.k. bekvämlighetsflagg. Flertalet sjöfartsstater i Europeiska unionen (EU) har i syfte att stödja sina sjöfartsnäringar och förmå redare att återregistrera fartyg under nationell flagg infört system med tonnageskatt. Tonnageskatt innebär att inkomsten bestäms schablonmässigt med utgångspunkt från fartygens tonnagevolym (nettodräktighet). Tonnaget anses ge ett mått på fartygens lastkapacitet och därmed intjäningsförmåga.

Utredaren skall redovisa uppdraget före utgången av november 2005.

Bakgrund

Både regeringen och riksdagen har vid flera tillfällen uttalat att det är angeläget att slå vakt om den svenska sjöfartsnäringen och att denna näring måste ges konkurrensvillkor likvärdiga med dem i våra närmaste konkurrentländer. När det nuvarande sjöfartsstödet infördes 2001 betonade regeringen vikten av ett svenskt bibehållit sjöfartskunnande för centrala svenska områden som sjösäkerhet och miljöfrågor. Det gäller Sveriges möjligheter att även fortsättningsvis vara en pådrivande kraft i det internationella arbetet inom dessa områden. Sveriges geografiska belägenhet och vårt

starka sjöfartsberoende när det gäller utrikeshandeln leder också till slutsatsen att en tillräcklig sjöfartskompetens har betydelse för en positiv utveckling av hela den svenska transportsektorn och strävan mot kombinerade transportlösningar med sjöfart som en viktig länk i transportkedjan. Mot denna bakgrund infördes den 1 oktober 2001 ett sjöfartsstöd som ges i form av att arbetsgivarens skattekonto krediteras ett belopp motsvarande gjorda skatteavdrag samt arbetsgivaravgifter och allmän löneavgift på de anställdas sjöinkomster.

Den hårdnande konkurrensen från fartyg under tredje lands flagg har lett till att flertalet av EU:s sjöfartsstater infört olika stödsystem. Mot bakgrund av skillnaderna mellan dessa system har kommissionen utarbetat riktlinjer på området för att i viss mån samordna medlemsstaternas stödinsatser. Dessa riktlinjer har nyligen reviderats, meddelande C (2004) 43 från kommissionen – Gemenskapens riktlinjer för statligt stöd till sjötransport (2004/C 13/03).

I de nya riktlinjerna framhålls den ökande förekomsten i Europa av system för schablonbeskattning av tonnaget. Tonnageskatt infördes tidigt i Grekland och har sedan spritt sig till Nederländerna och Norge (1996), Tyskland (1999), Storbritannien (2000), Danmark, Spanien, Finland och Irland (2002), Frankrike (2003) samt Belgien och Italien (2004). Portugal stöder sedan länge sjöfarten på annat sätt genom sitt internationella register på Madeira.

Tonnageskatt innebär att inkomsten bestäms schablonmässigt med utgångspunkt från fartygens tonnagevolym (nettodräktighet). I regel är systemen utformade så att ett schablonbelopp multipliceras med det antal dagar som företaget förfogat över respektive fartyg. Den på så sätt schablonberäknade inkomsten läggs sedan till företagets övriga inkomster och beskattas med den vanliga bolagsskattesatsen. Ett företag kan välja mellan att tonnagebeskattas för en bestämd tidsperiod eller fortsätta med att beskattas på konventionellt sätt.

Finansministern har i riksdagen den 11 februari 2004 som svar på en fråga angående tonnagebeskattning av sjöfarten (2003/04:667) anfört att det finns skäl att utreda frågan eftersom 11 av EU:s dåvarande 15 medlemsstater infört sådana system. Vidare har skatteutskottet den 9 mars 2004 genom ett tillkännagivande till regeringen klargjort att den delar uppfattningen att det är angeläget

att utreda frågan om en tonnageskatt för svensk del (bet. 2003/04:SkU21).

Uppdraget

Utredaren skall utreda förutsättningarna för att införa ett system för tonnagebeskattning i Sverige. Utredaren skall även om nackdelarna med ett sådant system väger över redovisa ett utarbetat förslag med lagtext.

Uppdraget ger upphov till många frågeställningar, särskilt med hänsyn till att ett system med tonnagebeskattning strider mot principerna för inkomstbeskattningen. Ett utmärkande drag för tonnageskattesystemen i andra länder är bestämmelser för att förhindra skattekringgående. Utgifter för tonnagebeskattad verksamhet bör givetvis inte kunna dras av från den schablonbeskattade inkomsten och inte heller från inkomsten av sådan verksamhet som inte tonnagebeskattas. Det är därför nödvändigt att noga reglera hur tonnagebeskattningen skall avgränsas från det övriga skattesystemet. Ledning för uppdragets genomförande kan hämtas från tonnageskattesystemens utformning i andra medlemsstater och i Norge samt i gemenskapens ovannämnda riktlinjer.

En utgångspunkt bör vara att systemet bör vara stabilt och neutralt. Systemet bör inte möjliggöra byten mellan tonnagebeskattning och konventionell beskattning föranledda av t.ex. förändring av konjunkturen eller inkomstutvecklingen av en företagsgrupps övriga verksamheter.

En annan utgångspunkt bör vara att systemet bör kunna tillämpas oberoende av i vilken företagsform verksamheten bedrivs. Särskilda överväganden kan dock – med hänsyn till reglerna om räntefördelning – behövas i fråga om enskild näringsverksamhet och fysiska personer som är delägare i handelsbolag.

Avgränsningsfrågor

En första fråga är hur den verksamhet som skall tonnagebeskattas skall avgränsas från företagets övriga verksamhet som fortfarande skall beskattas enligt vanliga regler. Enligt andra länders system omfattar tonnagebeskattningen endast verksamhet som i huvudsak avser fartyg i internationell trafik. Utredaren skall överväga

behovet av en motsvarande begränsning och hur begreppet internationell trafik i så fall bör definieras samt vilka krav som i övrigt bör ställas i fråga om fartygets användning.

En därmed sammanhängande fråga är vilka landbaserade inkomster som bör ingå i den tonnageskattade verksamheten. I vilken utsträckning bör stuveri- och terminalverksamhet samt säljstödande verksamhet på land omfattas?

När det gäller verksamhet ombord bör utgångspunkten vara att inkomster som är specifika för vissa rutter (t.ex. taxfreeförsäljning) bör beskattas konventionellt och således inte ingå i schablonen. Utredaren skall särskilt uppmärksamma att avgränsningarna är praktiskt tillämpliga.

I andra länders tonnageskattesystem ingår finansiella intäkter och kostnader normalt i den schablonbeskattade inkomsten. Särskilda spärregler finns dock mot överkapitalisering. Utredaren bör överväga behovet av motsvarande svenska regler.

Registreringens betydelse

Enligt inkomstskattelagen (1999:1229) är fysiska personer obegränsat skattskyldiga i Sverige om de är bosatta här, om de stadigvarande vistas här eller om de har väsentlig anknytning hit och tidigare varit bosatta här. Juridiska personer är obegränsat skattskyldiga om de har sin registrering här eller om de på grund av någon annan omständighet är att anse som svenska juridiska personer. Övriga, dvs. begränsat skattskyldiga fysiska och juridiska personer, är skattskyldiga bl.a. för inkomst av näringsverksamhet från ett fast driftställe i Sverige. Vid förhandlingar om skatteavtal med andra stater är Sveriges inställning beträffande beskattning av inkomst av sjöfart att skatt endast bör tas ut i den stat där företaget som bedriver sjöfart har sitt hemvist. Vissa skatteavtal bygger dock på OECD:s modell för skatteavtal beträffande inkomst och förmögenhet enligt vilken sjöfartsinkomster endast beskattas i den stat där företaget har sin verkliga ledning (artikel 8). Vid uthyrning av obemannat fartyg (bareboat charter) gäller dock, enligt OECD:s modellavtal att inkomst beskattas enligt artikel 7. Artikel 7 innebär att en stat i vilken ett företag har fast driftställe får beskatta den del av företagets inkomst som hänför sig till det fasta driftstället såvida inte uthyrningen är rent tillfällig.

