

Ett svenskt tonnageskattesystem

*Betänkande av Utredningen om tonnageskatt och
andra stöd för sjöfartsnäringen*

Stockholm 2015



STATENS OFFENTLIGA
UTREDNINGAR

SOU 2015:4

SOU och Ds kan köpas från Fritzes kundtjänst.
Beställningsadress: Fritzes kundtjänst, 106 47 Stockholm
Ordertelefon: 08-598 191 90
E-post: order.fritzes@nj.se
Webbplats: fritzes.se

För remissutsändningar av SOU och Ds svarar Fritzes Offentliga Publikationer på uppdrag av Regeringskansliets förvaltningsavdelning.

Svara på remiss – hur och varför.

Statsrådsberedningen, SB PM 2003:2 (reviderad 2009-05-02)

En kort handledning för dem som ska svara på remiss. Häftet är gratis och kan laddas ner som pdf från eller beställas på regeringen.se/remiss.

Layout: Kommittéservice, Regeringskansliet.

Omslag: Elanders Sverige AB.

Tryck: Elanders Sverige AB, Stockholm 2015.

ISBN 978-91-38-24228-5

ISSN 0375-250X

Till statsrådet och chefen för Finansdepartementet

Regeringen beslutade den 24 januari 2013 att tillkalla en särskild utredare med uppdrag att analysera möjligheten att införa ett system med tonnageskatt i Sverige och att i det sammanhanget även se över andra befintliga stöd för sjöfartsnäringen. Regeringen har den 25 september 2014 beslutat om tilläggsdirektiv.

Chefen för Finansdepartementet förordnande den 19 februari 2013 lagmannen (dåvarande chefsrådmannen) Marie Jönsson som särskild utredare.

Som experter förordnades den 1 maj 2013 vice förbundsordföranden Tomas Abrahamsson, kvalificerade utredaren Pia Bergdahl, departementssekreteraren Christina Bergström, kanslirådet Peter Brose, biträdande dispaschören Paula Bäckdén, kanslirådet Nils-Fredrik Carlsson, advokaten Christoffer Gramming, rätts-sakkunniga Johanna Mihaic, rättsliga specialisten Lena Pålsson, direktören Per A. Sjöberger och verkställande direktören Christer Themnér samt den 1 september 2013 avdelningschefen Gunnar Eriksson.

Pia Bergdahl entledigades den 1 september 2013.

Som sekreterare anställdes kammarrättsfiskalen Alexandra Wingmark den 1 maj 2013 och departementssekreteraren Ida Björklund den 25 november 2013. Som sekreterare har även varit anställd administrativa föredraganden Kristina Kásvai Simon under tiden den 17 november 2014 till och med den 12 januari 2015.

Utredningen om tonnageskatt och andra stöd för sjöfartsnäringen (Fi 2013:01) får härmed överlämna sitt betänkande Ett svenskt tonnageskattesystem, SOU 2015:4. Två särskilda yttranden har fogats till betänkandet.

Utredningens uppdrag är härmed avslutat.

Stockholm i januari 2015

Marie Jönsson

*/Alexandra Wingmark
Ida Björklund*

Innehåll

Förkortningar	19
Sammanfattning	21
Summary	31
Del I Författningsförslag	
1 Författningsförslag	43
1.1 Förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229).....	43
1.2 Förslag till lag om ändring i skatteförfarandelagen (2011:1244).....	59
1.3 Förslag till förordning om ändring i skatteförfarandeförordningen (2011:1261).....	78
Del II Bakgrund	
2 Utredningens uppdrag och arbetssätt	81
2.1 Utredningens uppdrag.....	81
2.2 Utredningens arbete	81
3 Termer och uttryck inom sjöfarten	83
3.1 Inledning.....	83
3.2 Vikt- och storlekstermer	83
3.2.1 Bruttodräktighet eller bruttotonnage.....	83

3.2.2	Nettodräktighet eller nettotonnage	83
3.2.3	Bruttodräktighetsdagar	84
3.2.4	Dödvikt	84
3.2.5	TEU	84
3.3	Skeppsregister	84
3.4	Geografiska marknader	85
3.4.1	Inre fart, när sjöfart samt oceangående sjöfart	85
3.4.2	När- och fjärrfart	85
3.5	Olika typer av sjöfart	86
3.5.1	Linjesjöfart	86
3.5.2	Trampsjöfart	86
3.6	Olika typer av fraktavtal	86
3.6.1	Resebefraktning	86
3.6.2	Tidsbefraktning	87
3.6.3	Skeppslega	87
3.7	Segment inom sjöfarten	87
3.7.1	Tanksjöfart	88
3.7.2	Bulksjöfart	88
3.7.3	Containersjöfart	89
3.7.4	Feedersjöfart	89
3.7.5	Rorosjöfart	90
3.7.6	Kylsjöfart	90
3.7.7	Passagerarsjöfart	90
3.7.8	Offshoresjöfart	91
3.7.9	Övriga segment	91
3.8	Affärsstrategier	92
3.8.1	Standardsjöfart	92
3.8.2	Kontraktssjöfart	92
3.8.3	Industrisjöfart	92
4	Europeiska unionens sjöfartspolitik	93
4.1	Inledning	93
4.2	Den Europeiska unionens sjöfartspolitik	93
4.3	EU:s regler och riktlinjer om statligt stöd	95

4.3.1	EU:s regler om statligt stöd.....	95
4.3.2	Gemenskapens riktlinjer om statligt stöd till sjötransport.....	97
5	Sjöfartsstödet i några EES-länder.....	101
5.1	Inledning.....	101
5.2	Finland.....	101
5.3	Danmark.....	107
5.4	Norge.....	111
5.5	Storbritannien	115
5.6	Nederländerna.....	118
6	Den svenska sjöfartspolitikern.....	121
6.1	Den svenska sjöfartspolitikern	121
6.1.1	En historisk tillbakablick i sjöfartspolitikern	121
6.1.2	Mål för den svenska sjöfartspolitikern.....	124
6.1.3	TAP-avtal	124
6.2	Det svenska sjöfartsstödet.....	125
6.2.1	Utvecklingen av det svenska sjöfartsstödet	125
6.2.2	Nivån för det svenska sjöfartsstödet	127
7	Handelsflottans utveckling	129
7.1	Inledning.....	129
7.2	Utvecklingen i världen.....	130
7.2.1	Utvecklingen i Norden och Östersjöområdet.....	131
7.2.2	Av svenska rederier disponerat tonnage.....	132
7.2.3	Vart tar de svenska utflaggade fartygen vägen?	140
8	Ekonomisk statistik för rederibranschen.....	143
8.1	Inledning.....	143
8.2	Statistik för aktiebolag utifrån SNI-kod	144

8.2.1	Statistik från utredningen om tonnageskatt SOU 2006:20	144
8.2.2	Statistik för SNI 501 och 502	145
8.3	Metod för fartygskoppling.....	147
8.4	Statistik för kvalificerade fartyg.....	149
8.5	Statistik för kvalificerade aktiebolag	150
8.5.1	Statistik för samtliga kvalificerade aktiebolag	150
8.5.2	Statistik fördelat på segment	153
8.6	Räkenskaper för aktiebolag vars fartyg är kvalificerade	161
8.7	Uppgifter från Sveriges Redareförening	170
8.8	Nyckeltal och lönsamhet för företag inom sjöfartsstödet	171
8.9	Sammanfattning.....	173
9	Några argument kring tonnageskattesystem	177
9.1	Inledning	177
9.1.1	Studier om tonnageskattens betydelse.....	177
9.2	Övrigt.....	181
Del III Tonnageskattesystemet och andra stöd		
10	Ett svenskt tonnageskattesystem – inledning	187
11	Kvalificerade fartyg.....	191
11.1	Inledning.....	191
11.2	Europeiska kommissionens riktlinjer för statligt stöd till sjötransport	192
11.3	Kvalificerade fartyg i några EES-länder.....	193
11.3.1	Krav på fartyg	193
11.3.2	Krav på flottan i Finland och Danmark.....	195
11.4	Tonnageskatteutredningens (Fi 2004:20) förslag.....	198
11.4.1	Krav på fartyg	198

11.4.2	Krav på flottan	199
11.5	Överväganden och förslag.....	202
11.5.1	Krav på fartyg.....	203
11.5.2	Krav på flotta	212
12	Kvalificerad verksamhet	221
12.1	Inledning.....	221
12.2	Europeiska kommissionens riktlinjer	221
12.3	Kvalificerad verksamhet i några EES-länder.....	222
12.3.1	Finland.....	222
12.3.2	Danmark.....	222
12.3.3	Norge.....	224
12.3.4	Nederländerna.....	226
12.4	Tonnageskatteutredningens (Fi 2004:20) förslag	227
12.5	Överväganden och förslag.....	229
12.5.1	Kvalificerad verksamhet	229
12.5.2	Kvalificerad anknyttande verksamhet.....	238
12.5.3	Kvalificerad verksamhet ombord.....	241
13	Utbildningsplatser	247
13.1	Inledning.....	247
13.2	Några EES-länders krav.....	247
13.3	Utbildningsplatser i Sverige	248
13.4	Överväganden	249
14	Företagsform	253
14.1	Inledning.....	253
14.2	Företagsform och tonnagebeskattning i några EES-länder	253
14.2.1	Finland.....	253
14.2.2	Danmark.....	254
14.2.3	Norge.....	254

14.2.4	Storbritannien och Nederländerna.....	254
14.3	Tonnageskattutredningens (Fi 2004:20) förslag.....	254
14.4	Överväganden och förslag.....	255
15	Tonnageinkomst	261
15.1	Inledning	261
15.2	Tonnageinkomst – en schablonberäkning av inkomst	261
15.3	Några EES-länders beräkning av tonnageinkomst	262
15.3.1	Finland	263
15.3.2	Danmark	263
15.3.3	Norge	263
15.3.4	Storbritannien.....	264
15.3.5	Nederländerna	265
15.4	Överväganden och förslag.....	265
15.4.1	Beräkningen av inkomst för tonnagebeskattad verksamhet.....	265
15.4.2	Beräkning av tonnageinkomst när ett fartyg ägs eller hyrs in av flera bolag	269
15.4.3	Tonnageinkomsten.....	271
15.4.4	Debitering av egenavgifter.....	273
15.4.5	Utländsk skatt	274
15.4.6	Koncernbidrag.....	276
16	Blandad verksamhet	281
16.1	Inledning	281
16.2	Regleringen i några EES-länder	282
16.3	Tonnageskattutredningens (Fi 2004:20) förslag.....	285
16.4	Överväganden och förslag.....	286
16.4.1	Löpande fördelning av intäkter och kostnader	286
16.4.2	Fördelning av tillgångar och skulder i samband med övergången till tonnagebeskattning	292

17	Spärregler mot inkomstöverföringar	295
17.1	Inledning.....	295
17.2	Finland och Danmark.....	296
17.3	Överväganden och förslag.....	297
17.3.1	Uttagsbeskattning	297
17.3.2	Transaktioner mellan tonnagebeskattad verksamhet och annan verksamhet.....	299
17.3.3	Regler om överkapitalisering	301
18	Uppgiftsskyldighet, bokföring och dokumentation	303
18.1	Inledning.....	303
18.2	Överväganden och förslag.....	304
19	Val av tonnagebeskattning och tonnageskatteperiod	309
19.1	Inledning.....	309
19.2	Val av tonnagebeskattning, bundenhet och tonnageskatteperiodens längd i några EES-länder.....	310
19.2.1	Finland.....	310
19.2.2	Danmark.....	311
19.2.3	Norge.....	312
19.2.4	Storbritannien	312
19.2.5	Nederländerna.....	313
19.3	Tonnageskatteutredningens (Fi 2004:20) förslag.....	313
19.4	Överväganden och förslag.....	315
19.4.1	Tonnagebeskattning ska vara frivilligt.....	315
19.4.2	Öppen ansökningstid	316
19.4.3	Ansökan och godkännande.....	321
19.4.4	Giltighetstid	325
19.4.5	Utträde ur tonnagebeskattningen – val att övergå till konventionell beskattning	327
19.4.6	Anskaffningsvärde och anskaffningsutgift vid inträde i konventionell beskattning.....	330
19.4.7	Spärrtid	332

20	Val av tonnagebeskattning och tonnageskatteperiod för koncerner och vid ägarförändringar	335
20.1	Inledning	335
20.2	Val av tonnagebeskattning och koncerner i några EES-länder	336
20.2.1	Finland	336
20.2.2	Danmark	338
20.2.3	Norge	339
20.2.4	Storbritannien.....	339
20.3	Tonnageskatteutredningens (Fi 2004:20) förslag.....	340
20.4	Överväganden och förslag.....	342
20.4.1	Val av tonnagebeskattning och koncerner.....	342
20.4.2	Tonnagebeskattning vid förändringar i koncerner...	347
20.4.3	Tonnagebeskattning och fusioner och fissioner	353
20.4.4	Andra verksamhetsöverlåtelser	355
21	Rester av konventionell beskattning.....	357
21.1	Inledning	357
21.2	Storleken på överavskrivningar, avsättningar och tidigare års underskott	358
21.3	Överväganden och förslag.....	359
21.3.1	Tidigare års underskott och avsättningar.....	359
21.3.2	Akkumulerade överavskrivningar	362
22	Akkumulerade överavskrivningar.....	365
22.1	Inledning	365
22.2	Gällande rätt.....	366
22.3	Tonnagebeskattning och ackumulerade överavskrivningar i Danmark och Finland.....	369
22.3.1	Den danska modellen.....	369
22.3.2	Den finska modellen	371
22.3.3	Europeiska kommissionens krav på Finlands hantering av den latent skatteskulden	373

22.4	Tonnageskatteutredningens (Fi 2004:20) förslag till hantering av ackumulerade överavskrivningar	374
22.4.1	Remissynpunkter på Tonnageskatteutredningens förslag om hantering av de latent skatteskulderna	376
22.5	Överväganden och förslag	379
22.5.1	Allmänna utgångspunkter	379
22.5.2	Tonnageskatteutredningens (Fi 2004:20) förslag, den finska och den danska modellen	379
22.5.3	Ackumulerade överavskrivningar ska fastställas i ett skillnadsbelopp	383
22.5.4	Avstämning och återföring (avstämningssmodellen)	385
22.5.5	Särskild avsättning för skillnadsbeloppet i räkenskaperna	395
23	Konsekvenser när villkoren för tonnagebeskattning inte uppfylls	397
23.1	Inledning	397
23.2	Konsekvenser och sanktioner i några EES-länder	398
23.2.1	Finland	398
23.2.2	Danmark	400
23.2.3	Norge	401
23.2.4	Storbritannien	401
23.3	Tonnageskatteutredningens (Fi 2004:20) förslag	404
23.4	Överväganden och förslag	405
23.4.1	Återkallelse av godkännande	405
23.4.2	Ingen återkallelse i vissa fall vid avveckling av tonnagebeskattad verksamhet	412
23.4.3	Återkallelse ska underlåtas vid synnerliga skäl	415
23.4.4	Återkallelsetid	418
23.4.5	Spärrtid vid återkallelse	420
23.4.6	Efterbeskattning	423
23.4.7	Tidigare års underskott	426

24	Återkallelseavgift	427
24.1	Inledning	427
24.2	Överväganden och förslag.....	428
24.2.1	Återkallelseavgift.....	428
24.2.2	Grundavgift	433
24.2.3	Tilläggsavgift.....	435
24.2.4	Skattetillägg ska inte påföras vid beslut om återkallelse	438
24.2.5	Exempel	440
24.2.6	Tonnageskattesystemets sanktioner och rätten att inte bli lagförd och straffad två gånger.....	441
25	Anstånd med att betala återkallelseavgift	443
25.1	Inledning	443
25.2	Behovet av anstånd	443
25.3	Överväganden och förslag.....	444
26	Omprövning och överklagande.....	449
26.1	Inledning	449
26.2	De befintliga reglerna om omprövning och överklagande	449
26.2.1	Omprövning	450
26.2.2	Överklagande.....	451
26.3	Överväganden och förslag.....	452
27	De föreslagna bestämmelserna förs in i inkomstskattelagen respektive skatteförfarandelagen	457
27.1	Inledning	457
27.2	Överväganden och förslag.....	457
28	Stöd till sjöfartsnäringen	461
28.1	Sjöfartsstödet	461

28.2 Övrigt stöd till sjöfartsnäringen	462
28.3 Andra åtgärder	463

Del IV Konsekvenser av förslagen

29 Konkurrensanalys	469
29.1 Inledning.....	469
29.2 Tonnageskatt och konkurrens	470
29.3 Sjöfartsstödet betydelse	474
29.4 Företag som bedöms träda in i tonnageskattesystemet som även får sjöfartsstöd.....	476
29.5 Slutsatser.....	477
30 Finansiering av tonnageskatten	479
30.1 Inledning.....	479
30.2 Finansiering	480
30.3 Förutsättningar: antagande om vilka företag som berörs ...	482
30.3.1 Kvalificerade aktiebolag och kvalificerade fartyg	482
30.3.2 Aktiebolag som är skattemässigt gynnade av tonnageskatt.....	483
30.3.3 Åldersstruktur i handelsflottan	484
30.3.4 Samtliga kvalificerade fartyg	487
30.3.5 Ägarstrukturförändringar i koncerner	488
30.4 Finansieringsförslag	489
30.4.1 Höjd stämpelskatt	490
30.4.2 Skatt på fritidsbåtar	491
30.4.3 Finansiering genom återföring av de ackumulerade överavskrivningarna.....	492
30.4.4 Årlig avgift till Skatteverket.....	493
30.4.5 Ränta på skillnadsbeloppet.....	494
30.4.6 Sjöfartsstödet	496
30.5 Slutsatser.....	498

31 Övriga konsekvenser.....	503
31.1 Inledning.....	503
31.2 Bakgrund.....	503
31.3 Alternativa lösningar.....	504
31.4 Uppgifter om vilka som berörs av regleringen.....	505
31.5 Konsekvenser avseende de ackumulerade överavskrivningarna.....	506
31.6 Kostnadsmässiga konsekvenser.....	507
31.6.1 Konsekvenser för företagen.....	507
31.6.2 Konsekvenser för Skatteverket.....	512
31.7 Övriga konsekvenser.....	513
31.8 Förslagets överensstämmelse med Sveriges skyldigheter som följer av medlemskap i EU.....	514
31.9 Behov av informationsinsatser.....	515

Del V Författningskommentar

32 Författningskommentar	519
32.1 Inledning.....	519
32.2 Förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229).....	519
32.3 Förslag till lag om ändring i skatteförfarandelagen (2011:1244).....	534
32.4 Förslag till förordning om ändring i skatteförfarandeförordningen (2011:1261).....	548

Del VI Särskilda yttranden och bilagor

Särskilda yttranden	551
----------------------------------	------------

Bilagor

Bilaga 1	Kommittédirektiv 2013:6	557
Bilaga 2	Kommittédirektiv 2014:137	565
Bilaga 3	Gemenskapens riktlinjer för statligt stöd till sjötransport	567

Förkortningar

Bet.	Betänkande
BFL	Bokföringslag (1999:1078)
BFN	Bokföringsnämnden
BFNAR	Bokföringsnämndens allmänna råd
BNP	Bruttonationalprodukt
BRD	Bruttodräktighetsdagar
BT	Bruttotonnage
DAS	Danskt Alminderligt Skibsregister
Dir.	Direktiv
DIS	Danskt Internationalt Skibsregister
DKK	Danska kronor
DWT	Dödvikt
ECSA	Den europeiska redareföreningen
EEG	Europeiska ekonomiska gemenskapen
EES	Europeiska ekonomiska samarbetsområdet
EU	Europeiska unionen
EUF	Fördraget om Europeiska unionens funktionssätt
Fi	Finansdepartementet
FRIDA	FöretagsRegister och IndividDAtabas
GT	Gross tonnage (Bruttodräktighet)
IL	Inkomstskattelag (1999:1229)
ILO	International Labour Organization
IMO	International Maritime Organization
INK	Inkomstdeklaration
KPI	Konsumentprisindex

Misc.	Miscellaneous (blandad)
NACE	EU:s standard av näringsgrensklassifikation
NATO	North Atlantic Treaty Organization
NIS	Norsk Internasjonalt Skipsregister
NOK	Norska kronor
NOR	Norsk Ordinært Skipsregister
NT	Nettotonnage
PBB	Prisbasbeloppet
Prop.	Proposition
RP	Regeringens proposition (Finland)
rskr.	Riksdagsskrivelse
SARF	Sjöfartens Arbetsgivareförbund
SCB	Statistiska centralbyrån
SEK	Svenska kronor
SFL	Skatteförfarandelag (2011:1244)
SINK	Lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta
SIS	Svenskt internationellt skeppsregister
SKVFS	Skatteverkets författningssamling
SNI	Svensk näringsgrensindelning
SOU	Statens offentliga utredningar
SRF	Sveriges Redareförening
SRU	Standardiserat räkenskapsutdrag
SUI	Sjöfartens Utbildningsinstitut
TAP-avtal	Avtal för tillfälligt anställd personal
TEU	Twenty-foot Equivalent Unit
UO	Utgiftsområde

Sammanfattning

Bakgrund

Enligt direktiven ska utredningen analysera möjligheten att införa ett system med tonnageskatt i Sverige och i detta sammanhang även se över andra befintliga stöd för sjöfartsnäringen. Utredningen ska lämna förslag till ett heltäckande system för tonnageskatt och i den utsträckning det bedöms som nödvändigt lämna förslag till ändringar av befintliga stöd för sjöfartsnäringen. Enligt direktiven ska uppdraget ses mot bakgrund av den ökade internationella konkurrensen på sjöfartsområdet och att antalet svenskflaggade fartyg minskat de senaste åren. Syftet är att öka andelen svenskflaggade fartyg i den svenska handelsflottan. Enligt direktiven är målsättningen att Sverige, i ett internationellt perspektiv, ska ha en konkurrenskraftig sjöfartsnäring.

Inledning

Utredningen har inom de ramar som direktivet medger tagit fram ett förslag till ett tonnageskattesystem. Ett tonnageskattesystem är en alternativ beskattningsmetod till den konventionella företagsbeskattningen. Tonnageskattesystemet är tänkt att rikta sig till rederier som bedriver sjötransporter av gods och/eller passagerare. En av förutsättningarna för att vara godkänd för tonnageskattning är att företaget bedriver viss rederiverksamhet som är kvalificerad och med kvalificerade fartyg.

Huvuddragen i ett tonnageskattesystem är att inkomsten som företaget betalar skatt på beräknas utifrån en schablonmetod och inte på det verkliga resultatet. Företagen räknar fram en tonnageskatt som är baserad på hur stort nettotonnage företagets kvalificerade flotta omfattar.

De flesta medlemsstater i EU med en betydande sjöfartsnäring, har ett tonnageskattesystem. Syftet med det föreslagna tonnageskattesystemet är att bidra till ett konkurrens klimat så att antalet fartyg i det svenska registret ökar.

Ett tonnageskattesystem

Utredningen har tagit fram ett förslag till reglering av ett tonnageskattesystem. Utredningen föreslår att de materiella reglerna om beräkning av resultatet av viss rederiverksamhet ska tas in i inkomstskattelagen (1999:1229) i ett nytt kapitel med rubriken Tonnagebeskattad verksamhet. Utredningen föreslår vidare att regler om förfarandet tas in i skatteförfarandelagen (2011:1244), även här huvudsakligen i ett nytt kapitel med rubriken Godkännande för tonnageskattning.

Tonnageskattesystemet ska vara frivilligt för företagen. Den som vill ingå i tonnageskattesystemet ska ansöka om detta hos Skatteverket som, om förutsättningar föreligger, godkänner företaget för tonnageskattning. Ett godkännande för tonnageskattning innebär att resultatet av viss verksamhet, s.k. kvalificerad verksamhet, beräknas enligt bestämmelserna i inkomstskattelagen om tonnageskattad verksamhet. Tonnageskattning innebär att företagen beskattas utifrån fartygens nettotonnage och inte utifrån deras resultat.

En förutsättning för att verksamheten ska vara kvalificerad verksamhet är att den bedrivs med kvalificerade fartyg. Kvalificerade fartyg är fartyg som har en bruttodräktighet på minst 100, som har sin strategiska och ekonomiska ledning i Sverige och som under beskattningsåret huvudsakligen används i internationell fart eller i inrikes fart i ett annat land.

För att ett fartyg ska vara kvalificerat krävs även att fartyget ingår i en flotta av viss beskaffenhet. Ett fartyg är endast kvalificerat om minst 20 procent av bruttotonnaget för de fartyg som ingår i den tonnageskattade verksamheten ägs eller hyrs in utan besättning av den som bedriver verksamheten. För att ett fartyg ska vara kvalificerat krävs också att minst 20 procent av bruttotonnaget av de fartyg som ingår i den tonnageskattade verksamheten är registrerat i det svenska registret. Vidare ska gälla att andelen

bruttotonnage för de fartyg som ingår i den tonnagesbeskattade verksamheten som är registrerade i ett register inom Europeiska unionen (EU) ska öka eller bibehållas under beskattningsåret. Ifråga om kravet på EU-registrerat tonnage och att detta ska öka eller bibehållas finns ett undantag. Om minst 60 procent av bruttotonnaget i den tonnagesbeskattade verksamheten eller i en annan tonnagesbeskattad verksamhet inom samma koncern är registrerat i ett register inom EU uppställs inget krav på att tonnaget ska öka eller bibehållas under beskattningsåret.

Kvalificerad verksamhet är transporter av gods eller passagerare med kvalificerade fartyg (sjötransporter) och verksamhet som är nödvändig för eller nära anknuten till sjötransporter. En förutsättning för att en sådan nödvändig eller nära anknuten verksamhet ska vara kvalificerad är att ersättningen för verksamheten ingår i ersättning för sjötransporten. Det kvalificerade kärnområdet är således sjötransporter och därtill nödvändig eller anknytande verksamhet. Kvalificerade verksamheter är även vissa specifika verksamheter i form av samlade transporttjänster och uthyrning av kvalificerade fartyg utan besättning vid tillfällig överkapacitet.

Med verksamheter som är nödvändiga för eller nära anknutna till sjötransporterna avses verksamheter såsom transporter på hamnområdet till och från fartyget, lastning och lossning av gods, på- och avstigning av passagerare, tillfällig uppläggning av gods, biljettförsäljning och bokning av sjötransporter och drift av gods- och passagerarterminaler. De nu nämnda verksamheterna utgör exempel på verksamheter som till sin art kan anses nödvändiga för eller nära anknutna till sjötransporter.

Till området kvalificerade verksamheter hör även vissa verksamheter ombord på fartyg som används för sjötransport. Dessa s.k. ombordverksamheter är försäljning av varor för konsumtion ombord, restaurangverksamhet ombord, uthyrning av lokaler ombord och enklare underhållning samt annan förströelse som tillhandhålls under sjötransporten och som ingår i priset för sjötransporten.

Tonnagesbeskattning innebär att inkomsten bestäms schablonmässigt med utgångspunkt från fartygets nettodräktighet. Tonnagesbeskattning är till skillnad från den konventionella beskattningen inte resultatbaserad. Den beskattningsbara inkomsten består inte av överskottet av näringsverksamheten, utan av en schablonberäknad inkomst baserad på fartygens bruttotonnage. Denna kallas tonnages-

inkomst. Ett företag som har valt tonnageskattning beskattas därmed inte för faktiska inkomster som erhållits genom den tonnageskattade verksamheten och som en konsekvens får avdrag från tonnageinkomst inte göras. Tonnageinkomsten ska beräknas för varje kvalificerat fartyg utifrån fartygets netto-dräktighet per 100 nettoton med fasta belopp. De fasta beloppen föreslås vara indexerade och följa den svenska prisutvecklingen. Utredningen föreslår att de fasta beloppen utgörs av en procentuell andel av prisbasbeloppet. Den framräknade tonnageinkomsten ska läggas samman med den skattskyldiges övriga inkomster av näringsverksamhet och sedan beskattas med bolagsskattestatsen.

De företag som efter inträdet i tonnageskattesystemet bedriver en blandad verksamhet ska fördela tillgångar och skulder, inklusive obeskattade reserver, till den verksamhet de hör. Om inventarier kan anses höra till både tonnageskattad verksamhet och konventionellt beskattad verksamhet ska inventariet hänföras till den verksamhet i vilken det ska användas till övervägande del. Fartyg som ska användas i den tonnageskattade verksamheten ska hänföras till den verksamheten. Om andra tillgångar eller skulder ska fördelas mellan verksamheterna ska det göras efter vad som kan anses skäligt. Fördelningen ska företas vid ingången av det första beskattningsåret med tonnageskattning.

Företag kommer vid övergången till tonnageskattning i många fall att ha avsättningar, underskott och ackumulerade överavskrivningar, dvs. rester av den konventionella beskattningsmetoden. Tidigare års avsättningar till periodiseringsfonder, ersättningsfonder och expansionsfonder ingår inte i den tonnageskattade verksamheten, utan ska återföras enligt bestämmelserna i 30, 31 och 34 kap. inkomstskattelagen, dvs. de ska tas upp i den konventionella beskattningen. Samma princip ska gälla tidigare års underskott. Tidigare års underskott ingår inte i den tonnageskattade verksamheten, utan får i den utsträckning det är möjligt, dras av inom ramen för konventionell beskattning enligt befintliga bestämmelser i 40 kap. inkomstskattelagen.

Enligt utredningens direktiv ska latent skatteskulder på ackumulerade överavskrivningarna inte efterges, men en avskattning av dessa skulder ska heller inte ske omedelbart. Vidare framgår det att den metod för avskattning som väljs, bör syfta till att uppmuntra företagen att bibehålla eller öka den verksamhet företaget har vid

övergången till tonnageskattning. De latent skatteskulderna består huvudsakligen av ackumulerade överavskrivningar på fartyg. Utredningen föreslår att de ackumulerade överavskrivningarna ska, till den del de är hänförliga till inventarier som ingår i den tonnageskattade verksamheten, fastställas i ett skillnadsbelopp. Om det bokförda värdet på fartygen och de andra inventarierna som ingår i den tonnageskattade verksamheten vid utgången av beskattningsåret närmast före det första beskattningsåret som tonnageskattning ska ske överstiger det skattemässiga värdet, ska skillnaden fastställas i ett skillnadsbelopp. För skillnadsbeloppet ska en särskild avsättning göras i företagets räkenskaper. Avsättningen ska göras från och med det första året med tonnageskattning. Om skillnadsbeloppet tas upp som intäkt, helt eller delvis, ska avsättningen sättas ned med motsvarande belopp.

Skillnadsbeloppet ska återföras till beskattning. Om ett företag har ökat både sitt totala nettotonnage och den ägda andelen av nettotonnaget behöver någon återföring inte ske. Om det totala och ägda nettotonnaget däremot är oförändrat eller har minskat, ska 25 procent av skillnadsbeloppet tas upp till beskattning. Har andelen nettotonnage minskat med mer än 25 procent, ska skillnadsbeloppet tas upp till beskattning med belopp motsvarande andelen minskat nettotonnage. Skillnadsbeloppet ska tas upp som intäkt enligt 15 kap. inkomstskattelagen, dvs. i den konventionella beskattningen.

En avstämning av nettotonnaget för prövning om skillnadsbeloppet ska tas upp till beskattning ska göras det femte beskattningsåret med tonnageskattning och därefter vart femte år i förhållande till den förra avstämningen. Skillnadsbeloppet ska återföras till beskattning senast när företaget lämnar tonnageskattesystemet och återgår till konventionell beskattning. Vid utträde ur tonnageskattsystemet eller vid återkallelse av godkännande för tonnageskattning ska därför skillnadsbeloppet, eller vad som återstår av det, tas upp som intäkt det sista året med tonnageskattning eller det beskattningsår som återkallelsen sker.

Under tiden med tonnageskattning ska företag som bedriver både tonnageskattad verksamhet och annan verksamhet som beskattas konventionellt, s.k. blandad verksamhet, löpande fördela intäktsposter och kostnadsposter samt tillgångar och skulder till den verksamhet de hör. Det företag som har blandad verksamhet

och som har finansiella intäkter eller kostnader ska fördela dessa i proportion till tillgångarnas bokförda värde i respektive verksamhet. Om den som bedriver verksamheten kan visa en mer lämplig fördelningsgrund, t.ex. en omsättningsbaserad sådan, kan annan fördelningsprincip få tillämpas. Principerna för fördelning ska anges i ansökan om godkännande för tonnageskattning. Övriga intäktsposter och kostnadsposter som inte kan hänföras till varken tonnageskattad eller konventionellt beskattad verksamhet, ska fördelas mellan tonnageskattad och konventionellt beskattad verksamhet utefter vad som är skäligt. Fartyg som utgör inventarier i tonnageskattad verksamhet kan inte samtidigt utgöra inventarier i annan verksamhet. Om andra inventarier än fartyg ingår och används i både tonnageskattad och konventionellt beskattad verksamhet ska de hänföras till den verksamhet i vilken de används till övervägande del.

För tonnageskattad verksamhet ska vidare gälla att bokföringen och dokumentationen ska vara lätt att urskilja och följa. För värdeöverföringar till eller från en tonnageskattad verksamhet ska den s.k. armlängdsprincipen gälla. Reglerna om uttagsbeskattning ska tillämpas när tillgångar förs över från en del av en näringsverksamhet som är konventionellt beskattad till en tonnageskattad del. Vid transaktioner mellan tonnageskattad verksamhet och annan verksamhet gäller att dessa ska behandlas som om överföringen av tillgångar och tjänster har skett mot ersättning som motsvarar marknadsvärdet.

En godkänd ansökan om att ingå i tonnageskattesystemet ska gälla för en tid om minst tio år. Under den tiden har företaget åtagit sig att uppfylla förutsättningarna för tonnageskattning. Precis som det är valfritt för företag att träda in i tonnageskattesystemet är det efter en period om minst tio beskattningsår med tonnageskattning valfritt att träda ut ur systemet och återgå till konventionell beskattning. Byten mellan tonnageskattning och konventionell beskattning föranledda av t.ex. förändring av konjunkturen eller inkomstutvecklingen i ett företag ska inte vara möjliga att göra direkt. En begäran om utträde ska därför göras i god tid och ha kommit in till Skatteverket minst fyra år innan det sista året som tonnageskattning ska ske. Om tiden med tonnageskattning kommer att ha varat i minst tio år (giltighetstid) kommer utträde att beviljas.

Det får inte vara möjligt att när som helst växla mellan tonnagebeskattning och konventionell beskattning för att uppnå skattefördelar. Den som träder ut ur tonnageskattesystemet är därför förhindrad att under en spärrtid på minst tio år åter godkännas för att träda in i tonnageskattesystemet.

Om ett företag inte längre uppfyller förutsättningarna för att ingå i tonnageskattesystemet kan tonnagebeskattningen inte fortgå. Godkännandet för tonnagebeskattning måste då återkallas. Återkallelse ska ske om förutsättningarna för tonnagebeskattning inte längre är uppfyllda, t.ex. om kravet på att minst 20 procent av bruttotonnaget av de fartyg som ingår i den tonnagebeskattade verksamheten är registerat i det svenska registret inte uppfylls. Återkallelse kan även ske om bokförings- eller dokumentations-skyldigheten inte fullgörs eller om lagen mot skatteflykt (1995:575) har tillämpats på den som är godkänd för tonnagebeskattning.

Återkallelsen av godkännandet för tonnagebeskattning innebär att tonnagebeskattning aldrig skulle ha skett. Möjligheterna till omprövning av beskattningsbesluten begränsar dock möjligheterna att återställa beskattningen för hela perioden. Vid återkallelse av godkännande för tonnagebeskattning ska omprövning av beskattning ske enligt bestämmelserna i skatteförfarandelagen (2011:1244). Det innebär att omprövning t.ex. genom efterbeskattning kan göras upp till sex år efter utgången av ett beskattningsår. Eventuella underskott som uppkommit får inte dras av. Återkallelse av godkännandet ska även avse de kvarvarande beskattningsåren av giltighetstiden.

Spärrtid ska även tillämpas vid återkallelse av godkännande för tonnagebeskattning. Spärrtiden för återinträde i tonnageskattesystemet ska vid återkallelse löpa under en tid av minst tio beskattningsår räknat från utgången av det år som återkallelsen avser.

Om det finns synnerliga skäl ska återkallelse av godkännandet dock underlåtas. Ett exempel på synnerliga skäl är om kravet på att 20 procent av bruttotonnaget ska vara registerat i det svenska registret tillfälligt inte uppfylls och det beror på att ett beställt fartyg inte levererats i tid.

Vid återkallelse av godkännande för tonnagebeskattning ska en återkallelseavgift tas ut. Återkallelseavgiften består av två delar, en

grundavgift och en tilläggsavgift. Grundavgiften tas ut för de tidigare beskattningsår som återkallelsen avser. Tilläggsavgiften tas ut för de beskattningsår som återkallelsen avser och som inte omfattas av grundavgiften.

Vid utträde ur tonnageskattesystemet eller vid återkallelse av godkännande ska anskaffningsvärden och anskaffningsutgifter för tillgångar och förpliktelser som ingår i verksamhet som varit tonnageskattad beräknas såsom vid beskattningsinträde enligt bestämmelserna i 20 a kap. inkomstskattelagen.

För företag som ingår i koncerner ska gälla som särskild förutsättning att de endast kan godkännas för tonnageskattning om alla företag inom koncernen som avser bedriva kvalificerad verksamhet, ansöker om godkännande för tonnageskattning samtidigt. För företag som ingår i koncerner ska även gälla särskilda bestämmelser under tiden med tonnageskattning. Vid ägarförändringar eller verksamhetsförändringar i en koncern som innebär att företag med kvalificerad verksamhet, utan att vara godkända för tonnageskattning, kommer att ingå i en koncern med företag som är tonnageskattade, ska de kvalificerade företagen ansöka om godkännande inom tre månader. Perioden om tre månader räknas från det att förändringen ägde rum. Även vid fusioner och fisser som involverar företag som är godkända för tonnageskattning föreslås regler om ansökan om godkännande för tonnageskattning. Vid ägar- och verksamhetsförändringar i en koncern samt vid fusioner och fisser kan giltighetstiden ändras för de inblandade företagen utifrån den giltighetstid som löper för det företag som senast godkänts för tonnageskattning.

Stöd enligt förordningen om sjöfartsstöd

Sjöfartsstödet lämnas, enligt förordningen (2001:770) om sjöfartsstöd, till arbetsgivare motsvarande den skatt som arbetsgivaren har erlagt på sjöinkomster samt kostnaden för arbetsgivaravgifter och allmän löneskatt för samtliga ombordanställda som arbetar på svenskregistrerade last- och passagerarfartyg. Sjöfartsstödet utvidgades i juni 2014 från att avse fartyg som utför transporter av gods eller passagerare och som används huvudsakligen i utrikestrafik av betydelse för den svenska utrikeshandeln eller den svenska

tjänsteexporten, till att avse fartyg som i sin näringsverksamhet används i trafik som är utsatt för internationell konkurrens på sjöfarmsmarknaden. Förutom last- och passagerarfartyg kommer även forskningsfartyg, mätfartyg, kabellägningsfartyg, rörlägningsfartyg, supplyfartyg och kranfartyg vara berättigade till att ansöka om sjöfarmsstöd. Bogserbåtar och mudderverk kommer också vara berättigade, men enligt EU:s riktlinjer måste då mer än hälften av verksamheten utgöras av sjötransport och stöd kommer endast beviljas för sjötransportdelen av fartygens verksamhet.

Av utredningens direktiv (dir. 2013:6) framgår att sjöfarmsstödet i grunden ska vara oförändrat. Utredningen har uppfattat det svenska sjöfarmsstödet som väl fungerande och som konkurrenskraftigt i förhållande till andra länders bemanningsstöd. Utredningens uppfattning är att den nuvarande ordningen för stöd till sjöfarmsnäringen enligt förordningen om sjöfarmsstöd ska vara oförändrat till sitt innehåll. För att finansiera tonnageskattesystemet har utredningen dock föreslagit ändringar som beloppsmässigt motsvarar en del av kostnaderna för tonnageskattesystemet.

Konsekvenser

Företag som omfattas av tonnageskattesystemet kommer att beskattas utifrån hur stort nettotonnage de innehar under året. För att få en överblick av konsekvenserna har utredningen gjort vissa antaganden om vilka företag som bedöms träda in i tonnageskattesystemet. Utredningens antagande bygger på att företagen innehar kvalificerade fartyg och att verksamheten är kvalificerad samt att det finns ekonomiska skäl för att träda in i tonnageskattesystemet. Utredningen har antagit att företag som skatteekonomiskt tjänar på att träda in i tonnageskattesystemet samt de företag som har en åldersstruktur i flottan på 15–20 år kommer att träda in i systemet. Dessa företag är 23 till antalet och de disponerar 125 kvalificerade fartyg. De föreslagna tonnageskattnivåerna kommer med gällande bolagsskattesats (22 %) att inbringa cirka 3,8 miljoner kronor årligen för nämnda företag. Dessa företag betalar igenomsnitt cirka 48,8 miljoner kronor i bolagsskatt årligen. Utredningens förslag till att finansiera införandet av tonnageskattesystemet

bygger på tre finansieringskällor. De tre finansieringskällorna är tonnageskatten, räntebeläggning av ovan nämnda skillnadsbelopp samt en mindre sänkning av nivån på det gällande sjöfartsstödet.

Det är framför allt Skatteverket som bedöms få ökade kostnader för införande av tonnageskattesystemet. Inledningsvis bedöms kostnaderna uppgå till cirka 2,2 miljoner kronor. Denna kostnad består bland annat av framtagande av blanketter, informationsmaterial och framtagande av nya datasystem. De löpande kostnaderna beräknas uppgå till cirka 320 000 kronor årligen.

Även företagen antas få ökade administrativa kostnader, bland annat för beräkning av tonnageinkomst för respektive fartyg samt revisionskonsulter.

Summary

Background

According to the directives, the inquiry shall analyse the possibility of introducing a tonnage tax system in Sweden and in conjunction with this it will also review other existing aid for the maritime industry. The inquiry shall submit a proposal for a comprehensive tonnage tax system and, to the extent that it is deemed necessary, submit proposals for amendments to existing support for the maritime industry. The directives explain that the task must be seen against the background of increased international competition in the maritime sphere and the declining number of Swedish flagged ships in recent years. The aim is to increase the proportion of Swedish flagged ships in the Swedish merchant navy. According to the directives, the objective is for Sweden to have a competitive shipping industry in an international perspective.

Introduction

The inquiry has, within the framework of the directives, drawn up a proposal for the regulation of a tonnage tax system. A tonnage tax system is an alternative taxation method to corporate taxation. The tonnage tax system is intended to be directed to shipping companies operating maritime transport of goods and/or passengers. One of the requirements to be approved for tonnage taxation is that the company operate a qualified shipping operation with qualified ships.

The main features of a tonnage tax system are that a company pays corporation income tax on an amount that is calculated using a standardized approach and not the real result. A company

calculate the tonnage income based on the net tonnage of the company's qualified ships.

The majority of EU member states with a significant maritime transport sector, have a tonnage tax system. The aim of the proposed tonnage tax system is to contribute to a competitive environment so that the number of ships in the Swedish registry increases.

A tonnage tax system

The inquiry has drawn up a proposal for the regulation of a tonnage tax system. The report proposes that the material rules on the calculation of profits of certain shipping operations shall be incorporated in the Income Tax Act (1999:1229) in a new chapter with the title, Tonnage taxation of operations. The inquiry also proposes that the rules of procedure be incorporated into the Tax Procedures Act (2011:1244), here too mainly in a new chapter with the title, Approval of Tonnage Taxation.

The tonnage tax system will be voluntary for companies. Any company that wishes to be part of the tonnage tax system should apply to the Swedish Tax Agency which, if conditions are fulfilled, will approve the company for tonnage taxation. An approval for tonnage taxation means that the profits from certain operations, - qualified operations -, are calculated according to the provisions of the Income Tax Act referring to tonnage taxation of operations. Under the tonnage tax system companies will be taxed based on the net tonnage on the ships and not based on the economic result.

A prerequisite for operations to be qualified operations is that they are carried out using qualified ships. Qualified ships are those that have a gross tonnage of at least 100, that have their strategic and financial management in Sweden and that during the tax year are mainly used for international transport or domestic transport in another country.

For a ship to be qualified, it must be part of a fleet of a specific nature. A ship is only qualified if at least 20% of the gross tonnage of the ships included in tonnage taxed operations are owned or chartered in on bareboat terms by the company operating the ships. For a ship to be qualified it is also required that at least 20%

of the gross tonnages of the ships included in tonnage taxed operations are registered in the Swedish register. Furthermore, the proportion of gross tonnage of the ships included in tonnage taxed operations that are registered in a register within the European Union (EU) must either increase or be maintained during the tax year. There is one exception in respect to the requirement on EU registered tonnage that must either increase or be maintained. If at least 60% of the gross tonnage in tonnage taxed operations or in other tonnage taxed operations within the same group are registered in a register within the EU, no requirement is imposed that tonnage must increase or be maintained during the tax year.

Qualified operations are transport of goods or passengers on qualified ships (maritime transport) and operations necessary for or closely related to maritime transport. A prerequisite for such necessary or closely related operations being qualified is that compensation for operations are included in compensation for maritime transport. The qualified core operations are thus maritime transport and its necessary or related operations. Qualified operations also include certain combined transport services and qualified ships chartered out on bareboat terms during temporary excess capacity.

Operations that are necessary for or closely related to maritime transport refer to operations such as transport to and from the ship in the port area, loading and unloading of goods, embarkation and disembarkation of passengers, temporary storage of goods, ticket sales and booking of maritime transport and the running of freight and passenger terminals. The said operations are examples of operations which, by their very nature, are considered to be necessary for or closely related to maritime transport.

Certain operations on board ships used for maritime transport are also included in the area of qualified operations. These onboard operations are the sale of goods for consumption on board, catering on board, rental of premises on board as well as light entertainment and other activities provided during the maritime transport and included in the price of maritime transport.

Tonnage taxation means that incomes for tax purposes are determined on the basis of the ship's net tonnage. Tonnage tax, unlike conventional taxation, is not based on profits. The taxable income does not consist of the surplus from commercial operations, but by

a standardized calculated income based on the net tonnage of the ships. This is called tonnage income. A company that has chosen tonnage taxation is thus not taxed on the basis of actual income gained by tonnage taxed operations and, as a consequence, a deduction may not be made from tonnage income. The tonnage income must be calculated for each qualified ship on the basis of the ship's net tonnage per 100 net tons at a fixed amount. It is proposed that the fixed amount be indexed and follow the general Swedish price level. The inquiry proposes that the fixed amounts consist of a percentage of the Swedish price base amount. The calculated tonnage income will be added to the taxpayer's other income from business operations and be taxed at the appropriate tax rate.

Companies which after the entry into the tonnage tax system are carrying out mixed business operations must distribute assets and liabilities, including untaxed reserves, to their respective business operations. If equipment can be regarded as equipment utilized in both tonnage taxation operations and conventional taxation operations, the equipment shall be allocated to the business operation where the equipment is to be mainly used. Ships that are to be used in the tonnage taxation operation shall be allocated to that business operation. If other assets or liabilities are to be distributed between business operations, the allocation is to be made on the basis of what is reasonable. The distribution must be carried out at the beginning of the first tax year using tonnage taxation.

During the transition to tonnage taxation, companies will in many cases have provisions, deficits and accumulated accelerated depreciation, i.e. residues of the conventional taxation method. Previous years' provisions to periodic allocation funds, compensation funds and expansion funds are not to be included in tonnage taxed operations, but shall be returned in accordance with the provisions in Chapters 30, 31 and 34 of the Income Tax Act, hence they shall be reported in the conventional taxation. The same principle applies to previous years' deficits. Previous year's deficits are not included in tonnage taxed operations, but may, in so far as possible, be deducted within the framework of conventional taxation under existing provisions in Chapter 40 of the Income Tax Act.

According to the directives of the inquiry, deferred tax of accumulated over-depreciation should not be remitted, but nor

should taxation of these liabilities be made immediately. Furthermore, it is stated that the method of taxation of deferred tax liabilities chosen by the inquiry should aim at encouraging companies to maintain or increase the activities of the company at the time of the transition to tonnage taxation. Deferred tax liabilities consist mainly of accumulated over-depreciation on ships. The inquiry proposes that cumulative over-depreciation, to the extent that it is attributable to equipment included in tonnage taxed operations, shall be determined as a differential amount. If the book value of ships and other equipment in the tonnage taxed operations at the end of the tax year immediately preceding the first tax year of tonnage taxation should be greater than the fiscal value, the difference shall be determined as a differential amount. A special allocation must be made in the company's accounts for the differential amount. The allocation must be made from the first year with tonnage taxation. If the differential amount is reported as income, fully or partially, the allocation shall be reduced by the corresponding amount.

The differential amount shall be reversed for taxation. If a company has increased both its total net tonnage and the owned share of the net tonnage, reversal does not need to take place. If the total and owned net tonnage is unchanged or has been reduced, however, 25% of the differential amount is reported for taxation. If the proportion of net tonnage has been reduced by more than 25%, the differential amount must be reported for taxation at the amount corresponding to the proportion of reduced net tonnage. The differential amount should be taken up as income under Chapter 15 of the Income Tax Act, i.e. in conventional taxation.

A reconciliation of net tonnage for reviewing whether the differential amount should be reported for taxation must be carried out in the fifth tax year of tonnage taxation and every five years thereafter in relation to the previous reconciliation. The differential amount must be reversed for taxation no later than the date the company leaves the tonnage tax system and resumes conventional taxation. When leaving the tonnage tax system or in the case of withdrawal of approval of tonnage taxation, the differential amount, or what remains of it, is reported as income in the last year with tonnage taxation or in the tax year when withdrawal takes place.

During the time with tonnage taxation, companies which operate both tonnage taxed operations and other operations taxed conventionally, called mixed business operations, shall continuously allocate income and expense items, as well as assets and liabilities, to the operations where they belong. A company that has mixed business operations and financial income or expenses must allocate these in proportion to the assets' book value in each of the activity areas. If a company can show a more appropriate basis for distribution, such as one based on turnover, another allocation principle may be applied. The principles for allocation must be specified in the application for approval for tonnage taxation. Other income and expense items that cannot be attributed to either tonnage taxed or conventionally taxed operations must be allocated between tonnage taxed and conventionally taxed operations on the basis of what is reasonable. Ships that are categorised as equipment in tonnage taxed operations may not at the same time be categorised as equipment in other business operations. If equipment other than ships is included and used in both tonnage taxed and conventionally taxed operations, they must be allocated to the operation where they are mainly used.

For tonnage taxed operations accounts and documentation must be easy to identify and follow. For value transfers to or from tonnage taxed operations, the so-called arms length principle should be applied. The rules on withdrawal taxation shall be applied when assets are transferred from one part of business operations that are conventionally taxed to a tonnage taxed part. In the case of transactions between tonnage taxed operations and other operations, these must be treated as if the transfer of assets and services were made with compensation equal to the market value.

An approved application to be included in the tonnage tax system should be valid for a period of at least ten years. During this time, the company has committed itself to comply with the conditions for tonnage taxation. Just as it is optional for companies to be part of the tonnage tax system, after a period of at least ten tax years with tonnage taxation a company may withdraw from the system and go back to conventional taxation. Changes between tonnage taxation and conventional taxation caused by variations in business cycles or income trends in a company are not possible in the short run. A request for withdrawal must therefore be made in

good time and be received by the Tax Agency at least four years before the last year in which tonnage taxation will take place. If the time period under tonnage taxation will have lasted for at least ten years (period of validity) the withdrawal will be granted.

It must not be permissible to directly switch between tonnage taxation and conventional taxation to obtain tax benefits. A company that withdraws from the tonnage tax system is therefore prevented for a restriction time of at least ten years from being allowed to re-join the tonnage tax system.

If a company no longer fulfils the conditions for the tonnage tax system, tonnage taxation may not continue. The approval for tonnage taxation must then be revoked. Revocation will be carried out if the conditions for tonnage taxation are no longer met; for example, if the requirement that at least 20% of the gross tonnage of the ships that are included in the tonnage taxed operations must be registered in the Swedish register is not met. Revocation may also be carried out if the accounting or documentation obligations are not fulfilled or if the Tax Evasion Act (1995:575) has been applied to the company approved for tonnage taxation.

Revocation of approval for tonnage taxation means that tonnage taxation should never have been applied. The legal conditions for reviewing the taxation decision, however, limit the possibilities of re-establishing taxation for the whole period. If approval of tonnage taxation is revoked, a review of taxation must be carried out in accordance with the provisions in the Tax Procedure Act (2011:1244). This means that a review through additional taxation, for example, may be made up to six years after the end of the tax year. A company may not deduct any deficits for the taxation years which the withdrawal applies to. Revocation of approval for tonnage taxation shall also apply to the remaining years of the period of tonnage taxation.

Restriction time must also be applied in the case of withdrawal of approval for tonnage taxation. The restriction time for reintegration in the tonnage tax system in the case of withdrawal shall run for a period of at least ten taxation years from the end of the year of withdrawal.

If there are exceptional circumstances, however, the withdrawal of approval may be omitted. An example of exceptional circumstances is if the requirement that 20% of the gross tonnage must be

recorded in the Swedish register is not met temporarily due to an ordered ship not being delivered in time.

In the case of withdrawal of approval for tonnage taxation, a withdrawal fee is charged. The withdrawal fee consists of two parts: a basic fee and an additional fee. The basic fee is calculated on the basis of the previous tax years that the revocation refers to. The additional fee is calculated on the basis of the tax years which revocation refers to but is not used for calculation of the basic fee.

When withdrawing from the tonnage tax system or on withdrawal of approval, the acquisition value and acquisition charges for assets and liabilities that are included in operations that have been tonnage taxed are calculated as during initiation of taxation, according to the provisions of Chapter 20a of the Income Tax Act.

For companies included in a group, there is a special condition: they may only be accepted for tonnage taxation if all the companies within the group that intend to conduct qualified operations apply for approval of tonnage taxation simultaneously. For companies included in groups, special regulations should also apply during the time they apply tonnage taxation. In the case of changes of ownership or operations within a group that result in companies with qualified operations being included in a group with tonnage taxed companies, yet without approval for tonnage taxation, such qualified companies must apply for approval within three months. The period of three months shall be calculated from the date when the change took place. In the event of mergers and fissions involving companies that are approved for tonnage taxation, rules are proposed regarding the application for approval of tonnage taxation. In the case of changes in ownership or operational changes in a group, as well as mergers and fissions, the period of validity may be changed for the companies involved depending on the period of validity applied to the last company approved for tonnage taxation.

Aid pursuant to the Ordinance on Maritime Transport Aid

Maritime transport aid is paid to employers in accordance with the Ordinance (2001:770) on Maritime Transport Aid, the amount being equal to the tax paid by the employer on seafarers income, employers' social security contributions and general payroll tax for

all seafarers working on Swedish-registered cargo and passenger ships. Maritime transport aid was extended in June 2014 from ships carrying out transport of goods or passengers mainly used in international traffic of importance for Swedish foreign trade or Swedish export of services, to ships used in traffic that is subject to international competition in the maritime transport market. In addition to cargo and passenger ships, other types of ships such as research ships, survey ships, cable- and pipe laying ships, supply ships and crane ships will be qualified to apply for maritime transport aid. Ships such as tugs and dredgers will also be qualified, but in line with the EU guidelines more than half of their total operations must consist of maritime transport and the maritime transport aid will be granted only for the time when the ship is engaged in maritime transport operations. The new regulation means that, in addition to cargo and passenger ships, other ships may also qualify for maritime transport aid. To give examples, this applies to cable laying ships, survey ships and supply ships. Tugs and dredgers may also qualify for maritime transport aid if the operations constitute maritime transport for half of the aid period.

The inquiry's directive (dir. 2013:6) clearly states that maritime transport aid shall remain essentially unchanged. The inquiry sees Swedish maritime transport aid as well-functioning and competitive in relation to other countries' manning aid. Hence the inquiry concludes that the current aid to maritime trade in accordance with the ordinance on maritime transport aid ought to remain unchanged. In order to finance the tonnage tax system, changes may be required that in term of the amount of aid correspond to a part of the costs of the tonnage tax system.

Consequences

Companies that are subject to tonnage tax will be taxed on the amount of net tonnage they own or operates during the year. In order to obtain a general idea of the consequences, the inquiry has made certain assumptions on which companies are deemed likely to enter into the tonnage tax system. The assumptions of the inquiry are based on the companies having qualified ships, that the operations are qualified and that there are financial reasons for enter into

the tonnage tax system. The report has assumed that companies which obtain tax benefits from enter into the tonnage tax system and companies that have an age structure of 15-20 years in their fleets will enter into the system. There are 23 such companies with 125 qualified ships at their disposal. The proposed tonnage income levels, with a corporate income tax rate (22%), will raise approximately SEK 3.8 million annually from these companies. These companies pay a yearly average of around SEK 48.8 million in corporation income tax. The inquiry's proposal to finance the introduction of tonnage tax is based on three sources of funding. The three sources of funding are tonnage tax, interest on the above-mentioned differential amounts and a minor reduction in the level of existing maritime transport aid.

It is mainly the Tax Agency that is deemed to have increased costs for the introduction of the tonnage tax system. Initially, the estimated costs amount to approximately SEK 2.2 million. This cost includes the development of forms, information material and the development of new computer systems. Running costs are estimated to amount to approximately SEK 320,000 per year.

Companies involved are assumed to have increased administrative costs for the calculation of tonnage income for each ship and for auditing consultants.

Del I Författningsförslag

1 Författningsförslag

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

Härigenom föreskrivs i fråga om inkomstskattelagen (1999:1229)¹,

dels att 1 kap. 5 och 7 §§, 14 kap. 21 §, 15 kap. 1 §, 22 kap. 5 §, 23 kap. 2 § och 62 kap. 5 § ska ha följande lydelse,

dels att det ska införas två nya paragrafer, 20 a kap. 1 a § och 40 kap. 21 a §, samt närmast före 40 kap. 21 a § en ny rubrik av följande lydelse,

dels att det ska införas ett nytt kapitel, 39 b kap., av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

1 kap. 5 §²

Fysiska personers skatt på förvärvsinkomster ska beräknas på den beskattningsbara förvärvsinkomsten. Denna ska beräknas på följande sätt.

Summan av överskott i *inkomstlagen* tjänst och näringsverksamhet minskas med allmänna avdrag. Det återstående beloppet avrundas nedåt till helt hundratal kronor

Summan av överskott i *inkomstlagen* tjänst, *tonnageinkomst enligt 39 b kap.* och *övrigt överskott i inkomstlagen* näringsverksamhet minskas med allmänna avdrag. Det åter-

¹ Lagen omtryckt 2008:803.

² Senaste lydelse 2011:1256.

och är den fastställda förvärvsinkomsten. stående beloppet avrundas nedåt till helt hundratal kronor och är den fastställda förvärvsinkomsten.

Från den fastställda förvärvsinkomsten dras grundavdrag och sjöinkomstavdrag. Avdragen ska göras i nu nämnd ordning. Det återstående beloppet är den beskattningsbara förvärvsinkomsten.

7 §³

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

<p><i>Överskottet</i> i inkomstslaget näringsverksamhet minskas med allmänna avdrag. Det återstående beloppet avrundas nedåt till helt tiotal kronor och är den fastställda och den beskattningsbara inkomsten.</p>	<p><i>Tonnageinkomst enligt 39 b kap. och övrigt överskott</i> i inkomstslaget näringsverksamhet minskas med allmänna avdrag. Det återstående beloppet avrundas nedåt till helt tiotal kronor och är den fastställda och den beskattningsbara inkomsten.</p>
---	--

För sådana ideella föreningar och registrerade trossamfund som uppfyller kraven i 7 kap. 4–6 och 10 §§ minskas den fastställda inkomsten med grundavdrag. Det belopp som återstår är den beskattningsbara inkomsten.

14 kap.

21 §

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

Särskilda bestämmelser om beräkning av resultatet av viss rederiverksamhet finns i 39 b kap.

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

³ Senaste lydelse 2013:960.

15 kap.1 §⁴

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

Utöver bestämmelserna i detta kapitel finns bestämmelser om inkomster i 8, 17–39, 44–48, 49–52, 55 och 60 kap. I 42 kap. 43 och 44 §§ finns även bestämmelser om schablonintäkt vid innehav av andelar i en värdepappersfond eller en specialfond.

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

Utöver bestämmelserna i detta kapitel finns bestämmelser om inkomster i 8, 17–39, 39 b, 44–48, 49–52, 55 och 60 kap. I 42 kap. 43 och 44 §§ finns även bestämmelser om schablonintäkt vid innehav av andelar i en värdepappersfond eller en specialfond.

20 a kap.

1 a §

Bestämmelserna i detta kapitel tillämpas även vid beräkning av anskaffningsvärden och anskaffningsutgifter för tillgångar och förpliktelser som ingår i verksamhet som varit tonnageskattad enligt 39 b kap.

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 Senaste lydelse 2013:569.

4. inkomsten från en näringsverksamhet helt eller delvis inte längre ska 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 ska 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 §⁵

Bestämmelserna i detta kapitel gäller inte om

1. bestämmelserna om kvalificerade fusioner och fissioner i 37 kap. ska 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*

⁵Senaste lydelse 2011:1510.

4. tillgångar förs över till en verksamhet som omfattas av bestämmelserna i 39 b kap.

Bestämmelserna i detta kapitel gäller inte heller om en kapitalvinst vid en avyttring är skattefri enligt bestämmelserna i 25 a kap. eller ersättningen ska 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, en andel som avses i 25 a kap. 3 a § eller en delägar rätt som avses i 25 a kap. 23 § 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, ett svenskt handelsbolag, ett utländskt bolag som motsvarar något sådant företag och som hör hemma i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES) eller en i utlandet delägarbeskattad juridisk person som hör hemma i en stat inom EES,

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

– förutsättningarna i 19 § är uppfyllda.

39 b kap. Tonnagebeskattad verksamhet

Innehåll

1 §

I detta kapitel finns bestämmelser om beräkning av resultatet av viss rederiverksamhet (tonnagebeskattad verksamhet).

2 §

Företag som är godkänt för tonnagebeskattning enligt bestämmelserna i 13 a kap. skatteförfarandelagen (2011:1244) ska beräkna resultatet av sådan

kvalificerad verksamhet som avses i 5 § enligt bestämmelserna i detta kapitel.

Koncern

3 §

Med koncern avses i detta kapitel en koncern av sådant slag som anges i 1 kap. 4 § årsredovisningslagen (1995:1554).

Kvalificerade fartyg

4 §

Med kvalificerat fartyg avses i detta kapitel fartyg som

– har ett bruttotonnage på minst 100,

– har sin strategiska och ekonomiska ledning i Sverige, och

– under beskattningsåret huvudsakligen används i internationell fart eller i inrikes fart i ett annat land.

Ett fartyg är dock kvalificerat endast om

1. minst 20 procent av bruttotonnaget för de fartyg som ingår i den tonnageskattade verksamheten under respektive beskattningsår ägs av den som bedriver verksamheten eller är inhyrt utan besättning,

2. minst 20 procent av bruttotonnaget för de fartyg som ingår i den tonnageskattade verksamheten under respektive beskattningsår är registrerat i det svenska registret, och

3. andelen bruttotonnage för de fartyg som ingår i den tonnageskattade verksamheten och som är registrerade i ett register inom Europeiska unionen (EU) ökas eller bibehålles under respektive beskattningsår.

Vad som sägs i andra stycket punkt 3 gäller inte om minst 60 procent av bruttotonnaget för de fartyg som ingår i den tonnageskattade verksamheten i företaget eller i den koncern företaget ingår i är registrerat i ett register inom EU.

Kvalificerad verksamhet

5 §

Med kvalificerad verksamhet avses i detta kapitel

– transport av gods eller passagerare till sjöss med ett kvalificerat fartyg (sjötransport),

– verksamhet som är nödvändig för eller nära anknuten till sjötransporten och som ingår i ersättningen för sjötransporten,

– transport utanför hamnområdet som ingår sjötransportens pris, om den som bedriver verksamheten har köpt transporten till ett marknadsmässigt pris av ett annat företag,

– uthyrning av ett kvalificerat fartyg med besättning, och

– uthyrning av kvalificerat fartyg utan besättning under högst tre år under en tioårsperiod och

till högst 20 procent av det sammanlagda bruttotonnaget för de kvalificerade fartygen.

6 §

Med kvalificerad verksamhet avses även följande verksamheter ombord på ett kvalificerat fartyg som används för sådan sjötransport som avses i 5 §:

- försäljning av varor för konsumtion ombord,
- restaurangverksamhet,
- uthyrning av lokaler ombord, och
- enklare underhållning och annan förströelse som ingår i ersättningen för sjötransporten.

7 §

Med verksamheter som är nödvändiga för eller nära anknutna till sjötransporterna och som ingår i ersättningen för sådana transporter avses verksamheter såsom

- transport på hamnområdet till och från fartyget,
- lastning och lossning av gods,
- på- och avstigning av passagerare,
- tillfällig uppläggning av gods,
- biljettförsäljning och bokning av sjötransporter,
- administrativ verksamhet, och
- drift av passagerar- och godsterminal.

Beräkningen av resultatet

8 §

Inkomsten från den tonnageskattade verksamheten (tonnageinkomst) ska beräknas för varje kvalificerat fartyg som ingår i den kvalificerade verksamheten med följande belopp per 100 nettotonnage (NT) per dygn och läggas samman.

Upp till och med 1 000 NT med 0,000214 procent av prisbasbeloppet,

1 001–10 000 NT med 0,000159 procent av prisbasbeloppet,

10 001–25 000 NT med 0,000103 procent av prisbasbeloppet,

Över 25 000 NT med 0,000055 procent av prisbasbeloppet.

9 §

Om ett fartyg ägs eller hyrs in av flera företag ska tonnageinkomsten som beräknats för fartyget fördelas mellan företagen efter deras andel i fartyget.

10 §

Från tonnageinkomst beräknad enligt 8 § får avdrag inte göras.

Företag som bedriver tonnageskattad verksamhet och annan verksamhet

11 §

Om företag som bedriver tonnageskattad verksamhet även bedriver annan verksamhet, ska intäktsposter och kostnadsposter samt tillgångar och skulder hänföras till den verksamhet de tillhör.

Finansiella intäkter och kostnader ska dock fördelas i proportion till tillgångarnas bokförda värde i respektive verksamhet, om inte en annan fördelning kan visas vara mer lämplig.

12 §

Om företag ska fördela intäktsposter eller kostnadsposter mellan tonnageskattad verksamhet och annan verksamhet, ska fördelningen göras efter vad som är skäligt.

13 §

Om företag som bedriver tonnageskattad verksamhet även bedriver annan verksamhet, ska fartyg som utgör inventarier i den tonnageskattade verksamheten inte samtidigt utgöra inventarier i den andra verksamheten.

Övriga inventarier ska hänföras till den verksamhet i vilken de används till övervägande del.

Om andra tillgångar eller skulder ska fördelas mellan tonnagebeskattad verksamhet och annan verksamhet, ska fördelningen göras efter vad som är skäligt.

Transaktioner mellan tonnagebeskattad verksamhet och annan verksamhet

14 §

Överföringar av tillgångar och tjänster mellan tonnagebeskattad verksamhet och annan verksamhet ska behandlas som om överföringen skett mot en ersättning som motsvarar marknadsvärdet.

15 §

Koncernbidrag ingår inte i den tonnagebeskattade verksamheten utan ska tas upp som intäkt enligt 35 kap.

Vid övergången till tonnagebeskattning

Fördelning av tillgångar och skulder mellan tonnagebeskattad verksamhet och annan verksamhet

16 §

Om företag som bedriver tonnagebeskattad verksamhet även bedriver annan verksamhet, ska

vid ingången av första beskattningsåret tillgångar och skulder inklusive ackumulerade överavskrivningar hänförs till den verksamhet de tillhör.

Inventarier som ska användas i såväl i tonnagebeskattad verksamhet som i annan verksamhet, ska hänförs till den verksamhet i vilken de ska användas till övervägande del. Fartyg som ska användas i den tonnagebeskattade verksamheten ska dock hänförs till den verksamheten.

Om andra tillgångar eller skulder ska fördelas mellan verksamheterna ska det göras efter vad som är skäligt.

Tidigare års avsättningar

17 §

Tidigare års avdrag för avsättning till periodiseringsfonder, ersättningsfonder och expansionsfonder ingår inte i den tonnagebeskattade verksamheten utan ska återföras enligt 30, 31 och 34 kap.

Övriga avsättningar ingår inte heller i den tonnagebeskattade verksamheten utan ska hänförs till den andra verksamheten.

Tidigare års underskott

18 §

Tidigare års underskott ingår inte i den tonnageskattade verksamheten utan ska dras av enligt 40 kap.

Ackumulerade överavskrivningar

19 §

Om det bokförda värdet på inventarierna som ingår i den tonnageskattade verksamheten, vid utgången av beskattningsåret närmast före det första året som tonnageskattning ska ske, överstiger det skattemässiga värdet på dessa, ska skillnaden fastställas (skillnadsbeloppet).

20 §

En särskild avsättning motsvarande skillnadsbeloppet ska göras i räkenskaperna från och med det första beskattningsåret som tonnageskattning sker.

Om skillnadsbeloppet tas upp som intäkt enligt 21 § ska avsättningen sättas ned med motsvarande belopp.

21 §

En del av skillnadsbeloppet ska tas upp som intäkt enligt 15 kap. om

– nettotonnaget som utgör underlag för beräkningen av tonnageinkomsten, eller

– den andel av nettotonnaget som ägs av den som bedriver verksamheten har minskat eller är oförändrat det femte beskattningsåret i förhållande till första beskattningsåret.

En ny avstämning ska göras vart femte år i förhållande till den föregående avstämningen och skillnadsbeloppet tas upp som intäkt enligt första stycket.

Vid utträde ur tonnagebeskattningen eller vid återkallelse av godkännandet för tonnagebeskattning samt vid likvidation eller konkurs, ska återstående skillnadsbelopp tas upp som intäkt det sista året tonnagebeskattning sker eller det beskattningsår återkallelsen sker.

22 §

Om den ägda andelen av nettotonnaget har minskat, ska en så stor del av skillnadsbeloppet som motsvarar minskningen av den ägda andelen, dock minst 25 procent, tas upp som intäkt.

I andra fall ska 25 procent av skillnadsbeloppet tas upp som intäkt.

Överkapitalisering

23 §

Om det främmande kapitalet i ett företag som är godkänt för tonnagebeskattning under beskattningsåret understiger hälften av det egna kapitalet ska en schablonintäkt läggas till tonnageinkomsten. Intäkten ska beräknas genom att skillnaden mellan det främmande kapitalet och hälften av det egna kapitalet multipliceras med statslåneräntan vid utgången av november året före beskattningsåret ökad med en procentenhet.

40 kap.

Begränsning efter återkallelse av godkännande för tonnagebeskattning

21 a §

Om godkännandet för tonnagebeskattning har återkallats enligt 13 a kap. 15 § skatteförfarandelagen (2011:1244), får underskott som uppkommit det beskattningsår som beslutet om återkallelse meddelades eller under de tidigare beskattningsår som återkallelsen omfattar inte dras av.

62 kap**5 §⁶**

Allmänt avdrag ska göras för debiterade egenavgifter som inte ska dras av i något av inkomstslagen.

Allmänt avdrag ska göras för debiterade egenavgifter som inte ska dras av i något av inkomstslagen. *Detta gäller dock inte debiterade egenavgifter som avser sådan verksamhet som omfattas av bestämmelserna i 39 b kap.*

Allmänt avdrag ska också göras i sådana fall som avses i 5 kap. 5 § skatteförfarandelagen (2011:1244) för debiterade arbetsgivaravgifter som inte ska dras av i inkomstslaget tjänst. Detta gäller dock inte till den del avgifterna har kunnat dras av i en utländsk stat.

Om avgifterna sätts ned, ska motsvarande belopp tas upp i inkomstslaget tjänst det beskattningsår då debiteringen ändras.

Denna lag träder ikraft den 1 januari 2016 och tillämpas första gången på beskattningsår som börjar efter den 31 december 2015.

⁶ Senaste lydelse 2012:832.

1.2 Förslag till lag om ändring i skatteförfarandelagen (2011:1244)

Härigenom föreskrivs i fråga om skatteförfarandelagen (2011:1244),

dels att 1 kap. 1 §, 3 kap. 17 §, 31 kap. 2 §, 49 kap. 2 §, 52 kap. 5 §, 63 kap. 1 och 7 §§, 66 kap. 7 och 27 §§ och 67 kap. 12 § samt att rubriken till avdelning V. och rubriken närmast före 63 kap. 7 § ska ha följande lydelse,

dels att det ska införas två nya paragrafer, 39 kap. 16 a § och 63 kap. 7 a §, samt närmast före 63 kap. 7 a § en ny rubrik av följande lydelse,

dels att det ska införas två nya kapitel, 13 a kap. och 49 a kap., av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

1 kap

1§⁷

I denna lag finns bestämmelser om förfarandet vid uttag av skatter och avgifter.

Innehållet i lagen är uppdelat enligt följande.

AVDELNING I. INNEHÅLL, TILLÄMPNING OCH DEFINITIONER

1 kap. – Lagens innehåll

2 kap. – Lagens tillämpning

3 kap. – Definitioner och förklaringar

AVDELNING II. FÖRETRÄDARE

4 kap. – Uppgifter som har lämnats för någon annans räkning

5 kap. – Uppgifts- och betalningsskyldiga företrädare

6 kap. – Ombud

AVDELNING III. REGISTRERING

7 kap. – Registrering

AVDELNING IV. PRELIMINÄR SKATT

8 kap. – Preliminärskattesystemets grunder

9 kap. – Godkännande för F-skatt

⁷ Senaste lydelse 2013:585.

- 10 kap. – Skatteavdrag för preliminär skatt
- 11 kap. – Beräkning av skatteavdrag för preliminär skatt
- 12 kap. – Skattetabeller

AVDELNING V. SÄRSKILD
INKOMSTSKATT

AVDELNING V. SÄRSKILD
INKOMSTSKATT OCH
GODKÄNNANDE FÖR
TONNAGEBESKATTNING

- 13 kap. – Redovisning och betalning av särskild inkomstskatt
*13 a kap. – Godkännande för
tonnagebeskattning*

AVDELNING VI. KONTROLLUPPGIFTER,
DEKLARATIONER OCH ÖVRIGA UPPGIFTER

- 14 kap. – Syftet med kontrolluppgifter
- 15 kap. – Kontrolluppgift om intäkt i inkomstslaget tjänst
- 16 kap. – Kontrolluppgift om intäkt och avdrag i inkomstslaget näringsverksamhet
- 17 kap. – Kontrolluppgift om ränteinkomster och annan avkastning på fordringsrätter
- 18 kap. – Kontrolluppgift om ränteutgifter
- 19 kap. – Kontrolluppgift om avkastning på delägarätter
- 20 kap. – Kontrolluppgift om avyttring av andelar i vissa fonder och fondföretag
- 21 kap. – Kontrolluppgift om avyttring av fordringsrätter och vissa andra delägarätter
- 22 kap. – Kontrolluppgift om vissa andra förhållanden
- 23 kap. – Kontrolluppgift om utländska förhållanden
- 24 kap. – Övriga bestämmelser om kontrolluppgifter
- 25 kap. – Undantag från kontrolluppgiftsskyldighet
- 26 kap. – Skattedeclaration
- 27 kap. – Skalbolagsdeklaration
- 28 kap. – Preliminär inkomstdeklaration
- 29 kap. – Syftet med inkomstdeklaration
- 30 kap. – Vem ska lämna en inkomstdeklaration?
- 31 kap. – Vad ska en inkomstdeklaration innehålla?
- 32 kap. – När och var ska en inkomstdeklaration lämnas?

- 33 kap. – Särskilda uppgifter
- 34 kap. – Informationsuppgifter
- 35 kap. – Periodiska sammanställningar
- 36 kap. – Anstånd med att lämna deklaration och särskilda uppgifter
- 37 kap. – Föreläggande
- 38 kap. – Formkrav

AVDELNING VII. DOKUMENTATION

- 39 kap. – Dokumentationsskyldighet

AVDELNING VIII. UTREDNING OCH KONTROLL

- 40 kap. – Skatteverkets skyldighet att utreda och kommunicera
- 41 kap. – Revision
- 42 kap. – Tillsyn över kassaregister och kontrollbesök

AVDELNING IX. ERSÄTTNING FÖR KOSTNADER FÖR OMBUD, BITRÄDE ELLER UTREDNING

- 43 kap. – Ersättning för kostnader för ombud, biträde eller utredning

AVDELNING X. TVÅNGSÅTGÄRDER

- 44 kap. – Vitesföreläggande
- 45 kap. – Bevissäkring
- 46 kap. – Betalningssäkring

AVDELNING XI. UNDANTAG FRÅN KONTROLL

- 47 kap. – Uppgifter och handlingar som ska undantas från kontroll

AVDELNING XII. SÄRSKILDA AVGIFTER

- 48 kap. – Förseningsavgift
- 49 kap. – Skattetillägg

49 a kap. Återkallelseavgift

- 50 kap. – Kontrollavgift
- 51 kap. – Befrielse från särskilda avgifter
- 52 kap. – Beslut om särskilda avgifter

AVDELNING XIII. BESLUT OM SKATTER OCH AVGIFTER

- 53 kap. – Beslut om skatteavdrag, arbetsgivaravgifter, mervärdesskatt och punktskatt
- 54 kap. – Beslut om särskild inkomstskatt
- 55 kap. – Beslut om preliminär skatt
- 56 kap. – Beslut och besked om slutlig skatt

- 57 kap. – Skönsmässiga beslut om skatter och avgifter
 58 kap. – Beslut om säkerhet för slutlig skatt för skalbolag
 59 kap. – Ansvar för skatter och avgifter
 60 kap. – Beslut om befrielse från skatteavdrag,
 arbetsgivaravgifter, mervärdesskatt och punktskatt
 AVDELNING XIV. BETALNING OCH
 ÅTERBETALNING AV SKATTER OCH AVGIFTER
 61 kap. – Skattekonton
 62 kap. – Betalning av skatter och avgifter
 63 kap. – Anstånd med betalning av skatter och avgifter
 64 kap. – Återbetalning av skatter och avgifter
 65 kap. – Ränta
 AVDELNING XV. OMPRÖVNING SAMT
 ÖVERKLAGANDE OCH ÄNDRING I BESLUT PÅ GRUND
 AV SKATTEAVTAL
 66 kap. – Omprövning
 67 kap. – Överklagande och ändring i beslut på grund av
 skatteavtal
 AVDELNING XVI. VERKSTÄLLIGHET
 68 kap. – Besluts verkställbarhet
 69 kap. – Verkställighet av beslut om bevissäkring och
 betalningssäkring
 70 kap. – Indrivning
 71 kap. – Övriga bestämmelser om verkställighet.

3 kap.

17 §

Med särskilda avgifter avses förseningsavgift, skattetillägg och kontrollavgift.

Med särskilda avgifter avses förseningsavgift, skattetillägg, kontrollavgift och återkallelseavgift.

AVDELNING V. SÄRSKILD
INKOMSTSKATTAVDELNING V. SÄRSKILD
INKOMSTSKATT OCH
GODKÄNNANDE FÖR
TONNAGEBESKATTNING*13 a kap. Godkännande för
tonnagebeskattning**Innehåll**1 §*

I detta kapitel finns bestämmelser om

- förutsättningar för godkännande för tonnagebeskattning (2–3 §§),*
- ansökan om godkännande för tonnagebeskattning (4–7 §§)*
- giltighetstid (8–11 §§),*
- utträde (12–14 §§),*
- återkallelse av godkännande för tonnagebeskattning (15–17 §§),*
- och*
- spärrtid (18 §).*

*Förutsättningarna för
godkännande**2 §*

Skatteverket ska efter ansökan godkänna för tonnagebeskattning den som kan antas ha inkomst från sådan kvalificerad verksamhet som avses i 39 b kap. 5 § inkomstskattelagen (1999:1229) och som vill att resultatet från den kvalificerade verksamheten ska beräknas enligt bestämmelserna i nämnda kapitel (tonnagebeskattning), om det är sannolikt att den

sökande kommer att ha inkomst från sådan kvalificerad verksamhet.

3 §

Företag som ingår i en koncern kan endast godkännas för tonnagebeskattning om alla företag inom koncernen som avser att bedriva sådan verksamhet som avses i 39 b kap. 5 § inkomstskattelagen (1999:1229), ansöker om godkännande för tonnagebeskattning.

Ansökan om godkännande

4 §

Den som vill bli godkänd för tonnagebeskattning ska ansöka om detta hos Skatteverket senast sex månader innan ingången av det första beskattningsår som ansökan avser.

Ansökan ska innehålla de uppgifter som är nödvändiga för att Skatteverket ska kunna bedöma om förutsättningarna i 2 och 3 §§ är uppfyllda.

Om sökanden avser att bedriva både kvalificerad verksamhet och annan verksamhet, ska principerna för fördelning av intäktsposter och kostnadsposter samt inventarier och andra tillgångar mellan verksamheterna anges i ansökan.

5 §

Vid ägarförändringar som innebär att ett eller flera företag som är godkända för tonnageskattning kommer att ingå i samma koncern som företag som bedriver sådan kvalificerad verksamhet som avses i 39 b kap. inkomstskattelagen (1999:1229) utan att vara godkända för tonnageskattning, ska det eller de företag som inte är godkända för tonnageskattning ansöka om godkännande inom tre månader från förändringen.

6 §

Vid verksamhetsförändringar inom en koncern som innebär att ett eller flera företag börjar bedriva sådan kvalificerad verksamhet som avses i 39 b kap. inkomstskattelagen (1999:1229) ska företaget eller företagen ansöka om godkännande för tonnageskattning inom tre månader från förändringen, om det inom koncernen finns ett eller flera företag som redan är godkända för tonnageskattning.

7 §

Vid fusion eller fission ska det eller de övertagande företag som inte är godkända för tonnageskattning ansöka om godkännande för tonnageskattning inom tre månader från det att det

eller de överlåtande företagen upplöstes, om något av dessa var godkända för tonnagebeskattning.

Giltighetstid

8 §

Ett godkännande för tonnagebeskattning gäller tills vidare.

9 §

Giltighetstiden räknas från och med ingången av det beskattningsår som följer närmast efter det år beslutet om godkännande meddelades.

10 §

Vid ägarförändringar som avses i 5 § och verksamhetsförändringar som avses i 6 § ska giltighetstiden för det företag som senast godkändes för tonnagebeskattning gälla för företagen inom koncernen.

11 §

Vid en fusion eller fission ska giltighetstiden för det överlåtande eller övertagande företag som senast godkändes för tonnagebeskattning gälla för det eller de övertagande företagen.

Utträde

12 §

Skatteverket ska efter begäran bevilja den som är godkänd för

tonnagebeskattning utträde ur tonnagebeskattningen.

Utträde får beviljas tidigast från och med det elfte året efter det beskattningsår ansökan om tonnagebeskattning godkändes.

13 §

En begäran om utträde ska ha kommit in till Skatteverket minst fyra år innan det sista året tonnagebeskattning ska ske.

14 §

Om en sådan verksamhet som avses i 39 b kap. inkomstskattelagen (1999:1229) avvecklas utan att godkännandet för tonnagebeskattning återkallas enligt 15 §, ska utträde anses ha begärts det år verksamheten avvecklas.

Återkallelse av godkännande

15 §

Skatteverket ska återkalla ett godkännande för tonnagebeskattning om

1. förutsättningarna för tonnagebeskattning inte längre är uppfyllda,

2. innehavaren inte fullgör sin uppgifts-, bokförings- eller dokumentationsskyldighet enligt denna lag, eller

3. lagen (1995:575) mot skatteflykt har tillämpats avseende innehavaren och detta är av betydelse för tonnagebeskattningen.

Första stycket 1 gäller inte vid likvidation och konkurs eller när en sådan verksamhet som avses i 39 b kap. 5 § inkomstskattelagen (1999:1229) avvecklas och verksamheten inte bedrivs vidare av någon annan.

16 §

En återkallelse avser tidigare beskattningsår under giltighetstiden, dock maximalt sex år, samt den återstående giltighetstiden.

Den återstående giltighetstiden ska, om utträde inte har begärts, beräknas som om utträde har begärts det år beslut om återkallelse meddelades, dock ska giltighetstiden sammantaget uppgå till minst tio år.

17 §

Om det finns synnerliga skäl, ska Skatteverket underlåta att återkalla godkännandet för tonnagebeskattning.

Spärrtid

18 §

Den som har beviljats utträde ur tonnagebeskattningen eller där verksamheten har avslutats på sådant sätt som anges i 15 § andra stycket får godkännas för tonnagebeskattning igen först efter att minst tio beskattningsår flutit från det senaste beskattningsåret tonnagebeskattning har skett eller skulle ha skett.

Den som har fått ett godkännande för tonnagebeskattning återkallat får godkännas för tonnagebeskattning igen först efter att minst tio beskattningsår flutit år från utgången av det sista beskattningsår som återkallelsen avser.

31 kap.

2 §

En inkomstdeklaration ska innehålla

1. nödvändiga identifikationsuppgifter,
2. uppgifter om de intäktsposter och kostnadsposter som ska hänföras till respektive inkomstslag,
3. uppgifter om de allmänna avdrag som den deklarationskyldige har rätt till,
4. de uppgifter som behövs för beräkning av skatt eller avgift enligt
 - a) lagen (1984:1052) om statlig fastighetsskatt,
 - b) 2 § lagen (1990:659) om särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster,
 - c) lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel,
 - d) lagen (1991:687) om särskild löneskatt på pensionskostnader,
 - e) 2 § lagen (1994:1920) om allmän löneavgift,
 - f) 34 kap. inkomstskattelagen (1999:1229),
 - g) 3 kap. socialavgiftslagen (2000:980), *och* g) 3 kap. socialavgiftslagen (2000:980),
 - h) lagen (2007:1398) om kommunal fastighetsavgift, *och* h) lagen (2007:1398) om kommunal fastighetsavgift, *och*
 - i) 39 b kap. inkomstskattelagen,
5. de uppgifter som behövs för beräkning av pensionsgrundande inkomst enligt 59 kap. socialförsäkringsbalken, samt
6. de uppgifter som behövs för att avgöra om en begränsat skattskyldig uppfyller kraven för att få allmänna avdrag enligt 62 kap. 5–8 §§ eller grundavdrag enligt 63 kap. inkomstskattelagen.

39 kap.*16 a §*

Bokföringen och dokumentationen av verksamhet som ska tonnagebeskattas enligt 39 b kap. inkomstskattelagen (1999:1229) ska vara lätt att urskilja och följa.

49 kap.*2 §*

Skattetillägg ska tas ut på skatter som omfattas av denna lag, dock inte på skatt som avses i 2 § lagen (1990:659) om särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster.

Skattetillägg får inte tas ut i samband med återkallelse av godkännande för tonnagebeskattning enligt 13 a kap. 15 §.

*49 a kap Återkallelseavgift**Tillämpningsområdet för återkallelseavgift**1 §*

En återkallelseavgift ska tas ut av den som har fått ett godkännande för tonnagebeskattningen återkallat enligt 13 a kap. 15 §.

Återkallelseavgiften består av en grundavgift och en tilläggsavgift.

Grundavgift

2 §

Grundavgift ska tas ut för de tidigare beskattningsår som återkallelsen avser.

Grundavgiften är skillnaden mellan den skatt som påförs varje beskattningsår genom beslut om slutlig skatt eller omprövningsbeslut och den skatt som skulle ha påförts en tonnageinkomst motsvarande den högsta tonnageinkomst som redovisats under de beskattningsår som grundavgiften avser, om denna skatt skulle vara högre.

Tilläggsavgift

3 §

Tilläggsavgift ska tas ut för de beskattningsår som återkallelsen avser och som inte omfattas av 2 §.

Tilläggsavgiften är 20 procent av den skatt som skulle ha påförts den högsta tonnageinkomst som redovisats under de beskattningsår som grundavgiften avser, multiplicerat med de antal år som kvarstår av den giltighetstid som tonnagebeskattning skulle ha skett.

52 kap.**5 §**

Om efterbeskattning beslutas, får ett beslut om skattetillägg meddelas samtidigt.

Första stycket gäller inte om efterbeskattning beslutats enligt 66 kap. 27 § 7.

63 kap.**1 §**

I detta kapitel finns bestämmelser om

- ansökan om anstånd (2 §),
- deklarationsanstånd (3 §),
- ändringsanstånd (4 §),
- anstånd för att undvika betydande skada (5 §),
- anståndstid i fall som avses i 4 och 5 §§ (6 §),
- anstånd med att betala skattetillägg och kontrollavgift (7 §),
- anstånd med att betala skattetillägg, kontrollavgift och återkallelseavgift (7 §),
- anstånd med att betala återkallelseavgift (7 a §),
- säkerhet (8–10 §§),
- anstånd vid avyttring av tillgångar (11 §),
- anstånd när punktskatt ska betalas för helt varulager (12 §),
- anstånd vid totalförsvartjänstgöring (13 §),
- anstånd med betalning av skatt i samband med uttagsbeskattning (14 §),
- anstånd med betalning av skatt i samband med återföring av investeraravdrag (14 a–14 c §§),
- anstånd på grund av synnerliga skäl (15 §),
- anståndsbeloppet (16–21 a §§),
- ändrade förhållanden (22–22 c §§), och
- anstånd som är till fördel för det allmänna (23 §).

**Anstånd med att betala
skattetillägg och
kontrollavgift**

**Anstånd med att betala
skattetillägg, kontrollavgift
och återkallelseavgift**

7 §

Skatteverket ska bevilja anstånd med betalning av skattetillägg och kontrollavgift om den som avgiften gäller har begärt omprövning av eller till förvaltningsrätten överklagat

1. beslutet om skattetillägg eller kontrollavgift, eller

2. beslutet i den fråga som föranlett skattetillägget.

Anstånd vid omprövning får dock inte beviljas om anstånd tidigare har beviljats enligt första stycket med betalningen i avvaktan på en omprövning i samma fråga.

Anståndet ska gälla fram till dess att Skatteverket eller förvaltningsrätten har meddelat sitt beslut eller längst tre månader efter dagen för beslutet.

Skatteverket ska bevilja anstånd med betalning av skattetillägg, kontrollavgift och återkallelseavgift om den som avgiften gäller har begärt omprövning av eller till förvaltningsrätten överklagat

1. beslutet om skattetillägg, kontrollavgift eller återkallelseavgift, eller

2. beslutet i den fråga som föranlett skattetillägget eller återkallelseavgiften.

Anstånd med att betala
återkallelseavgift

7 a §

Skatteverket ska bevilja anstånd med betalning av återkallelseavgift om det skulle medföra betydande skadeverkningar för den betalningsskyldige och det framstår som oskäligt att betala avgiften direkt.

Anståndstiden ska bestämmas till längst fem år.

66 kap.**7 §**

En begäran om omprövning ska ha kommit in till Skatteverket senast det sjätte året efter utgången av det kalenderår då beskattningsåret har gått ut.

Begäran ska dock ha kommit in inom två månader från den dag då den som beslutet gäller fick del av det om beslutet avser

1. registrering,
2. på vilket sätt preliminär skatt ska betalas,
3. uppgifts- eller dokumentationsskyldighet,
4. föreläggande,
5. revision, tillsyn över kassaregister eller kontrollbesök,
6. tvångsåtgärder,
7. kontrollavgift,
8. säkerhet för slutlig skatt för skalbolag,
9. betalning eller återbetalning av skatt eller avgift,
10. verkställighet, *eller* 10. verkställighet,
11. avvisning av en begäran om omprövning eller ett överklagande eller någon annan liknande åtgärd. 11. avvisning av en begäran om omprövning eller ett överklagande eller någon annan liknande åtgärd,
12. godkännande för tonnagebeskattning enligt 13 a kap. 2 §,
13. beviljande av en begäran om utträde ur tonnagebeskattningen enligt 13 a kap. 12 §,
14. återkallelse av ett godkännande för tonnagebeskattning enligt 13 a kap. 15 §,
15. återkallelseavgift enligt 49 a kap., *eller*
16. fastställande av skillnadsbeloppet enligt 39 b kap. 19 § inkomstskattelagen (1999:1229).

27 §

Ett beslut om omprövning till nackdel för den som beslutet gäller av ett beslut om skatt eller avgift som avses i 2 kap. 2 § får meddelas inom sex år från utgången av det kalenderår då beskattningsåret har gått ut (efterbeskattning) om

1. ett beslut har blivit felaktigt eller inte fattats på grund av att den uppgiftsskyldige

a) under förfarandet har lämnat oriktig uppgift till ledning för egen beskattning,

b) har lämnat oriktig uppgift i ett mål om egen beskattning,

c) inte har lämnat en deklaration eller låtit bli att lämna en begärd uppgift, eller

d) inte har lämnat begärt varuprov,

2. en felräkning, felskrivning eller något annat uppenbart förbiseende ska rättas,

3. kontrolluppgift som ska lämnas utan föreläggande har saknats eller varit felaktig och den som uppgiften ska lämnas för inte har varit skyldig att lämna inkomstdeklaration,

4. det föranleds av ett beslut i ett ärende eller mål

a) om en annan skatt eller avgift som avses i 2 kap. 2 §, eller samma skatt eller avgift som avses i 2 kap. 2 §, men för en annan redovisningsperiod, ett annat beskattningsår eller en annan person,

b) om fastighetstaxering,

c) om utländsk skatt eller om obligatoriska utländska socialförsäkringsavgifter som avses i 62 kap. 6 § inkomstskattelagen (1999:1229),

d) enligt lagen (2005:807) om ersättning för viss mervärdesskatt för kommuner, landsting, kommunalförbund och samordningsförbund,

e) om huruvida en inkomst ska beskattas enligt inkomstskattelagen eller enligt lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta eller lagen (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl., eller

f) om Skatteverkets prissättningsbesked enligt lagen (2009:1289) om prissättningsbesked vid internationella transaktioner eller beslut om ändring av sådant prissättningsbesked,

5. en förening eller ett registrerat inte har genomfört en investering inom den tid som genomfört en investering inom

föreskrivs i ett sådant beslut som avses i 7 kap. 9 § inkomstskattelagen eller inte har följt ett annat villkor i beslutet, *eller*

6. det föränleds av en uppgift om skalbolag enligt 31 kap. 14 §.

den tid som föreskrivs i ett sådant beslut som avses i 7 kap. 9 § inkomstskattelagen eller inte har följt ett annat villkor i beslutet,

6. det föränleds av en uppgift om skalbolag enligt 31 kap. 14 §, *eller*

7. det föränleds av ett beslut om återkallelse av godkännande för tonnagebeskattning enligt 13 a kap. 15 §.

67 kap.

12 §

Ett överklagande ska ha kommit in till Skatteverket senast det sjätte året efter utgången av det kalenderår då beskattningsåret har gått ut.

Överklagandet ska dock ha kommit in inom två månader från den dag då den som beslutet gäller fick del av det om beslutet avser

1. registrering,
2. på vilket sätt preliminär skatt ska betalas,
3. uppgifts- eller dokumentationsskyldighet,
4. deklarationsombud,
5. tvångsåtgärder,
6. kontrollavgift,
7. säkerhet för slutlig skatt för skalbolag,
8. betalning eller återbetalning av skatt eller avgift,
9. verkställighet, *eller*

10. avvisning av en begäran om omprövning eller ett överklagande eller någon annan liknande åtgärd.

9. verkställighet,

10. avvisning av en begäran om omprövning eller ett överklagande eller någon annan liknande åtgärd,

11. godkännande för tonnagebeskattning enligt 13 a kap. 2 §,

12. beviljande av en begäran om utträde ur tonnagebeskattningen enligt 13 a kap. 12 §,

13. återkallande av ett godkännande för tonnagebeskattning enligt 13 a kap. 15 §,

14. återkallelseavgift enligt 49 a kap., eller

15. fastställande av skillnadsbeloppet enligt 39 b kap. 19 § inkomstskattelagen (1999:1229).

Denna lag träder ikraft den 1 januari 2016.

1.3 Förslag till förordning om ändring i skatteförfarandeförordningen (2011:1261)

Härigenom föreskrivs i fråga om skatteförfarandeförordningen (2011:1261) att det ska införas en ny paragraf, 6 kap. 10 a §, av följande lydelse

6 kap.

10 a §

Den som bedriver tonnagebeskattad verksamhet ska även lämna uppgifterna enligt 9 och 10 §§ separat för den verksamheten.

Denna förordning träder i kraft den 1 januari 2016.

Del II Bakgrund

2 Utredningens uppdrag och arbetssätt

2.1 Utredningens uppdrag

Utredningens direktiv beslutades vid regeringssammanträde den 24 januari 2013 (dir. 2013:6) och tilläggsdirektiv beslutades vid regeringssammanträde den 25 september 2014 (dir. 2014:137). Direktiven återges i sin helhet i bilaga 1 och 2.

Enligt direktiven ska utredningen analysera möjligheten att införa ett system med tonnageskatt i Sverige och i detta sammanhang även se över andra befintliga stöd för sjöfartsnäringen. Utredningen ska lämna förslag till ett heltäckande system för tonnageskatt och i den utsträckning det bedöms som nödvändigt lämna förslag till ändringar av befintliga stöd för sjöfartsnäringen. Enligt direktiven ska uppdraget ses mot bakgrund av den ökade internationella konkurrensen på sjöfartsområdet och att antalet svenskflaggade fartyg minskat de senaste åren. Syftet är att öka andelen svenskflaggade fartyg i den svenska handelsflottan. Enligt direktiven är målsättningen att Sverige, i ett internationellt perspektiv, ska ha en konkurrenskraftig sjöfartsnäring.

2.2 Utredningens arbete

Utredningens arbete har bedrivits på sedvanligt sätt med regelbundna sammanträden med experterna. Utredningen har hållit totalt tolv sammanträden varav två stycken tvådagars internat. Sekretariatet och experterna har vid ett sammanträde haft möjlighet att besöka ett lastfartyg. Arbetet har skett i nära samarbete med utredningens experter från departement, myndigheter och organisationer.

Vid behov har särskilda möten hållits med olika experter för att koncentrera arbetet.

Utredningen har i olika sammanhang träffat företrädare för sjöfartsnäringen. Utredningen har även träffat företrädare för Finansdepartementet och skatteförvaltningen i Finland för att få närmare information om det finska tonnageskattesystemet och andra sjöfartsstöd och dessas tillämpning. Utredningen har vidare haft kontakt med skatteförvaltningen i Danmark samt kontakter med departement och skatteförvaltning i Nederländerna för att få information om deras olika stödåtgärder för sjöfarten.

Finansdepartementet, Trafikanalys, Skatteverket och Sveriges Redareförening har biträtt utredningen med framtagandet av statistiska uppgifter. Trafikanalys har även varit behjälpligt i arbetet med konkurrensanalyserna. Utredningen har haft kontinuerlig kontakt med Regelrådet för framtagande av konsekvensutredningar.

3 Termer och uttryck inom sjöfarten

3.1 Inledning

I detta kapitel redogörs för diverse termer och uttryck som är ofta förekommande inom sjöfartsnäringen. En del av termerna används i övriga kapitel.

3.2 Vikt- och storlekstermer

3.2.1 Bruttodräktighet eller bruttotonnage

Bruttodräktighet eller bruttotonnage, brutto eller BT, är ett rymdmått och avser den totala volymen i ett fartygs slutna rum. Bruttotonnage används huvudsakligen för statistikändamål och är i viss utsträckning den grund på vilken olika avgifter beräknas.

3.2.2 Nettodräktighet eller nettotonnage

Nettodräktighet eller nettotonnage, netto eller NT, är ett uttryck för rymden av fartygets lastrum, passagerarutrymmen samt fartygets djupgående i relation till mallat djup som räknas fram med hjälp av en formel⁸. Nettodräktighet används för avgiftsberäkning och kan sägas mäta de utrymmen som finns tillgängliga för fartygets intjänande av frakt (under däck) och biljettintäkter.

⁸ Vertikala avståndet midskepps mellan underkant av översta genomgående däck och kölens överkant.

3.2.3 Bruttodräktighetsdagar

Bruttodräktighetsdagar, brd-dagar eller bruttodagar, används som ett mått på transportkapacitet och räknas fram som respektive fartygs bruttodräktighet multiplicerat med antalet dagar det använts.

3.2.4 Dödvikt

Dödvikt, DWT, är ett storleksmått som anges i ton och som visar vikten av den last, det bränsle, det förråd, den besättning och det antal passagerare som ett fartyg kan bära när det lastas till lägsta tillåtna fribord⁹.

3.2.5 TEU

TEU är en förkortning av Twenty-foot Equivalent Unit, på svenska tjugofotsekvivalenter. Det är ett mått på hur många containrar med längden 20 fot (6,10 m), bredden 8 fot (2,44 m) och höjden 8,6 fot (2,59 m) ett fartyg kan lasta eller hur många containrar som kan passera genom en hamn.

3.3 Skeppsregister

De flesta länder har minst ett skeppsregister. För det svenska fartygsregistret gäller att alla svenska fartyg som är minst tolv meter långa och minst fyra meter breda ska vara registrerade i fartygsregistrets skeppsdel. Registreringsplikten gäller även fritids-skepp. Huvudregeln är att ett skepp ska ha svensk ägare till mer än hälften för att kunna registreras i det svenska fartygsregistret. Fartyg som är registrerade i det svenska registret bär svensk flagg. När utredningen nämner att fartyg flaggas ut (utflaggning) menas att fartyg flaggas i annat land och registreras i detta lands register. Utflaggning måste inte med nödvändighet ske genom att ett skepp avregistreras från det svenska registret. I vissa fall kan ett svenskregistrerat skepp hyras ut obemannat till befraktare i ett

⁹ Fribord är den del av fartygets sidor som är ovanför vattenlinjen.

annat land som kan registrera och flagga skeppet i det nya landets register (se avsnitt 3.6.3 Skeppslega).

Vissa länders register betraktas som mer attraktiva än andra. Detta är ofta beroende av vilka krav som ställs på fartyget och dess drift. Vissa länders register har blivit attraktiva till följd av t.ex. låga kostnader och förmånliga skatteregler.

3.4 Geografiska marknader

3.4.1 Inre fart, närsjöfart samt oceangående sjöfart

De svenska rederierna arbetar på en sjöfartsmarknad som kan delas in i olika geografiska marknader. Geografiskt sett kan marknaden delas in i inre fart (mellan hamnar längs Sveriges kust och i sjöarna Mälaren och Vänern), närsjöfart eller europasjöfart (mellan hamnar i Europa) samt transocean eller oceangående sjöfart (när minst en av hamnarna är utom-europeisk).

3.4.2 När- och fjärrfart

I inkomstskattelagen (1999:1229) delas svenskregistrerad sjöfart in i närfart och fjärrfart. Med närfart avses linjefart mellan svenska hamnar utanför öppen kust eller utomskärs vid kusterna. Närfart inkluderar även linjefart mellan svensk och utländsk hamn eller mellan utländska hamnar, dock inte linjefart bortom linjen Hanstholm–Lindesnäs eller bortom Cuxhaven. Linjefart är färjor och andra fartyg som följer en tidtabell. Det innebär att till närfart hänförs huvudsakligen färjetrafiken på Östersjön och Kattegatt t.ex. färjetrafiken till Finland och Danmark.

Med fjärrfart avses annan trafik än inre fart och närfart. Fartyg i inre fart är fartyg som går inom landet, huvudsakligen i hamnar, på floder, kanaler, insjöar eller inomskärs vid kusterna eller i Kalmarsund. Det innebär exempelvis att trafik på Östersjön som inte går i linjefart och som inte heller ska räknas till inre fart anses gå i fjärrfart.

3.5 Olika typer av sjöfart

Inom sjöfartsnäringen används olika frakt- och transportavtal. De vanligast förekommande presenteras nedan.

3.5.1 Linjesjöfart

Linjesjöfart omfattar transporter med fartyg i regelbunden trafik som går mellan fasta hamnar och efter bestämd tidtabell, oftast med samma typ av lastbärare. Rederierna marknadsför en regelbunden transporttjänst som är öppen för alla avlastare¹⁰ som önskar skeppa last med rederiet. Kunderna behöver endast befrakta en så stor del av fartyget och dess lastkapacitet som önskas. Det är ofta färjesjöfart och containersjöfart samt en viss del av rorosjöfart och torrlastsjöfart som bedrivs inom linjesjöfart. Det kommersiella förhållandet mellan rederi och lastägare baseras på ett transportavtal (konossement, på engelska bill of lading, B/L.)

3.5.2 Trampsjöfart

Trampsjöfart är en gammal beteckning inom sjöfarten. Trampsjöfart är inte bunden av tidtabeller och fasta linjer utan används där det finns frakt. Den utgör fortfarande den största delen av sjöfarten.

3.6 Olika typer av fraktavtal

3.6.1 Resebefraktning

Resebefraktning, (voyage charter) är ett fraktavtal (rescerteparti) mellan redare eller den som förfogar över fartyget och befraktare, avseende befraktning av fartyget för en eller flera bestämda resor. Resebefraktning innefattar ett åtagande av redaren att för befraktaren med ett visst fartyg eller fartyg av viss typ, transportera gods eller passagerare från lastningsplatser till lossningsplatser. Avtalet är då inriktat på förhyrningen av själva fartyget och

¹⁰ Med avlastare menas i detta sammanhang exportörer, lastägare, avskeppare, befraktare.

fraktinkomsten bestäms utifrån den eller de resor fartyget ska företa. Om befraktaren förfogar över hela fartyget kallas det helbefraktning och om man enbart förfogar över delar av fartyget kallas det delbefraktning. Då man talar om delbefraktning internationellt, används benämningen space charter.

3.6.2 Tidsbefraktning

Tidsbefraktning (time charter), innebär att ett fartyg ställs till tidsbefraktarens förfogande under en viss tid. Fraktavtalet kallas tidscerteparti. Tidsbefraktaren har rätt att inom en viss ram bestämma vilka resor fartyget ska göra. Fartyget är fullt utrustat och bemannat. Den som hyr in fartyget (tidsbefraktaren) betalar bunker och hamnavgifter. Frakten beräknas utifrån en bestämd tidsperiod och betalas vanligtvis i förskott.

3.6.3 Skeppslega

Vid skeppslega, som även kallas bareboat charter eller demise charter, ställs fartyget till befraktarens förfogande under viss tid. Avtalet (kallas bareboatcerteparti) går ut på att redaren ställer fartyget till befraktarens disposition utan besättning. Det ankommer således på befraktaren att såväl bemanna som att fullständigt driva fartyget. Befraktaren övertar principiellt alla kostnader utom kapitalkostnaderna. Skeppslega kan sägas vara det samma som operationell leasing.

Skeppslega, eller bareboat charter, sluts för en viss tidsperiod som många gånger kan vara ganska lång. Det är inte ovanligt att befraktningen kopplas samman med ett avtal om att fartyget efter periodens utgång ska övergå i befraktarens ägo.

3.7 Segment inom sjöfarten

Olika fartygstyper används för olika typer av last. Dessa delas in i olika segment enligt nedan.

3.7.1 Tanksjöfart

Inom segmentet tanksjöfart finns fartyg som transporterar t.ex. råolja, raffinerade oljeprodukter, naturgas, asfalt samt kemikalier. Fartyg som används är stora råoljetankfartyg, produkttankfartyg, men även mindre kemikalietankers och bunkeroljefartyg.

Tanksjöfart innefattar i huvudsak internationella transporter som kan brytas ned i Europasjöfart och transocean sjöfart. Det är främst sjöfart där råolja transporteras från Ryssland och Nordsjön till raffinaderier i svenska och andra hamnar i Europa som utgör Europasjöfarten. Den transocean sjöfarten utgörs främst av råolja som hämtas i Mellanöstern eller t.ex. i Mexikanska golfen och transporteras t.ex. till Nordamerika eller europeiska kontinenten.

Traditionellt sett har tanksjöfart varit standardsjöfart, se avsnitt 3.8.1. Detta gäller fortfarande de stora råoljetankfartygen. Under senare år har emellertid produkttanksjöfart övergått mer till kontraktssjöfart och industrisjöfart, se avsnitt 3.8.2 och 3.8.3. Förklaringen är att rederier i större utsträckning måste specialisera sig när miljö- och säkerhetskraven på transporter av oljeprodukter ökar.

3.7.2 Bulksjöfart

Inom segmentet bulksjöfart transporteras främst torrlast som fraktas i lösvikt (bulk). Gods som fraktas i bulk är råvaror såsom kol, järnmalm, livsmedelsprodukter (t.ex. spannmål och socker) och bauxit, men även cement samt stål- och skogsprodukter. Godset transporteras opaketerat direkt i skrovet på bulkfartyget. Virke transporteras även på däck.

Främst är bulktransporterna internationella och transocean och vid dessa transporteras i huvudsak järnmalm, kol, spannmål, fosfat och bauxit. Närsjöfart transporterar i huvudsak cement, kol samt stål- och skogsprodukter. De svenska transocean transporterna involverar en svensk hamn där torrbulkslasten oftast hämtas (i Sverige) för vidare transport ut i världen.

Bulksjöfart är främst standardsjöfart. Det sker en snabb tillväxt på den internationella torrbulksmarknaden till följd av framför allt Kinas växande import. Utvecklingen påverkar de svenska transocean torrbulkstransporterna av framför allt kol, järnmalm och

spannmål. Inom Europasjöfart transporterar Sverige råvaror till den europeiska marknaden.

Inom bulksjöfart är differentieringsmöjligheterna små och kostnaderna är därför avgörande för konkurrenskraften. Inom detta segment handlar konkurrensen i stort sett enbart om pris.

3.7.3 Containersjöfart

Containersjöfart transporterar gods som stuvas i containrar. Inom den oceanburna sjöfarten står containertrafiken för en allt större del. Det finns ingen begränsning av godstyper som kan transporteras i containrar, vilket gör det svårt att specificera typiska varor. Containersjöfart har utvecklats till den vanligaste formen av linjesjöfart. Även inom containersjöfart handlar konkurrensen i stort sett endast om pris. För att vara konkurrenskraftiga måste fartygen vara av en viss storlek samtidigt som fartygets storlek och djupgående kan vara ett hinder i slussar, kanaler och hamnar. Containerfartygen lägger oftast till i bashamnar. Därpå lastas containrarna ofta om till mindre containerfartyg, så kallade feederfartyg, för att transporteras till mindre hamnar närmare slutdestinationen.

3.7.4 Feedersjöfart

Feedersjöfarten är en del av containersjöfarten, ett så kallat subsegment. Feederfartygen transporterar containrar och torrlast mellan de stora europeiska transithamnarna, t.ex. Hamburg/Bremerhaven, Rotterdam och Amsterdam. Feeder-sjöfarten trafikerar ofta en hel slinga med stopp i flera hamnar där de svenska rederierna trafikerar norra Europa. Feedersjöfarten är standardsjöfart och således är det svårt att påverka intäktssidan, se avsnitt 3.8.1.

3.7.5 Rorosjöfart

Inom rorosjöfarten transporteras t.ex. skogsprodukter, bilar, lastbilar och olika hjulburna maskiner. Godset körs ombord på egna hjul eller med trailer och transporteras rullande, Roll on-Roll off, därav namnet roro. Det finns både specialdesignade fartyg och generella rorofartyg som förekommer både i närsjöfart och transocean sjöfart. Biltransportrederierna har utvecklat egna logistiklösningar som verkar som ett lager. Sverige är ett av de ledande länderna inom roro trafik. Det är främst från norra Sverige och västkusten som transportererna utgår för att ofta anlända till länder i norra Europa såsom Belgien, Nederländerna och Storbritannien. Destinationen för de transoceaniska transportererna är framför allt de stora bilnationerna, t.ex. USA. Det finns en större möjlighet för rederierna att konkurrera med kvalitet då rorosjöfarten framför allt utgörs av kontraktssjöfart, se avsnitt 3.8.2.

3.7.6 Kylsjöfart

Kylsjöfart transporterar livsmedel som kräver temperaturkontrollerade lastutrymmen såsom bananer, citrusfrukter, kött och fisk. Fartygen är utrustade med kylaggregat. Detta segment minskar till förmån för kylcontainrar på containerfartyg. Det är stora säsongsvariationer inom kylsjöfarten beroende på odlingsäsong vilket kan innebära att fartyget endast kan nyttjas åt ett håll och får gå tomt tillbaka.

3.7.7 Passagerarsjöfart

Passagerarfartyg transporterar passagerare och i många fall bilar, lastbilar, andra trafikfordon och gods. Passagerarsjöfarten spänner från mindre skärgårdsfärjor till stora kryssningsfartyg. I Sverige utgörs en stor del av passagerarsjöfarten av inrikestrafik och i övrigt utgörs trafiken främst av sträckor mellan Sverige och övriga länder i Norden och Östersjöregionen. Det finns i dagsläget endast några fåtal svenska rederier som bedriver kryssningssjöfart. Detta sker uteslutande under främmande flaggor. Passagerarsjöfartssegmentet konkurrerar med transporttiden och serviceutbudet

ombord. Biljettpriset är inte en lika viktig konkurrensfaktor som inom t.ex. tank-, bulk- och containersjöfarten. Däremot är fraktpriserna en viktig faktor, särskilt när färjorna konkurrerar med landtrafiken.

Det transporteras alltmer gods via lastbilar på passagerarfärjorna. Under år 2013 fraktades cirka 22 procent av den del av Sveriges utrikeshandel som sjötransporteras med passagerarfärjor (RoPax). Det motsvarar 32,9 miljoner ton. Värdet på detta gods motsvarar närmare 40 procent av det sjöburna godset inom Sveriges utrikeshandel.

3.7.8 Offshoresjöfart

Bland offshorefartygen finns sådana fartyg som transporterar förnödenheter till oljeriggar och vindkraftsparker till sjöss, supportfartyg, ankarhanteringsfartyg, kabellägningsfartyg och fartyg som utför arbeten på havsbotten. Vissa offshorefartyg kan fungera som isbrytare på vintern. Offshoresjöfart är en tillväxtmarknad till följd av att offshoreindustrin med nya olje- och gasfyndigheter har lett till ökad aktivitet liksom nya verksamheter som t.ex. havsbaserad vindkraft. Offshoresjöfart är delad mellan spotmarknad och kontrakt. Den långsiktigt goda utvecklingen har lett till ett större utbud av offshorefartyg. Det ställs allt högre krav på miljö- och säkerhetsarbete på dessa fartyg, framför allt till följd av tidigare haverier och olyckor. Svensk sjöfartsinriktad industri är långt framme inom offshoresjöfart. Det finns även företag som driver bostadsplattformar med eget framdrivningsmaskineri. Andra svenska företag bedriver olje- och gasutvinning till havs. Flera av offshorefartygen som ägs av svenska rederier har i dag främmande flagg.

3.7.9 Övriga segment

Utöver de segment som redogjorts för ovan finns det ytterligare segment som t.ex. bogserbåtar som används för att assistera andra fartyg. Andra exempel är mudderverk, pråmar, pontoner, forskningsfartyg, skolfartyg med flera.

3.8 Affärsstrategier

För att beskriva rederiernas olika affärsstrategier kan sjöfarten delas in i standardsjöfart, kontraktssjöfart och industrisjöfart. Utredningen återkommer inte om dessa strategier i betänkandet men har valt att beskriva dem för att ge läsaren en bakgrund.

3.8.1 Standardsjöfart

Med standardsjöfart menas transporttjänster via linjeagenter eller skeppsmäklare som fungerar som mellanhänder. Denna form av sjöfart utgör den största delen av sjöfartsmarknaden. Inom standardsjöfart är den genomsnittliga lönsamheten låg men relativt stabil. Vanliga fartyg inom standardsjöfart är tankfartyg, torrbulkfartyg, övriga torrlastfartyg samt containerfartyg.

3.8.2 Kontraktssjöfart

Kontraktssjöfart är mindre till sin omfattning än standardsjöfarten och bygger på mer specialiserade transporter och ofta mångåriga kontrakt. Kontraktssjöfart är ofta beroende av tillgång till befraktat tonnage och poolsamarbeten för att kunna vara flexibel och anpassa flottan till kundens behov. Här konkurrerar rederierna med gott rykte, god kvalitet och geografisk eller kulturell närhet.

3.8.3 Industrisjöfart

Inom industrisjöfart tar rederiet ett större ansvar för kundens hela transport, till sjöss men ibland även på land. Logistiken är ofta en del av företagets verksamhet. Industrisjöfart har stora inslag av differentiering efter kund. Industrisjöfart används till stor del inom bil-, skogs- och stålindustrin i Östersjöområdet.

4 Europeiska unionens sjöfartspolitik

4.1 Inledning

EU och dess medlemsstater har ett stort gemensamt intresse av att främja en säker, trygg och effektiv inomeuropeisk och internationell sjöfart på rena hav. Genom anslutningen till EU har de rättsliga normer som gäller inom gemenskapen på olika sätt blivit gällande i Sverige, bland annat regleringen för statligt stöd som behandlas i detta kapitel. Europeiska kommissionen har utfärdat riktlinjer om statligt stöd till sjötransport för att samordna medlemsstaternas olika stödsystem på området¹¹. Det av utredningen föreslagna tonnageskattesystemets förenlighet med EU:s regler om statligt stöd behandlas i avsnitt 31.8.

4.2 Den Europeiska unionens sjöfartspolitik

I januari 2009 presenterade den europeiska kommissionen ett meddelande om strategiska mål och rekommendationer för EU:s sjöfartspolitik fram till 2018. Syftet med meddelandet var att presentera centrala strategiska mål för Europas sjötransportssystem fram till 2018 samt att identifiera centrala områden där åtgärder på EU-nivå skulle kunna stärka sektorns konkurrenskraft samtidigt som miljöprestandan kunde öka. I meddelandet sägs att det nuvarande regelverket inom EU vad gäller tonnagebeskattning, inkomstbeskattning och statligt stöd bör upprätthållas och i vissa

¹¹ Meddelande C (2004) 43 från kommissionen – Gemenskapens riktlinjer för statligt stöd till sjötransport, 2004/C 13/03.

fall förbättras för att den europeiska sjöfarten ska vara konkurrenskraftig. Strategin är indelad i följande sex områden:

1. Europeisk sjöfart på globaliserade marknader
2. Mänskliga resurser, sjömanskap och sjöfartsexpertis
3. Kvalitetssjöfart som konkurrensfördel
4. Internationellt samarbete
5. Närsjöfartens potential
6. Världsledande inom sjöfartsforskning och innovation

EU:s långsiktiga mål är att den europeiska sjöfarten ska vara av hög säkerhet och inneha en tydlig strävan att minska sjöfartens negativa miljöpåverkan i form av utsläpp och avfall. För att uppnå detta har EU strikta säkerhetsregler bland annat för att förhindra förekomsten av undermåliga fartyg. Europeiska kommissionen arbetar även aktivt mot sjöröveri och terroristhot. En annan viktig aktivitet rör den sociala dimensionen, dvs. arbetsvillkor, hälso- och säkerhetsfrågor samt yrkeskvalifikationer för sjöfolk.

I strategin pekas även på vikten av att de europeiska länderna verkar för likvärdiga spelregler i ett globalt perspektiv genom att utöva sitt inflytande inom t.ex. International Maritime Organization (IMO).

Välutbildad och kompetent personal nämns som en förutsättning för att kunna utveckla sjöfarten inom Europa. För att ha tillgång till välutbildad personal nämns vikten av att framhålla för medborgarna att sjöfartsyrkena är attraktiva. Detta kan göras genom åtgärder i vilka kommissionen, medlemsstaterna och branschen deltar. De åtgärder som kommissionen framhäver är bland annat att erbjuda livslånga karriärmöjligheter inom havsklustren, att sjöfartskarriärernas image förbättras och att arbeta för en rättvis behandling av sjöfolk.

Sverige har ställt sig bakom EU:s gemensamma sjöfartspolitik fram till 2018.¹²

Inom EU har det även förts diskussioner om att inrätta ett europeiskt fartygsregister. Det första förslaget till ett europeiskt

¹² Ministerrådet för transport, telekommunikation och energi, den 30–31 mars 2009.

fartygsregister, EUROS, presenterades redan 1989. Förslaget mötte motstånd och det avvaktades fram till 1991 då ett nytt förslag presenterades. Även detta förslag togs emot med kritik och istället utarbetades de nuvarande riktlinjerna för statsstöd till sjötransporter.

4.3 EU:s regler och riktlinjer om statligt stöd

4.3.1 EU:s regler om statligt stöd

Syftet med EU:s regler om statligt stöd är att förhindra att handeln mellan medlemsstaterna påverkas av förmåner som beviljas av de offentliga myndigheterna och som i olika former snedvrider eller hotar att snedvrider konkurrensen genom att gynna vissa företag eller viss produktion framför andra.

För att en åtgärd ska betraktas som ett statligt stöd enligt Fördraget om Europeiska unionens funktionssätt (EUF) måste det uppfylla de olika kriterier som anges i fördragets artikel 107.1. I artikeln anges att, om inte annat föreskrivs i fördraget, stöd som ges av en medlemsstat eller med hjälp av statliga medel, av vilket slag det än är, som snedvrider eller hotar att snedvrider konkurrensen genom att gynna vissa företag eller viss produktion, är oförenligt med den inre marknaden i den utsträckning det påverkar handeln mellan medlemsstaterna.

Utgångspunkten i artikeln är att statligt stöd i princip är oförenligt med den gemensamma marknaden. Samtliga kriterier i artikeln måste vara uppfyllda för att det ska vara fråga om ett statligt stöd.

Vad gäller det första kriteriet, överföring av statliga medel, uppställs inte något krav på att stödet ska vara beviljat av staten. Även stöd som beviljas av ett privat eller offentligt organ som staten utsett att fungera som mellanhand omfattas. Det är inte heller formen på överföringen som är avgörande. Överföringen kan anta olika former, som t.ex. bidrag, räntesubventioner, lånegarantier, skattebefrielser o.s.v. Stödet måste innebära en ekonomisk fördel som företaget eller företagen inte annars skulle ha fått i sin normala verksamhet och under normala marknadsvillkor.

När det gäller kriteriet om selektivitet har EU-domstolen slagit fast att en statlig åtgärd som utan åtskillnad gynnar alla företag som

är etablerade i landet inte kan utgöra statligt stöd eftersom åtgärden då inte är selektiv. Åtgärder som är begränsade till en viss bransch, ett geografiskt område eller till en viss kategori av företag, anses dock vara selektiva. Vid bedömningen av selektivitetskriteriet är det även av betydelse vilket utrymme medlemsstatens myndigheter har att göra skönsmässiga bedömningar vid beviljande av stödet.¹³

För att en åtgärd ska utgöra ett statligt stöd krävs slutligen att åtgärden dels snedvrider eller hotar att snedvrida konkurrensen, dels påverkar handeln mellan medlemsländerna. Det är vid bedömningen av det sista kriteriet dock inget krav att ett mottagande företag bedriver handel med andra medlemsstater för att kriteriet ska anses vara uppfyllt. Det räcker med att ett statligt stöd förstärker ett företags ställning i förhållande till andra konkurrerande företag i handeln inom gemenskapen för att åtgärden ska anses påverka handeln mellan medlemsstaterna¹⁴.

Av EU-domstolens praxis framgår att en medlemsstats brott mot statsstödsreglerna inte kan rättfärdigas på den grunden att även andra medlemsländer begår samma brott. Avgörande för huruvida statligt stöd ska anses föreligga är vidare inte en medlemsstats avsikt eller önskan att stödja ett företag eller en bransch. Reglerna tar alltså ingen hänsyn till orsakerna till eller syftena bakom de aktuella åtgärderna, utan definierar dem i förhållande till deras objektiva verkningar¹⁵.

Enligt artikel 108 EUF har kommissionen i uppdrag att kontrollera statligt stöd och ska i samarbete med medlemsstaterna granska alla stödprogram. I artikel 108 behandlas även medlemsstaternas skyldighet att på förhand underrätta kommissionen om statliga stöd, den s.k. anmälningsskyldigheten eller notifieringen. Kommissionen ska sedan ges tid att yttra sig och om den anser att en stödplan inte är förenlig med den inre marknaden ska den inleda ett särskilt förfarande (artikel 108.2). Åtgärder får inte genomföras i medlemsstaten innan förfarandet lett till ett slutligt beslut. Det

¹³ EU-domstolens dom den 8 november 2001 i mål C-143/99, *Adria-Wien Pipeline* och *Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke*, REG 2001 I-8365 och EU-domstolens dom i mål den 26 september 1996 i mål C-241/94, *Frankrike mot kommissionen*, REG 1996 I-4551.

¹⁴ EU-domstolens dom den 10 januari 2006 i mål C-222/04.

¹⁵ Se t.ex. EU-domstolens dom den 2 juli 1974 i mål 1973/73.

finns således under granskningsperioden ett s.k. genomförandeförbud.

4.3.2 Gemenskapens riktlinjer om statligt stöd till sjötransport

Europeiska kommissionen utarbetade de första riktlinjerna om statligt stöd inom sjötransportområdet redan år 1989. Syftet med riktlinjerna var att i viss mån samordna medlemsstaternas stödåtgärder. Anledningen till att åtgärder via olika stödssystem hade vidtagits, var den allt hårdare konkurrensen från fartyg under tredjelands flagg. Gemenskapsflottornas nedgång fortsatte och 1997 gjordes en översyn av riktlinjerna vilket ledde till att Europeiska kommissionen uppdaterade dem. Därefter har ytterligare en översyn gjorts som resulterat i nya riktlinjer som trädde i kraft 2004 och som därmed ersatte 1997 års riktlinjer. Riktlinjerna har åter varit under översyn men för närvarande föreligger inga förslag till revideringar.

Enligt riktlinjerna får medlemsstaternas stödordningar inte påverka övriga medlemsstaters ekonomi negativt eller medföra någon risk för snedvridning av konkurrensen mellan medlemsstaterna. Riktlinjerna omfattar allt stöd till förmån för sjötransport som beviljas av medlemsstaterna och som finansieras med statliga medel.

Syftet med riktlinjerna är att klargöra vilka stödordningar som kan införas för att bland annat främja den europeiska handelsflottan och förbättra en tillförlitlig, effektiv, säker och miljövänlig sjötransport, främja registrering och återregistrering av fartyg inom gemenskapen och upprätthålla en flotta som är konkurrenskraftig på världsmarknaderna.

Beskattning av rederier

I många länder utanför gemenskapen är skattevillkoren betydligt mer förmånliga än inom EU. Detta har bidragit till att de europeiska företagen inte bara har flaggat ut sina fartyg till dessa länder utan även överväger att flytta ut företagen. För att undvika detta har kommissionen ansett att den bästa lösningen är att främja

förhållanden som möjliggör en rättvisare konkurrens med bekvämlighetsflaggade fartyg.

Många medlemsstater har vidtagit åtgärder i form av t.ex. tonnageskattesystem, snabbare avskrivningar av fartygsinvesteringar och rätten att lägga vinster från försäljningar i skattefria fonder under ett visst antal år under förutsättning att vinsterna återinvesteras i fartyg. Dessa åtgärder betraktas som statligt stöd. Även systemet med att ersätta den vanliga bolagsskatten med en tonnageskatt betraktas som ett statligt stöd.

Enligt riktlinjerna har det visat sig att ovan nämnda åtgärder garanterar högkvalitativ sysselsättning inom den landbaserade sjöfartssektorn. Exempel på landbaserad sysselsättning är fartygsförvaltning, mäklari, finansiering samt försäkring. Dessa verksamheter är av stor betydelse för gemenskapens ekonomi och mot den bakgrunden kan sådana skattelättnader i allmänhet betraktas som motiverade.

Arbetskraftsrelaterade kostnader

Enligt EU:s riktlinjer bör stödåtgärder för att hantera den hårda internationella konkurrensen framför allt inriktas på att sänka skatter och andra kostnader och avgifter som avkrävs redare och sjöfolk i gemenskapen. Syftet är att uppnå samma nivåer som gäller i övriga världen. Dessa åtgärder stimulerar utvecklingen av sektorn och sysselsättningen mer än tillhandahållandet av ekonomiskt bidrag.

När det gäller sysselsättningskostnader bör åtgärder som lägre socialförsäkringsavgifter och inkomstskattesatser till sjöfolk ombord på fartyg som är registrerade i en medlemsstat främjas.

Investeringsstöd

Investeringsstöd är endast tillåtet under vissa begränsade omständigheter för att förbättra utrustningen ombord eller främja användningen av säkra och rena medlemsstatsregistrerade fartyg. Stöd kan således beviljas för rederier som förbättrar medlemsstatsregistrerade fartyg enligt standarder som är strängare än de obligatoriska säkerhets- och miljöstandarderna i internationella konventioner.

Investeringsstöd till rederier som syftar till att utveckla missgynnade regioner är endast tillåtna om stödet kommer att medföra fördelar för regionen under en lång period.

Utbildning

Många utbildningsprogram för sjöfolk som understöds av staten anses inte utgöra statligt stöd och har därför ingen anmälningsskyldighet till kommissionen. Om ett program däremot anses innehålla statligt stöd krävs en anmälan till kommissionen. Medel som ges till utbildningsorganisationer, befälsaspiranten, sjömannen eller rederiet är exempel på stöd som ska anmälas. Om subventioner ges ska praktikanten inte vara aktiv besättningsman utan måste vara övertalig.

Finansiellt tak

Enligt riktlinjerna finns det ett tak för hur mycket medlemsstaterna får stödja sjöfartssektorn. Den högsta stödnivå som kan tillåtas är en sänkning till noll av inkomstskatt och socialavgifter för sjöfolk samt en sänkning av företagsskatten på sjöfartsverksamhet i enlighet med de ordningar som tidigare har godkänts.

5 Sjöfartsstödet i några EES-länder

5.1 Inledning

För att få en bild av stödordningarna i andra länder har utredningen gjort en jämförelse med Finland, Danmark, Norge, Nederländerna och Storbritannien. Finland och Danmark har studerats mer noggrant.

De vanligaste formerna av stöd till bemanningskostnader är reducering eller befrielse av företagets kostnader för sociala avgifter, skattenedsättningar och skattebefrielser för ombordanställda. Samtliga undersökta länder har även infört ett system med tonnageskatt.

5.2 Finland

Fartygsregister

I Finland finns förutom det finska nationella fartygsregistret även en s.k. handelsfartygsförteckning (parallellregistret). För registrering i handelsfartygsförteckningen krävs att ett fartyg redan är registrerat i fartygsregistret. I handelsfartygsförteckningen registreras fartyg som har utretts för och kan erhålla sjöfartsstöd.

Tonnageskattesystemet

Finland införde ett tonnageskattesystem år 2002. Systemet bedömdes som allt för strängt vilket ledde till att Finlands regering under hösten 2009 föreslog en ändring av tonnageskattelagen med förmånligare villkor för finska rederier. Ändringarna avsågs göra skattenivån inom sjöfartssektorn jämförbar med nivån i konkur-

rerande länder samt förnya tonnageskattesystemet så att det i så stor utsträckning som möjligt innefattade de åtgärder som är tillåtna enligt EU:s riktlinjer för statligt stöd till sjötransport. Den föreslagna lagen antogs av den finländska riksdagen i december 2009. Finland hade problem med notifieringen till kommissionen. Kommissionen ansåg att villkoren var alltför förmånliga för rederierna. Kommissionen krävde bland annat att Finland skulle ändra bestämmelser som gällde följande: vilka verksamheter som hör till tonnageskattad verksamhet, möjligheten att göra avskrivningar för anläggningstillgångar, fastställande av inkomst för tonnageskattad verksamhet, avskrivningen av den latent skatteskulden som uppkommit under den tid som bolaget varit föremål för konventionell inkomstbeskattning innan inträde i tonnageskattesystemet samt inkomstföring av kalkylerad ränta. Efter ändringar i enlighet med kommissionens krav trädde en ny tonnageskattelag i kraft den 1 mars 2012.

Beräkning av tonnageskatt

Beräkningen av tonnagesinkomsten baseras på de tonnageskattade fartygens nettodräktighet. För varje fartyg beräknas tonnagesinkomsten per dag och per 100 nettoton enligt en fyrgradig skala. Tonnagesinkomsten ska beräknas även för dagar under vilka fartyget inte är i drift. Tonnagesinkomsten beskattas med gällande bolagsskattesats (20 procent från 1 januari 2014). Detta finns beskrivet i kapitel 15 Tonnagesinkomst. Skatt som betalas i en främmande stat på inkomst av tonnageskattad verksamhet avräknas inte från den skatt som ska betalas i Finland.

Tidsperiod

Ett bolag måste ansöka om att bli tonnageskatteskyldigt. Efter godkännande börjar bolaget att tonnageskattas skatteåret efter det att ansökan gjordes och upphör tio kalenderår därefter. Skulle tonnageskatteperioden komma till ända under ett skatteår, fortsätter tonnageskatteperioden att löpa till utgången av det året.

Om ett bolag ansöker om godkännande för en ny tonnageskatteperiod börjar den nya perioden löpa omedelbart efter

utgången av den föregående perioden. Finland hade ett tidsfönster för ansökan vilket innebar att bolag som valt att bli tonnageskattade var tvungna att ansöka om att bli tonnageskattade senast tre år efter det att lagen trädde i kraft. Regeringen kan sedan välja att öppna tidsfönstret vid lämpligt tillfälle.

Kvalificerad verksamhet och kvalificerade fartyg

Tonnageskatt kan väljas av ett aktiebolag som bedriver internationell sjöfart och som är allmänt skattskyldigt i Finland. Bolaget ska ha sin verkliga ledning i Finland och bedriva gods- eller passagerartransport med tonnageskattade fartyg samt vara skattskyldigt för detta i Finland.

Det är enbart transport av gods och passagerare samt därtill nära ansluten verksamhet som kan bli föremål för tonnageskattning.

För att ett fartyg ska vara kvalificerat för tonnageskattning ska det huvudsakligen användas i internationell sjöfart och huvudsakligen vara avsett för gods- eller passagerartransport, bogsering eller skjutbogsering. Fartygen ska ha sin strategiska och ekonomiska ledning i Finland och fartygets bruttodräktighet ska vara minst 100.

Då ett bolag har valt att tonnageskattas omfattas samtliga av bolagets fartyg som uppfyller villkoren för tonnageskattning av tonnageskattesystemet.

Registreringskrav

För att omfattas av tonnageskattesystemet ska ett bolags andel av fartyg som är inskrivna i handelsfartygsförteckningen uppgå till minst 25 procent. Vidare får högst 40 procent av ett bolags flottas bruttotonnage vara fartyg som är registrerade i tredje land.

Regler för koncerner

Alla bolag i en koncern som uppfyller villkoren för tonnageskattning och ägnar sig åt samma verksamhetsgren inom sjöfarten ska samtidigt ansöka om att bli tonnageskattade. Vid

transaktioner mellan ett tonnageskattskyldigt bolag och ett närstående bolag som inte är tonnageskattskyldigt ska sådana villkor som skulle ha iakttagits mellan oberoende parter iakttas.

Utbildningsplatser

Tonnageskattesystemet är inte knutet till krav på att ställa praktik- eller utbildningsplatser till förfogande ombord på fartygen. Där- emot finns andra stödsystem i Finland såsom bemanningsstöd och kollektivavtal genom vilka tillgången på praktikplatser främjas.

Sanktioner

Ett godkännande om att ingå i tonnageskattesystemet kan återkallas. Vid ett återkallande upphör tonnageskatteperioden vid utgången av skatteåret då beslutet om återkallande fattades. Till följd av återkallandet kan bolaget inte på nytt godkännas som tonnageskattskyldig innan tio år förflutit. Om ett godkännande av tonnageskattskyldighet återkallas eller bolaget upplöses, sker en inkomstbeskattning för samtliga skatteår som ingår i tonnageskatteperioden.

Bemanningsstöd

Finland beviljar i syfte att förbättra den finska handelsflottans internationella konkurrenskraft stöd för bemanningskostnader för fartyg som används för vissa sjötransporter. Sedan 1990-talet finns det en form av bemanningsstöd till lastfartyg och 2008 utvidgades det till att även omfatta passagerarfartyg. Vidare omfattas bogserbåtar och mudderverk med vissa begränsningar.

I det system som kommissionen senast godkände i december 2012 täcker stödet 100 procent av förskottsinnehållningen för sjöfolk¹⁶ och 100 procent av socialskyddsavgifterna för sjöfolk¹⁷

¹⁶ När det gäller arbetstagare som är anställda i upp till 6 månader täcker stödet 100 % av källskatten. Inget stöd betalas ut för förskottsinnehållning för en lön som överskrider det tröskelvärde som fastställts i artikel 17 i lagen om förskottsuppbörd.

¹⁷ När det gäller arbetstagare som är anställda i upp till 6 månader omfattar stödet endast en typ av sociala avgifter, nämligen arbetsgivarens socialskyddsavgift.

med anställning på fartyg med finsk flagg. De socialskyddsavgifter som omfattas av stödet är bland annat arbetsgivarens socialskyddsavgift, arbetsgivarandel av; sjömanspensionsavgiften, arbetslöshetsförsäkringspremien, olycksfallsförsäkringspremien, grupplivförsäkringspremien samt premien för frivillig olycksfallsförsäkring för fritiden och tilläggsförsäkring för fritiden.

Som allmänna villkor för beviljande av stödet gäller bland annat att fartyget ska vara registrerat i det finska fartygsregistret. Fartyget ska under stödåret huvudsakligen ha använts i utrikes sjöfart eller i inrikes sjöfart som är utsatt för internationell konkurrens. Avseende bogserbåtar och skjutbogserare samt mudderverk är förutsättningen för att vara berättigad till stödet att över 50 procent av fartygens driftstid under kalenderåret utgörs av sjötransport och att fartygens bruttodräktighet överstiger 300 ton. Stödet gäller inte för bogsering eller skjutbogsering som huvudsakligen utförs i hamnar, varvid motordrivna fartyg biträds i hamn.

Övrigt stöd

Finland har ett antal stöd till sjöfarten. Utöver ett tonnageskattesystem och bemanningsstöd har de bland annat ett stöd för blandbesättning (motsvarade Sveriges TAP-avtal), varvsstöd, miljöinvesteringsstöd samt stöd för investeringar i s.k. skrubber (används för att rena fartygsavgaser, framför allt från svaveloxider). Både miljöinvesteringsstödet och stödet för investeringar i skrubber var tillfälliga stöd 2013 och 2014, men kan komma att förlängas. Finland har även skattelättnader för isgående fartyg. Det motsvarar ett avdrag på tre procent av den beskattningsbara vinsten om de köper ett nytt fartyg som uppfyller isklasskravet.

Kostnader för stöden

Enligt beslut från kommissionen, SA.35110 (2012/N) har Finland uppgett att budgeten för den statliga stödordningen för år 2013 uppskattas till cirka 81 miljoner euro. Enligt skatteadministrationen i Finland betalas cirka 83 miljoner euro i sjöfartsstöd ut per

år¹⁸. Det var 113 fartyg som omfattades av bemanningsstödet år 2013. Nivån för bemanningskostnaderna i Sverige och Finland är likartade.

Enligt den finska Regeringens proposition till Riksdagen med förslag till lag om ändring av tonnageskattelagen (RP 231/2009 rd) betalade rederiföretagen i Finland under åren 2003–2007 cirka 30–50 miljoner euro i inkomstskatt årligen. I förarbetena beräknade de finska myndigheterna att inkomsterna från tonnageskattad verksamhet skulle komma att uppgå till cirka 0,5 miljoner euro per år. De företag som övergick till tonnageskattesystemet befriades även från sina latent skatteskulder som uppkommit under den tid som företaget varit föremål för konventionell inkomstbeskattning. Den latent skatteskulden motsvarade ett värde om 156 miljoner euro, vid en skattesats på 26 procent. I förarbetena förs ett resonemang kring att de finskflaggade fartygen bidrar med inkomster som beskattas i Finland och som således kommer det finska samhället till nytta. De fartyg som är registrerade i andra register än det finska genererar inkomster åt det landets statsbudget.

Under åren 2012 och 2013 registrerades det 23 fartyg i den finska handelsfartygsförteckningen vilket ökade den finska flottan till 113 fartyg. Det var 64 fartyg som omfattades av tonnageskattesystemet 2013. Av dessa var 25 stycken rorofartyg, 20 stycken bulkfartyg och 19 stycken torrlastfartyg. Enligt skatteadministrationen betalade företagen året innan de gick med i tonnageskattesystemet cirka 3,4 miljoner euro i bolagsskatt.

Enligt den finska skatteadministrationen uppgick för år 2013 varvsstödet till 26 miljoner euro, miljöinvesteringsstödet till 28 miljoner euro samt stödet för investeringar i skrubber till 30 miljoner euro.

¹⁸ <http://www.lvm.fi/sv/sjofart#stod>

5.3 Danmark

Fartygsregister

I Danmark finns det två fartygsregister, dels ett nationellt fartygsregister Dansk Almindeligt Skibsregister (DAS), dels ett internationellt sådant – Dansk Internationalt Skibsregister (DIS).

Det nationella registret omfattar i huvudsak passagerarfärjor i inrikes trafik och fiskefartyg. Det internationella registret tillkom 1988 för att motverka att danska rederier flaggade ut fartygen till tredje land. Registrering i DIS är inte helt öppet för internationella intressenter. Utländska fartyg kan registreras om de ägs av danska medborgare eller danska rederier. De kan även registreras om de har rederiverksamhet som sin huvudverksamhet med betydande danskt direkt- eller indirekt ägarskap eller inflytande i företaget. Utländska rederier ska även ha driften av rederiverksamheten i Danmark t.ex. genom en utsedd representant stationerad i Danmark.

Tonnageskattesystemet

Danmark införde år 2002 ett system med tonnageskatt som var tillämpligt från och med inkomstår 2001. Den danska tonnageskattningen baseras på en schablonbeskattning av det totala fartygstonnaget i drift hos företaget.

Beräkning av tonnageskatt

För fartyg som omfattas av den danska tonnageskattelagen ska den beskattningsbara inkomsten beräknas på basis av nettotonnage. Den beskattningsbara inkomsten, tonnageinkomsten, ska för varje fartyg utgöras av en fastställd grundbeloppsnivå per 100 nettoton (NT) per påbörjat dygn. För mer detaljerade uppgifter hänvisas till kapitel 15 Tonnageinkomst. Utländska fraktskatter kan under vissa förutsättningar och i viss utsträckning avräknas från den beräknade tonnageskatten.

Tidsperiod

Valet att tonnagebeskattas är bindande för rederier under tio år från början av det inkomstår som tonnagebeskattning först kan väljas. Samma gäller för företag som väljer att inte tonnagebeskattas. Efter tioårsperioden kan rederiet åter välja tonnagebeskattning för en ny period om tio år. Om ett rederi väljer att träda ur tonnageskattesystemet kan det tidigast efter tio år med beskattning enligt det konventionella skattesystemet åter välja tonnagebeskattning.

Rederier som uppfyllde förutsättningarna för att tonnagebeskattas när lagen trädde i kraft år 2001 kunde välja att tonnagebeskattas senast vid ingivandet av deklarationen för det andra inkomståret då tonnagebeskattning kunde ske.

Företag som inte uppfyllde villkoren för att tonnagebeskattas vid införandet kan tonnagebeskattas från och med det första inkomståret då företaget uppfyller förutsättningarna.

Kvalificerad verksamhet och kvalificerade fartyg

Tonnagebeskattning kan väljas av företag som är skattepliktiga enligt den danska bolagsskattelagen och som bedriver rederiverksamhet.

Det danska tonnageskattesystemet omfattar inkomst som kan hänföras till transporttjänster som levereras vid förvärvsmässig transport av passagerare eller gods (rederiverksamhet) mellan olika destinationer. Därtill kan vissa kompletterande verksamheter som utförs i nära anknytning till transporttjänster samt vissa s.k. samlade transporttjänster ingå i systemet.

För att ett fartyg ska vara kvalificerat krävs att det har en bruttodräktighet på minst 20. Fartyget ska drivas strategiskt och verksamhetsmässigt/affärsmässigt ("forrettningsmaessigt") från Danmark. Det finns även vissa krav vad gäller fartygens registrering, se under rubriken Registreringskrav.

När ett rederi väljer att tonnagebeskattas ska alla dess kvalificerade fartyg och andra tillgångar som uppfyller villkoren för tonnageskatt ingå i systemet.

Den danska tonnageskattelagen innehåller en förteckning som uttryckligen anger verksamheter som inte kan omfattas av tonnage-

skatt oavsett om verksamheten utförs på ett kvalificerat fartyg eller i anknytning till transporttjänster som tonnagebeskattas.

Registreringskrav

Det finns inget flaggkrav i den danska tonnageskattelagen. Den danska tonnageskattelagen ställer dock krav på att rederiet under ett inkomstår vidmakthåller eller ökar procentandelen bruttonnage som ägs av rederiet eller som är registrerat i ett medlemsland i EU eller EES. Det nu nämnda registreringsvillkoret gäller dock inte om andelen bruttonnage som är kvalificerat för tonnageskatt inte har sjunkit under föregående inkomstår för alla rederier som omfattas av lagen. Registreringsvillkoret är inte heller tillämpligt på rederier vars kvalificerade bruttonnage till minst 60 procent utgörs av fartyg registrerade i en EU/EES-medlemsstat.

Regler för koncerner

Rederier inom samma koncern ska som huvudregel välja samma skattesystem. Om ett företag i en koncern väljer att tonnagebeskattas måste i princip alla andra företag i koncernen också välja att tonnagebeskattas. För fartyg som ägs av eller hyrs av flera rederier kan varje rederis andel av fartyget ingå i tonnageskattesystemet för de aktuella rederierna.

Utbildningsplatser

I den danska tonnageskattelagen finns inget krav på att ett företag med tonnagebeskattad verksamhet ska ställa utbildningsplatser till förfogande ombord på sina fartyg.

Sanktioner

Ett rederi som träder ut ur tonnageskattesystemet kan tidigast efter en period om tio år åter välja tonnagebeskattning. Några ytterligare sanktioner åläggs inte rederierna.

Bemanningsstöd

Ägare till fartyg registrerade i DIS har undantag från att betala socialavgifter och inkomstskatt för sjöfolk som arbetar ombord på dessa fartyg, det s.k. sjötransportstödet. Det danska sjötransportstödet omfattar bland annat lastfartyg, passagerarfartyg och från och med år 2008 även muddrings- och kabellägningsverksamhet.

Enligt de danska kollektivavtalen för fartyg registrerade i DIS kan enbart danska medborgare som bor i Danmark omfattas, eller personer som genom EU-medborgarskap kan jämföras med dessa. Detta gäller dock inte för passagerarfartyg i vissa fartområden. För fartyg som är registrerade i DIS kan kollektivavtal träffas av fackföreningar med medlemmar i andra länder. Sådana avtal har slutits mellan danska rederier och bland annat indiska, filippinska samt polska fackförbund. I dessa regleras villkoren för anställda från dessa länder som arbetar ombord på DIS-fartyg.

Kostnader för stöden

Omfattningen av det danska statsstödet i tonnageskatteordningen framgår av Erhvervs- og Vækstministeriets publikation *Redegørelse om erhvervsstøtte (2012)*, som ges ut en gång om året. Det är även dessa belopp som årligen rapporteras till kommissionen. Metoden för beräkningen av statsstödet görs baserat på de beräkningar som gjordes vid införandet av tonnageskatteordningen. Det bör noteras att beräkningen är skönsmässig och förbunden med stor osäkerhet. Det bör även anmärkas att det inte görs en löpande beräkning av statsstödet genom tonnageskatteordningen. Istället företas en årlig uppräknings jämfört med BNP av den ursprungligen beräknade nivån för statsstödet omfattning. Enligt den danska tonnageskattelagen¹⁹ beräknas tonnageskatten som erläggs den danska staten att uppgå till mellan 50–100 miljoner danska kronor. Enligt publikationen *Redegørelse om erhvervsfremme og støtte 2014* beräknas den statliga inkomsten från tonnageskatt år 2014 att uppgå till 103 miljoner DKK.

Även omfattningen av det danska statsstödet genom DIS-ordningen framgår av Erhvervs- og Vækstministeriets publikation

¹⁹ <https://www.retsinformation.dk/Forms/R0710.aspx?id=89818>

Redegørelse om erhvervsfremme og støtte 2014. Även beräkningen av stödet enligt DIS-ordningen är skönsmässig och förenad med osäkerhet. Inte heller beträffande DIS-ordningen görs en löpande beräkning, utan en uppräknings i förhållande till BNP görs baserad på den ursprungligt uppskattade nivån av stödets storlek.

Vid utvidgningen av DIS-ordningen 2008 framgår det av kommissionens beslut att den totala budgeten för DIS-ordningen angetts till omkring 600 miljoner DKK²⁰. Av publikationen *Redegørelse om erhvervsfremme og støtte 2014* beräknas stödet enligt DIS-ordningen för sjöfolk uppgå till 672 miljoner DKK för 2014.

Den danska regeringen arbetar med en uppdaterad översikt av storleken på statens skatteutgifter för tonnageskattningen och DIS-ordningen.

5.4 Norge

Fartygsregister

Norge har ett norskt nationellt register NOR (Norsk Ordinært Skipsregister) och ett internationellt andraregister NIS (Norsk Internasjonalt Skipsregister). I NIS kan utländskt ägda fartyg registreras. För registrering i NIS krävs att skepp har anknytning till Norge genom att vissa delar av driften ska ske från Norge. Fartyg som är registrerade i NIS för norsk flagg och lyder under norsk lag. På NIS-registrerade fartyg kan utländsk arbetskraft därmed anställas på lokala villkor. Reglerna som styr är baserade på internationella krav och förpliktelser, särskilt konventioner antagna av IMO (International Maritime Organization) och ILO (International Labour Organization).

Tonnageskattesystemet

År 1996 införde Norge regler om tonnageskattning. Norge ändrade i och med inkomståret 2007 sitt tonnageskattesystem för att systemet skulle vara mer i linje med andra europeiska länders tonnageskattesystem. Det finns dock några särdrag i det norska

²⁰ N 43/07 – Danmark, C (2008)8885 fin.

systemet. Det norska tonnageskattesystemet utmärker sig bland annat genom att lagstiftningen innehåller mycket detaljerade regler om hur företagen ska vara uppbyggda, vilka tillgångar de kan äga och vilken verksamhet som företaget får ha. Syftet bakom de detaljerade bestämmelserna är att undvika gränsdragningsproblem mellan tonnagesbeskattad och konventionellt beskattad verksamhet.

Beräkning av tonnageskatt

Tonnageskatten är en punktskatt som baseras på fartygens nettotonnage beräknad per dag och per 1 000 ton och avrundas till närmaste hela 1 000 ton. I det norska systemet fastställs skattesatserna varje år av Stortinget. Det finns möjlighet för regeringen att meddela föreskrifter om att undanta ett fartyg som under mer än tre månader inte är i drift från tonnagesbeskattning. Det finns även möjlighet till skattereduktion för vissa miljöcertifierade fartyg. Utländska skatter kan inte dras av i tonnageskattesystemet. För mer detaljerade uppgifter hänvisas till kapitel 15 Tonnageinkomst.

Tidsperiod

Från och med inkomståret 2007 är ett företags val att ingå i det norska tonnageskattesystemet bindande för en period om tio år. Träder ett företag ur systemet innan tioårsperioden är till ända, kan det tidigast efter att tioårsperioden löpt ut åter välja att tonnagesbeskattas.

Kvalificerad verksamhet och kvalificerade fartyg

Huvudregeln är att tonnagesbeskattad verksamhet måste utövas av ett aktiebolag som är upprättat och registrerat i enlighet med den norska bolagslagstiftningen. Som nämnts ovan finns det bestämda krav på vilka tillgångar företaget får äga och vilken verksamhet som företaget kan ha.

Som tillåtna tillgångar pekats ut bland annat fartyg i fart och olika former av stödfartyg så som bogserbåtar, underhållsfartyg och transporter för oljeverksamhet.

Företag som ingår i tonnageskattesystemet får inte driva annan verksamhet än uthyrning och drift av egna och inhyrda fartyg eller stödfartyg. Genom lagändringen 2007 utvidgades den kvalificerande verksamheten till att, förutom ren fartygsverksamhet, även omfatta verksamhet som drivs i nära anknytning till kärnverksamheten.

Företag i tonnageskattesystemet måste som ett minimum äga ett kvalificerat fartyg, direkt eller genom en ägarkedja med minst tre procents ägande på varje nivå i de underliggande företagen.

Till skillnad från många europeiska tonnageskattesystem finns det inget krav på strategisk eller ekonomisk ledning i Norge.

Registreringskrav

Det finns inte i den norska lagstiftningen något krav att ett fartyg ska gå under norsk eller EU/EES-flagg. Företag som ingår i tonnageskattesystemet ska dock upprätthålla eller öka sin andel EU-registrerat tonnage i förhållande till det tonnage företaget ägde per den 1 juli 2005. För företag som träder in i tonnageskattesystemet vid en senare tidpunkt gäller kravet att upprätthålla eller öka tonnaget i förhållande till det tonnage som företaget ägde vid tidpunkten för inträdet. Med tonnage förstås nettotonnage så som det är bestämt i giltigt certifikat. Kravet på att upprätthålla eller öka andelen EU-registrerat tonnage gäller inte om företaget har ett tonnage som till minst 60 procent är registrerat i ett EU-medlemsland. Bogserbåtar och fartyg som fraktar material från muddringsverksamhet måste vara registrerade i ett medlemsland i EU för att kunna omfattas av tonnageskattesystemet.

Norsk lag har ett undantag från registreringskravet om den samlade andelen EU-registrerat tonnage per den 31 december året innan har ökat eller upprätthållits. Nästföljande år kan ett företag således åtnjuta lättnad från registreringskravet.

Regler för koncerner

Ett val att träda in i tonnageskattesystemet ska göras samlat och för alla kvalificerade företag i en koncern.

Utbildningsplatser

Norge har inget krav på utbildningsplatser som är knutet till tonnageskattesystemet. Däremot har Norge, precis som många andra länder, ett bemanningsstöd. Bemanningsstödet ges för anställda på fartyg som är registrerade i NOR- och NIS-registret. Som villkor för stöd kan ställas att rederierna deltar i utbildning av sjöfolk.

Sanktioner

Ett företag som inte uppfyller villkoren för tonnagebeskattning anses ha trätt ut ur systemet. Generellt föreligger möjlighet att vidta rättelse inom två månader från det att förutsättningar för tonnageskatt inte längre uppfylls. Det gäller dock inte om företaget vid upprepade tillfällen inte uppfyllt villkoren om vilken verksamhet som är kvalificerad inom tonnageskattesystemet. Om företaget inte har uppfyllt villkoren om bindningstid och koncerntillhörighet medför det utträde utan rättelsefrist. Om den norska skattemyndigheten, Sentralskattekontoret for storbedriftre, bedömer att villkoren för tonnagebeskattning inte är uppfyllda får företagen upprätta en självdeklaration enligt de konventionella skattereglerna och beskattas därefter enligt dessa.