Var ett företags fartyg är registrerade har i sig ingen betydelse för skattskyldigheten. Utredaren skall ändå överväga vilka krav som bör ställas i fråga om fartygens registrering för att de skall få ingå i det tonnage som schablonbeskattas. Starka skäl talar för att fartygen bör vara registrerade i Sverige eller annan medlemsstat i EU eller i en stat som ingår i det Europeiska Ekonomiska Samarbetsområdet (EES). Utredaren skall dock överväga i vilken utsträckning även fartyg som omfattas av en medlemsstats internationella register och fartyg som är registrerade i tredje land bör kunna omfattas av tonnagebeskattning. I andra medlemsstaters lagstiftning uppställs ofta regler om att en viss andel av företagets fartyg skall ägas av företaget eller ett företag som det har intressegemenskap med samt vara registrerat i den egna statens eller andra medlemsstaters nationella fartygsregister. En fråga är om Sverige bör införa likartade begränsningar.

Befraktningsformer m.m.

En annan fråga gäller villkoren för fartygsdriften och vilka befraktningsformer som skall omfattas av tonnageskatt. Man brukar skilja mellan fartyg som redaren både äger och ombesörjer driften av, fartyg som hyrs ut med besättning, fartyg som hyrs ut eller in utan besättning (bareboat charter) och fartyg som hyrs in med besättning. Vid inhyrning kan det vara fråga om att hyra hela eller delar av ett fartyg (helbefraktning respektive delbefraktning/space charter). Vidare kan hyresavtalet avse vissa resor (resebefraktning/voyage charter) eller viss tid (tidsbefraktning/time charter). Även andra befraktningsformer kan förekomma. Vad bör krävas i fråga om kontraktstid och befraktningsvillkor m.m. för att ett fartyg skall omfattas av tonnagebeskattningen? Bör även företag som enbart uppträder som speditörer ("fraktmäklare") kunna omfattas av systemet eller bör det krävas att företaget bedriver rederiverksamhet av traditionellt slag?

Det förekommer att fartyg ägs och/eller befraktas gemensamt av flera delägare. Bör det ställas krav på andelens storlek för att företaget skall kunna omfattas av tonnagebeskattning? Bör det krävas att samtliga delägare till ett fartyg beskattas enligt samma system (tonnagebeskattning eller konventionell beskattning)?

Det förekommer att fartygsförvaltare tillhandahåller tjänster för redare. En fråga som också kan behöva diskuteras är förutsätt-

ningarna för att en sådan förvaltare skall kunna omfattas av tonnagebeskattning.

Fartygsvinster m.m.

Ytterligare en fråga som utredaren skall ta ställning till är hur försäljningar av fartyg och andra anläggningstillgångar skall behandlas. Genom överavskrivningar på fartyg kan företagen sägas ha en skatteskuld som skulle komma att betalas när företaget säljer fartyget för ett belopp som överstiger dess skattemässiga värde. Om denna skatteskuld inte beaktas vid byte av skattesystem skulle företagen, utöver låga tonnageskattesatser, kunna dra fördel av att den genom avskrivningar uppskjutna vinstbeskattningen förvandlas till en slutgiltig skattelättnad. Andra länder har sökt lösa detta problem genom särskilda övergångsregler. En lösning kan vara att fastställa ett särskilt uppskovsbelopp motsvarande den latent fartygsvinsten. Uppskovsbeloppet kan skrivas av med en viss procentsats per år och återföras till beskattning om fartygen säljs för ett belopp som överstiger restvärdet. Utredaren får självfallet pröva andra modeller för att lösa det beskrivna problemet.

Utredaren bör i sammanhanget uppmärksamma möjligheten att sälja fartyg indirekt genom att sälja ett bolag som äger fartyget (s.k. förpackning).

Varaktighet

En annan fråga gäller hur många år ett företag skall vara bunden vid schablonbeskattningen och i vilken utsträckning det skall krävas att samtliga närstående företag omfattas av systemet. Skall ett företag efter utgången av den föreslagna perioden kunna beskattas konventionellt några år för att därefter åter övergå till tonnagebeskattning? Vad skall gälla i fråga om ett tonnagebeskattat företag som efter en ägarförändring kommer att ingå i en företagsgrupp i vilken fartygen inte tonnagebeskattas?

Skatteregler m.m.

Utredaren skall överväga de frågeställningar som uppkommer i fråga om redovisning, inkomstberäkning och taxering. Hur förhåller sig den tonnagesbeskattade inkomsten till övriga inkomster? Vad bör gälla i fråga om avdrag för kostnader som avser både den schablonbeskattade och den konventionellt beskattade verksamheten? Bör ett tonnagesbeskattat företag kunna ge och ta emot koncernbidrag med skatterättslig verkan? Bör avdrag för avsättning till periodiseringsfond få göras även för den del av inkomsten som beräknats schablonmässigt? Bör utländsk skatt som betalats för inkomst på tonnagesbeskattad verksamhet få avräknas från svensk skatt? Vad bör gälla i fråga om tidigare års underskott? Bör underskott avseende den konventionellt beräknade inkomsten få dras av från den schablonmässigt beräknade inkomsten?

Utredaren skall vidare överväga vilka administrativa regler som behövs. Vilka särskilda regler kan behövas för att motverka missbruk av systemet? Hur skall deklarations- och uppgiftsskyldigheten fullgöras och hur skall skatten debiteras och betalas?

Skattesats och stödnivå

Utredaren skall föreslå en lämplig nivå på skatteuttaget. Tonnageklasser och procentsatser i andra EU-länder bör beaktas. Utredaren skall beakta vad som anges i kommissionens ovannämnda meddelande.

Budgetaspekter m.m.

Utredarens förslag skall vara neutrala för den offentliga sektorn. Om förslagen beräknas medföra högre statsfinansiella kostnader skall utredaren lämna förslag på hur reformen skall finansieras vilket främst bör ske inom sjöfartssektorn. Utredaren skall vidare redovisa de administrativa konsekvenserna av sina förslag.

Utredningsuppdraget skall vara avslutat före utgången av november 2005.

(Finansdepartementet)

Kommittédirektiv



**Tilläggsdirektiv till Tonnage-
skatteutredningen (Fi 2004:20)**

**Dir. nr
2005:120**

Beslut vid regeringssammanträde den 27 oktober 2005.

Förlängd tid för uppdraget

Med stöd av regeringens bemyndigande den 25 november 2004 tillkallade finansministern en särskild utredare med uppdrag att utreda förutsättningarna för att införa ett system med s.k. tonnageskatt för sjöfartsnäringen (dir. 2004:165). Utredningen skall enligt direktiven redovisa sitt uppdrag före utgången av november 2005.

Utredningstiden förlängs. Utredningen skall istället redovisa sitt uppdrag senast den 31 januari 2006.

(Finansdepartementet)

Alternativt författningsförslag

Den danska modellen

Utredningen har diskuterat olika alternativ för att behandla rederiernas latent skatteskulder. Nedan redovisas ett författningsförslag som skulle kunna användas om den danska modellen skulle införas.

a §

Företag som enligt 16 § valt att beräkna inkomsterna med stöd av reglerna i detta kapitel skall upprätta ett övergångssaldo och ett utjämningssaldo enligt bestämmelserna i b–c §§.

**Övergångs- och utjämnings-
saldo**

b §

Vid övergång till tonnageskattning skall det skattemässiga värdet på sådana inventarier som avses i 18 kap. fördelas proportionellt på sådana inventarier som skall ingå i den tonnageskattade verksamheten och övriga inventarier, efter det värde som dessa inventarier tagits upp till i räkenskaperna.

Det skattemässiga värde som enligt första stycket fördelas på de inventarier som vid inträdet skall

ingå i den tonnageskattade verksamheten skall tillföras företagets övergångssaldo. Senare uppkomna förbättringsutgifter som inte utgör reparations- eller underhållsutgifter på dessa inventarier skall också tillföras övergångssaldot.

c §

Anskaffningsutgiften för inventarier som anskaffas efter inträdet i tonnageskattningen skall, med tillägg för sådana förbättringsutgifter som inte utgör reparations- eller underhållsutgifter, tillföras företagets utjämningssaldo.