Bemanningsstöd

För sjöfolk anställda på fartyg registrerade i NIS utgår bemanningsstöd i form av en återbetalning av skatt och sociala avgifter. Stödet utgår endast till personal bosatt eller skattepliktig i Norge och omfattar inte intendenturpersonal. Visst stöd ges även för fartyg registrerade i NOR. Stödbeloppet fastställs årligen i Stortinget.

Utländska besättningar kan anställas med särskilda avtal på fartyg som är anslutna till NIS. Dessa är skattebefriade i Norge. Det norska rederiförbundet träffar trepartsöverenskommelser med både norska och utländska fackföreningar.

Kostnader för stöden

Konsultbolaget Econ Pöyry²¹ har på uppdrag av norska finansdepartementet gjort en samhällsekonomisk analys av det norska sjöfartsstödet. Av denna framgår bland annat att stödet 2008 var på 1 750 miljoner NOK. Till detta kommer administrationskostnaden vilken i rapporten har beräknats till 8,5 miljoner NOK per år.

5.5 Storbritannien

Fartygsregister

Det brittiska registret är ett register som även är öppet för andra fartyg än de som ägs av briter. Medborgare i EU, EES och brittiska territorier får registrera fartyg i registret. Om ägaren till fartyget inte är bosatt i Storbritannien måste en representant som är bosatt inom landet utses.

Tonnageskattesystemet

Sedan år 2000 kan rederier i Storbritannien välja mellan traditionell konventionell beskattning och tonnagebeskattning. Inkomster som beskattas med tonnagebeskattning är därmed sådana som härrör från kvalificerad verksamhet såsom drift av egna fartyg och andra nödvändiga sjöfartsaktiviteter i anslutning till dessa liksom övrig verksamhet som är kvalificerad för tonnagebeskattning.

²¹ Econ-rapport nr. 2010-023, EconPöyry, Evaluering av sysselsettingsordningene for sjøfolk.

Beräkning av tonnageskatt

Den beskattningsbara inkomsten beräknas som en schablon för varje dag och per 100 NT och multipliceras med antal dagar i drift. Motsvarande beräkning görs för varje fartyg i drift. Totalbeloppet beskattas med vanlig företagsskatt. Skattesatserna varierar beroende på företagets totala vinst och antalet företag inom en koncern. För mer detaljerad information om framräknande av tonnageinkomst hänvisas till kapitel 15 Tonnageinkomst.

Tidsperiod

Tonnagebeskattning väljs för en period om tio år. Valet kan göras inom tolv månader från den tidpunkt lagstiftningen trädde i kraft år 2000 alternativt inom tolv månader från det att ett företag har kvalificerat sig. När som helst under perioden av tonnagebeskattning kan ett företag förnya valet. Perioden förlängs då löpande.

Kvalificerad verksamhet och kvalificerade fartyg

Kvalificerad verksamhet är last- eller passagerarfart eller bärgning och liknande marin assistans till sjöss. Även andra typer av transporter med anknytning till sjöfart eller som är nödvändiga för att bedriva sjöfart är kvalificerade för det brittiska tonnageskattesystemet. Vidare är även fartyg som ingår i s.k. poolsamarbeten med andra rederiföretag kvalificerade för tonnagebeskattning. Vidare är vissa nya typer av fartyg, t.ex. havsgående muddringsfartyg och standby-båtar kvalificerade för tonnagebeskattning. Ett enskilt företag eller en koncern vars tonnage till mer än 75 procent består av inchartrade fartyg är dock inte kvalificerat för tonnagebeskattning. Storbritannien ställer inget krav på att fartygen ska gå i internationell fart.

Ett kvalificerat fartyg måste vara sjögående, dvs. certifierat för navigering till sjöss av en behörig myndighet. Därtill ska fartyget vara på minst 100 brutto. Det måste också för att anses kvalificerat ha sin strategiska och kommersiella drift från Storbritannien.

Registreringskrav

Det finns i princip inget generellt flaggkrav kopplat till tonnageskattesystemet i Storbritannien. Däremot gäller att andelen tonnage registrerat i EU inte får minska om denna andel ligger under 60 procent (se närmare om EU:s riktlinjer om statligt stöd till sjöfarten i avsnitt 4.3.). Regeringen kan dock besluta om att flaggkrav ska gälla för ett visst år. Vidare måste bogserbåtar och muddringsfartyg som är kvalificerade för systemet (dvs. huvudsakligen utanför hamnfart) vara flaggade i det brittiska registret.

Regler för koncerner

Om ett företag inom en företagsgrupp väljer att träda in måste alla övriga företag inom företagsgruppen också göra det.

Utbildningsplatser

Ett villkor kopplat till tonnageskatten är att ett enskilt företag eller företagsgrupp måste åta sig att hålla ett visst antal praktikplatser på varje fartyg. Minimiåtagandet är att på befälssidan rekrytera och utbilda en kadett per år för varje 15-tal anställda befäl på fartyg som ingår i tonnageskattesystemet. Praktikanter ombord får inte ingå i minimibesättningen och måste vara medborgare i EES och i huvudsak bosatta i Storbritannien. Om det finns särskilda skäl kan skyldigheten att åta sig viss utbildning bytas ut mot en avgift per kadett och månad. Utbildningsåtagandet för manskap anpassas efter olika rederiers verksamhet och fastställs av en särskild arbetsgrupp som är partssammansatt.

Sanktioner

Ett företag som inte uppfyller villkoren för tonnageskattning kan bli föremål för uttagsavgifter i form av beskattningsbara vinster och balanseringsavgifter. Inkomster beskattas såsom om företaget aldrig hade varit ett tonnageskattat företag. Alla företag som upphör att vara tonnageskattade, förutom vid utgången av ordinarie tonnageskatteperiod, blir föremål för en tioåring diskvalificering från tonnageskattning.

Bemanningsstöd

Brittiska ombordsanställda som är bosatta i Storbritannien under mindre än 183 dagar per år är under vissa förutsättningar skattebefriade. Detta gäller oavsett om den anställde arbetar på ett fartyg med brittisk flagg eller utländsk flagg. Det brittiska systemet innefattar även offshore och fart mellan Storbritannien och en hamn inom EU. Det är enligt den brittiska lagstiftningen möjligt att anställa utländskt sjöfolk på särskilda avtal. Det finns alltså inga krav på brittisk nationalitet på besättningen på brittiskregistrerade fartyg. Befälhavaren på s.k. strategiska fartyg, dvs. ro-pax, produkt-tankers, större passagerarfartyg och större fiskefartyg, måste dock vara medborgare i antingen EU, EES eller i ett NATO-land.

5.6 Nederländerna

Fartygsregister

I Nederländerna finns endast ett fartygsregister, Dutch Register. Som det brittiska registret är det ett öppet register som släpper in även andra än nederländskt ägda fartyg. Förutom medborgare i EU/EES-länder kan fartyg i det nederländska registret ägas av företag eller personer utanför EU/EES. Detta gäller enbart om det finns avtal med det aktuella landet om etablering inom EU. Ägaren måste dock ha ett fast driftsställe i Nederländerna som lyder under nederländsk lag.

Tonnageskattesystemet

Ett tonnageskattesystem infördes redan 1996 och kom att fungera som mall för företagsskattedelen i EU:s riktlinjer om statligt stöd för sjötransport.

Beräkning av tonnageskatt

Den beskattningsbara inkomsten beräknas som en schablon för varje dag och per 1 000 NT som därefter multipliceras med antal dagar i drift. Den framräknade schabloninkomsten beräknad på

detta sätt beskattas med normal nederländsk bolagsskatt. Vidare har man i det nederländska systemet infört en 75-procentig rabatt på skattesatserna ovan för företag som enbart bedriver ship management. För mer detaljerad information om framräknande av tonnageinkomst hänvisas till kapitel 15 Tonnageinkomst.

Tidsperiod

En begäran om tonnagebeskattning kan göras det första året företaget har en beskattningsbar inkomst från sjöfartsverksamhet. Tonnageskatten gäller efter ansökan för en tioårsperiod i taget. Rederiet kan därefter antingen välja tonnageskatt ytterligare tio år eller återgå till normal beskattning utan skattemässiga konsekvenser.

Kvalificerad verksamhet och kvalificerade fartyg

För att kvalificera för systemet ska verksamheten och inkomsterna kunna hänföras till sjögående fartyg i internationell fart. Även ship management, verksamhet i nära anknytning till sjögående sjöfart, som bogsering och bärgning liksom servicetransporter får ingå i tonnageskattesystemet. Systemet omfattar även fartyg som ingår i poolsamarbeten.

Fartyg som är kvalificerade att ingå i tonnageskattesystemet är sådana som rederiet äger eller delvis äger eller som rederiet chartrar in på bareboat basis. Även fartyg som är inchartrade på rese- eller tidsbefraktning kan ingå. För att få ingå i systemet måste den strategiska, tekniska och kommersiella (ekonomiska) driften av fartygen vara placerad i Nederländerna.

Registreringskrav

Det finns inget krav på att fartyg som används i tonnagebeskattad verksamhet ska vara registrerade i det nederländska fartygsregistret, men även för Nederländerna gäller EU:s riktlinjer om att andelen EU/EES-registrerat tonnage inte får minska till under 60 procent.

Regler för koncerner

Alla företag inom en koncern måste välja att tonnagebeskattas. Inom en koncern tillämpas armlängdsprincipen och den tonnagebeskattade verksamheten måste hållas strikt isär från verksamhet som inte är tonnagebeskattad.

Utbildningsplatser

I den nederländska flottan finns utrymme för utbildning av personal i form av praktikplatser. Den nederländska staten tillsammans med nederländska redare stödjer också andra utländska utbildningsinsatser. Exempelvis finns det ett bilateralt avtal mellan den nederländska och filippinska regeringen som syftar till att utbilda och rekrytera filippinska befäl till den nederländska flottan.

Sanktioner

Ackumulerade överavskrivningar som rederiet har vid inträdet i systemet beskattas om företaget träder ut ur systemet i förtid.

Bemanningsstöd

I Nederländerna finns ett skattesystem med subventioner för bemanningskostnader för fartyg flaggade i det nederländska fartygsregistret. Arbetsgivaren ersätts med en andel av skatten inkl. sociala avgifter för ombordinkomster till kvalificerade sjömän (befälhavare, befäl och manskap). Denna åtgärd reducerar i princip arbets- och bemanningskostnaderna för ombordanställda till netto-lönen. Reduktionen får kombineras med undantag från skatt för sådana sjömän som arbetar delar av året utomlands eller på utländska fartyg. Den får också i viss mån användas på vissa specialfartyg som muddringsfartyg som arbetar till sjöss. Sjöfolk från tredje land, vilka inte är bosatta i Nederländerna, beskattas inte.

6 Den svenska sjöfartspolitik

6.1 Den svenska sjöfartspolitik

6.1.1 En historisk tillbakablick i sjöfartspolitik

De svenska rederierna har haft svårt att hävda sig i konkurrens sedan lång tid tillbaka. Redan i mitten av 1970-talet började dessa problem att uppmärksammas. Olika åtgärder har därefter vidtagits för att motverka en utflaggning av svenska fartyg.

Den s.k. flagglagen infördes år 1977. Syftet med flagglagen var att förhindra att svenskägda fartyg registrerades under utländsk flagg. Det krävdes tillstånd av Sjöfartsverket för att överlåta fartyg till utländska register. Under denna period ansågs det viktigt att det utifrån ett beredskapsperspektiv fanns fartyg under svensk flagg och sjömän att bemanna dem med.

År 1991 beslutade riksdagen att avskaffa flagglagen. Skälen för detta var att lagstiftningen inte helt hade kunnat hindra utflaggningen, att den motverkade nyregistrering av svenska redares nyförvärv i det svenska fartygsregistret samt att de beredskapsskäl som utgjorde huvudmotivet för flagglagen när den kom till inte längre var lika relevanta (prop. 1991/92:64).

Under 1980-talet infördes även ett rederistöd. År 1988 beslutade riksdagen att införa ett nytt sådant stöd och göra det mer omfattande i syfte att stärka konkurrenskraften för svensk sjöfart. Några år senare, 1992, beslutades att rederistödet skulle avvecklas och att regeringen skulle överväga förslag till att skapa nya förutsättningar för den svenska sjöfarten. I prop. 1991/92:38 angav regeringen som målsättning att det i Sverige skulle skapas förutsättningar för rederinäringen som var likvärdiga med dem som det danska internationella skeppsregistret (DIS) gav.

I slutet av 1992 beslutade riksdagen att rederistödet skulle återinföras i avvaktan på ett slutligt ställningstagande i frågan om

åtgärder för svensk sjöfart. Anledningen till detta var att det fanns en politisk oenighet samt att arbetsmarknadens parter inte heller var enade i frågan om att eventuellt införa ett svenskt internationellt register.

År 1994 uttalade riksdagen att en parlamentarisk utredning borde tillsättas i syfte att nå en bred enighet över partigränserna i frågan om hur Sveriges behov av sjöburen utrikeshandel bäst skulle kunna tillgodoses i ett långsiktigt perspektiv. Detta följdes av att riksdagen år 1996 beslutade om införandet av ett statligt rederistöd under en femårsperiod. Stödformen trädde i kraft den 1 januari 1997. Rederistödet var begränsat till lastfartyg. Hösten 1998 ansåg regeringen det nödvändigt att ytterligare stärka den svenska sjöfartsnärings konkurrensförmåga vilket ledde till att rederistödet förstärktes från år 1999. Efter ytterligare förslag i prop. 2000/01:127 infördes ett sjöfartsstöd som omfattar både last- och passagerarfartyg i internationell trafik. Syftet var att ge svensk sjöfartsnäring konkurrensvillkor som var likvärdiga med andra EU-länders handelsflottor. Sjöfartsstödet motsvarar de skatteavdrag som arbetsgivaren gjort på sjöinkomster samt kostnaden för arbetsgivaravgifter och allmän löneavgift för samtliga ombordanställda som arbetar på svenskregistrerade last- och passagerarfartyg i viss trafik. Stödet tillgodoförs arbetsgivaren genom kreditering på dennes skattekonto. Sjöfartsstödet har efter förslag i prop. 2012/13:144 utvidgats till att avse samtliga fartygstyper som kan omfattas av EU:s riktlinjer på området. Sjöfartsstödet redovisas närmare under avsnitt 6.2.

Regeringen beslutade hösten 2004 att tillsätta en utredning med uppdrag att utreda förutsättningarna för att införa ett system med tonnageskatt för sjöfartsnärings. Utredningen redovisade uppdraget i betänkandet Tonnageskatt SOU 2006:20. Utredningens förslag ledde inte till någon ny lagstiftning.

I januari 2010 tillsattes en utredning med uppgift att se över förutsättningarna för att säkerställa det svenska näringslivets tillgång till effektiva och konkurrenskraftiga sjötransporter. Konkurrensförutsättningarna för sjöfart under svensk flagg skulle särskilt belysas. Vidare skulle utredningen belysa riskerna för och konsekvenserna av en ökad utflaggning av fartyg under svensk flagg. I detta sammanhang skulle utredningen särskilt fästa vikt vid behovet av att företag som är verksamma i Sverige tillförsäkras

säkra och effektiva transporter till och från svenska hamnar samt det långsiktiga behovet av att bibehålla en fortsatt hög kunskap om sjöfart i Sverige.

Utredningen redovisade uppdraget i betänkandet Svensk sjöfarts konkurrensförutsättningar, SOU 2010:73. Utredningen föreslog att konkurrensförutsättningarna för svenskflaggade fartyg främst skulle stärkas genom åtgärder som leder till minskade bemanningskostnader, t.ex. genom att andelen TAP-anställda (se avsnitt 6.1.3) på svenskflaggade fartyg ökar. Vidare föreslog utredningen att en innovationsfond för sjöfarten skulle inrättas för att långsiktigt stärka konkurrenskraften. Fonden skulle inriktas på stöd till innovationer och investeringar inom områdena miljö och sjösäkerhet. Utredningen föreslog också att ett samlat program för forskning och innovationer skulle utarbetas för den maritima sektorn som helhet. Slutligen föreslogs att sjöfartsstöd skulle lämnas till samtliga fartyg som omfattas av kommissionens riktlinjer för statligt stöd till sjötransporter.

Den dåvarande regeringen presenterade i januari 2013 en handlingsplan med åtgärder för att stärka sjöfartens konkurrenskraft. Handlingsplanen fokuserade på områdena:

- Företagsfrämjande insatser
- Transportpolitiska åtgärder
- Utbildningsinsatser
- Sjösäkerhetsfrågor
- Miljöfrågor
- Sjöfartsforskning och utvecklingsfrågor
- Viktiga EU-projekt

Trafikutskottet i riksdagen har under 2014 tillsatt en fördjupad studie om sjöfartsnäringsen och dess konkurrenskraft. Studien ska bland annat utvärdera den handlingsplan som den dåvarande regeringen presenterade 2013.

6.1.2 Mål för den svenska sjöfartspolitik

Riksdagen beslutade 1996 om de sjöfartspolitiska målen²²:

- att tillvarata sjöfartens möjligheter som en konkurrenskraftig exportnäring och därigenom stärka betalningsbalansen, samt
- att den svenska handelsflottan förses med rimliga konkurrensvillkor.

Motiven som låg bakom dessa mål var sjöfartens betydelse för utrikeshandeln och för det svenska näringslivet. I detta sammanhang lyftes bland annat fram som skäl för att behålla och stärka en svenskflaggad handelsflotta Sveriges beredskap vilket främst handlar om möjligheten att trygga landets transportförsörjning i politiska och ekonomiska krissituationer. Sjöfartsnäringens möjlighet att bidra till att stärka den svenska ekonomin samt att en svensk handelsflotta av en viss storlek krävs för att kunna upprätthålla Sveriges maritima kompetens var andra argument som nämndes.

Regeringen angav även i prop. 2008/09:170 att det är angeläget att det finns en svensk sjöfartsnäring då en sådan kan bidra till att skapa nya arbetstillfällen och underlätta svenska företags exportmöjligheter.

6.1.3 TAP-avtal

Det finns särskilda kollektivavtal inom sjöfarten som kallas för TAP-avtal. Dessa rör tillfälligt anställd personal från länder utanför EES-området och som arbetar enligt särskilda villkor ombord på svenskflaggade lastfartyg.

TAP-avtalen kom till 1997 genom en principöverenskommelse mellan de svenska fackliga organisationerna och Sveriges Redareförening. Detta avtal ledde till att rederistödet höjdes från och med 1999. TAP-avtalen var en följd av att den svenska handelsflottan höll på att försvinna och att fartygen och rederiernas huvudkontor var på väg att lämna landet.

²² Prop. 1996/97:1, bet. 1996/97:TU01, rskr. 1996/97:115.

Sammanfattningsvis innebär TAP-avtalen att en viss del av bemanningen ombord på lastfartyg i internationell fart kan bestå av utländska medborgare för vilka särskilda kollektivavtal gäller. De särskilda kollektivavtalen (TAP-avtalen) har bidragit till att bemanningskostnaderna har kunnat sänkas till en för Sverige konkurrenskraftig nivå. TAP-avtalen gäller dock enbart under förutsättning att arbetsgivaren och berörd facklig organisation tecknar ett särskilt tillämpningsavtal för det aktuella fartyget. Det nu gällande regelverket medger att det är möjligt att utöka andelen TAP-anställda till 75 procent av den totala besättningen.

6.2 Det svenska sjöfartsstödet

6.2.1 Utvecklingen av det svenska sjöfartsstödet

Det svenska sjöfartsstödet har funnits sedan 2001 och utvidgades senast 2014. Det regleras i förordning (2001:770) om sjöfartsstöd. Sjöfartsstöd lämnas till arbetsgivare motsvarande den skatt som arbetsgivaren har erlagt på sjöinkomster samt kostnaden för arbetsgivaravgifter och allmän löneavgift för samtliga ombordanställda som arbetar på svenskregistrerade fartyg som är utsatta för internationell konkurrens. Återbetalningen sker genom en kreditering på företagets skattekonto.

Den största förändringen i sjöfartsstödet som infördes 2001 i förhållande till tidigare rederistöd var att även passagerarfartyg kom att omfattas av stödet. Anledningen till att passagerarfartyg kom att omfattas var att konkurrensförutsättningarna för detta segment hade påverkats av att Danmark år 2000 hade utvidgat sitt internationella register till att även omfatta passagerarfartyg i fart mellan danska och utländska hamnar. Samtidigt hade detta segment påverkats av avvecklingen av taxfreeförsäljningen år 1999 och Öresundsbronns öppnande i juli 2000. Rederistödet som fanns fram till år 2001 ersatte inte belopp som motsvarade full kompensation för skatter och arbetsgivaravgifter på sjöinkomst vilket var en av de stora skillnaderna jämfört med sjöfartsstödet som infördes år 2001. Stödet för arbetsgivaravgifter hade innan 2001 begränsats till högst 58 000 kronor per årsanställd. Rederistödet lämnade inte heller stöd för den del av skatteavdraget som avsåg den allmänna pensionsavgiften.

I prop. 2000/01:127 med förslag till det sjöfartsstöd som gällde fram till 2014 betonade regeringen några viktiga anledningar till att värna den svenska sjöfarten. Det som betonades var vikten av ett svenskt sjöfartskunnande inom områden som sjösäkerhet och miljöfrågor samt Sveriges möjligheter att även fortsättningsvis vara en pådrivande kraft i det internationella arbetet inom dessa områden.

Det svenska sjöfartsstödet ändrades i juni 2014, se prop. 2012/13:144. Fram till dess var förutsättningen för att vara berättigad till sjöfartsstöd att fartyget huvudsakligen använts i utrikestrafik av betydelse för den svenska utrikeshandeln eller den svenska tjänsteexporten. Förordningsändringen innebar att sjöfartsstöd även kan lämnas till fartyg som används i trafik som är utsatt för internationell konkurrens på sjöfartsmarknaden.

Syftet bakom förändringen i sjöfartsstödsförordningen var att utvidga sjöfartsstödet till att omfatta flera olika typer av fartyg. Efter förordningsändringen kan förutom last- och passagerarfartyg, även forskningsfartyg, mätfartyg, kabellägningsfartyg, rörlägningsfartyg, supplyfartyg och kranfartyg beviljas sjöfartsstöd. Bogserbåtar och mudderverk kan också beviljas sjöfartsstöd. Enligt EU:s riktlinjer måste dock hälften av verksamheten för dessa fartyg utgöras av sjötransport och stöd kan beviljas bara för sjötransportdelen av fartygens verksamhet.

För att vara berättigad till sjöfartsstöd krävs det att fartyget är utsatt för internationell konkurrens, att fartyget inte är registrerat i något annat register än det svenska, att det ställs utbildningsplatser till förfogande och att det finns tillräckliga försäkringar för fartyget och dess drift samt att sjömännens löner utgör så kallad sjöinkomst.

Med sjöinkomst avses enligt 64 kap. inkomstskattelagen (1999:1229) bland annat lön, förmåner, drickspengar och annan ersättning till den som enligt sjömanslagen (1979:282) anses som sjöman och som är anställd i redares tjänst på ett EES-flaggat handelsfartyg. Ersättningen utgör dock bara sjöinkomst om fartyget har en bruttodräktighet på minst 100 och till övervägande del används i fjärrfart eller närfart. Med fjärrfart avses annan fart än inre fart och närfart. Med inre fart avses fart inom landet till övervägande del i hamnar eller på floder, kanaler, insjöar, inomskärs vid kusterna eller i Kalmarsund. Med närfart avses dels linjefart

mellan svenska hamnar utanför öppen kust eller utomskärs vid kusterna, dels linjefart mellan svensk och utländsk hamn eller mellan utländska hamnar, dock inte linjefart bortom linjen Hanstholm–Lindesnäs eller bortom Cuxhaven.

Sjöfartsstöd får även lämnas för sjömän anställda på last- eller passagerarfartyg som används i inrikestrafik om trafiken är upp-handlad av staten.

Rederinämnden var ansvarig myndighet för handläggningen av sjöfartsstödet fram till december 2010 då nämnden avvecklades. Från och med 1 januari 2011 har Delegationen för sjöfartsstöd inom Trafikverket i uppgift att bland annat pröva frågor om statligt stöd till svensk sjöfart. Trafikanalys har till uppgift att årligen utvärdera det svenska sjöfartsstödet effekter.

6.2.2 Nivån för det svenska sjöfartsstödet

Hur omfattande sjöfartsstödet blir årligen påverkas bland annat av nivån på inkomstskatten. Nivån på sjöfartsstödet påverkas även av storleken på de svenska arbetsgivaravgifterna. För 2014 uppgår arbetsgivaravgifterna tillsammans med den allmänna löneavgiften till 31,42 procent av lönesumman. För vissa grupper är arbetsgivaravgifterna nedsatta. Huvudregeln är att allt arbete i Sverige ska omfattas av skyldigheten att erlagga arbetsgivaravgifter enligt socialavgiftslagen (2000:980). Att arbeta som sjöman på svenska handelsfartyg betraktas som arbete i Sverige (2 kap. 8 § socialförsäkringslagen (1999:799)). I princip betalar sjömän som är bosatta i Sverige skatt motsvarande skattesatsen i den kommun man bor i samt eventuell statlig skatt. De som har sjöinkomst får dock ett särskilt sjöinkomstavdrag samt en särskild skattereduktion. Vissa sjömän omfattas och beskattas enligt lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta (SINK). De som bland annat omfattas av denna är sjömän som arbetar ombord på svenskflaggade fartyg men är bosatta i utlandet. För denna sjöinkomst är skatteavdraget 15 procent av inkomsten.

Omfattningen av det svenska sjöfartsstödet

Antalet fartyg som har fått sjöfartsstöd har mer än halverats under perioden 2001–2013. Även stödbeloppet har minskat kraftigt men inte i samma utsträckning som antalet fartyg. Det svenska sjöfartsstödet uppgick år 2013 till knappt 1,5 miljarder kronor. Det var 123 fartyg som var berättigade till sjöfartsstöd år 2013. Anledningen till att sjöfartsstödet har minskat är att många fartyg har registrerats i andra register än det svenska. Av tabellen nedan framgår omfattningen av det svenska sjöfartsstödet enligt förordningen om sjöfartsstöd (2001:770) för åren 2001–2013.

Tabell 6.1 Det svenska sjöfartsstödet 2001–2013

År	Antal fartyg	Antal företag	Stödbelopp mdkr
2001	254	85	2,06
2002	254	89	1,39
2003	254	85	1,54
2004	256	76	1,68
2005	231	75	1,70
2006	236	71	1,71
2007	226	66	1,78
2008	228	67	1,89
2009	217	65	1,93
2010	196	59	1,82
2011	166	52	1,71
2012	136	48	1,67
2013	123	46	1,48

Källa: Delegationen för sjöfartsstöd.

7 Handelsflottans utveckling

7.1 Inledning

Detta kapitel redogör för utvecklingen av handelsflottan både ur det internationella, europeiska och svenska perspektivet. I kapitlet används termer som den svenskkontrollerade handelsflottan och den svenskregistrerade- eller svenskflaggade flottan. Med den svenskkontrollerade handelsflottan menas såväl svenskflaggade som utlandsflaggade fartyg som ägs och/eller kontrolleras av svenska rederier. I detta sammanhang menas med den svenskregistrerade- eller svenskflaggade flottan de fartyg som är registrerade i det svenska registret.

Den svenska handelsflottans storlek kan mätas på olika sätt. Förutom att mäta den svenska handelsflottans storlek i antalet fartyg jämförs ofta flottans storlek mätt i bruttodräktighet eller bruttotonnage (brutto eller BT) eller dödvikt (DWT), se kapitel 3. Då nya fartyg som byggs ofta är större än de gamla, kan antalet fartyg i vissa fall minska samtidigt som kapaciteten är oförändrad eller till och med större än tidigare.

I detta kapitel används i huvudsak statistik från Trafikanalys men delvis även från Lighthouse. Den officiella sjöfartsstatistiken som Trafikanalys ansvarar för mäter främst antalet fartyg med en bruttodräktighet på minst 100 brutto. De fartyg som ingår i den svenska handelsflottan har ofta en högre bruttodräktighet än 100. Den statistik från Trafikanalys som börjar vid 100 brutto inkluderar även andra fartyg än de som tonnageskattesystemet är tänkt att rikta sig till. Trots att fartyg med en något lägre bruttodräktighet inkluderas återspeglas trenden i handelsflottan i denna statistik. Utredningen har kompletterat statistiken från Trafikanalys med statistik från Lighthouse över fartyg som har en bruttodräktighet över 300 respektive 500.

7.2 Utvecklingen i världen

Världshandelsflottan ökar ständigt i omfattning och 2013 bestod den av drygt 1 miljard brutto. Det är nästan en trefaldig ökning sedan 1990, och motsvarar en genomsnittlig tillväxt på fyra procent per år. De senaste åren har världshandelsflottan dock vuxit lite långsammare, se diagram 7.1.

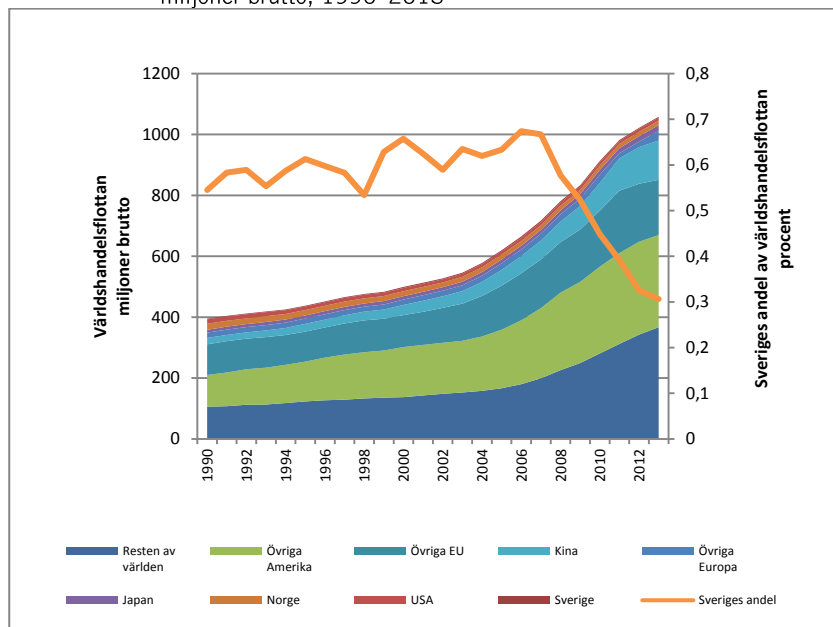
Kinas kontrollerade flotta är störst i världen och är den flotta som ökat allra mest procentuellt sett av de redovisade flottorna. Mellan åren 1990 och 2013 har den i genomsnitt ökat åtta procent årligen. Kinas andel av världshandelsflottan har ökat från fem procent år 1990 till tolv procent 2013. Det finns dock risk för att ökningen i den kinesiska flottan ser större ut än vad den egentligen är. Detta beror på att äldre fartyg som var byggda för inrikesjöfart, och därför inte funnits med i fartygsregistret, har ersatts med nya fartyg byggda för internationell fart, vilka är inkluderade i registret.

USA:s handelsflotta har minskat med i genomsnitt två procent per år sedan 1990. Syd- och mellanamerikas (övriga Amerika) flottor är de flottor som har ökat näst mest. I snitt har de ökat fem procent per år från 1990.

EU:s andel av världshandelsflottan har minskat som en följd av att världshandelsflottan vuxit mycket kraftigt, se diagram 7.1. Tyskregistrerat tonnage har haft en positiv utveckling vilket är en viktig faktor bakom EU:s position. Grekland med sina tio procent av världshandelsflottan är nummer tre i världen och störst inom EU. Gibraltar är en populär flaggstat internationellt sett. Till följd av EU:s utvidgning till bland annat Cypern och Malta år 2004 har EU:s samlade register utvidgats med fler internationellt populära flaggregister. Den svensktregistrerade fartygsflottan har sedan 1990 ökat från 2,2 miljoner brutto till 3,3 miljoner brutto år 2013. Sveriges andel av fartygsflottan i världen har sedan 1990 varit under en procent, men har sedan 2008 sjunkit kraftigt och utgör nu endast 0,3 procent av världshandelsflottan. Sammantaget har det samlade tonnage av fartyg inom EU ökat.

Diagram 7.1 Världshandelsflottan per flaggnation

miljoner brutto, 1990–2013



Källa: Svenska och utländska fartyg i svensk regi 2013, Trafikanalys.

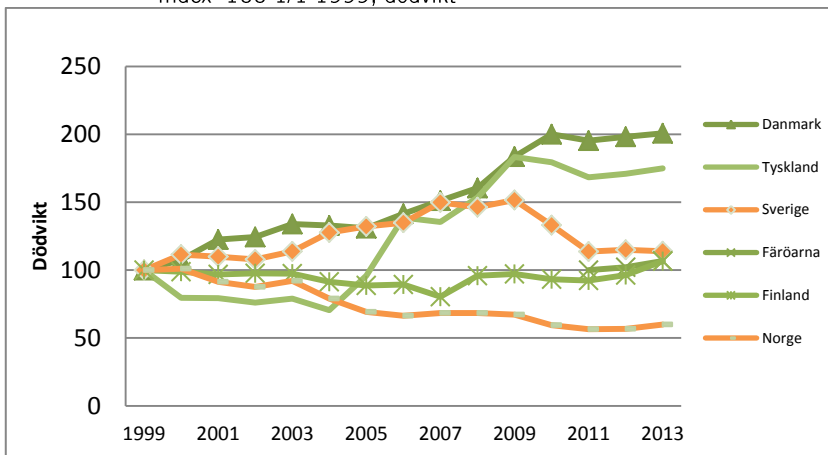
7.2.1 Utvecklingen i Norden och Östersjöområdet

Under perioden 1999–2013 har Danmark och Tyskland sammanlagt visat den största tillväxten räknat i ton dödvikt jämfört med andra närliggande länder. Den danska handelsflottan uppgick i slutet av 2013 till 12 miljoner brutto, en ökning med 8 procent jämfört med året innan. Norges handelsflotta bestod i slutet av 2013 av 14,5 miljoner brutto, vilket var en svag ökning jämfört med året innan. Från 1990 och framåt har den norskregistrerade flottan överlag minskat med i genomsnitt en procent per år. Finlands handelsflotta uppgick i slutet av 2013 till 1,5 miljoner brutto, vilket var en minskning med 10 procent jämfört med 2012. Liksom den svenskflaggade flottan har den finska flottan minskat på grund av utflaggningar av fartyg. Under det senaste året har flera fartyg återigen registrerats i det finska registret, delvis tack vare att svenska rederier flaggat in fartyg i Finland. Färöarna har på senare år

ökat antalet fartyg i sitt register men inflaggningen har bromsat in under 2012.²³ Sverige hade en stark tillväxt fram till 2009 men har sedan dess utvecklats sämre. Diagram 7.2 visar utvecklingen av flottan mätt i dödvikt för länder i Norden och Östersjöområdet sedan år 1999 fram till 1 januari 2013.

Diagram 7.2 Tonnagets utveckling i de nordiska länderna

Index=100 1/1 1999, dödvikt



Källa: UNCTADstat.

7.2.2 Av svenska rederier disponerat tonnage

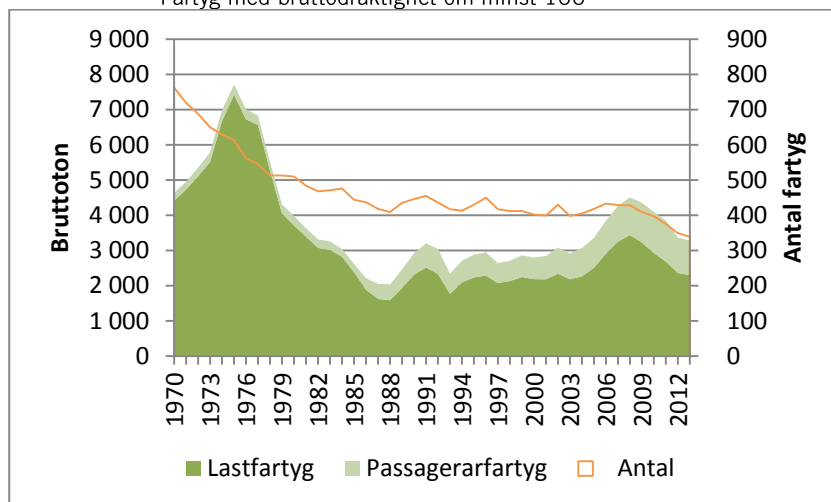
Fartyg över 100 brutto

Antalet svenskflaggade handelsfartyg över 100 brutto uppgick till 339 stycken sista december 2013. Det är den lägsta nivån under perioden 1970–2013 och generellt kan det sägas att det är en sjunkande trend bland svenskregistrerade fartyg. Den största mängden fartyg i den svenskflaggade flottan utgörs av segmentet övriga passagerarfartyg och det näst största segmentet är torrlastfartyg.

²³ Källa: Trafikanalys 2014 (Svensk sjöfarts internationella konkurrenssituation 2014).

Diagram 7.3 Antalet svenska handelsfartyg den 31 december 1970–2013 fördelat efter typ av fartyg

Fartyg med bruttodräktighet om minst 100



Källa: Svenska och utländska fartyg i svensk regi 2013, Trafikanalys.

Både antalet fartyg och användningen av fartyg under svensk kontroll återhämtade sig något under 2013. Totalt var 838 fartyg under svensk kontroll under 2013, se tabell 7.1. Av dessa var 155 uthyrda till utlandet. Det totala disponerade tonnaget mätt i antal fartyg var 683 stycken. Det är dock viktigt att uppmärksamma att det är det inhyrda tonnaget som har ökat medan de svenskflaggade fartygen fortsatt att minska. Antalet vidareuthyrda utländska fartyg fortsatte att minska, från 137 till 81 mellan 2012 och 2013. Däremot ökade uthyrda svenskregistrerade fartyg från 65 stycken till 74 stycken mellan 2012 och 2013.

Svenska rederiers diponerade tonnage har totalt sett ökat från 525 fartyg 2003 till 683 år 2013. Under denna period har de svenskregistrerade fartygen minskat med cirka 25 procent medan de utlandsregistrerade fartygen har mer än fördubblats.

Tabell 7.1 Användningen av svenska och utländska fartyg i svensk regi 2003–2013

Fartyg med en bruttodräktighet om minst 100

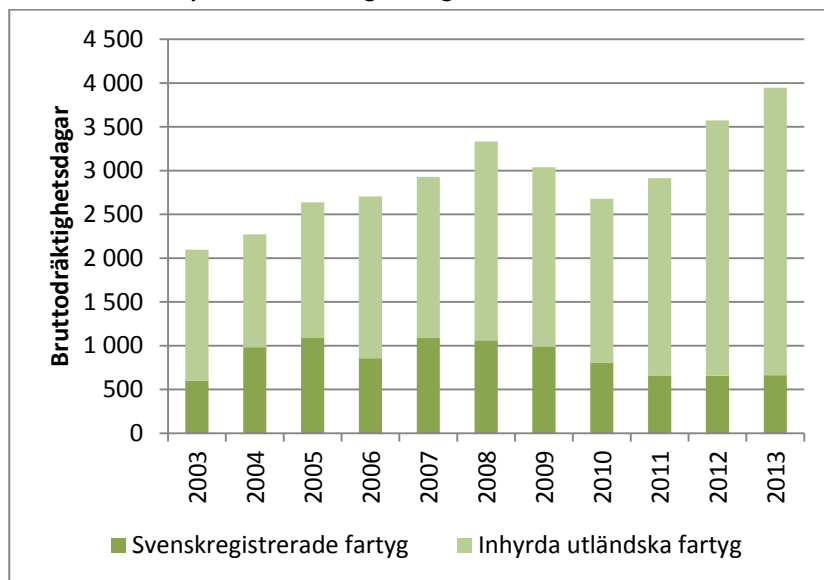
	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
Handelsfartyg i svensk regi	593	618	677	743	655	887	869	964	906	828	838
Därav:											
<i>Svenskregistrerade fartyg</i>	429	443	467	488	442	446	436	427	402	355	352
<i>Inhyrda utländska fartyg</i>	164	175	210	255	213	441	433	537	504	473	486
Uthyrda fartyg till utlandet	68	41	29	41	108	170	151	313	361	202	155
Därav:											
<i>Svenskregistrerade fartyg</i>	60	31	27	41	72	72	50	80	175	65	74
<i>Vidareuthyrda utländska fartyg</i>	8	10	2	0	36	98	101	233	186	137	81
Av svenska rederier disponerat tonnage	525	577	648	702	547	717	718	651	545	625	683
Därav:											
<i>Svenskregistrerade fartyg</i>	369	412	440	447	370	374	386	347	227	274	278
<i>Inhyrda utländska fartyg</i>	156	165	208	255	177	343	332	304	318	351	405

Källa: Svenska och utländska fartyg i svensk regi 2013, Trafikanalys.

I diagram 7.4 visas det disponerade tonnaget av svenska rederier mellan 2003–2013. Det totala disponerade tonnaget har ökat även om det svenskregistrerade har minskat. Andelen svenskregistrerat tonnage var som högst 2004 då 43 procent av det disponerade tonnaget var svenskregistrerat. Endast 17 procent var svenskregistrerat under 2012. Det är en minskning jämfört med året innan då 19 procent av det kontrollerade tonnaget var registrerat i det svenska registret.

Diagram 7.4 Av svenska rederier disponerat tonnage

miljoner bruttodräktighetsdagar, 2003–2013



Källa: Svenska och utländska fartyg i svensk regi 2013, Trafikanalys.

Disponerat tonnage uppdelat efter segment

I tabell 7.2 presenteras svenska och inhyrda utländska handelsfartyg fördelade efter segment. Det visar att den till antalet inhyrda handelsflottan till största delen består av torrlastfartyg och tankfartyg samt att antalet inhyrda bulkfartyg är mycket litet.

Tabell 7.2 Svenska och inhyrda utländska handelsfartyg fördelade efter typ av fartyg den 31 december 2013

Fartyg med en bruttodräktighet om minst 100

	Svenska handelsfartyg			Inhyrda handelsfartyg			Totalt		
	Antal	Brd i 1 000	DWT i 1 000 ton	Antal	Brd i 1 000	DWT i 1 000 ton	Antal	Brd i 1 000	DWT i 1 000 ton
Tankfartyg	34	209	299	232	5 764	9 754	266	5 973	10 052
Bulkfartyg	6	16	20	2	18	30	8	34	51
Torrlastfartyg	92	2 074	1 257	222	4 916	2 964	314	6 989	4 221
Lastfartyg	132	2 299	1 576	456	10 698	12 749	588	12 997	14 324
Passagerarfärjor	46	899	168	29	813	187	75	1 712	355
Övriga passagerarfartyg	161	85	16	–	–	–	161	85	16
Passagerarfartyg	207	984	184	29	813	187	236	1 796	371
Samtliga handelsfartyg	339	3 282	1 760	485	11 511	12 936	824	14 793	14 696

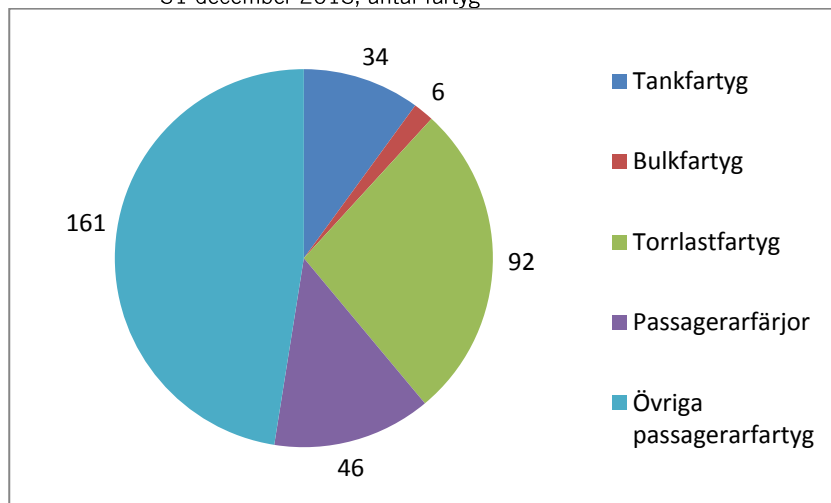
Källa: Svenska och utländska fartyg i svensk regi 2013, Trafikanalys.

Under 2013 minskade den svenskregistrerade handelsflottan totalt sett med tio fartyg vilket motsvarar tre procent jämfört med året innan. Antalet lastfartyg uppgick till 132, varav 34 var tankfartyg, sex bulkfartyg och 92 torrlastfartyg. Inom torrlastfartygen ryms även rorofartyg. Jämfört med året innan innebär det en minskning med fyra tankfartyg och fyra torrlastfartyg. Segmentet passagerarfartyg minskade med två stycken och uppgick vid årsskiftet till 207 fartyg. Av de 207 var 46 färjor och resterande 161 övriga passagerarfartyg.

Övriga passagerarfartyg står för den största andelen fartyg med 47 procent av flottan följt av torrlastfartyg 27 procent, passagerarfärjor 14 procent, tankfartyg tio procent samt bulkfartyg två procent.

Diagram 7.5 Den svenske registrerade handelsflottan fördelat på typ av fartyg

31 december 2013, antal fartyg

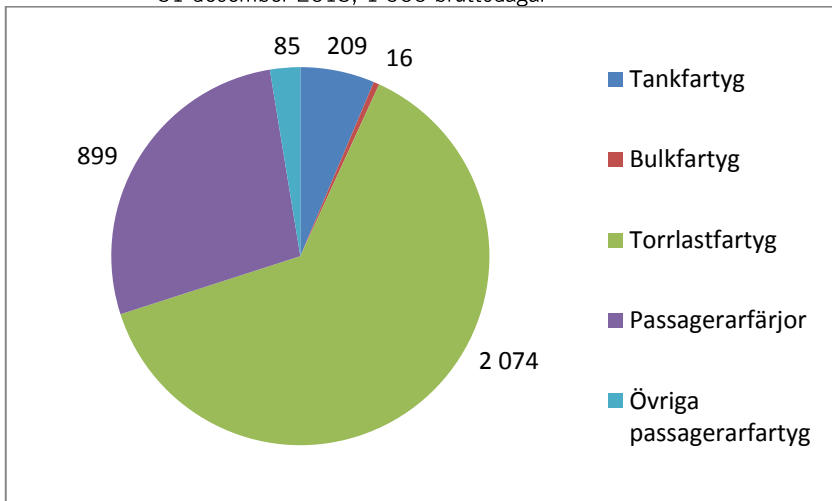


Källa: Svenska och utländska fartyg i svensk regi 2013, Trafikanalys.

Kapacitetsmässigt är den största gruppen i flottan lastfartyg med sammanlagt cirka 2,3 miljoner brutto följt av passagerarfartyg med cirka en miljon brutto. Bland lastfartygen stod torrlastfartygen för drygt två miljoner brutto (diagram 7.6), en minskning med cirka tre procent jämfört med 2012. Under 2012 minskade bruttotonnaget med 35 procent för torrlastfartygen. Kapaciteten bland tankfartygen minskade med två procent under 2013 och med tolv procent under 2012.

Diagram 7.6 Kapaciteten i den svenskregistrerade handelsflottan fördelat på typ av fartyg

31 december 2013, 1 000 bruttodagar

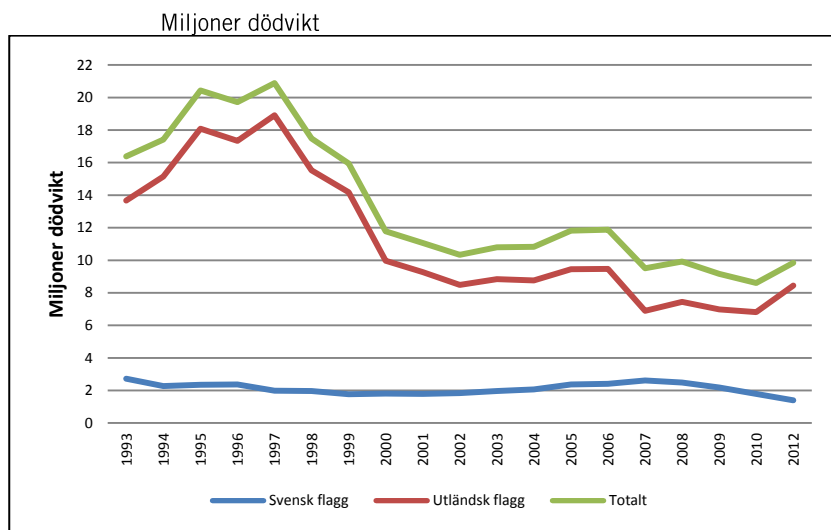


Källa: Svenska och utländska fartyg i svensk regi 2013, Trafikanalys.

Fartyg över 300 brutto

Som tidigare nämnts inkluderas fler fartyg än de som skulle vara relevanta för utredningens förslag till tonnageskattesystem i statistiken då stora delar av den utgår från fartyg över 100 brutto. För att bättre fånga in de fartyg utredningen är intresserad av har mer finfördelad statistik som börjar på 300 brutto och 500 brutto och som är publicerad av Lighthouse använts. I denna fördelning bör det vara större chans att de fartyg som är tänkta att kvalificera sig för tonnageskattesystemet inkluderas.

I diagram 7.7 illustreras hur den svenska handelsflottan, ≥ 300 brutto, har utvecklats över tid. Totalt sett har det svenskkontrollerade tonnaget svängt uppåt de senaste åren. Detta är en följd av att det utlandsflaggade tonnaget har ökat. Det svensksflaggade tonnaget har å sin sida som tidigare nämnts minskat under de senare åren.

Diagram 7.7 Utvecklingen av det svenskdisponerade tonnaget (≥ 300 BT)

Fartyg över 500 brutto

Det totala antalet svenskregrerade fartyg 1 januari 2013 över 500 brutto var 118 stycken och omfattade cirka 2,7 miljoner brutto. Hur de var fördelade över segmenten visas i diagrammen 7.8 och 7.9.

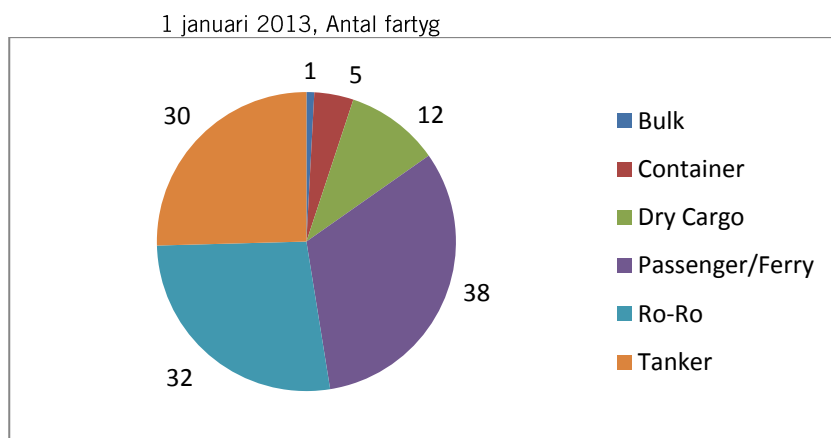
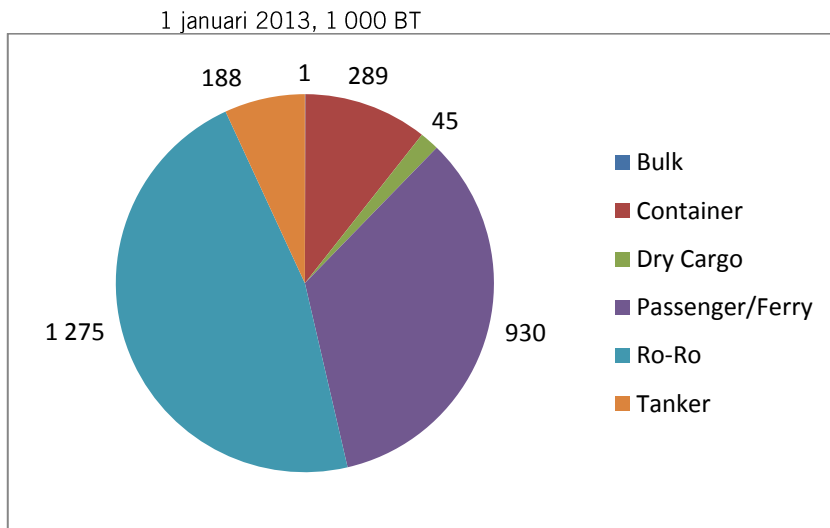
Diagram 7.8 Antal fartyg ≥ 500 brutto fördelat på segment

Diagram 7.9 Antal brutto fördelat på segment, fartyg ≥ 500 brutto

7.2.3 Vart tar de svenska utflaggade fartygen vägen?

Utflaggningen från Sverige har framför allt gått till våra nordiska grannländer och därefter kommer nordeuropeiska länder som Storbritannien, Tyskland, Nederländerna och Polen, samt under 2013 även Ryssland och Gibraltar. Siffrorna för åren 2011 och 2012 är orensade och innehåller även bland annat fritidsbåtar på mindre än 100 brutto. Siffrorna för 2013 är rensade och visar enbart fartyg över 100 brutto.

Under 2010 avregistrerades 84 fartyg ur det svenska registret. I tre fall var anledningen att fartygen omregistrerades i ett annat land (två stycken i Danmark och ett i Norge) och i övriga fall avregistrerades fartygen i samband med försäljning till köpare från utlandet. Under år 2011 och 2012 skedde 75 respektive 68 avregistreringar som alla var kopplade till försäljningar till utlandet. Av olika anledningar avregistrerades 30 fartyg under 2013 från det svenska registret. 23 av fartygen såldes utomlands. Av dessa var sex stycken tankfartyg, fem stycken bogser-/bärgningsfartyg, två stycken passagerarfartyg, två stycken rorofartyg, tre stycken torrlastfartyg samt ett antal fiskefartyg. Det saknas uppgifter om i vilken utsträckning försäljningarna har skett inom en rederikoncern eller inte.

Tabell 7.3 Mottagarregister vid avregistreringar ur det svenska fartygsregistret

	2010	2011	2012	2013 >100 BT
	Danmark 14	Danmark 19	Danmark 14	Danmark 4
	Norge 12	Finland (inkl Åland) 10	Finland (inkl Åland) 10	Finland 4
	Finnland 11	Norge 9	Färöarna 5	Nederländerna 4
	Storbritannien 6	Nederl. (inkl Ned. Ant.) 5	Norge 4	Ryssland 2
	Singapore 4	Färöarna 3	Storbritannien 4	Gibraltar 2
	Polen 3	Polen 3	Tyskland 4	Island 1
	Nederländerna 3	Australien 3	Nederländerna 3	Lettland 1
	Frankrike 3	Italien 3	Cypern 3	Tyskland 1
	Tyskland 2	Storbritannien 2	Singapore 2	Storbritannien 1
	Bahamas 1	Tyskland 2	Estland 1	Panama 1
Totalt	84	75	68	30

Källa: Trafikanalys, Svensk sjöfarts internationella konkurrenssituation 2013 och 2014.

8 Ekonomisk statistik för rederibranschen

8.1 Inledning

Ett system med tonnageskatt är ett avsteg från gällande bolagsbeskattning. En förändring i bolagsbeskattningen kan ha inverkan både på företagens ekonomiska situation och på statens inkomster. För att få en bild av vad förslaget kan ha för inverkan på företagen och på de statsfinansiella konsekvenserna, har företagens ekonomiska situation studerats. Utredningen har studerat den ekonomiska situationen utifrån Svensk Näringsgrensindelning, även kallat SNI, som bygger på EU:s standard av näringsgrensklassifikation NACE. Primärt är SNI en aktivitetsindelning där produktionsenheter som företag och arbetsställen bedriver, ligger till grund för den klassificering som företaget har. Ett företag kan ha flera aktiviteter och således flera SNI-koder. Vid årsskiftet 2007/2008 infördes nya SNI 2007-koder och det är dessa som utredningen har använt. Utredningen har även analyserat den ekonomiska situationen i aktiebolag som har en koppling till ett eller flera fartyg genom Lighthouse uppgifter om svenskkontrollerat tonnage. Nedan redogörs även för ekonomiska uppgifter avseende bolagsskatt som Sveriges Redareförening har delgivit utredningen. En kortare redogörelse för hur lönsamheten har sett ut i branschen avslutar kapitlet.

Utredningen har koncentrerat analysen till aktiebolag och har inte analyserat den ekonomiska situationen för handelsbolag, enskilda näringsidkare, partrederier, stiftelser m.fl.

8.2 Statistik för aktiebolag utifrån SNI-kod

I det tidigare betänkandet Tonnageskatt (SOU 2006:20) redogjordes för hur den ekonomiska situationen såg ut aggregerat för näringsgrenarna SNI-kod 61101 (Färjetrafik över hav eller kustsjöfart), 61102 (Övrig havs- och kustsjöfart [ej färjetrafik]) samt 61200 (Sjöfart på inre vattenvägar). Utredningen har använt sig av SNI 2007. De SNI-koder som har använts är näringsgrenarna havs- och kustsjöfart, passagerartrafik, SNI 501 och havs- och kustsjöfart, godstrafik SNI 502. I omklassificeringen av SNI-koder kan vissa företag ha fått en annan SNI än vad de tidigare haft och som passar näringsverksamheten bättre. Detta gör att det inte är helt jämförbart att jämföra SNI 2002 med SNI 2007, men det är den bästa jämförelsen som kan åstadkommas.

8.2.1 Statistik från utredningen om tonnageskatt SOU 2006:20

Utredningen om tonnageskatt (SOU 2006:20) presenterade företagens ekonomiska situation i SNI-urvalet för år 2003. Företagen inom SNI-koderna var 944 till antalet. Nettoomsättningen i urvalet uppgick till cirka 32 miljarder kronor. Totalt betalade företagen cirka 174 miljoner kronor i skatt, varav cirka 61 miljoner kronor i bolagsskatt. De ackumulerade överavskrivningarna uppgick till 8,4 miljarder kronor och de ackumulerade underskotten till cirka 10,2 miljarder kronor. Företagen hade 335 miljoner kronor avsatta i periodiseringsfonder. De ackumulerade överavskrivningarna utgjorde 26 procent av värdet av nettoomsättningen. De offentliga skatteintäkterna i form av bolagsskatt utgjorde 0,2 procent av värdet av nettoomsättningen. För mer ekonomisk statistik hänvisas till tabell 8.1.

Tabell 8.1 Statistik för rederibranschen enligt SNI 2002 för år 2003

SNI 61101 – Färjetrafik över hav eller kustsjöfart,
 61102 – Övrig havs- och kustsjöfart (ej färjetrafik) samt
 61200 – Sjöfart på inre vattenvägar,
 miljoner kronor, antal, procent

SNI 61101, 61102, 61200	2003
Nettoomsättning	32 384
Statlig inkomstskatt	61
Slutlig skatt	174
Ackumulerade överavskrivningar	8 418
Årets skattemässiga överavskrivning	806
Periodiseringsfond	335
Avsättning periodiseringsfond	52
Överskott	281
Ackumulerat underskott	10 229
Underskott	954
Vinst	1 729
Förlust	782
Antal företag	944
Skatt i förhållande till nettoomsättning	0,2 %
Överavskrivningar i förhållande till nettoomsättning	26,0 %

Källa: Utredningen om tonnageskatt 2006:20

8.2.2 Statistik för SNI 501 och 502

Statistik under denna rubrik är baserad på näringsgrenarna havs- och kustsjöfart, passagerartrafik (SNI 501) och havs- och kustsjöfart, godstrafik (SNI 502). All statistik gäller för inkomståret 2011.

Det fanns 495 aktiebolag som rapporterade att de tillhörde näringsgrenarna SNI 501 och 502 för 2011. Företagen i urvalet hade en nettoomsättning på knappt 33,7 miljarder kronor vilket är knappt 1,3 miljarder mer än 2003. De ackumulerade överavskrivningarna uppgick till cirka 6,4 miljarder kronor och de ackumulerade underskotten uppgick till 7,4 miljarder kronor. Jämförs dessa uppgifter med de från 2003 har både de ackumulerade överavskrivningarna och de ackumulerade underskotten minskat. Periodiseringsfonderna var relativt små 2011, knappt 170 miljoner kronor. De statliga skatteintäkterna i form av bolagsskatt från företagen nådde knappt 233 miljoner kronor. Relateras den statliga

inkomstskatten i förhållande till nettoomsättningen uppgick den till 0,7 procent. De ackumulerade överavskrivningarna bestod av cirka 19 procent av nettoomsättningen år 2011 och av 26 procent år 2003. Mer detaljerade uppgifter finns i tabell 8.2.

Tabell 8.2 Statistisk för rederibranschen enligt SNI för år 2011

SNI 501 – havs- och kustsjöfart, passagerartrafik och
502 – havs- och kustsjöfart, godstrafik,
miljoner kronor, antal, procent

SNI 501 och 502	2011
Nettoomsättning	33 628,6
Statlig inkomstskatt	233,7
Slutlig skatt	359,5
Ackumulerade överavskrivningar	6 436,6
Ökade avskrivningar	1 198,7
Minskade avskrivningar	341,8
Periodiseringsfond	168,7
Återföring periodiseringsfond	47,4
Avsättning periodiseringsfond	72,1
Överskott	872,7
Ackumulerat underskott	7 408,7
Årets underskott	854,3
Vinst	4 608,5
Förlust	2 017,3
Lämnade koncernbidrag	1 827,1
Mottagna koncernbidrag	1 480,0
Balansomslutning	57 810,7
Antal företag	495
Anställda	3 141
Skatt i förhållande till nettoomsättning	0,7 %
Överavskrivningar i förhållande till nettoomsättning	19,1 %

Källa: SCB FRIDA, egna beräkningar

8.3 Metod för fartygskoppling

Utredningen har använt sig av en förteckning från Lighthouse över den svenska handelsflottan²⁴ samt uppgifter från Sveriges Redareförening om de fartyg som deras medlemsföretag disponerar. Då uppgifterna från Lighthouse är mer omfattande har dessa använts som bas i undersökningen. Uppgifterna från Sveriges Redareförening har kompletterat denna bas. Det går inte att urskilja från uppgifterna från Redareföreningen om operatören äger och/eller opererar fartyget. Därför har dessa uppgifter antagits som ägare och operatör såvida Lighthouse lista inte har angivit något annat för det aktuella fartyget. Listan är en nulägesbild daterad 1 januari 2013.

För utredningens ändamål är det de verksamheter som kan tänkas omfattas av ett tonnageskattesystem som är av intresse. Utredningen har därför vid framtagandet av statistiken särskilt tittat på de verksamheter som uppfyller de krav som utredningen föreslår ska gälla för att vara kvalificerad för tonnageskattning. I beskrivningen och framtagandet av statistiken används därför de begrepp som utredningen föreslår ska användas för att beskriva vilka fartyg och verksamheter som ska kunna omfattas av ett tonnageskattesystem, dvs. kvalificerade fartyg och kvalificerade verksamheter.

Det är de verksamheter som äger, hyr in fartyg utan besättning och hyr ut fartyg med besättning som är av intresse. Således har utredningen, från den totala listan av företag och fartyg, sorterat ut de företag som äger och opererar ett kvalificerat fartyg. För att verksamheten ska vara kvalificerad ska minst 20 procent av det totala bruttotonnaget vara ägt och 20 procent ska bära svensk flagg. Tonnage som är inhyrt utan besättning har likställts med ägt. Till dessa verksamheter har lagts till det tonnage som man hyr in, både från inhemska ägare men även från utländska ägare. Utredningen saknar uppgifter om det hyrda tonnaget är med eller utan besättning och under hur lång tid det hyrs in och/eller ut. Utredningen har gjort antagandet att det uthyrda tonnaget är kvalificerat så länge det bolag som hyr ut fartyget i övrigt har en kvalificerad verksamhet. Det uthyrda tonnaget har lagts till de verksamheter som äger och disponerar tonnage. Verksamheter som enbart äger

²⁴ Källa: Den svenska handelsflottan, Januari 2013, Lighthouse.

och hyr ut allt tonnage har inte inkluderats eftersom utredningen inte känner till om dessa hyrs ut med besättning och enligt uppgifter från branschen verkar det troligare att de inte hyrs ut med besättning.

Flera verksamheter har tonnage i olika segment. Utredningen har valt att bestämma ett huvudsegment för varje verksamhet. För att bestämma huvudsegment har det segment som har störst andel bruttotonnage i förhållande till det totala bruttotonnaget fått vara det segment som verksamheten tillhör.

De villkor som ställts på att ett fartyg är kvalificerat är bland annat att det uppgår till minst 100 brutto och att det ska gå i internationell fart. Då ett villkor är att fartyget ska användas för att transportera passagerare eller gods har utredningen i statistiken uteslutit fartyg som har följande segment angivet: bogserbåtar, isbrytare, forskningsfartyg, utbildningsfartyg, offshore samt ”Misc.”. Utredningen har gjort antagandet att nämnda segment inte transporterar gods eller passagerare i internationell fart. Med hjälp av Sveriges Redareförening har utredningen skiljt ut de fartyg som är uppenbart att de inte går i internationell fart. Det kan med andra ord finnas med fartyg i statistiken som inte går i internationell fart som utredningen utifrån befintligt material inte kunnat fastställa.

Till den framtagna fartygslistan över kvalificerade fartyg har ekonomisk data påförts från SCB:s databas FRIDA (Företags-Register och IndividDatabas). Databasen FRIDA består av standardiserade räkenskapsutdrag (SRU-data) som kommer från Skatteverket. Materialet består av deklARATIONER och bilagor som företagen har lämnat som underlag för taxering. All företagsdata är avidentifierad. Utifrån dessa uppgifter har de aktiebolag som inte har en kvalificerad verksamhet uteslutits. Det är samma fartygslista som har använts för samtliga jämförda år. Utredningen har inte tillgång till fartygsinformation från fler år vilket innebär att samma fartygslista använts för åren 2009–2012.

Det finns en viss osäkerhet i fartygslistan. För att kunna matcha fartygslistan med uppgifter från databasen FRIDA har företagen i fartygslistan tilldelats organisationsnummer. Dessa organisationsnummer har avidentifierats av SCB när uppgifterna har matchats. Om felaktigt företag står som ägare, uthyrare eller inhyrare i fartygslistan kan fel organisationsnummer ha tilldelats. Detta borde

främst vara fallet i koncerner där felaktigt dotterbolag kan ha angetts. Utredningen ser detta som en liten risk men det skulle kunna ge ett missvisande resultat.

Resultaten av detta urval skiljer sig åt gentemot urvalet som är baserat på SNI. Detta beror på att utredningen fångar in företag som har en annan klassificering än SNI 501 och 502. Vissa företag som inkluderats i SNI 501 och 502 faller ifrån i detta urval till följd av att de inte är kopplade till ett fartyg som finns bland de kvalificerade fartygen.

8.4 Statistik för kvalificerade fartyg

Det finns 608 fartyg i fartygslistan. Fartygslistan är, som tidigare nämnts, en nulägesbild daterad den 1 januari 2013. I fartygslistan finns det 479 fartyg som är kvalificerade, enligt de villkor som anges i kapitel 11 Kvalificerade fartyg. De kvalificerade fartygen är fördelade på 130 aktiebolag. Av de 129 fartyg som inte är kvalificerade är det 64 stycken som inte är kvalificerade för att de inte används till gods eller passagerartrafik. Resterande fartyg understiger 100 brutto (28 fartyg) eller går inte i internationell fart (37 fartyg). I flertalet av fallen då fartyget understiger 100 brutto finns inte någon vikt angivet i statistiken. Här finns alltså en risk för ett bortfall av observationer som bör ha inkluderats.

Av de kvalificerade fartygen är segmentet tankfartyg störst med 194 fartyg och ett totalt brutto om knappt 2,9 miljoner, se tabell 8.3.

Tabell 8.3 Kvalificerade fartyg

Segment	Antal	Brutto	Netto
Tankfartyg	194	2 861 744	1 279 494
Dry Cargo	90	944 488	387 083
Roro	87	2 676 157	1 220 116
Passagerarfartyg	43	1 012 136	390 486
Reefer	38	485 990	201 293
Container	16	660 667	238 739
Bulk	11	256 355	142 434
Totalt	479	8 897 537	3 859 645

Källa: Lighthouse, Sveriges Redareförening, egna beräkningar.

8.5 Statistik för kvalificerade aktiebolag

8.5.1 Statistik för samtliga kvalificerade aktiebolag

Som nämnts saknar utredningen information om till exempel in- och uthyrning med eller utan besättning vilket gör att resultatet kan få olika utfall beroende på vilket antagande som görs. Under denna rubrik har utredningen exkluderat företag som enbart hyr ut allt sitt tonnage. Om företag däremot äger och disponerar tonnage har det uthyrda tonnaget lagts till dessa företag. Förutsättningen för att uthyrt tonnage ska inkluderas i beräkningarna är alltså att företaget äger och opererar annat tonnage. Det innebär att koncerner som har ett eller flera företag som enbart äger fartyg men driver den operationella verksamheten i ett annat företag och således hyr ut fartyget/fartygen till ett annat företag inom koncernen har bedömts som okvalificerade. Samma tonnage och samma fartyg som hyrs in i ett annat företag har däremot bedömts som kvalificerat tonnage i det hyrande företaget.

Det fanns totalt 33 aktiebolag som uppfyllde villkoren för att vara kvalificerade för systemet med tonnagebeskattning år 2012. Utav de 33 aktiebolagen tillhörde 22 stycken koncerner.

Totalt sysselsatte de 33 kvalificerade aktiebolagen mellan cirka 2000 och 2200 anställda under åren 2009–2012. De kvalificerade aktiebolagen hade en samlad flotta år 2012 som uppgick till 125 kvalificerade fartyg. Det totala bruttotonnaget uppgick till 2 437 626 och nettotonnaget till 1 108 727.

354 fartyg som är kvalificerade återfinns i företag som inte bedriver en kvalificerad verksamhet enligt villkoren i utredningens förslag av det tänkta tonnageskattesystemet. Dessa 354 fartyg fanns fördelade i 97 företag. Utav de 97 företagen var det 73 av dem som inte uppfyllde villkoret om minst 20 procent ägande. Utav de 97 företagen som inte är kvalificerade var 61 av dem inte kvalificerade till följd av att de inte hade minst 20 procent svensk flagg. Flera av företagen var inte kvalificerade till följd av att de varken uppfyllde villkoren om 20 procent ägande eller 20 procent svensk flagg.

För de 33 kvalificerade aktiebolagen visade nettoomsättningen en positiv trend från 2009 till 2012 och ökade från cirka 31 miljarder kronor till drygt 39,6 miljarder kronor. Bolagsskatten minskade från knappt 163 miljoner kronor år 2009 till cirka 11,7 miljoner kronor år 2012. Under 2012 var det 17 av de 33 företagen som betalade skatt. Av dessa 17 företag stod färre än fem företag för cirka 82 procent av de totala skattebetalningarna. Skattebetalningarna fanns i företag inom segmenten rorofartyg, tankfartyg, dry cargo och passagerarfartyg. De ackumulerade överavskrivningarna minskade under perioden. 2009 uppgick de till cirka 3,1 miljarder kronor för att minska till knappt 2,3 miljarder kronor år 2012. Under 2012 var det 17 av företagen som hade ackumulerade överavskrivningar. Färre än fem av företagen stod för 88 procent av värdet av de ackumulerade överavskrivningarna. Periodiseringsfonderna minskade från drygt 425 miljoner kronor år 2009 till cirka 79 miljoner kronor för 2012. De ackumulerade underskotten minskade från cirka 302 miljoner kronor år 2009 till knappt 169 miljoner kronor år 2012. Under 2012 var det elva företag som hade ackumulerade underskott, varav färre än fem företag stod för 76 procent av det totala värdet.

Koncernbidragen ökade under den undersökta perioden. De lämnade koncernbidragen ökade från drygt 31 miljoner kronor 2009 till drygt 663 miljoner kronor 2012. De mottagna koncernbidragen uppgick till cirka 2,7 miljoner kronor år 2009 för att öka till drygt 766 miljoner kronor år 2012. För detaljerade uppgifter hänvisas till tabell 8.4.

Tabell 8.4 Statistik för samtliga kvalificerade aktiebolag

2009–2012 miljoner kronor, antal, procent

Samtliga kvalificerade aktiebolag	2009	2010	2011	2012
Nettoomsättning	31 036,5	33 005,9	38 156,0	39 660,2
Statlig inkomstskatt	162,7	37,8	59,7	11,7
Slutlig skatt	235,4	114,1	136,9	82,7
Akkumulerade överavskrivningar	3 105,7	2 824,0	2 477,0	2 302,3
Ökade avskrivningar	188,5	287,8	220,8	274,2
Återföring avskrivningar	105,4	155,6	154,5	19,7
Periodiseringsfond	425,4	456,6	304,2	79,0
Återföring periodiseringsfond	9,6	0,0	214,0	238,0
Avsättning periodiseringsfond	182,7	31,1	62,4	11,2
Överskott	614,8	143,7	210,1	43,3
Akkumulerat underskott	302,2	271,7	19,5	168,5
Årets underskott	106,7	68,1	569,5	415,0
Vinst	717,3	535,9	1 538,7	403,6
Förlust	230,4	374,7	7,3	336,8
Lämnade koncernbidrag	31,4	19,4	415,2	663,5
Mottagna koncernbidrag	2,7	4,6	559,4	766,2
Balansomslutning	19 996,9	20 503,0	24 052,6	22 310,8
Antal företag	32	33	33	33
Antal anställda	2 048	2 048	2 217	2 157
Antal fartyg	124	125	125	125
Bruttotonnage	2 437 235	2 437 626	2 437 626	2 437 626
Nettotonnage	1 108 547	1 108 727	1 108 727	1 108 727
Antal ej kvalificerade fartyg	24	24	24	24
Bruttotonnage ej kvalificerat	90 199	90 199	90 199	90 199
Nettotonnage ej kvalificerat	28 232	28 232	28 232	28 232
Skatt i förhållande till nettoomsättning	0,52 %	0,11 %	0,16 %	0,03 %
Överavskrivningar i förhållande till nettoomsättning	10,01 %	8,56 %	6,49 %	5,81 %

Källa: SCB FRIDA, Lighthouse, Sveriges Redareförening, egna beräkningar.

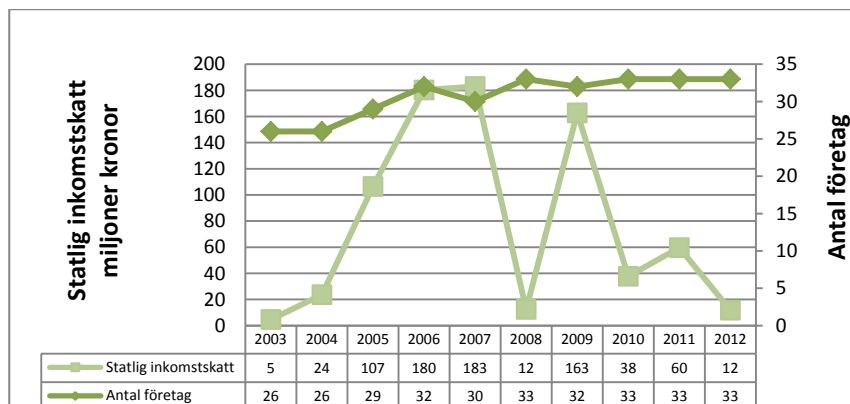
Statlig inkomstskatt från kvalificerade aktiebolag med kvalificerade fartyg 2003–2012

Under denna rubrik redovisas skatteintäkterna för de aktiebolag som har kvalificerad verksamhet med kvalificerade fartyg för åren 2003–2012.

Diagrammet nedan visar att skatteintäkterna har varierat kraftigt för aktiebolagen i urvalet. Som lägst var de år 2003 då de uppgick till fem miljoner kronor och som högst år 2007 då de uppgick till 183 miljoner kronor. De genomsnittliga skatteintäkterna under tioårsperioden var 78 miljoner kronor.

Diagram 8.1 Statlig inkomstskatt för kvalificerade aktiebolag med kvalificerade fartyg

2003–2012



Källa: SCB FRIDA, Lighthouse, Sveriges Redareförening, egna beräkningar.

8.5.2 Statistik fördelat på segment

Passagerarfartyg

Det fanns elva aktiebolag med passagerarfartyg som huvudsegment och som hade kvalificerade verksamheter. Dessa företag hade 33 kvalificerade fartyg. De hade cirka 950 personer anställda 2012. Bruttotonnaget uppgick till 718 522 och nettotonnaget till 295 576.

Nettoomsättningen ökade något från drygt 8,4 miljarder kronor 2009 till drygt 9,3 miljarder kronor 2012. Bolagsskatten varierade under perioden men minskade från knappt 3,9 miljoner kronor

2009 till drygt 1,5 miljoner kronor år 2012. De ackumulerade överavskrivningarna minskade från knappt en miljard till knappt 347 miljoner kronor över tiden. Periodiseringsfonderna varierade kraftigt under de fyra undersökta åren, från cirka 740 000 kronor till knappt två miljoner kronor 2012. Som tabell 8.5 visar uppgick periodiseringsfonderna till cirka 5,6 miljoner kronor under 2010 och 2011. De ackumulerade underskotten minskade från drygt 60 miljoner kronor år 2009 till cirka 28 miljoner kronor år 2012. Både de lämnade och mottagna koncernbidragen ökade markant från 2009 till 2012. Lämnade koncernbidrag ökade från knappt 4,7 miljoner kronor år 2009 till knappt 627 miljoner kronor 2012. Mottagna koncernbidrag ökade från noll till 600 miljoner kronor år 2012. För detaljerade uppgifter hänvisas till tabell 8.5.