Med anskaffningsutgift enligt första stycket likställs även kontraktssumma avseende bindande avtal om leverans av fartyg inom tre år.

d §

Om inventarier, som avses i b § andra stycket och c §, överläts skall övergångssaldot respektive utjämningssaldo minskas med belopp motsvarande försäljningspriset, dock högst motsvarande anskaffningsutgiften, med tillägg för sådana förbättringsutgifter som inte utgör reparations- och underhållsutgifter.

Övergångssaldot och utjämningssaldo skall årligen skrivas ned med x procent. Om övergångssaldot är negativt skall utjämningssaldo endast skrivas ned med mellanskillnaden.

Nedskrivningen av kontona får inte dras av.

e §

Om övergångssaldot blir negativt och inte motsvaras av ett positivt utjämningssaldo skall mellanskillnaden tas upp till beskattning. Övergångssaldot skall justeras med motsvarande belopp.

f §

Vid överlåtelse av tillgångar som avses i b § andra stycket och c § skall vinst beräknad enligt andra stycket tas upp till beskattning.

Vinsten beräknas som skillnaden mellan försäljningspriset och anskaffningsutgiften med tillägg för sådana förbättringsutgifter som inte utgör reparations- eller underhållsutgifter.

Avdrag från vinst enligt första stycket får göras för förlust vid avyttring av fartyg och andra tillgångar som såväl förvärvats som avyttrats under beskattningsåret.

g §

Företag som upphör med att beräkna inkomsten enligt detta kapitel skall bestämma det skattemässigt värdet på de inventarier som använts i den tonnageskattade verksamheten till summan av övergångssaldot och utjämningssaldo vid utträdestidpunkten.

h §

Överläts andra tillgångar än sådana som omfattas av bestämmelserna i 18 kap. tillämpas inte bestämmelserna i detta kapitel på överlåtelsen.



The Swedish Shipowners' Association

Till Tonnageskattutredningen

Styrelsen i Sveriges Redareförening lämnar här nedan de skäl varför rederierna önskar införande av en svensk tonnageskatt från den 1 januari 2005



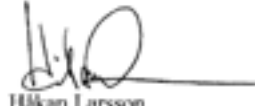

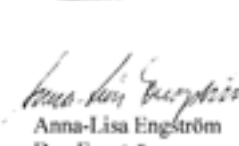
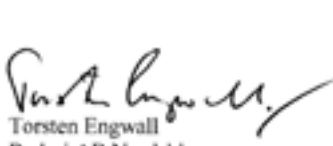

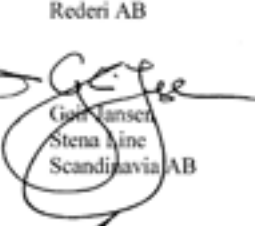
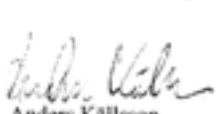




1. **Arbetsstillfällen:** Sjöfartsnäringen går bra nu. En försvagad konkurrenssituation riskerar verksamhetsflytt från Sverige därför att alla konkurrenter redan har tonnageskatt eller motsvarande. Vi får inte tappa tempo och riskera arbetsstillfällen. Många försäljningar av äldre tonnage har gjorts under 2005 för att bereda plats för nytt tonnage. En omfattande förnyring av handelsflottan sker för närvarande. Sjöpersonalen går på viss tomgång i avvaktan på de nya fartygen. Ett senarelagt tonnageskattesystem innebär risk för personal-avvecklingar. Ju snabbare nya arbetsstillfällen inom sjöfarten och dess kluster som omfattar cirka 200.000 personer kan skapas, desto bättre. Införandet av tonnageskatten så fort som möjligt underlättar detta. De stora investeringar som redan gjorts i nya fartyg gör att spelreglerna bör vara klara i god tid (2005) för att planera/räkna på svensk flagg på fartyg som levereras. Detta har stor betydelse, särskilt beträffande antalet arbetsstillfällen.
2. **Konkurrensneutralitet:** Följt av flera decennier med dålig lönsamhet för branschen har de senaste två åren varit generellt sett mycket lyckosamma för de flesta rederier. Detta har använts till att dels bygga upp kapitalet och dels till utförsäljning av äldre tonnage och betydande investeringar i nytt tonnage. Effekten har blivit en betydande men tillfällig skatteexponering för ett flertal svenska rederier redan 2005. Ett fördröjt införande av tonnageskatten riskerar därför bli lite av ett tomst slag i luften eftersom utgångspunkten är att internationellt verkande rederier bara kan drivas med konkurrensneutrala skattevillkor. Ur konkurrenshänseende är det för svenska rederier viktigt komma in i tonnageskattesystemet från och med 2005 eftersom de utländska konkurrenterna sedan länge har en annan skatte-situation. Konkurrenssituationen är redan negativt förskjutet. Försprånget tar lång tid hämta in.
3. **Försäljningar & suboptimala investeringar:** En bra marknad råder för att avyttra äldre tonnage. När sådant äldre tonnage säljs löses överavskrivningarna upp och utsätts för beskattning om de inte behövs för förlusttäckning och om nyanskaffat tonnage inte kan tas in i böckerna under samma räkenskapsår. Årsskiftesproblematiken gör att om man t ex har räkenskapsår ekvivalent med kalenderår uppstår följande problem: En försäljning den 31 december gör det för sent investera dagen efter, dvs 1 januari. Det blir reavinstskatt om inte investeringen görs samma räkenskapsår. Av marknadsskäl är tidsramen för avyttring av enkelskrovt tanktonnage p g a dubbelskrovsförordningen som följer av IMO's utfasningsregler begränsad. Senare införande av tonnageskatt än från 2005 medför risk för senarelagda försäljningar för att slippa lösa upp överavskrivningar, med sämre priser som följd. Senarelagt tonnageskatt medför risk för skattedrivna och kommersiellt suboptimala investeringar beroende på att det svenska överavskrivningssystemet kan få sådana effekter i kapitalintensiva branscher.

Sveriges Redareförening, P.O.Box 330, SE-401 25 Göteborg, Sweden. Visiting address: S:a Hamngatan 53
051005 Phone +46 31 62 95 25, Fax +46 31 15 23 13. E-mail: srf@sweship.se, Home page: www.sweship.se
Reg No 857201-3871, Domicile Göteborg

4. Bättre förutsättningar för kapitalanskaffning: Kontraktsvärdet för svenska rederiets beställningar är 18,6 miljarder kronor 2005. Tonnageskatt från 2005 ger bättre förutsättningar för kapitalanskaffning eftersom soliditeten ökar.

Göteborg, den 5 oktober 2005

SVERIGES REDAREFÖRENING
Styrelsen

 Dan Sten Olsson STENA AB Ordförande	 Lars Erik Simonsson Björström AB	 Håkan Larsson Rederi AB Transatlantic
 Björn Boklund VT-Line AB	 Anna-Lisa Engström Dag Engström Rederi AB	 Torsten Engwall Rederi AB Nordship
 Lars Höglund Furetank Rederi AB	 Gösta Jansen Stena Line Scandinavia AB	 Anders Källsson Erik Thun AB
 Bengt Arne Lörensson Rederi AB Donsötank	 Jan-Eric Nilsson Rederi AB Gotland	 Christer Olsson Walleniusrederierna AB
 Håkan Friberg Vestställande direktör		

Statsfinansiella konsekvenser

Statistisk översikt av rederibranschen

Förslaget om att kvalificerade rederier skall ges möjlighet att beräkna sin inkomst av verksamheten med en schablon baserad på rederiets disponibla nettodräktighet innebär ett avsteg från gällande norm. Därför behövs en beräkning av vad detta får för statsfinansiella konsekvenser. För detta ändamål har utredningen fått ett av identifierat register över rederier och deras skatteuppgifter från Statistiska centralbyrån (SCB) avseende inkomståret 2003. Uppgifterna berör rederier inom SNI-kod¹ 61101 (Färjetrafik över hav eller kustsjöfart), 61102 (Övrig havs- och kustsjöfart [ej färjetrafik]) samt 61200 (Sjöfart på inre vattenvägar). Dessa uppgifter är kompletterade med fartygsuppgifter från svenska fartygsregistret.