Tabell 8.5 Kvalificerade aktiebolag som har passagerarfartyg som huvudsegment

2009–2012 miljoner kronor, antal, procent

Passagerarfartyg	2009	2010	2011	2012
Nettoomsättning	8 435,4	8 431,9	8 551,6	9 327,8
Statlig inkomstskatt	3,9	5,5	6,1	1,5
Slutlig skatt	39,4	40,0	41,9	36,2
Akkumulerade överavskrivningar	970,7	760,4	400,6	346,7
Ökade avskrivningar	62,4	230,4	160,0	183,9
Återföring avskrivningar	58,7	20,0	0,3	0,0
Periodiseringsfond	0,7	5,6	5,6	1,9
Återföring periodiseringsfond	0,0	0,0	0,0	5,6
Avsättning periodiseringsfond	0,6	4,9	0,0	1,9
Överskott	13,9	21,0	23,4	5,8
Akkumulerat underskott	60,7	8,3	11,6	28,3
Årets underskott	-7,5	-64,4	-58,1	-35,2
Vinst	112,3	151,9	39,7	89,6
Förlust	84,0	192,3	2,1	19,4
Lämnade koncernbidrag	4,7	0,4	345,9	626,5
Mottagna koncernbidrag	0,0	4,5	343,0	600,0
Balansomslutning	5 498,9	5 055,0	4 218,7	4 461,0
Antal företag	11	11	11	11
Antal anställda	984	984	1 015	948
Antal fartyg	33	33	33	33
Bruttotonnage	718 522	718 522	718 522	718 522
Nettotonnage	295 576	295 576	295 576	295 576
Antal ej kvalificerade fartyg	6	6	6	6
Bruttotonnage ej kvalificerat	42 356	42 356	42 356	42 356
Nettotonnage ej kvalificerat	13 299	13 299	13 299	13 299
Skatt i förhållande till nettoomsättning	0,0 %	0,1 %	0,1 %	0,0 %
Överavskrivningar i förhållande till nettoomsättning	11,5 %	9,0 %	4,7 %	3,7 %

Källa: SCB FRIDA, Lighthouse, Sveriges Redareförening, egna beräkningar.

Tankfartyg

Inom segmentet tankfartyg fanns det 14 aktiebolag som hade kvalificerade verksamheter. Dessa företag hade tillsammans 28 kvalificerade fartyg och 577 personer anställda år 2012. Brutto-tonnaget uppgick till 387 640 och nettotonnaget till 183 098.

Även inom segmentet tankfartyg visar nettoomsättningen på en stigande trend under den undersökta perioden, från drygt 18 miljarder kronor år 2009 till drygt 26 miljarder kronor år 2012. Bolagsskatten minskade från knappt 159 miljoner kronor till cirka 5,6 miljoner kronor under perioden. De ackumulerade överavskrivningarna var relativt konstanta under åren och uppgick till knappt 1,4 miljarder kronor år 2012. Periodiseringsfonderna minskade under perioden från cirka 420 miljoner kronor till cirka 70 miljoner kronor. De ackumulerade underskotten skiljde sig mycket mellan åren och visade på en stigande trend. Under 2009 var de nästintill obefintliga för att sedan komma att uppgå till 135 miljoner kronor år 2012. Detta medförde att överskotten minskade under perioden, från knappt 600 miljoner kronor 2009 till drygt 21 miljoner kronor. Koncernbidragen var små inom segmentet tankfartyg. De mottagna koncernbidragen var något större än de lämnade koncernbidragen. För detaljerade uppgifter hänvisas till tabell 8.6.

Tabell 8.6 Kvalificerade aktiebolag som har tankfartyg som huvudsegment

2009–2012 miljoner kronor, antal, procent

Tankfartyg	2009	2010	2011	2012
Nettoomsättning	18 619,8	20 603,8	25 481,8	26 286,3
Statlig inkomstskatt	158,5	29,5	50,6	5,6
Slutlig skatt	180,5	53,7	73,5	28,1
Akkumulerade överavskrivningar	1 315,9	1 369,8	1 434,5	1 369,2
Ökade avskrivningar	75,9	4,8	0,8	42,9
Återföring avskrivningar	42,7	122,4	140,4	7,1
Periodiseringsfond	420,8	447,0	295,9	70,2
Återföring periodiseringsfond	0,0	0,0	213,5	232,4
Avsättning periodiseringsfond	181,8	26,0	62,4	6,7
Överskott	599,8	112,0	175,6	21,4
Akkumulerat underskott	0,0	6,2	5,8	135,6
Årets underskott	-101,5	6,2	-0,5	129,6
Vinst	405,3	313,0	247,5	284,5
Förlust	0,0	1,2	5,2	1,8
Lämnade koncernbidrag	0,0	0,0	2,5	0,7
Mottagna koncernbidrag	2,7	0,1	0,8	1,0
Balansomslutning	11 190,2	11 311,9	13 144,7	12 109,1
Antal företag	13	14	14	14
Antal anställda	445	445	574	577
Antal fartyg	27	28	28	28
Bruttotonnage	387 249	387 640	387 640	387 640
Nettotonnage	182 918	183 098	183 098	183 098
Antal ej kvalificerade fartyg	13	13	13	13
Bruttotonnage ej kvalificerat	47 843	47 843	47 843	47 843
Nettotonnage ej kvalificerat	14 933	14 933	14 933	14 933
Skatt i förhållande till nettoomsättning	0,9 %	0,1 %	0,2 %	0,0 %
Överavskrivningar i förhållande till nettoomsättning	7,1 %	6,6 %	5,6 %	5,2 %

Källa: SCB FRIDA, Lighthouse, Sveriges Redareförening, egna beräkningar.

Övriga lastfartyg

I gruppen övriga lastfartyg finns fartyg inom segmentet rorofartyg, dry cargofartyg och bulkfartyg.

Inom segmenten var det färre än tio aktiebolag som hade kvalificerade verksamheter. Dessa bolag hade 64 kvalificerade fartyg. De hade 632 personer anställda år 2012. Bruttotonnaget uppgick till 1 331 464 och nettotonnaget till 630 053.

Nettoomsättningen uppgick till runt fyra miljarder kronor under hela den undersökta perioden. Bolagsskatten ökade från endast ett par hundra tusen kronor 2009 till cirka 4,6 miljoner kronor för 2012. De ackumulerade överavskrivningarna minskade över tiden från drygt 800 miljoner kronor till knappt 590 miljoner kronor. Periodiseringsfonderna uppgick till cirka 3,8 miljoner kronor 2009 för att öka till knappt 6,9 miljoner kronor år 2012. De ackumulerade underskotten minskade från drygt 240 miljoner kronor 2009 till cirka 4,6 miljoner kronor år 2012. De lämnade koncernbidragen varierade under åren och uppgick år 2012 till drygt 36 miljoner kronor. De mottagna koncernbidragen uppgick till drygt 165 miljoner kronor under 2012. För detaljerade uppgifter hänvisas till tabell 8.7.

Tabell 8.7 Kvalificerade aktiebolag som har övriga lastfartyg som huvudsegment

2009–2012, miljoner kronor, antal, procent

Övriga lastfartyg	2009	2010	2011	2012
Nettoomsättning	3 981,3	3 970,2	4 122,6	4 046,0
Statlig inkomstskatt	0,3	2,8	3,0	4,6
Slutlig skatt	15,6	20,3	21,4	18,4
Akkumulerade överavskrivningar	819,1	693,9	641,9	586,4
Ökade avskrivningar	50,1	52,6	60,0	47,3
Återföring avskrivningar	4,0	13,1	13,9	12,6
Periodiseringsfond	3,8	4,0	2,7	6,9
Återföring periodiseringsfond	9,6	0,0	0,5	0,0
Avsättning periodiseringsfond	0,3	0,2	0,0	2,5
Överskott	1,1	10,7	11,2	16,0
Akkumulerat underskott	241,4	257,1	2,1	4,6
Årets underskott	215,8	-10,0	-510,9	-509,4
Vinst	199,7	71,1	1 251,5	29,5
Förlust	146,4	181,3	0,0	315,6
Lämnade koncernbidrag	26,7	19,0	66,8	36,3
Mottagna koncernbidrag	0,0	0,0	215,6	165,2
Balansomslutning	3 307,8	4 136,2	6 689,2	5 740,7
Antal företag	8	8	8	8
Antal anställda	619	619	628	632
Antal fartyg	64	64	64	64
Bruttotonnage	1 331 464	1 331 464	1 331 464	1 331 464
Nettotonnage	630 053	630 053	630 053	630 053
Antal ej kvalificerade fartyg	5	5	5	5
Bruttotonnage ej kvalificerat	0	0	0	0
Nettotonnage ej kvalificerat	0	0	0	0
Skatt i förhållande till nettoomsättning	0,0 %	0,1 %	0,1 %	0,1 %
Överavskrivningar i förhållande till nettoomsättning	20,6 %	17,5 %	15,6 %	14,5 %

Källa: SCB FRIDA, Lighthouse, Sveriges Redareförening, egna beräkningar.

Segmentens andel av skattebetalningarna

Totalt för alla kvalificerade aktiebolag betalades det knappt tolv miljoner kronor i bolagsskatt år 2012 varav cirka 5,6 miljoner kronor hänfördes från segmentet tankfartyg och cirka 4,6 miljoner kronor från segmenten övriga lastfartyg. Företag inom segmentet passagerarfartyg betalade cirka 1,5 miljoner kronor i bolagsskatt år 2012. Segmentet tankfartyg var det segment som under 2009–2012 betalade mest i bolagsskatt. För år 2009 stod segmentet tankfartyg för drygt 97 procent av skattebetalningarna, segmentet passagerarfartyg för drygt två procent och segmentet övriga lastfartyg för mindre än en procent. Segmentet passagerarfartyg och övriga lastfartyg ökade sin andel av skattebetalningarna medan segmentet tankfartyg minskade sina, se tabell 8.8. Under denna period har många tankfartyg flaggat ut till andra register vilket innebär att de underliggande faktorerna bakom skattebasen inom bland annat detta segment är förändrade.

Tabell 8.8 Segmentens erlagda bolagsskatt i förhållande till urvalets totala erlagda bolagsskatt

2009–2012

Bolagsskatt i förhållande till den totala bolagsskatten	2009	2010	2011	2012
Passagerarfartyg	2,4 %	14,6 %	10,3 %	13,1 %
Tankfartyg	97,4 %	78,0 %	84,8 %	48,0 %
Övriga lastfartyg	0,2 %	7,4 %	4,9 %	38,9 %

Källa: SCB FRIDA, Lighthouse, Sveriges Redareförening, egna beräkningar.

Relateras skatten i förhållande till nettoomsättningen betalade samtliga kvalificerade bolag i urvalet cirka 0,52 procent för 2009 och 0,03 procent för 2012.

Fördelning av ackumulerade överavskrivningar

De ackumulerade överavskrivningarna var inte jämnt fördelade mellan segmenten år 2012. Den största delen av de ackumulerade överavskrivningarna fanns i aktiebolag som hade tankfartyg som huvudsegment. Under den undersökta perioden hade överavskrivningarna för samtliga företag i urvalet minskat med cirka

800 miljoner kronor. För segmentet tankfartyg har de ackumulerade överavskrivningarna varit konstanta i absoluta tal men ökat i andel av den totala delen. Passagerarfartygens ackumulerade överavskrivningar hade i procentuella tal minskat från cirka 31 procent till cirka 15 procent över den undersökta perioden. Övriga lastfartyg låg relativt stabilt omkring 25–26 procent.

Tabell 8.9 Segmentens ackumulerade överavskrivningar i förhållande till urvalets totala ackumulerade överavskrivningar

2009–2012

Ackumulerade överavskrivningar i förhållande till urvalets totala ackumulerade överavskrivningar	2009	2010	2011	2012
Passagerarfartyg	31,3 %	26,9 %	16,2 %	15,1 %
Tankfartyg	42,4 %	48,5 %	57,9 %	59,5 %
Övriga lastfartyg	26,4 %	24,6 %	25,9 %	25,5 %

Källa: SCB FRIDA, Lighthouse, Sveriges Redareförening, egna beräkningar.

Bland de aktiebolag som är kvalificerade i enlighet med de antaganden som gjorts i detta avsnitt var det färre än fem aktiebolag som hade både ackumulerade överavskrivningar och ackumulerade underskott år 2012. I de aktiebolag som hade belopp under båda posterna uppgick överavskrivningarna till cirka 110 miljoner kronor och underskotten till cirka 135 miljoner kronor. Det var elva aktiebolag som enbart hade underskott vilka uppgick till knappt 169 miljoner kronor. Ackumulerade överavskrivningar fanns hos 17 aktiebolag och dessa uppgick som nämnts till cirka 2,3 miljarder kronor.

8.6 Räknenskaper för aktiebolag vars fartyg är kvalificerade

Om utredningen gör antagandet att alla fartyg som hyrs in är utan besättning och alla fartyg som hyrs ut är med besättning skulle i princip alla fartyg som är kvalificerade enligt utredningens föreslagna villkor inkluderas.

I detta scenario är 116 företag och 455 fartyg kvalificerade för föreslaget tonnageskattesystem. Dessa fartyg omfattar ett brutto-

tonnage om 8 586 506 och ett nettotonnage om 3 750 949. Tillsammans omsätter aktiebolagen närmare 59 miljarder kronor och i statlig inkomstskatt betalar de cirka 33 miljoner kronor år 2012. Skatten motsvarar mindre än 0,1 procent av verksamheternas nettoomsättning. Det är 46 av företagen som betalade bolagsskatt under 2012. Färre än fem av företagen stod tillsammans för 57 procent av skattebetalningarna.

De ackumulerade överavskrivningarna är stora inom rederibranschen. Utifrån detta urval har företagen ackumulerade överavskrivningar som uppgick till cirka 10,2 miljarder kronor år 2012. Under 2012 var det 59 företag som hade ackumulerade överavskrivningar, varav fyra av företagen stod för 43 procent av det totala värdet. De ackumulerade underskotten å sin sida uppgick endast till drygt 1,4 miljarder kronor. 34 av företagen hade ackumulerade underskott under 2012 varav fyra företag stod för 88 procent av det totala värdet.

I ovanstående aktiebolag var det inom segmentet rorofartyg och tankfartyg där de största ackumulerade överavskrivningarna återfanns. De uppgick till cirka 5,5 miljarder för rorofartyg samt 3,8 miljarder kronor för tankfartyg för år 2012. Inom segmentet rorofartyg var det 83 fartyg som var fördelade på 31 företag och inom segmentet tankfartyg 195 fartyg fördelade på 40 företag. Segmentet rorofartyg hade cirka 934 miljoner kronor i ackumulerade underskott, följt av passagerarfartyg som hade knappt 208 miljoner kronor och tankfartyg med cirka 177 miljoner kronor. Tankfartyg är det segment som betalade mest i skatt, drygt 20 miljoner kronor. Bolagsskatten varierade under perioden 2009–2012 för segmentet tankfartyg, från cirka 177 miljoner kronor i början av perioden till cirka 43 miljoner kronor året därpå för att sedan öka till cirka 125 miljoner kronor år 2011. En förklaring till skillnaderna i överskottet som genererat bolagsskatten kan vara fartygsförsäljningar. Det är inom segmentet tankfartyg som utflaggningen från det svenska registret har varit som störst. Segmentet rorofartyg betalade knappt sex miljoner kronor i bolagsskatt år 2012. Övriga lastfartyg betalade cirka 4,4 miljoner kronor och segmentet passagerarfartyg cirka 2,4 miljoner kronor. För detaljerade uppgifter fördelat på segment hänvisas till tabellerna 8.10–8.14.

Tabell 8.10 Statistik för alla aktiebolag som har kvalificerade fartyg kopplade till sig

2009–2012, miljoner kronor, antal, procent

Samtliga aktiebolag	2009	2010	2011	2012
Nettoomsättning	47 036,1	53 376,5	56 892,1	58 906,7
Statlig inkomstskatt	186,9	174,7	204,8	33,0
Slutlig skatt	305,2	298,8	328,1	147,2
Akkumulerade överavskrivningar	9 399,1	9 561,1	11 991,8	10 196,6
Ökade avskrivningar	901,6	1 138,0	903,5	1 581,6
Återföring avskrivningar	372,1	2 379,9	1 157,2	748,1
Periodiseringsfond	570,4	602,2	421,6	193,6
Återföring periodiseringsfond	31,7	42,3	283,1	259,5
Avsättning periodiseringsfond	257,8	45,7	88,3	29,8
Överskott	702,6	664,6	763,0	124,1
Akkumulerat underskott	1 750,1	1 764,2	2 204,4	1 440,7
Årets underskott	379,0	-121,6	-489,4	-2 094,5
Vinst	1 869,8	1 638,6	4 183,3	1 963,2
Förlust	2 314,2	3 472,5	1 791,7	1 540,7
Lämnade koncernbidrag	119,7	80,0	1 795,4	1 085,8
Mottagna koncernbidrag	75,8	89,3	1 401,2	957,1
Balansomslutning	59 702,7	58 522,7	65 134,7	57 534,9
Antal företag	114	117	117	116
Antal anställda	3 239	3 296	3 571	3 181
Antal fartyg	423	458	458	455
Bruttotonnage	8 231 770	8 622 488	8 622 488	8 586 506
Nettotonnage	3 592 255	3 756 343	3 756 343	3 750 949
Skatt i förhållande till nettoomsättning	0,4 %	0,3 %	0,4 %	0,1 %
Överavskrivningar i förhållande till nettoomsättning	20,0 %	17,9 %	21,1 %	17,3 %

Källa: SCB FRIDA, Lighthouse, Sveriges Redareförening, egna beräkningar.

Tabell 8.11 Statistik för alla aktiebolag som har kvalificerade fartyg inom segmentet passagerarfartyg

2009–2012, miljoner kronor, antal, procent

Passagerarfartyg	2009	2010	2011	2012
Nettoomsättning	8 869,6	8 856,3	8 956,8	9 699,0
Statlig inkomstskatt	6,0	67,8	7,9	2,4
Slutlig skatt	51,5	112,4	51,5	41,6
Ackumulerade överavskrivningar	1 469,9	1 114,5	696,9	596,5
Ökade avskrivningar	120,6	286,0	217,1	228,7
Återföring avskrivningar	58,7	20,0	0,3	0,0
Periodiseringsfond	5,6	10,9	10,9	8,3
Återföring periodiseringsfond	3,0	1,1	0,0	5,6
Avsättning periodiseringsfond	3,1	6,4	0,0	2,9
Överskott	21,4	257,9	30,2	9,0
Ackumulerat underskott	151,5	40,4	969,7	208,1
Årets underskott	-27,6	-129,8	770,6	-942,9
Vinst	189,3	370,6	124,2	112,1
Förlust	320,0	603,4	729,9	417,2
Lämnade koncernbidrag	4,7	0,4	1 545,9	770,7
Mottagna koncernbidrag	4,6	4,5	639,0	650,0
Balansomslutning	10 906,3	9 395,8	9 992,1	8 823,5
Antal företag	18	18	18	17
Antal anställda	1 326	1 326	1 385	1 027
Antal fartyg	43	43	43	40
Bruttotonnage	904 479	904 479	904 479	868 497
Nettotonnage	354 561	354 561	354 561	342 229
Skatt i förhållande till nettoomsättning	0,1 %	0,8 %	0,1 %	0,0 %
Överavskrivningar i förhållande till nettoomsättning	16,6 %	12,6 %	7,8 %	6,2 %

Källa: SCB FRIDA, Lighthouse, Sveriges Redareförening, egna beräkningar.

Tabell 8.12 Statistik för alla aktiebolag som har kvalificerade fartyg inom segmentet tankfartyg

2009–2012, miljoner kronor, antal, procent

Tankfartyg	2009	2010	2011	2012
Nettoomsättning	24 678,9	26 363,6	31 125,4	32 451,8
Statlig inkomstskatt	177,8	43,1	125,3	20,4
Slutlig skatt	209,2	76,1	157,2	51,5
Akkumulerade överavskrivningar	3 593,8	3 826,7	3 858,8	3 750,9
Ökade avskrivningar	295,2	53,2	91,9	244,8
Återföring avskrivningar	191,3	242,9	218,7	34,3
Periodiseringsfond	480,6	519,2	376,5	158,8
Återföring periodiseringsfond	2,7	0,5	236,4	239,5
Avsättning periodiseringsfond	204,3	39,1	78,5	21,8
Överskott	669,5	164,1	459,8	77,5
Akkumulerat underskott	524,0	428,6	13,0	177,1
Årets underskott	-11,4	-137,4	-928,6	-472,3
Vinst	621,6	385,8	906,0	374,5
Förlust	789,5	1 277,6	63,3	149,5
Lämnade koncernbidrag	9,1	6,7	13,9	18,0
Mottagna koncernbidrag	20,3	9,6	514,2	105,3
Balansomslutning	22 124,7	22 055,3	24 070,4	21 347,5
Antal företag	39	40	40	40
Antal anställda	682	682	778	763
Antal fartyg	195	195	195	195
Bruttotonnage	2 868 105	2 868 496	2 868 496	2 868 496
Nettotonnage	1 289 966	1 290 146	1 290 146	1 290 146
Skatt i förhållande till nettoomsättning	0,7 %	0,2 %	0,4 %	0,1 %
Överavskrivningar i förhållande till nettoomsättning	14,6 %	14,5 %	12,4 %	11,6 %

Källa: SCB FRIDA, Lighthouse, Sveriges Redareförening, egna beräkningar.

Tabell 8.13 Statistik för alla aktiebolag som har kvalificerade fartyg inom segmentet rorofartyg

2009–2012, miljoner kronor, antal, procent

Rorofartyg	2009	2010	2011	2012
Nettoomsättning	7 787,5	7 930,5	7 891,1	8 374,1
Statlig inkomstskatt	1,9	4,4	10,8	5,8
Slutlig skatt	29,4	33,3	41,5	37,5
Akkumulerade överavskrivningar	4 068,9	4 460,0	7 143,0	5 529,1
Ökade avskrivningar	181,2	742,5	571,9	1 086,4
Återföring avskrivningar	81,1	2 051,0	909,8	674,6
Periodiseringsfond	2,8	2,8	2,7	3,5
Återföring periodiseringsfond	11,2	0,0	0,1	0,0
Avsättning periodiseringsfond	0,0	0,0	0,0	0,0
Överskott	7,1	16,8	41,2	22,1
Akkumulerat underskott	706,6	786,4	1 201,4	934,4
Årets underskott	90,2	78,1	410,0	-270,3
Vinst	745,3	724,4	1 675,6	1 085,2
Förlust	934,6	1 372,4	913,3	516,3
Lämnade koncernbidrag	0,0	0,0	204,8	251,3
Mottagna koncernbidrag	3,5	33,7	3,5	10,1
Balansomslutning	21 638,9	21 036,9	22 436,7	20 093,4
Antal företag	31	31	31	31
Antal anställda	883	883	984	988
Antal fartyg	83	83	83	83
Bruttotonnage	2 454 837	2 454 837	2 454 837	2 454 837
Nettotonnage	1 148 741	1 148 741	1 148 741	1 148 741
Skatt i förhållande till nettoomsättning	0,0 %	0,1 %	0,1 %	0,1 %
Överavskrivningar i förhållande till nettoomsättning	52,2 %	56,2 %	90,5 %	66,0 %

Källa: SCB FRIDA, Lighthouse, Sveriges Redareförening, egna beräkningar

Tabell 8.14 Statistik för alla aktiebolag som har kvalificerade fartyg inom segmentet övriga lastfartyg

2009–2012, miljoner kronor, antal, procent

Övriga lastfartyg	2009	2010	2011	2012
Nettoomsättning	5 700,1	10 226,0	8 918,8	8 381,8
Statlig inkomstskatt	1,2	59,4	60,8	4,4
Slutlig skatt	15,1	77,1	77,9	16,6
Ackumulerade överavskrivningar	266,5	160,0	293,1	320,2
Ökade avskrivningar	304,6	56,3	22,6	21,9
Återföring avskrivningar	41,0	66,0	28,4	39,2
Periodiseringsfond	81,3	69,2	31,5	23,1
Återföring periodiseringsfond	14,8	40,6	46,6	14,4
Avsättning periodiseringsfond	50,4	0,2	9,7	5,1
Överskott	4,6	225,7	231,8	15,5
Ackumulerat underskott	368,0	508,9	20,3	121,1
Årets underskott	327,7	67,5	-741,4	-409,1
Vinst	313,6	157,8	1 477,5	391,3
Förlust	270,0	219,2	85,2	457,7
Lämnade koncernbidrag	106,0	72,9	30,8	45,8
Mottagna koncernbidrag	47,4	41,5	244,5	191,7
Balansomslutning	5 032,8	6 034,8	8 635,5	7 270,4
Antal företag	36	38	38	37
Antal anställda	920	977	1 027	711
Antal fartyg	116	150	150	148
Bruttotonnage	1 929 261	2 319 588	2 319 588	2 303 649
Nettotonnage	790 789	954 697	954 697	949 701
Skatt i förhållande till nettoomsättning	0,0%	0,6%	0,7%	0,1%
Överavskrivningar i förhållande till nettoomsättning	4,7%	1,6%	3,3%	3,8%

Källa: SCB FRIDA, Lighthouse, Sveriges Redareförening, egna beräkningar.

Segmentens andel av skattebetalningarna

Totalt för alla fartyg vars aktiebolag inte nödvändigtvis var kvalificerade betalades det cirka 33 miljoner kronor i bolagsskatt år 2012. Utav detta hänfördes cirka 20 miljoner kronor från segmentet tankfartyg, cirka 5,8 miljoner kronor från segmentet rorofartyg, cirka 4,4 miljoner kronor från segmenten övriga lastfartyg samt 2,4 miljoner kronor från segmentet passagerarfartyg. Tankfartyg

var det segment som under 2009–2012 betalade mest i bolagsskatt. För år 2009 stod segmentet tankfartyg för drygt 95 procent av skattebetalningarna, segmentet passagerarfartyg för drygt tre procent, segmentet rorofartyg för cirka en procent och segmentet övriga lastfartyg för mindre än en procent. Passagerarfartygen, rorofartygen och övriga lastfartyg ökade sin andel av skattebetalningarna medan tankfartygen minskade sin, se tabell 8.15. Under perioden har bland annat många tankfartyg flaggat ut till andra register vilket innebär att de underliggande faktorerna bakom skattebasen inom detta segment är förändrade.

Tabell 8.15 Segmentens statliga inkomstskatt i förhållande till urvalets totala statliga inkomstskatt

2009–2012

Segmentens bolagsskatt i förhållande till den totala bolagsskatten	2009	2010	2011	2012
Passagerarfartyg	3,2 %	38,8 %	3,9 %	7,2 %
Tankfartyg	95,1 %	24,7 %	61,2 %	61,8 %
Rorofartyg	1,0 %	2,5 %	5,3 %	17,6 %
Övriga lastfartyg	0,7 %	34,0 %	29,7 %	13,4 %

Källa: SCB FRIDA, Lighthouse, Sveriges Redareförening, egna beräkningar.

Relaterar man skatten i förhållande till nettoomsättningen betalade bolagen i urvalet cirka 0,4 procent för 2009 och mindre än 0,1 procent för 2012.

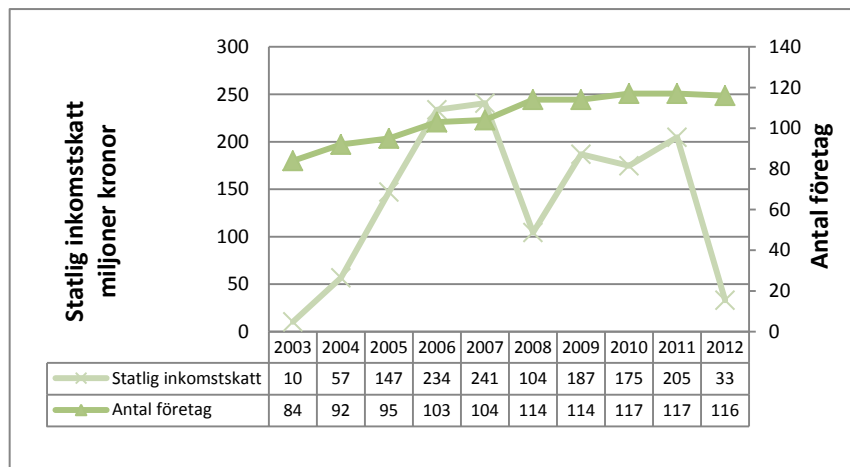
Statlig inkomstskatt för aktiebolag som har kvalificerade fartyg kopplade till sig för åren 2003–2012

Under denna rubrik redovisas bolagsskatten för de aktiebolag som har kvalificerad verksamhet med kvalificerade fartyg för åren 2003–2012.

Skatteintäkterna från aktiebolag som har ett kvalificerat fartyg kopplat till sig varierar mycket mellan åren i likhet med de för aktiebolag som har både kvalificerade fartyg och kvalificerad verksamhet. Skatteintäkterna var som lägst år 2003 med tio miljoner kronor och som högst år 2007 då de uppgick till

241 miljoner kronor. De genomsnittliga skatteintäkterna för tioårsperioden var 139 miljoner kronor. Skatteintäkterna följer den ekonomiska konjunkturcykeln.

Diagram 8.2 Statlig inkomstskatt för aktiebolag som har kvalificerade fartyg
2003–2012



Källa: SCB FRIDA, Lighthouse, Sveriges Redareförening, egna beräkningar.

Fördelning av ackumulerade överavskrivningar

De ackumulerade överavskrivningarna var inte jämnt fördelade mellan segmenten under den undersökta perioden. De största delarna av de ackumulerade överavskrivningarna fanns i aktiebolag som hade rorofartyg och tankfartyg som huvudsegment. Under den undersökta perioden hade överavskrivningarna för alla företag i urvalet ökat med cirka 800 miljoner kronor. Segmentet rorofartyg ökade sina överavskrivningar medan segmentet tankfartyg minskade något andelsmässigt. I absoluta tal ökade segmentet tankfartyg sina överavskrivningar. I absoluta tal hade företagen i segmentet rorofartyg ökat de ackumulerade överavskrivningarna med cirka 1,5 miljarder kronor. Företagen i segmentet passagerarfartyg minskade sina ackumulerade överavskrivningar över tid.

Tabell 8.16 Segmentens ackumulerade överavskrivningar i förhållande till urvalets totala ackumulerade överavskrivningar

2009–2012

Akkumulerade överavskrivningar i förhållande till urvalets totala ackumulerade överavskrivningar	2009	2010	2011	2012
Passagerarfartyg	15,6 %	11,7 %	5,8 %	5,8 %
Tankfartyg	38,2 %	40,0 %	32,2 %	36,8 %
Rorofartyg	43,3 %	46,6 %	59,6 %	54,2 %
Övriga godsartyg	2,8 %	1,7 %	2,4 %	3,1 %

Källa: SCB FRIDA, Lighthouse, Sveriges Redareförening, egna beräkningar.

Bland alla aktiebolag som har kvalificerade fartyg var det 13 aktiebolag som hade både ackumulerade överavskrivningar och ackumulerade underskott. I de aktiebolag som hade belopp under båda posterna uppgick de ackumulerade överavskrivningarna till cirka 1,8 miljarder kronor och de ackumulerade underskotten till cirka 1,2 miljarder kronor. Det var 34 aktiebolag som enbart hade underskott vilka uppgick till knappt 1,4 miljarder kronor. Ackumulerade överavskrivningar fanns hos 59 aktiebolag och dessa uppgick som nämnts till cirka 10,2 miljarder kronor.

8.7 Uppgifter från Sveriges Redareförening

Sveriges Redareförening har delgivit utredningen uppgifter om hur mycket deras medlemsföretag betalade i bolagsskatt inkomstären 2011–2013. Företagen var 64 till antalet under perioden. Avseende dessa tre år uppgick skatten till cirka 119 miljoner kronor för 2011 och sjönk sedan till knappt 49 miljoner kronor för 2012 samt 53 miljoner kronor för 2013. Under samtliga år var det färre än hälften av företagen som betalade bolagsskatt i Sverige. De företag som betalade skatt under mer än ett av åren betalade enbart en mindre summa. Enligt Redareföreningen är flertalet av dessa företag sådana som inte kommer att vara aktuella för tonnageskatt, t.ex. kommunala och privata bogserbolag, trosshanteringsföretag etc.

En stor del av statens skatteintäkter härrörde från ett fåtal företag. För 2011–2012 betalades mellan 70 och 95 procent av

skatteintäkterna av färre än fem företag årligen. I många av fallen var fartygsförsäljningar den underliggande orsaken till skatteinbetalningarna.

Utifrån denna statistik är det svårt att se om det är ett visst segment som står för en större del av skatteinbetalningarna. Företag som ingår i koncerner, vilket innebär att de har större möjligheter till t.ex. koncernbidrag, tenderar att betala mindre eller inget alls i skatt.

Det går inte heller att utläsa vilka av företagen som hade kvalificerade fartyg och kvalificerade verksamheter.

Enligt Sveriges Redareförening har under 2014 antalet fartyg som skulle kunna ingå i tonnageskattesystemet minskat till under 100 fartyg. Sveriges Redareförening gör bedömningen att med den fartygsflotta som Sverige har haft under de senaste fem åren är bolagsskattenivån sammanlagt cirka 50 miljoner kronor årligen, inklusive sådana verksamheter som inte kommer att kunna ingå i ett tonnageskattesystem. Om den senare typen av företag frånräknas hamnar den sammanlagda bolagsskatten från aktuella företag på strax under 40 miljoner kronor årligen enligt Sveriges Redareförening.

8.8 Nyckeltal och lönsamhet för företag inom sjöfartsstödet

För att följa upp nyckeltal och hur lönsamheten ser ut inom rederiföretag har utredningen använt Trafikanalys rapport om sjöfartsstödet effekter²⁵. Rapporten innehåller en utvärdering av de finansiella effekterna av sjöfartsstödet till företagen. Det är 40 företag som omfattas av analysen för år 2012 och 37 stycken för år 2013. Rapporten har delat in företagen i segmenten storrederi²⁶, tankfartyg, torrlastfartyg, färjesjöfart och management²⁷. Utgångspunkten i den finansiella informationen kommer från företagens årsbokslut.

²⁵ Trafikanalys, Sjöfartsstödet effekter, 2012, 2013

²⁶ Storrederier avser bolag med rederiverksamhet som kan anses vara diversifierad med verksamhet inom flera olika segment samt med en nettoomsättning större än 2 mdkr.

²⁷ Flera företag har som huvudsaklig verksamhet att hantera personal till andra företag i sjöfartsnäringen. Dessa företag benämns i denna rapport som managementbolag.

Sammanfattningsvis anges i rapporten att lönsamheten bland företagen har ökat mellan 2011 och 2013. Det är dock fortfarande ansträngt i branschen även om det ser olika ut i segmenten. På aggregerad nivå har dock vinstmarginalerna generellt förbättrats och räntabiliteten har ökat. För företagen i urvalet år 2012, dvs. 40 företag av de 49 företag som under 2012 fick sjöfartsstöd, har den sammanlagda omsättningen minskat med cirka en miljard kronor till cirka 41 miljarder kronor och det sammanlagda resultatet har sjunkit med cirka 120 miljoner kronor jämfört med 2011 till knappt 3 miljarder kronor. År 2013 omfattade undersökningen 37 företag. Dessa 37 företag hade en omsättning på cirka 43 miljarder kronor och resultatet efter finansiellt netto uppgick till cirka 3 miljarder kronor. Trots att sjöfartsstödet minskade från 1,65 miljarder kronor till 1,47 miljarder kronor ökade omsättningen och resultatet. För år 2012 visade segmenten storrederi, tankfartyg och färjesjöfart lönsamhet medan torrlast och management gick med förlust. Trots detta visar branschen som helhet upp ett positivt resultat. Ser man till vinstmarginalen visar både färjesjöfart och management upp negativa siffror, dock har det i medelvärde och på aggregerad nivå förbättrats till 2013 jämfört med 2011. Slutsatserna i rapporten är att sjöfartsstödet har en fortsatt stor betydelse för lönsamheten i de olika segmenten. Sammantaget så omfattar sjöfartsstödet cirka fyra procent av nettoomsättningen i företagen. När sjöfartsstödet exkluderas får samtliga segment utom storrederier negativa vinstmarginaler och segmenten färjesjöfart och management får t.o.m. kraftigt negativa vinstmarginaler. År 2012 och 2013 har dock inneburit förbättrade vinstmarginaler även om en exkludering av sjöfartsstödet innebär en negativ marginal för företagen. För företagen i urvalet och för branschen som helhet kan konstateras en sjunkande omsättning men ett förbättrat resultat, samt att sjöfartsstödet har en stor betydelse för lönsamheten. Det är endast segmentet storrederier som kan uppvisa en positiv vinstmarginal utan sjöfartsstöd. Sjöfartsstödet är alltså viktigare för de andra segmenten än för storrederier.

8.9 Sammanfattning

Företag inom SNI-kod

Relateras den ekonomiska situationen i företagen i urvalet SNI-kod ökade överskottet från cirka 280 miljoner kronor till cirka 870 miljoner kronor från 2003 till 2011. De ackumulerade överavskrivningarna minskade samtidigt med nästan 2 miljarder kronor från 2003 till 2011. År 2011 uppgick de till cirka 6,4 miljarder kronor. Samtidigt minskade de ackumulerade underskotten med 2,8 miljarder kronor till cirka 7,4 miljarder kronor år 2011. Även periodiseringsfonderna minskade och nästintill halverades och uppgick 2011 till knappt 169 miljoner kronor. Statens skatteintäkter från företagen i urvalet ökade å andra sidan från 61 miljoner kronor år 2003 till 233 miljoner kronor år 2011. Antalet företag skiljde sig samtidigt mycket åt mellan åren. År 2003 var det 944 företag i urvalet och år 2011 var det 495. I en jämförelse av de offentliga skatteintäkterna i form av bolagsskatt i relation till nettoomsättningen ökade de mellan åren, från 0,2 procent till 0,7 procent. Trots att nettoomsättningen var på samma nivå båda de jämförda åren ökade vinsten i företagen och således statens skatteintäkter. De ackumulerade överavskrivningarna var högre i relation till nettoomsättningen 2003 med 26 procent jämfört med 19 procent år 2011. Som en följd av att de ackumulerade överavskrivningarna minskade har även underskotten minskat och således har företagen bidragit med mer i bolagsskatt. Detta kan bero på att fartyg har sålts och de obeskattade reserverna har återförts till beskattning men kan samtidigt ha sin förklaring i att det är färre företag i urvalet för 2011 års uppgifter.

Aktiebolag som har kvalificerade verksamheter och kvalificerade fartyg samt aktiebolag med kvalificerade fartyg

De beräkningar som redovisats under avsnitt 8.5, visar räkenskapsuppgifter för aktiebolag som har både kvalificerad verksamhet och kvalificerade fartyg och som därför skulle ha möjlighet att välja att träda in i tonnageskattesystemet. För att verksamheten ska vara kvalificerad krävs att företagets totala flotta består av fartyg med

minst 20 procent svensk flagg och att företaget äger minst 20 procent av det totala bruttotonnaget. Med ägt tonnage avses även inhyrt tonnage utan besättning. Så som ägarstrukturen ser ut av tonnaget är det endast ett fåtal fartyg och företag som blir kvalificerade enligt utredningens förslag till tonnageskattesystem. För att jämföra dessa räkenskaper med motsvarande uppgifter för alla de aktiebolag som har ett kvalificerat fartyg kopplat till sig men där verksamheterna i sig inte är kvalificerade har uppgifter beräknats även för dessa företag, trots att de i nuläget inte uppfyller kraven för tonnageskattesystemet. Detta har gjorts för att få en uppfattning om hur räkenskaperna ser ut för branschen som helhet.

De uppgifter som beräknats för aktiebolag med kvalificerade fartyg men där alla verksamheter inte är kvalificerade kan ses som en övre gräns. Till exempel uppgick de ackumulerade överavskrivningarna för kvalificerade aktiebolag till cirka 2,3 miljarder kronor och för aktiebolag med kvalificerade fartyg till 10,2 miljarder kronor för 2012. När det gäller underskotten uppgick de för kvalificerade aktiebolag till cirka 169 miljoner kronor och för aktiebolag med kvalificerade fartyg till cirka 1,4 miljarder kronor. Skatteintäkterna till den offentliga sektorn, avseende statlig inkomstskatt eller bolagsskatt, uppgick för kvalificerade aktiebolag till cirka 11,7 miljoner kronor och för aktiebolag med kvalificerade fartyg till cirka 33 miljoner kronor för 2012. För samtliga ekonomiska poster skiljer sig de olika scenarierna kraftigt åt men runt det högre beloppet kan ses som en övre gräns.

De segment som hade de största ackumulerade överavskrivningarna sett till alla kvalificerade fartyg var rorofartyg och tankfartyg med cirka 5,5 miljarder kronor respektive cirka 3,8 miljarder kronor. Inom segmentet tankfartyg var de konstanta medan de inom segmentet rorofartyg rörde sig uppåt. Företagen inom segmentet passagerarfartyg minskade de ackumulerade överavskrivningarna under perioden. Eftersom den undersökta perioden endast är fyra år är det svårt att dra en slutsats kring om de är avtagande eller stigande även över tid. För alla kvalificerade verksamheter minskade överavskrivningarna i samtliga segment.

Segmentet tankfartyg var det segment som i samtliga fall stod för den största delen av statens skatteintäkter. Statens skatteintäkter från företagen i urvalet varierade ganska mycket mellan åren vilket gjorde att utredningen valde att studera skatten utifrån

en period om tio år. De år som användes för att räkna ut genomsnittet för tioårsperioden är 2003 till 2012. Under tio år borde en konjunkturcykel täckas och ett snitt av statens skatteintäkter visar tydligare hur skatteintäkterna ser ut över tid. Vissa år var skattebetalningarna större vilket kan härröra från vinst av fartygsförsäljningar som inte har återinvesterats och vilka har genererat skattskyldighet samt från företag som flaggat ut sina fartyg och som kan komma att ingå i företag utanför Sverige. Denna anledning gör att det är nödvändigt att se till skattebetalningarna över tid.

Segmenten tankfartyg och torrlastfartyg är de segment som till största delen har flaggat ut. Under 2012 minskade bruttotonnaget med 35 procent för torrlastfartygen och kapaciteten hos tankfartygen minskade med tolv procent. Året därpå minskade utflaggningstakten något och uppgick till tre procent för torrlastfartygen och till två procent för tankfartygen. Den ökade utflaggningen av tankfartyg skulle kunna förklara att segmentet tankfartyg stod för den största delen av statens skatteintäkter. Vid en försäljning av fartygen löses den obeskattade reserven, den ackumulerade överavskrivningen, upp och återförs till beskattning.

Sveriges Redareförenings uppgifter

Uppgifterna från Sveriges Redareförening visar att deras 64 medlemsföretag under 2013 betalade cirka 53 miljoner kronor i bolagsskatt, cirka 49 miljoner kronor år 2012 och cirka 119 miljoner kronor år 2011. Det var ett fåtal av företagen som betalade en stor del av statens skatteintäkter. Skattebetalningarna härrörde då från fartygsförsäljningar till följd av utflaggning eller att företagen till följd av det ekonomiska läget på marknaden vid försäljning av ett fartyg inte kunde återinvestera i nya fartyg.

Ackumulerade överavskrivningar

I urvalet med kvalificerade verksamheter som har kvalificerade fartyg var det endast en liten del av de företag som hade ackumulerade överavskrivningar som också hade ackumulerade underskott. Det var färre än fem företag som både hade ackumulerade

överavskrivningar och ackumulerade underskott vilka uppgick till 110 miljoner kronor respektive 135 miljoner kronor. Även i urvalet med alla aktiebolag som har kvalificerade fartyg var det få som hade både ackumulerade överavskrivningar och ackumulerade underskott, endast 13 företag. De ackumulerade överavskrivningarna uppgick i detta scenario till cirka 1,8 miljarder kronor och de ackumulerade underskotten till cirka 1,2 miljarder kronor.

Både när det gäller fördelningen av statens skatteintäkter och de ackumulerade överavskrivningarna var de fördelade på ett antal företag och inte jämt fördelade på alla. I samtliga urval stod ett fåtal företag för ett högt belopp.

Lönsamhet

Utifrån Trafikanalys rapport om sjöfartsstödet effekter kan observeras att lönsamheten bland rederier har ökat mellan 2011 till 2013 även om det fortfarande är ansträngt i branschen. För företagen i urvalet och för branschen som helhet har omsättningen minskat men ett förbättrat resultat kan observeras. Studien har gjorts utifrån sjöfartsstödet betydelse för företagen och det kan konstateras att sjöfartsstödet har en stor betydelse för lönsamheten. Det är endast segmentet storrederier som kan uppvisa en positiv vinstmarginal utan sjöfartsstöd. Sjöfartsstödet är alltså viktigare för de andra segmenten än storrederier.

9 Några argument kring tonnageskattesystem

9.1 Inledning

Enligt direktivet är målsättningen att den svenska sjöfartsnäringen ur ett internationellt perspektiv ska vara konkurrenskraftig. Ett av syftena med utredningen är att få fler företag att flagga sina fartyg i det svenska registret och bära svensk flagg.

Den svenska handelsflottan har fortsatt att minska och utflaggningen har bland annat skett till register i vår geografiska närhet, vilket är ett tecken på att det svenska registret inte är tillräckligt konkurrenskraftigt. Det har varit en tydlig trend att det svenska registret övergetts till förmån för register som medfört lägre kostnader och andra villkor. För att stärka den svenska sjöfartsnäringens konkurrenskraft tog den dåvarande regeringen i januari 2013 fram en handlingsplan, som bland annat bygger på betänkandet Svensk sjöfarts konkurrensförutsättningar (SOU 2010:73). I betänkandet tas det upp att avsaknaden av ett tonnageskattesystem i Sverige innebär en avvikelse från hur det ser ut i de flesta av EU:s övriga sjöfartsnationer.

I detta kapitel redovisas några argument kring införandet av ett tonnageskattesystem som har lagts fram i olika sammanhang.

9.1.1 Studier om tonnageskattens betydelse

Flera studier om tonnageskattens betydelse har gjorts. Ett antal har gått igenom av utredningen med hjälp av Trafikanalys och en sammanfattning av studierna presenteras i detta avsnitt.

Betänkandet Svensk sjöfarts konkurrensförutsättningar (SOU 2010:73)

Av betänkandet Svensk sjöfarts konkurrensförutsättningar (SOU 2010:73) framgår flera skäl till att Sverige bör stödja den svenska sjöfarten så att en svenskflaggad handelsflotta kan bibehållas. Utredningen nämner främst tre faktorer som motiverar ett bibehållande av den svenska handelsflottan. Dessa är Sveriges möjligheter att påverka arbetet inom internationella organisationer vad gäller miljö- och sjösäkerhet, upprätthållandet av sjöfartskompetensen i Sverige samt Sveriges möjlighet att bidra till uppfyllelsen av de strategiska målen för EU:s sjöfartspolitik. Utredningen pekar även på en annan viktig grund för att bibehålla den svenska handelsflottan, nämligen vikten av att bidra till att vidmakthålla och utveckla det svenska maritima klustret. Sjötransporter till och från Sverige utgör en viktig del av den svenska transportförsörjningen. En mycket stor andel av Sveriges totala export- och importvolymerna mäta i ton, transporteras under någon del av transportkedjan med fartyg.

I betänkandet anges vidare att det svenska näringslivet visserligen inte är beroende av att sjötransporterna bär svensk flagg, men att det skulle underlätta samarbetet mellan exportör och rederi.

Utredningen föreslår åtgärder som syftar till att Sverige ska kunna bidra till att uppfylla målen för EU:s sjöfartspolitik, upprätthålla sjöfartskompetensen och vara pådrivande i internationella sammanhang. Som angetts ovan drar utredningen slutsatsen att ett svenskt tonnageskattesystem skulle innebära att konkurrensförutsättningarna för svenskflaggade fartyg blev mer likvärdiga de som finns i de flesta andra europeiska sjöfartsnationer.

Det ekonomiska värdet av EU:s sjöfart

På uppdrag av den europeiska redareföreningen (ECSCA) har Oxford Economics skrivit en rapport om det ekonomiska värdet av EU:s sjöfart. I denna rapport analyseras ett urval av länder inom EU som har infört tonnageskatt men även länder som valt att inte göra det, bland annat Sverige. Studien visar att de länder som har ett tonnageskattesystem har haft en stabilt ökande omfattning av handelsflottan medan de som inte har infört ett system med

tonnageskatt i många fall har haft en minskning i den inhemskt registrerade flottan. Rapporten lyfter fram Sverige som ett exempel på hur handelsflottan kan utvecklas om företagen inom EU inte har samma konkurrensförutsättningar. Bland de länder som infört tonnageskatt, i denna studie Danmark, Frankrike, Tyskland och Storbritannien, har den kontrollerade flottan ökat markant i samtliga länder. Sverige nämns som det land som har haft en konstant eller sjunkande kontrollerad handelsflotta.²⁸

Tonnageskatten har lett till ökat tonnage, men inte fler sjömän med härkomst från EU

Leggate & McConville (2005) konstaterar i studien *Tonnagetax is it working?* att tonnageskatten har medfört ett ökat tonnage i de register inom EU där en sådan skatt har införts. Enligt studien har tonnaget ökat snabbare än antalet fartyg, vilket förklaras med att tonnageskatten gynnar större fartyg i relation till mindre. Majoriteten av ökningarna i tonnaget har skett i containersektorn. I studien av Leggate & McConville (2005) konstateras även att det inte bara är äldre fartyg som åter registreras i det inhemska registret, utan också nya fartyg. Detta har fått till följd att EU-flottans ålder har sjunkit från i genomsnitt cirka 23 år till cirka 18 år mellan åren 1997–2003.

Införandet av ett tonnageskattesystem har däremot inte lyckats vända utvecklingen mot allt färre sjöbefäl (officers) och manskap (ratings) från EU. Trenden mot allt större andel av sjömän med härkomst från Asien har i stället fortsatt.

I Storbritannien motiverades tonnageskatten bland annat med argumentet att den kunde tjäna som en metod för att investera i engelska sjömän och för att bibehålla en maritim expertis inom den inhemska ekonomin.²⁹

Nämnda observationer från åren efter tonnageskattens införande i Storbritannien kan ytterligare belysas av en analys gjord av Marlow & Mitroussi (2011). Författarna har analyserat vilka effekter Storbritanniens tonnageskatt har haft på den brittiska sjöfarten.

²⁸ Oxford Economics, The economic value of the EU shipping industry, April 2014.

²⁹ Källa: Leggate & McConville (2005), Tonnage tax: is it working?, Maritime Policy and Management, Vol 32, No 2.

Marlow & Mitroussi konstaterar att det för Storbritanniens del mer handlat om utflaggning från andra länder, än inflaggning av fartyg från Storbritannien. Studier har visat att ökningen av registrerade fartyg i Storbritannien till stor del har berott på inflaggning av utländskt kontrollerade fartyg. Inflaggning av utlandsägda fartyg får dock inte samma positiva effekter på det maritima klustret som en inflaggning kombinerad med inhemskt kontrollerade och ägda fartyg samt att kontor etc. också etableras eller finns i landet.

Marlow & Mitroussi (2011) visar i sin studie att brittiskt ägda fartyg efter tonnageskattens införande till en början ökade snabbt i antal men minskade återigen mellan 2003 och 2009. Detta kan bero på att fartygsägarna hade en överdrivet optimistisk bild av vilka fördelar en inflaggning till Storbritannien skulle innebära. Det kan också bero på att inflaggningen till Storbritannien ledde till att andra länder snabbt reagerade och förändrade sina regler för att återigen vara konkurrenskraftiga i förhållande till Storbritannien.³⁰

Betydelsen av skatteregler kontra bemanningskostnader

Kostnadsreducering betraktas bland forskarna som den primära anledningen till utflaggning. Utflaggningen syftar till att minska skatter av olika slag, men kanske framför allt kostnader för bemanning (Marlow & Mitroussi, 2011). Utländska register kan ha regler som tillåter en högre grad av bemanning av nationaliteter som har lägre lönekrav. I Sverige finns s.k. TAP-avtal som tillåter tillfällig anställning av besättning från länder utanför EU/EES. Det betyder att det teoretiska argumentet för att få till stånd en inflaggning till Sverige måste vara att de sammanlagda kostnaderna för ett rederis fartyg minskar. Detta kan ske antingen direkt genom lägre skatter/avgifter eller indirekt genom regler som tillåter bemanning med lägre lönekrav.

Med andra ord, Marlow & Mitroussi (2011) menar alltså att redaren utvärderar nettokostnaderna såsom bolagsskatt, inkomstskatt, kapitalskatt, fastighetsskatt, bidrag och avgifter m.m. av att registrera sitt fartyg i olika register, och väljer det register som innebär

³⁰ Källa: Marlow & Mitroussi (2011), Shipping taxation: perspectives and impact on flag choice, International Journal of Shipping and Transport Logistics, Vol 3, No 4.

de lägsta nettokostnaderna dvs. nuvärdet av nettokostnaderna under fartygets livslängd.

I empiriska studier av skälen till utflaggning har det angetts att bemanningskostnaderna varit av större vikt vid val av flaggstat än skattereglerna. Det skulle ur ett policyperspektiv betyda att fokus borde ligga på att minska nettokostnaderna för bemanningen snarare än skattebördan (Bergantino & Marlow 1998, Marlow & Mitroussi 2011). I den mån ett rederi betalar skatt i sitt hemland i stället för i det land där fartyget är registrerat, har skatterna mindre betydelse, medan bemanningskostnaderna får ökad betydelse.³¹

9.2 Övrigt

Fördelen med tonnagebeskattning för företagen är störst under högkonjunktur. Under högkonjunktur kan företagen ofta bygga upp ett kapital, för att sedan utnyttja kapitalet vid lågkonjunktur. Tonnageskatten beräknas i förhållande till företagets nettotonnage vilket innebär att företagen vet hur stor skattebördan kommer att vara från år till år. Det är alltså ett mer förutsebart system än det konventionella inkomstskattesystemet. Företagen får troligtvis en lägre beskattning i högkonjunktur, i förhållande till om överskottet av verksamheten skulle beskattas, och således en högre beskattning när de befinner sig i en lågkonjunktur. Över tid jämnas detta ut. Förutsebarheten i tonnagebeskattningen kan företagen vara beredda att betala lite för att ha. Ytterligare en fördel med tonnageskatt är att företagen inte behöver göra försäljningar och investeringar i fartyg utifrån skattemässiga överväganden. För ett rederi är det en naturlig del av verksamheten att förnya sin flotta genom att köpa och sälja fartyg. Ur ett företagsekonomiskt perspektiv är det bäst att köpa när priserna är låga och sälja när priserna är höga. Det är sällan båda dessa prislägen inträffar under ett och samma beskattningsår. Fram till 1991 kunde företagen fondera vinsterna skattefritt för att återinvestera när det var läge utifrån hur marknaden såg ut. De fonderade medel som fanns att tillgå kunde användas fram till 1997. Fartygsfonderna tillkom för att förstärka

³¹ Källa: Bergantino & Marlow (1998), Factors influencing the choice of flag: empirical evidence, *Maritime Policy and Management*, Vol 25, No 2.

konkurrenskraften hos svensk sjöfart. I det nuvarande konventionella beskattningssystemet nyinvesterar företagen i ett nytt fartyg under samma år som en försäljning av ett gammalt fartyg sker för att inte betala bolagsskatt på fartygsförsäljningen. Genom att investera i ett fartyg skapas möjligheten att genom överavskrivningar neutralisera effekten av fartygsförsäljningen. Detta framhäver redarna som ett krångligt och tidskrävande system som innebär mycket planering.

Liksom det finns fördelar med tonnageskatt finns det även nackdelar. Ett system med tonnageskatt innebär att ett nytt beräkningssätt för bolagsbeskattning kommer att införas i det svenska skattesystemet. Detta är ett avsteg som löper parallellt med de regler för företagsbeskattning som i dagsläget gäller. Ett företag kan ha en s.k. blandad verksamhet, dvs. ha två olika verksamheter där en beskattas konventionellt och en tonnageskattas. Om ett företag har s.k. blandad verksamhet kan det komma att uppstå konflikter mellan den del av företaget som är tonnageskattad och den del som är konventionellt beskattad. För sådana företag skulle det nämligen vara ekonomiskt fördelaktigt att maximera vinsten i den tonnageskattade delen av verksamheten och samtidigt minimera vinsten i den del som beskattas konventionellt.

Flertalet av de länder inom EU som har en sjöfartsnäring har infört ett system med tonnageskatt, ofta för flera år sedan. Sjöfartsnäringen är utsatt för internationell konkurrens även på hemmamarknaden. Detta medför att Sverige bör ha konkurrenskraftiga regler både gentemot den globala marknaden men i synnerhet gentemot EU och våra närmaste grannländer.

Enligt betänkandet *Svensk sjöfarts konkurrensförutsättningar* (SOU 2010:73) påverkar en minskad svensk handelsflotta de anställda ombord på fartyg och till viss del även det maritima klustret. Sysselsättningen i de svenska hamnarna påverkas däremot inte av storleken av den svenska handelsflottan till följd av att fartyg kommer att anlöpa hamnarna oavsett flaggstat. I det maritima klustret räknas förutom ombordanställda även anställda inom hamnarna, stuverier, skeppsmäklare, myndigheter, hos tekniska underleverantörer. Det maritima klustret påverkas mer i fråga om stuverier, skeppsmäklare och den administrativa verksamheten m.fl. Antalet svenskar som är sysselsatta ombord på svenska fartyg var cirka 8 000 under 2013. Enligt Tillväxtanalys rapport Sveriges

sjöfartskluster- en viktig del i en maritim strategi (2010:03) uppskattades antalet anställda i det maritima klustret till cirka 105 000 personer.

Förr i tiden har Sverige varit mån om att värna den svenskflaggade handelsflottan även utifrån beredskapsskäl. Detta har varit ett av skälen till de olika reformer inom sjöfartspolitikerna som har genomförts i vårt land. Under senare år har det skälet inte särskilt framhållits i Sverige. Det ska dock noteras att det var ett av de viktigaste skälen till Finlands införande och reformering av sitt tonnageskattesystem.

Del III Tonnageskattesystemet och andra stöd

10 Ett svenskt tonnageskattesystem – inledning

Enligt direktiven (dir. 2013:6) ska utredningen analysera möjligheten att införa ett system med tonnageskatt i Sverige och i detta sammanhang även se över andra befintliga stöd för sjöfartsnäringen. Syftet är att öka andelen svenskflaggade fartyg i den svenska handelsflottan. I de följande kapitlena redogör utredningen för sina förslag och överväganden.

Utredningen ska lämna förslag till ett heltäckande system för tonnageskatt med de författningsändringar, inklusive ändringar i det skatteadministrativa regelverket och i andra regelverk, som bedöms nödvändiga. I den utsträckning det bedöms som nödvändigt, ska utredningen lämna förslag till ändringar av befintliga stöd för sjöfartsnäringen. Utredningen har, i enlighet med vad som anges i direktiven, studerat och analyserat hur andra medlemsstater i EES har utformat sina stödordningar och hur dessa har bedömts av Europeiska kommissionen samt särskilt studerat den finska stödordningen.

Utredningens direktiv är detaljerade vad gäller vilka frågor som ska behandlas. Av direktiven framgår att utredningen ska överväga vilka krav som ska ställas i fråga om fartygs användning och registrering för att det ska få ingå i det tonnage som omfattas av systemet med schablonbeskattning. Utredningen ska även beakta skillnaderna mellan fartyg som redaren både äger och ombesörjer driften av, fartyg som hyrs ut eller in med besättning samt fartyg som hyrs ut eller in utan besättning och vilka övriga villkor som ska ställas i fråga om fartygsdriften. Utredningen ska även överväga vilka segment av sjöfartsnäringen och vilka befraktningsformer som ska omfattas av tonnagebeskattning. Utredningens överväganden och förslag beträffande kvalificerade fartyg finns i kapitel 11.

Utredningen ska också överväga och avgränsa vilken verksamhet som ska vara kvalificerad. Enligt direktiven ska utredningen särskilt uppmärksamma att avgränsningarna är praktiskt tillämpliga när det gäller verksamhet ombord där inkomster som är specifika för vissa rutter (t.ex. försäljning av taxfree-varor) ska beskattas konventionellt och föreslå i vilken utsträckning ett företags landbaserade inkomster ska ingå i den tonnageskattade verksamheten. Utredningen redogör för sina överväganden och förslag i fråga om kvalificerad verksamhet i kapitel 12.

Utredningen ska även överväga om det, för bibehållandet av svenskt sjöfartskunnande, bör ställas krav på att företag med tonnageskattad verksamhet ska ställa utbildningsplatser till förfogande ombord på sina fartyg. Denna fråga behandlas i kapitel 13.

Av direktiven följer vidare att utredningen ska överväga om tonnageskattning kan tillämpas i fråga om alla företagsformer. När det gäller enskild näringsverksamhet och fysiska personer som är delägare i handelsbolag eller fartyg enligt ett partrederiavtal, anger direktiven att särskilda överväganden kan behövas. Utredningen ska även överväga om det ska krävas att samtliga delägare till ett fartyg beskattas enligt samma system, dvs. tonnageskattning eller konventionell beskattning. Utredningen redogör för sina överväganden och förslag i dessa delar i kapitel 14 och kapitel 15. I kapitel 15 redogör utredningen även för hur inkomsten av tonnageskattad verksamhet ska beräknas.

Utredningen ska enligt direktiven överväga vad som ska gälla för ett företag med tonnageskattad verksamhet i fråga om koncernbidrag, avsättning till periodiseringsfond, avräkning för utländsk skatt samt tidigare års underskott. Utredningens överväganden och förslag om vad som ska gälla under den tid ett företag är tonnageskattat finns också de i kapitel 15.

I utredningens uppdrag ingår att kartlägga de risker för kringgående som ett införande av tonnageskattning medför och noga analysera hur den tonnageskattade verksamheten ska avgränsas från det övriga skattesystemet. Reglerna ska enligt direktiven utformas så att kontrollen av efterlevnaden underlättas och riskerna för kringgåenden minimeras. Utredningen ska även analysera behovet av motsvarande svenska regler till andra länders särskilda spärregler mot överkapitalisering och överväga behovet av särskilda redovisningsregler.

När det gäller företag som bedriver blandad verksamhet, dvs. både tonnageskattad verksamhet och konventionellt beskattad verksamhet, eller företag som ingår i koncerner inom vilka tonnageskattade företag och konventionellt beskattade företag ingår, måste utredningen ta ställning till hur de respektive verksamheterna ska avgränsas från varandra. Utredningen redovisar i kapitel 16 sina överväganden och förslag beträffande vart intäkter och kostnader ska hänföras och hur de ska fördelas mellan tonnageskattad och konventionellt beskattad verksamhet som bedrivs i ett tonnageskattat företag samt hur fördelning av tillgångar och skulder i samband med övergången till tonnageskattning ska ske. Utredningen redogör för sina överväganden och förslag i fråga om spärregler i kapitel 17 och i fråga om särskilda redovisningsregler i kapitel 18.

Utredningen ska vidare enligt direktiven överväga vilka möjligheter det ska finnas för ett företag att byta mellan tonnageskattning och konventionell beskattning. En utgångspunkt bör vara att systemet inte ska möjliggöra byten mellan tonnageskattning och konventionell beskattning föranledda av t.ex. förändringar av konjunkturen eller inkomstutvecklingen av en företagsgrupps övriga verksamheter. Utredningen ska även överväga i vilken utsträckning det ska krävas att även närstående företag ska tillämpa tonnageskattning. I kapitel 19 redogör utredningen för sina överväganden och förslag om hur val av tonnageskattning ska ske, bindningstidpunkt och bundenhet till tonnageskattesystemet, när och hur utträde ur systemet kan ske och den spärrtid som ska löpa för den som väljer att utträda ur tonnageskattesystemet. I kapitel 20 redogör utredningen för vad som bör gälla för koncernförbundna företag när det gäller val av tonnageskattning och vad som ska gälla vid olika förändringar inom koncerner och vid fusioner och fissioner.

Av direktiven framgår att utredningen ska analysera och ta ställning till hur ackumulerade överavskrivningar (latenta skatteskulder) ska hanteras vid övergång från konventionell beskattning till tonnageskattning. Utredningen har även att ta ställning till vad som ska gälla beträffande rester av konventionell beskattning, dvs. olika avsättningar t.ex. till periodiseringsfonder och tidigare års underskott, när ett företag träder in i tonnageskattesystemet. I kapitel 21 redogör utredningen för vad den anser ska gälla i fråga

om rester av konventionell beskattning. Utredningen behandlar ackumulerade överavskrivningar särskilt i kapitel 22.

Utredningen behandlar därefter vad som ska gälla när ett företag inte längre uppfyller förutsättningarna för att ingå i tonnageskattesystemet. Överväganden och förslag beträffande konsekvenser då villkoren för tonnageskattning inte uppfylls, finns i kapitel 23. I kapitel 24 redogör utredningen för sanktionen återkallelseavgift och i kapitel 25 finns överväganden och förslag om anstånd med att betala återkallelseavgift.

I kapitel 26 behandlas utredningens överväganden och förslag beträffande omprövning och överklagande av beslut rörande tonnageskattning.

I kapitel 27 redogör utredningen för reglernas placering, vad gäller de materiella reglerna i inkomstskattelagen (1999:1229) och vad gäller bestämmelser om förfarandet, i skatteförfarandelagen (2011:1244).

I utredningens uppdrag ingår även att se över andra befintliga stöd för sjöfartsnäringen och i den utsträckning det bedöms som nödvändigt lämna förslag till ändringar av befintliga stöd. Utredningen har som utgångspunkt att sjöfartsstödet i grunden ska vara oförändrat. Utredningens överväganden och förslag i denna del finns i kapitel 28.

11 Kvalificerade fartyg

11.1 Inledning

I detta kapitel behandlas vilka fartyg som ska vara kvalificerade för att ingå i tonnageskattesystemet. De frågor som utredningen tagit ställning till är hur stort ett fartyg bör vara för att vara kvalificerat att ingå i systemet och vilka krav som ska ställas på fartygets ledning och användning. Utredningen redovisar även vilka krav som bör ställas på det totala tonnaget för den som är godkänd för tonnagebeskattning. Det rör sig alltså om krav som bör gälla för företagets flotta eller med andra ord krav på att en viss andel av bruttotonnaget hos den som är godkänd för tonnageskattning ska vara av viss beskaffenhet.

Enligt kommittédirektiven (dir. 2013:6) ska utredningen ta ställning till vilka krav som ska ställas i fråga om fartygs registrering för att det ska få ingå i det tonnage som omfattas av systemet med schablonbeskattning. En utgångspunkt bör vara att fartygen i så hög grad som möjligt ska vara registrerade i Sverige eller annan medlemsstat i EU eller i en stat som ingår i EES. Av utredningens direktiv följer även att utredningen ska överväga i vilken omfattning som inhyrda och uthyrda fartyg ska omfattas av tonnageskattesystemet. Utredningen ska bland annat beakta skillnaderna mellan fartyg som redare äger och ombesörjer driften av, fartyg som hyrs ut eller in med besättning samt fartyg som hyrs in eller ut utan besättning.

Utredningen har även att beakta det krav på att öka eller bibehålla det tonnage som förs under en medlemsstats flagg, som kommissionen anger i sina riktlinjer om statligt stöd till sjötransport (Medelände C (2004) 43 från kommissionen – Gemenskapens riktlinjer för statligt stöd till sjötransport, 2004/C 13/03).

Kapitlet inleds med en redogörelse för kommissionens riktlinjer i aktuella delar. I kapitlet följer därefter en beskrivning av hur några länder inom EU/EES reglerat och definierat kvalificerat fartyg samt Tonnageskatteutredningens (Fi 2004:20) förslag i betänkandet, Tonnageskatt (SOU 2006:20). Därefter följer utredningens överväganden och förslag.

11.2 Europeiska kommissionens riktlinjer för statligt stöd till sjötransport

Av kommissionens riktlinjer om statligt stöd till sjötransporter framgår bland annat följande. En förutsättning för att stöd ska 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 företagets 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 under en medlemsstats flagg.

Kommissionen har genom sina statsstödsbeslut utformat en praxis vad gäller krav på en viss andel ägt tonnage i förhållande till andel inhyrt. De proportioner som har godkänts i andra tonnageskatteordningar, är ett förhållande mellan ägt och inhyrt tonnage på 1:4 eller 1:3.

11.3 Kvalificerade fartyg i några EES-länder

11.3.1 Krav på fartyg

Storlek

För att ett fartyg ska vara kvalificerat för att ingå i det finska tonnageskattesystemet krävs att det har en bruttodräktighet om minst 100. För att ett fartyg ska omfattas av dansk tonnageskatt är det en förutsättning att fartyget har ett bruttotonnage på 20 ton eller däröver. I Norge gäller att fartyg under 100 brutto registerton inte kan komma i fråga för tonnagebeskattning. Ett sådant fartyg anses inte vara fartyg i fart, vilket är en förutsättning för att ingå i det norska tonnageskattesystemet. Dock anses fartyg i utrikesfart som har ett eget framdriftsmaskineri som fartyg i fart, oavsett storleken av fartyget. Storbritannien uppställer krav på att ett fartyg ska uppgå till 100 bruttoton för att ingå i det brittiska tonnageskattesystemet.

Strategisk och ekonomisk ledning

I det finska tonnageskattesystemet gäller att fartyg, för att vara kvalificerat och därmed omfattas av tonnagebeskattning, ska ha sin ekonomiska och strategiska ledning i Finland. Av de finska förarbetena framgår att med fartygets ekonomiska ledning avses bland annat 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.

I Danmark uppställs ett krav på att fartyg strategiskt och affärsmässigt/kommersiellt (forretningsmässigt) ska drivas från Danmark. Enligt kommissionens beslut om det danska stödet avses med strategisk förvaltning strategiska beslut om bland annat kontrakt, köp och försäljning av fartyg samt samarbete. Ekonomisk förvaltning avser bland annat 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 ska utföras i Danmark.

Kravet är i stället att varje enskilt fartyg i tillräcklig omfattning ska uppfylla dessa krav och att den strategiska och ekonomiska förvaltningen av flottan som helhet, utifrån en samlad bedömning, ska företas från Danmark.

I Norge finns inget krav på strategisk eller ekonomisk ledning av fartygen från Norge. Huvudregeln är att endast verksamhet i form av uthyrning och drift av egna och inhyrda fartyg kan tonnagesbeskattas. Verksamhet i form av bland annat strategisk och kommersiell ledning samt dagligt tekniskt driftunderhåll av egna och inhyrda fartyg, kan dock omfattas. Det nu nämnda faller under den norska regleringen av vilka verksamheter ett tonnagesbeskattat bolag får driva och som kan omfattas av tonnagesbeskattning. Det utgör, såvitt kan utläsas, inget krav på att fartygen inom tonnageskattesystemet ska drivas från Norge.

Storbritannien uppställer kraven att ett företag för att vara kvalificerat för tonnagesbeskattning är föremål för brittisk bolagsbeskattning ("within the charge to corporation tax"), driver kvalificerade fartyg och att fartygen drivs/förvaltas strategiskt och kommersiellt från Storbritannien.

Såvitt kan utläsas av inhämtad översättning av de nederländska bestämmelserna ställs krav på förvaltning av fartyg från Nederländerna. Även fullständig bemanningsförvaltning och teknisk förvaltning åt annan omfattas av tonnagesbeskattning, dvs. fartygsförvaltning ingår. Av intresse här är dock främst om Nederländerna uppställer något krav vad gäller s.k. strategisk och kommersiell ledning av fartyg från landet och det får Nederländerna anses göra.

Internationell trafik

I Finland gäller att ett fartyg, för att vara kvalificerat för tonnageskatt huvudsakligen ska vara i internationell sjöfart och huvudsakligen vara avsett för gods- eller passagerartransport eller bogsering eller skjutbogsering. Enligt den finska lagstiftningen anses ett fartyg 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.

I den danska tonnageskattelagen används inte begreppet internationell trafik, internationell sjöfart eller liknande begrepp. I lagen anges endast att verksamheter, för att vara kvalificerade för tonnagesbeskattning, ska avse transport av passagerare eller gods (rederiverksamhet) mellan olika destinationer.

Begreppen internationell sjöfart eller internationell trafik används inte i den norska tonnageskattelagen. Det norska tonnageskattesystemet omfattar fartyg i fart. Av föreskrifter till de norska reglerna om tonnageskatt framgår bland annat följande. Till fartyg i fart räknas inte fartyg som väsentligen går i fart på norska insjöar och älvar. Inte heller anses fartyg i stationär verksamhet eller i hamntrafik eller annan verksamhet över begränsat fartområde där distansen inte överstiger 30 nautiska mil som fartyg i fart. När det gäller färjor eller passagerarfartyg i linjetrafik mellan norska hamnar räkas inte heller de som fartyg i fart när rutten mellan första och sista anloppet understiger 300 nautiska mil. Däremot anses fartyg i utrikesfart som har eget framdriftsmaskineri som fartyg i fart oavsett storleken och utsträckningen för fartygets fartområde.

Den nederländska lagstiftningen använder varken uttrycket internationell sjöfart eller någon liknande avgränsning av den trafik som kan komma i fråga för tonnageskatt. Den nederländska tonnageskatten regleras genom tre artiklar i den nederländska inkomstskattelagen. Av dessa artiklar framgår att vinst från sjöfart kan omfattas av tonnagesbeskattning. Med vinst från sjöfart avses bland annat, men inte enbart, transport av gods eller personer i internationell trafik till havs. Med vinst från sjöfart avses även en rad andra verksamheter såsom utforskning av havsbotten och kabelläggning.

11.3.2 Krav på flottan i Finland och Danmark

Finland

I det finska tonnageskattesystemet ställs krav både på det enskilda fartyget och på flottan. I den finska tonnageskattelagen finns bestämmelserna om olika kvalificeringskrav på flera ställen i lagstiftningen. Utredningen redogör här samlat för vad som gäller i

det finska tonnageskattsystemet. Tonnagebeskattade fartyg i Finland är:

- fartyg som är inskrivna i handelsfartygsförteckningen som bolaget äger och använder i trafik,
- fartyg som är inskrivna i handelsfartygsförteckningen som bolaget har hyrt med besättning för minst tolv månader och som det använder i trafik,
- fartyg som är inskrivna i handelsfartygsförteckningen som bolaget har hyrt ut med besättning.
Ovan nämnda fartygs andel av bolagets tonnageskattade bruttonnage ska uppgå till minst 25 procent.
- Andra fartyg än inskrivna i handelsfartygsförteckningen som bolaget äger eller har hyrt ut utan besättning och som det utrustar och använder i trafik.
- Andra fartyg än inskrivna i handelsfartygsförteckningen som bolaget har hyrt med besättning och som det använder i trafik.
- Fartyg som bolaget har hyrt ut utan besättning för högst tre år på grund av bolagets tillfälliga överkapacitet. Andelen av ett sådant fartyg får inte överskrida 20 procent av bruttodräktigheten för bolagets tonnageskattade fartyg.

Bruttodräktigheten av fartyg som har hyrts med besättning får högst uppgå till 75 procent av bruttodräktigheten av samtliga tonnageskattade fartyg. Av bruttodräktigheten av fartyg som tonnageskattas får högst 40 procent vara sådana fartyg som har införts i fartygsregistret i en annan medlemsstat i EU. Minst 20 procent av bolagets hela flotta måste vara av bolaget ägda fartyg som det använder själv för att transportera gods eller passagerare i internationell sjöfart. Då ett bolag har valt tonnageskattning omfattar tonnageskattningen bolagets samtliga fartyg som uppfyller villkoren för beskattningen.

Danmark

I den danska tonnageskattelagen definieras vilka fartyg som omfattas av tonnagebeskattning och krav på dessa genom bestämmelser under rubriken: ”Inkomst som omfattas av tonnagebeskattning”. Danmark reglerar således inte i en särskild bestämmelse vad ett tonnagebeskattat fartyg är. I Danmark är fartyg från vilka tonnagebeskattade inkomster härrör, fartyg som ägs av rederiet, fartyg som hyrs in utan besättning och fartyg som hyrs in med besättning. Även fartyg som hyrs ut kan under vissa förutsättningar omfattas av tonnagebeskattning.

Den danska tonnageskattelagen innehåller begränsningar vad gäller i vilken utsträckning in- och uthyrda fartyg får omfattas av tonnagebeskattningen. Fartyg som ägs eller hyrs in av ett rederi och som hyrs ut eller vidare uthyrs, omfattas av tonnage-skattesystemet enbart om den som hyr in fartyget använder det i verksamhet som skulle kunna omfattas av tonnagebeskattning, om fartyget har använts i sådan verksamhet av det uthyrande rederiet. Fartyg som hyrs ut utan besättning kan endast omfattas av tonnagebeskattning när ett rederi på grund av tillfällig överkapacitet hyr ut det för en period om högst tre år. Ett och samma fartyg kan under samma ägare bara bli föremål för överkapacitetsundantaget en gång.

Andelen inhyrda fartyg hos ett rederi, får under ett inkomstår inte överstiga fyra gånger det bruttotonnage som rederiet själv äger. Inkomst från överskjutande inhyrt tonnage beskattas konventionellt. Fartyg som hyrs in utan besättning jämställs dock med ägda fartyg. Det gäller även fartyg som hyrs in med besättning när de hyrs in för en period av minst ett år och högst sju år och hyresavtalet är förenat med en rätt att köpa fartyget till högst marknadspris vid köprättens förvärvande.

Något ytterligare ska sägas beträffande fartyg inhyrda med besättning. Danmark notifierade år 2007 ändringar av sin tonnageskattelag till kommissionen. De föreslagna ändringarna innefattade bland annat att förhållandet mellan ägt tonnage och inhyrt (chartrat) tonnage skulle ändras så att bruttotonnaget för inhyrda fartyg skulle få vara tio gånger större än det ägda bruttotonnaget. Efter att kommissionen uttryckt tvivel beträffande de föreslagna ändringarnas förenlighet med riktlinjerna, återtog Danmark sin

notifiering med motiveringen att stödprojekt inte längre kommer att fullföljas. Kommissionens huvudsakliga invändningar i denna del var följande. Kommissionen önskar säkra att stöd ges till rederier som är reella fartygsägare. Hittills har tonnageskatteordningar innehållit bestämmelser om att minst 20 procent av tonnaget för samtliga fartyg som är tonnageskattade ska ägas av stödmottagaren. Det ursprungliga syftet var att undanta skeppsmäklare från tonnageskattningens tillämpningsområde och tillse att rederier inte omdanar sig till skeppsmäklare. Alla tonnageskatteordningar som har godkänts har haft en sådan regel med ett förhållande på 1:4 (detta förhållande motsvarar en procentsats på 20 procent av det samlade tonnaget) eller 1:3 (25 procent av det samlade tonnaget). Danska myndigheter har inte lagt fram upplysningar eller förhållanden som stödjer att det är nödvändigt i den aktuella konkurrenssituationen att höja förhållandet från 1:4 till 1:10. Tillämpning i en medlemsstat av en sådan regel kan leda till konkurrenssnedvridning i förhållande till andra medlemsstaters rederier.

Den danska tonnageskattelagen ställer även krav på att rederiet under ett inkomstår vidmakthåller eller ökar procentdelen bruttonnage som ägs av rederiet eller som är registrerat i ett medlemsland i EES. Det nu nämnda registreringsvillkoret gäller dock inte om andelen bruttonnage som är kvalificerat för tonnageskatt inte har sjunkit under föregående inkomstår för alla rederier som omfattas av lagen. Registreringsvillkoret är inte heller tillämpligt på rederier vars kvalificerade bruttonnage till minst 60 procent utgörs av fartyg registrerade i en EES-medlemsstat. Om registreringsvillkoren inte möts, beskattas rederiets inkomster till överskjutande andel enligt det allmänna danska skattesystemet.

11.4 Tonnageskatteutredningens (Fi 2004:20) förslag

11.4.1 Krav på fartyg

Tonnageskattutredningen föreslog i sitt betänkande, Tonnageskatt, (SOU 2006:20) att fartyg som användes för verksamhet som kunde utsättas för internationell konkurrens skulle omfattas av ett svenskt tonnageskattesystem.

I sina överväganden angav Tonnageskatteutredningen bland annat följande skäl för valet av begränsningen till fartyg som användes i verksamhet som var utsatt för internationell konkurrens och inte t.ex. till fartyg i internationell trafik. Det var inte alla tonnageskattesystem som hade en begränsning till fartyg i internationell trafik. Avsikten med tonnageskatt var att de fartyg och rederier som arbetade i områden där konkurrens med bolag från andra länder förekom skulle ges samma förutsättningar. Efter Sveriges inträde i EU kan fartyg från samtliga länder gå i svensk inrikestrafik och hemmamarknaden för svensk fartyg är numera hela EU. Trafiken kan utsättas för internationell konkurrens. Utredningen framhöll att kravet på att fartyget skulle arbeta huvudsakligen i internationell konkurrens, innebär att tonnagebeskattning inte skulle omfatta fartyg i kust- och insjötrafik eller i trafik på inre vattenvägar.

11.4.2 Krav på flottan

Ägda och inhyrda fartyg

Tonnageskatteutredningen ansåg att fartyg som ett rederi hyrde in utan besättning skulle jämföras med rederiets egna fartyg. Dessa fartyg skulle utan begränsning kunna omfattas av tonnageskattesystemet.

När det gällde fartyg inhyrda med besättning, fann Tonnageskatteutredningen att en begränsning, med hänsyn till att ett svenskt tonnageskattesystem ska främja svensk sjöfart, var lämplig. Tonnageskatteutredningen föreslog att nettodräktigheten av inhyrda fartyg med besättning inte skulle få överstiga 75 procent av bolagets genomsnittliga totala nettodräktighet. En genomsnittlig beräkning skulle göras för ett beskattningsår.

Om gränsen på maximalt 75 procent inhyrt tonnage med besättning av det totala nettotonnaget överskreds, skulle intäkten från den överskjutande delen av den inhyrda nettodräktigheten inte anses ha uppkommit i den kvalificerade verksamheten. Den intäkt som uppkommit på den överskjutande andelen tonnage skulle beskattas konventionellt. Den överskjutande intäkten skulle 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.

Tonnageskatteutredningen föreslog vidare att ett företag som ingick i en företagsgrupp (dvs. en koncern eller motsvarande utländsk företagsgrupp) bara skulle få välja tonnageskatt om alla andra företag med kvalificerad verksamhet i gruppen gjorde samma val. Mot bakgrund av denna koncernregel ansåg Tonnageskatteutredningen att det var skäligt att, vid beräkningen av kravet på att maximalt 75 procent fick vara inhyrt utan besättning, införa en lättnadsregel som innebar att beräkningen skulle göras för hela företagsgruppen om det var till fördel för företaget.

Tonnageskatteutredningen föreslog även att fartyg som hyrdes in med besättning skulle jämföras med rederiets egna fartyg när fartyget hyrdes för en period på minst ett år och högst fem år och det samtidigt hade avtalats om en köpoption enligt vilken hyres-tagaren senast vid hyrestidens utgång kunde förvärva fartyget till högst marknadspriset vid tidpunkten för förvärvet av köpoptionen. Intäkt av inhyrda fartyg med besättning som översteg denna gräns skulle inte anses ha uppkommit i den kvalificerade verksamheten och skulle beskattas enligt den konventionella bolagsbeskattningen.

Tonnageskatteutredningen ansåg dock att i vissa undantagssituationer skulle gränsen för inhyrda fartyg med besättning kunna överskridas. Gränsen skulle exempelvis kunna överskridas om ett fartyg hade blivit sjöodugligt på grund av en olycka och rederiet behövt hyra in ett fartyg med besättning under en kortare period för att fullgöra sina åtaganden och utföra vissa transporter. Tonnageskatteutredningen föreslog vidare att om ett fartyg hade förklarats sjöodugligt av Sjöfartsverket eller motsvarande utländsk instans, skulle fartyget undantas vid beräkningen av om kravet på att maximalt 75 procent av den totala nettodräktigheten under beskattningsåret fick bestå av inhyrda fartyg med besättning var uppfyllt.

Uthyrda fartyg

Tonnageskatteutredningen föreslog att fartyg som ägdes av företaget och hyrdes ut utan besättning skulle anses som kvalificerat endast om företaget till följd av tillfällig överkapacitet hyrde ut fartyget vid ett tillfälle och under högst tre år. Tonnageskatteutredningen fann vid studiet av andra länder att flera tonnageskattesystem hade begränsningar beträffande uthyrning av fartyg utan besättning. Tonnageskatteutredningen angav att 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.

När det gällde uthyrning av fartyg med besättning, föreslog Tonnageskatteutredningen att fartyg som hyrdes ut med besättning skulle jämföras med rederiets egna fartyg och inkomsten från dessa omfattas av tonnageskattesystemet.

Flaggkrav

I sitt betänkande lade Tonnageskatteutredningen fram förslag på flaggkrav i enlighet med EU-kommissionens riktlinjer för statligt stöd till sjötransport. Tonnageskatteutredningen föreslog att ett företag under ett beskattningsår skulle upprätthålla eller öka andelen av den nettodräktighet som företaget ägde av kvalificerade fartyg och som var registrerade i en stat som är medlem i EU eller EES. Utgångspunkten för bedömningen skulle vara den andel av nettodräktigheten som var registrerad i någon av medlemsstaterna vid ingången av det beskattningsår som företaget för första gången tillämpade tonnageskatt.

Kravet på att upprätthålla eller öka andelen EU eller EES-registrerat tonnage skulle dock inte gälla om, i genomsnitt under beskattningsåret, minst 60 procent av företagets ägda nettodräktighet som användes i kvalificerad verksamhet, varit registrerad i någon av medlemsstaterna. Kravet skulle inte heller tillämpas om företaget ingick i en företagsgrupp, om i genomsnitt under beskattningsåret minst 60 procent av gruppens ägda nettodräktighet som användes i kvalificerad verksamhet var registrerat i någon av medlemsstaterna.

Enligt Tonnageskatteutredningens förslag fick ett företag som ingick i en företagsgrupp (dvs. en koncern eller motsvarande utländsk företagsgrupp) bara välja tonnagebeskattning om alla andra företag med kvalificerad verksamhet i gruppen gjorde samma val. För det fall att ett företag ingick i en företagsgrupp, framstod det enligt Tonnageskatteutredningen därför som skäligt, att vid beräkningen av de 60 procenten, beakta hela företagsgruppens nettodräktighet, om det var till fördel för företaget. Vid beräkningen av andelen registrerat tonnage, skulle fartyg som hyrdes in utan besättning jämföras med fartyg som ägdes av företaget.

Om kraven beträffande registrerat tonnage inte uppfylldes, skulle intäkten från den ytterligare andelen av företagens nettodräktighet av kvalificerade fartyg registrerade i en stat som inte är medlem i EU eller EES, inte anses ha uppkommit i den kvalificerade verksamheten. Sådant överskjutande tonnage skulle beskattas konventionellt.

Tonnageskatteutredningen angav vidare att inget annat land inom EU, förutom Finland, hade andra flaggkrav än de som kommissionen ställt upp. Av konkurrensskäl föreslogs därför inte något annat flaggkrav i det svenska tonnageskattesystemet. För bogserbåtar och mudderverk föreslogs dock ett flaggkrav i enlighet med kommissionens riktlinjer.

11.5 Överväganden och förslag

Utredningen redogör i detta avsnitt för vilka krav som den anser bör ställas på fartyg för att de ska vara kvalificerade att omfattas av tonnagebeskattning. Utredningen har som allmänna utgångspunkter haft att kommissionens riktlinjer ska uppfyllas samt att kvalificeringskraven på fartyg ska vara konkurrenskraftiga i förhållande till de krav som ställs i våra grannländer.

Vid en jämförelse med andra tonnageskattesystem kan konstateras att två typer av kvalificeringskrav förekommer; krav som gäller för ett enskilt fartyg och krav som gäller för en flotta. Lagtekniskt ser uppbyggnaden av tonnageskattesystemen något olika ut. Utredningen har valt att sammanföra kraven på fartyg och flotta i en bestämmelse. För att ett fartyg ska vara kvalificerat gäller således både vissa krav som är hänförliga till varje fartyg och krav

som är hänförliga till det samlade tonnaget hos den som är godkänd för tonnageskattning. Utredningen beskriver dock kraven på fartyg och kraven på flotta separat i övervägandena och förslagen.

11.5.1 Krav på fartyg

Förslag: Med kvalificerat fartyg ska avses fartyg som

- har ett bruttotonnage på minst 100,
- har sin strategiska och ekonomiska ledning i Sverige, och
- under beskattningsåret huvudsakligen används i internationell fart eller i inrikes fart i ett annat land.

Bruttotonnage på minst 100

Utredningen har övervägt vilka krav som ska ställas på ett fartygs storlek för att det ska vara kvalificerat att ingå i tonnageskattsystemet. Några av de tonnageskattsystem som utredningen har studerat, har en gräns på en bruttodräktighet eller ett bruttotonnage på 100 för att ett fartyg ska vara kvalificerat för tonnageskattning. Danmarks tonnageskattsystem skiljer sig dock åt genom att ett fartyg för att vara kvalificerat ska ha ett bruttotonnage på 20 eller däröver.

Utredningen har även övervägt vilket storleksmått som bör användas. Tonnageskatteutredningen (Fi 2004:20) valde att i sitt betänkande, Tonnageskatt (SOU 2006:20), utgå från nettodräktighet i fråga om kvalificerat fartyg. Det motiverades av att nettodräktighet används i andra bestämmelser i betänkandets lagförslag. Att konsekvent använda en måttenhet är en god utgångspunkt. Vid en utblick på våra grannländers tonnageskattelagar används både nettotonnage/dräktighet och bruttotonnage/dräktighet omväxlande i olika bestämmelser. Orsaken är att måttenheterna avser olika saker. Bruttotonnage används för att ange fartygs storlek eller volym, medan nettotonnage används för att beskriva ett fartygs lastkapacitet.

Finland, Danmark, Storbritannien och Irland utgår i sina regleringar när det gäller storleken på fartyg från fartygets bruttodräktighet eller bruttotonnage. Nederländerna anger såvitt

framkommit inte någon nedre gräns för ett fartygs tonnage och använder sig således inte i detta sammanhang av brutto- och nettotonnage eller brutto- och nettodräktighet. Nederländerna reglerar dock bestämning av vinst på basis av tonnage och utgår från olika schablonbelopp per dag utifrån nettoton. Finland baserar sin tonnagebeskattning på basis av nettodräktigheten av ett fartyg. Även Danmark och Norge beräknar den skattepliktiga inkomsten grundat på nettotonnage.

När det gäller registreringskravet i Europeiska kommissionens riktlinjer om statligt stöd till sjötransport, dvs. kravet på att det gemenskapsflaggade tonnaget ska upprätthållas eller öka, används i Danmarks tonnageskattebestämmelser bruttodräktighet. I Finland används bruttodräktighet när det gäller andelen fartyg som får hyras ut med besättning och likaså vid angivande av andelen tonnage som får vara registrerat i annan än EU-stat.

Både ett fartygs brutto- och nettodräktighet fastställs enligt förordningen om skeppsmätning (1994:1162) genom skeppsmätning. Enligt 64 kap. 3 § inkomstskattelagen (1999:1229), II, gäller rätten till sjöinkomstavgift bara om den skattskyldige tjänstgör på ett fartyg som har en bruttodräktighet på minst 100 och som till övervägande del används i fjärrfart eller närfart.

Utredningen finner att när det gäller kvalificering av fartyg i fråga om storlek, är måttenheten bruttotonnage den mest lämpliga. Den anger fartygets storlek och volym. I fråga om kvalificeringskrav på ett fartyg, finns inget hinder mot att använda bruttodräktighet som enhet. Bruttodräktighet används dock främst för ett fartyg, medan bruttotonnage ofta används även för en flotta av flera fartyg. I det föreslagna tonnageskattesystemet ställs krav på flotta, t.ex. krav på att minst 20 procent av bruttotonnaget för de fartyg som ingår i den tonnagebeskattade verksamheten ska vara registrerat i det svenska registret. Utredningen finner därför att bruttotonnage ska användas, även i fråga om ett fartyg, för att begränsa antalet olika måttbeteckningar i systemet.

Utredningen har övervägt om även mindre fartyg ska kunna ingå i tonnageskattesystemet. Utredningen har särskilt beaktat verksamheter som bedrivs med mindre fartyg som utför sjötransporter till t.ex. andra fartyg eller till anläggningar till havs. Utredningen anser dock att det saknas skäl att frångå den storleksstandard som satts i flera andra tonnageskattesystem. En

kvalificeringsgräns för fartyg på 100 bruttoton har fördelen att vara samma storleksgräns som gäller för sjöinkomstavdrag och därmed sjöfartsstöd. Utredningen anser också att förutsättningarna för sjöfartsstöd och för att kvalificera för tonnagebeskattning så långt som möjligt bör överensstämma. En gräns på 100 bruttoton föreslås därför som gränsvärde för att ett fartyg ska kvalificera som ett tonnagebeskattat fartyg. I princip alla fartyg som är avsedda för fart i öppet vatten kommer att uppfylla kravet på 100 brutton.

Strategisk och ekonomisk ledning i Sverige

Av Europeiska kommissionens riktlinjer om statligt stöd till sjötransport (Meddelande C (2004) 43 från kommissionen – Gemenskapens riktlinjer för statligt stöd till sjötransport, 2004/C 13/03) framgår att stödet till sjötransport ska vara nödvändigt för att främja återföringen till gemenskapen av den strategiska och ekonomiska ledningen av alla berörda fartyg. I den svenska versionen av riktlinjerna är det uttryck som används ”den strategiska och ekonomiska förvaltningen”, i den engelskspråkiga används ”strategic and commercial management”.

Vad som avses med ekonomisk och strategisk ledning anges inte i riktlinjerna. Utredningen har studerat tonnageskattelagstiftningen i andra EU-länder som godkänts av kommissionen. Med hänsyn till de krav som uppställs i riktlinjerna, bör den strategiska och ekonomiska ledningen av ett fartyg utövas från Sverige för att fartyget ska vara kvalificerat.

Med ekonomisk ledning avses enligt utredningen bland annat planering av rutter, försäljning av frakter och persontransporter, teknisk drift, proviantering och företagsledning i anslutning till upplags-, terminaltjänst-, personalförvaltnings- och underhålls-verksamhet. Med strategisk ledning avses den högre företagsledningen för fartyget, bland annat kontrakt, köp och försäljning av fartyg samt samarbeten. Det är inte något krav att alla de nämnda åtgärderna uteslutande ska utföras i Sverige. Vid bedömningen av om den strategiska och ekonomiska ledningen av fartyget utförs från Sverige, ska en sammanvägning av samtliga åtgärder och omständigheter företas.

Utredningen har övervägt om kravet på strategisk och ekonomisk ledning ska ställas på fartygsnivå eller på nivå av en hel flotta. Tonnageskatteutredningen (Fi 2004:20) angav i sitt betänkande, Tonnageskatt, (SOU 2006:20) att ett fartyg skulle ha sin ekonomiska och strategiska ledning i Sverige, vilket torde innebära att Tonnageskatteutredningen ansåg att bedömningen skulle göras per fartyg. Tonnageskatteutredningen uttalade vidare att det inte skulle krävas att alla förvaltningsbeslut fattades i Sverige för varje enskilt fartyg, utan att bedömningen borde göras för rederiets kvalificerade fartyg. Det senare uttalandet kan tolkas som att bedömningen skulle göras utifrån den tonnagebeskattades samlade flotta. I förarbetena till den danska tonnagekattelagstiftningen anges att det inte är något krav att alla strategiska och ekonomiska åtgärder och beslut ska utföras i Danmark. Kravet är i stället att varje enskilt fartyg i tillräcklig omfattning ska uppfylla kraven och att den strategiska och ekonomiska förvaltningen av flottan som helhet, utifrån en samlad bedömning, ska företas från Danmark.

Utredningen anser att kravet på strategisk och ekonomisk ledning av ett fartyg, ska gälla för varje fartyg. Ett fartyg ska, för att vara kvalificerat, ha sin strategiska och ekonomiska ledning i Sverige. Enligt utredningens uppfattning kan ett fartyg inte kvalificera sig på basis av andra fartygs ledning. För att kravet på ekonomisk och strategisk ledning ska vara uppfyllt, bör det dock inte vara nödvändigt att varje ekonomisk och strategisk ledningsåtgärd vidtas i Sverige. Fartyget ska vid en samlad bedömning ha sin strategiska och ekonomiska ledning här i landet. Det innebär att ett fartyg som huvudsakligen leds från ett annat land, inte är kvalificerat som tonnagebeskattat fartyg i Sverige. Det ska även framhållas att kravet på strategisk och ekonomisk ledning är fristående i förhållande till de krav som ställs på företag och dess ledning för att ingå i tonnagekattesystemet.

Utredningen föreslår därmed att ett fartyg, för att vara kvalificerat, ska ha sin ekonomiska och strategiska ledning i Sverige. Kvalificeringskravet ansluter till de krav som ställs i Europeiska kommissionens riktlinjer för statligt stöd till sjötransport.

Huvudsakligen används i internationell fart eller i inrikes fart i ett annat land

Av direktiven framgår att utredningen ska överväga vilka krav som ska ställas på ett fartygs användning i ett tonnageskattesystem. En utgångspunkt bör vara att fartyget ska användas i internationell trafik.

Europeiska kommissionens riktlinjer om statligt stöd till sjötransport definierar inte i vilken trafik fartyg ska användas. Riktlinjerna avser "sjötransport", men utgår inte ifrån eller definierar begreppet internationell trafik. I vissa delar gäller riktlinjerna även bogsering och muddring. Riktlinjerna anger att det statliga stöd som kommissionen ska tillåta, ska ha till syfte att öka den europeiska sjöfartsindustrins konkurrenskraft i en hårdnande internationell konkurrens.

Sjötransport definieras i förordning (EEG) nr 4055/86 och förordning (EEG) nr 3577/92. Rådets förordning (EEG) nr 4055/86 av den 22 december 1986 gäller tillämpning av principen om frihet att tillhandahålla tjänster på sjötransportens område mellan medlemsstater samt mellan medlemsstater och tredje land. I förordningen används beteckningarna sjötransporter inom gemenskapen och tredjelandstrafik för att avse "sjötransporter mellan medlemsstater och mellan medlemsstater och tredje land" när de normalt utförs mot vederlag. Sjötransporter inom gemenskapen är transporter av passagerare eller gods till sjöss mellan en hamn i en medlemsstat och en hamn eller offshore-anläggning i någon annan medlemsstat. Tredjelandstrafik är transport av passagerare eller gods till sjöss mellan hamnar i en medlemsstat och hamnar eller offshore-anläggningar i ett tredje land.

Rådets förordning (EEG) 3577/92 av den 7 december 1992 gäller tillämpning av principen om frihet att tillhandahålla tjänster på sjötransportområdet inom medlemsstaterna (cabotage). I denna förordning används bland annat följande beteckningar med de betydelser som här anges. Sjötransporter inom en medlemsstat (cabotage) är tjänster som normalt utförs mot ersättning. Bland sjötransporter inom en medlemsstat särskiljs fastlandscabotage, offshorecabotage och öcabotage.

Internationell trafik är inte ett begrepp som definieras eller används inom svensk rätt. I 64 kap. IL regleras sjöinkomstavgifter.

En skattskyldig som får lön eller annan ersättning som sjöman eller i vissa andra angivna fall har rätt till ett särskilt avdrag, ett sjöinkomstavdrag. Detta gäller bara om den skattskyldige tjänstgör på ett fartyg som har en bruttodräktighet om minst 100 och som till övervägande del används i fjärrfart eller närfart. I 64 kap. 6 § IL regleras vad som avses med fjärrfart, inre fart och närfart. Med fjärrfart avses annan fart än inre fart och närfart. Med inre fart avses fart inom landet till övervägande del i hamnar eller på floder, kanaler, insjöar, inomskärs vid kusterna eller i Kalmarsund. Med närfart avses linjefart mellan svenska hamnar utanför öppen kust eller utomskärs vid kusterna och linjefart mellan svensk och utländsk hamn, dock inte linjefart bortom en linje mellan Hanstholm i Danmark och Lindenäs i Norge eller bortom Cuxhaven i Tyskland. Området omfattar Bottniska viken, Östersjön, Kattegatt och Skagerack. Färjetrafiken är i regel närfart. Vidare ska fartyget vara ett s.k. EES-handelsfartyg.

Skatteverket beslutar varje år för vilka svenske registrerade fartyg de anställda har sjöinkomst vilket innebär rätt till sjöinkomstavdrag och skattereduktion för sjöinkomst. Samtidigt beslutar Skatteverket vilket fartområde som gäller för fartygen (fjärrfart eller närfart). Besluten publiceras i Skatteverkets författningssamling (SKVFS).

Sjöinkomstavdraget och skattereduktionen riktar sig inte direkt till den som bedriver sjöfart, utan till de anställda inom sjöfarten. Sjöfartsstöd enligt förordningen (2001:770) om sjöfartsstöd lämnas till arbetsgivare för skatt på sjöinkomst och för arbetsgivarens kostnader för arbetsgivaravgifter och allmän löneavgift. Sjöfartsstödet har under utredningstiden utvidgats från att avse fartyg som utför transporter av gods eller passagerare och som används huvudsakligen i utrikestrafik av betydelse för den svenska utrikeshandeln eller den svenska tjänsteexporten, till att avse fartyg som i sin näringsverksamhet används i trafik som är utsatt för internationell konkurrens på sjöfartsmarknaden.

Utredningen har övervägt om tillämpningsområdet för ett svenskt tonnageskattesystem ska avgränsas till fartyg som är utsatta för internationell konkurrens. Tonnageskatteutredningen (Fi 2004:20) ansåg att fartyg som användes för verksamhet som kunde utsättas för internationell konkurrens skulle omfattas av ett svenskt tonnageskattesystem. Som skäl för den valda avgräns-

ningen angav Tonnageskatteutredningen att avsikten med tonnageskatt var, att de fartyg och rederier som arbetar i områden där konkurrens med bolag från andra länder förekommer, skulle ges samma förutsättningar. Efter Sveriges inträde i EU kan fartyg från samtliga EU-länder gå i svensk inrikestrafik och hemmamarknaden för svenska fartyg är nu hela EU.

Utredningen konstaterar att svensk sjöfartsnäring är utsatt för konkurrens på svenskt territorium från fartyg under andra EU-staters flagg. Denna utländska verksamhet kan enligt sina flaggstaters rättsordningar vara berättigad till tonnagesbeskattning i och med att de lämnar sin stats territorium och går i internationell trafik. Samma svenska sjöfartsverksamhet är helt intern i den meningen att den utgör inrikestrafik såsom kust- och insjötrafik eller är trafik på inre vattenvägar och därför inte är internationell. Det bör i sammanhanget noteras att svenskregistrerade fartyg, på samma vis som utlandsflaggade fartyg som verkar här, är oförhindrade att bedriva verksamhet i andra EU-stater.

Ett problem i fråga om en avgränsning till fartyg som i sin verksamhet används i trafik som är utsatt för internationell konkurrens, är att det inte är klart vilken typ av fartyg och verksamhet som skulle kunna komma att omfattas. Utredningen finner att en sådan definition saknar gränser, dvs. all näringsverksamhet som bedrivs med fartyg torde omfattas, såväl inrikes- som utrikessjöfart. Lokutionen torde även innefatta all kustsjöfart, skärgårdstrafik och trafik på inre vattenvägar eller sjöar.

Utredningen anser att en avgränsning till fartyg som i sin näringsverksamhet används i trafik som är utsatt för internationell konkurrens på sjöfartsmarknaden är alltför långtgående. Av utredningens direktiv framgår dessutom att en utgångspunkt för vilken trafik som ska kunna omfattas av tonnageskattesystemet, bör vara att fartygen ska användas i internationell trafik. Även om delar av den trafik som bedrivs inom den svenska sjöfartsnäringen inom landets gränser är konkurrensutsatt, kan begreppet internationell trafik svårligen utsträckas till all trafik som kan bli föremål för utländsk konkurrens. Det finns en språklig skillnad mellan att arbeta i internationell trafik och att vara utsatt för internationell konkurrens. Det första ställer krav på verksamheten i sig, det senare talar om i vilken miljö man verkar.

Ett tonnageskattesystem har som syfte att öka andelen svenskflaggade fartyg i den svenska handelsflottan. Verksamhet som bedrivs med fartyg i inre fart, t.ex. skärgårdstrafik, kan enligt utredningens uppfattning inte anses utgöra en del av den svenska handelsflottan. Den typ av trafik och fartyg som bör omfattas av tonnageskattesystemet är snarare fartyg som utför transporter av gods eller passagerare och som används huvudsakligen i utrikes- trafik av betydelse för den svenska utrikeshandeln eller den svenska tjänsteexporten, dvs. den typ av verksamhet som innan utvidgningen av sjöfartsstödet kunde komma i fråga för sjöfartsstöd.

Även om sjöfartsstödet har utvidgats till att avse fartyg som i sin näringsverksamhet används i trafik som är utsatt för internationell konkurrens på sjöfartsmarknaden, begränsas tillämpningsområdet av den koppling som finns mellan förordningen om sjöfartsstöd och sjöinkomstavrdraget i IL. Sjöfartsstöd lämnas enligt förordningen till arbetsgivare för skatt på sjöinkomst och för arbetsgivarens kostnader för arbetsgivaravgifter och allmän löneavgift på sjöinkomst. För att sjöinkomst och rätt till avdrag för denna enligt 64 kap. IL ska föreligga, krävs att sjöinkomsten förvärvats genom anställning på EES-handelsfartyg samt att fartyget till övervägande del används i fjärrfart eller närfart. Därigenom kan inte all sjöfartsverksamhet som är utsatt för internationell konkurrens omfattas.

Statsstöd i form av ett tonnageskattesystem är en ny företeelse i svensk rätt. Utredningen anser att stödet i första hand ska omfatta handelsfartyg, dvs. sådana fartyg som används i internationell trafik. Det är även denna typ av sjöfart som bör prioriteras i syfte att öka andelen svenskflaggade fartyg i den svenska handelsflottan. I likhet med utvidgningen av tillämpningsområdet för förordningen om sjöfartsstöd, är det möjligt att senare utvidga tonnageskattesystemets tillämpningsområde till att avse fler fartygstyper eller annan trafik.

Även om utredningen anser att tillämpningsområdet för tonnagebeskattning och sjöfartsstöd i så stor utsträckning som möjligt ska vara detsamma, så skulle det leda för långt att inkludera alla fartyg som används i trafik som är utsatt för internationell konkurrens. Utredningen finner därför att ett fartyg för att vara kvalificerat ska användas i internationell trafik. Internationell trafik bör definieras så att fartyget ska användas i internationell fart eller i

inrikes fart i ett annat land. På så vis innefattas trafik som motsvarar fjärrfart och även trafik som bedrivs utomlands, medan trafik inom landet i hamnar, floder, kanaler, insjöar och trafik inomskärs vid kuster utesluts.

Utredningen har vidare att ta ställning till i hur hög utsträckning ett fartyg ska användas i internationell fart eller inrikes fart i ett annat land för att det ska vara kvalificerat för tonnagebeskattning. Ett fartyg kan många gånger användas i olika former av trafik under ett beskattningsår. Ett fartyg kan t.ex. användas för transporter av gods längs den svenska kusten mellan hamnar inom landet viss del av året och gå i trafik med gods till europeiska hamnar andra delar av året. För att ett fartyg ska uppfylla kriteriet att användas i internationell fart eller inrikes fart i ett annat land, kan fartygets största användningsområde inte vara annan trafik. Utredningen har beaktat att ett rederi har behov av flexibilitet i användningen av sina fartyg. För att ett fartyg ska vara kvalificerat, bör därför kravet på att fartyg ska användas i internationell fart eller inrikes fart i ett annat land, inte vara att fartyget uteslutande används i sådan trafik. I fråga om sjöinkomst är kravet att fartyget till övervägande del används i fjärrfart eller närfart. Till övervägande del innebär att fartyg i princip hälften av tiden kan användas i inrikestrafik här i landet. Utredningen menar att kravet på användning i internationell fart eller inrikes fart i annat land, måste sättas högre än minst 50 procent för kvalificering för tonnagebeskattning. Utredningen anser att ett fartyg för att vara kvalificerat att ingå i tonnage-skattesystemet huvudsakligen bör användas i sådan trafik som statsstödet avser. I IL avses med huvudsakligen minst 75 procent. Kravet bör gälla på fartygsnivå. Bedömningen av om fartyget huvudsakligen varit i internationell fart eller inrikes fart i utlandet, får göras sett till hur fartyget har använts under beskattningsåret under den tid det har använts av den som är godkänd för tonnagebeskattning.

Bestämmelserna om kraven på ett fartyg föreslås tas in i 39 b kap. 4 § första stycket.

11.5.2 Krav på flotta

Förslag: Ett fartyg ska vara kvalificerat endast om

1. minst 20 procent av bruttotonnaget för de fartyg som ingår i den tonnagebeskattade verksamheten under respektive beskattningsår, ägs av den som bedriver verksamheten eller är inhyrt utan besättning,

2. minst 20 procent av bruttotonnaget för de fartyg som ingår i den tonnagebeskattade verksamheten under respektive beskattningsår, är registrerat i det svenska registret, och

3. andelen bruttotonnage för de fartyg som ingår i den tonnagebeskattade verksamheten och som är registrerade i ett register inom Europeiska unionen (EU) ökas eller bibehålles under respektive beskattningsår.

Om minst 60 procent av bruttotonnaget för de fartyg som ingår i den tonnagebeskattade verksamheten i företaget eller i den koncern företaget ingår i är registrerat i ett register inom EU, behöver dock inte andelen bruttotonnage som är registrerat i ett register inom EU öka eller bibehållas.

Ägt och inhyrt tonnage

Ett tonnageskattesystem är i första hand avsett för rederier som bedriver egen verksamhet med sina fartyg. Stöd i form av ett tonnageskattesystem bör därför omfatta fartyg som ägs eller används operativt av svenska rederier.

Vid en jämförelse med våra grannländer kan konstateras att i Finland, omfattas fartyg inhyrt utan besättning som rederiet utrustar och använder i trafik, av tonnageskattesystemet. I Finland uppställs dock även ett krav på att minst 20 procent av en flottas bruttodräktighet ska utgöras av ägda fartyg. I Danmark jämföras fartyg som hyrs in utan besättning med rederiets ägda fartyg. Tonnageskatteutredningen (Fi 2004:20) föreslog att inhyrda fartyg utan besättning skulle jämföras med ägda fartyg och därmed utan begränsning kunna omfattas av tonnageskattesystemet.

Syftet med ett tonnageskattesystem är främst att öka andelen svenskflaggade fartyg i den svenska handelsflottan. Målsättningen

ska ses mot bakgrund av den hårdnande internationella konkurrensen. Tonnageskattesystemet bör således förbättra de svenska rederiernas konkurrenskraft. Med en större svensk handelsflotta ökar förutsättningarna att bevara ett svenskt sjöfartskunnande och att Sverige genom en stark sjöfartsnäring ska kunna påverka och vara drivande på internationell nivå. För dessa senare nämnda målsättningar är bland annat bevarandet av teknisk kunskap, besättningsadministration och fartygsdrift av stor betydelse. Sjöfartskunnandet bibehålls i hög grad även när ett rederi hyr in och bemannar ett fartyg. För bevarandet av en hög svensk kompetens inom sjötransporter och återväxten av sjöfolk, är även sysselsättningen av inhemska sjömän av betydelse. För att bevara det svenska sjöfartskunnandet och stärka den svenska rederinäringen, bör både fartyg som ägs av den som är godkänd för tonnagebeskattning och inhyrda fartyg utan besättning som används av den tonnagebeskattningsskyldige i dennes rederiverksamhet, kunna omfattas av tonnagebeskattning.

Frågan är därefter till hur stor andel det ägda eller inhyrda tonnaget utan besättning bör uppgå till. Frågan innefattar även motsatsvis hur stor andel annat tonnage, dvs. fartyg inhyrda med besättning, som bör tillåtas kvalificeras och omfattas av tonnagebeskattning.

Verksamhet som endast består i att hyra in fartyg med besättning kan inte anses utgöra kärnrederiverksamhet. Den som däremot själv äger eller hyr in fartyg som den besätter och driver verksamhet med och samtidigt i verksamheten har behov av ytterligare tonnage och därför hyr in detta med besättning, bedriver självklart rederiverksamhet. Det finns ingen legaldefinition av rederi eller rederiverksamhet. Utredningen finner att avgränsningen får dras genom krav på att en viss andel av de kvalificerade fartygen ska ägas eller hyras in utan besättning. Till den avgränsningen ska läggas att viss verksamhet ska bedrivas, dvs. sjötransporter och därtill anknytande verksamheter. Även uthyrning av kvalificerade fartyg kan omfattas av tillämpningsområdet för tonnagebeskattning. I det sistnämnda fallet är kravet att fartyget hyrs ut med besättning. Det innebär att uthyrning av fartyg utan besättning, på s.k. bare-boat-villkor, i princip inte utgör kvalificerad verksamhet. För uthyrning av fartyg krävs således att rederiet är den som handhar bemanningen av fartyget. Uthyrning

av kvalificerat fartyg utan besättning kan bara i undantagsfall, vid överkapacitet, omfattas av tonnagebeskattning, se avsnitt 12.5.1.

I det finska tonnageskattesystemet gäller att ett inhyrt fartyg med besättning kan vara kvalificerat. Dels kan fartyg som är finskflaggat och inhyrt med besättning för minst 12 månader ingå, dels kan andra än finskflaggade inhyrda fartyg med besättning ingå i tonnagebeskattningen. Med besättning inhyrda fartyg får dock utgöra högst 75 procent av bruttodräktigheten av bolagets samtliga tonnagebeskattade fartyg. I den finska tonnageskattelagen av år 2002 fick den tillåtna andelen inhyrt tonnage med besättning inte överstiga 50 procent av ett bolags totala tonnagebeskattade tonnage. Finland har genom 2012 års tonnageskattelag utökat andelen tonnage som får hyras in med besättning till 75 procent av bolagets tonnagebeskattade bruttodräktighet. Av det finska exemplet anser utredningen att lärdomen får dras att även tonnage som hyrts in med besättning bör omfattas av tonnageskattesystemet och att andelen tillåtet sådant tonnage bör vara på en konkurrenskraftig nivå i förhållande till andra tonnageskattesystem.

I Danmark kan inhyrda fartyg med besättning vara kvalificerade för tonnagebeskattning, men med begränsningar avseende andelen inhyrt tonnage. Under ett inkomstår får inhyrt tonnage uppgå till högst fyra gånger det bruttotonnage som rederiet själv äger. Överskjutande andel beskattas enligt den danska skattelagstiftningens allmänna regler. Tonnageskatteutredningen föreslog att andelen inhyrda fartyg med besättning skulle få uppgå till 75 procent av bolagets genomsnittliga totala nettodräktighet. Överskreds andelen, skulle inkomsten från s.k. överskjutande andel beskattas konventionellt.

Vid bedömningen av hur stor andel av bruttotonnaget som bör utgöras av ägt eller inhyrt tonnage respektive hur stor andel som bör få utgöras av fartyg inhyrda med besättning, ska kommissionens riktlinjer om statligt stöd till sjötransporter beaktas. Kommissionen har utarbetat en praxis beträffande de nivåer som kommissionen accepterat i befintliga tonnageskattesystem i andra länder genom sina statsstödsbeslut. Mot bakgrund av kommissionens tidigare statsstödsbeslut samt av kommissionens inställning avseende den danska notifieringen av en utökning av andelen inhyrt tonnage med besättning i förhållande till ägt tonnage och inhyrt tonnage utan besättning, framgår att en högre

andel inhyrt bruttotonnage utan besättning än fyra gånger det ägda och inhyrda utan besättning inte är aktuellt för ett svenskt tonnageskattesystem.

De skäl som talar för att låta fartyg inhyrda med besättning vara tonnageskattade fartyg, är i huvudsak flexibilitetsskäl, kostnads-skäl och konkurrensskäl. Avtal om inhyrning av fartyg med besättning är ofta av kortvarig natur och fyller funktionen att öka ett rederis kapacitet vid behov, medan ett annat rederi motsvarande period har en överkapacitet. Inhyrt tonnage ger rederierna flexibilitet och möjlighet att klara säsongsbetonade och kortvariga konjunkturfluktuationer. Genom att ett rederi hyr in fartyg med besättning, kan det tillgodose kunder med transportbehov som överskrider rederiets befintliga sjötransportkapacitet. Det ger rederierna möjlighet till att ingå kontrakt som de annars inte skulle kunna uppfylla. Det ger också rederierna möjlighet att, med begränsad ekonomisk risk, ta sig in på marknader och pröva utökade sjötransportprogram. Kostnaden för att köpa fartyg är hög. En viss andel inhyrt tonnage med besättning torde därför främja rederiverksamheten och öka möjligheten att utvidga marknadsandelar och även bidra till sysselsättningen för rederiets egna fartyg. Ett tonnageskattesystem bör därför erbjuda möjlighet att hyra in fartyg och investera i ett nytt när företaget har kapital eller marknaden ser god ut för fartygsförvärv.

Om ett tonnageskattesystem inte har regler beträffande inhyrt tonnage med besättning motsvarande det i våra grannländer, finns en risk att verksamheten istället förläggs till länder med mer gynnande lagstiftning. Utredningen föreslår därför att andelen ägt eller inhyrt bruttotonnage utan besättning, bör uppgå till minst 20 procent av flottan för att fartygen ska anses kvalificerade. Till resterande del bör rederierna tillåtas använda tonnage som är inhyrt med besättning. En tillåten andel inhyrt tonnage med besättning föreslås därmed få uppgå till högst 80 procent av den totala flottan som ingår i det tonnageskattade bruttotonnaget. Bedömningen av om begränsningen upprätthålls, får göras baserat på genomsnittet under ett beskattningsår.

Bestämmelserna om att minst 20 procent av bruttotonnaget för de fartyg som ingår i verksamheten under respektive beskattningsår ska ägas av den som är godkänd för tonnageskattning eller vara inhyrt utan besättning, föreslås tas in 39 b kap. 4 § andra stycket 1 IL.

Den danska tonnageskattelagen innehåller en särskild bestämmelse för fartyg som hyrs in med besättning när hyresavtalet är förenat med en köption. Dessa inhyrda fartyg med besättning som är förenade med köption likställs med rederiets ägda fartyg. Den förra Tonnageskatteutredningen (Fi 2004:20) föreslog en liknande regel. Motsvarande regel återfinns däremot inte i den finska tonnageskattelagen. Utredningen har övervägt om en särregel för fartyg inhyrda med besättning och vars inhyrningsavtal förenas med avtal om fartygsförvärv vid hyrestidens utgång ska ingå i en svensk tonnageskatteordning. I den danska ordningen innebär regeln att sådana fartyg likställs med ägda fartyg och således är kvalificerade som tonnagebeskattade fartyg, utan de begränsningar som i övrigt gäller för andel inhyrt tonnage. Det främsta skälet för att låta sådana fartyg ingå som tonnagebeskattade utan begränsningar, är att det torde uppmuntra till avtal om fartygsförvärv. Det förhållandet att ett inhyrningsavtal förenas med en köption, innebär dock inte nödvändigtvis att ett fartygsförvärv kommer att realiseras. Inte heller innebär det nödvändigtvis att det förvärvade fartyget kommer att ingå i den tonnagebeskattade flottan. Utredningen har övervägt om den tillåtna andelen inhyrda fartyg med besättning, tillfredsställer behovet eller om det finns vägande skäl för att därutöver låta inhyrt tonnage med besättning ingå i tonnagebeskattningen då inhyrningen förenas med köption. Utredningen anser att en sådan reglering komplicerar tonnageskattesystemets krav vad gäller tillåtna andelar bruttonnage och kontrollen av dess efterlevnad. Företagen får anses väl tillgodosedda genom att kravet på ägt och inhyrt tonnage med besättning begränsas till 20 procent av det totala bruttonnaget. Företagen får anses ha tillräckligt utrymme att hyra in fartyg med besättning samt förvärva dem inom de angivna ramarna.

Utredningen anser att den konstruktion som föreslogs av Tonnageskatteutredningen och som även återfinns inom det danska tonnageskattesystemet med konventionell beskattning av tonnage som antingen överskrider maximal gräns för hur mycket tonnage som får hyras ut utan besättning eller tonnage som underskrider kravet på att öka eller bibehålla tonnage registrerat i en medlemsstat inom EU inte är lämplig. Utredningen anser att ett och samma fartyg inte bör kunna både tonnagebeskattas och beskattas konventionellt. Inkomsten från ett fartyg som är kvalifi-

cerat hos den som är godkänd för tonnageskattning ska ingå i tonnageskattsystemet och ska tonnageskattas. Det kan t.ex. inte komma i fråga att för helt eller del av fartyg som tonnageskattas utnyttja de konventionella avskrivningsreglerna.

Bruttotonnage registrerat i det svenska registret

För att målsättningen att öka den svenskflaggade handelsflottan ska uppfyllas, bör krav ställas på att en viss andel av den tonnageskattade flottan ska vara registrerad i det svenska registret.

I det finska tonnageskattsystemet ska minst 25 procent av en flottas bruttodräktighet vara registrerad i den finska handelsfartygsförteckningen. Kommissionen uttalade i sin statsstödsbedömning vid införandet av 2002 års finska tonnageskattelag följande avseende flaggkravet. I vissa medlemsstaters tonnageskattsystem anges inte något krav på flaggning, men här uppfylls detta villkor helt klart genom det flaggningskrav som anges för den finska tonnageskatten. Sådana krav både tillåts och förespråkas i riktlinjerna. Detta krav kommer otvivelaktigt att öka den finska flottans konkurrenskraft på den globala sjöfartmarknaden. Detta villkor kan antas leda till ökad sysselsättning för EU-medborgare i allmänhet och finska sjömän i synnerhet. Noteras bör att kommissionens uttalanden har gjorts i förhållande till 1994 års riktlinjer.

Utredningen anser att ett motsvarande krav på att en viss andel av fartygstonnaget som den som är godkänd för tonnageskattning använder i kvalificerad verksamhet, ska vara registrerat i det svenska registret bör finnas i det svenska tonnageskattsystemet. Införandet av ett krav på svenskregistrerat tonnage i tonnageskattsystemet, främjar enligt utredningens uppfattning syftet med införandet av ett tonnageskattsystem – att öka andelen svenskflaggade fartyg i den svenska handelsflottan. Det är i förhållande till syftet att öka andelen svenskregistrerade fartyg i handelsflottan, enligt utredningens uppfattning, av mindre betydelse om fartygen som används i den kvalificerade verksamheten ägs av den som är godkänd för tonnageskattning eller om fartygen ägs av annan, så länge tonnaget är registrerat i Sverige.

Det är fartyg som svenska rederier äger som rederierna kan välja att registrera i det svenska registret. De kan också hyra in svenskregistrerat tonnage. Det förhållandet att en viss andel av bruttotonnaget utgörs av ägt tonnage, innebär dock inte att tonnaget i fråga är registrerat i det svenska registret. Utredningen anser därför att ett krav på att en viss minsta andel av den tonnagebeskattades flotta ska utgöras av fartygstonnage som är registrerat i det svenska registret utan någon begränsning till att det ska vara ägt tonnage.

Utredningen anser att ett krav på att viss andel av tonnaget ska vara registrerat i det svenska registeret, ger incitament att öka den svenskflaggade flottan samtidigt som systemet beaktar den negativa utvecklingen med utflaggning som har skett under en längre tid. Ett lagstadgat krav på en viss andel svenskflaggat tonnage kan utgöra ett hinder för inträde i ett svenskt tonnageskattesystem för de företag som redan har flaggat ut tonnage i hög omfattning. Kravet på svenskregistrerat tonnage bör därför inte sättas så högt att rederierna inte rimligen kan uppfylla kravet. Kravet bör sättas så att det uppmuntrar nyinflaggning eller återinflaggning. För bibehållandet av en stark sjöfartsnäring och för att andelen svenskflaggade fartyg ska bibehållas och öka över tid, bedöms det vara väsentligt att svenska rederier i så hög utsträckning som möjligt inträder i tonnageskattesystemet.

Utredningen bedömer att kravet på svenskregistrerat tonnage bör sättas till 20 procent av den tonnagebeskattade flottans totala bruttotonnage. Finland är det enda land som har uppställt ett krav på att en viss andel av den tonnageskattskyldiges flotta ska vara registrerad i landets register. Det finska registeringskravet är som nämnts 25 procent av den tonnagebeskattades flottas bruttodräktighet. Utredningen bedömer vidare att ett krav på 20 procent svenskregistrerat bruttotonnage, med hänsyn till kommissionens inställning beträffande det finska flaggkravet, bör godtas av kommissionen.

I tonnageskattesystemet föreslås inte enbart kravet på svenskregistrerat tonnage. Ett krav på att en viss andel av en flottas bruttotonnage ska utgöras av tonnage som är svenskregistrerat innebär motsatsvis att resterande andel får vara registrerat i annan stats fartygsregister. Hur stor andel som kan vara registrerat i andra stater, begränsas av att utredningen även föreslår att brutto-

tonnaget som är registrerat inom EU ska ökas eller i vart fall bibehållas under den tid ett företag är tonnageskattat.

Kravet på att minst 20 procent av bruttotonnaget för den som är godkänd för tonnageskattning ska vara registrerat i det svenska registret, föreslås tas in i 39 b kap. 4 § andra stycket 2 IL efter bestämmelsen om att 20 procent av bruttotonnaget ska vara ägt eller inhyrt med besättning.

Bruttotonnage registrerat i ett register inom EU

Utredningen har att beakta det krav på att öka eller upprätthålla det tonnage som förs under en medlemsstats flagg, som Europeiska kommissionen angett i sina riktlinjer om statligt stöd till sjötransporter. Även utredningens direktiv anger att fartygen i så hög grad som möjligt bör vara registrerade i Sverige eller annan medlemsstat i EU eller i en stat som ingår i EES.

Utredningen har särskilt studerat det finska tonnageskattesystemet. Den finska tonnageskattelagstiftningen anger ett flaggkrav gällande andel tonnage som ska vara registrerat i EU. Det uttrycks på så sätt att ett bolag kan välja tonnageskattning vars fartyg registrerade i fartygsregistret i någon annan stat än en medlemsstat i Europeiska unionen utgör högst 40 procent av bruttodräktigheten för bolagets samtliga tonnageskattade fartyg. Kravet på gemenskapsflaggat tonnage är infört i bestämmelsen om skattskyldighet och hänvisar till bestämmelsen om tonnageskattat fartyg. Finland ställer således ett strängare flaggkrav än kommissionens riktlinjer. Även andra EU/EES-länders tonnageskatteordningar innehåller bestämmelser om flaggkrav.

Utredningen föreslår, mot bakgrund av kommissionens riktlinjer och utredningens direktiv, att andelen bruttotonnage som ingår i verksamheten hos den som är godkänd för tonnageskattning som är registrerat i ett register inom EU ska ökas eller bibehållas. I likhet med vad som anges i kommissionens riktlinjer föreslår utredningen en lättnadsregel för den vars bruttotonnage som är registrerat i en stat inom EU uppgår till minst 60 procent.

Utredningen har övervägt om ytterligare eller strängare krav avseende andel registrerade fartyg inom EU bör ställas. Utredningen anser dock att en lättnadsregel för den som har minst

60 procent av sitt bruttotonnage registrerat i en stat inom EU är motiverad. De rederier som till 60 procent har fartyg registrerade inom gemenskapens register bör premieras i ett tonnageskattesystem.

För företag som ingår i koncerner, gäller enligt utredningens förslag att ett företag endast kan godkännas för tonnageskattning om alla företag inom koncernen som bedriver kvalificerad verksamhet också väljer att ingå i tonnageskattesystemet. Utredningen anser att, för företag som ingår i en sådan koncern, bör bedömningen av om 60 procent av bruttotonnaget är registrerat inom EU göras på koncernnivå, om det är förmånligare.

Utredningen föreslår därför att ett företag ska undantas från kravet på att öka eller bibehålla tonnage registrerat i ett register inom EU om minst 60 procent av bruttotonnaget som ingår i den tonnageskattade verksamheten i företaget eller i den koncern företaget ingår i, är registrerat inom EU. Utredningen bedömer att den föreslagna regleringen ansluter till kommissionens riktlinjer och uppfyller dess krav.

Bestämmelserna föreslås tas in i 39 b kap. 4 § andra stycket 3 och tredje stycket IL.

12 Kvalificerad verksamhet

12.1 Inledning

I detta kapitel redogör utredningen för vilka verksamheter som ska vara kvalificerade, dvs. verksamheter från vilka inkomster omfattas av tonnagebeskattning. Andra verksamheter än sådana som är kvalificerade faller utanför tonnagebeskattningens tillämpningsområde och beskattas således konventionellt.

Utredningen beskriver i kapitlet först vad Europeiska kommissionens riktlinjer för statligt stöd till sjötransport³² anger beträffande kvalificerad verksamhet och vilka verksamheter som är kvalificerade i tonnageskattesystemen i några EES-länder samt Tonnageskatteutredningens (Fi 2004:20) förslag i betänkandet, Tonnageskatt (SOU 2006:20). Utredningen redogör därefter för sina överväganden och förslag.

12.2 Europeiska kommissionens riktlinjer

Tonnagebeskattning får enligt Europeiska kommissionens riktlinjer för statligt stöd till sjötransport endast avse sjöfartsverksamhet. Av riktlinjerna framgår dock att det inte bara är rena sjötransporter som omfattas av medlemsstaternas stödordningar. Kommissionen framhåller att sjöfartsindustrin är oskiljaktigt förbunden med sjötransporter och att denna koppling är ett starkt argument för insatser i syfte att bevara en gemenskapsflaggad flotta. Eftersom sjötransporter är ett led i transportkedjan i allmänhet och sjöindustrin i synnerhet, påverkar insatser också de investeringar som görs i land inom sektorer med koppling till sjöfarten och det bidrag

³² Meddelande C (2004) 43 från kommissionen – Gemenskapens riktlinjer för statligt stöd till sjötransport, 2004/C 13/03.

som sjötransporten ger till gemenskapens samlade ekonomi och sysselsättning. Sådana verksamheter innefattar bland annat hamntjänster, logistik, konstruktion, reparation, underhåll, inspektion och klassificering av fartyg, fartygsförvaltning och fartygsmäkleri, banktjänster och internationella finansiella tjänster samt försäkrings-, rådgivnings- och konsulttjänster.

Kommissionens riktlinjer omfattar allt stöd till förmån för sjötransport som beviljas av medlemsstaterna eller finansieras med statliga medel. Allt stöd ska falla inom ramen för det i riktlinjerna angivna stödtaket. Sjötransport är i riktlinjernas mening transport av passagerare och gods till sjöss. Riktlinjerna omfattar i vissa delar även bogsering och muddring.

12.3 Kvalificerad verksamhet i några EES-länder

12.3.1 Finland

Kvalificerade verksamheter, dvs. verksamheter från vilka inkomster som omfattas av tonnagebeskattning, i det finska tonnage-skattesystemet är gods- och passagerarbefordran med tonnagebeskattat fartyg, inkomster av försäljning ombord av varor och tjänster som är avsedda att konsumeras ombord samt inkomster av verksamheter som är nödvändiga för och nära anknutna till sådan verksamhet. Till tonnagebeskattade verksamheter räknas även inkomster av uthyrning av tonnagebeskattat fartyg med besättning, samt inkomster av överlåtelse av tonnagesbeskattat fartyg och andra i tonnagebeskattad verksamhet lösa anläggningstillgångar som är föremål för förslitning. Dessutom omfattas uthyrning av fartyg på grund av tillfällig överkapacitet och vissa s.k. samlade transporttjänster.

12.3.2 Danmark

Inkomst som omfattas av tonnagebeskattning i det danska tonnageskattesystemet är inkomster som har samband med förvärvsmässig verksamhet med transport av passagerare eller gods (rederiverksamhet) mellan olika destinationer. Strukturen i den danska tonnageskattelagen ser ut på det viset att inkomst av

tonnagesbeskattad verksamhet är inkomst av rederiverksamhet med kvalificerade fartyg. Därtill anges i den danska tonnageskattelagen att vissa kompletterande verksamheter omfattas av tonnagesbeskattning. Inkomst omfattas av tonnagesbeskattning, när den kan hänföras till transporttjänster, eller till tjänster i nära anknytning därtill. Inkomst av kvalificerade verksamheter med anknytning som listas i den danska tonnageskattelagen är:

- Användning av containrar.
- Drift av lastnings-, lossnings, och underhållsfaciliteter.
- Drift av biljettkontor och passagerarterminaler.
- Drift av kontorsfaciliteter etc.
- Försäljning av varor för konsumtion ombord.
- En beräknad marknadshyra vid rederiets egen användning av lokaler ombord.
- Hyresintäkter vid uthyrning av lokaler ombord.
- Försäljning av fartyg som helt eller delvis ingår i tonnageskattesystemet eller som skulle kunna ingå i tonnageskattesystemet helt eller delvis, men som ännu inte är färdiga i en sådan utsträckning att de kan ingå i rederiets drift samt försäljning eller avstående av rätten till ett sådant fartyg som det finns ett avtal om leverans av fartyget för.

Vidare kan vissa s.k. samlade transporttjänster ingå i den tonnagesbeskattade verksamheten. Det gäller när en samlad transporttjänst som innefattar både kvalificerad transportverksamhet, dvs. förvärvsmässig transport av passagerare och gods samt verksamhet med nära anknytning därtill, när rederiet ingår avtal med andra transportörer om utförandet av dessa andra delar. Om dessa andra delar av transporten utförs av rederiet är det endast den kvalificerade sjötransporten som beskattas enligt tonnageskattelagen. Den övriga delen beskattas konventionellt.

Den danska tonnageskattelagen innehåller även en förteckning som uttryckligen anger verksamheter som inte kan omfattas av tonnageskatt oavsett om verksamheten utförs från ett kvalificerat fartyg eller i anknytning till transporttjänster som tonnagesbeskattas. De verksamheter som inte är kvalificerade är:

1. Förundersökningar, efterforskning eller utvinning av kolväte eller andra naturtillgångar.
2. Fiskeri och beredningsverksamhet ("forarbejdningsvirksomhed").
3. Byggande och reparation av hamnar, pirar, broar, oljeinstallationer, vindkraftverk eller andra anläggningar till havs, nedläggning av rörledningar på havsbotten, muddring, avlägsnande av stenar, sandsugning eller liknande verksamhet.
4. Dykeriverksamhet.
5. Lotsning, när fartygen används i och omkring hamnen.
6. Bogsering etc. Detta gäller dock inte fartyg som utför bogserings- eller bärgningsaktiviteter till havs minst 50 procent av den tid som fartyget är i drift under ett inkomstår. Fartyget ska vara registrerat i EU/EES.
7. Passagerartrafik i eller över hamninlopp etc.
8. Utbildningsaktiviteter, sociala och pedagogiska aktiviteter etc.
9. Museiaktiviteter och fartygsbevarande verksamhet.
10. Sport-, utflykts- och fritidsändamål.
11. Användning av permanent förankrade fartyg, oavsett ändamål.

12.3.3 Norge

Det norska tonnageskattesystemet utmärker sig bland annat genom att lagstiftningen innehåller mycket detaljerade regler om hur bolagen ska vara uppbyggda, vilka tillgångar de kan äga och vilken verksamhet som bolaget får ha för att ingå i tonnageskattesystemet. Bolag som ingår i tonnageskattesystemet får i princip inte ägna sig åt andra verksamheter än fartygsverksamhet med egna och inhyrda fartyg. Som tillåtna tillgångar pekas bland annat ut fartyg i fart och olika former av stödfartyg så som bogserbåtar, underhållsfartyg och transporter för oljeverksamhet. Det norska systemet reglerar även noga vilka aktier i andra bolag som ett tonnageskattat bolag får inneha.

Bolag i tonnageskattesystemet måste som ett minimum äga ett kvalificerat fartyg, direkt eller genom en ägarkedja med minst tre

procents ägande på varje nivå i de underliggande bolagen. Syftet bakom de detaljerade bestämmelserna om hur bolagen och verksamheten ska vara uppbyggda är att undvika gränsdragningsproblem mellan tonnagesbeskattad och konventionellt beskattad verksamhet.

Bolag som ingår i tonnageskattesystemet får inte bedriva annan verksamhet än uthyrning och drift av egna och inhyrda fartyg eller stödfartyg. Stödfartyg är bland annat fartyg som bedriver transport av personal eller leveranser, bogserbåtar och stödfartyg i petroleumverksamhet.

Genom lagändring år 2007 utvidgades den kvalificerande verksamheten i det norska tonnageskattesystemet till att, förutom ren fartygsverksamhet, även omfatta verksamhet som bedrivs i nära anknytning till kärnverksamheten. Även vinster respektive förluster till följd av försäljning av fartyg ingår i tonnagebeskattningen.

Följande verksamheter anknutna till gods som transporteras på ett kvalificerat fartyg kan omfattas av tonnageskattesystemet, när verksamheten utövas i nära anknytning till godstransportverksamheten:

- Lastning och lossning av gods
- Tillfällig uppläggning/placering av gods i eller i närheten av hamn i väntan på vidaretransport
- Transport av gods på hamnområdet
- Uthyrning av containrar för gods ombord

Följande aktiviteter anknutna till persontransport på ett kvalificerat fartyg kan omfattas av tonnageskattesystemet när verksamheten utövas i nära anknytning till persontransportverksamheten:

- På- och avstigning av passagerare
- Drift av biljettkontor och passagerarterminaler
- Transport av personer på hamnområdet
- Försäljning av varor för förbrukning ombord
- Försäljning av tjänster som står i ett naturligt samband med passagerartransporten
- Uthyrning av lokaler ombord

Även samlade transporttjänster som består av transport till sjöss med ett kvalificerat fartyg och land- och/eller flygtransport, när det föreligger ett avtal med en tredje part om land- och/eller flygtransporten.

12.3.4 Nederländerna

Den verksamhet som i Nederländerna är kvalificerad för att ingå i tonnagebeskattningsområdets tillämpningsområde regleras i en artikel i den nederländska inkomstskattelagen med rubriken: ”Vinst från sjöfart på basis av tonnage”. Med vinst från sjöfart avses följande.

- a) Vinst erhållen med nyttjande av ett fartyg avsett för:
 - transport av gods eller personer i internationell trafik till havs;
 - för transport av gods eller personer till havs för utforskning eller nyttjande av naturtillgångar till havs;
 - utforskning av havsbotten;
 - att lägga kablar eller rör på havsbotten eller
 - att utföra tackel- och vinscharbeten till havs på fartyg enligt artikel 1.2 i fartygslagen eller på anläggningar för utforskning eller nyttjande av naturtillgångar till havs.
- b) Vinst erhållen med nyttjandet av ett fartyg avsett för:
 - muddrarbeten till havs där den årliga drifttiden till största delen består av sjötransport, eller
 - att utföra bogserings- och hjälparbeten till havs på fartyg enligt artikel 1.2 i fartygslagen, vilket inte är ett fartyg där helheten av verksamheter och aktiviteter till största delen består av att förtöja, kasta loss och förhala fartyg som använder egen framdrivning och som kommer in från och går ut till havs; och
- c) Vinst erhållen från verksamheter som direkt hänger samman med det under avsnitten a och b avsedda nyttjandet av ett fartyg.

För tillämpning av artikeln kan närmare regler fastställas i en s.k. ministerförfordning.

12.4 Tonnageskatteutredningens (Fi 2004:20) förslag

Tonnageskatteutredningen (Fi 2004:20) föreslog i sitt betänkande, Tonnageskatt (SOU 2006:20), att transport av gods eller passagerare till sjöss med ett eget eller inhyrt kvalificerat fartyg skulle vara kvalificerade verksamheter, under förutsättning att verksamheten kunde utsättas för internationell konkurrens. Tonnageskatteutredningen ansåg att ett företags transporter till sjöss av gods eller passagerare fick anses vara den viktigaste delen av ett rederis verksamhet och var sådan verksamhet som tonnageskattesystemet skulle stödja.

Även viss verksamhet som utfördes i nära anknytning till företagets transportverksamhet skulle utgöra kvalificerad verksamhet. Med kvalificerad verksamhet som utförs i nära anknytning till företagets transportverksamhet avsågs:

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 uppläggnig 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.

Tonnageskatteutredningen angav att viss del av ett rederis verksamhet har sådant starkt samband med transporterna av gods eller passagerare att verksamheten borde kunna omfattas av tonnageskattesystemet. Dessa aktiviteter ansågs nödvändiga för att

rederiet ska kunna genomföra transporter och de utförs i nära anknytning till transportverksamheten med ett kvalificerat fartyg. Sådana aktiviteter skulle således hänföras till verksamhet som skulle vara kvalificerad för tonnagebeskattningen.

Uppräkningen av anknyttande verksamheter var avsedd att vara uttömmande. Tonnageskatteutredningen påpekade att många skilda verksamheter inte skulle vara kvalificerade för tonnagebeskattning, bland annat undersökning och utvinning av naturtillgångar, fiskeriverksamhet, utflykts- och fritidsverksamhet till sjöss samt bygg- och reparationsverksamhet av anläggningar i hamn eller till sjöss.

Tonnageskatteutredningen föreslog vidare att om en transporttjänst bestod av en sjötransport med ett kvalificerat fartyg och en landtransport utanför hamnområdet som ingick i transporttjänstens pris, skulle transporten utanför hamnområdet ingå i företagets kvalificerade verksamhet om företaget hade köpt transporten av en utomstående.

Därtill ansåg Tonnageskatteutredningen att bogsering skulle vara kvalificerad verksamhet om mer än 50 procent av verksamheten som utfördes av ett fartyg under ett visst år utgjorde sjötransport och om fartyget var registrerat i en stat som är medlem i EU eller EES. Även sjötransporter som utfördes av mudderverk skulle utgöra kvalificerad verksamhet om mudderverkets verksamhet under mer än 50 procent av den årliga driftstiden utgjorde sjötransport och om mudderverket var registrerat i en stat som är medlem i EU eller EES.

Bogsering och muddring kan under vissa förutsättningar omfattas av kommissionens riktlinjer om statligt stöd till sjötransport. Tonnageskatteutredningen ansåg att bestämmelser motsvarande riktlinjerna borde införas i tonnagekattesystemet.

12.5 Överväganden och förslag

12.5.1 Kvalificerad verksamhet

Förslag: Kvalificerad verksamhet ska vara

- transport av gods eller passagerare till sjöss med ett kvalificerat fartyg (sjötransport),
- verksamhet som är nödvändig för eller nära anknuten till sjötransporten och som ingår i ersättningen för sjötransporten,
- transport utanför hamnområdet som ingår i sjötransportens pris, om den som bedriver verksamheten har köpt transporten till ett marknadsmässigt pris av ett annat företag,
- uthyrning av kvalificerat fartyg med besättning, och
- uthyrning av kvalificerat fartyg utan besättning under högst tre år under en tioårsperiod och till högst 20 procent av det sammanlagda bruttotonnaget för de kvalificerade fartygen.

Sjötransporter

Kärnområdet för rederiverksamhet är transporter till sjöss. De inkomster av verksamheter som bör omfattas av tonnagebeskattning är inkomster som kommer från förvärvsmässiga transporter av gods och passagerare. Den svenska handelsflottan har minskat kontinuerligt över tid. Antalet svenskregistrerade handelsfartyg över 100 bruttoton uppgick till 339 i slutet av 2013³³. Det är en av de lägsta nivåerna sedan 1970. Minskningen har till största delen gällt lastfartyg. I segmentet tanker och torrlast har exempelvis flottan minskat med åtta fartyg under år 2013. Även passagerarfärjor, dvs. fartyg som transporterar främst passagerare har varit föremål för utflaggning.

Utredningen finner att inkomster av sjötransporter av såväl gods som passagerare med kvalificerade fartyg bör vara kvalificerade och därmed omfattas av tonnagebeskattning. Utredningens främsta syfte är att andelen svenskflaggade fartyg i den svenska

³³ Källa: Svenska och utländska fartyg i svensk regi, 2013, Trafikanalys

handelsflottan ska öka. Även om den negativa trenden vad gäller s.k. utflaggning av främst ägt tonnage är tydligast inom lastsegmenten har även passagerarfärjor bytt register, bland annat till det finska.

Nödvändig eller nära anknuten verksamhet

Tonnagebeskattning bör även omfatta inkomster av verksamheter som är nödvändiga för eller nära anknutna till sjötransporterna.

En förutsättning för att de s.k. nödvändiga eller anknyttande verksamheterna ska vara kvalificerade bör vara att dessa ingår i ersättningen för sjötransporten. De verksamheter som kan komma ifråga är verksamheter som företaget utför i syfte att genomföra sjötransporter. Om företaget säljer sådan verksamhet avskilt från sjötransporten ska inkomsten som erhålls inte tonnagebeskattas, utan beskattas konventionellt. För en närmare beskrivning av vad som utgör nödvändig eller nära anknuten verksamhet, se avsnitt 12.5.2.

Samlade transporttjänster

En fråga som utredningen har att ta ställning till är om så kallade samlade transporttjänster bör ingå bland verksamheter som kvalificerar för tonnagebeskattning. Det rör sig om transporttjänster utanför hamnområdet där en del av transporten sker till sjöss och en del av transporten sker på annat vis t.ex. med tåg eller lastbil. Den här typen av samlade transporter kan även benämnas dörr till dörr-transporter.

Såväl passagerarredierier som rederier vilka ägnar sig åt olika former av godstransporter säljer ofta kombinerade resor eller transporttjänster. När det gäller passagerartransport förekommer att ett rederi tillhandahåller en samlad transportlösning t.ex. med buss för passageraren till fartyget. Marktransportens andel beaktas inte fullt ut i prissättningen, vilket gör det svårt att fastställa hur stor del av priset som är hänförligt till sjötransporten och hur stor del som är hänförligt till marktransporten.

I det danska tonnageskattesystemet kan samlade transporttjänster ingå i den tonnagebeskattade verksamheten. Sådan

transporttjänst ingår när transporttjänsten innefattar både kvalificerad transportverksamhet, dvs. förvärvsmässig transport av passagerare och gods, samt andra transporttjänster, under förutsättning att rederiet ingår avtal med andra transportörer om utförandet av dessa andra delar. Om dessa andra delar av transporten utförs av rederiet är det endast den kvalificerade sjötransporten som beskattas enligt tonnageskattelagen. Den övriga delen beskattas enligt de konventionella skattereglerna. I Finland betraktas inkomst av sådan transport utanför hamnområdet, som ingår i transporttjänstens pris, som inkomst av tonnageskattad verksamhet, om den tonnageskattskyldige har köpt transporten av ett annat företag.

Kommissionen har godkänt det danska tonnageskattesystemet. Det bör dock noteras att det danska tonnageskattesystemet prövades mot de tidigare riktlinjerna³⁴. Även det finska tonnageskattesystemet, med dess ändringar i 2012 års tonnageskattelagstiftning genom vilka bland annat samlade transporttjänster utvidgades från att avse endast persontransport utanför hamnområdet till att avse även transport av gods utanför hamnområdet, har godkänts av kommissionen.

Tonnageskattning bör enligt utredningens uppfattning endast gälla sjötransporter. Andra former av transporter, såsom mark- eller lufttransporter, faller utanför tonnageskattesystemets tillämpningsområde. Utredningen anser dock att det finns skäl för att låta inkomster från samlade transporttjänster omfattas av tonnageskattning. Inkomsten av sådana transporter bör i sin helhet kunna beskattas som inkomst av tonnageskattad verksamhet under vissa förutsättningar. När det i sjötransportens pris ingår transport utanför hamnen bör denna transport utgöra kvalificerad verksamhet, om den som bedriver verksamheten har köpt transporten av annat företag till ett marknadsmässigt pris. För att den samlade transporttjänsten ska anses vara kvalificerad verksamhet krävs vidare att transporttjänsten sålts till ett paketpris.

Om en mark- eller lufttransportdel är inköpt från ett utomstående företag, drar parterna ingen fördel av tonnageskattningen, eftersom tjänstens pris inte är avdragsgill i tonnageskattesystemet. Att t.ex. en landtransport på detta vis

³⁴ EF-riktlinjerna för statsstöd till sjötransportsektorn. EFT C 205 av den 5 juli 1997.

inkluderas i tonnageskattesystemet kommer inte att ge verksamhetsutövarna några vinster, eftersom priset bestäms av marknadsvillkoren och det pris som betalas för tjänsten inte kan dras av från den tonnageskatteskyldiges beskattningsbara inkomst. Det är bara transporttjänster som har sålts till kunder till ett paketpris där den del av transporten utanför hamnområdet som inte utgör sjötransport köpts in av ett annat företag till ett pris som är marknadsmässigt som bör kunna vara kvalificerade. Därigenom utesluts land- och lufttransporter som utförs av den som är godkänd för tonnageskattning. Sådan transportverksamhet faller utanför tonnageskattesystemets tillämpningsområde. Om land- eller lufttransporten utförs av rederiet självt, ska enbart den del av transporten som utgör sjötransport tonnageskattas enligt bestämmelserna i 39 b kap. inkomstskattelagen (1999:1229), IL, medan inkomsten från land- eller lufttransporten beskattas enligt konventionella bestämmelser.

För transaktioner mellan kvalificerad verksamhet och annan verksamhet föreslår utredningen att armlängdsprincipen ska gälla, se avsnitt 17.3.2. Överföringar av tillgångar och tjänster mellan tonnageskattad verksamhet och annan verksamhet ska behandlas som om överföringen skett mot en ersättning som motsvarar marknadsvärdet. Köper den som är godkänd för tonnageskattning in transporten utanför hamnområdet av ett företag i samma koncern eller om tjänsten förs över från en annan del av verksamheten gäller armlängdsprincipen. Det är således inte möjligt att t.ex. inom en koncern låta ett företag utföra mark- eller lufttransporter till under- eller överpris. Sådana inkomstöverföringar regleras inom ramen för de spärregler som utredningen föreslår ska kringgärda tonnageskattad verksamhet.

Utredningen föreslår således att transport utanför hamnområdet som ingår i sjötransportens pris, om den som bedriver verksamheten har köpt transporten till ett marknadsmässigt pris av ett annat företag, ska utgöra kvalificerad verksamhet.

Uthyrning av fartyg med besättning

Ett tonnageskattesystem är avsett för rederier som bedriver egen verksamhet i form av sjötransporter med sina fartyg. Utredningen har därför uppställt krav på att minst 20 procent av bruttotonnaget för de fartyg som ingår i den tonnageskattade verksamheten ska vara ägt eller inhyrt med besättning. Vidare ska 20 procent av bruttotonnaget vara registrerat i det svenska registret. När det gäller uthyrning av fartyg bör begränsningar övervägas. Fartyg kan hyras ut på olika villkor. Här har utredningen främst i åtanke att fartyg kan hyras ut med och utan besättning. Det är utredningens uppfattning att fartyg som ett rederi hyr ut med besättning har ett nära samband med kärnrederiverksamhet.

Det finns ingen legaldefinITION av vad som utgör rederiverksamhet. Kommissionen uttalar sig i sina riktlinjer om rederiverksamhet i samband med fartygsförvaltare. Enligt kommissionens riktlinjer kan fartygsförvaltare anses uppträda som klassiska "redare". Fartygsförvaltare som ansvarar för ett fartygs tekniska förvaltning och för fartygets bemanning kan därför omfattas av riktlinjerna. När ett fartyg hyrs ut med besättning behåller det uthyrande företaget ett grundläggande ansvar och kontroll över fartyget. Utredningen anser att det finns fog för att uthyrning av kvalificerat fartyg med besättning ska vara kvalificerad verksamhet. Det är i fråga om fartyg som hyrs ut med besättning inte fråga om ren fartygsuthyrningsverksamhet (bareboat-uthyrning).

I det finska tonnageskattesystemet omfattas inkomster av uthyrning av fartyg med besättning. Villkoret är att den som hyr in fartyget använder det för sådan verksamhet som är eller skulle kunna vara tonnageskattad verksamhet om den bedrevs av uthyraren. Av de finska förarbetena framgår att uthyraren måste känna till fartygets användningsområde för att kunna bedöma om fartyget uppfyller de villkor som ställs i tonnageskattesystemet. Uthyraren ska därför inhämta utredning för beskattning om fartygets användning.

Även det danska tonnageskattesystemet innehåller en bestämmelse enligt vilken ägda eller inhyrda fartyg kan hyras ut eller vidareuthyras under förutsättning att fartyget används i sådan verksamhet som hade omfattats av tonnageskattning hos uthyraren.

Tonnageskatteutredningen fann att fartyg som hyrs ut med besättning skulle omfattas av tonnageskattesystemet och i likhet med det danska systemet betraktas som jämställda med ett rederis egna fartyg.

Såsom framgår av de ovan nämnda finska förarbetsuttalandena finns vissa dokumentations- och bedömningssvårigheter förenade med en bestämmelse om att uthyrda fartyg hos inhyraren ska användas i verksamhet som skulle vara tonnagesbeskattad om den bedrevs hos uthyraren. Uthyraren ska för att hyresinkomsten ska tonnagesbeskattas visa att fartyget hos inhyraren används i sådan verksamhet som skulle vara tonnagesbeskattad om den bedrevs av uthyraren. Utredningen finner att det föreligger ett problem med att ställa krav på tredjemans användning av fartyg som ska uppfyllas av den som är godkänd för tonnagesbeskattning. Frågan infinner sig vad konsekvensen är t.ex. när inhyrare trots ett avtal om viss användning av fartyget inte använder det så som avtalats.

Utredningen finner det därför inte lämpligt att i fråga om uthyrda fartyg med besättning ställa krav på viss användning av fartyget hos inhyraren för att verksamheten ska vara kvalificerad. Samma effekt uppnås redan genom de krav som ställs genom tonnageskattesystemets bestämmelser om kvalificerat fartyg. För att ett fartyg ska vara kvalificerat hos den som är godkänd för tonnagesbeskattning krävs att fartyget har sin ekonomiska och strategiska ledning i Sverige. För att ett fartyg ska vara kvalificerat att ingå i tonnageskattesystemet finns vidare ett krav på att det huvudsakligen ska gå i internationell fart eller i inrikes fart i ett annat land. Utredningen menar att det är tillräckligt att det uthyrande företaget ser till att fartyget hyrs ut bemannat, att fartyget har sin strategiska och ekonomiska ledning i Sverige och att fartyget huvudsakligen används i internationell fart eller i inrikes fart i annat land.