Fördelningen av de 944 rederierna enligt SNI-kod ger att 5,3 procent anger SNI-kod 61101, 53,4 procent anger SNI-kod 61102 medan 41,3 procent anger SNI-kod 61200. I tabell 1 ges en bild av rederiernas ekonomiska situation.

Tabell 1 Översikt rederibranschen (SNI 61101, 61102 samt 61200)

	Miljoner kronor
Nettoomsättning	32,384
Vinst	1,729
Överskott	281
Förlust	782
Underskott	9,540
Akkumulerat underskott	10,229
Totalt avsatt till periodiseringsfonder	335
Årets avsättning till periodiseringsfond	52
Årets skattemässiga överavskrivning	806
Akkumulerade överavskrivningar	8,418

¹ Svensk näringsgrens indelning 2002.

	Miljoner kronor
Statlig inkomstskatt (Bolagsskatt)	61
Slutlig skatt (inklusive bolagsskatt)	174

Branschen har en nettoomsättning på ca 32,4 miljarder kr. Vinsten för branschen uppgick till ca 1,7 miljarder kr, varav nio bolag stod för ca 930 miljoner kr. Det skattemässiga överskottet, dvs. den taxerade inkomsten av verksamheten uppgick till 281 miljoner kr. De rederier som gick med förlust hade sammantaget gjort en förlust på 782 miljoner kr, där fem bolag stod för ca 543 miljoner kr. Det skattemässiga underskottet uppgick till 9,5 miljarder kr. Fem bolag stod för ca 1 miljard kr av dessa 9,5 miljarder kr. Det totala ackumulerade underskottet för branschen är ca 10,2 miljarder kr, varav fem bolag står för ca 8,4 miljarder kr. Branschen har totalt avsatt ca 335 miljoner kr till periodiseringsfonder inklusive 2003 års avsättning på ca 52 miljoner kr. Samtidigt har rederibranschen gjort överavskrivningar på ca 806 miljoner kr år 2003 och totalt ackumulerat ca 8,4 miljarder kr i överavskrivningar. Av dessa ackumulerade överavskrivningar står fem rederier för ca 3,5 miljarder kr. Totalt betalade branschen ca 174 miljoner kr i skatt, varav ca 61 miljoner kr i bolagsskatt.

Inkomståret 2003 gjorde ca 62 procent av branschen en vinst och enbart ca 11 procent gjorde en förlust. Dock redovisar branschen ett resultat för näringsverksamheten, efter skattemässiga justeringar, där enbart ca 34 procent gick med överskott medan ca 38 procent gick med underskott. Detta beror bland annat på de stora ackumulerade underskotten från tidigare år. Branschen redovisar även stora latent skatteskulder genom stora ackumulerade överavskrivningar.

Registerproblem

En närmare granskning av de registeruppgifter som utredningen fått från SCB påtalar några problem. Inledningsvis skall en övergång till schablonberäknad verksamhetsinkomst enligt utredningens förslag enbart få göras av bolag som har därför kvalificerad verksamhet (se kapitel 6 Kvalificerad verksamhet). Med utgångspunkt av de taxeringsuppgifter och bolagsuppgifter som utredningen fått ta del av går det inte att avgöra vilka bolag inom branschen som uppfyller villkoren för kvalificerad verksamhet.

Således ligger samtliga inom branschen verksamma rederiers uppgifter som underlag för konsekvensanalysen. För att kompensera för en överskattning av inkomster redovisade i dagens skattesystem, kommer effekterna av en schablonberäknad tonnageinkomst även beräknas på samtliga inom rederibranschen verksamma fartyg. Huruvida detta till fullo ger en kompensation för en överskattning är svårt att uttala sig om. Ett exempel klagar. Inkomster från ett bolag som enbart har uthyrning av fartyg som verksamhet, vilket därmed gör att detta bolag inte kvalificerar sig för tonnagebeskattning, samt inkomster från det bolag som hyr in det första bolagets fartyg ligger som jämförelse med de tonnageinkomster som sagda fartyg genererar. Således skall en schablonberäknad inkomst baserad på en uppsättning fartyg svara mot två bolags sammanlagda nuvarande verksamhetsinkomster, varav det ena bolagets inkomster felaktigt kommer med i jämförelsen.

För att ytterligare komplicera bilden så visar det sig att de uppgifter från det svenska fartygsregistret som påförts rederiernas skatteuppgifter inte till fullo redogör för bolagens totala disponibla flotta. Av de 944 rederierna redovisar endast 217 rederier innehav av sammanlagt 597 fartyg enligt fartygsregistret. Uppgifterna i fartygsregistret omfattar inte de fartyg som rederierna disponerar genom inhyrning eller som de har flaggat utomlands. En översikt av fartygsregistret visar på svårigheten att uppskatta det ”korrekta” antalet disponibla fartyg som rederierna hanterar. Omfattningen av den uppmätta svenska handelsflottan varierar beroende på vilken källa som används. Till utredningens hjälp har Sveriges Redareförening delgivit uppgifter från Sjöfartens Analys Institut (SAI) avseende disponibla fartyg för rederierna. Dessa uppgifter innefattar bland annat utlandsflaggade fartyg. Tyvärr går dessa uppgifter inte att sammanföra med taxeringsuppgifterna, vilket gör att vi inte kan se individuella bolags förändrade situation vid en beräkning av tonnageinkomst.

Ekonomisk översikt givet uppgift i fartygsregistret

Om man antar att rederier med uppgifter om fartygsinnehav i fartygsregistret i större utsträckning än andra rederier har en verksamhet som är kvalificerad för beräkning av tonnageinkomst, blir det intressant att få en överblick på deras ekonomiska situation. I tabell 2 nedan återges en översikt av de rederier som enligt fartygsregistret disponerar fartyg. Dessa rederier har totalt en nettoomsättning på ca 17 miljarder kr. Vidare uppger ca 88 procent att de har ett positivt resultat om sammanlagt ca 1,5 miljarder kr, varav nio bolag står för ca 930 miljoner kr. Enbart ca 2 procent uppger en förlust på sammanlagt ca 466 miljoner kr, varav fyra bolag står för ca 427 miljoner kr. Efter skattemässiga justeringar uppger 47 procent av rederierna ett sammanlagt överskott på ca 103 miljoner kr, varav fyra bolag står för ca 67 miljoner kr. Av rederierna uppger dock 38 procent ett underskott på sammanlagt ca 2,6 miljarder kr. Det ackumulerade underskottet bland dessa rederier anges till ca 3,2 miljarder kr, där tre bolag står för ca 3,1 miljarder kr. Avsättning till periodiseringsfond görs med ca 27 miljoner kr och totalt finns ca 160 miljoner kr avsatta i periodiseringsfonder. Samtidigt görs skattemässiga överavskrivningar på ca 708 miljoner kr. Ackumulerat redovisas ca 7,9 miljarder kr i överavskrivningar. Fem rederier står för ca 3,5 miljarder kr av dessa ackumulerade överavskrivningar. Rederierna redovisar en slutlig skatt på ca 75 miljoner kr, varav ca 29 miljoner kr i bolagsskatt.

Tabell 2 Översikt rederibranschen givet fartygsregistret

	Miljoner Kronor
Nettoomsättning	17,099
Vinst	1,484
Överskott	103
Förlust	466
Underskott	2,617
Akkumulerat underskott	3,250
Totalt avsatt till periodiseringsfonder	160
Årets avsättning till periodiseringsfond	27
Årets skattemässiga överavskrivning	708
Akkumulerade överavskrivningar	7,860
Statlig inkomstskatt (Bolagsskatt)	29
Slutlig skatt (inklusive bolagsskatt)	75

Sammantaget indikerar de båda översiktsbilderna att bolags-skatteintäkterna för rederibranschen ligger i intervallet 29 till 61 miljoner kr. Den beskattningsbara intäkten för statlig inkomstskatt ligger mellan ca 103 till 281 miljoner kr. I dessa siffror ligger, som påpekats tidigare, ett visst mått av överskattning, dock oklart hur mycket.