Kravet att ett fartyg för att vara kvalificerat huvudsakligen ska användas i internationell fart eller inrikes fart i annat land innebär att fartyg som hyrs ut och som inte huvudsakligen används i internationell fart eller inrikes fart i annat land inte anses ingå i den kvalificerade verksamheten. Ett fartyg som inte uppfyller de nämnda kriterierna är enligt det föreslagna tonnageskattesystemet inte kvalificerat. Uthyrning av ett icke kvalificerat fartyg är inte

kvalificerad verksamhet. Hyresinkomsten ska således inte ingå i tonnagebeskattningen utan beskattas konventionellt.

Den som är godkänd för tonnagebeskattning ska även uppfylla krav som avser flottans sammansättning. Minst 20 procent av bruttotonnaget som ingår i den tonnagebeskattade verksamheten ska vara ägt eller inhyrt utan besättning, minst 20 procent av bruttotonnaget ska vara registrerat i det svenska registret och andelen bruttotonnage som är registrerade i ett register inom EU ska ökas eller bibehållas. Konsekvensen av att ett fartyg inte längre är kvalificerat, t.ex. genom att det är uthyrt och inte går i internationell fart eller inrikes fart i ett annat land kan vara att den som är godkänd för tonnagebeskattning kan komma att överskrida eller underskrida de nämnda kraven på flottans sammansättning. I det föreslagna tonnageskattesystemet är konsekvensen av att villkoren för tonnagebeskattning inte uppfylls att godkännandet för tonnagebeskattning ska återkallas. Till en återkallelse är bland annat knutet en återkallelseavgift som kan komma att uppgå till förhållandevis höga belopp.

Utredningen anser mot denna bakgrund att det inte bör krävas att ett fartyg som hyrs ut med besättning används i samma sorts verksamhet som hos den för tonnagebeskattning godkända uthyraren.

Uthyrning av fartyg utan besättning

Hyresinkomster av uthyrning av fartyg utan besättning (bare-boat-villkor) omfattas av tonnagebeskattning i Finland och Danmark i begränsad omfattning och under begränsad tid under förutsättning att det rör sig om ett tillfälligt uthyrningsbehov på grund av överkapacitet.

Överkapacitet kan uppstå som en följd av konjunkturförändringar som resulterar i att företagets verksamhet är tillfälligt överdimensionerad. Företaget kan exempelvis ha för mycket ägt tonnage eller inhyrt tonnage på långtidskontrakt, dvs. tonnage som både kan vara kostsamt och svårt att göra sig av med på kort tid. För att inte tvinga företagen till kortsiktiga och mindre lönsamma affärer finns det skäl att tillåta en viss flexibilitet som ger rederier möjlighet att vid en tillfällig överkapacitet hyra ut fartyg utan

besättning. Det ger den som är godkänd för tonnageskattning möjlighet att möta en övergående minskad efterfrågan, utan att behöva minska sin flotta mer permanent genom t.ex. avyttringar.

Det föreslagna tonnageskattesystemet medför vissa inlåsnings-effekter bland annat genom kraven på att bruttotonnage ska öka eller i vart fall bibehållas. Syftet med ett tonnageskattesystem är att öka andelen svenskregistrerat tonnage i den svenska handelsflottan. Systemet ska därför ge incitament till expansion och ökning av tonnaget i ett företag. Avyttring av fartygstonnage är således inte önskvärt. Därtill får läggas att den som är godkänd för tonnageskattning har åtagit sig att uppfylla villkoren om viss del ägt eller inhyrt och svenskregistrerat bruttotonnage. Det finns således begränsningar i tonnageskattesystemet vad gäller neddimensionering av en flotta. Utredningen anser att det är motiverat att införa en möjlighet att låta inkomster från tillfällig uthyrning av fartyg utan besättning omfattas av tonnageskattning, eftersom det ger den som är godkänd för tonnageskattning viss flexibilitet i situationer där det råder tillfällig överkapacitet i den egna verksamheten.

Det finns dock vägande skäl att begränsa möjligheten till uthyrning av fartyg utan besättning. Vid uthyrning av fartyg utan besättning har ägaren närmast ställning som finansär för fartyget, medan den egentliga sjöfarten bedrivs av inhyraren som utrustar, bemannar och använder fartyget i trafik. Ett svenskt tonnageskattesystem syftar till att främja rederier som driver operativ sjöfart och inte verksamheter som i stor utsträckning går ut på att hyra ut fartyg.

I det danska tonnageskattesystemet omfattas uthyrning av fartyg utan besättning vid övergående överkapacitet av tonnageskattelagen under högst tre år. I den aktuella danska bestämmelsen anges att ett fartyg enbart kan vara föremål för uthyrning på detta vis en gång.

Till hur stor del den som är tonnageskattad får hyra ut fartyg utan besättning har fastslagits av kommissionen i samband med dess statsstödsgranskning av Finlands ändring av sitt tonnageskattesystem. Uthyrning av fartyg utan besättning var enligt de tidigare gällande reglerna i det finska tonnageskattesystemet av år 2002 inte en verksamhet som var kvalificerad för tonnageskattning. Genom 2009 års lagförslag utökades förteckningen över tonnages-

beskattade verksamheter med en ny punkt där de tonnageskattade inkomsterna också skulle omfatta hyresinkomster för ett fartyg som tillfälligt, för högst tre år, hyrs ut utan besättning. Av förarbetena till 2012 års tonnageskattelag³⁵ framgår följande. Ett företag kan få tonnageskattepliktig hyresinkomst under högst tre år under tonnageskatteperioden, oavsett om det är inkomst av ett eller flera fartyg. Bolaget kan därmed inte först hyra ut ett fartyg för en treårsperiod och sedan ett annat under en ytterligare period och på så vis utöka tiden som hyresinkomster kan beskattas i tonnageskattesystemet. Kommissionen krävde dessutom att en begränsning infördes enligt vilken ett uthyrt fartyg eller de fartyg som samtidigt hyrs ut inte får överskrida 20 procent av bruttodräktigheten av bolagets tonnageskattade fartyg. Vidare framgår av förarbetena att i en situation då flera fartyg hyrs ut tillämpas 20 procentgränsen så att då det först uthyrda fartyget utgör t.ex. 15 procent av de tonnageskattade fartygens bruttodräktighet i bolaget kan hyresinkomst från ett annat fartyg inte falla under tonnageskattning, om andelen av det andra fartyget överskrider fem procent av bruttodräktigheten för bolagets tonnageskattade fartyg.

Utredningen anser att det är motiverat bland annat av flexibilitetsskäl att uthyrning av fartyg utan besättning omfattas av tonnageskattning inom de ramar som anges av kommissionen. Utredningen finner att det finns stöd för ett sådant undantag genom kommissionens uttalanden och genom kommissionens beslut i det finska tonnageskatteärendet³⁶. Utredningen föreslår därför en bestämmelse i enlighet med kommissionens uttalanden och med samma innehåll som i de finska och danska tonnageskattesystemen, dvs. en tillfällig uthyrning under maximalt tre år under en tioårsperiod och till högst 20 procent av det totala bruttotonnaget. En sådan bestämmelse innebär att uthyrning av fartyg utan besättning undantagsvis vid tillfällig överkapacitet ska kunna vara kvalificerad verksamhet.

Utredningen föreslår att bestämmelserna om kvalificerad verksamhet tas in i 39 b kap. 5 § IL.

³⁵ RP 151/2011, rd 295876. Regeringens proposition till Riksdagen med förslag till lag om ändring av tonnageskattelagen och om upphävande av lagen om ändring av tonnageskattelagen, sid. 8.

³⁶ Se kommissionens beslut från 2011 i ärende N 448/2010.

12.5.2 Kvalificerad anknyttande verksamhet

Förslag: Med verksamheter som är nödvändiga för eller nära anknutna till sjötransporterna ska avses verksamheter såsom

- transport på hamnområdet till och från fartyget,
- lastning och lossning av gods,
- på- och avstigning av passagerare,
- tillfällig uppläggning av gods,
- biljettförsäljning och bokning av sjötransporter,
- administrativ verksamhet och
- drift av passagerar- och godsterminal.

En förutsättning för att nämnda verksamheter ska vara kvalificerade är att ersättningen för dessa ingår i ersättningen för sjötransport.

Vissa delar av ett rederis verksamheter är så nära förbundna med gods- och passagerartransporter till sjöss att de är nödvändiga för att sjötransporter ska kunna bedrivas. Andra verksamheter har ett starkt samband med sjötransporter och utgör en integrerad och naturlig del av en rederiverksamhet. Utredningen föreslår att sådana verksamheter ska utgöra kvalificerade verksamheter (se avsnitt 12.5.1).

Utredningen har övervägt vilka verksamheter som ska anses nödvändiga för eller nära anknutna till sjötransporter på ett sådant vis att de bör omfattas av tonnagebeskattning. Vissa verksamheter kan anses naturligt utgöra sådana verksamheter. Hit hör exempelvis transporter av last och passagerare på hamnområdet, lastning och lossning av gods, på- och avstigning av passagerare och sådan tillfällig uppläggning av gods som hantering av lasten kräver. Vidare bör verksamhet i form av bokning av gods för sjötransporter, biljettförsäljning, drift av gods- och passagerarterminaler samt administrativ verksamhet som är nödvändig för eller nära anknuten till sjötransportverksamheten såsom löne- eller personaladministration och annan jämförlig administrativ verksamhet omfattas.

För att bedriva verksamhet med sjötransporter krävs planering av bland annat rutten och befraktning och även arbete med organisation av besättning och andra personalfrågor. Själva fartygsdriften kräver administration, organisering och planering. För passagerartransporter ska biljettförsäljning ske och för godstrafik bokning av gods. Till gods- och passagerartransporter bör räknas verksamheter som rör på- och avstigning av passagerare och lastning och lossning av gods. När det gäller gods kan tillfällig uppläggning av last vid lastning och lossning ingå i de kvalificerade verksamheterna. Vid lastning och lossning av gods krävs i vissa fall att lasten placeras i hamnen i avvaktan på vidare transport. Sådan tillfällig uppläggning kan vara kvalificerad. Inkomst av tillfällig uppläggning av gods bör dock endast omfattas av tonnagebeskattning om uppläggningsen sker i anknytning till sjötransport som omfattas av tonnagebeskattning. Även transporter inom hamnområdet av gods eller passagerare kan vara kvalificerad verksamhet. Inkomster av andra transporter av gods och passagerare än sådana som avser transport av last och resenärer till fartyget, med undantag för sådana fall av samlade transporttjänster som avses i avsnitt 12.5.1, bör inte omfattas av tonnagebeskattning.

Det är inte enbart de nu nämnda verksamheterna som kan anses utgöra nödvändig eller anknytande verksamhet. Andra verksamheter som kan anses kvalificerade är t.ex. dagligt underhåll av fartyg och underhåll av gods. I underhåll av gods avses brukligt underhåll av gods för att godset ska komma fram i samma skick som när det lämnade hamnen. Ingen förädling av gods bör komma ifråga som kvalificerad verksamhet.

En förutsättning för att verksamheten ska anses vara en nödvändig eller anknytande verksamhet bör vara att denna ingår i den ersättning som företaget erhåller för sjötransporten. Om de nämnda verksamheterna utan detta samband, skulle omfattas av kvalificerad verksamhet skulle rederier som ingår i tonnage-skattesystemet få en ogrundad konkurrensförmån i förhållande till företag vars huvudsakliga verksamhet består av exempelvis stuveriverksamhet eller andra hamntjänster. Det skulle kunna leda till en konkurrenssnedvridning genom att anknytande verksamheter integreras i rederiföretag och att möjligheterna till konkurrens på angränsande marknader därigenom minskar. När det gäller verk-

samheter som är nödvändiga för eller nära anknutna till sjötransporter är det därför viktigt att dessa begränsas till verksamheter som har samband med sjötransporten. Om det tonnagebeskattade företaget i annat fall utför t.ex. hamntjänster, ska inkomsten från verksamheten beskattas konventionellt.

Verksamheter som kan bedrivas både inom ramen för sjötransportverksamhet och även fristående från sådan är exempelvis lastning och lossning av gods och godsuppläggning, på- och avstigning av passagerare, transporter inom hamnområdet och drift av terminaler. Ett ytterligare exempel på vad som kan utgöra kvalificerad verksamhet, men som också kan utgöra en självständig näringsverksamhet, är containerverksamhet. Även denna verksamhet bör endast anses vara kvalificerad om den utgör en del av ersättningen för sjötransporten, dvs. uthyrningen eller användandet av container ingår i priset för transporttjänsten.

De verksamheter som utredningen föreslår ska anses vara kvalificerade motsvarar tillämpningsområdet för tonnagebeskattning i våra grannländer. Utformningen av våra grannländers tonnage-skattesystem har även godkänts av kommissionen.

När kommissionen i sina statsstödsbeslut har lämnat synpunkter på utformningen av tonnageskattesystem i våra grannländer är tydlighet och bestämda avgränsningar av vikt. Finlands tonnageskattelag innehåller en förhållandevis detaljerad förteckning över vilka verksamheter som kan utgöra tonnagebeskattad verksamhet. Förteckningen innefattar en uppräkningslista av verksamheter som är nödvändiga för eller nära anknutna till bedrivandet av gods- och passagerartransport. Även den danska tonnageskattelagen innehåller en detaljerad förteckning över vilka verksamheter som utgör anknytande verksamheter. I det danska tonnageskattesystemet listas i punktform även verksamheter som inte kan omfattas av tonnagebeskattning.

Utredningen har valt att föreslå att det i lagtexten ska ges exempel på vilka typer av verksamheter som är att betrakta som nödvändiga för eller nära anknutna till sjötransporter. Det är fullt möjligt att i stället närmare ange vilka verksamheter som avses i förarbetena. Exempelen i lagtexten fyller två funktioner. Det bör vara möjligt att direkt av lagtexten bilda sig en uppfattning om vilka verksamheter som är kvalificerade. Vidare får en reglering i lag

anses mer lättillgänglig för tillämparna än preciseringar i förarbetena.

Utredningen föreslår att regleringen tas in i 39 b kap. 7 § IL.

12.5.3 Kvalificerad verksamhet ombord

Förslag: Kvalificerad verksamhet ska även vara följande verksamheter ombord på ett kvalificerat fartyg som används för sjötransport:

- försäljning av varor för konsumtion ombord,
- restaurangverksamhet,
- uthyrning av lokaler ombord, och
- enklare underhållning och annan förströelse som ingår i ersättningen för sjötransporten.

Försäljning av varor och tjänster ombord

I de olika tonnageskattesystem som utredningen har studerat omfattas försäljning av varor och tjänster ombord i olika utsträckning. I det finska tonnageskattesystemet omfattas inkomster av varor och tjänster som är avsedda att konsumeras ombord. I Danmark omfattas enbart varor för konsumtion ombord av tonnagebeskattning. I Norge omfattas varor som står i ett naturligt samband med passagerartransport. I det irländska tonnageskattesystemet ingår tillhandahållande av service som biografer, barer och restauranger, samt affärer som säljer varor för konsumtion ombord m.m. som är underordnat transporten av last och passagerare.

Utredningen anser att viss varu- och tjänsteförsäljning har ett sådant nära samband med transporter till sjöss av passagerare att verksamheten bör ingå i den tonnagebeskattade verksamheten. När det t.ex. gäller försäljning av varor som är avsedda att konsumeras ombord bör inkomsten omfattas av tonnagebeskattning. Försäljning av mat och dryck ombord i den utsträckning det utgör tillhandahållandet av varor bör vara tonnagebeskattad verksamhet så länge avsikten är att tillhandahålla förtäring till passagerarna under resan. Tonnagebeskattningen bör inte omfatta försäljning av

varor som är avsedda att föras i land. Försäljning av varor såsom sötsaker, kosmetik, smycken, småelektronik, kläder och andra nyttigheter som egentligen inte är avsedda för att konsumeras ombord på fartyget bör beskattas konventionellt.

Utredningen finner att i fråga om tjänster som konsumeras ombord uppstår svårare gränsdragningsproblem. När det gäller vilka tjänster som bör vara kvalificerade har utredningen gjort en bedömning med utgångspunkt i om tjänsten har ett nära samband med transport av passagerare till sjöss. Vissa tjänster har ett naturligt samband med passagerartrafik eller är mer eller mindre nödvändiga att tillhandahålla till sjöss. Hit hör t.ex. serveringsverksamhet.

Ett tungt vägande skäl för att avgränsa vilka verksamheter som kan vara kvalificerade för tonnageskattning är konkurrensfaktorer. Många av de nämnda verksamheterna bedrivs av företag i land som är konventionellt beskattade. Om den försäljning som bedrivs ombord skulle tonnageskattas skulle det innebära en betydande konkurrensförmån. Tonnageskattesystemet får inte skapa incitament för att verksamheter som bedrivs i land förläggs ombord.

Restaurangverksamhet och andra tillhandahållanden av förtäring är såväl traditionellt som naturligt förbunden med passagerarbefordran. Vid många, särskilt längre transporter, av passagerare är det behövligt att tillhandahålla mat och dryck för försäljning för att transporten ska kunna genomföras. Utredningen föreslår därför att restaurangverksamhet ska vara kvalificerad verksamhet.

Det finns en mängd tjänster som kan tänkas tillhandahållas och konsumeras ombord, allt från stora konsertevenemang till ansiktsbehandlingar och banktjänster. Tjänster utan egentligt samband med genomförandet av sjötransporter bör enligt utredningens uppfattning inte omfattas av tonnageskattesystemet. Som ytterligare exempel på verksamheter som kan förekomma kan nämnas hårklippning, spa-verksamhet, casinoverksamhet, kursverksamhet och biografföreställningar. Dessa kan inte anses behövliga för sjötransportens genomförande eller ha ett naturligt samband med passagerartrafik.

Traditionellt har dock viss förströelse och enklare underhållning samt vissa faciliteter ombord tillhandahållits passagerare och får sägas ha ett naturligt samband med färjetransporter. Då sådan

verksamhet ingår som en del av biljettpriset saknas anledning att skilja ut inkomsten från transportdelen från det övriga tillhandahållandet. Det torde i många fall inte heller vara praktiskt möjligt.

Utredningen finner de tjänster som den tonnageskattskyldige tillhandahåller passagerare i form av enklare underhållning och faciliteter ombord vilka ingår i priset för biljetten bör ingå i tonnagebeskattningen. Tjänster som tillhandahålls och konsumeras ombord ska inte omfattas av tonnagebeskattning om de säljs separat.

Som exempel på enklare underhållning och annan förströelse kan nämnas enklare middagsunderhållning eller anordnad dans som en passagerare inte betalar särskilt för. Det kan även röra sig om vissa faciliteter ombord som passagerare kan bruka under transporten utan extra kostnad, exempelvis en relax- och poolavdelning eller barnverksamhet. Vid bedömningen av om det är fråga om enklare underhållning eller förströelse bör vikt fästas vid om underhållningen eller förströelsen vid en samlad bedömning är av underordnad betydelse i förhållande till priset för sjötransporten. Undantaget från vad som kan omfattas av tonnagebeskattad inkomst är således inkomster från spa-behandlingar, konserter, kasinoverksamhet, teater, bio, frisörer, kursverksamhet, evenemang eller liknande som passageraren betalar särskilt för. Sådana nämnda verksamheter är, även om passageraren betalar för dessa genom köp av en biljett, undantagna från kvalificerad verksamhet när tillhandahållande utgör den huvudsakliga delen av biljettpriset i förhållande till sjötransporten.

Det förekommer att passagerarrederier säljer vad som kan kallas nöjes- eller evenemangsresor till ett samlat biljettpris. Det kan t.ex. röra sig om en konsert som förläggs ombord. I biljettpriset ingår både själva sjötransporten och konserten. Vad som utgör priset för sjötransporten och vad som utgör priset för konserten är inte enkelt urskiljbart. Det får ankomma på den som är godkänd för tonnagebeskattning att visa att förströelsen eller underhållningen är av sådan enklare art som brukar tillhandahållas i samband med passagerartransporter och som är underordnad priset för sjötransporten.

Av utredningsdirektiven framgår att när det gäller verksamhet ombord bör utgångspunkten vara att inkomster som är specifika för vissa rutter (t.ex. taxfree-varor) ska beskattas konventionellt.

Den lösning som utredningen föreslagit begränsar tillämpningsområdet för varuförsäljning under sjötransport till försäljning av varor för konsumtion ombord. Det innebär att taxfree-försäljning inte omfattas av tillämpningsområdet.

Försäljning av sådana varor som kan vara taxfree-varor bedrivs även av företag på land, där den utan undantag omfattas av konventionell beskattning. Om intäkter från taxfree-försäljning skulle tillåtas omfattas av tonnagebeskattning skulle det innebära en betydande konkurrensförmån för den försäljning som bedrivs ombord på fartyg. De verksamheter som omfattas av tonnagebeskattning får inte medföra konkurrensnedvridande effekter för andra företag eller branscher.

Det framgår klart av kommissionens riktlinjer att en stödordning 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. Utredningen bedömer att det även av konkurrensskäl på gemenskapsnivå föreligger hinder mot att låta taxfree-försäljning omfattas av tonnagebeskattning. Det skulle kunna medföra att det svenska tonnageskattesystemet framstår som mer attraktivt för andra medlemsstaters rederier, än deras nuvarande hemlands system. I samtliga länder i Sveriges närhet faller försäljning av skattefria varor under konventionell beskattning, oavsett vilka skattestöd som beviljas fartyg.

Av kommissionens beslut angående införda tonnageskattsystem i EES framgår att taxfree-försäljning inte kan ingå i sådan verksamhet som tonnagebeskattas.

Utredningen föreslår att kvalificerad verksamhet ombord på ett kvalificerat fartyg som används för sjötransport ska vara försäljning av varor för konsumtion ombord, restaurangverksamhet samt enklare underhållning och annan förströelse som ingår i ersättningen för sjötransporten.

Utredningen föreslår att bestämmelsen tas in i 39 b kap. 6 § IL.

Uthyrning av lokaler ombord

Hyresintäkter vid uthyrning av lokaler ombord omfattas av tonnagebeskattning i t.ex. Danmark och Norge. I Danmark har tonnageskattesystemets tillämpningsområde utvidgats till att omfatta uthyrning av affärslokaler ombord. Såväl hyresintäkter vid uthyrning av lokaler ombord som beräknad marknadshyra vid rederiets egen användning av lokaler ombord omfattas. Kommissionen beslutade den 1 december 2004 att godkänna ändringen av Danmarks tonnageskattelagstiftning.³⁷ Kommissionen fann att ändringen av tonnageskattelagen rättade till en skevhet som är till skada för den del av ett rederis verksamhet som inte omfattas av tonnagebeskattning. Det är enligt kommissionen rimligt att inkludera lokalhyresintäkter i tonnageskatteordningen. Den anmälda förändringen skilde sig inte heller från vad som tidigare hade godkänts av kommissionen i andra medlemsstater. Syftet var att göra skatteordningen mer koherent och rätta till skattemässiga skevheter. Vidare ansåg kommissionen att ändringen skulle bidra till en bättre åtskillnad mellan de aktiviteter som kan och inte kan omfattas av tonnagebeskattning och förbättra den skattemässiga åtskillnaden mellan två typer av intäkter. Uthyrning av lokaler på passagerarfartyg är en normal aktivitet för rederier. Dessutom fann kommissionen att de föreslagna ändringarna av tonnageskattesystemet skulle göra det mer attraktivt för rederierna och bidra till riktlinjernas målsättning, såsom inflaggning eller återinflaggning i medlemsstaternas register.

Utredningen anser att de rederier som kommer att ingå i tonnageskattesystemet bör verka på samma konkurrensvillkor som rederier i våra grannländer. För passagerarfärjor är uthyrning av affärslokaler en väsentlig del av verksamheten. Inkomst av lokaluthyrning bör därför utgöra en kvalificerad verksamhet inom tonnageskattesystemet.

Utredningen anser vidare att både uthyrning av lokaler till annat företag och uthyrning av lokaler ombord för rederiets egen användning bör vara kvalificerad verksamhet. En annan ordning skulle kunna medföra att företag av skattedrivna skäl i valet mellan att driva egen verksamhet i lokaler ombord och hyra ut lokaler

³⁷ Se kommissionens beslut från 2004 i ärende N171/2004.

ombord för annans verksamhet väljer det senare på grund av att uthyrningen är kvalificerad verksamhet. Det skulle innebära ett oönskat incitament till lokaluthyrning också när sådan inte, utöver beskattningsskäl, fullt ut är kommersiellt motiverad.

När det gäller den som är godkänd för tonnageskattningens egen användning av lokaler ska hyran vara marknadsmässig. Utredningen föreslår att den s.k. armlängdsprincipen ska gälla i tonnageskattesystemet vid överföringar av tillgångar och tjänster mellan kvalificerad verksamhet och annan verksamhet, se avsnitt 17.3.2. Principen gäller både inom ett företag som bedriver blandad verksamhet och inom en koncern. Det innebär att vid beräkning av inkomst som ska hänföras till tonnageskattning ska priser och villkor gälla såsom avtalet ingåtts mellan oberoende parter. Dessa regler gäller bland annat vid uthyrning av lokaler ombord.

Utredningen föreslår att i den föreslagna bestämmelsen, 39 b kap. 6 § IL om de kvalificerade verksamheterna ombord, även anges att uthyrning av lokaler ombord utgör kvalificerad verksamhet.

13 Utbildningsplatser

13.1 Inledning

Enligt direktiven (dir. 2013:6) ska utredningen överväga om det för bibehållandet av svenskt sjöfartskunnande bör ställas krav på att företag med tonnagebeskattad verksamhet ska ställa utbildningsplatser till förfogande ombord på sina fartyg. Utredningen ska analysera och överväga behovet av att koppla villkor om utbildningsplatser till tonnagebeskattningen.

13.2 Några EES-länders krav

Många utbildningsprogram för sjöfolk anses inte utgöra statligt stöd eftersom de är av mer allmän karaktär. Stöd till utbildning eller praktikplatser förekommer i andra länder inom EES i varierad utsträckning, även för sjöfolk. När statligt stöd till sjötransport förenas med krav på mottagaren att ställa utbildningsplatser till förfogande eller på annat vis medverka till utbildning av sjöfolk, kopplas kravet vanligen till bemanningsstöd.

I Finland är kravet på att ställa praktik- eller utbildningsplatser till förfogande ombord på fartygen inte knutet till tonnage-skattesystemet. Däremot finns andra stödssystem i Finland såsom bemanningsstöd och kollektivavtal genom vilka tillgången på praktikplatser främjas.

Norge har ett bemanningsstöd för anställda på fartyg som är registrerade i NOR och NIS-registret.³⁸ Storleken på stödet beslutas årligen av Stortinget. Som villkor för stöd kan krav ställas på att rederiet deltar i utbildningen av sjöfolk. Rederiet är

³⁸ Tillskudsordningene for sysselsetning av sjöfolk.

förpliktigt att betala ett månatligt belopp per anställd till Stiftelsen Maritim Kompetanse.

I den danska tonnageskattelagen finns inget krav på att ett bolag med tonnagebeskattad verksamhet ska ställa utbildningsplatser till förfogande ombord på sina fartyg.

I Storbritannien ska, som villkor för att ingå i tonnageskattesystemet, ett företag eller företagsgrupp åta sig att hålla ett visst antal praktikplatser på varje fartyg och uppfylla vissa minimikrav vad gäller utbildning av sjömän. Ett val av tonnagebeskattning kan enligt den brittiska tonnageskattelagstiftningen, endast göras av ett företag eller en företagsgrupp som uppfyller vissa villkor om utbildning. Företaget eller företagsgruppen ska uppfylla vissa minimikrav vad gäller utbildning för sjömän. Företaget eller företagsgruppen som vill inträda i tonnageskattesystemet måste göra ett utbildningsåtagande. Utbildningsåtagandet innebär ett krav på en praktikant per 15 befäl eller inbetalning till en maritim utbildningsfond (Maritime Training Trust). Praktikanterna ska vara brittiska medborgare eller EES-medborgare. Utbildningsåtagandet ska godkännas av myndigheterna före valet av tonnageskatt.

13.3 Utbildningsplatser i Sverige

De svenska rederier som tar emot sjöfartsstöd måste enligt förordningen (2001:770) om sjöfartsstöd tillhandahålla utbildningsplatser. Enligt 2 § den förordningen är en förutsättning för sjöfartsstöd att utbildningsplatser ställs till förfogande ombord på fartyget enligt Transportstyrelsens föreskrifter eller beslut i enskilda fall. I ansökan om sjöfartsstöd ska sökanden bland annat ange vilka fartyg ansökan omfattar och hur många utbildningsplatser som kan erbjudas på de fartyg ansökan avser (se 7 § nämnda förordning). Tillhandahållandet kan ses som en slags motprestation till det ekonomiska stöd som staten ger.

Utbildningsplatser kan också erbjudas av rederier vars fartyg inte är kvalificerade för sjöfartsstöd. Även myndigheter som Sjöfartsverket och Försvarsmakten erbjuder utbildningsplatser på de s.k. statsfartygen, dvs. på de fartyg staten äger eller brukar och som används uteslutande för statsändamål och inte för affärsdrift.

13.4 Överväganden

Bedömning: Det bör inte ställas krav på att företag ska ställa utbildningsplatser till förfogande för att bli godkända för tonnagebeskattning.

I dag erbjuds utbildning till matros och motorman på ett tiotal gymnasieskolor. På Chalmers tekniska högskola i Göteborg och Linnéuniversitetet i Kalmar erbjuds befälsutbildning för sjökapten och sjöingenjörer. För att kunna söka arbete efter utbildningen måste elever och studenter få behörighet. För att få behörighet måste även fartygsförlagd praktik ha genomförts. Utbildningsplatser ombord på fartyg är helt avgörande för möjligheten att få arbete. För rederierna ger utbildningsplatssystemet fördelar då de tidigt lär känna en elev eller en student, vilket senare kan leda till en anställning.

De flesta praktikplatserna administreras i dag via Sjöfartens Utbildningsinstitut (SUI). SUI:s uppdrag är att fördela praktikplatser på fartyg till studenter från Chalmers och Linnéuniversitetet och i mån av plats till elever på sjöfartsgymnasierna. Verksamheten finansieras gemensamt av, sjöfartshögskolorna, Sveriges Redareförening och Sjöfartens Arbetsgivareförbund (SARF).

På grund av de senaste årens utflaggning av svenska fartyg, har antalet utbildningsplatser minskat. Detta har inneburit problem för många studenter. I det korta perspektivet innebär bristen på utbildningsplatser att det dröjer innan den enskilde studenten kan få ut sin behörighet. I det längre perspektivet riskerar gymnasier och högskolor att färre elever söker sig till utbildningarna och detta kan i sin tur få negativa följder för tillgången till sjöfartskunnande. När svenska sjömän går i land, behövs deras kompetens t.ex. på sjöfartsmyndigheter, som utbildare och som svenska representanter i internationella fora.

I syfte att få fram fler utbildningsplatser beslutade riksdagen att från och med 2013 stötta studenter som har fått utbildningsplats på utlandsflaggade fartyg (prop. 2012/13:1 UO 22, bet. 2012/13:TU1, rskr. 2012/13:118, prop. 2012/13:1 UO 16, bet. 2012/13:UbU1, rskr. 2012/13:113). Då praktiken förläggs på fartyg under andra länders flagg, belastar kostnaden för studenternas mönstringsresor respektive lärosäte. Från och med 2013 finns det därför medel

avsatta till Chalmers och Linnéuniversitetet för denna merkostnad. Regeringens initiativ har gett positiva resultat och ett betydande antal nya utbildningsplatser har kunnat tillhandahållas. Då platserna på de utlandsflaggade fartygen även ofta förmedlas till studenter från den egna flaggstaten, råder det dock fortsatt brist på utbildningsplatser för svenska studenter.

Utredningen ska överväga om krav ska införas på att företag för godkännande för tonnageskattning ska ställa praktikplatser till förfogande. Det system med utbildningsplatser som finns i dag, regleras av Transportstyrelsen. Det finns inga generellt gällande regler rörande utbildningsplatser, utan ofta avgör myndigheten från fartyg till fartyg om och hur många utbildningsplatser ett fartyg ska ha. Det vore inte möjligt att införa ytterligare ett system för reglering av utbildningsplatser utan det torde i så fall bli fråga om att utvidga Transportstyrelsens behörighet att även reglera utbildningsplatser i samband med att tonnageskattning sker.

Den som ansöker om att bli godkänd för tonnageskattning gör det för en längre tid om minst tio år. Om den som blivit godkänd för tonnageskattning inte längre uppfyller förutsättningarna för tonnageskattning ska godkännandet återkallas. En återkallelse får både beskattningskonsekvenser och kan föranleda sanktionsavgift i form av återkallelseavgift. Om krav på utbildningsplatser införs som förutsättning för att kunna tonnageskattas, kommer den skattskyldige att vara beroende av Transportstyrelsens beslut om praktikplatser. Beslutet skulle få betydelse för beskattningen, men samtidigt fattas helt vid sidan om tonnageskattningen av en annan myndighet. Vidare skulle ett sådant beslut komma att omprövas och överklagas i egen ordning. Ett system som detta framstår som komplicerat och främmande för beskattningsregleringen då det inte finns någon koppling mellan ett krav på utbildningsplatser och tonnageskattad verksamhet.

Vidare skulle nyttan med ett sådant förslag kunna ifrågasättas då det i stor omfattning kommer att röra sig om samma svenskregistrerade fartyg i ett rederis tonnageskattade verksamhet som även kvalificerar sig för sjöfartsstöd. Det skulle också kunna bli fråga om en dubbelreglering av kravet på utbildningsplatser, dvs. att ett företag, p.g.a. två olika regleringar, skulle vara tvunget att tillhandahålla utbildningsplatser ombord.

Även om utredningen är medveten om behovet av utbildningsplatser för att säkerställa att Sverige även framöver har en hög utbildningsnivå för sjömansyrkena och fortlöpande kan tillgodose behovet av sjöfartskunnande, väljer utredningen att inte gå fram med något förslag som innebär att det är en förutsättning för tonnagebeskattning att det finns utbildningsplatser på de kvalificerade fartygen. Såvitt utredningen har erfarit är svenska redare inte heller negativa till utbildningsplatser eftersom dessa ökar förutsättningarna för att i ett anställningsskede få rätt personal och personal som de redan känner till. Om ett tonnageskattesystem kan bidra till att antalet svenskflaggade fartyg ökar, torde detta enligt utredningen leda till att även antalet utbildningsplatser ökar.

14 Företagsform

14.1 Inledning

Utredningen ska överväga vilka företagsformer som ska kunna ingå i tonnageskattesystemet. Utredningens utgångspunkt har varit att reglerna så långt som möjligt ska kunna tillämpas av alla som bedriver sjöfart, dvs. tonnageskattesystemet ska inte styra vilken form verksamheten bedrivs i. I detta kapitel har utredningen analyserat om det föreligger hinder att inkludera alla företagsformer. Utredningen har särskilt övervägt om enskild näringsverksamhet, handelsbolag med fysiska delägare och partrederier kan anses lämpliga för tonnagebeskattning.

14.2 Företagsform och tonnagebeskattning i några EES-länder

14.2.1 Finland

I Finland kan aktiebolag som bedriver internationell sjöfart och som är allmänt skattskyldigt i Finland omfattas av det finska tonnageskattesystemet. Även bolag med fast driftställe som har hemvist i en annan medlemsstat i EU och som bedriver internationell sjöfart, kan välja tonnagebeskattning. Bolaget ska ha sin verkliga ledning i Finland och bedriva gods- eller passagerartransport med tonnagebeskattade fartyg och vara skattskyldig för detta i Finland.

14.2.2 Danmark

I Danmark gäller att tonnageskattning kan väljas av bolag som är skattepliktiga enligt den danska bolagsskattelagen (selskabsskatte-loven) och bedriver rederiverksamhet. Även bolag hemmahörande i ett EU-medlemsland vilka är skattepliktiga enligt bolagsskattelagen och som bedriver rederiverksamhet kan välja tonnageskattning.

14.2.3 Norge

Huvudregeln i Norge är att tonnageskattad verksamhet måste utövas av ett aktiebolag som är upprättat och registrerat i enlighet med den norska bolagslagstiftningen. De norska bolag som kan komma i fråga för tonnageskattning är aksjeselskap och allmen-naksjeselskap (public limited company). Även bolag som skatte-mässigt är hemmahörande i ett EU-medlemsland och som mot-svarar de norska bolagsformerna kan om bolaget driver kvalificerad sjöfartsverksamhet som är skattepliktig i Norge välja tonnageskatt.

14.2.4 Storbritannien och Nederländerna

För att ett bolag ska vara kvalificerat för tonnageskattning i Storbritannien, krävs att bolaget omfattas av bolagsbeskattning, innehar kvalificerade fartyg som strategiskt och kommersiellt leds från Storbritannien.

I Nederländerna kan både juridiska och fysiska personer använda sig av tonnageskattesystemet.

14.3 Tonnageskatteutredningens (Fi 2004:20) förslag

Tonnageskatteutredningen (Fi 2004:20) föreslog i sitt betänkande, Tonnageskatt (SOU 2006:20), att svenska aktiebolag samt utländ-ska bolag som hör hemma i en stat inom EES och som bedriver verksamhet från ett fast driftställe i Sverige skulle kunna välja ton-nageskattning.

Enligt Tonnageskatteutredningens direktiv (dir. 2004:165) var utgångspunkten att ett tonnageskattesystem skulle kunna tillämpas oberoende av i vilken företagsform som verksamheten bedrevs.

Som skäl för att begränsa tonnageskattningens tillämpning till svenska aktiebolag och utländska bolag anförde Tonnageskatteutredningen i huvudsak följande.

Om verksamheten skulle kunna bedrivas i olika företagsformer, skulle beskattningen komma att ske på olika sätt, vilket skulle innebära att hela systemet blev mer komplicerat. Det skulle få inverkan på bland annat författningsförslagen och Skatteverkets arbete. Tonnageskatteutredningen framhöll att de tonnageskattesystem som fanns i närområdet krävde att de bolag som omfattades av systemet var aktiebolag. För att ett svenskt system skulle bli så enkelt som möjligt och likna de som fanns i flera andra länder borde, enligt Tonnageskatteutredningens mening, endast aktiebolag kunna omfattas av bestämmelserna om tonnageskattning. Tonnageskatteutredningen anförde även att rederier som var intresserade av att gå med i tonnageskattesystemet, men som inte var aktiebolag, hade möjlighet att byta bolagsform inom den tid som ställdes till förfogande innan bolaget måste välja beskattningsmetod.

14.4 Överväganden och förslag

Förslag: Tonnageskattesystemet ska kunna användas av alla som bedriver sjöfartsverksamhet oavsett i vilken företagsform den bedrivs.

Enligt utredningens direktiv (dir. 2013:6) ska ett system med tonnageskatt så långt som möjligt kunna tillämpas oberoende av i vilken företagsform verksamheten bedrivs. Särskilda överväganden kan dock behövas i fråga om enskild näringsverksamhet och fysiska personer som är delägare i handelsbolag eller fartyg enligt ett part-rederiaval.

För denna utrednings syften är de rederiföretag som är av intresse, de företag vars verksamhet är kvalificerad att ingå i ett system med tonnageskattning. Det är således inte alla företag i landet som bedriver rederiverksamhet som kommer att omfattas av tonnageskattesystemet. Enligt Sveriges Redareförening uppgår antalet medlemsföretag till cirka 60. Samtliga medlemsföretag bedriver verksamhet i form av aktiebolag.

I våra grannländer kan endast aktiebolag tonnageskattas. Även Tonnageskatteutredningen (Fi 2004:20) fann att enbart aktiebolag skulle omfattas av det föreslagna tonnageskattesystemet. De främsta skälen var att så var fallet i tonnageskattesystemen i Sveriges närområde och att systemet skulle vara så enkelt som möjligt. De rederier som inte var aktiebolag hade möjlighet att genom byte av företagsform gå med i tonnageskattesystemet.

Inom rederinäringen är aktiebolag den vanligaste företagsformen. Även med beaktande av att aktiebolag är den associationsform som vanligen väljs för sådan näringsverksamhet som kommer kunna godkännas för tonnageskattning, bör det enligt utredningens uppfattning vara möjligt att driva verksamheten i andra företagsformer. Beskattnings-skäl bör inte styra i vilken form en näringsverksamhet ska organiseras. Det bör av neutralitetsskäl i skattehänseende vara möjligt att bedriva tonnageskattad verksamhet även i t.ex. handelsbolag.

Utredningen har analyserat om det finns några bärande skäl för att begränsa vilka företagsformer som ska kunna ingå i tonnageskattesystemet. Utredningen har dock funnit att det inte finns några skattetekniska skäl för att utesluta andra företagsformer. I beskattningshänseende finns det skillnader mellan företagsformerna beträffande beskattningsnivå. Detta förhållande föreligger dock redan inom ramen för det konventionella beskattningssystemet. Det föreslagna tonnageskattesystemet innebär att inkomst av kvalificerad verksamhet beräknas enligt särskilda bestämmelser. För denna del av ett företags verksamhet beräknas inkomsten schablonmässigt genom att ett fartygs nettotonnage multipliceras med ett belopp per ton och dag i drift. Den framräknade schabloninkomsten beskattas med de skattesatser som gäller inom den konventionella beskattningen. För de handelsbolag som är kvalificerade att ingå i tonnageskattesystemet innebär det att inkomsten beräknas enligt de särskilda bestämmelserna för tonnageskattad verksamhet på samma vis som för aktiebolagens del. Den tonnageskattade inkomsten för handelsbolaget läggs därefter samman med delägarens övriga inkomster vid beskattningen. Är ett aktiebolag delägare i ett handelsbolag, ska resultatet från handelsbolagets verksamhet räknas in i aktiebolagets verksamhet. För aktiebolagens del läggs tonnageinkomsten samman med företagets övriga inkomster av näringsverksamhet och beskat-

tas enligt bolagsskattesatsen. Bolagsskattesatsen är för närvarande 22 procent.

På tonnageskattningens område innebär det att den faktiska beskattningsnivån inte blir densamma för t.ex. fysiska delägare i handelsbolag som för aktiebolag. Skattenivån för tonnageskattad verksamhet skiljer sig således åt beroende på om verksamheten bedrivs i form av ett aktiebolag eller ett handelsbolag. Själva inkomstberäkningen är dock densamma oavsett företagsform. Utredningen anser inte att skillnaden i beskattningsnivå i sig utgör ett tillräckligt skäl för att undanta handelsbolag från tonnageskattning.

Utredningen har även övervägt om andra företagsformer än aktiebolag har sådana särdrag att de inte lämpar sig för att ingå i tonnageskattesystemet. Handelsbolag skiljer sig från aktiebolag i det att handelsbolag inte är skattesubjekt. I stället beskattas delägarna för sin andel av inkomsten oavsett om de tar ut inkomsten ur bolaget eller inte. Det kan i sammanhanget påpekas att det i handelsbolag inte är delägarnas andel av någon individuell intäkt- eller kostnadspost som beskattas. Beräkningen av inkomsten görs i handelsbolaget varefter denna fördelas och tas upp till beskattning hos delägarna. Inkomsten är delägarrens andel av bolagets nettoinkomst, dvs. intäkterna minskade med kostnaderna. Delägarna i ett handelsbolag ska, om de är fysiska personer, betala egenavgifter, allmän pensionsavgift och allmän löneavgift m.m. Däremot ska handelsbolaget betala arbetsgivaravgifter och preliminär skatt på anställdas löner. För delägare som är fysiska personer görs räntefördelning hos varje delägare. Bolagets delägare som är fysiska personer får göra avdrag för avsättningar till expansionsfond. Om avdrag för ersättning återförs ska den tas upp till beskattning hos delägaren. Avdrag för avsättning till periodiseringsfonder och återföring av dessa beräknas för varje delägare och avsättningen görs hos delägare. Avdrag för avsättning till ersättningsfonder enligt 31 kap. 2 § inkomstskattelagen (1999:1229), IL, ska göras i handelsbolaget. Även återföring av sådana avsättningar tas upp av bolaget.

Tonnageskattning innebär beskattning av en icke-resultatbaserad schablonberäknad inkomst. Utgifter för att förvärva och bibehålla inkomster i tonnageskattad verksamhet ska inte dras av. Detsamma gäller ränteutgifter och kapitalförluster. Avdrag för

avskrivningar på inventarier, byggnader, markanläggningar och substansminskning (värdeminskningsavdrag) medges inte från tonnagebeskattad inkomst. Inte heller får olika skattemässiga avsättningar göras. Underskott från tidigare år får inte heller dras av i tonnagebeskattad verksamhet. I det hänseendet kommer lika förutsättningar gälla vid beräkningen av inkomst oavsett företagsform.

När det gäller expansionsfonder kan dock följande sägas. Bestämmelserna om expansionsfonder finns i 34 kap. IL. Bestämmelserna gäller enskilda näringsidkare och delägare i handelsbolag. I fråga om fysiska delägare i handelsbolag beräknas och görs avsättning hos varje delägare för sig. Syftet bakom avsättningsrätten är att ge samma möjlighet till enskilda näringsidkare och fysiska delägare i handelsbolag som aktiebolag har att expandera sin verksamhet med lågbeskattade medel genom att de får göra avsättning till expansionsfond. Expansionsfonder tjänar även ett förlustutjämnande syfte. Avsatta medel kan återföras under förlustår och på så sätt kan ett nollresultat uppkomma. Det innebär att skatter och avgifter inte behöver betalas på de återförda medlen samtidigt som företaget får en förstärkt likviditet genom att expansionsskatten återfås.

Vad gäller förlustutjämnings effekterna av avsättning till expansionsfond är dessa kompenserade i tonnageskattesystemet genom att tonnagebeskattningen till sin natur är resultatutjämnande, dvs. samma beräkning av inkomst företas oavsett vinster eller förluster i verksamheten och således oberoende av variationer i resultatet i verksamheten. När det gäller likabehandlingen av företagsformer beträffande expansion och beskattningsnivå har utredningen noga övervägt detta skäl. Utredningen är medveten om att bolagsskattesatsen är lägre än skattesatserna för enskilda näringsidkare eller fysiska delägare i handelsbolag. Utredningen finner dock som tidigare framhållits att skillnaderna i skattesatser i sig inte kan utgöra tillräckliga skäl att utesluta handelsbolag med fysiska delägare och enskilda näringsidkare från tonnageskattesystemet. Att beskattningsnivån mellan bolag och fysiska personer som bedriver näringsverksamhet i enskilt bolag eller handelsbolag ligger på olika nivåer, kan inte läkas inom ramen för ett tonnageskattesystem. Skillnaden i beskattningsnivåer är ett resultat av de befintliga beskattningsreglerna. Det kan inte anses rimligt att göra undantag från tonnageskattesystemets inkomstberäkningsmetod i syfte att

uppnå absolut beskattningsneutralitet mellan aktiebolag och den begränsade krets handelsbolagsdelägare och enskilda näringsidkare som kan komma att beröras. Skillnaderna i beskattningsnivå bör inte heller leda till att handelsbolag med fysiska delägare och enskilda näringsidkare ska utestängas från tonnageskattning. Att ingå i tonnageskattesystemet är frivilligt. Utredningen anser därför att varje näringsverksamhet bör ges möjlighet att väga för- och nackdelar av konventionell beskattning och tonnageskattning mot varandra och bedöma vilken beskattningsmetod som anses lämplig för företaget. En förutsättning är att hela fartyget ingår i den tonnageskattade verksamheten, för handelsbolag innebär det att samtliga delägare i handelsbolaget måste vara tonnageskattade.

Utredningen har vid sin analys av vilka särskilda överväganden som kan behövas i fråga om partrederier och samägda fartyg funnit att inkomstberäkningen på fartyg särskilt måste regleras. När det gäller partrederier är frågan även om samtliga delägare i ett fartyg måste välja samma beskattningsform, dvs. om alla ägare måste ansöka om och godkännas för tonnageskattning för att tonnageskattning ska komma i fråga. Utredningens överväganden beträffande partrederier, fartyg och beräkning av tonnagesinkomst redovisas i avsnitt 15.4.2.

Vad som kan anses tala mot att låta handelsbolag och enskilda näringsidkare tonnageskattas är att det är ett mycket litet antal företag som driver rederiverksamhet i annan form än aktiebolagsform. Att inskränka möjligheten att ingå i tonnageskattesystemet till aktiebolag, skulle därför ha en begränsad inverkan på svensk rederinäring. Det bör dock enligt utredningens mening vara möjligt att exempelvis starta en rederiverksamhet i mindre skala och komma i åtnjutande av tonnageskattning. Tonnageskattesystemet kan ha fördelar för mindre verksamheter. Tonnageskattning innebär en förutsägbar beskattningsform som baseras på nettotonnaget i verksamheten. Förutsägbarheten kan vara särskilt attraktiv för nystartade och mindre företag. Enbart det förhållandet att få rederiföretag i dag drivs i annan form än aktiebolag, bör inte leda till att andra företagsformer utestängs från inträde i tonnageskattesystemet.

En aspekt som talar mot att inkludera handelsbolag och enskilda näringsidkare är administrativa kostnadsskäl. Att bygga upp rutiner

och nya system innebär merkostnader för Skatteverket, oaktat att antalet företag som i dag skulle kunna komma att bli föremål för tonnageskatt får anses väldigt lågt. De initiala kostnaderna kommer att bestå av främst extern information till företagen, systemanpassningar och kostnader för att ta fram nya blanketter. Därtill kommer löpande kostnader för att hantera ansökningar och kontrollera att förutsättningarna för tonnagesbeskattning uppfylls. Sett till det mycket begränsade antalet handelsbolag som kan komma i fråga för att ingå i tonnageskattesystemet, kan administrationen och merkostnaden för att inkludera dessa anses tala mot att inkludera dem. Utredningen anser dock att principen om skatteneutralitet i fråga om företagsform får anses väga tyngre.

Från ett konkurrensperspektiv är det angeläget att alla rederiverksamheter ges samma förutsättningar oberoende av företagsform. Ett tonnageskattesystem innebär inte enbart en schablonbeskattning, utan även ett system som ger möjlighet till långsiktig verksamhetsplanering. Utredningen har tagit del av rederinäringens synpunkter som gäller skattedrivna investeringsbeslut för fartyg. I dagens konventionella beskattningssystem kan fartyg skrivas av med belopp som kraftigt överstiger vad som är motiverat utifrån ett fartygs livslängd. Om ett företag vid överlåtelse av ett fartyg inte samma år investerar i nya fartyg, tas en eventuell vinst i förhållande till det skattemässiga restvärdet upp till beskattning. Detta skapar en investeringsincitamentstruktur som är oönskad. I ett tonnageskattesystem kan de skattemässiga effekterna som dagens skattesystem medför minskas eller helt elimineras. Även rederiverksamhet som är organiserad i annan form än aktiebolagsform bör beredas möjlighet till den förutsebarhet och stabilitet som tonnageskattesystemet i detta hänseende erbjuder.

Sammanfattningsvis föreslås att tonnagesbeskattning ska kunna väljas oavsett i vilken företagsform verksamheten bedrivs.

15 Tonnageinkomst

15.1 Inledning

Enligt direktiven (dir. 2013:6) ska utredningen lämna ett förslag till ett tonnageskattesystem. I det ingår att lämna ett förslag på hur tonnageskattningen ska ske.

Utredningen ska även, enligt sina direktiv, överväga vad som ska gälla för ett företag med tonnageskattad verksamhet i fråga om koncernbidrag, underprisöverlåtelser, avsättning till periodiseringsfond, avräkning för utländsk skatt samt tidigare års underskott.

Utredningen behandlar i kapitel 21 vad som ska gälla beträffande tidigare års underskott och avsättningar. I kapitel 17 redogör utredningen för de särskilda spärregler som bedöms behövliga vid införandet av ett tonnageskattesystem i fråga om bland annat underprisöverlåtelser. I det följande kapitlet redogör utredningen för sina överväganden och förslag beträffande beräkningen av resultatet av verksamhet som ska tonnageskattas (tonnageinkomst). Därefter behandlas utredningens överväganden och förslag om vad som ska gälla ifråga om underskott, avsättningar till t.ex. periodiseringsfond, avdrag och avräkning för utländsk skatt och koncernbidrag under tiden som ett företag är tonnageskattat, dvs. vad som följer i beskattningshänseende av den föreslagna schablonberäkningsmetoden för tonnageinkomst.

15.2 Tonnageinkomst – en schablonberäkning av inkomst

Tonnageskatt är ett vedertaget begrepp, men tonnageskatt utgör egentligen inte en skatt, utan ett sätt att beräkna inkomsten för viss rederiverksamhet. Tonnageskattning innebär att inkomsten

bestäms schablonmässigt med utgångspunkt från fartygs tonnage, vanligen nettodräktighet. Den schabloninkomst som räknas fram beskattas med samma skattesats som företaget annars skulle ha beskattats med.

Tonnagebeskattning är till skillnad från den konventionella beskattningen inte resultatbaserad. Den beskattningsbara inkomsten består således inte av överskottet av näringsverksamheten, utan av den framräknade schabloninkomsten. Ett företag som har valt tonnagebeskattning beskattas därmed inte för faktiska inkomster som erhållits genom den tonnagebeskattade verksamheten och som en konsekvens är förluster inte avdragsgilla. Tonnagebeskattningen är en fast, schablonbaserad inkomstberäkning och oberoende av fluktuationer i resultatet. I själva schablonberäkningen av inkomsten från tonnagebeskattad verksamhet har redan beaktats att vinster och förluster av den tonnagebeskattade verksamheten kan variera över tid.

15.3 Några EES-länders beräkning av tonnageinkomst

Tonnagebeskattning innebär att inkomsten bestäms schablonmässigt utifrån fartygs nettodräktighet (lastförmåga). Flertalet länder i Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES) har system med tonnageskatt. I regel är systemen utformade så att ett schablonbelopp multipliceras med det antal dagar som företaget förfogat över respektive fartyg. Den schablonberäknade inkomsten läggs sedan till företagets övriga inkomster och beskattas med landets bolagsskattesats.

Nedan redogörs för hur tonnageinkomsten beräknas i några EES-länder. Intervallerna som redovisats är i princip desamma i olika tonnageskattesystem inom EES. Schablonbeloppen med vilka tonnaget multipliceras kan dock variera. Med hänsyn till att bolagsskattesatserna kan variera kraftigt mellan länderna kan beskattningsresultatet skilja sig åt mellan länderna.

15.3.1 Finland

I Finland beräknas tonnageskattens belopp utifrån en kalkylerad inkomst som bestäms enligt nettodräktigheten för ett fartyg som omfattas av bestämmelsen. Den finska bolagsskattesatsen är 20 procent. Skatt ska betalas även för de dagar fartyget inte är i trafik. Nedanstående nivåer är 2014 års tonnageinkomstnivåer. Inom parentes är motsvarande belopp i SEK (växelkurs är genomsnitt 1 januari–30 juni 2014, SEK 8,95).

Upp till 1 000 NT med 0,9 € (8,1) per 100 NT och dag,
1 001–10 000 NT med 0,7 € (6,3) per 100 NT och dag,
10 001–25 000 NT med 0,5 € (4,5) per 100 NT och dag,
25 001–obegränsat med 0,2 € (1,8) per 100 NT och dag.

15.3.2 Danmark

För fartyg som omfattas av den danska tonnageskattelagen ska den beskattningsbara inkomsten beräknas på basis av nettotonnaget. Beskattningsbar inkomst ska för varje fartyg utgöras av nedanstående grundbelopp per 100 nettoton (NT) per påbörjat dygn. Grundbeloppen regleras efter personskattelagen och avrundas upp till närmaste öresbelopp. Beräkningen görs per påbörjat dygn oavsett om fartyget är i drift eller inte. Den danska bolagsskattesatsen är 24,5 procent.

Nedanstående belopp är 2014 års nivåer. Inom parentes är motsvarande belopp i SEK (växelkurs är genomsnitt 1 januari–30 juni 2014, SEK 1,20).

Upp till 1 000 NT med 9,14 DKK (10,97) per 100 NT och dag,
1 001–10 000 NT med 6,56 DKK (7,87) per 100 NT och dag,
10 001–25 000 NT med 3,92 DKK (4,70) per 100 NT och dag,
25 001–obegränsat med 2,58 DKK (3,01) per 100 NT och dag.

15.3.3 Norge

Tonnageskatten baseras på fartygens nettotonnage. Vid beräkningen ska nettotonnage avrundas till närmaste hela 1 000 ton. I det norska systemet fastställs skattesatserna år för år av Stortinget. År 2014 är skattesatserna följande. Inom parentes är motsvarande

belopp i SEK (växelkurs är genomsnitt 1 januari–30 juni 2014, SEK 1,08).

Tonnageskatt per dag och per 1 000 ton

Upp till 1 000 NT med NOK 0 (0) per 1 000 NT och dag,
1 001–10 000 NT med NOK 18 (19,46) per 1 000 NT och dag,
10 001–25 000 NT med NOK 12 (12,97) per 1 000 NT och dag,
25 001–obegränsat med NOK 6 (6,49) per 1 000 NT och dag.

Företagen betalar tonnageskatt för fartyg som de äger och för fartyg som de hyr in, under förutsättning att ägaren inte är skattepliktig i Norge för inkomsten av uthyrningen av fartyget. Det finns möjlighet för departementet att meddela föreskrifter om att undanta ett fartyg som under mer än tre månader inte är i drift från tonnagesbeskattning. Den norska bolagsskattesatsen är 27 procent. Det finns möjlighet till skattereduktion för vissa miljöcertifierade fartyg.

15.3.4 Storbritannien

Ett bolags inkomst beräknas på basis av nettotonnaget på bolagets kvalificerade fartyg. Ett fartygs nettotonnage avrundas nedåt till närmaste hundratal vid beräkningen. Fartygets inkomst för perioden beräknas genom att den dagliga inkomsten multipliceras med antalet dagar i perioden (för ett normalt år gäller 365 dagar) eller om fartyget har varit kvalificerat endast under en del av perioden med antalet dagar av delperioden.

Den dagliga tonnageinkomsten beräknas för varje kvalificerat fartyg på nettotonnaget enligt följande. Inom parentes är motsvarande belopp i SEK (växelkurs är genomsnitt 1 januari–30 juni 2014, SEK 10,9).

Upp till 1 000 NT med £ 0,60 (6,54) per 100 NT och dag,
1 001–10 000 NT med £ 0,40(4,36) per 100 NT och dag,
10 001–25 000 NT med £ 0,30 (3,27) per 100 NT och dag,
25 001–obegränsat med £ 0,15 (1,64) per 100 NT och dag.

Om två eller flera bolag är operatörer på grund av ett gemensamt intresse i fartyget eller enligt avtal om användning av fartyget ska tonnageinkomsten beräknas för var och ett och utefter deras intressedel. Om flera bolag är att betrakta som operatörer utan att

nyss nämnda förutsättningar föreligger ska tonnageinkomsten beräknas för var och en såsom om de var den enda operatören.

Den brittiska bolagsskattesatsen är 21 procent.

15.3.5 Nederländerna

I Nederländerna fastställs tonnageinkomsten per fartyg på basis av de belopp per dag som anges nedan. De beräknar tonnageinkomsten per 1 000 nettotonnage. I Nederländerna uppgår bolagsskattesatsen till 25 procent. Inom parentes är motsvarande belopp i SEK (växelkurs är genomsnitt 1 januari–30 juni 2014, SEK 8,95).

Upp till 1 000 NT med 9,08 € (81,3) per 1000 NT och dag,
1 001–10 000 NT med 6,81 € (60,9) per 1000 NT och dag,
10 001–25 000 NT med 4,54 € (40,6) per 1000 NT och dag,
25 001–50 000 NT med 2,27 € (16,1) per 1000 NT och dag,
50 001- obegränsat med 0,5 € (4,5) per 1000 NT och dag.

15.4 Överväganden och förslag

15.4.1 Beräkningen av inkomst för tonnagebeskattad verksamhet

Förslag: Inkomsten från den tonnagebeskattade verksamheten (tonnageinkomst) ska beräknas med följande belopp per 100 nettotonnage (NT) per dygn.

Upp till och med 1 000 NT med 0,000214 * prisbasbeloppet,
1 001–10 000 NT med 0,000159 * prisbasbeloppet,
10 001–25 000 NT med 0,000103 * prisbasbeloppet,
över 25 000 NT med 0,000055* prisbasbeloppet.

Nivån på skatteuttaget

Av Europeiska kommissionens riktlinjer om statligt stöd till sjötransport (Meddelande C (2004) 43 från kommissionen – Gemenskapens riktlinjer för statligt stöd till sjötransport, 2004/C 13/03) framgår bland annat att den högsta stödnivå som kan tillåtas är en sänkning till noll av inkomstskatt och socialavgifter

för sjöfolk samt en stödordning med tonnageskatt som i stort sett överensstämmer med de ordningar som tidigare har godkänts. Detta stödtag gäller även om medlemsstaterna väljer andra sätt för att lindra beskattningen av rederiernas vinster. Summan av det stöd som beviljas får inte överstiga totalbeloppet av inbetalade skatter och socialavgifter för sjöfartsverksamhet och sjöfolk.

Beräkning av tonnageinkomst

I de olika ländernas tonnageskattesystem och dess tonnageinkomstberäkningar är intervallen desamma, bortsett från Nederländerna som har ytterligare en nivå. Utredningen har föreslagit att bruttotonnage används för att avgöra huruvida ett fartyg är kvalificerat, det måste ha ett bruttotonnage på minst 100. Nettotonnage bör i stället användas vid beräkningen av tonnageinkomsten. I de tonnageskattesystem som utredningen har studerat beräknas tonnageinkomsten på nettotonnage. Utredningen anser att det även i ett svenskt tonnageskattesystem är lämpligt att beräkningen av inkomsten görs baserat på ett fartygs nettotonnage. Med nettotonnage eller nettoton avses fartygets nettodräktighet så som det bestäms i förordningen om skeppsmätning (1994:1162).

Tonnagebeskattning innebär att inkomsten som ska beräknas inom tonnageskattesystemet bestäms schablonmässigt utifrån fartygets nettodräktighet. Den beskattningsbara inkomsten är oberoende av faktiska vinster eller förluster i företaget. I regel är systemen utformade så att ett schablonbelopp multipliceras med antalet dagar som företaget förfogat över respektive fartyg. Den schablonberäknade inkomsten läggs sedan till företagets övriga inkomster och beskattas med den ordinarie bolagsskattesatsen. Utredningen föreslår att inkomsten från tonnagebeskattad verksamhet ska beräknas på de ingående fartygens nettotonnage. Beräkningen ska göras på samtliga kvalificerade fartyg i verksamheten. Det belopp som räknas fram kallas tonnageinkomst. Tonnageinkomsten räknas fram per fartyg och per dygn. Tonnageinkomst betecknar således såväl inkomsten för varje fartyg som den samlade inkomsten av den kvalificerade fartygsverksamheten. Tonnageinkomsten ska läggas samman med en näringsverksamhets eventuella andra inkomster och beskattas med den aktuella bolagsskattesatsen.

Tonnageskattenivå

Utredningen har studerat hur andra länder beräknar nivån för att räkna fram tonnageinkomsten. Utgångspunkten har varit att tonnageskattenivåerna ska vara i närheten av nivåerna hos våra grannländer. Utredningen har studerat Finlands och Danmarks modell mer noggrant och utgått från genomsnittet av deras tonnageinkomstnivåer. Danmarks bolagsskatt är 24,5 procent och Finlands 20 procent. Eftersom Sveriges bolagsskatt är 22 procent i dagsläget motiverar det att de svenska tonnageinkomstnivåerna ska motsvara ett genomsnitt av Danmark och Finlands nivåer. Finland efterskänker företagets obeskattade reserver och Danmark har ett system som innebär att företagen har kvar de obeskattade reserverna men återföringen skrivs ner årligen och skjuts på framtiden. Finland har sina skattenivåer i euro³⁹ och Danmark i danska kronor. Utredningen har räknat om dessa nivåer till svenska kronor och ett genomsnitt av kursen för 1 januari-30 juni 2014 har använts.

Indexerad skatt

Utredningen har övervägt lämpligheten i att ange tonnageskattenivåerna i fasta tal eller att ange nivåerna till en andel av ett basbelopp. Vilka basbelopp som är lämpliga har diskuterats. Inkomstbasbeloppet, prisbasbeloppet eller ett branschindex har diskuterats. Basbeloppet ska återspegla utvecklingen av inflationen i landet. Inkomstbasbeloppet används bland annat till beräkning av pensionsavgiften. Prisbasbeloppet är kopplat till KPI (konsumentprisindex) och avser att visa prisutvecklingen för den privata inhemska konsumtionen i Sverige. Utredningen förordar att tonnageskattenivåerna ska utgöra en andel av prisbasbeloppet. Tonnageskattenivåerna blir då indexerade och följer prisutvecklingen vilket gör att inga årliga uppräknings är nödvändiga. Prisbasbeloppet för 2014 är 44 400 kronor och det är detta belopp utredningen har utgått från.

Utredningen har även diskuterat vilken nivå tonnageinkomstnivåerna ska uppgå till. Eftersom utredningens ambition är att

³⁹Källa: Finlands tonnageskattelag 9 § (24.2.2012/90)

föreslå ett tonnageskattesystem som är konkurrenskraftigt gentemot våra närmaste grannländer anser utredningen att nivåerna bör vara i paritet med dessa länders nivåer. Därför föreslår utredningen att tonnageinkomstnivåerna är ett snitt av Danmark och Finlands nivåer. De tonnageinkomstnivåer utredningen föreslår är nedanstående. Inom parentes är motsvarande belopp i SEK.

- 0–1 000 NT med 0,000214 * prisbasbeloppet (9,5 kr) per 100 NT och dygn
- 1 001–10 000 NT med 0,000159 * prisbasbeloppet (7,1 kr) per 100 NT och dygn
- 10 001–25 000 NT med 0,000103 * prisbasbeloppet (4,6 kr) per 100 NT och dygn
- Över 25 000 NT med 0,000055* prisbasbeloppet (2,4 kr) per 100 NT och dygn

Tonnageskatteinkomsten beräknas för varje enskilt fartygs netto-dräktighet och per 100 nettoton. Beräkningen görs per påbörjat dygn som rederiet innehar fartyget. Ett fartyg som överstiger 25 000 nettoton beräknas inom alla tonnageinkomstnivåer. För att illustrera hur tonnageskatteinkomsten ska beräknas, visas här ett exempel.

Ett fartyg som har en nettodräktighet på 30 000 och som är i drift 365 dagar om året beräknas enligt de föreslagna tonnageskatteinkomstnivåerna få en tonnageskatteinkomst om cirka 561 539 kronor årligen. Det innebär att tonnageskatten blir cirka 123 538 kronor (561 539* 22 %). Beräkningen illustreras nedan.

$$\begin{aligned} (1\ 000\ \text{ton} * 0,000214 * 44\ 400) / 100 * 365 &= 34\ 681 \\ (9\ 000\ \text{ton} * 0,000159 * 44\ 400) / 100 * 365 &= 231\ 908 \\ (15\ 000\ \text{ton} * 0,000103 * 44\ 400) / 100 * 365 &= 250\ 383 \\ (5\ 000\ \text{ton} * 0,000055 * 44\ 400) / 100 * 365 &= 44\ 567 \\ \text{Tonnageskatteinkomst: } 34\ 681 + 231\ 908 + 250\ 383 + 44\ 567 &= 561\ 539 \\ \text{Tonnageskatt: } 561\ 539 * 22\% &= 123\ 538 \end{aligned}$$

Den schablonmässiga intäkten är beräknad på varje fartygs netto-dräktighet till fasta belopp per 100 nettodräktighet per påbörjat dygn som rederiet innehar fartyget, oavsett om det är i drift eller inte.

Bestämmelserna tas in i 39 b kap. 8 § IL.

15.4.2 Beräkning av tonnageinkomst när ett fartyg ägs eller hyrs in av flera bolag

Förslag: Om ett fartyg ägs eller hyrs in av flera företag ska tonnageinkomsten för fartyget fördelas mellan företagen efter deras andel i fartyget. Fördelningen sker efter att tonnageinkomsten för fartyget har beräknats.

Om två eller flera tonnagebeskattade företag har en andel i ett fartyg eller det hyrs in och används av flera företag, på så vis att de bedriver kvalificerad verksamhet med fartyget, ska var och en betala tonnageskatt i proportion till sin andel i fartyget eller sin inhyrda andel. Full tonnageinkomst ska dock inte beräknas för varje företag. Enligt utredningens uppfattning ska skattebelastningen stå i proportion till den intjänandeförmåga som respektive företag har genom sin del i eller användning av fartygets tonnage.

En annan möjlig beskattningslösning vore att vart och ett av företagen skulle betala tonnageskatt på fartygets nettotonnage. Om exempelvis tre företag äger en tredjedel var av ett fartyg skulle vart och ett av företagens beräknade tonnageinkomst beräknas på fartygets hela tonnage. En sådan ordning kan inte anses rimlig. Tonnagebeskattningen för fartyg med flera ägare skulle vida övergå tonnageskatten för fartyg vilka ägs eller hyrs in av ett enda företag. Därigenom skulle oönskade skattedrivna incitament kunna uppstå.

Ett ytterligare alternativ är att en proportionering sker utifrån det tonnage som varje företag disponerar. I exemplet med tre företag vilka äger en tredjedel var av ett fartyg skulle varje företag då beräkna tonnageinkomsten enligt schablon med 0,000214 av prisbasbeloppet upp till 1 000 NT, med 0,000159 av prisbasbeloppet för nivån 1 001–10 000 NT, osv. Varje företag skulle således betala för sin tonnagedel med början på de högre nivåerna. Utredningen anser att inte heller en sådan beräkning av tonnageinkomsten från ett fartyg kan anses rättvis och rimlig. Utredningen finner därför att tonnageinkomst ska beräknas per kvalificerat fartyg även ifråga om fartyg med vilka bedrivs kvalificerad verksamhet av flera tonnagebeskattade företag. Den beräknade tonnageinkomsten som hänför sig till fartyget ska delas mellan företagen i proportion till deras ägda eller inhyrda andel i fartyget.

Företagens del av fartyget och dess intjänandeförmåga kan bestämmas genom avtal (s.k. partrederiavtal) eller genom ett samägande. Det kan även vara fråga om olika in- eller uthyrningskonstellationer. Partrederier regleras i 5 kap. sjölagen (1994:1009). Ett partrederi föreligger om flera har kommit överens om att under delad ansvarighet gemensamt driva sjöfart med ett eget fartyg. Anmälan om ett partrederiavtal får göras hos registermyndigheten, som ska anteckna anmälningen i den registerdel där fartyget är infört eller, om det inte är registrerat, genast kungöra den. För de förpliktelser som uppkommer för partrederiet efter det att rederiavtalet har anmälts till registermyndigheten svarar varje redare endast i förhållande till sin andel i fartyget om han inte har åtagit sig större ansvarighet.

När ett fartyg ägs eller hyrs in av flera kan det innebära att ett eller flera av företagen är godkända för tonnagebeskattning, medan andra inte är det. Utredningen har därför övervägt om krav bör ställas på att t.ex. parterna i ett partrederiavtal alla bör ingå i tonnageskattesystemet för att någon ska kunna omfattas av tonnagebeskattning. Utredningens utgångspunkt är att valet att ingå i tonnageskattesystemet är valfritt för varje företag. Ett fartyg som ingår i företagens näringsverksamhet måste till sin helhet vara tonnagebeskattat. När det gäller koncerner har särskilda överväganden krävts och analysen resulterat i att ifråga om koncernförbundna företag bör ett krav ställas på ett samfällt val av tonnagebeskattning. I fråga om koncerner finns det ett gemensamt ägande som innebär en intressegemenskap mellan företagen.

Samma skäl gör sig inte gällande beträffande del- eller samägda fartyg. De företag som äger del av ett fartyg tillsammans med andra kan visserligen vara företag som ingår i samma koncern. För de eventuellt koncernförbundna företagen gäller regeln om samfällt beskattningsval. För företag som enbart har ägandet i fartyg gemensamt saknas skäl att ställa krav på samma beskattningsval. Detsamma gäller företag som hyr in andel i ett fartyg. Det rör sig då om skilda näringsverksamheter, utan det gemensamma ägarintresse som utmärker koncerner. Tonnageskattesystemet är konstruerat med avgränsningar och spärregler beträffande värdeöverföringar, t.ex. armlängdsprincipen. Enbart det förhållandet att i övrigt skilda företag äger del i ett och samma fartyg eller att företag hyr in andelar av samma fartyg bör inte föranleda krav på

gemensamt beskattningsval. Samma beskattningsregler gäller i fråga om värdeöverföringar för parter i ett partrederiavtal som i det konventionella beskattningssystemet mellan näringsverksamheter. Beträffande mellanhavanden mellan konventionellt beskattade verksamheter och tonnagebeskattade verksamheter gäller ytterligare restriktioner.

Utredningen finner således inte skäl att undanta ett företag som gemensamt med andra företag äger eller hyr in ett fartyg, t.ex. genom partrederiavtal från tonnagebeskattning eller att ställa som krav att samtliga delägare i fartyg eller operatörer tonnagebeskattas.

När det gäller frågan om enskild näringsverksamhet och fysiska personer som är delägare i ett handelsbolag eller fartyg enligt ett partrederiavtal i övrigt bör kunna ingå i tonnageskattesystemet hänvisar utredningen till kapitel 14 Företagsform.

Utredningen föreslår därmed att för fartyg som ägs eller hyrs in av flera företag ska tonnageinkomsten för fartyget fördelas mellan företagen efter deras andel i fartyget. Fördelningen sker efter att tonnageinkomsten för fartyget har beräknats.

Bestämmelsen föreslås tas in i 39 b kap. 9 § IL.

15.4.3 Tonnageinkomsten

Förslag: Från tonnageinkomst ska avdrag inte få göras.

Vid beräkning av den beskattningsbara inkomsten ska tonnageinkomsten läggas samman med övrigt överskott från inkomstslaget näringsverksamhet och överskott från inkomstslaget tjänst.

Tonnagebeskattning är som nämnts ingen skatt, utan ett sätt att beräkna inkomsten från viss verksamhet. Beräkningsmetoden är inte resultatbaserad, inkomsten beräknas schablonmässigt utifrån fartygs nettotonnage. Det uppstår således inget resultat i tonnagebeskattad verksamhet i beskattningsmässig mening. Den beräknade tonnageinkomsten är resultatneutral, dvs. oberoende av om verksamheten faktiskt genererar ett överskott eller underskott. Den beskattningsbara tonnageinkomsten beräknas således inte såsom inom den konventionella beskattningen genom att intäkts-

poster minskas med kostnadsposter. Det innebär att inga avdrag kan medges från tonnagebeskattad inkomst.

Det kan i förtydligande syfte sägas något om förhållandet mellan tonnagebeskattning och konventionell inkomstbeskattning. För den som bedriver konventionellt beskattad verksamhet beräknas överskott och underskott genom att intäktsposter minskas med kostnadsposter i enlighet med 14 kap. 21 § IL. Denna resultatberäkning gäller inte för tonnagebeskattad verksamhet.

I tonnagebeskattad verksamhet tas inte intäkter, såsom de definieras i 15 kap. 1 § IL, upp vid beräkningen av inkomst av tonnagebeskattad verksamhet. Likaså gäller att utgifter för att förvärva och bibehålla inkomst, enligt 16 kap. 1 § IL, endast får dras av för utgifter som hör till konventionellt beskattad verksamhet och inte till tonnagebeskattad verksamhet.

Utgifter för att förvärva och bibehålla inkomster i tonnagebeskattad verksamhet kan således inte dras av. De utgifter som den skattskyldige har för förvärvandet av inkomsten är beaktade och anses tillgodosedda genom schablonbeskattningen. Inte heller ränteutgifter och kapitalförluster kan dras av. Å andra sidan påverkar ränteinkomster och kapitalvinster inte heller tonnageinkomsten. Avdrag för avskrivningar på inventarier, byggnader, markanläggningar och för substansminskning (värdeminskningssavdrag) medges inte från tonnagebeskattad inkomst. De inventarier som är hänförliga till tonnagebeskattad verksamhet kan inte ingå i en beräkning av värdeminskningssavdrag. Detta gäller även för anskaffningsutgift för fartyg och andra tillgångar. Det är heller inte möjligt att företa dispositioner i form av avsättningar. Tonnageinkomsten kan inte minskas genom avsättningar till periodiseringsfonder, ersättningsfonder eller expansionsfonder.

En konsekvens av att avdrag inte får göras från tonnageinkomsten är att den som bedriver tonnagebeskattad verksamhet inte kan kvitta tonnageinkomsten mot underskott i övrig näringsverksamhet. Tonnageinkomsten ska alltid tas upp som överskott i näringsverksamhet. Det innebär att vid beräkning av den beskattningsbara inkomsten ska alltid tonnageinkomsten tas med och läggas samman med eventuellt övrigt överskott i inkomstslaget näringsverksamhet. När det gäller fysiska personer ska även överskott i inkomstslaget tjänst räknas med. Den sammanlagda

inkomsten ska sedan minskas med allmänna avdrag för att få fram den beskattningsbara inkomsten.

Utredningen föreslår att en bestämmelse tas in 39 b kap. 10 § IL enligt vilken ska framgå att från tonnageinkomst får avdrag inte göras. Bestämmelsen i 14 kap. 21 § IL om hur resultatet i en näringsverksamhet beräknas föreslås kompletteras med att det finns särskilda bestämmelser för beräkning av tonnageinkomst. Vidare föreslås att bestämmelser om att tonnageinkomsten ska läggas samman med andra överskott från inkomstlagen näringsverksamhet och tjänst vid beräkning av den beskattningsbara inkomsten tas in i 1 kap. 5 och 7 §§ IL.