Inkomstnivå

Utredningen skall ta hänsyn till nuvarande nivå på statens skatteintäkter från branschen. Detta innebär att ett förslag på beräknad tonnageinkomst skall generera ungefär samma skatteintäkter som nuvarande skattesystem. Utredningens förslag om tonnageinkomst innebär att ett rederi anger som verksamhetsintäkt en schablonmässigt beräknad intäkt baserat på de fartyg som rederiet disponerar. Schablonintäkten beräknas på varje enskilt fartygs nettodräktighet och dygn som rederiet innehar fartyget, oavsett om fartyget är i drift eller ligger vid kaj. Således garanteras en viss nivå på beskattningsbar inkomst oavsett verksamhetens lönsamhet. Vidare innebär förslaget att rederierna som övergår till denna schablon fråntas möjligheten till förlustavdrag. Det innebär att även om verksamheten enligt dagens skattesystem redovisar en förlust, garanterar tonnageinkomstberäkningen en beskattningsbar inkomst. Detta ger upphov till en fråga om jämförande skatteuttag mellan nuvarande system och beräknad tonnageinkomst. Enligt förslaget läses ett rederi i ett system, nuvarande eller tonnageinkomst, för en period om tio år. Denna period omfattar troligen en konjunkturcykel. Eftersom tonnageinkomstberäkningen inte tar hänsyn till konjunktursvängningar blir denna statisk även vid förändrade ekonomiska förhållanden. Visserligen kan ett rederi ändra sin flottstorlek men frågan blir hur lätt det är att göra sig av med ett fartyg under en lågkonjunktur. Detta leder till att det vore rimligt att lägga en schablonberäknad tonnageinkomst på snittavkastningen för verksamheten under en tioårsperiod. Således skulle det ovan angivna inkomstintervallet mellan ca 103 och ca 281 miljoner kr ställas mot vad snittavkastningen under en tioårsperiod skulle vara. Då uppgifter för att ta reda på detta för närvarande saknas i utredningens taxeringsmaterial, kan en sådan jämförelse inte göras. Enligt Sveriges Redareförening är en approximering av rederiernas genomsnittliga bolagsskatt på ca

19,2 miljoner kr per år. Detta skulle motsvara en beskattningsbar inkomst på ca 69 miljoner kr. Dock går det inte att uttala sig om hur pass bra denna approximering är.

Beräkning av tonnageinkomst

Förslaget innebär att tonnageinkomsten beräknas utifrån fartygets nettodräktighet. Den föreslagna modellen för inkomstberäkningen ligger i paritet med övriga europeiska beräkningsgrunder (se kapitel 11 Beräkning av tonnageinkomst). Inkomsten beräknas för varje kvalificerat fartyg med följande grundbelopp per 100 nettoton (NT) per påbörjat dygn:

Till och med 1 000 NT	8,50 kr per 100 NT,
från 1 001 NT till och med 10 000 NT	6,50 kr per 100 NT,
från 10 001 NT till och med 25 000 NT	4,00 kr per 100 NT,
mer än 25 000 NT	2,00 kr per 100 NT.

För att kunna göra en beräkning av tonnageinkomst måste ytterligare antaganden göras. Först görs ett antagande att innehavet av fartygsbeståndet varit konstant under hela året och således att inga ytterligare fartyg har används under verksamhetsperioden. Vidare görs antagandet att samtliga fartyg används under hela året, dvs. beräkningen görs baserat på 365 dygn för varje fartyg. Inga uppgifter om fartyg baserat på senare byggår än 2003 tas med i beräkningen.

Givet ovanstående beräkningsgrund ger en tonnageinkomstberäkning baserad på nettodräktighet i fartygsregistret ca 29 miljoner kr i beskattningsbar inkomst för rederierna. Detta ger ca 8 miljoner kr i bolagsskatt. Om istället SAI:s uppgifter används ger det en total beräknad tonnageinkomst på ca 87 miljoner kr. Den beräknade bolagsskatten blir då ca 24,4 miljoner kr. Inkomstberäkningens intervall mellan ca 29 till ca 87 miljoner kr skall jämföras med rederiernas taxeringsuppgifter som anger ett intervall på ca 103 till 281 miljoner kr. Inkomstintervallet baserat på taxeringsuppgifterna är en överskattning av den kvalificerade verksamhetens nuvarande överskott av verksamheten. Problemet är att kvantifiera överskattningen. Det beräknade tonnageinkomstintervallet, baserat på fartygsregistret och data från SAI, överlappar inte det inkomstintervall som taxeringsregistret anger. Därmed torde nuvarande

beräknade tonnageinkomst, givet inkomstregeln och antaganden, generera en lägre beskattningsbar inkomst för verksamheten än nuvarande skattessystem. Nästa fråga blir då hur pass representativt inkomstår 2003 är i jämförelse med en genomsnittlig beräknad verksamhetsinkomst. Om inkomstår 2003 överskrider denna genomsnittliga inkomst kan nuvarande förslag till beräkning av tonnageinkomst fortfarande ligga nära "normalinkomsten" för kvalificerad rederiverksamhet.

Sveriges Redareförening har gjort en uppskattning på normalbeskattningen av rederierna. Deras uppskattning anger en snittbeskattning (bolagsskatt) på rederierna på ca 19 miljoner kr, vilket motsvarar ca 69 miljoner kr i beskattningsbar inkomst. Enligt databasen FRIDA² kan man se en genomsnittlig beskattningsbar inkomst för rederibranschen³ på ca 52,6 miljoner kr för åren 1997 till och med 2003. Detta resulterar i en genomsnittlig bolagsskatt på ca 14,7 miljoner kr. Dessa siffror avser hela rederiverksamheten. Således omfattar dessa siffror såväl kvalificerad som icke kvalificerad verksamhet. Vidare kan sägas att då samtliga fartyg enligt SAI:s uppgifter, dvs. inklusive de som håller på att färdigställas och de som kommer att byggas, tas med i tonnageinkomstberäkningen blir den beskattningsbara tonnageinkomsten ca 106 miljoner kr och den beräknade bolagsskatten ca 29,8 miljoner kr.

Sammanfattningsvis ger en beräkning av beskattningsbar inkomst enligt nettodräktighet en för inkomståret lägre beskattningsbar inkomst än nuvarande skattessystem. Dock indikerar, för utredningen tillgängliga uppgifter, att den beräknade beskattningsbara tonnageinkomsten enligt år 2003 är, och framförallt kommer att vara, relativt väl anpassad till en genomsnittlig verksamhetsinkomst för rederibranschen.

Akkumulerade överavskrivningar

Rederibranschen redovisar totalt ackumulerade överavskrivningar på ca 8,4 miljarder kr. Detta motsvarar en latent skatteskuld på ca 2,4 miljarder kr. Enligt nu gällande regler kommer dessa överavskrivningar att återföras vid försäljning av tillgångarna. Om branschen totalt skulle sälja av sina tillgångar och lägga ned verksamheten skulle dessa överavskrivningar återföras till besk-

² Företags Register och Individ Databas (urvalsdata, SCB).

³ Dock enbart Aktiebolag enligt snigrupp 61101, 61102 och 61200.

attning. Men om verksamheten skall fortsätta och ersättningsinvesteringar görs så är det inte säkert att någon beskattningseffekt uppstår. Även i det fall verksamheten skulle upphöra, men tillgångarna används till dess deras ekonomiska livslängd är till ända, är det inte säkert att någon återföring ger beskattningseffekter. Detta på grund av att återföringen balanseras av planmässiga skattemässigt avdragbara avskrivningar. Således ger dagens skattesystem incitament att återinvestera och bibehålla verksamheten på samma eller högre nivå än tidigare. Om återinvesteringar inte görs vid försäljning av tillgångar sker beskattning av de skattemässiga avskrivningarna som överstiger de ekonomiska planmässiga avskrivningarna.

För att kunna se vad utredningens förslag (se kapitel 9 Latenta skatteskulder och fartygsvinster) till hantering av de skattemässiga överavskrivningarna har för effekt ges ett exempel. I exempel 1 återges ett rederi och detta rederis hantering av fartygsbeståndet enligt nu gällande regler. För att förenkla görs en del antaganden. Inga andra tillgångar hanteras i exemplet än fartyg. Inköp av fartyg görs i början av året, således kan avskrivningar för detta fartyg göras. Försäljning av fartyg sker så att ingen avskrivning under gällande verksamhetsår kan göras för det specifika fartyget. Ingen inflation antas. Planmässiga avskrivningar är betingade av ekonomisk livslängd och görs med fyra procent av inköpsvärdet per år. Skattemässiga avskrivningar görs enligt kompletteringsregeln, dvs. med 20 procent av anskaffningsvärdet per år. Detta gör att fartyget efter fem år, i skattehänseende, inte längre betingar något värde.

I exempel 1 (se tabell 1 i slutet av bilagan) startar rederiet sin verksamhet år 1995. Inköp av fartyg A sker detta år. År 1997 införskaffas fartyg B och 1999 införskaffas fartyg C. Vid utgången av år 2003 betingar inget av fartygen något skattemässigt tillgångsvärde. Ackumulerade överavskrivningar uppgår då till kvarvarande planmässigt restvärde av fartygen. Följande år kommer de ackumulerade överavskrivningarna att minska, dvs. återföring av överavskrivningar sker. Dock uppstår ingen beskattningseffekt beroende på att de återförda överavskrivningarna balanseras av avdragsgilla planmässiga avskrivningar. År 2007 säljs fartyg A för 7 000. Då inget skattemässigt tillgångsvärde finns att utjämna mot uppstår en beskattningsbar vinst på 7 000. Ett annat sätt att se detta på är följande. Planmässigt restvärde för fartyg A, vid ingången av år 2007, är 5 200. Således säljs fartyg A för 1 800 mer än sitt

ekonomiska värde. Underlaget för planmässiga avskrivningar minskas med kvarvarande värde för fartyg A. Planmässiga avskrivningar sker på återstående fartyg med 800. Detta resulterar i ett planmässigt restvärde för fartyg B och C på 12 000. Ackumulerade överavskrivningar återförs för 6 000. Således uppstår ett beskattningsunderlag på $1\,800 - 800 + 6\,000 = 7\,000$. År 2008 införskaffas fartyg D för 12 000. Fartyg B säljs år 2009 för 7 000. Då ett skattemässigt tillgångsvärde för fartyg D finns, minskas underlaget för skattemässiga avskrivningar med försäljningsvärdet för fartyg B. Ingen beskattningsbar effekt uppstår. Fartyg E anskaffas år 2010 och försäljning av fartyg C sker 2011. År 2012 anskaffas fartyg F. Vid försäljning av fartyg D år 2016 uppstår en beskattningsbar effekt liknande den vid försäljningen av fartyg A. Under denna period, dvs. från år 1995 till och med år 2017, uppkommer sammanlagt en beskattningsbar "vinst" på 16 000 vilket ger 4 480 ($16\,000 \times 0,28$) i skatt. Vid utgången av år 2017 redovisas en post av ackumulerade överavskrivningar på 17 280.

Dagens skattesystem ger således starka incitament för att återinvestera. Sker ingen återinvestering och verksamheten avvecklas uppkommer beskattningsbara effekter av de skattemässigt gjorda avskrivningarna över plan. Tilläggas kan att om försäljning av fartyg A i exemplet ovan och inköp av fartyg D skett samma år hade ingen beskattningsbar effekt uppstått av försäljningen av fartyg A. Det innebär att om återanskaffning planeras att sammanfalla med försäljning av tillgång, behöver ingen beskattningsbar inkomst uppstå på grund av försäljningen.

I exempel 2 (se tabell 2 i slutet av bilagan) återges samma scenario för det tänkta rederiet. Dock övergår detta rederi till tonnagebeskattning enligt utredningens förslag vid ingången av år 2007. Både fartyg och verksamhet definieras som kvalificerade. Således skall rederiet tillämpa övergångsmodellen för hantering av de skattemässiga överavskrivningarna på samtliga fartyg. Vid ingången av år 2007 skall det kvarvarande skattemässiga restvärdet fördelas på respektive fartyg. Fördelningen sker i förhållande anskaffningspris dividerat med summan av anskaffningspriserna för samtliga fartyg. I detta fall är alla fartyg införskaffade till priset 10 000 vilket ger fördelningsgrunden $10\,000/30\,000$, dvs. en tredjedel på vart och ett av fartygen. Men då det skattemässiga restvärdet är noll blir fördelningen till respektive fartyg även noll. Skillnaden mellan det planmässiga restvärdet på tillgången och det fördelade skattemässiga restvärdet på tillgången utgör beskatt-

ningsgrund för tillgången vid ett avyttrande. Det planmässiga restvärdet på 18 000 i exempel 2 fördelar sig med 5 200 på fartyg A, 6 000 på fartyg B och med 6 800 på fartyg C. Dessa värden utgår också beskattningsgrund för respektive fartyg då det skattemässiga restvärdet är noll. I övergångsmodellen sker en successiv avtrappning av skillnaden under en tioårsperiod, dvs. med 10 procent per år. I tonnagebeskattningen tillåts inga avdrag för värdemässig förslitning på tillgångarna, dock skall en fiktiv planmässig värdeminskning ske på fartygen med fyra procent av anskaffningsvärdet per år.

Fartyg A säljs vid ingången av år 2007. Enligt övergångsmodellen genererar detta ett skattepliktigt belopp på 5 200. Dock sker ingen beskattning om rederiet gör en återanskaffning till den tonnagebeskattade verksamheten motsvarande minst det sålda fartygets restvärde. Bindande avtal om återanskaffning av fartyg inom tre år likställs med direkt återanskaffning. Det nya fartyget övertar dock det gamla fartygets kvarvarande beskattningsgrund. Om det nya fartyget säljs utan att återanskaffning sker blir den beskattningsbara inkomsten den del som återstår från det första fartygets avtrappade beskattningsgrund. Om vi antar att bindande kontrakt på leverans av fartyg D ingåtts år 2007, sker således ingen beskattning på grund av försäljningen av fartyg A. Dock övertar fartyg D kvarvarande värde från fartyg A. Avtrappning fortsätter dock att ske enligt den tidigare tioåriga planen. Samma resonemang gäller vid försäljningen av fartyg B och C på grund av återanskaffning genom fartyg E och F.

Vid försäljningen av fartyg D uppstår en beskattningsbar effekt. Försäljningen av fartyg D utlöser den kvarvarande överavskrivningen från fartyg A som inte försvunnit genom avtrappningen. Således uppstår en beskattningsbar inkomst på 520 vid försäljningen av fartyg D, eftersom ingen återinvestering sker i detta skede. År 2017, då tio år gått sen inträdet i tonnagebeskattningen, har en fullständig avtrappning skett av de överavskrivningar som gjorts innan inträdet. Efter denna tioårsperiod uppstår inga beskattningseffekter vid försäljning av fartyg. Därmed försvinner även det skattemässiga incitamentet att återinvestera. För att förhindra att rederier av skatteskäl skall växla mellan konventionell beskattning och tonnagebeskattning har utredningen diskuterat en generell sänkning av den skattemässiga avskrivningen för fartyg. Eftersom en ändring av avskrivningsreglerna för fartyg bl.a. innebär att andra skattskyldiga än de som kan välja tonnagebeskattning blir berörda och att det i

dagsläget är svårt att helt överblicka konsekvenserna av en sådan ändring väljer utredningen att inte lägga ett sådant förslag.