15.4.4 Debitering av egenavgifter

Förslag: Debiterade egenavgifter som avser inkomst från tonnageskattad verksamhet ska inte kunna dras av som allmänt avdrag.

Enligt 62 kap. 5 § första stycket IL får allmänt avdrag göras för debiterade egenavgifter som inte ska dras av i något av inkomstlagen. Överskott i inkomstlagen näringsverksamhet ska minskas med allmänna avdrag. I tonnageskattad verksamhet får avdrag för kostnader inte göras. Det innebär t.ex. att den som bedriver tonnageskattad verksamhet i handelsbolag eller som enskild näringsidkare inte är berättigad till avdrag för debiterade egenavgifter enligt 16 kap. 29 § IL. För att inte avdrag ändå ska komma att medges som allmänt avdrag bör 62 kap. 5 § IL kompletteras med en bestämmelse som anger att debiterade egenavgifter som avser inkomst från tonnageskattad verksamhet inte får dras av som allmänt avdrag.

15.4.5 Utländsk skatt

Bedömning: Reglering av avräkning av utländsk skatt behövs inte.

Enligt utredningens direktiv (dir. 2013:6) ska utredningen överväga vad som ska gälla för ett företag med tonnagebeskattad verksamhet i fråga om avräkning för utländsk skatt. I det här avsnittet behandlas vad som i dag gäller för avdrag och avräkning av utländsk skatt i det befintliga konventionella systemet och vad som bör gälla ifråga om avdrag och avräkning i förhållande till inkomst av tonnagebeskattad verksamhet.

Avdrag för utländsk skatt

Internationell dubbelbeskattning uppkommer då en person beskattas för samma inkomst i två eller flera stater. Dubbelbeskattning lindras eller undanröjs genom bestämmelser i intern svensk rätt, s.k. ensidiga åtgärder, eller genom skatteavtal.

Bestämmelser om avdrag för utländska skatter finns i 16 kap. 18–19 §§ IL. Enligt inkomstkattelagens regler gäller att betald utländsk skatt får dras av. Utländsk särskild skatt, som är hänförlig till inkomsten, anses alltid vara en avdragsgill kostnad. Även allmän skatt till utländsk stat får dras av om den skattskyldige begär det.

Utländsk allmän skatt som belöper på lågbeskattade inkomster som beskattas enligt 39 a kap. IL bör dock inte dras av vid beräkningen av överskottet från en utländsk juridisk person med lågbeskattade inkomster. Sådan skatt får i stället avräknas. Allmänna skatter till utländsk stat är skatt som är hänförlig till sådan inkomst som är skattepliktig i den andra staten på grund av att den har sitt ursprung där. Skatten anses ha sitt ursprung i den andra staten om skattskyldighet föreligger även för begränsat skattskyldiga personer. (prop. 1951:171 s. 15) År 2008 gjordes möjligheten till avdrag frivillig. Den skattskyldige kan underlåta att begära avdrag om den så önskar. Återbetalas skatt som dragits av ska del motvarande avdraget återföras.

I den konventionella beskattningen räknas utgifter för utländska skatter under vissa förutsättningar som utgifter för att förvärva och

bibehålla inkomster. Utredningen anser inte att utländska skatter ska få dras av vid beräkningen av tonnagebeskattad inkomst. Utredningens uppfattning grundar sig på att beräkningen av tonnagebeskattad inkomst inte är resultatbaserad. Avdrag medges inte för andra utgifter som en tonnagebeskattad har för att bibehålla eller förvärva inkomster av tonnagebeskattad verksamhet. Dessa utgifter anses i stället beaktade i själva schablonbeskattningen.

Avräkning av utländsk skatt

Rätten till avräkning av utländsk skatt styrs av skatteavtal eller av lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt, avräkningslagen. I 2 kap. 1 § avräkningslagen anges de allmänna förutsättningarna för avräkning. Enligt 2 § första stycket avräkningslagen gäller rätt till avräkning enligt 1 § första stycket inte om den statliga och kommunala inkomstskatten, den utländska skatten samt den utländska intäkten omfattas av skatteavtal. Vid avräkning med stöd av skatteavtal tillämpas dock övriga bestämmelser i kapitlet.

En grundläggande förutsättning för att rätt till avräkning ska föreligga enligt ett skatteavtal är att samma inkomst har beskattats i både Sverige och den utländska staten. Vidare fordras att denna inkomst omfattas av någon av avtalets fördelningsartiklar, att denna artikel ger både Sverige och den utländska staten rätt att beskatta inkomsten samt att avtalets metodartikel förpliktar Sverige att ge avräkning för den utländska skatten.

I de fall skatteavtal föreligger mellan Sverige och den utländska staten saknas möjlighet att genom reglering i svensk rätt frångå avtalet. Det kan således inte komma ifråga att i förevarande utredning inskränka rätten till avräkning för utländsk skatt enligt gällande skatteavtal.

Enligt 1 kap. 3 § avräkningslagen får avräkning ske för utländsk skatt som betalats till en utländsk stat. Med utländsk skatt avses bland annat allmän slutlig skatt på inkomst och skatt som beräknats på grundval av fraktintäkter, biljettintäkter eller annan jämförlig grund som uppburits i den utländska staten av skattskyldig som bedriver sjöfart eller luftfart i internationell trafik. Skatten ska således ha karaktären av allmän inkomstskatt. Det

innebär att den ska kunna jämföras med den svenska inkomstskatten, dvs. i princip utgå på nettointkomst. Undantag föreligger för den som bedrivit sjö- eller luftfart i internationell trafik och som schablonbeskattats i utlandet. För att avräkning ska medges krävs att inkomsten ska ha beskattats i den utländska staten på grund av att inkomsten enligt lagstiftningen i den staten härrör därifrån.

Utredningen har föreslagit att den verksamhet som kan komma i fråga för tonnagebeskattning är viss kvalificerad verksamhet med kvalificerade fartyg. För svensk tonnagebeskattning krävs inte enbart att företaget eller dess ägare är obegränsat eller begränsat skattskyldigt subjekt här i landet. För att ett fartyg ska vara kvalificerat gäller bland annat att det har sin ekonomiska och strategiska ledning i Sverige. Fartyg vilka hör till ett fast driftställe i annan stat torde inte uppfylla kravet på att fartyget ska vara under svensk ekonomisk och strategisk ledning. Fartyget kan således inte ingå i det tonnage på vilket schablonberäkningen av inkomst företas. Internationell dubbelbeskattning kan därför inte uppstå. Det är utredningens uppfattning att avräkning inte blir aktuell eftersom samma inkomst inte samtidigt kan härröra från utländsk stat och vara tonnagebeskattad inkomst i Sverige.

Skulle en inkomst som omfattas av svensk tonnagebeskattning samtidigt utgöra en beskattningsbar inkomst i utlandet, av sådan art att avräkning kan medges enligt befintliga bestämmelser om avräkning, bör dock avräkning få göras. Utredningen finner att hinder inte möter mot att avräkning för utländsk skatt företas mot den skatt som betalas på tonnagebeskattad verksamhet. Någon ändring av regelverket avseende avräkning av utländsk skatt föreslås därför inte.

15.4.6 Koncernbidrag

Förslag: Koncernbidrag ska inte ingå i tonnagebeskattad verksamhet utan tas upp som intäkt enligt 35 kap. IL.

Ett rederi med tonnagebeskattad verksamhet kan vara ett företag som ingår i en koncern tillsammans med andra företag varav vissa bedriver konventionellt beskattad verksamhet och andra bedriver

tonnagebeskattad verksamhet. För koncernföretagens del krävs tydliga avgränsningar mellan företagen vad gäller deras tonnagebeskattade respektive konventionellt beskattade verksamheter. Utan sådana spärregler skulle de parallella beskattningsmetoderna kunna medföra att intäkter och vinster hänförs till den tonnagebeskattade verksamheten, medan kostnader och förluster hänförs till den konventionellt beskattade verksamheten. Ett exempel på en sådan spärregel är den av utredningen föreslagna bestämmelsen om att inom en koncern måste alla företag som bedriver kvalificerad verksamhet välja tonnagebeskattning för att tonnagebeskattning ska komma i fråga för något av företagen inom koncernen, se avsnitt 20.4.1.

Utmärkande för företag inom koncerner är att bolag under vissa förutsättningar har rätt att företa inkomstöverföringar. Koncernbidragsrätten i dagens skattesystem medför möjlighet till inkomstöverföring mellan bland annat moder- och dotterbolag. Tonnagebeskattning innebär att inkomsterna beräknas enligt en schablonmetod medan inkomstberäkningen i det konventionella systemet är resultatbaserad. Utredningen har övervägt om koncernbidrag enligt 35 kap. 1 § IL överhuvud är möjliga till eller från tonnagebeskattad verksamhet. Enligt 35 kap. 1 § IL ska koncernbidrag dras av hos givaren och tas upp hos mottagaren. Tonnagebeskattning är en icke resultatbaserad schablonberäkningsmetod för inkomst. I beräkningsmetoden ligger att intäkter inte tas upp och kostnader inte dras av.

I det konventionella beskattningssystemet beskattas företag efter resultat. Syftet med koncernbidrag är att bolag inom en koncern ska kunna utjämna resultatet, dvs. överskott och underskott kan justeras mellan bolagen. I tonnageskattesystem utgör vinster eller förluster inte grund för beskattningen. Det saknas därför skäl för resultatutjämning mellan konventionellt beskattad och tonnagebeskattad verksamhet.

Vid en utblick över tonnageskattesystemen i våra grannländer kan konstateras att koncernbidragsrätten är begränsad mellan tonnagebeskattade och konventionellt beskattade verksamheter. I Finland är det nu, efter 2012 års lagändring, möjligt för bolag som bedriver både tonnagebeskattad och konventionellt beskattad verksamhet att resultatutjämna mellan de konventionellt beskattade verksamheterna i koncernen. Tonnagebeskattade inkomster och

tillgångar kan dock aldrig användas för koncernbidrag från tonnagebeskattad verksamhet och koncernbidrag kan inte heller ges till tonnagebeskattad verksamhet.

Utredningen anser att bolag och verksamheter som beskattas genom den konventionella beskattningen inte bör påverkas vad gäller rätten till koncernbidrag. Inkomstskattelagens reglering i 35 kap. om koncernbidrag bör därför kvarstå oförändrad för konventionellt beskattade bolag och verksamhetsdelar. De koncerner som har bolag vilka ingår i tonnageskattesystemet bör även fortsättningsvis enligt de förutsättningar som i dag gäller för koncernbidrag medges möjlighet att ge och motta koncernbidrag inom bolagens konventionellt beskattade sfär.

När det gäller koncernbidrag från konventionellt beskattat bolag eller verksamhet till tonnagebeskattat bolag eller verksamhet bör sådana inte medges. En sådan koncernbidragsrätt skulle medföra att inkomster dras av från beskattningsunderlaget i den konventionella beskattningen och förs över till den schablonbeskattade verksamheten. Det skulle innebära möjligheter till renodlade skatteundandraganden. För att så inte ska kunna ske, föreslår utredningen att koncernbidrag till en tonnagebeskattad verksamhet alltid ska tas upp till beskattning inom den konventionella beskattningen.

Vad gäller koncernbidrag från den tonnagebeskattade sfären till den konventionellt beskattade sfären är skälen mot en koncernbidragsrätt inte främst att värna beskattningsbasen. Så länge mottagaren inom den konventionella beskattningen ska ta upp bidraget föreligger inte beskattningsskäl mot en koncernbidragsrätt. Det är dock utredningens uppfattning att koncernbidrag inte är möjliga med hänsyn till att koncernbidrag ska dras av hos givaren och tas upp hos mottagaren. Det finns ingen avdragsrätt för tonnagebeskattad verksamhet.

Koncernbidragsrätt får enligt utredningens uppfattning under alla omständigheter anses olämplig med hänsyn till konkurrensskäl. Skulle koncernbidrag vara möjliga från tonnagebeskattad verksamhet skulle inkomster från statsstödd tonnagebeskattad verksamhet kunna föras till annan verksamhet. Det bör inte vara möjligt att finansiera annan verksamhet genom inkomstöverföringar från den tonnagebeskattade verksamheten till annan konventionell beskattad verksamhet. Tonnagebeskattning omfattar endast viss kvalifi-

cerad rederiverksamhet. Resultatet från tonnagebeskattad verksamhet får inte tillåtas spilla över på konventionellt beskattade verksamheters område. Det bör således inte vara möjligt att med avdragsrätt föra bidrag till konventionellt beskattad verksamhet.

För att tydliggöra att inkomstöverföringar i form av koncernbidrag inte kan göras till tonnagebeskattad verksamhet med effekten att överföringen inte ska tas upp som intäkt i denna verksamhet, föreslår utredningen att en bestämmelse ska tas in i 39 b kap. 15 § IL med innebörden att koncernbidrag ska redovisas som intäkt i den konventionella beskattningen enligt 35 kap. IL.

16 Blandad verksamhet

16.1 Inledning

Annan näringsverksamhet än tonnagesbeskattad verksamhet som ett företag eventuellt bedriver omfattas av det konventionella skattesystemets regler. I många fall är de företag som kan komma ifråga för tonnagesbeskattning förhållandevis renodlade i den meningen att den näringsverksamhet som bedrivs enbart är sådan rederiverksamhet som omfattas av tonnagesbeskattning. Det är t.ex. inte ovanligt att ett fartyg och verksamheten knuten till detta ligger i ett eget bolag. Det finns i Sverige ett antal exempel på koncerner som bedriver både sådan rederiverksamhet som kan bli föremål för tonnagesbeskattning och helt annan verksamhet. Verksamheterna bedrivs oftast i olika bolag.

Det finns dock företag som i dag både bedriver verksamhet som omfattas av tillämpningsområdet för tonnagesbeskattning och annan verksamhet som faller utanför. Vid inträde i tonnageskattesystemet kommer dessa företag att ha s.k. blandad verksamhet. Som exempel kan nämnas företag som bedriver sjötransporter med passagerarfartyg vars försäljning av taxfree-varor kommer att beskattas konventionellt. Ett annat exempel är företag som äger tillgångar som saknar samband med den tonnagesbeskattade verksamheten och från vilka intäkter eller avkastning fortsatt ska beskattas konventionellt. Utredningen måste därmed ta ställning till hur konventionellt beskattad och tonnagesbeskattad verksamhet ska avgränsas från varandra när företaget bedriver blandad verksamhet.

I kapitlet redovisas utredningens överväganden och förslag om hur löpande intäkter och kostnader ska fördelas mellan tonnagesbeskattad och konventionellt beskattad verksamhet som bedrivs i ett företag samt hur fördelning av tillgångar och skulder i samband

med övergången till tonnageskattning ska ske. Först följer dock en redogörelse för hur fördelningen görs i bland annat Finland och Danmark samt Tonnageskatteutredningens (Fi 2004:20) förslag.

16.2 Regleringen i några EES-länder

Finland

Förhållandet mellan beskattningsmetoderna

I Finland regleras i vilken utsträckning tonnageskatteskyldiga ska beskattas konventionellt särskilt i tonnageskattelagen. I Finland beskattas överlåtelsepriser för, och andra inkomster från, andra tillgångar än fartyg, maskiner, materiel och andra jämförbara lösa anläggningstillgångar som används i tonnageskattad verksamhet konventionellt. Även överlåtelsepriser för och andra inkomster av fast egendom, byggnader, aktier, andelar och andra jämförbara tillgångar samt räntor och andra inkomster av finansiella tillgångar och fordringar beskattas konventionellt. Detta gäller i fråga om de senare tillgångarna oavsett om dessa nyttigheter helt eller delvis har använts i den tonnageskattade verksamheten eller om tillgångarna härrör från denna verksamhet.

Löpande intäkter och kostnader

I Finland ska enligt huvudregeln utgifter för förvärvandet och bibehållandet av inkomster som ska beskattas konventionellt dras av enligt de konventionella skattereglerna. Detsamma gäller andra avdragsposter hänförliga till inkomst som ska beskattas konventionellt. När det gäller ränteutgifter och kursförluster är dock dessa avdragsgilla i den konventionella beskattningen endast till den del som motsvarar den andel av företagets totala tillgångar som hör till den konventionellt beskattade delen av verksamheten.

Anläggningstillgångar (värdeminskningssavdrag)

Anläggningstillgångar fördelas mellan tonnagebeskattad respektive konventionellt beskattad verksamhet utifrån i vilken verksamhet dessa helt eller delvis har använts. Avdrag för värdeminskning av anläggningstillgångar som helt eller delvis används i tonnagebeskattad verksamhet får inte göras i den konventionella beskattningen. För andra anläggningstillgångar får avdrag göras enligt de konventionella reglerna.

En utgiftsrest ska beräknas för anläggningstillgångar som helt eller delvis används i tonnagebeskattad verksamhet och en utgiftsrest för anläggningstillgångar som används i konventionellt beskattad verksamhet. Utgiftsrest är ett begrepp som används i den finska lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet (360/1968) och som i huvudsak motsvaras av det svenska avskrivningsunderlaget i inkomstskattelagens (1999:1229) reglering av värdeminskningssavdrag. Vid ingången i tonnagebeskattning ska utgiftsresten fördelas mellan tonnagebeskattad verksamhet och konventionellt beskattad verksamhet. Fördelningen görs i proportion till det bokförda värdet på anläggningstillgångarna. Finska rederier ska vidare vid inträdet i tonnageskattesystemet fördela den befintliga utgiftsresten så att varje fartyg går att särskilja i en egen post.

Det kan för förståelsen av det finska tonnageskattesystemets uppbyggnad kort nämnas att Finland har infört bestämmelser enligt vilka de överavskrivningar som kan hänföras till bolagets anläggningstillgångar vid inträdet i tonnageskattesystemet minskas succesivt, för att slutligen reduceras till noll. För en ingående beskrivning av systemet i dessa delar se kapitel 22, Ackumulerade överavskrivningar.

Utredningsskyldighet, deklarationsskyldighet och uppgiftsskyldighet i det finska tonnageskattesystemet

Ett tonnagebeskattat bolag i Finland ska årligen lämna en redogörelse över ökning, minskning och avskrivningar av tonnagebeskattade tillgångar samt oavskrivna anskaffningsutgifter och utgiftsresten eller det belopp som förblivit avdraget från utgiftsresten under beskattningsåret.

Bolag ska i det finska systemet separat redovisa inkomster av tonnageskattad verksamhet och inkomstbeskattade inkomster och de utgifter och andra avdrag samt tillgångar och skulder som hör till respektive verksamhet. I Finland ställs även krav på att bokföringsmaterial ska bevaras i minst 15 år. Bolaget ska dessutom ange vilka redovisningsprinciper som det iakttagit vid fördelningen av inkomster, utgifter och räntor mellan bolagets tonnageskattade verksamhet och dess övriga verksamhet. Skyldigheten att redovisa inkomster och utgifter för respektive verksamhet separat är ett villkor för tonnageskattskyldighetens ikraftvarande. Det bolag som valt tonnageskattning är skyldigt att lämna in separata skattedeclarationer över tonnageskattad verksamhet och inkomstbeskattad verksamhet. Det tonnageskattskyldiga bolaget ska utan dröjsmål meddela Skatteförvaltningen förändringar som är av betydelse för om villkoren för tonnageskattning är uppfyllda. I Finland är det Skatteförvaltningen som godkänner om ett bolag uppfyller villkoren för att tonnageskattas. Skatteförvaltningen för en förteckning över vilka som är tonnageskattskyldiga och kan under vissa förutsättningar återkalla ett godkännande.

Danmark

I det danska tonnageskattesystemet ska rederier som har inkomst som omfattas av tonnageskattning samt annan inkomst hänföra inkomsterna till respektive verksamhet.

I det danska systemet beskattas finansiella nettointäkter konventionellt. När det gäller nettoutgifter, exempelvis räntekostnader, sker en fördelning av utgifterna mellan tonnageskattad verksamhet och konventionellt beskattad verksamhet utifrån de värden tillgångarna knutna till respektive verksamhet har i räkenskaperna. Till den del kostnaden hänför sig till en tonnageskattad del av verksamheten medges inte avdrag

Norge

Det norska tonnageskattesystemet är konstruerat så att företag som ingår i systemet enbart ska bedriva verksamhet som är kvalificerad för tonnageskattning. Det norska systemet inne-

håller mycket detaljerade bestämmelser om hur rederierna ska vara uppbyggda för att undvika problem vid gränsdragningar mellan tonnagebeskattad och icke tonnagebeskattad verksamhet. Tidigare tilläts inte någon annan verksamhet än uthyrning och drift av egna och inhyrda fartyg. Bolagen fick endast äga fartyg och finansiella tillgångar. Det var inte möjligt för bolag att ha egna anställda, något som innebar att bolag inom tonnageskattesystemet var tvungna att hyra in arbetskraft från bolag som beskattades konventionellt. Den operativa verksamheten var tvungen att överlätas på bolag som inte omfattades av tonnagebeskattning. För att göra den norska tonnageskatteordningen mer konkurrenskraftig har dock dessa bestämmelser förändrats. Det är nu möjligt för tonnagebeskattade bolag att bedriva till sjötransporter anknyttande verksamheter, ha anställd personal för viss verksamhet och äga tillgångar som används i anknyttande verksamheter. Fast egendom kan fortsatt inte ägas av ett tonnagebeskattat bolag.

16.3 Tonnageskatteutredningens (Fi 2004:20) förslag

Tonnageskatteutredningen (Fi 2004:20) föreslog i sitt betänkande, Tonnageskatt (SOU 2006:20), att en utgift som kunde hänföras till både tonnagebeskattad verksamhet och annan verksamhet skulle fördelas proportionellt i förhållande till nettoomsättningen enligt 3 kap. 12 § årsredovisningslagen (1995:1554) i den verksamhet som tonnagebeskattas och den övriga verksamheten.

När det gällde blandad verksamhet och finansiella intäkter och kostnader föreslog Tonnageskatteutredningen att sådana skulle fördelas proportionellt efter det värde som i räkenskaperna hade tagits upp på tillgångar i den tonnagebeskattade respektive konventionellt beskattade verksamheten. Utredningen föreslog vidare att värdeminskningssavdrag inte skulle få göras för fartyg och andra inventarier som helt eller delvis användes i den tonnagebeskattade verksamheten.

16.4 Överväganden och förslag

16.4.1 Löpande fördelning av intäkter och kostnader

Förslag: Om företag som bedriver tonnageskattad verksamhet även bedriver annan verksamhet, ska intäktsposter och kostnadsposter samt tillgångar och skulder hänföras till den verksamhet de tillhör.

Finansiella intäkter och kostnader ska dock fördelas i proportion till tillgångarnas bokförda värde i respektive verksamhet, om inte en annan fördelning kan visas vara mer lämplig.

Om företag ska fördela intäktsposter eller kostnadsposter mellan tonnageskattad verksamhet och annan verksamhet, ska fördelningen göras efter vad som är skäligt.

Om företag som bedriver tonnageskattad verksamhet även bedriver annan verksamhet, ska fartyg som utgör inventarier i den tonnageskattade verksamheten inte samtidigt utgöra inventarier i den andra verksamheten.

Övriga inventarier ska hänföras till den verksamhet i vilken de används till övervägande del.

Om andra tillgångar eller skulder ska fördelas mellan tonnageskattad verksamhet och annan verksamhet, ska fördelningen göras efter vad som är skäligt.

Utredningen har övervägt om en ordning som innebär att ett företag samtidigt kan bedriva tonnageskattad verksamhet och annan verksamhet som ska beskattas konventionellt kan anses lämplig. Ur kontrollsynpunkt är det en fördel om den som tonnageskattas enbart bedriver tonnageskattad verksamhet. I t.ex. det norska tonnageskattesystemet har ambitionen varit att begränsa vilken verksamhet som kan bedrivas av ett företag som tonnageskattas. En modell liknande den norska medför dock svårigheter och avgränsningsproblem. Det kan inte anses lämpligt att ställa komplexa krav beträffande hur ett företag ska organisera sig och vilka verksamheter som får drivas inom företaget. De avgränsningar och spärrar som krävs i ett tonnageskattesystem för att stödet till sjötransporter inte ska spilla över till annan verksamhet bör regleras på annat sätt än genom bestämmelser om vilken näringsverksamhet som får bedrivas och vilka tillgångar som

får ägas i ett företag. Utredningen anser således att det ska vara möjligt att bedriva blandad verksamhet, dvs. både tonnagebeskattad verksamhet och konventionellt beskattad verksamhet inom ett företag.

Av utredningens direktiv framgår att den tonnagebeskattade verksamheten ska avgränsas från den verksamhet som ska beskattas konventionellt. Reglerna ska utformas så att kontrollen och efterlevnaden underlättas och riskerna för kringgåenden minimeras. För att beskattningen ska bli riktig krävs att de företag som träder in i tonnageskattesystemet löpande hänför intäkter, kostnader, tillgångar och skulder till den verksamhet de tillhör.

Intäkter och kostnader samt tillgångar och skulder som hänför sig till båda verksamheterna behöver fördelas mellan verksamheterna. Den löpande fördelningen avser såväl intäkter och kostnader som nyinförskaffade inventarier och andra tillgångar och skulder.

Utredningen har övervägt vilka principer som bör gälla för fördelningen mellan verksamheterna. I 39 kap. 11 § inkomstskattelagen (1999:1229), sägs beträffande fördelning av intäktsposter och kostnadsposter i försäkringsföretag att fördelningen av intäkts- eller kostnadsposter mellan olika delar av verksamheten ska göras på ett skäligt sätt. Samma fördelningsprincip tillämpas för utländska tjänstepensionsinstitut.

Löpande intäkter och kostnader

Intäkter och kostnader i ett företag som bedriver blandad verksamhet bör hänföras till den verksamhet de hör. I många fall är det uppenbart till vilken verksamhet en intäkt eller kostnad ska föras. I sådana fall är det också självklart att de ska hänföras till den verksamhet de hör.

I de fall då det inte är uppenbart i vilken verksamhet intäkten eller kostnaden uppkommit eller när intäkten eller kostnaden avser både tonnagebeskattad verksamhet och konventionellt beskattad verksamhet anser utredningen att en skälig fördelning bör göras. Det kan t.ex. gälla förvaltningskostnader eller kontorshyror. Det kan även gälla lönekostnader och administrativa kostnader.

Finansiella intäkter och kostnader

Finansiella intäkter och kostnader kan avse både tonnagebeskattad verksamhet och konventionellt beskattad verksamhet. Finansiella intäkter och kostnader borde i likhet med andra intäkter och kostnader hänföras till den verksamhet de hör. När det gäller fördelningen av finansiella intäkter och kostnader krävs dock särskilda överväganden. Skälet är att dessa intäkter och kostnader svårligen kan hänföras till den ena eller andra verksamheten. Även när t.ex. en ränteutgift kan anses vara hänförlig till en viss verksamhet är det möjligt att styra finansieringen av verksamheterna och således påverka fördelningen av ränteutgifter mellan tonnagebeskattad verksamhet och konventionellt beskattad verksamhet. Det är enligt utredningen därför nödvändigt att begränsa möjligheten att hänföra räntekostnader till den konventionellt beskattade verksamheten där avdragsrätt föreligger, medan tonnagebeskattad verksamhet finansieras med andra medel än lånat kapital. Inkomster i form av räntor och inkomster hänförliga till finansiella tillgångar och även andra fordringar borde principiellt hänföras till den beskattningssfär till vilken dessa verkligen är hänförliga. Detsamma gäller för finansiella kostnader. I fråga om finansiella intäkter och kostnader föreligger dock ett överkapitaliseringsproblem vilket gör en allmän skälighetsregel svårtillämplig.

För att förhindra överkapitalisering föreslår utredningen en schablonregel. Utredningen bedömer att en schablonregel är enkel att tillämpa för såväl företagen som Skatteverket. En schablonregel underlättar även kontroll och efterlevnad och innebär administrativa vinster i förhållande till regler enligt vilka bedömningar ska göras i varje enskilt fall. Schablonregeln bör utformas så att resultatet i så stor utsträckning som möjligt avspeglar de verkliga förhållandena.

Utredningen har därvid haft att välja mellan att fixera en eller möjligen flera fördelningsgrunder som ska tillämpas. Utredningen finner att finansiella intäkter och kostnader bör fördelas proportionellt mellan tonnagebeskattad verksamhet och konventionellt beskattad verksamhet efter de bokförda värdena på tillgångarna i respektive verksamhet. Utredningen har även övervägt andra fördelningsgrunder såsom en omsättningsbaserad sådan. Intäkter och kostnader kan dock härröra från vitt skilda affärshändelser. En

fördelningsgrund baserad på omsättning i de olika verksamheterna bedöms därför vara mindre lämplig. Utredningen bedömer att en fördelningsprincip som utgår från tillgångarnas bokförda värde bättre speglar verkliga förhållanden.

Sjöfart brukar anses som en kapitalintensiv verksamhet. Underhåll och investeringar i fartyg och andra kostnader för driften av fartyg, t.ex. bunkerkostnader, utgör stora kostnadsposter. Fartygsinvesteringar är starkt kapitalkrävande och finansieras oftast med lån. Det är enligt utredningens uppfattning mycket ovanligt att ett rederi utan lånefinansiering investerar i fartyg med eget kapital. En fördelningsprincip som baseras på de bokförda värdena på tillgångarna innebär att de stora värden som generellt föreligger i rederier i form av fartyg ligger till grund för fördelningen av finansiella intäkter och kostnader. Kostnaderna för räntor blir således inte avdragsgilla i en konventionell verksamhet utan är hänförliga till tonnageskattningen dit även fartyg hör.

Med hänsyn till att en tillgångsbaserad fördelningsregel i det enskilda fallet kan visa sig mindre lämplig föreslås en undantagsbestämmelse enligt vilken en annan fördelningsgrund kan tillämpas om det kan visas att den skulle vara lämpligare, dvs. i större utsträckning avspeglar verkliga förhållanden. För att fördelningsgrunden enligt bokförda värden ska frångås till förmån för annan fördelningsgrund ska en annan fördelning vara klart mer lämplig. Den valda metoden ska för att anses mer lämplig medföra att fördelningen av de finansiella intäkterna och kostnaderna hänförs mer exakt och rättvisande utifrån verkliga förhållanden.

Utredningen föreslår, för att underlätta kontrollen, att en ansökan om godkännande för tonnageskattning ska innehålla uppgifter om principerna för fördelning av intäktsposter och kostnadsposter samt inventarier och andra tillgångar mellan verksamheterna, om sökanden avser att bedriva både kvalificerad verksamhet och annan verksamhet, se avsnitt 19.4.3. De angivna principerna ska ha tillämpats vid fördelningen av tillgångar och skulder vid övergången till tonnageskattning och de kan därför vara till ledning vid bedömningen av den löpande fördelningen.

Inventarier, övriga tillgångar och skulder

Bärare av den tonnagesbeskattade verksamheten är huvudsakligen de fartyg med vilka sjötransporter bedrivs. Det är även på dessa fartygs nettotonnage som beräkningen av tonnagesbeskattad inkomst företas. Om fartygen enbart delvis skulle hänföras till den tonnagesbeskattade verksamheten skulle det kunna uppstå kontrollsvårigheter. Fartyg ska om dessa är kvalificerade därför alltid hänföras till den tonnagesbeskattade verksamheten.

Övriga inventarier ska hänföras till den verksamhet de används i. Om övriga inventarier, byggnader och markanläggningar används i både tonnagesbeskattad verksamhet och annan verksamhet ska en fördelning göras. I den finska lagstiftningen är anläggningstillgångar antingen att hänföra till den tonnagesbeskattade verksamheten eller till den konventionellt beskattade verksamheten. Om en anläggningstillgång används helt eller delvis i den tonnagesbeskattade verksamheten är anskaffningsutgiften inte avdragsgill i den konventionella beskattningen. I den finska propositionen 1249/2009 föreslogs att bestämmelsen skulle ändras så att det blev möjligt att hänföra anläggningstillgångar till båda verksamheterna så att en del av anskaffningsutgiften skulle bli avdragsgill i den konventionellt beskattade delen av verksamheten. Efter notifiering av förslaget till Europiska kommissionen och synpunkter från kommissionen under ärendets handläggning togs förslaget bort. Med hänsyn till det anser utredningen att det inte är möjligt att fördela inventarier mellan verksamheterna, utan inventarierna måste hänföras till antingen den tonnagesbeskattade eller den konventionellt beskattade delen av verksamheten. Utredningen föreslår därför att fördelningen ska göras utifrån i vilken verksamhet de används mest. Om inventariet till övervägande del används i den tonnagesbeskattade verksamheten ska det hänföras dit och vice versa.

När det gäller övriga tillgångar och skulder bör de som allt annat hänföras till den del av verksamheten som de tillhör. Om tillgången eller skulden är hänförlig till båda delarna av verksamheten får de fördelas efter vad som är skäligt.

Inkomster av, avkastning från och vinstbeskattning vid överlåtelse av inventarier, byggnader och markanläggningar omfattas av tonnagesbeskattning i den utsträckning som tillgången hänförs

eller fördelats till den tonnageskattade verksamheten. Har tillgången endast delvis fördelats till den tonnageskattade verksamheten är en intäkt eller kostnad således hänförlig till tonnageskattad verksamhet i proportion till hur den fördelats i respektive verksamhet. För inventarier som uppgår till ett högre värde än vad som gäller för omedelbart avdrag enligt 18 kap. 4 § IL får vinst eller förlust vid överlåtelse av inventarierna fördelas till den del av verksamheten som inventariet har fördelats till.

Utredningen har särskilt övervägt om byggnader och markanläggningar bör kunna omfattas av tonnageskattning. I den finska tonnageskattelagen omfattas enbart fartyg, maskiner, material och därmed jämförbara anläggningstillgångar av tonnageskattning. Inkomster och överlåtelsepriser av andra lösa anläggningstillgångar och byggnader beskattas konventionellt. Med hänsyn till att utredningen föreslagit att verksamheter såsom biljettförsäljning och bokning av sjötransporter, viss administrativ verksamhet och drift av passagerar- och godsterminaler ska kunna utgöra tonnageskattad verksamhet finner utredningen att markanläggningar och byggnader som används för verksamheten ska kunna omfattas av tonnageskattning. Kostnader för dessa bör till den del de används i tonnageskattad verksamhet och är hänförliga till denna inte vara avdragsgilla i den konventionella beskattningen. Motsatsvis bör intäkter inte heller beskattas konventionellt. Förutsättningen för att inkomster, avkastning och överlåtelseintäkter avseende byggnader och markanläggningar ska omfattas är att de används helt eller delvis för företagets tonnageskattade verksamhet. Tillgångar, såsom byggnader och markanläggningar, omfattas av tonnageskattning enbart i förhållande till dess proportionerliga användning i tonnageskattad verksamhet. Till den del dessa används i eller för annan verksamhet beskattas de konventionellt.

Fartyg utgör bärare av rederiverksamhet och uppgår även till stora ekonomiska värden. Det är på fartygs nettotonnage som inkomstberäkningen i tonnageskattesystemet görs. Det bör som ovan framhållits, av bland annat av kontrollskäl, inte vara möjligt att hänföra ett fartyg till både konventionell beskattning och tonnageskattning. När det gäller övriga inventarier skulle det, om de tilläts ingå i både tonnageskattad verksamhet och konventionellt beskattad verksamhet, vara svårt att kontrollera att de

fördelats rätt. Det är därför motiverat att reglera att inventarier ska föras till den ena eller den andra verksamheten efter i vilken verksamhet de till övervägande del används. Utredningen anser dock att samma kontrollskäl inte gör sig gällande i fråga om byggnader och markanläggningar. Byggander och markanläggningar bör därför kunna fördelas efter verkliga förhållanden, dvs. efter i hur stor utsträckning dessa används i respektive verksamhet. Fördelningen ska göras efter vad som kan anses skäligt. De fördelningsprinciper som företaget avser tillämpa ska anges i ansökan om godkännande för tonnagebeskattning.

Utredningen föreslår sammanfattningsvis att intäktsposter och kostnadsposter samt tillgångar och skulder hänförs till den verksamhet de tillhör och att finansiella intäkter eller kostnader fördelas mellan verksamheterna i proportion till tillgångarnas bokförda värde i respektive verksamhet, om en mer lämplig fördelningsgrund inte kan visas. Utredningen föreslår att övriga intäktsposter eller kostnadsposter ska fördelas mellan verksamheterna efter vad som är skäligt. Fartyg som utgör inventarier i den tonnagebeskattade verksamheten kan inte samtidigt utgöra inventarier i annan verksamhet. Om andra inventarier än fartyg används i både tonnagebeskattad verksamhet och annan verksamhet ska de hänföras till den del av verksamheten där de används till övervägande del. Övriga tillgångar och skulder fördelas mellan verksamheterna efter vad som är skäligt.

Bestämmelserna föreslås tas in i 39 b kap. 11–13 §§ IL.

16.4.2 Fördelning av tillgångar och skulder i samband med övergången till tonnagebeskattning

Förslag: Om företag som bedriver tonnagebeskattad verksamhet även bedriver annan verksamhet, ska fartyg som utgör inventarier i den tonnagebeskattade verksamheten inte samtidigt utgöra inventarier i den andra verksamheten.

Övriga inventarier ska hänföras till den verksamhet i vilken de ska användas till övervägande del.

Om andra tillgångar eller skulder ska fördelas mellan tonnagebeskattad verksamhet och annan verksamhet, ska fördelningen göras efter vad som är skäligt.

Vid införandet av tonnageskattning kommer det finnas två parallella beskattningsmetoder; en konventionell resultatbaserad beskattningsmetod och en schablonbeskattningsmetod i vilken inkomsten beräknas på fartygstonnage per dag enligt fasta schablonnivåer. Det kommer att finnas företag vilkas hela verksamhet kan omfattas av tonnageskattning. Det kommer även att finnas företag som efter inträde i tonnageskattning kommer bedriva även annan verksamhet, dvs. verksamhet som är fortsatt konventionellt beskattad. De senare företagen kommer således att ha blandad verksamhet, såväl vid själva inträdet i tonnageskattningssystemet som under tonnageskattperioden.

Den nya stödordningen gäller den tonnageskattade verksamheten och det är därför viktigt att göra avgränsningen mellan tonnageskattad och konventionellt beskattad verksamhet klar och tydlig. Utredningen måste därför ta ställning till hur en blandad näringsverksamhet ska avgränsas och fördelas i en tonnageskattad del och en konventionellt beskattad del. För att rätt verksamhet ska rätt beskattas krävs att de företag som träder in i tonnageskattsystemet företar en fördelning av sina tillgångar och skulder och hänför dessa till respektive verksamhets- och beskattningssfär. En fördelning av den befintliga näringsverksamheten måste därför företas vid inträdet i tonnageskattning och upprätthållas under tonnageskattperioden.

Ofta är det uppenbart till vilken del av verksamheten en tillgång eller skuld hör och det är lätt att fördela den till rätt verksamhet. Inventarier som bara används i en del av verksamheten kan inte utgöra inventarier i den andra verksamheten. En dator som används i administrationen av den tonnageskattade verksamheten ska hänföras till den delen av verksamheten. En skuld som är hänförlig till ett fartyg som ingår i den tonnageskattade verksamheten ska också hänföras till den verksamheten. Det är först när tillgången eller skulden kan anses hänförlig till båda verksamheterna som problem uppstår.

I fråga om fartyg föreslår utredningen att fartyg som utgör inventarier i den tonnageskattade verksamheten inte samtidigt kan utgöra inventarier i annan verksamhet, se avsnitt 16.4.1. I fråga om övriga inventarier kan dock gränsdragningsproblem uppstå.

En dator som används för löneadministration av såväl personal inom den tonnageskattade verksamheten som personal inom den konventionellt beskattade verksamheten måste hänföras till någon

av verksamheterna. Hur denna fördelning ska göras är svårt att reglera så att det blir ett rättvisande resultat. När det gäller datorn som används för löneadministration skulle en möjlighet vara att fördelningen gjordes i förhållande till hur många anställda som finns i respektive del av verksamheten. Det är dock inte alltid möjligt att använda personalfördelningen som grund för fördelningen. Om datorn i stället används för bokning av frakter skulle omsättningen lika gärna kunna utgöra grunden för fördelningen.

Inventarier bör enligt utredningen precis som föreslagits gälla vid löpande fördelning under tonnagebeskattning hänföras till den verksamhet i vilken de till övervägande del ska användas. Det innebär att inventarier som ska användas i både den tonnagesbeskattade verksamheten men även i annan, helt ska hänföras till den tonnagesbeskattade verksamheten om de till övervägande del ska användas där. I annat fall ska de hänföras till den konventionellt beskattade verksamheten.

När det gäller fördelningen av andra tillgångar än inventarier ska en fördelning göras utifrån vad som är skäligt. I många fall torde det vara uppenbart till vilken verksamhet en tillgång eller skuld ska höra. I de fall där en tillgång eller skuld är hänförlig både till tonnagesbeskattad verksamhet och annan verksamhet får dock fördelningen företas utefter vad som är skäligt. En universellt tillämplig fördelningsgrund kan inte anses finnas, varför en proportionering utifrån skälighet bör företas. Det är den skattskyldige som ska visa att den företagna fördelningen är skälig.

Det kan uppkomma svårigheter att kontrollera att fördelningen är rätt. Utredningen föreslår att den som avser att bedriva både kvalificerad verksamhet och annan verksamhet, ska ange principerna för fördelning av intäktsposter och kostnadsposter samt inventarier och andra tillgångar mellan verksamheterna i ansökan om godkännande för tonnagesbeskattning, se avsnitt 19.4.3.

Utredningen föreslår att bestämmelsen om fördelningen av tillgångar och skulder mellan tonnagesbeskattad verksamhet och annan verksamhet vid övergången till tonnagesbeskattning tas in i 39 b kap. 16 § IL.

17 Spärregler mot inkomstöverföringar

17.1 Inledning

Ett system med tonnageskatt avviker från de allmänna principerna för inkomstbeskattningen och kan ge företag incitament att lägga vinsterna i den tonnageskattade verksamheten och förlusterna i den konventionellt beskattade verksamheten. Enligt utredningens direktiv ska utredningen bland annat kartlägga de risker för kringgående som införandet av tonnageskattning medför. Reglerna ska utformas så att kontrollen av efterlevnaden underlättas och riskerna för kringgåenden minimeras. I andra länders tonnageskattesystem finns spärregler mot bland annat överkapitalisering. Utredningen ska enligt direktiven analysera behovet av och, om det bedöms lämpligt, föreslå motsvarande svenska regler.

Vinstöverföringar kan ske öppet i form av koncernbidrag eller dolt genom att prissättning på varor och tjänster avviker från de priser som skulle ha tillämpats mellan av varandra oberoende företag. Inom koncerner där beskattning kan ske både med stöd av de konventionella reglerna och med reglerna om tonnageskattning är det viktigt att företagen inom koncernen använder de priser och villkor som skulle ha använts vid transaktioner mellan varandra oberoende parter. För företag inom koncerner samt företag med andra gemensamma ekonomiska intressen är underprisöverlåtelse ett sätt att åstadkomma överföring av inkomster mellan företagen. I kapitel 20 och 15 behandlar utredningen vad som ska gälla i fråga om val av tonnageskattning för företag som ingår i en koncern och koncernbidrag. Utredningen måste även överväga vilka regler som ska gälla för tonnageskattade företag i förhållande till det konventionella skattesystemets bestämmelser om uttagsbeskatt-

ning och underprisöverlåtelser. Utredningen ska även överväga om ytterligare spärregler bör införas. Nedan följer en beskrivning av Danmark och Finlands bestämmelser om avgränsning av den tonnageskattade verksamheten från annan verksamhet och därefter utredningens överväganden och förslag.

17.2 Finland och Danmark

I det finska tonnageskattesystemet finns flera bestämmelser som syftar till att avgränsa den tonnageskattade verksamheten från konventionellt beskattad verksamhet (s.k. ring fencing). Den finska tonnageskattelagen innehåller inledningsvis schablonregler för fördelning av finansiella utgifter och intäkter mellan tonnageskattad verksamhet och annan verksamhet. Dessa regler beskrivs närmare i kapitel 16 om blandad verksamhet där även utredningens överväganden och förslag till hur sådana kostnader och intäkter ska hanteras i det svenska tonnageskattesystemet finns.

Den finska tonnageskattelagen innehåller vidare bestämmelser om tillämpning av marknadsmässiga villkor på förhållanden mellan tonnageskattade företag och andra företag som ingår i samma koncern samt regler om överkapitalisering. Vid transaktioner mellan ett tonnageskattat bolag och ett annat bolag i samma koncern ska sådana villkor iaktas som skulle ha iakttagits mellan oberoende parter. Om så inte sker, ska parterna ändå beskattas som om marknadsmässiga villkor tillämpats. Det samma gäller för företag som anses närstående till varandra.

De finska reglerna om överkapitalisering av ett tonnageskattat företag syftar till att förhindra att skuldfinansiering i första hand styrs till en koncerns konventionellt beskattade bolag, vilka kan dra av ränteutgifter i sin inkomstbeskattning, medan tonnageskattade företag finansieras med eget kapital. Reglerna innebär att om det främmande kapitalet i balansräkningen är mindre än hälften av det egna kapitalet, ska bolagets inkomst höjas med ett räntebelopp beräknat på skillnaden mellan halva det egna kapitalet och det främmande kapitalet. Det framräknade beloppet multipliceras med den finska grundräntan plus en procentenhet. Finland föreslog 2009 att reglerna om överkapitalisering skulle förändras så att ett räntebelopp skulle beräknas först om det främmande

kapitalet var mindre än 1/9 av det egna kapitalet. Kommissionen fann dock att en sådan förändring skulle kunna medföra att statligt stöd i form av tonnageskatt överförs till annan verksamhet. Kommissionen godkände därför inte den föreslagna ändringen.

Även i Danmark finns en uppsättning med regler som syftar till att avgränsa den tonnageskattade verksamheten. Danmark har, i likhet med Finland, särskilda regler för fördelning av intäkter och utgifter samt regler för att motverka överkapitalisering. Dessutom gäller den armlängdsprincip som finns i den danska skattelagstiftningen även i fråga om tonnageskattning. Vid transaktioner mellan bolag i en koncern eller internt inom ett bolag ska således de priser och villkor användas som skulle ha avtalats om transaktionerna företagits mellan oberoende parter. I fråga om överkapitalisering gäller att om det egna kapitalet i ett rederi som omfattas av tonnageskattning är mer än dubbelt så stort som skulderna ska en ränta beräknas på det överskjutande egna kapitalet. Den beräknade räntan beskattas enligt konventionella regler.

17.3 Överväganden och förslag

17.3.1 Uttagsbeskattning

Förslag: Som uttag ska räknas att tillgångar förs över från en konventionellt beskattad del av en näringsverksamhet till en tonnageskattad del av verksamheten.

Bestämmelserna om undantag från uttagsbeskattningen i 23 kap. inkomstskattelagen (1999:1229) ska inte gälla om tillgångar förs över från en konventionellt beskattad verksamhet till en tonnageskattad verksamhet.

I ett tonnageskattsystem bör obehöriga vinstöverföringar förhindras. Utan regler som förhindrar obehöriga vinstöverföringar skulle det vara möjligt att överföra värden genom underprisöverlåtelser eller genom överföring av tillgångar från konventionellt beskattad verksamhet till tonnageskattad verksamhet och därmed minska beskattningsunderlaget.

Med två parallella beskattningssystem, det konventionella och tonnageskattesystemet är det möjligt att genom oriktig prissättning föra över vinster från konventionellt beskattad verksamhet till den mer förmåliga schablonbeskattningen i tonnageskattesystemet. Ett och samma företag kan samtidigt bedriva både konventionellt beskattad verksamhet och tonnagebeskattad verksamhet. På så vis skulle, utan spärregler, resultat av konventionellt beskattad verksamhet kunna undandras beskattning genom att värden överförs till den schablonbeskattade verksamheten.

För att förhindra att underprisöverlåtelser och andra tillgångsöverföringar används som ett instrument för fördelning av vinster och förluster mellan ett bolags konventionellt beskattade och tonnagebeskattade delar, bör inkomstskattelagens regler om uttag ur näringsverksamhet gälla när blandad verksamhet bedrivs.

I 22 kap. inkomstskattelagen (1999:1229), finns bestämmelser om uttagsbeskattning. Huvudregeln är att uttagsbeskattning ska ske om en tillgång överläts till ett pris som inte är marknadsmässigt. Beskattning ska således i princip ske när tillgångar lämnar en näringsverksamhet. Enligt 22 kap. 2 § IL avses med uttag bland annat att den skattskyldige överför en tillgång från en näringsverksamhet till en annan näringsverksamhet. Med uttag avses, enligt 22 kap. 3 § IL, även att en tillgång överläts utan ersättning eller till underpris, utan att det är affärsmässigt motiverat. De nämnda bestämmelserna gäller även tjänster av mer än ringa värde. Sådana uttag ska behandlas som om de avyttrats mot marknadsmässig ersättning, dvs. de blir föremål för uttagsbeskattning.

Utredningen anser att det föreligger ett behov av att i samband med införande av ett tonnageskattesystem se till att reglerna om uttagsbeskattning kan tillämpas på blandad verksamhet som bedrivs i ett företag. Det innebär att för företag som väljer att ingå i tonnageskattesystemet ska företaget konventionellt beskattade del av verksamheten behandlas som om den vore fristående, på armlängds avstånd, från den tonnagebeskattade delen av verksamheten vid bedömningen av prissättning av transaktioner som äger rum mellan de respektive verksamheterna. Om ett företag internt har använt en prissättning som avviker från marknadsvärdet ska i beskattningen transaktionen justeras och behandlas som om prissättningen skett till marknadsvärde.

Utredningen anser att bestämmelserna om uttag i 22 kap. 1 L ska kompletteras med en bestämmelse avseende överföring av tillgångar från en del av en näringsverksamhet som är konventionellt beskattad till en del av en näringsverksamhet som är tonnagebeskattad. Syftet är att sådana överföringar ska räknas som uttag.

Reglerna i 23 kap. 2 § 1 L om undantag från reglerna om underprisöverlåtelser bör inte tillämpas när tillgångar överförs eller överlåts till underpris från ett konventionellt beskattat företag till ett tonnagebeskattat företag. Detsamma bör gälla även när tillgångar överlåts till underpris eller överförs inom en och samma näringsverksamhet från en konventionellt beskattad del till en tonnagebeskattad del. Utredningen föreslår därför att en särskild bestämmelse med detta innehåll införs.

Utredningen föreslår sammanfattningsvis att som uttag ska räknas att tillgångar förs över från en del av näringsverksamhet som inte omfattas av bestämmelserna i 39 b kap. 1 L till en annan del som omfattas av dessa bestämmelser. Utredningen föreslår även att möjligheten till underprisöverlåtelser tas bort vid överföring av tillgångar från konventionellt beskattad verksamhet till tonnagebeskattad verksamhet.

Bestämmelserna föreslås tas in i en ny punkt i 22 kap. 5 § 6 1 L respektive i en ny punkt i 23 kap. 2 § 4 1 L.

17.3.2 Transaktioner mellan tonnagebeskattad verksamhet och annan verksamhet

Förslag: Överföringar av tillgångar och tjänster mellan tonnagebeskattad verksamhet och annan verksamhet ska behandlas som om överföringen skett mot en ersättning som motsvarar marknadsvärdet.

Utredningen anser att det finns behov av spärregler mot överföringar av tillgångar och tjänster mellan verksamhet som är tonnagebeskattad och verksamhet som är konventionellt beskattad. Genom de ovan föreslagna bestämmelserna om uttagsbeskattning förhindras olika typer av värdeöverföringar från en konventionellt beskattad del av en näringsverksamhet till en tonnagebeskattad del.

Även transaktioner som innebär att tillgångar säljs till överpris av ett tonnagebeskattat företag till ett konventionellt beskattat företag bör förhindras. Det bör vid sådana värdeöverföringar kunna gå att jämka anskaffningsutgiften hos köparen med stöd av en uttrycklig bestämmelse. Syftet är bland annat att förhindra att utgifter för tonnagebeskattad verksamhet dras av i konventionellt beskattad verksamhet som inte omfattas av tonnagebeskattningen.

En vara eller tjänst skulle även t.ex. kunna överprissättas så att värden överförs från tonnagebeskattad verksamhet till konventionellt beskattad verksamhet. Det skulle kunna få konkurrensnedvridande effekter och skulle inte vara förenligt med kommissionens riktlinjer om statligt stöd till sjötransport. Det bör således inte vara möjligt att finansiera konventionellt beskattad verksamhet genom inkomstöverföringar från den tonnagebeskattade verksamheten.

Bestämmelser om oriktig prissättning mellan företag i ekonomisk intressegemenskap finns i 14 kap. 19 och 20 §§ IL. Dessa regler är enbart tillämpliga på transaktioner mellan en svensk skattskyldig och en utländsk skattskyldig. Syftet är att förhindra skatteundandraganden genom vinstöverföring mellan företag i Sverige och företag i utlandet. Bestämmelserna i 14 kap. 19 § IL är inte tillämpliga om den fysiska eller juridiska personen, till vilken vinstöverflyttningen skett, beskattas för inkomsten här. Bestämmelsen i 14 kap. 19 § IL gäller inte heller vid fördelning av en juridisk persons resultat mellan en verksamhet som bedrivs i Sverige och en utländsk filials verksamhet som beskattas i utlandet eller vice versa, eftersom regeln förutsätter att det finns två parter som har avtalat villkor.

Utredningen anser att eventuella överföringar av tillgångar och tjänster mellan tonnagebeskattad och konventionellt beskattad verksamhet, t.ex. inom en koncern eller internt inom ett och samma företag ska behandlas som om överföringen har skett mot en ersättning som motsvarar marknadsvärdet. Det innebär att om en överföring har skett på villkor som avviker från vad som skulle ha avtalats mellan sinsemellan oberoende näringsidkare kommer transaktionen att behandlas som om den skett mot en ersättning som motsvarar marknadsvärdet.

Utredningen föreslår att bestämmelsen tas in i 39 b kap. 14 § IL.

17.3.3 Regler om överkapitalisering

Förslag: Om det främmande kapitalet i ett företag som är godkänt för tonnageskattning under beskattningsåret understiger hälften av det egna kapitalet, ska en schablonintäkt läggas till tonnageskomsten. Intäkten ska beräknas genom att skillnaden mellan det främmande kapitalet och hälften av det egna kapitalet multipliceras med statslåneräntan vid utgången av november året före beskattningsåret ökad med en procentenhet.

Som framgår ovan är det angeläget att avgränsa den tonnageskattade verksamheten från annan konventionellt beskattad verksamhet så att kringgåenden förhindras och det statliga stödet i form av tonnageskattning inte överförs till andra verksamheter. För att avgränsa den tonnageskattade verksamheten har utredningen föreslagit en schablonregel för fördelning av finansiella utgifter och intäkter, regler om uttagsbeskattning samt en generell armlängdsprincip. De föreslagna bestämmelserna tar dels sikte på företag som bedriver blandad verksamhet, dels transaktioner mellan företag som bedriver tonnageskattad verksamhet och annan verksamhet.

För att på ett effektivt sätt avgränsa den tonnageskattade verksamheten från konventionellt beskattad verksamhet är det vidare nödvändigt att förhindra att tonnageskattade företag överkapitaliseras. Eftersom ränteutgifter inte får dras av i tonnageskattesystemet finns det en risk att en koncern väljer att styra finansieringen med lånat kapital till de företag i koncernen som beskattas konventionellt och finansieringen med eget kapital till de tonnageskattade företagen. Ett sådant förfarande minskar beskattningsunderlaget och riskerar att medföra att det statliga stödet i form av tonnageskattning överförs till andra verksamheter. För att förhindra denna typ av kringgående har Finland och Danmark infört regler om överkapitalisering av tonnageskattade företag. Motsvarande bestämmelser för att motverka överkapitalisering bör enligt utredningens uppfattning även införas i det svenska tonnageskattesystemet.

I Finland och Danmark tillämpas bestämmelserna om överkapitalisering när det främmande kapitalet understiger hälften av det egna kapitalet. Det innebär att de tonnageskattade företagen

kan ha en relativt hög soliditet utan att bestämmelserna om överkapitalisering ska tillämpas. Detta talar för att ett annat förhållande mellan främmande och eget kapital skulle ge en effektivare reglering. Utredningen anser dock att det är lämpligt att utforma de svenska reglerna om överkapitalisering så att de i huvudsak motsvarar de finska och danska reglerna. Utredningen föreslår därför att ett företag som är godkänt för tonnagebeskattning ska ta upp en schablonintäkt om det främmande kapitalet i företaget under beskattningsåret understiger hälften av det egna kapitalet.

För att det ovan beskrivna förfarandet ska motverkas bör schablontakten inte bestämmas till en alltför låg nivå. Utredningen föreslår därför att intäkten ska beräknas genom att skillnaden mellan det främmande kapitalet och hälften av det egna kapitalet multipliceras med statslåneräntan vid utgången av november året före beskattningsåret ökad med en procentenhet. Statslåneräntan vid utgången av november 2014 var 0,9 procent.

Statslåneräntan används även i andra skattesammanhang. Den används t.ex. för att beräkna schablonintäkten vid innehav ett investeringssparkonto enligt 42 kap. 36 § IL. Den används också vid beräkning av ränteförmån vid lån i svensk valuta enligt 61 kap. 15 och 16 §§ IL, t.ex. i samband med förmånsbeskattning av lån från arbetsgivaren. I Finland beräknas schablonintäkten vid överkapitalisering enligt en fastställd grundränta förhöjd med en procentenhet. Under 2014 har den finska grundräntan varit 0,5 procent och schablonintäkten för 2014 vid överkapitalisering uppgår således till 1,5 procent. Den av utredningen föreslagna beräkningen av schablonintäkten ligger således i nivå med Finlands.

Utredningen föreslår att bestämmelsen tas in i 39 b kap. 23 § IL.

18 Uppgiftsskyldighet, bokföring och dokumentation

18.1 Inledning

I utredningens uppdrag ingår enligt kommittédirektiven (dir.2013:6) att lämna förslag på ändringar i det skatteadministrativa regelverket som bedöms nödvändiga. Utredningen har övervägt vad som bör gälla för den som är godkänd för tonnagebeskattning beträffande utredning, kontroll och redovisning av den tonnagebeskattade verksamheten. Eftersom ett företag som ingår i tonnageskattesystemet även kan bedriva annan verksamhet än tonnagebeskattad verksamhet, kan företaget samtidigt beskattas enligt en konventionell resultatbaserad beskattning och en schablonmässig tonnagebeskattning. Det är av stor vikt att verksamheterna hålls isär och redovisas rätt. Vid inträdet i tonnageskattesystemet ska ett företags näringsverksamhet fördelas och hänföras till en tonnagebeskattad del och en konventionellt beskattad del. Denna fördelning ska sedan löpande upprätthållas under tiden med tonnagebeskattning.

En utgångspunkt för utredningen är att redovisningen och dokumentationen av en tonnagebeskattad verksamhet ska möjliggöra en enkel kontroll. En annan utgångspunkt är att företagen inte i högre utsträckning än vad som är nödvändigt ska åläggas bokförings- och uppgiftsskyldighet som innebär administrativt merarbete.

18.2 Överväganden och förslag

Förslag: Bokföringen och dokumentationen av verksamhet som ska tonnagebeskattas ska vara lätt att urskilja och följa.

För den som är godkänd för tonnagebeskattning ska inkomstdeklarationen innehålla de uppgifter som behövs för beräkning av skatt enligt 39 b kap. inkomstskattelagen (1999:1229).

Den som är godkänd för tonnagebeskattning ska lämna uppgifter enligt 9 och 10 §§ skatteförfarandeförordningen (2011:1261) separat för den tonnagebeskattade verksamheten.

Utredningen har övervägt om företag som bedriver både tonnagebeskattad verksamhet och konventionellt beskattad verksamhet bör ha en separat bokföring för respektive verksamhet. Utredningen har också övervägt om bokföringslagens (1999:1078), BFL, gällande bestämmelser skulle kunna medge separata bokföringar, men funnit att så inte är fallet. För att företagets bokföring inte ska komma i strid med god redovisningssed bör en sådan reglering, om den anses nödvändig, finnas i BFL.

Bokföringsskyldigheten ska enligt 4 kap. 2 § BFL fullgöras på ett sätt som överensstämmer med god redovisningssed. Enligt 4 kap. 4 § BFL är huvudregeln att ett företag ska ha en enda löpande bokföring för företagets hela näringsverksamhet. Av andra stycket samma bestämmelse framgår att separata bokföringar kan få upprättas för skilda verksamheter. För att separata bokföringar ska få upprättas krävs att det finns särskilda skäl och att det är förenligt med god redovisningssed.

Av förarbetena (prop. 1989/99:130 s. 338) till bokföringslagen framgår att sådana separata bokföringar är avsedda att förekomma endast undantagsvis. Vidare framgår att särskilda skäl kan föreligga när en bokföringsskyldig bedriver dels verksamhet på egen hand, dels en annan verksamhet tillsammans med annan. Om bokföringsskyldigheten för den gemensamt bedrivna verksamheten fullgörs genom en gemensam bokföring, motiverar detta en separat bokföring för den övriga verksamheten. En enskild näringsidkare bör i en sådan situation kunna ha såväl en separat löpande bokföring för den verksamhet som han bedriver på egen hand som ett separat årsbokslut för den verksamheten. Även en ideell

förening bör ha en separat löpande bokföring för annan verksamhet som föreningen bedriver vid sidan om en gemensam verksamhet. Utrymmet för aktiebolag och ekonomiska föreningar att tillämpa separata bokföringar är mer begränsat. Det sammanhänger med att juridiska personers bokföring är särskilt inriktad på att ta fram det samlade resultatet och egna kapitalet. Även för dessa associationer bör förekomsten av flera verksamheter, varav en är föremål för gemensam bokföring, vara ett särskilt skäl för separata bokföringar. Det är dock de löpande bokföringarna som får föras separat, medan årsbokslut eller årsredovisning ska gälla den samlade verksamheten.

Huvudregeln är således att ett företag ska ha en enda bokföring som avser all verksamhet som bedrivs av företaget. För andra än aktiebolag, ekonomiska föreningar och liknande associationer kan flera bokföringar godtas när verksamheterna är organisatoriskt åtskilda och saknar naturligt samband. Lagstiftarens intention har dock varit en restriktiv tillämpning av den undantagsmöjlighet som 4 kap. 4 § andra stycket BFL erbjuder. Utredningen finner att bokföringslagen och god redovisningssed⁴⁰ inte ger utrymme att av skatteskal, t.ex. för att en verksamhet som företaget bedriver beskattas på ett sätt och en annan verksamhet på ett annat sätt, ha flera bokföringar i ett företag. En särskild reglering skulle således behöva införas i BFL om ett företag ska kunna ha separat bokföring för tonnageskattad verksamhet när även annan verksamhet bedrivs inom företaget.

Bokföringsnämnden har i remissvar (dnr Fi 2006/1167) yttrat sig över Tonnageskattutredningens (Fi 2004:20) betänkande, Tonnageskatt (SOU 2006:20). Tonnageskattutredningen föreslog att det i 4 kap. 4 § BFL skulle införas ett nytt sista stycke enligt vilket företag som bedriver tonnageskattad verksamhet och annan verksamhet skulle ha en separat bokföring för respektive verksamhet. Ifråga om separat bokföring anförde nämnden att den principiellt inte hade något att invända mot separerade bokföringar, men avstyrkte förslaget i den del det avsåg införandet av en sådan regel i BFL. Bokföringsnämnden angav som skäl att den förespråkar att särskilda regler som endast gäller en viss typ av verksamhet ska placeras bland de bestämmelser som reglerar den verksamheten. Anledningen till detta är att BFL ska tillämpas av alla

⁴⁰ Se BFNAR 2013:2

företag som är bokföringsskyldiga, medan de företag som kan vara aktuella för tonnageskatt är ytterst få. Bokföringsnämndens uppfattning var alltså att BFL så långt möjligt ska hållas "ren" från bestämmelser som avser specialverksamheter.

Utredningen delar Bokföringsnämndens uppfattning och anser att en särskild bestämmelse om separat bokföring i BFL endast för det begränsade antal bokföringsskyldiga som kan komma i fråga för tonnagebeskattning inte kan anses motiverad. Utredningen finner därför att en sådan bestämmelse inte bör föras in i BFL.

Skälet till att särskilt reglera hur bokföringen ska läggas upp är behovet av att tonnagebeskattad verksamhet och konventionellt beskattad verksamhet hålls avgränsade från varandra i beskattningen. Det skulle därför vara lämpligt att företaget redan i bokföringen avgränsar vilka tillgångar och skulder respektive utgifter och inkomster som hör till den ena respektive den andra verksamheten. Det har dock inte i andra sammanhang ansetts nödvändigt att reglera liknande situationer i inkomstskattelagen eller i mervärdesskattelagen. Som exempel kan nämnas ideella föreningar och stiftelser.

Även om det inte finns skäl att föreslå krav på en separat redovisning i bokföringen, anser utredningen att det är motiverat att i en särskild bestämmelse i det skatteadministrativa regelverket ställa krav på att bokföringen och dokumentationen av verksamhet som är godkänd för tonnagebeskattning ska vara lätt att urskilja och följa. En sådan bestämmelse finner utredningen vara viktig av kontrollskäl.

Behovet av en reglering skulle redan kunna anses tillgodosett genom att det i 31 kap. 2 § första stycket 4 skatteförfarandelagen (2011:1244), SFL, anges att en inkomstdeklaration ska innehålla de uppgifter som behövs för beräkning av skatt eller avgift. Utredningen anser dock att bestämmelsen bör kompletteras i förtydligande syfte med en ny punkt som innebär att en inkomstdeklaration ska innehålla även de uppgifter som behövs beträffande beräkning av tonnagebeskattad inkomst enligt 39 b kap. inkomstskattelagen.

I 6 kap. 9–17 §§ skatteförfarandeförordningen anges vilka uppgifter om näringsverksamhet som en skattskyldig ska lämna för varje näringsverksamhet. I 9 och 10 §§ samma kapitel anges vilka uppgifter den som bedriver näringsverksamhet ska lämna om verk-

samheten. Utredningen föreslår att det i 6 kap. skatteförfarandeförordningen tas in en ny bestämmelse enligt vilken den som är godkänd för tonnagebeskattning även ska lämna uppgifter enligt 9 och 10 §§ separat för den tonnagebeskattade verksamheten.

Ett företags bokföringsskyldighet ska som tidigare nämnts fullgöras på ett sätt som överensstämmer med god redovisningssed. Bokföringsnämnden (BFN) ansvarar enligt 8 kap. 1 § BFL för utvecklandet av god redovisningssed. BFN har i det allmänna rådet BFNAR 2013:2 Bokföring och i kommentarer till det allmänna rådet närmare utvecklat vad regeln i 4 kap. 4 § första stycket BFL innebär och vad som är god redovisningssed. I punkt 2.20 anges att bestämmelsen i 4 kap. 4 § första stycket BFL inte utesluter att ett företag har separata delsystem som avser olika verksamheter eller verksamhetsgrenar om delsystemen ingår i en samlad presentation i systematisk ordning.

Att ett företag har olika verksamhetsgrenar som företaget vill följa upp på verksamhetsgrensnivå är inget ovanligt och löses rent praktiskt oftast genom t.ex. separata delsystem eller projektredovisning. Det kan t.ex. vara fråga om ett företag som har dels fastighetsförvaltning, dels byggnadsverksamhet eller ett företag som är både detaljist och grossist. Det finns också redan i dag skattesubjekt som kan ha dels skattefri verksamhet dels konventionellt beskattad verksamhet, t.ex. privatbostadsföretag och ideella föreningar. Ännu vanligare är att ett företag bedriver dels mervärdesskattebefriad verksamhet, dels mervärdesskattepliktig verksamhet, s.k. blandad verksamhet. Det kan då i det senare fallet t.ex. vara fråga om att företaget har fastighetsförvaltning av både lokaler och bostäder eller att företaget utför tjänster där vissa är mervärdesskattepliktiga och andra inte.

För det enskilda företaget kan kravet på att bokföringen och dokumentationen av tonnagebeskattad verksamhet ska vara lätt att urskilja och följa, alltså lösas genom att det finns möjlighet att ha separata delsystem för de olika verksamheterna, t.ex. en projektredovisning, men ändå en samlad systematisk ordning. Det torde även räcka att företaget genom sin bokföring, t.ex. i separata delsystem, kan ta fram rapporter som visar de skilda verksamheternas intäkter och kostnader samt tillgångar och skulder.

Utredningen bedömer att företag har goda möjligheter att inom ramen för befintliga bokföringsregler och god redovisningssed

möta kravet på att bokföringen och dokumentationen av verksamhet som är godkänd för tonnageskatt ska vara lätt att urskilja och följa.

Utredningen anser att den som är godkänd för tonnageskatt och som inte fullgör sin uppgifts-, bokförings- eller dokumentationsskyldighet inte längre ska tonnageskattas. Utredningen föreslår därför att Skatteverket ska återkalla ett godkännande för tonnageskattning om uppgifts-, bokförings- eller dokumentationsskyldigheten inte fullgörs, se avsnitt 23.4.1. Bestämmelsens syfte är att den som åsidosätter sin skyldighet att lämna kontrolluppgifter, deklARATION, övriga uppgifter och dokumentation på ett sådant sätt att Skatteverket inte kan följa, kontrollera och rätt beskatta verksamheten, eller då bristen eller bristerna till sin art har en väsentlig inverkan på kontrollen och beskattningen, ska kunna avföras från tonnageskattning. Kravet på att bokföringen och dokumentationen av en tonnageskattad verksamhet ska vara lätt att följa och kontrollera bör därför komma till uttryck genom en särskild bestämmelse. Vikten av att bokföringen och dokumentationen av den tonnageskattade verksamheten är tydlig och vilka krav som ställs, bör framgå av lag.

Bestämmelsen om att bokföringen och dokumentationen ska vara lätt att urskilja och följa, föreslås tas in i den nya 39 kap. 16 a § SFL. Bestämmelserna om att inkomstdeklaration ska innehålla de uppgifter som behövs beträffande beräkning av tonnageskattad inkomst föreslås tas in i 31 kap. 2 § första stycket 4 SFL. En ny bestämmelse föreslås i 6 kap. 10 a § skatteförfarandeförordningen enligt vilken den som bedriver tonnageskattad verksamhet även ska lämna uppgifter enligt 9 och 10 §§ samma förordning separat för den verksamheten.

19 Val av tonnagebeskattning och tonnageskatteperiod

19.1 Inledning

Utredningen ska enligt kommittédirektiven (dir. 2013:6) överväga vilka möjligheter det ska finnas för ett företag att byta mellan tonnagebeskattning och konventionell beskattning. En utgångspunkt bör vara att systemet inte ska möjliggöra byten mellan tonnagebeskattning och konventionell beskattning föranledda av t.ex. förändringar av konjunkturen eller inkomstutvecklingen av en företagsgrupps övriga verksamheter.

I detta kapitel behandlas frågor som rör valet av tonnagebeskattning, om tonnagebeskattning av en verksamhet ska vara frivilligt eller obligatoriskt, hur valet ska göras samt hur och när valet ska bli bindande. Utredningen har även att ta ställning till under hur lång tid den som träder in i tonnageskattesystemet ska vara bunden till systemet. Sammanhängande med frågorna om bundenhet och tonnageskattperiodens längd är om, och i så fall när, det ska vara möjligt att lämna tonnageskattsystemet och vilka regler som behövs för byten mellan tonnagebeskattning och konventionell beskattning.

Kapitlet inleds med en redogörelse för hur frågorna om val av tonnagebeskattning, bundenhet, tidsperiod och byten mellan beskattningsmetoder har hanterats i några länder inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES) i Sveriges närhet. Kapitlet avslutas med utredningens överväganden och förslag.

19.2 Val av tonnagebeskattning, bundenhet och tonnageskatteperiodens längd i några EES-länder

19.2.1 Finland

I Finland kan ett finskt aktiebolag eller ett utländskt bolag med hemvist i en stat inom Europeiska unionen och som har ett fast driftställe i Finland i stället för konventionell beskattning välja tonnagebeskattning. För att bolaget ska kunna välja tonnagebeskattning krävs bland annat att bolaget bedriver internationell sjöfart. Bolag som vill godkännas som tonnageskattskyldigt ska ge in en skriftlig ansökan till skattemyndigheterna (Skatteförvaltningen).

Den finska tonnageskatteperiodens ordinarie längd är tio år. Valet av tonnagebeskattning är bindande för bolaget under perioden. Ett bolag kan inte utan påföljder avbryta tonnageskatteperioden.

Enligt den tidigare lydelsen av den finska tonnageskattelagen skulle ett bolag ansöka om godkännande som tonnageskattskyldigt inom tolv månader från det att lagen trätt i kraft. Det innebar att bolag skulle ansöka om tonnagebeskattning inom ett år räknat från november 2002. Den finska tonnageskattelagen ändrades den 1 mars 2012. Enligt de nya bestämmelserna får ett bolag möjlighet att ansöka om tonnageskattskyldighet senast den 31 december 2014. För nybildade bolag gäller att de ska välja tonnagebeskattning inom tre månader från det att bolaget registrerats.

Finland har således ändrat sina tidigare regler om att ett val av tonnagebeskattning skulle göras inom ett år från det att lagen ursprungligen trädde i kraft till en tid om cirka tre år. Som skäl för att förlänga fristen för inlämnande av ansökan om tonnageskattskyldighet angavs i förarbetena till lagändringen att bolagen skulle ges möjlighet att genomföra ändamålsenliga förändringar av bolagsstrukturerna. Vidare angavs att för i synnerhet rederikoncerner medför övergången till tonnagebeskattning tidskrävande planering och eventuellt också förändringar i koncernstrukturerna.⁴¹

⁴¹ RP 231/2009 rd, s. 10.

Efter godkännande börjar perioden med tonnagebeskattning vid ingången av skatteåret som följer närmast efter det att ansökan har gjorts. Tonnageskatteperioden upphör tio år efter tonnage-skatteperiodens början eller, om utgången av tidsperioden infaller under ett skatteår, vid utgången av skatteåret. Skulle tonnage-skatteperioden komma till ända under ett skatteår fortsätter alltså tonnageskatteperioden att löpa till utgången av skatteåret.

Om ett bolag ansöker om godkännande som tonnageskatt-skyldigt för en ny period börjar den nya perioden omedelbart efter utgången av den föregående perioden. Ansökan om tonnageskattskyldighet för en ny tonnageskatteperiod ska göras före utgången av tonnageskatteperioden. Det är således inte möjligt för en tonnageskattskyldig att vid tonnageskatteperiodens utgång övergå till konventionell inkomstbeskattning för att på nytt ansöka om tonnagebeskattning efter något eller några år med konventionell beskattning.

19.2.2 Danmark

Rederier som uppfyller förutsättningarna för att tonnagebeskattas och som har kvalificerade fartyg kan välja tonnagebeskattning.

Den danska tonnageskattelagen trädde i kraft den 8 maj 2002 och började tillämpas från och med inkomståret 2001. Rederier som då uppfyllde förutsättningarna för tonnagebeskattning kunde från det att lagen trädde i kraft välja tonnagebeskattning senast vid ingivandet av deklaration för det andra inkomståret när tonnageskatteordningen kunde användas. För de rederier som inte valde tonnagebeskattning räknades en tioårsperiod från och med det inkomstår när lagen trädde i kraft. Valet att inte ingå i tonnageskattesystemet blev därmed bindande för en tioårsperiod.

Företag som senare uppfyller villkoren för tonnagebeskattning kan göra ett val från och med det första inkomståret då företaget uppfyller förutsättningarna. Valet ska göras genom ingivandet av deklaration för det inkomstår när tonnagebeskattning första gången kan väljas.

Den danska tonnageskatteperioden löper på tio år och valet är bindande under denna tid. Likaså innebär ett val att inte tonnagebeskattas bundenhet till konventionell beskattning under

tio år. Efter fullgjord tonnageskatteperiod kan rederiet åter välja tonnageskatt för en ny period om tio år. Ett bolag kan efter tioårsperioden även välja att gå tillbaka till konventionell beskattning. Om ett rederi väljer att träda ut ur tonnageskattesystemet kan det tidigast efter tio år åter välja tonnagebeskattning.

19.2.3 Norge

I Norge kan rederier välja att träda in i tonnageskattesystemet. Ett val att träda in i tonnageskattesystemet är bindande för en period om tio år. Tonnageskattesystemet introducerades 1996. Stora förändringar av systemet trädde i kraft den 1 januari 2007. Bland annat infördes en tioårig bindningstid. Det norska systemet innehöll tidigare inte några begränsningar för hur länge ett bolag skulle omfattas av tonnagebeskattning. Bolagen kunde i princip välja beskattningssystem för ett år i taget.

I det norska tonnageskattesystemet kan ett bolag träda ut ur systemet genom att framställa krav om beskattning enligt konventionella regler. Ett bolag anses även ha trätt ut ur systemet om det bryter mot villkoren för tonnagebeskattning, t.ex. inte uppfyller bestämmelserna om kraven på tillgångar och verksamhet i bolaget. Utträde har då skett från och med det inkomstår som bolaget framställer krav om konventionell beskattning eller inte längre uppfyller villkoren för tonnagebeskattning.

Om ett bolag träder ut ur tonnageskattesystemet före utgången av tioårsperioden, kan det tidigast träda in igen efter utgången av tioårsperioden. Ett bolag som träder ut i förväg kommer således att vara utestängt från tonnagebeskattning under en tid som motsvarar bolagets resterande tonnageskatteperiod.

19.2.4 Storbritannien

I Storbritannien kan ett rederi välja att tonnagebeskattas. Ett val att träda in i det brittiska tonnageskattesystemet gäller som huvudregel för tio år. Valet av tonnageskatt görs genom ett meddelande till brittiska skattemyndigheten (Inland Revenue).