Exempel 3 (se tabell 3 i slutet av bilagan) återger samma scenario som tidigare, men i enlighet med de danska tonnageskattereglerna. Återigen övergår rederiets verksamhet år 2007 till ett tonnagebeskattningssystem. Kvarvarande skattemässiga restvärde för de fartyg som överförs från konventionell verksamhet till tonnagebeskattning sätts in på ett övergångssaldo. Detta övergångssaldo skall enligt det danska systemet reduceras med 12 procent per år. Då de fartyg som rederiet innehar inte betingar något skattemässigt restvärde blir övergångssaldot i början av år 2007 noll. Ingen värdeminskning kan således ske för övergångssaldot. Samtidigt upprättar rederiet ett utjämningsaldo för hantering av nyanskaffade fartyg under tonnagesbeskattningssystemet. Vid försäljning av fartyg A minskas övergångssaldot med försäljningspriset. Övergångssaldot blir därmed negativt, dvs. minus 7 000. Enligt det danska systemet skall ett negativt övergångssaldo beskattas om det inte finns ett positivt utjämningsaldo som balanserar övergångssaldot. Eftersom utjämningsaldot är noll borde det negativa övergångssaldot fullt ut beskattas. Dock påtalar det danska systemet att om återanskaffning sker, eller om ett bindande kontrakt upprättas om återanskaffning inom tre år, kan anskaffningspris på det återanskaffade fartyget sättas upp på utjämningsaldot. Om vi antar att ett kontrakt om leverans av fartyg D skett år 2007 kan således fartyg D:s anskaffningspris tas upp på utjämningsaldot. Således kommer det negativa övergångssaldot på grund av fartyg A, balanseras av ett positivt utjämningsaldo på grund av införskaffandet av fartyg D. Dock skall ett värdeminskningssavdrag ske på utjämningsaldot. Detta värdeminskningssavdrag beräknas till 12 procent av skillnaden mellan utjämningsaldot och övergångssaldot, dvs. $(12\ 000 - 7\ 000) \times 0,12 = 600$. Vid utgången av år 2007 uppvisar således övergångssaldot ett värde på minus 7 000 och utjämningsaldot ett värde på 11 400. Ingen beskattningsbar inkomst uppstår således på grund av försäljningen av fartyg A.

Resonemanget gäller även vid försäljning av fartyg B och C på grund av införskaffandet av fartyg E och F. Eftersom inga värdeminskningssavdrag eller avtrappning sker på negativa övergångssaldon växer detta saldo med försäljningspriserna för de fartyg som ingick i rederiets flotta vid övergången till tonnagesbeskattning. Således, vid utgången av år 2011, uppvisar övergångssaldot ett nega-

tivt värde på 21 000. Detta negativa värde bär rederiet med sig tills ett positivt värde på utjämningsaldot inte längre balanserar övergångssaldot. Uppkommer detta sker beskattning av mellanskillnaden och övergångssaldot minskas. Om vi antar att ingen återinvestering sker i samband med försäljningen av fartyg D sker följande. Det ingående värdet på utjämningsaldot vid år 2016, dvs. 27 264, minskas med försäljningspriset, 9 000, vilket ger ett kvarvarande värde på utjämningsaldot på 18 264. Eftersom utjämningsaldot i detta läge inte längre balanserar det negativa övergångssaldot, skall beskattning av mellanskillnaden ske. Således uppstår en beskattningsbar inkomst på $21\,000 - 18\,264 = 2\,736$. Övergångssaldot minskas med mellanskillnaden och vid utgången av år 2016 visar övergångssaldot ett negativt värde på 18 264 och utjämningsaldot ett positivt värde på 18 264. Eftersom saldona balanserar varandra exakt kan inget värdeminskningssavdrag ske på utjämningsaldot. Fortsätter rederiet att minska sin verksamhet sker ytterligare beskattning av upplösningen av övergångssaldot.

Det danska systemet ger således starka incitament att bibehålla eller utöka verksamheten, precis som dagens skattesystem. I motsats till övergångsmodellen i exempel 2 försvinner inte skatteincitamentet att återinvestera efter en tioårsperiod. I och med att ett negativt övergångssaldo alltid kvarstår hos rederiet, skapas incitament att återinvestera för att balansera det negativa övergångssaldot. Vill rederiet dock avveckla sin verksamhet uppstår beskattningsbara inkomster på grund av de tidigare gjorda överavskrivningarna, precis som i dagens skattesystem. En mer ingående redovisning av för och nackdelar med utredningens förslag till hantering av latent skatteskulder ges i kapitel 9 Latenta skatteskulder och fartygsvinster.

Finansiella effekter avseende överavskrivningar

Ett starkt motiv till att införa tonnagebeskattning är att ge rederiverksamheten konkurrenskraftiga villkor att bedriva och utveckla sin verksamhet i Sverige. Exempelen visar att utredningens förslag till hantering av överavskrivningarna är gynnsammare än nuvarande regler. Den uppkomna beskattningsbara inkomsten vid fartygsförsäljning var i exempel 1 (nuvarande regler) 16 000, i exempel 2 (övergångsmodellen) 520, och i exempel 3 (danska modellen) 2 736. Dagens skattesystem och hantering av överavskrivningar

innebär förvisso att latent skatteskulder uppstår, men det är oklart hur pass mycket av dessa latent skatteskulder som faktiskt genererar beskattningsbara underlag. Detta gör att det är svårt att uppskatta vad de statsfinansiella konsekvenserna exakt blir av utredningens förslag. Dock, som exemplet visar, ger förslaget rederierna helt och hållet möjligheten att undkomma beskattning vid avvecklandet av verksamheten efter en tioårsperiod. Exemplet visar också att möjligheten till att skjuta på beskattningseffekten vid försäljning genom återinvestering är gynnsammare i utredningens förslag jämfört med nuvarande regler. För att kunna uppskatta den finansiella effekten behövs en uppskattning av vad nuvarande regler inbringar, samt en uppskattning av hur många rederier som vill gå över till tonnagebeskattning och med hur stor andel av verksamheten de kan gå över. För närvarande kan en sådan uppskattning inte göras, vilket gör att det är svårt att uttala sig om storleken på de statsfinansiella effekterna avseende hanteringen av latent skatteskulder.

Nuvarande regler ger rederierna ett starkt skattemässigt incitament att återinvestera. Den danska modellen bibehåller detta incitament. Även utredningens förslag bibehåller detta incitament, dock enbart under en tioårsperiod. Utredningen anser att branschen, genom förslaget till tonnagebeskattning, kommer att investera och utveckla rederiverksamheten utan detta skattemässiga incitament. Skillnaden mellan nuvarande skattesystem avseende avskrivningar och utredningens förslag skulle kunna ge upphov till incitament att skifta mellan konventionell beskattning och tonnagebeskattning. Därför bör en generell förändring av skattemässiga avskrivningar för fartyg övervägas. En sänkning av de skattemässiga avskrivningarna för rederier i konventionell beskattning skulle innebära en ökning av den beskattningsbara inkomsten, vilket leder till ökade statsfinanser. Även här är det dock svårt att uppskatta storleken på den finansiella effekten.

Övriga aspekter

Utredningens förslag innebär att rederier som går över till tonnagebeskattning inte kan få göra avsättningar till periodiseringsfonder. Detta innebär att de periodiseringsfonder som rederiet för närvarande innehar skall återföras. Den återförda periodiseringsfonden skall läggas till den beräknade tonnageinkomsten. Detta innebär en

temporär förstärkning av statsfinanserna. Även här är det avgörande hur många som kommer att välja att gå över till tonnagebeskattning. Branschen deklarerar för inkomstår 2003 sammanlagt 335 miljoner kr i periodiseringsfonder.

De rederier som väljer tonnagebeskattning kommer att få sina ackumulerade underskottsavdrag strukna. Denna åtgärd kommer att förstärka statsfinanserna. Branschen redovisar för inkomstår 2003 sammanlagt ca 10,2 miljarder kr i ackumulerade underskott. För närvarande kan utredningen inte uppskatta vilka rederier som kommer att välja tonnagebeskattning, vilket gör det svårt att uppskatta storleken på denna statsfinansiella förstärkning. Ett tänkbart scenario är att de rederier med stora ackumulerade underskott avvaktar med att välja tonnagebeskattning tills underskottsavdragen är utnyttjade. I detta scenario blir den tänkbara förstärkningen på statsfinanserna minimal.

Sammanfattning

Den tonnageberäknade beskattningsbara inkomsten beräknas inte vara i paritet med den verksamhetsbaserade beskattningsbara inkomsten för inkomstår 2003. Dock vet vi att den verksamhetsbaserade inkomsten är en överskattning av den kvalificerade tonnagebeskattade verksamhetens överskott. Vidare torde det vara mer rimligt att den tonnageberäknade inkomsten skall motsvara den genomsnittliga verksamhetens överskott, beräknat över en tioårsperiod. Detta med avseende på att rederierna, enligt utredningens förslag, väljer beskattningsform för en tioårsperiod och att tonnagebeskattningen inte tar hänsyn till konjunktursvängningar. De uppskattningar som för närvarande kan göras indikerar att den tonnageberäknade beskattningsbara inkomsten ligger i paritet med en "beskattningsbar normalinkomst".

Utredningens förslag till hantering av överavskrivningar ger rederierna ett system som är mycket mer fördelaktigt än dagens skattesystem. Det är dock svårt att uppskatta vad de statsfinansiella effekterna av detta blir då det är oklart vad dagens system inbringar i skatteinbetalningar, vilka rederier som kommer att välja tonnagebeskattning och hur dessa rederier kommer att åter- och nyinvestera i fartyg.

Ytterligare potentiella inkomstförstärkningar föreslås. Tonnagebeskattade rederier får inte göra periodiseringsfondsavsättningar.

Dock skall tidigare avsättningar återföras enligt nuvarande regler. Vidare föreslår utredningen att de ackumulerade underskottsavdragen för rederier som väljer tonnageskatning skall slopas. Det är svårt att presentera en sammanfattande bild av hur förslaget påverkar statsfinanserna, då nödvändiga uppgifter saknas. En uppskattning skulle i dagsläget vara alltför beroende på antaganden.

Exempel 1 Dagens skattesystem avseende avskrivningar

Årtal	Anskaffningskostnad	Restvärde enligt plan	Restvärde enligt skatt	Ack överavskr.	Skatt underlag
1995	10 000 (A)	9 600	8 000	1 600	
1996		9 200	6 000	3 200	
1997	10 000 (B)	18 400	12 000	6 400	
1998		17 600	8 000	9 600	
1999	10 000 (C)	26 400	12 000	14 400	
2000		25 200	8 000	17 200	
2001		24 000	4 000	20 000	
2002		22 800	2 000	20 800	
2003		21 600	0	21 600	
2004		20 400	0	20 400	
2005		19 200	0	19 200	
2006		18 000	0	18 000	
2007	- 7 000 (A)	12 000	0	12 000	7 000
2008	12 000 (D)	22 720	9 600	13 120	
2009	- 7 000 (B)	16 640	200	16 440	
2010	12 000 (E)	27 280	7 400	19 880	
2011	- 7 000 (C)	21 120	0	21 120	
2012	12 000 (F)	31 680	4 800	26 880	
2013		30 240	0	30 240	
2014		28 800	0	28 800	
2015		27 360	0	27 360	
2016	- 9 000 (D)	18 240	0	18 240	9 000
2017		17 280	0	17 280	

Exempel 2 Utredningens förslag: Övergångsmodellen.

Årtal	Anskaffnings- kostnad	Restvärde enligt plan	Restvärde enligt skatt	Ack överavskr	
1995	10 000 (A)	9 600	8 000	1 600	
1996		9 200	6 000	3 200	
1997	10 000 (B)	18 400	12 000	6 400	
1998		17 600	8 000	9 600	
1999	10 000 (C)	26 400	12 000	14 400	
2000		25 200	8 000	17 200	
2001		24 000	4 000	20 000	
2002		22 800	2 000	20 800	
2003		21 600	0	21 600	
2004		20 400	0	20 400	
2005		19 200	0	19 200	
2006		18 000	0	18 000	
Tonnage			(A)	(B)	(C)
2007	- 7 000 (A)	12 000	5 200	6 000	6 800
2008	12 000 (D)	22 720	4 680	5 400	6 120
2009	- 7 000 (B)	16 640	4 160	4 800	5 440
2010	12 000 (E)	27 280	3 640	4 200	4 760
2011	- 7 000 (C)	21 120	3 120	3 600	4 080
2012	12 000 (F)	31 680	2 600	3 000	3 400
2013		30 240	2 080	2 400	2 720
2014		28 800	1 560	1 800	2 040
2015		27 360	1 040	1 200	1 360
2016	- 9 000 (D)	18 240	520	600	680
2017		17 280	0	0	0

Exempel 3 Dansk modell för hantering av överavskrivningar.

Årtal	Anskaffnings- kostnad	Restvärde enligt plan	Restvärde enligt skatt	Ack överavskr	
1995	10 000 (A)	9 600	8 000	1 600	
1996		9 200	6 000	3 200	
1997	10 000 (B)	18 400	12 000	6 400	
1998		17 600	8 000	9 600	
1999	10 000 (C)	26 400	12 000	14 400	
2000		25 200	8 000	17 200	
2001		24 000	4 000	20 000	
2002		22 800	2 000	20 800	
2003		21 600	0	21 600	
2004		20 400	0	20 400	
2005		19 200	0	19 200	
2006		18 000	0	18 000	
Tonnage			Överg Saldo	Utjämn Saldo	Skatt underlag
2007	- 7 000 (A)	12 000	- 7 000	11 400	
2008	12 000 (D)	22 720	- 7 000	10 872	
2009	- 7 000 (B)	16 640	- 14 000	21 807	
2010	12 000 (E)	27 280	- 14 000	20 870	
2011	- 7 000 (C)	21 120	- 21 000	31 446	
2012	12 000 (F)	31 680	- 21 000	30 192	
2013		30 240	- 21 000	29 089	
2014		28 800	- 21 000	28 119	
2015		27 360	- 21 000	27 264	
2016	- 9 000 (D)	18 240	- 18 264	18 264	2 736
2017		17 280	- 18 264	18 264	

Litteraturförteckning

Bet. 1978/79:KU39 med anledning av propositionen 1978/79:195 om förstärkt skydd för fri- och rättigheter m.m. jämte motioner.

Bet. 1984/85:SkU59 om nya bosättningsregler i skattelagstiftningen samt nya regler vid beskattning av lön vid utlandstjänstgöring.

Bet. 1987/88:SkU18 om fortsatt skattefrihet vid anställning ombord på utländskt fartyg i vissa fall.

Bet. 1987/88:TU27 om vissa sjöfartspolitiska åtgärder.

Bet. 1988/89:TU6 Stöd till svenska rederier.

Bet. 1991/92:TU24 Sjöfart m.m. (förnyad behandling).

Bet. 1992/93:TU12 Vissa sjöfartspolitiska åtgärder.

Bet. 1996/97:TU1 Budgetpropositionen för år 1997, utgiftsområde 22 Kommunikationer.

Bet. 2005/06:SkU8 Förändring i sexmånadersregeln för sjömän, m.m.

Europeiska kommissionens beslut om godkännande av tonnageskatt: N 790/99 - Storbritannien, N 563/2001 – Danmark, N 195/2002 – Finland och N 504/2002 – Irland.

Prop. 1978/79:195 om förstärkt skydd för fri- och rättigheter m.m.

Prop. 1984/85:175 om nya bosättningsregler i skattelagstiftningen samt nya regler vid beskattning av lön vid utlandstjänstgöring.

- Prop. 1987/88:129 om vissa sjöfartspolitiska åtgärder.
- Prop. 1988/89:56 om stöd till svenska rederier.
- Prop. 1991/92:100 Budgetpropositionen för 1992, bil. 7
- Prop. 1992/93:128 om vissa sjöfartspolitiska åtgärder.
- Prop. 1996/97:1 Budgetpropositionen för 1997, utgiftsområde 22.
- Prop. 2000/01:127 Sjöfartsstöd.
- Prop. 2002/03:96 Skattefri kapitalvinst och utdelning på näringsbetingade andelar.
- Prop. 2005/06:21 Förändring i sexmånadersregeln för sjömän, m.m.
- SIKA/Lloyd´s register – Fairplay Research.
- Sjöfartens Analys Institut, European Shipping Policy 2003. The Implementation of State Aid Guidelines in Different European Countries.
- Sjöfartens Analys Institut, European Shipping Policy 2004. A Maritime Information & Analysis Report.
- Sjöfartens bok 2005. Utgiven av Svensk Sjöfarts Tidnings förlag AB i samarbete med Breakwater Publishing
- Sjöfartsverket, Den svenska sjöfartens internationella konkurrenssituation. 2003 års rapport.
- Sjöfartsverket, Sjöfartens utveckling 2004. Sjöfartsverkets sektorrapport.
- SOU 1978:34 Förstärkt skydd för fri- och rättigheter. Betänkande av rättighetsskyddsutredningen.
- SOU 1998:129 Svensk sjöfartsnäring, hot och möjligheter, Slutbetänkande från utredningen om sjöfartens struktur- och kapitalsituation.