Den brittiska tonnageskattelagen trädde i kraft den 1 januari 2000. Valet av tonnagebeskattning kunde göras inom tolv månader

från ikraftträdandet. I den brittiska tonnageskattelagen benämns denna valperiod som den initiala perioden ("the initial period"). Företag eller företagsgrupper som kvalificerat sig för tonnageskattning efter det att den initiala perioden passerat kan välja tonnageskattning inom tolv månader från den dag då företaget eller företagsgruppen kvalificerat sig. Tonnageskattelagen innehåller även särskilda bestämmelser för fusioner och fissioner.

Enligt den brittiska tonnageskattelagstiftningen kan ytterligare perioder under vilka ett företag kan välja tonnageskattning beslutas på departementsnivå. Det brittiska ekonomi- och finansdepartementet (HM Treasury) har genom "The Tonnage tax (Further Opportunity for Election) Order 2005", vilken trädde i kraft den 1 juli 2005, givit företagen tillfälle att under en extra period välja att inträda i det brittiska tonnageskattesystemet. Valet kunde göras från den 1 juli 2005 till den 31 december 2006.

Ett val av tonnageskattning gäller för ett minimum av tio år. Ett företag som har upphört att vara tonnageskattat är under tio år diskvalificerat för att återinträda i tonnageskattning. Den tioåriga karenperioden börjar från det datum som företaget upphörde att vara tonnageskattat. Ett återinträde kräver att ett nytt tidsfönster öppnas för val att inträda i tonnageskattesystemet.

19.2.5 Nederländerna

I Nederländerna kan företag som uppfyller bestämda villkor välja att tonnageskattas. En begäran om tonnageskattning kan göras det första året företaget har en beskattningsbar inkomst från sjöfartsverksamhet. Om ansökan beviljas gäller valet av tonnageskattning från och med det år då begäran gjordes. Valet gäller sedan i princip för tio år.

19.3 Tonnageskatteutredningens (Fi 2004:20) förslag

Tonnageskatteutredningen (Fi 2004:20) föreslog i sitt betänkande Tonnageskatt (SOU 2006:20) att tonnageskattning skulle vara frivilligt. Valet av tonnageskattning skulle gälla i tio år. Företagets bindande val att tonnageskattas skulle räknas från och med det beskattningsår då tonnageskattning för första gången kunde

tillämpas. Även valet att inte gå med i tonnageskattesystemet skulle vara bindande under en tioårsperiod.

När det gäller hur valet av tonnagebeskattning skulle göras föreslog Tonnageskatteutredningen att en begäran om tonnage-skatt skulle framställas i bolagets deklaration genom att ett för tonnagebeskattning särskilt utformat formulär skulle användas. Skatteverket skulle därefter vid beskattningen ta ställning till om villkoren för att tillämpa tonnageskattesystemet var uppfyllda. Om ett bolag redovisade verksamheten på traditionellt sätt skulle det anses ha avstått från tonnagebeskattning.

Tonnageskatteutredningen föreslog vidare att valet av tonnagebeskattning skulle göras inom ett så kallat tidsfönster, dvs. en reglerad tid inom vilken företagen skulle ges möjlighet att välja tonnagebeskattning. Tonnageskattutredningen ansåg att tre år var en lämplig tid inom vilken rederierna skulle ges möjlighet att välja tonnagebeskattning.

Bestämmelserna om tonnagebeskattning skulle enligt förslaget träda i kraft den 1 januari 2006 och tillämpas på beskattningsår som började efter utgången av 2004, dvs. med retroaktiv verkan. Förslaget möttes av stark kritik från en majoritet av remissinstanserna vid remissbehandlingen av betänkandet. Bolag som var kvalificerade skulle begära tonnagebeskattning senast i inkomstdeklarationen för 2007. Det hade inneburit att ett val av tonnagebeskattning skulle ha kunnat göras senast i inkomstdeklarationen för beskattningsåret närmast efter lagens ikraftträdande.

Den tioåriga tonnageskatteperioden skulle räknas från och med det första beskattningsåret som bolaget beskattades med stöd av bestämmelserna om tonnagebeskattning. Om ett bolag i stället valde att kvarstå i den konventionella beskattningen skulle den tioåriga bindningstiden till det konventionella beskattningssystemet räknas från och med beskattningsåret 2005, vilket var det år Tonnageskatteutredningen hade tänkt sig att tonnagebeskattning för första gången skulle kunna tillämpas.

Företag som bildades eller kvalificerade sig för tonnagebeskattning efter det att den ursprungliga tiden för ansökan hade löpt ut skulle välja tonnagebeskattning senast vid inlämnandet av deklaration för det beskattningsår som tonnagebeskattning för första gången kunde tillämpas.

Tonnageskattutredningen föreslog vidare att företagen vid utgången av den bindande tioåriga tonnageskatteperioden skulle

kunna välja tonnagebeskattning under ytterligare tio år eller att träda ut ur tonnageskattesystemet.

19.4 Överväganden och förslag

19.4.1 Tonnagebeskattning ska vara frivilligt

Förslag: Den som bedriver kvalificerad verksamhet ska kunna välja att verksamheten ska tonnagebeskattas.

Utredningen har övervägt om tonnagebeskattning bör vara en frivillig beskattningsmetod eller en beskattningsmetod som är obligatorisk för alla som bedriver kvalificerad verksamhet. I de tonnageskattesystem i andra EES-stater som utredningen har studerat är tonnagebeskattning en beskattningsform som företagen kan välja som ett alternativ till de allmänna beskattningsreglerna.

Tonnagebeskattning är ett avsteg från befintliga bestämmelser om beräkning av ett företags inkomster av näringsverksamhet. Detta talar för att bestämmelserna om tonnagebeskattning inte bör vara tvingande, utan ett valbart alternativ för företagen. De individuella förutsättningarna skiljer sig åt för företagen inom den svenska sjöfartsnäringen vad avser storlek, organisation och verksamhetsområde. Även de ekonomiska förutsättningarna ser olika ut för rederierna. Bland rederiföretagen finns företag med en mycket stor upparbetad latent skatteskuld och företag som i princip inte har några latent skatteskulder. Enligt utredningsdirektiven ska som utgångspunkt rederiernas latent skatteskulder inte efterges, men en avskattning av dessa skulder ska inte heller ske omedelbart. Utredningen föreslår att ett företags latent skatteskulder i form av ackumulerade överavskrivningar ska fastställas i ett skillnadsbelopp och återföras till beskattning, se avsnitt 22.5.3 och 22.5.4. Eftersom storleken på rederiföretagens latent skatteskulder skiljer sig åt medför en övergång från konventionell beskattning till tonnagebeskattning olika ekonomiska och beskattningsmässiga konsekvenser för företagen. Även detta förhållande talar för att en övergång till tonnagebeskattning inte bör vara tvingande.

En förutsättning för tonnagebeskattning är vidare att företagen ska uppfylla och upprätthålla krav på viss andel ägt tonnage eller inhyrt tonnage utan besättning, krav på viss andel tonnage som för svensk flagg samt öka eller bibehålla tonnage som för EU-flagg, se kapitel 11. Förutsättningarna för de olika företagen i fråga om förmåga att uppfylla de villkor som är förenade med tonnagebeskattning är inte desamma. Vissa företag kan redan i dagsläget bedömas vara kvalificerade, för andra rederier krävs förändringar t.ex. i form av att ta hem och registrera tonnage som i nuläget är registrerat utomlands. Även detta talar för att tonnagebeskattning bör vara en alternativ beskattningsmetod som företagen kan välja. Ett tvingande system skulle kunna ha en negativ effekt genom att företag av beskattningsskäl eller av affärsstrategiska skäl söker sig bort från den svenska beskattningssfären och därmed motverka syftet med införandet av ett tonnageskattesystem i Sverige.

Utredningen anser mot denna bakgrund att tonnagebeskattning ska vara en frivillig beskattningsform och föreslår därför att den som bedriver kvalificerad rederiverksamhet ska kunna välja att verksamheten ska tonnagebeskattas. Utredningen föreslår att vissa förfaranderegler ska tas in i ett nytt 13 a kap. i skatteförfarandelagen (2011:1244), SFL. Att tonnagebeskattning är en frivillig och valbar beskattningsform framgår av de föreslagna bestämmelserna om ansökningsförfarandet i kapitlet.

19.4.2 Öppen ansökningstid

Förslag: Ett val att en verksamhet ska tonnagebeskattas ska kunna göras utan begränsning till viss tid.

Utredningen har noga övervägt och beaktat att i tonnageskattesystemen i våra grannländer ska ett val av tonnagebeskattning göras inom en viss begränsad tidsrymd, ett s.k. tidsfönster, vanligen räknat från tonnageskattelagstiftningens ikraftträdande.

Utredningen anser att tonnageskattesystemet bör vara inkluderande. Det är önskvärt att våra svenska rederier väljer att ingå i tonnageskattesystemet och därmed åtar sig att uppfylla bland annat villkoret om att minst 20 procent av bruttotonnaget av de fartyg som ingår i den kvalificerade verksamheten ska föra svensk

flagg. Ett begränsat tidsfönster för val av tonnageskattning riskerar att exkludera företag och ge motsatt effekt.

Utredningen vill lyfta fram erfarenheter som har gjorts i andra länder vilka tillämpat ett begränsat tidsfönster för valet av tonnageskattning i samband med införandet av deras tonnageskattesystem. Finland och Storbritannien tillämpade vid införandet av tonnageskattning ett tidsfönster på tolv månader från ikraftträdandet för inträde i tonnageskattning. Båda länderna har, på olika sätt, därefter utökat möjligheterna för sina företag att inträda i tonnageskattesystemet.

Finland utökade, i och med ändringar av sin tonnageskattelag, tidsfönstret från tolv månader till cirka tre år. Som skäl för att förlänga fristen för inlämnande av ansökan om tonnageskattskyldighet angavs i förarbetena till lagändringen att bolagen ska ges möjlighet att genomföra ändamålsenliga förändringar av bolagsstrukturerna. Vidare angavs att för i synnerhet rederikoncerner medför övergången till tonnageskattning tidskrävande planering och eventuellt också förändringar i koncernstrukturerna.⁴²

Storbritanniens tonnageskattelag erbjöd ett tidsfönster om tolv månader från det att lagen trädde ikraft. Den brittiska tonnageskattelagstiftningen innehåller dock en bestämmelse om att ytterligare perioder, under vilka ett företag kan välja tonnageskattning, får beslutas på departementsnivå. Bestämmelsen har utnyttjats av brittiska myndigheter som beslutade om en extra period från den 1 juli 2005 till den 31 december 2006.

Ett slutet tidsfönster för val av tonnageskattning har således i Finland och Storbritannien visat sig medföra problem. Företagen har inte hunnit anpassa sig för en övergång från det konventionella systemet till tonnageskattesystemet och allt för få företag har valt att inträda i tonnageskattesystemet. Utredningen drar av dessa erfarenheter slutsatsen att en begränsad ansökningstid riskerar att föra med sig att företag exkluderas från möjligheten att välja tonnageskattning. Sveriges Redareförening har på fråga från utredningen uppgett att medlemsföretagen skulle behöva cirka fem år för att säkerställa att en övergång till tonnageskattning är möjlig. Föreningen har tagit hänsyn till att bland dess medlemsföretag finns stora och små rederier samt att dessa skiljer sig åt

⁴² RP 231/2009 rd, s. 10.

avsevärt vad gäller verksamhet, ekonomisk situation och organisation. För att ge företag och koncerner möjlighet att anpassa sig till en övergång till tonnagebeskattning bedömer utredningen att en eventuell ansökningstid skulle behöva uppgå till cirka tre år.

Frågan är då om ett så långt tidsfönster för anmälan fyller en egentlig funktion. Syftet med ett tidsfönster är undvika att företag ges möjlighet att ägna sig åt skatteplanering. För att uppnå syftet bör ett tidsfönster vara förhållandevis kort. Ett kort tidsfönster, t.ex. ett år från lagstiftningens ikraftträdande, riskerar dock att medföra att företagen inte kan gå med i tonnageskattesystemet. Utredningen har därför att väga mot varandra å ena sidan företagets behov av planering och ändamålsenliga strukturförändringar och å andra sidan behovet av att minimera möjligheterna för skatteplanering.

Utredningens bedömning är att valet att inträda i tonnagebeskattning ska vara tidsmässigt öppet. De rederier som har behov av att anpassa sin verksamhet bör ges rådrum att göra så. Det kan röra sig om rent organisatoriska förändringar eller omDispositioner inom en företagsgrupp för att uppfylla kraven på strategisk och ekonomisk ledning i Sverige av fartyg eller för att uppfylla kraven på tillräcklig andel svenskflaggat tonnage.

Det finska systemet innehåller som tidigare nämnts ett tidsfönster. I det finska systemet efterges de latent skatteskulderna i form av ackumulerade överavskrivningar som företagen upparbetat i det konventionella systemet. I princip skrivs den latent skatteskulden ner med en niondel per år. I ett system såsom det finska där den latent skatteskulden successivt efterges under tonnage-skatteperioden är behovet av ett tidsfönster för inträde i systemet markant. Finland har även infört en bestämmelse som innebär att ett företag inte får göra avskrivningar året innan det inträder i tonnageskattesystemet. En obegränsad anmälningsstid skulle i det finska systemet innebära att ett företag skulle kunna göra stora investeringar i fartyg och maximalt utnyttja det konventionella beskattningssystemets avskrivningsregler för att sedan träda in i tonnageskattesystemet och åtnjuta nedskrivning av överavskrivningarna. Situationen för de svenska rederierna ser annorlunda ut. Av utredningsdirektiven följer att företagets latent skatteskulder inte ska efterges. Utredningens förslag beträffande hanteringen av de ackumulerade överavskrivningarna innebär att

dessa vid en övergång till tonnageskattning ska fastställas i ett skillnadsbelopp. Skillnadsbeloppet efterges inte. Samma skäl för ett tidsfönster som gör sig gällande i det finska systemet gör sig således inte gällande i ett svenskt tonnageskattesystem.

Det är utredningens uppfattning att det inte ska vara möjligt att genom byten mellan tonnageskattning och konventionell beskattning tillgodogöra sig de skattemässiga fördelarna av respektive beskattningsordning efter eget godtycke. Utredningen bedömer dock att den grad av skatteplanering som ett tidsmässigt fritt val av inträde medför är begränsad. Ett system med ett öppet inträde medger inte i sig byten mellan tonnageskattning och konventionell beskattning. Utredningen föreslår att tonnageskatteperioden är bindande i minst tio år, se avsnitt 19.4.4. Först efter perioden om minst tio år kan ett företag välja att gå tillbaka till konventionell beskattning. Enligt de regler för utträde som utredningen föreslår är utträdet inte öppet. Den som inte längre vill tonnageskattas ska anmäla detta till Skatteverket minst fyra år innan det sista året som tonnageskattning ska ske, se avsnitt 19.4.5. Det innebär i praktiken att ett företag måste anmäla sitt utträde fem år innan det åter kan bli konventionellt beskattat för den kvalificerade verksamheten. Den som väljer att träda ut ur tonnageskattesystemet är vidare förhindrad att under en spärrtid om tio år åter träda in i systemet. Det föreslagna systemet medför således sett till sin helhet mycket små möjligheter att byta mellan beskattningsmetoderna baserat på skattemässiga eller konjunkturstyrda skäl.

Utredningens uppfattning är att begränsningen av företagets valfrihet beträffande beskattningsmetod, inträde, bundenhet och utträde inte bör ligga vid inträdet i tonnageskattesystemet. Det är önskvärt att företagets val av tonnageskattning är väl analyserat och överlagt. På så vis kan undvikas att företag träder in i tonnageskattesystemet utan att ha de rätta förutsättningarna för åtagandet. Tyngdpunkten för att reglera och tillse att byten mellan beskattningsmetoderna inte är möjliga bör i stället ligga i bundenheten till tonnageskattesystemet och begränsad valfrihet vad gäller tidpunkten för utträde.

Utredningen bedömer att förslaget om att valet av tonnageskattning ska kunna göras utan begränsning till viss ansökningstid är förenligt med kommissionens riktlinjer för statligt stöd

till sjötransport. Kommissionen har i ett beslut avseende Danmark (C58/2007) uttalat att den inte har några invändningar mot att rederier har möjlighet att inträda i tonnageskattning, när de önskar det, för en period om minst tio år, även om de redan tidigare uppfyllde förutsättningarna för tonnageskattning.

En ytterligare aspekt i bedömningen av om tonnageskatte-systemet bör eller inte bör innehålla ett tidsfönster för valet av beskattning är hur systemet i så fall bör förfara med företag som först efter lagstiftningens ikraftträdande och tidsfönstrets utgång bildas eller kvalificerar sig för att ingå i systemet. Ett system med en begränsad ansökningstid medför behov av särreglering för företag som bildas eller kvalificerar sig efter det att anmälningstiden gått ut. Från huvudregeln om att ett val av tonnageskattning ska företas inom viss bestämd tid från lagstiftningens ikraftträdande krävs undantagsregler vilka i sin tur medför kontrollsvårigheter. Vad gäller nybildade företag bedömer utredningen att dessa är förhållandevis oproblematiske. Den enda kontroll som behöver företas är kontroll av när företaget bildades och kontroll av att företaget har ansökt om att verksamheten ska tonnageskattas inom den stipulerade tiden från bildandet samt att förutsättningarna för tonnageskattning föreligger. När det gäller företag som först efter utgången av den ordinarie tiden för ansökan har kvalificerat sig för att ansöka om tonnageskattning ser utredningen dock vissa kontrollsvårigheter. I det här fallet rör det sig om bedömningar av när företaget först kan anses ha kvalificerat sig för tonnageskattning i förhållande till en lagstadgad anmälningstid. Utredningen anser att svårigheten att bedöma när ett företag har kvalificerat sig talar emot att införa ett begränsat tidsfönster för ansökan om tonnageskattning.

Ett alternativ skulle vara att inte tillåta bolag som kvalificerar sig efter en ansökningstid från lagstiftningens ikraftträdande att välja tonnageskattning. En sådan ordning skulle dock obefogat gynna etablerade rederier som redan har en kvalificerad verksamhet och missgynna rederier som strävar efter att utvidga sin verksamhet och uppfylla villkoren för tonnageskattning. Utredningen anser att den som utökar sitt svenska och EU-flaggade tonnage och därigenom kvalificerar sig ska kunna välja tonnageskattning.

Utredningen anser sammantaget att fördelarna av en öppen ansökningstid överväger. Ett val att en verksamhet ska tonnages-

beskattas ska därför kunna göras utan begränsning till viss tid. Ansökningsförfaranden beskriv i nästföljande avsnitt.

19.4.3 Ansökan och godkännande

Förslag: Ett val att verksamheten ska tonnagebeskattas ska göras genom en ansökan till Skatteverket senast sex månader innan ingången av det beskattningsår som tonnagebeskattning ska ske, dvs. det beskattningsår som ansökan avser.

Skatteverket ska efter ansökan godkänna för tonnagebeskattning den som kan antas ha inkomst från sådan kvalificerad verksamhet som avses i 39 b kap. 5 § inkomstskattelagen (1999:1229) och som vill att resultatet från den kvalificerade verksamheten ska beräknas enligt bestämmelserna i nämnda kapitel (tonnagebeskattning), om det är sannolikt att den sökande kommer att ha inkomst från sådan kvalificerad verksamhet.

Ansökan ska innehålla de uppgifter som är nödvändiga för att Skatteverket ska kunna bedöma om förutsättningarna för godkännande för tonnagebeskattning är uppfyllda.

Om sökanden avser att bedriva både kvalificerad verksamhet och annan verksamhet, ska principerna för fördelning av intäktsposter och kostnadsposter samt inventarier och andra tillgångar mellan verksamheterna anges i ansökan.

Valet ska vara bindande när ansökan om att verksamheten ska tonnagebeskattas har godkänts.

Den som bedriver kvalificerad verksamhet och som vill att verksamheten ska tonnagebeskattas ska ansöka hos Skatteverket om ett godkännande för tonnagebeskattning. Ansökan ska ske senast sex månader innan ingången av det beskattningsår som tonnagebeskattning ska ske. Anledningen till att ansökan ska göras så lång tid i förväg är att Skatteverket ska få tid på sig att begära eventuella kompletteringar och göra de kontroller som kan behöva göras innan ansökan godkänns.

Som förutsättning för att Skatteverket ska godkänna en ansökan gäller att den som ansöker kan antas ha inkomst från sådan kvalificerad verksamhet som avses i 39 b kap. 5 § inkomst-

skattelagen, IL. Ansökan bör därför innehålla de uppgifter som är nödvändiga för att Skatteverket ska kunna bedöma om förutsättningarna är uppfyllda. Skatteverket måste pröva om det är sannolikt att kvalificerad verksamhet kommer att bedrivas. Det är således inte förhållanden som föreligger vid ansökan som ska bedömas, utan det ska vara sannolikt att kvalificerad verksamhet kommer att bedrivas från och med inträdet i tonnagebeskattning, dvs. under det beskattningsår som ansökan avser och framledes.

Vad som utgör kvalificerad verksamhet framgår av bestämmelserna i 39 b kap. 5–7 §§ IL. En förutsättning för att verksamheten ska vara kvalificerad är att den bedrivs med kvalificerade fartyg. Skatteverket måste således även bedöma om fartygen är kvalificerade. Vilka fartyg som är kvalificerade regleras i 39 b kap. 4 § IL. Skatteverket måste även kontrollera att förutsättningarna som gäller för koncerner kan antas uppfyllas. För företag som ingår i koncerner gäller att de endast kan godkännas för tonnagebeskattning om alla företag inom koncernen som avser att bedriva kvalificerad verksamhet ansöker om godkännande för tonnagebeskattning. Skatteverket måste således även kontrollera att det inte finns andra inom samma koncern som bedriver kvalificerad verksamhet, men som inte har ansökt om godkännande för tonnagebeskattning.

Om den verksamhet som sökanden avser bedriva är blandad verksamhet, dvs. både konventionellt beskattad verksamhet och tonnagebeskattad verksamhet ska i ansökan om godkännande även principerna för fördelning av intäktsposter och kostnadsposter samt inventarier och andra tillgångar mellan verksamheterna anges i ansökan. Konventionellt beskattad verksamhet och tonnagebeskattad verksamhet ska, så som utredningen beskriver i kapitel 16, hållas avgränsade från varandra när ett företag bedriver blandad verksamhet. Vid inträdet i tonnagebeskattning ska företag som ämnar bedriva blandad verksamhet hänföra tillgångar och skulder inklusive ackumulerade överavskrivningar till den verksamhet de tillhör. Under tiden med tonnagebeskattning ska intäkter och kostnader löpande fördelas. Genom att fördelningsprinciperna ska anges i ansökan ges Skatteverket tillgång principerna och kan kontrollera att poster hänförs rätt. De fördelningsprinciper som angetts i ansökan är även till ledning vid

bedömningen av den löpande fördelningen efter inträdet i tonnageskattning.

Den som väljer att tonnageskattas åtar sig att uppfylla kraven och villkoren som är förenade med tonnageskattesystemet. Ett val att en verksamhet ska tonnageskattas bör därför vara bindande. Utredningen har haft att ta ställning till hur och när själva valet av tonnageskattning ska bli bindande. Bundenhet till tonnageskattning kan exempelvis inträda i och med att valet görs, när en verksamhet godkänns för tonnageskattning eller vid inträdet i tonnageskattesystemet, dvs. från och med ingången av det beskattningsår tonnageskattning för första gången ska tillämpas.

Problemet med en bindningstidpunkt som gäller från och med en ansökan är att tonnageskattning inte kan komma i fråga om förutsättningarna för beskattningen inte föreligger. Ett sådant val skulle således kunna komma att bli en nullitet då tonnageskattning inte kommer att ske. Det är därför inte rimligt att tala om ett bindande val av tonnageskattning med de rättsverkningar som är knutna till in- och utträde i tonnageskattesystemet innan den aktuella verksamheten godkänns för tonnageskattning.

Utredningen har övervägt om det i stället skulle vara möjligt att förlägga tiden för bundenhet till tonnageskattesystemet från och med ingången av det första beskattningsår som verksamheten ska tonnageskattas. Även en senare bindningstidpunkt är tänkbar. Det finns i andra europiska länder exempel på en senareläggning av tidpunkten för när ett bindande val av tonnageskattning sker. I det brittiska tonnageskattesystemet ges företagen möjlighet att uppfylla vissa av villkoren inom en viss tid efter inträdet i tonnageskattning. Uppfylls villkoren inte inom den givna tiden är konsekvensen att valet av tonnageskattning anses utgöra en nullitet. Företaget beskattas då såsom om ett val av och inträde i tonnageskattesystemet aldrig hade gjorts. I det brittiska systemet har företagen en begränsad ansökningstid från tonnageskattelagens ikraftträdande, även om det finns undantag för nybildade företag samt för verksamheter som senare blir kvalificerade.

Utredningen föreslår att valet av tonnageskattning inte ska vara tidsbegränsat, se avsnitt 19.4.2. Något behov av att ge företagen en anpassningstid för att kunna uppfylla villkoren i tonnageskattesystemet såsom i det brittiska systemet, finns därför inte.

Utredningens uppfattning är att ett företag inte ska kunna välja att träda in i tonnageskattesystemet utan att samtidigt ha förbundit sig till systemet. Uppfattningen sammanhänger med tonnageskattesystemets uppbyggnad och de rättsverkningar som är knutna till inträdet, t.ex. kravet att öka eller bibehålla andelen EU-flaggat tonnage och konsekvenser av att villkoren inte uppfylls i form av återkallelseavgift m.m. Av resonemanget följer att ett val av tonnagebeskattning ska vara bindande innan eller allra senast vid ingången av det beskattningsår som tonnagebeskattning första gången ska ske.

I det system som utredningen föreslår är en ansökan om tonnagebeskattning inte begränsad till viss ansökningstid. Företagen ges således möjlighet att planera för att träda in i tonnagesbeskattning. Själva ansökan ska dock göras i förhållandevis god tid innan företagets beskattningsår med tonnagebeskattning påbörjas. Att ge företagen möjlighet att fram till inträdet av beskattningsåret som tonnagebeskattning ska ske frånträda sitt val fyller ingen funktion utöver att ge företagen en ytterligare betänketid. En sådan ytterligare betänketid skapar onödigt osäkerhet, öppnar för kortsiktig spekulation i skattekonsekvenser och skapar merarbete för Skatteverket.

Utredningen har funnit att den mest lämpliga tidpunkten för när ett val av tonnagebeskattning ska bli bindande är när företagets ansökan om tonnagebeskattning har godkänts. När Skatteverket godkänner en ansökan för tonnagebeskattning har förutsättningarna för tonnagebeskattning granskats och verksamheten befunnits klar för ett inträde i tonnageskattesystemet. Det skulle kunna uttryckas så att skattesubjektet har gett uttryck för sin vilja att tonnagebeskattas och förutsättningarna för tonnagebeskattning har bedömts vara uppfyllda.

Godkänns verksamheten inte för tonnagebeskattning anses något val inte ha gjorts. Om en verksamhet inte godkänns för tonnagebeskattning innebär det inte att möjligheten att välja tonnagebeskattning är förbrukad. En verksamhet kan senare komma att bli kvalificerad och en förnyad anmälan kan då göras.

Bestämmelserna om ansökan och godkännande föreslås tas in i 13 a kap. 2 och 4 §§ SFL.

19.4.4 Giltighetstid

Förslag: Ett godkännande för tonnageskattning ska gälla tills vidare.

Den som har valt att en verksamhet ska tonnageskattas ska vara bunden av valet för en tid om minst tio beskattningsår.

Giltighetstiden ska räknas från och med ingången av det beskattningsår som följer närmast efter det år beslut om godkännande för tonnageskattning meddelades.

Utredningen ska enligt kommittédirektiven överväga vilka möjligheter det ska finnas för ett företag att byta mellan tonnageskattning och konventionell beskattning. En utgångspunkt bör vara att systemet inte ska möjliggöra byten mellan tonnageskattning och konventionell beskattning föranledda av t.ex. förändringar av konjunkturen eller inkomstutvecklingen av en företagsgrupps övriga verksamheter.

Europeiska kommissionens inställning är att ett val av tonnageskattning ska var bindande för en tidsperiod om minst tio år. I ett beslut avseende Danmark (C58/2007), uttalar kommissionen att ett av de viktigaste elementen i tonnageskatteordningar är att rederiverksamheter ska välja mellan vanlig bolagsskatt och en fast beskattning, och att de ska vara bundna av detta val under en period av minst tio år. Syftet är att förhindra att bolag utnyttjar fördelarna med den bästa disponibla skatteordningen efter eget godtycke.

En utgångspunkt för utredningens val av en tonnageskatteperiod om minst tio år är att reglerna för beskattning av rederier ska säkerställa kontinuitet i beskattningen. Det ska inte vara möjligt för bolag att byta mellan tonnageskattning och konventionell beskattning utifrån det system som för tillfället är mest fördelaktigt. Tonnageskattesystemet ska inte kunna användas de år som ett bolag går med vinst och det konventionella skattesystemet de år som bolaget går med förlust. Så väl utredningens direktiv som kommissionens uttalanden är tydliga i detta avseende. En kortare tonnageskatteperiod än tio år är därmed inte aktuell.

Utredningen har övervägt om en längre tonnageskatteperiod än tio år är lämplig. Något hinder mot att införa ett tonnageskattesystem med en längre tonnageskatteperiod än tio år torde

inte finnas sett utifrån kommissionens uttalanden. Det torde även vara möjligt att införa en ordning enligt vilken valet av tonnageskattning gäller så länge förutsättningarna för tonnageskattning är uppfyllda. Det skulle innebära att ett val att tonnageskattas skulle vara bindande utan begränsning till en viss tid. Tonnageskattningen skulle således fortgå i princip för all framtid, utan möjlighet för företagen att välja att återgå till konventionell beskattning.

Mot en evig tonnageskatteperiod talar dock att tonnageskattning är en i Sverige oprövad beskattningsmetod. Det får därför anses mindre lämpligt att vid införandet av ett tonnageskattesystem förslå en ordning där valet av tonnageskattning görs permanent. En tonnageskatteperiod på minst tio år utgör en förhållandevis lång tidsperiod sett ur ett företagsperspektiv. Över tid kan såväl ekonomiska som organisatoriska förutsättningar komma att ändras för ett rederi, t.ex. kan företagens inriktning, affärsområden eller omvärldssituation förändras på ett sådant sätt att företaget bör kunna träda ut ur tonnageskattesystemet, efter fullgjord tonnageskatteperiod. Vid en jämförelse med andra EES-staters tonnageskattesystem som utredningen har studerat kan konstateras att samtliga länder har valt en ordning med bindande tonnageskatteperioder på tio år.

Utredningen bedömer en minsta bindningstid på tio år som välavvägd. En sådan ordning bedöms förhindra skönsmissiga byten mellan tonnageskattning och konventionell beskattning. Samtidigt ges företagen en möjlighet att återgå till konventionell beskattning efter fullgjord tonnageskatteperiod. Den föreslagna tidslängden av tonnageskatteperioden är även i linje med våra grannländers.

Konstruktionen innebär att det inte finns en lagreglerad borte gräns för när tonnageskatteperioden tar slut. Tonnageskattningen kan således fortgå under en längre tid än tio år och i princip hur länge som helst. För att tonnageskattningen ska avbrytas krävs ett aktivt val av den skattskyldige.

Utredningen föreslår sammanfattningsvis att för den som är godkänd för tonnageskattning ska valet gälla tills vidare, dock minst tio år. Giltighetstiden räknas från och med ingången av det beskattningsår som följer närmast efter det år beslut om godkännande för tonnageskattning meddelades. Genom kon-

struktionen att godkännandet för tonnageskattning ska gälla tills vidare är det bestämmelser om hur och när utträde kan ske som styr hur lång giltighetstiden blir. Utredningen redogör för vad som bör gälla i fråga om utträde ur tonnageskattesystemet nedan i avsnitt 19.4.5.

Bestämmelserna om att ett godkännande för tonnageskattning gäller tills vidare och att giltighetstiden ska räknas från och med det första året som tonnageskattning ska ske, föreslås tas in i 13 a kap. 8 och 9 §§ SFL.

19.4.5 Utträde ur tonnageskattningen – val att övergå till konventionell beskattning

Förslag: Skatteverket ska efter begäran bevilja den som är godkänd för tonnageskattning utträde ur tonnageskattningen.

Utträde ska kunna beviljas tidigast från och med det elfte året efter det beskattningsår ansökan om tonnageskattning godkändes.

En begäran om utträde ska ha kommit in till Skatteverket minst fyra år innan det sista året tonnageskattning ska ske.

I flera tonnageskattesystem som utredningen har studerat är tonnageskatteperioden tio år. Den som har valt tonnageskattning har förbundit sig till systemet under tidsperioden. När tonnageskatteperioden är till ända ställs företagen inför ett val att förbinda sig till en ytterligare tonnageskatteperiod eller att med bindande verkan utträda ur systemet och återgå till konventionell beskattning.

I Finland upphör tonnageskatteperioden automatiskt vid utgången av tidsperioden. Ett företag som fortsatt vill tonnageskattas ska ansöka om godkännande som tonnageskattskyldigt för en ny period. En ansökan måste göras före utgången av tonnageskatteperioden. Det är i det finska systemet således inte möjligt att vid tonnageskatteperiodens utgång återgå till konventionell beskattning för att sedan på nytt ansöka om tonnageskattning vid en senare tidpunkt. Samma system gäller i Danmark.

I ett system som det finska och danska ställs företagen vid utgången av tonnageskatteperioden inför valet att antingen förbinda sig för en ny tonnageskatteperiod på tio år eller att återgå till konventionell beskattning, även det under en tid av tio år. Utredningen är av uppfattningen att det saknas vägande skäl för att framtvinga val av beskattningsmetod begränsat till en viss tidpunkt eller till en kortare valperiod. Det är enligt utredningen önskvärt att företagens val av tonnageskattning är väl övervägt och att förutsättningarna för att fullgöra villkoren för beskattningen föreligger under hela den period som valet gäller. För att undvika att konjunkturläget eller en kortsiktig inkomstutveckling ska styra valet av beskattningsmetod vid utgången av tonnageskatteperioden föreslår utredningen inte en sådan automatisk slutpunkt för tonnageskatteperioden som finns i Finland och Danmark.

Utredningen förordar en modell där tonnageskatteperioden kan förlängas och utträdestidpunkten variera. Liknande bestämmelser återfinns i det brittiska och nederländska tonnageskattesystemet. I dessa system kan företagen välja att utträda ur tonnageskattning efter den tioåriga tonnageskatteperioden. Tonnageskatteperioden kan även förlängas och fortgå utöver den tioåriga tonnageskatteperioden. I Storbritannien gäller som huvudregel ett val att inträda i tonnageskattesystemet för tio år. Den som har inträtt i systemet kan dock när som helst göra ett förnyat val av tonnageskattning. Ett förnyat val ersätter det tidigare valet. I Storbritannien kan företagen alltså när som helst välja att förlänga sin pågående tonnageskatteperiod. Ett företag kan därmed styra längden av tonnageskattningen och tiden för utträde ur systemet, dock med begränsningen att en ny tioårig bindningstid räknas från det förnyade valet. I Nederländerna gäller tonnageskattning från och med det år då ansökan gjordes till uppsägning från den skattskyldige. Uppsägning är endast möjlig från och med det tionde året då den skattskyldige begärde tonnageskattning.

Utredningen har av skäl som redogjorts för ovan funnit att ett val att en verksamhet ska tonnageskattas inte ska gälla för all framtid. Det ska vara möjligt att återgå till konventionell beskattning, dock först efter att tonnageskatteperioden om minst tio år är till ända. Valet att utträda ur tonnageskattning ska ske genom en begäran om utträde till Skatteverket.

Det ska inte vara möjligt för företagen att byta mellan beskattningssystemen när som helst. I det system som utredningen föreslår finns det i motsats till många andra EES-staters system ingen begränsad tid inom vilken företagen ska välja att inträda eller inte inträda i tonnageskattning. Utredningen har i stället valt att lägga restriktioner för när utträde ur systemet kan ske. Utöver den bindande tonnageskatteperioden om minst tio år, föreslår utredningen därför att en anmälan om utträde ska göras i god tid före själva utträdet. Utredningen anser att utträde ska begäras minst fyra beskattningsår innan det sista året som tonnageskattning ska ske. På så vis är det inte möjligt för ett företag att av kortsiktiga skattedrivna skäl byta mellan tonnageskattning och konventionell beskattning.

Utredningen bedömer att den valda modellen tillgodoser företagets behov av att kunna planera ett utträde ur tonnageskattning i de fall ett sådant är motiverat av affärsmissiga skäl. Modellen bedöms samtidigt förhindra utträden på grund av tillfälliga konjunkturförändringar eller tillfälliga förluster. Efter en fullgjord tonnageskatteperiod ska ett företag enligt utredningens förslag således kunna välja att utträda ur tonnageskattningssystemet och återgå till konventionell beskattning. På samma sätt som ansökan om godkännande för tonnageskattning ska göras hos Skatteverket, ska begäran om utträde lämnas till Skatteverket.

I praktiken innebär det att ett företag som önskar träda ut ur tonnageskattningssystemet så snart bindningstiden om tio år gått ut ska anmäla utträde senast under det femte året som företaget tonnageskattas. Tonnageskatteperioden blir då tio år. En återgång till konventionell beskattning sker år elva räknat från det första beskattningsåret i tonnageskatteperioden. För ett företag som vid en senare tidpunkt finner att det vill återgå till konventionell beskattning skjuts tonnageskatteperioden framåt. Om ett företag t.ex. under det tionde året med tonnageskattning finner att det vill utträda ur tonnageskattningssystemet och anmäler det till Skatteverket samma år kommer det sista året med tonnageskattning att vara år femton och konventionell beskattning kommer att ske från och med år sexton räknat från det första året som tonnageskattning skedde.

Den tonnageskattade verksamheten kan i vissa fall upphöra utan att utträde har begärts och utan att det föranleder någon

särskild åtgärd. Det gäller när tonnagebeskattad verksamhet upphör genom likvidation eller konkurs eller avvecklas, utan att verksamheten bedrivs vidare av någon annan. Vid konkurs och likvidation finns det inte längre någon som skulle kunna återuppta verksamheten vid ett senare tillfälle. När verksamheten upphör genom att den helt avvecklas utan att bedrivs vidare av någon annan så skulle det vara fullt möjligt att företaget vid ett senare tillfälle åter börjar bedriva sådan kvalificerad verksamhet som är förutsättningen för tonnagebeskattning. Det måste för de situationerna vara tydligt hur en sådan ny verksamhet ska beskattas. Denna fråga behandlas i kapitel 23, Konsekvenser när villkoren för tonnagebeskattning inte uppfylls.

Reglerna om utträde föreslås införas i 13 a kap. 12 och 13 §§ SFL.

19.4.6 Anskaffningsvärde och anskaffningsutgift vid inträde i konventionell beskattning

Förslag: Bestämmelserna om beräkning av anskaffningsvärden och anskaffningsutgifter i 20 a kap. IL ska tillämpas även vid beräkning av anskaffningsvärden och anskaffningsutgifter för tillgångar och förpliktelser som ingår i verksamhet som varit tonnagebeskattad.

För den som väljer att lämna tonnagebeskattning genom utträde behövs en reglering av vad som ska gälla som anskaffningsvärde och anskaffningsutgift för t.ex. ett fartyg vid inträde i konventionell beskattning. Även för det fall att ett godkännande för tonnagebeskattning återkallas ska företag konventionellt beskattas och anskaffningsvärden och anskaffningsutgifter måste beräknas. Under tiden med tonnagebeskattning ska inga avdrag göras. Se kapitel 15, Tonnageinkomst, för en redogörelse av tonnagebeskattningsmetoden och att avdrag inte medges från tonnageinkomst.

Andra länder, t.ex. Finland använder en metod där en s.k. utgiftsrest beräknas vid inträde i tonnagebeskattning och under tiden med tonnagebeskattning. Vid återinträde i konventionell beskattning regleras utgiftsresten. Utredningen har övervägt olika

alternativ. En metod skulle kunna vara att ett företags avskrivningsunderlag så som det såg ut vid inträdet i tonnageskattning ska anses minska med högsta möjliga belopp enligt IL:s regler om värdeminskningssavdrag, en form av skuggavskrivning. Utredningen bedömer dock att metoden skulle medföra merarbetete och merkostnader för företagen eftersom bokföringen kontinuerligt ska justeras under tonnageskatteperioden. De värden som utredningen anser att metoden skulle medföra merarbetete och merkostnader för företagen eftersom bokföringen kontinuerligt ska justeras under tonnageskatteperioden. Även företag som aldrig avser utträda ur tonnageskattningen skulle behöva tillämpa skuggavskrivningen.

I gällande rätt finns bestämmelser om beräkning av anskaffningsvärde och anskaffningsutgift i 20 a kap. IL. I kapitlet finns bestämmelser om hur anskaffningsvärden och anskaffningsutgifter ska bestämmas när en verksamhet eller en tillgång som tidigare inte har beskattats i Sverige ska beskattas här. Bestämmelserna i kapitlet är bara avsedda att tillämpas på gränsöverskridande verksamhet t.ex. för fysisk eller juridisk person som inte tidigare varit skattskyldig i Sverige när sådan skattskyldighet inträder och fall då tillgångar som tidigare befunnit sig utanför svensk jurisdiktion förs in i svensk beskattningssfär.

Utredningen anser att bestämmelserna om beräkning av anskaffningsvärden och anskaffningsutgifter i 20 a kap. IL kan tillämpas när den som är godkänd för tonnageskattning lämnar tonnageskattesystemet för att träda in i konventionell beskattning. Genom en ny bestämmelse i kapitlet föreskrivs att bestämmelserna i 20 a kap. IL ska tillämpas vid beräkningen av anskaffningsvärden och anskaffningsutgifter för tillgångar och förpliktelser för den som har haft tonnageskattad inkomst vid ett inträde i konventionell beskattning.

Bestämmelsen föreslås tas in i 20 a kap. 1 a § IL.

19.4.7 Spärrtid

Förslag: Den som har beviljats utträde ur tonnagebeskattningen eller där verksamheten har avvecklas och inte bedrivs vidare av någon annan, får godkännas för tonnagebeskattning igen först efter att minst tio beskattningsår förflutit från det senaste beskattningsåret tonnagebeskattning har skett eller skulle ha skett.

Den som väljer att utträda ur tonnageskattesystemet och därmed återgå till konventionell beskattning bör inte omedelbart eller efter en kortare tid åter kunna välja tonnagebeskattning. Skönsmässiga byten mellan beskattningsmetoderna är som tidigare framhållits inte förenligt med lagstiftningens syften. För att säkerställa kontinuiteten av beskattningen och tillse att ett företag inte kan byta mellan beskattningsmetoderna är det enligt utredningens uppfattning nödvändigt att införa en spärrtid under vilken den som återgått till konventionell beskattning inte på nytt kan träda in i tonnageskattesystemet. Spärrperioden bör vara minst tio år, dvs. lika lång som den kortaste tonnageskatteperioden. Flera andra länder inom EES har valt en liknande spärrtid.

Utredningen föreslår att den som har valt att verksamheten inte längre ska tonnagebeskattas är bunden av det valet i minst tio år. Spärrtiden räknas vid utträde från det sista beskattningsåret som tonnagebeskattning sker.

Den som avvecklar en tonnagebeskattad verksamhet, utan att den bedrivs vidare av någon annan ska anses ha begärt utträde. Avvecklingsåret är det år som utträde anses ha begärts. Spärrtiden löper vid avveckling av tonnagebeskattad verksamhet, så som vid övriga utträden och räknas från och med avvecklingsåret. En verksamhet som har avvecklats och inte bedrivs vidare av någon annan får godkännas för tonnagebeskattning igen först efter att minst tio beskattningsår förflutit från det senaste beskattningsåret som tonnagebeskattning skulle ha skett. När det gäller andra fall av upphörande av tonnagebeskattad verksamhet, likvidation och konkurs, avslutas den tonnagebeskattningen utan att någon spärrtid löper.

Vad som ska gälla vid likvidation och konkurs eller när en tonnagebeskattad verksamhet avvecklas och verksamheten inte

bedrivs vidare av någon annan beskrivs även i kapitel 23, Konsekvenser när villkoren för tonnagebeskattning inte uppfylls.

Bestämmelsen om spärrtid föreslås tas in i 13 a kap. 18 § SFL. Att den aktuella tidsperioden ska benämnas spärrtid framgår av bestämmelsens rubrik.

20 Val av tonnagebeskattning och tonnageskatteperiod för koncerner och vid ägarförändringar

20.1 Inledning

Utredningen har i föregående kapitel 19 behandlat valet av tonnagebeskattning genom ansökningsförfarande och den giltighetstid som ska gälla för valet att gå in i tonnageskattesystemet. När det gäller företag inom koncerner gör sig särskilda frågor gällande. Bland annat måste utredningen ta ställning till om företag som ingår i koncerner ska kunna inträda i tonnageskattesystemet, om företag i samma koncern som bedriver sådan kvalificerad verksamhet som skulle kunna tonnagebeskattas i så fall bör göra ett samfällt val att gå in i tonnageskattesystemet och vad som då bör gälla vid ägarförändringar inom en koncern. Även andra ägarförändringar som kan komma till stånd genom fissioner och fusioner måste övervägas och hanteras. I kapitlet beskrivs inledningsvis hur några andra länder inom EES har löst frågorna, därefter vad Tonnageskatteutredningen (Fi 2004:20) kom fram till och slutligen utredningens överväganden och förslag.

20.2 Val av tonnageskattning och koncerner i några EES-länder

20.2.1 Finland

Koncernförbundna företag och val av tonnageskattning

I Finland kan som huvudregel ett bolag som hör till en koncern endast vara tonnageskattskyldigt om alla bolag i samma koncern som uppfyller villkoren för tonnageskattning också är tonnageskattskyldiga. Detsamma gäller för bolag i vilka en eller flera fysiska eller juridiska personer eller dessa tillsammans har ett bestämmande inflytande. I Finland finns dock ett undantag för bolag som under separat affärsledning bedriver kvalificerad verksamhet, antingen med passagerarfartyg eller med lastfartyg, som utgör en fristående affärsverksamhet.

Den finska bestämmelsen lyder:

Ett bolag som hör till en i 8 kap. 12 § aktiebolagslagen avsedd koncern kan vara tonnageskattskyldig endast om alla de till samma koncern hörande bolag som uppfyller de i 1 och 2 § 3 mom. i denna lag avsedda villkoren är tonnageskattskyldiga och bolagen har samma räkenskapsperiod.

Bestämmelserna i 1 mom. gäller på motsvarande sätt bolag i vilka en eller flera fysiska personer, juridiska personer eller dessa tillsammans har ett inflytande som motsvarar ett i 8 kap. 12 § i aktiebolagslagen avsett bestämmande inflytande.

Det som i 1 mom. bestäms om en koncern gäller inte bolag som under separat affärsledning bedriver sådan affärsverksamhet, antingen med passagerarfartyg eller med lastfartyg, som utgör en fristående affärsverksamhet.

Den finska tonnageskattelagen trädde i kraft den 5 maj 2002. Lagen har efter det genomgått ändringar. Tidigare gällde att alla kvalificerade bolag inom en koncern skulle välja tonnageskattning för att tonnageskattning skulle komma i fråga. Undantaget tillkom genom lagändring den 1 mars 2012.

Av förarbetena till 2012 års tonnageskattelag framgår att skälen för lagändringen var att bolag fritt ska kunna välja huruvida de ska övergå till tonnageskattning eller inte i sådana fall då bolagen bedriver verksamhet inom skilda sjöfartsektorer. Ett rederibolag som driver passagerarfartygsverksamhet kan välja att inte övergå till tonnageskattning, trots att ett bolag som bedriver lastfartygs-

verksamhet inom samma koncern väljer att omfattas av tonnage-skattesystemet. En förutsättning för detta är att bolagen bedriver sina verksamheter såsom fristående affärsverksamhetshelheter, med egen självständig affärsledning.

För att det finska undantaget ska komma ifråga ska bolaget således ha självständig bolagsledning, ha en fristående affärsverksamhet och bedriva enbart passagerarfartygsverksamhet eller lastfartygsverksamhet. Av förarbetsuttalandena framgår att endast sådana bolag inom en koncern som antingen bedriver enbart passagerarfartygsverksamhet eller enbart lastfartygsverksamhet, fritt kan välja huruvida bolagen ska omfattas av tonnagebeskattning eller inte.

Förändringar inom koncerner, fusioner och fissioner

I det finska tonnageskattesystemet ska, som ovan sagts, företag som står i ett koncernförhållande till varandra ansöka om tonnage-skatt samtidigt. Ett företag som etablerar ett koncernförhållande till ett företag som redan har godkänts som tonnageskattskyldigt ska, inom tre månader från det att koncernförhållandet skapades, ansöka om att ingå i tonnageskattesystemet. Tonnageskatteperioden börjar vid ingången av det beskattningsår som följer närmast efter det år under vilket koncernförhållandet etablerades.

Om tonnageskatteperioden för två eller flera företag har påbörjats vid olika tidpunkter, gäller att tonnageskatteperioden för samtliga företag löper ut efter det företags tonnageskatteperiod som upphör sist.

Ett företag som är tonnageskattskyldigt, anses inte bli upplöst vid beskattningen om det fusioneras med ett annat tonnageskattskyldigt företag eller om två tonnageskattskyldiga företag fusioneras genom bildandet av ett nytt bolag som godkänns som tonnageskattskyldigt. Vid en fusion gäller att det övertagande företags tonnageskatteperiod upphör vid samma tidpunkt som den av de överlåtande företagens tonnageskatteperioder som upphör sist.

Vid fission anses ett tonnageskattskyldigt företag inte bli upplöst om det delas i tonnageskattskyldiga företag. Eftersom de företag som uppstår som ett resultat av fissionen är juridiska

personer som är fristående från det överlåtande företaget, ska de var för sig ansöka om godkännande som tonnageskattskyldiga inom tre månader från registreringen.

20.2.2 Danmark

Koncernförbundna företag och val av tonnagebeskattning

I Danmark ska som huvudregel rederier inom samma koncern välja samma beskattningsform. När ett rederi utövar bestämmande inflytande över ett annat rederi eller när samma fysiska eller juridiska personer utövar ett bestämmande inflytande över flera rederier, ska samtliga koncernförbundna rederier, inklusive utländska sambeskattade rederier, göra samma val såvitt gäller tillämpning av tonnageskatteordningen.

Den danska tonnageskattelagstiftningen innehåller i likhet med den finska ett undantag som innebär att rederier som inte har gemensam ledning eller driftsorganisation och som inte bedriver verksamhet inom samma affärsområden kan göra olika val av beskattningssystem. Den danska bestämmelsen har följande lydelse:

När ett rederi utövar bestämmande inflytande över ett annat rederi eller när samma fysiska eller juridiska personer utövar ett bestämmande inflytande över flera rederier, ska samtliga således koncernförbundna rederier, inklusive utländska sambeskattade rederier, göra samma val såvitt gäller tillämpning av tonnageskatteordningen. Dock kan rederier underlåta att göra samma val, när de inte har gemensam ledning eller driftsorganisation, och inte driver verksamhet inom besläktade/relaterade affärsområden/företag. Med bestämmande inflytande förstås ägande eller rådighet över rösträttigheterna så som i ligningsloven.⁴³

Förändringar inom koncerner, fusioner och fissioner

I det danska systemet kan ett kvalificerat företag under vissa förutsättningar göra ett annat val av beskattningsmetod än andra kvalificerade bolag i koncernen. Förutsättningarna för undantaget från huvudregeln att alla bolag i en koncern ska välja samma

⁴³ Detta är en fri tolkning av den aktuella danska bestämmelsen och inte en auktoriserad översättning.

beskattningsform, är att bolagen inte har gemensam ledning eller driftsorganisation och inte bedriver verksamhet inom besläktade affärsområden. Om bolag inom en koncern har gjort olika val rörande beskattningsform och förutsättningarna för undantaget upphör, ska samtliga rederier tonnagebeskattas från och med det inkomstår förutsättningarna för skilda beskattningsformer inte längre är uppfyllda. Om ett rederi kommer att omfattas av tonnagebeskattning på grund av att undantaget inte längre är tillämpligt, kommer som tonnageskatteperiod koncernens tonnageskatteperiod att gälla.

För företag som är tonnagebeskattade och som blir koncernförbundna gäller som bindingsperiod den tonnageskatteperiod som gäller för det företag som senast inträdde i tonnagebeskattning. Om inte alla bolag som blir koncernförbundna är tonnagebeskattade gäller i stället en tonnageskatteperiod från och med det inkomstår som bolagen blir koncernförbundna. Detsamma gäller för företag vid fusion.

Vid en fission är tonnageskatteperioden för det nya bolaget densamma som för bolaget som delades.

Den danska tonnageskattelagstiftningen reglerar även det fall att ett koncernförbundet företag som inte tidigare har bedrivit kvalificerad verksamhet börjar bedriva sådan. Företagets tonnageskatteperiod blir då densamma som gäller i den tonnagebeskattade koncernen.

20.2.3 Norge

I Norge gäller att alla kvalificerade bolag som tillhör samma koncern ska välja att träda in i tonnageskattesystemet. Valet ska ske samlat när bolagen lämnar in deklaration.

20.2.4 Storbritannien

I Storbritannien gäller att ett val av tonnagebeskattning kan göras av ett enskilt kvalificerat företag eller av en grupp kvalificerade företag. Det benämns bolagsval respektive gruppval. Ett val av tonnagebeskattning för en grupp företag måste göras gemensamt av alla företagen. Med en kvalificerad företagsgrupp inom ton-

nagebeskattningens område anses en grupp i vilken en eller flera medlemmar är kvalificerade företag. I Storbritannien regleras grupper, samgåenden och relaterade frågor i en särskild avdelning i tonnageskattelagen. En grupp kan förenklat sägas vara alla företag som står under gemensam kontroll.

I det brittiska tonnageskattesystemet är huvudprincipen att tonnagebeskattningen följer det dominerande bolaget vid sammanslagningar och samgåenden. Om ett samgående sker mellan bolag där det dominerande bolaget inte är tonnagebeskattat, upphör tonnagebeskattningen för det/de tidigare tonnagebeskattade bolaget eller bolagen samma dag som sammanslagningen sker.

20.3 Tonnageskatteutredningens (Fi 2004:20) förslag

Koncernförbundna företag och val av tonnagebeskattning

Tonnageskatteutredningen (Fi 2004:20) föreslog i sitt betänkande, Tonnageskatt (SOU 2006:20) en regel som innebar att företag som ingick i en koncern, enbart skulle kunna välja tonnagebeskattning som beskattningsmetod om samtliga företag i koncernen som bedrev verksamhet vilken var kvalificerad för tonnagebeskattning, gjorde samma val.

Tonnageskatteutredningen övervägde tre alternativ. Det första alternativet innebar att bolag inom samma koncern inte skulle behöva välja samma beskattningsmetod. Det andra alternativet innebar att företag inom en koncern som huvudregel skulle göra samma val, men för vissa givna situationer skulle olika val få göras inom en koncern. Det tredje alternativet innebar en koncernbestämmelse utan några undantag, dvs. alla kvalificerade bolag inom en koncern skulle göra samma val av beskattningsmetod.

Tonnageskatteutredningen stannade för det sistnämnda alternativet och gav som huvudsakligt skäl behovet av att undvika att företag utnyttjade systemen för att minimera sin skattskyldighet på ett otillbörligt sätt. Tonnageskatteutredningen menade att, eftersom det föreslagna systemet skulle vara frivilligt och innebar att två alternativa beskattningssystem skulle existera samtidigt, fanns det risk för att företagen skulle försöka utnyttja systemen t.ex. genom att lägga verksamheter med stora vinster i tonnageskattesystemet och verksamheter där vinster kunde

neutraliseras genom avskrivningar i det konventionella systemet. Tonnageskatteutredningen ansåg därför inte att det var lämpligt att låta företag med kvalificerad verksamhet i en koncern välja olika beskattningsmetoder. Vidare skulle en koncernbestämmelse med någon form av undantag från att samtliga företag skulle göra samma beskattningsval, medföra kontrollsvårigheter och därmed en större administrativ börda för bland annat Skatteverket.

Förändringar inom koncerner, fusioner och fissioner

Tonnageskatteutredningen föreslog att särskilda regler skulle gälla när två eller flera företag eller företagsgrupper bildade en ny företagsgrupp. Med företagsgrupp avsågs två eller flera företag som ingick i en svensk koncern enligt 1 kap. 11 § aktiebolagslagen (2005:551) eller en motsvarande utländsk företagsgrupp.

Om alla företag i den nya gruppen valde att tonnagebeskattas, skulle den dominerade partens tonnageskatteperiod gälla för företagen i gruppen. Med dominerande part avsågs vid jämförelse mellan företag eller företagsgrupper, det företag eller den företagsgrupp med en omsättning som var minst dubbelt så stor som omsättningen hos det andra företaget eller den andra företagsgruppen. För det fall att det inte fanns någon dominerande part, skulle den tonnageskatteperiod som gick ut sist för företagen i den nya gruppen gälla.

Om endast vissa av företagen i den nya företagsgruppen hade valt att tonnagebeskattas medan andra valt konventionell beskattning, skulle det val som gjorts av den dominerande parten gälla för företagen i den nya gruppen. För det fallet att det inte fanns någon dominerande part, skulle företagen få göra en ny begäran om att tonnagebeskattas. Detta innebar att en ny tonnageskatteperiod skulle inledas. I annat fall skulle konsekvensen vara att inget av företagen skulle tonnagebeskattas.

Vid en fusion av två eller flera företag skulle samma principer gälla. Om tonnagebeskattade företag med olika tonnageskatteperioder fusionerades, skulle den dominerande partens tonnageskatteperiod gälla för det övertagande företaget. Om det inte fanns någon dominerande part, skulle den tonnageskatteperiod som gick ut sist gälla för det övertagande företaget.

Vid en fusion mellan ett tonnagebeskattat företag och ett konventionellt beskattat företag, skulle den dominerande partens tonnageskatteperiod gälla för det övertagande bolaget. Om det inte fanns någon dominerande part, skulle det övertagande företaget få göra ett nytt val av beskattningsmetod.

Vid en fission skulle det överlåtande företags tonnageskatteperiod gälla.

20.4 Överväganden och förslag

20.4.1 Val av tonnagebeskattning och koncerner

Förslag: Företag som ingår i en koncern ska endast kunna godkännas för tonnagebeskattning om alla företag inom koncernen som avser att bedriva tonnagebeskattad verksamhet ansöker om godkännande för tonnagebeskattning.

Med koncern ska avses en koncern av sådant slag som anges i 1 kap. 4 § årsredovisningslagen (1995:1554).

Utredningen har övervägt vad som ska gälla för företag som ingår i en koncern och deras val att ingå i ett tonnageskattesystem. Såsom framgår av utredningens direktiv (dir. 2013:06) finns det vissa problem förknippade med att två beskattningsmetoder är parallellt tillämpliga. Ett system med tonnagebeskattning avviker från de allmänna principerna för inkomstbeskattning och kan ge företag incitament att lägga vinsterna i den schablonbeskattade verksamheten och förlusterna i den konventionellt beskattade verksamheten. Den tonnagebeskattade verksamheten måste därför avgränsas från det övriga skattesystemet.

Utredningen har analyserat vilka risker för kringgåenden som ett införande av tonnagebeskattning kan medföra. Om företag inom en koncern fritt kan välja om de ska tonnagebeskattas eller konventionellt beskattas, ges ett incitament att organisera koncernens verksamheter så att verksamheter med goda resultat och vinster läggs i företag som tonnagebeskattas medan förlustverksamheter läggs i företag som inkomstbeskattas. En sådan ordning skulle även ge möjlighet att inom koncerner placera inventarier i konventionellt beskattade företag där dessa kan nyttjas

för maximala avskrivningar. Det skulle vara möjligt att hänföra äldre och avskrivna fartyg till tonnagebeskattade företag, medan nya fartyg placeras i konventionellt beskattade företag.

Utredningen har därför övervägt om det över huvud taget bör vara möjligt för företag inom en koncern att välja tonnagebeskattning. Att begränsa rätten att välja tonnagebeskattning till företag som inte står i något koncernförhållande till andra bolag, skulle effektivt avgränsa tonnageskattesystemet och minimera riskerna för kringgåenden. Det skulle dock utestänga företag från tonnagebeskattning eller kunna framtvinga skattedrivna organisationsändringar. Utredningen anser att ett tonnageskattesystem i så hög utsträckning som möjligt bör vara tillgängligt för företag med kvalificerade verksamheter. Det är även önskvärt att tonnageskattesystemet inte mer än vad som är nödvändigt innehåller bestämmelser som medför omfattande eller kostnadskrävande förändringar av bolags- och koncernstrukturer för de företag som har kvalificerad rederiverksamhet. Utredningen bedömer att resultatdisponeringar eller utnyttjande av avskrivningsrätten genom fördelning av fartyg mellan konventionellt beskattade och tonnagebeskattade företag inom en koncern kan hindras genom andra spärregler. När det gäller val av beskattningsmetod bedöms en regel i form av att alla företag med kvalificerade verksamheter som utförs med kvalificerade fartyg inom en koncern ska beskattas på samma sätt tillräcklig. Utredningen finner således att företag inom en koncern ska kunna välja att ingå i tonnageskattesystemet.

Även tonnageskattesystemen i länder i Sveriges närhet är i princip uppbyggda så att koncernförbundna företag ska välja en och samma beskattningsmetod. Danmark och Finland har som huvudregel att samtliga kvalificerade bolag i en koncern ska göra samma val att träda in i tonnageskattesystemet för att tonnagebeskattning ska tillämpas. Båda länderna har även ett undantag till huvudregeln. För att ett bolag i Finland ska undantas från huvudregeln om gemensam tonnagebeskattning, ska bolaget vara under separat affärsledning och bedriva affärsverksamhet med antingen passagerarfartyg eller lastfartyg som utgör en fristående affärsverksamhet. I Danmark gäller att rederier kan underlåta att göra samma val av tonnagebeskattning, när de inte har gemensam ledning eller driftorganisation och inte driver verksamhet inom relaterade affärsområden.

Ett liknande undantag bedöms av utredningen ha en begränsad tillämpning i svensk lagstiftning och medför samtidigt att systemet blir mer komplext och svårkontrollerat. Tillämpningsområdet bedöms vara begränsat eftersom ett undantag likande det finska eller danska endast träffar speciella fall. Det ska vara fråga om företag med helt skilda former av sjöfartsverksamheter, såsom antingen godstrafik i ett bolag och passagerartrafik i ett annat. Därtill ska bolagen drivas med separat affärsledning och separat driftsorganisation. För övriga företag inom en koncern skulle huvudregeln gälla för bolag med kvalificerad verksamhet.

En undantagsregel enligt vilken ett gemensamt beskattningsval kan underlätas, introducerar ytterligare begrepp såsom gemensam ledning, närliggande verksamhetsområden alternativt fristående affärsverksamhet, vilket medför ytterligare avgränsnings- och tillämpningsproblem. En undantagsregel medför även en större administrativ börda för bland annat Skatteverket. Exempelvis skulle en undantagsregel behöva understödjas av kontrollverksamhet för att möjligheten till undantag inte ska kunna missbrukas i syfte att undgå beskattning. En undantagsregel torde även innebära att det kan uppstå problem som uppdagas vid senare års beskattning när det framkommer att rätt förutsättningar inte har förelegat eller att förutsättningarna inom koncernen förändrats på ett sådant sätt att tonnagebeskattning inte borde ha tillämpats.

Utredningen bedömer att en regel enligt vilken samtliga koncernförbundna företag med kvalificerad verksamhet ska göra samma val av beskattningsmetod, underlättar kontrollen och minimerar riskerna för kringgåenden i syfte att minimera beskattningen. Något undantag till regeln föreslås därför inte.

I Sverige utgör varje enskilt företag ett eget skattesubjekt och en regel med innehåll att ett val av tonnagebeskattning ska göras för varje i en koncern kvalificerat företag kan sägas utgöra ett visst avsteg från detta. Denna synpunkt framfördes av remissinstansen FAR i dess yttrande över Tonnageskatteutredningens (Fi 2004:20) betänkande, Tonnageskatt (SOU 2006:20). Utredningen anser dock att en regel om att alla företag inom en koncern med kvalificerad verksamhet ska välja att ingå i tonnageskattesystemet för att tonnagebeskattning ska komma i fråga, är rimlig och motiverad. Att en verksamhet ska tonnagebeskattas är ett frivilligt val att ingå i ett beskattningssystem som utgör statsstöd. Det

föreligger inget tvång att inom en koncern välja att dess verksamheter ska tonnagebeskattas. Vidare ska beaktas att det i inkomstskattelagen (1999:1229), IL, finns exempel på reglering av liknande karaktär, t.ex. i bestämmelserna om finansiella instrument. Dessa regler har skapats i syfte att förhindra skatteplanering och gäller företag i intressegemenskap. För sådana företag gäller att lager av finansiella instrument endast får tas upp till det samlade anskaffningsvärdet om alla företag i intressegemenskapen värderar lagren av sådana tillgångar till det samlade anskaffningsvärdet. Därigenom förhindras att två motstående instrument ägs av två olika företag i en intressegemenskap och att ett företag får göra avdrag för orealiserad förlust på grund av värdenedgång för instrumentet och ett annat företag som innehar det finansiella instrument som stigit i värde inte beskattas för vinsten innan det avyttras. Samma typ av reglering finns även för företag i intressegemenskap beträffande elcertifikat och utsläppsrätter m.m.

Utredningen bedömer det som uteslutet att en koncern för sina olika företag skulle kunna välja tonnagebeskattning för vissa företag och konventionell beskattning för andra, helt utan restriktioner. Även i de finska och danska tonnageskattesystemen gäller som huvudregel att samtliga kvalificerade bolag inom en koncern ska välja tonnagebeskattning för att tonnagebeskattning ska kunna ske. Det undantag som medges gäller under vissa begränsade förutsättningar. För att företag inom en koncern ska kunna göra olika val av beskattningsmetod, krävs att de har skild ledning och skilda verksamheter. Ett tonnageskattesystem i vilket kvalificerad verksamhet och kvalificerade fartyg kan bedrivas eller förläggas i företag med olika beskattningsmetoder, skulle inte bara öppna för möjligheter till skatteundrandragande, det skulle i princip inbjuda till det. En sådan ordning skulle även föra betydligt längre än vad tonnageskattesystemen i våra nordiska grannländer i detta hänseende tillåter.

Utredningen konstaterar att ett undantag från regeln om att alla företag inom en koncern ska göra samma val av beskattningsmetod, inte i sig innebär att varje företag i en koncern behandlas som ett isolerat skattesubjekt i fråga om val av beskattningsmetod. Ett undantag som motsvarar det finska eller danska skulle gälla vissa kvalificerade företag med separat affärs- och driftsledning med verksamheter inom skilda affärsområden, såsom last- och passa-

gerartrafik. Det är således, enligt utredningens uppfattning, inte möjligt att, i fråga om val av tonnagebeskattning eller konventionell beskattning, upprätthålla en fullständig separation mellan skatte-subjekten i en koncern och samtidigt tillgodose behovet av att systemet inte möjliggör skatteundandraganden. En undantagsbestämmelse skulle inte medföra att varje enskilt företag i en koncern får göra ett självständigt val mellan beskattningsmetoder. Huvudregeln skulle fortfarande vara att företag inom en koncern med kvalificerad verksamhet ska göra samma val av beskattningsform. För ett strikt upprätthållande av principen om att varje enskilt företag är ett eget skattesubjekt ifråga om val av beskattningsmetod, skulle krävas att samtliga företag i en koncern, oberoende av varandra, skulle kunna välja tonnagebeskattning eller konventionell beskattning.

Sammanfattningsvis anser utredningen att även företag som ingår i en koncern ska kunna välja att ingå i tonnageskattesystemet. En förutsättning är dock att samtliga företag inom koncernen som har kvalificerad verksamhet väljer att ingå i tonnageskattesystemet. Mot bakgrund av de särdrag som präglar ett tonnageskattesystem, får ett krav på att tonnagebeskattning ska väljas av alla företag i en koncern som har kvalificerad verksamhet, anses svara mot behovet av att de parallella beskattningssystemen hålls avgränsade från varandra. Utredningen föreslår därför en bestämmelse, enligt vilken tonnagebeskattning endast kan väljas av företag som ingår i en koncern om alla företag inom koncernen som avser att bedriva tonnagebeskattad verksamhet ansöker om godkännande för tonnagebeskattning.

Bestämmelsen föreslås tas in i 13 a kap. 3 § skatteförfarandelagen (2011:1244).

Koncernbegreppet

Utredningen föreslår att koncern ska definieras så att med koncern avses en koncern av sådant slag som anges i 1 kap. 4 § årsredovisningslagen. Utredningen har övervägt olika definitioner beträffande koncern. Sådana finns på flera håll i IL. Även i aktiebolagslagen finns koncerndefinitioner. Utredningen anser att

en vid koncerndefinition är behövlig och har därför valt definitionen enligt årsredovisningslagen.

Utredningen har även övervägt om ytterligare samarbeten eller intressegemenskaper bör omfattas genom en utvidgning till t.ex. företagsgrupp i syfte att fåmansaktiebolag och företag vars ägare är närstående ska omfattas av bestämmelsen om samma beskattningsval. En bestämmelse enligt vilken olika former av företagsgrupper skulle omfattas, anser utredningen dock föra för långt. Det skulle även kräva noggranna definitioner och exemplifieringar av vilka företagsgrupper som kan uppkomma för att förebygga tolkningsproblem i rättstillämpningen. Den valda definitionen bedöms tillräcklig för att tillse att regeln om samfällt beskattningsval ska upprätthållas.

Bestämmelsen om definition av koncern föreslås tas in 39 b kap. 3 § IL.

20.4.2 Tonnagebeskattning vid förändringar i koncerner

Förslag: Vid ägarförändringar, som innebär att företag som är godkänt för tonnagebeskattning och företag som bedriver sådan kvalificerad verksamhet som avses i 39 b kap. IL utan att vara godkänt för tonnagebeskattning kommer att ingå i en koncern, ska företag som inte är godkänt för tonnagebeskattning ansöka om godkännande inom tre månader från förändringen.

Vid verksamhetsförändringar inom en koncern som innebär att ett eller flera företag börjar bedriva sådan kvalificerad verksamhet som avses i 39 b kap. IL, ska företaget eller företagen ansöka om godkännande för tonnagebeskattning inom tre månader från förändringen, om det inom koncernen finns ett eller flera företag som redan är godkända för tonnagebeskattning.

Vid ovan sagda ägarförändringar och verksamhetsförändringar ska giltighetstiden för det företag som senast har godkänts för tonnagebeskattning gälla för företagen inom koncernen.

Utredningen har funnit att företag inom en koncern som har kvalificerad verksamhet ska kunna välja att tonnagebeskattas, dock

endast under förutsättning att alla företag som ingår i koncernen och som har kvalificerad verksamhet väljer att tonnagebeskattas. Ett val av tonnagebeskattning innebär ett åtagande att ingå i tonnageskattesystemet som gäller för hela tonnageskatteperioden om minst tio år. För att bestämmelserna om val av tonnagebeskattning och tonnageskatteperiod ska upprätthållas, krävs en reglering av vad som ska gälla när det inom en koncern sker förändringar.

De förändringar som kan ske när tonnagebeskattade företag och koncerner är inblandade och som påverkar valet av beskattningsmetod och tiden med tonnagebeskattning (giltighetstiden), är både ägarförändringar och verksamhetsförändringar. En ny koncern kan t.ex. bildas med företag som har kvalificerad verksamhet. Företagen som ingår i koncernbildningen kan alla redan vara godkända för tonnagebeskattning. Det kan också förhålla sig på det viset att ett eller flera av företagen är godkända för tonnagebeskattning, medan ett eller flera andra inte är det. Förhållandena inom koncernen kan även förändras genom att ett företag som inte tidigare bedrivit kvalificerad verksamhet börjar bedriva sådan.

Om ett företag, som ingår i en koncern med företag som bedriver tonnagebeskattad verksamhet, börjar bedriva kvalificerad verksamhet, ska även detta bolag tonnagebeskattas. Det är en följd av regeln att samtliga företag med kvalificerad verksamhet i en koncern ska beskattas enligt samma metod. Förläggs verksamhet inom en redan tonnagebeskattad koncern på sådant vis att ytterligare företag börjar bedriva kvalificerad verksamhet, ska antingen det nykvalificerade företaget ingå i tonnageskattesystemet tillsammans med övriga företag som bedriver kvalificerad verksamhet, eller så är konsekvensen att samtliga företag i koncernen inte längre uppfyller villkoren för att ingå i tonnageskattesystemet. Om tonnagebeskattningen för företagen fortgår, räknas tonnageskatteperioderna för företagen efter den senaste löpande tonnageskatteperioden, dvs. utefter tonnageskatteperioden för det företag som senast kvalificerade sig.

Utredningen har övervägt om den tonnageskatteperiod som gäller företagen som redan ingår i tonnageskattesystemet i stället ska gälla. Det skulle dock innebära att företag inom en koncern kan börja bedriva kvalificerad verksamhet med en kortare tonnage-skatteperiod än vad som i övrigt gäller inom tonnageskatte-

systemet. Utredningen anser inte att verksamheten inom en koncern ska kunna organiseras eller planeras på sådant vis att företag med kvalificerad verksamhet kan inträda i tonnageskattesystemet utan att uppfylla åtagandet om tonnagebeskattning under minst tio år. Principen om att ett företag som träder in i tonnageskattesystemet är förbunden till systemet under minst tio år bör upprätthållas, även om följderna blir att de redan tonnagebeskattade företagens tonnageskatteperiod förlängs. Att tonnageskatteperioden för företag inom en koncern kan komma att förlängas vid verksamhetsförändringar är förutsägbart för företagen och får beaktas av dessa inom ramen för koncernens affärsöverväganden.

Olika tonnageskatteperioder inom en koncern är heller inte möjliga med hänsyn till bestämmelsen att alla kvalificerade företag inom en koncern ska ha samma beskattningsmetod. Om tonnageskatteperioder inom en koncern löpte för olika lång tid för olika företag skulle situationen infinna sig att vissa företag med kvalificerad verksamhet är tonnagebeskattade, medan andra kvalificerade företag inte är det på grund av att deras period löpt ut.

Det sagda bör gälla även andra koncernförändringar såsom att ett företag med kvalificerad verksamhet som inte tidigare har ingått i koncernen tillkommer eller att två eller flera företag bildar en ny koncern. Ett tillkommande företag som har kvalificerad verksamhet kan antingen redan vara tonnagebeskattat eller inte, dvs. företagen som kommer att ingå i ett koncernförhållande kan samtliga sedan tidigare vara tonnagebeskattade eller så kan skilda beskattningsmetoder föreligga. I samtliga fall ska gälla att det av de koncernförbundna företagens tonnageskatteperiod som börjat löpa sist, ska vara bindande för alla företag inom koncernen.

Valet att ingå i tonnageskattesystemet är frivilligt för företag. Valfriheten är dock till viss del beskuren för företag som ingår i en koncern. Utredningen har i avsnitt 20.4.1. ovan redogjort för skälen. Utredningen har övervägt om det är lämpligt att företag med kvalificerad verksamhet som ingår i en koncern ska kunna välja att tonnagebeskattas, och funnit att möjligheten bör finnas. Som en konsekvens följer att valfriheten att tonnagebeskattas eller konventionellt beskattas måste begränsas för företag med kvalificerad verksamhet som kommer att ingå i en koncern med företag som är tonnagebeskattade. Utredningen har övervägt om

det kan anses riktigt att företag på grund av ägarförändringar ska tonnagebeskattas, även om företaget i egentlig mening inte gjort ett sådant val. Av utredningens förslag följer även att redan tonnagebeskattade företags tonnageskatteperiod kan komma att förlängas vid ägar- eller verksamhetsförändringar. Alternativet till de föreslagna bestämmelserna om val av tonnagebeskattning och tonnageskatteperiod för företag i koncerner, är att inte tillåta företag som ingår i koncerner tillträde till tonnageskattesystemet. Bestämmelsen om att alla koncernförbundna företag ska ha samma beskattningsmetod har kommit till för att förhindra kringgåenden och missbruk. En förutsättning för att medge koncernförbundna företag att komma i åtnjutande av tonnageskattesystemet, är att systemet kan konstrueras så att risken för kringgåenden och skatteundandraganden minimeras. De föreslagna reglerna för koncerner får ses mot denna bakgrund. Det är således upp till företagen inom koncerner och koncernledningen att överväga om tonnagebeskattning är en lämplig beskattningsmetod. Det får även ankomma på koncernföretagen och dess ledning att beakta att ett val av tonnagebeskattning kan få framtida följder i fråga om beskattningsmetod och tonnageskatteperiod om ägar- eller verksamhetsförändringar företas.

Utredningen har studerat hur reglerna om tonnagebeskattning och tonnageskatteperiod för företag i koncerner, när det sker ägar- eller verksamhetsförändringar, är utformade i våra nordiska grannländer. I Finland ska ett företag som etablerar ett koncernförhållande till ett företag som redan har godkänts som tonnageskatteskyldigt, inom tre månader från att koncernförhållandet skapats, ansöka om att ingå i tonnageskattesystemet. Tonnageskatteperioden börjar vid ingången av det beskattningsår som följer närmast efter det år under vilket koncernförhållandet etablerats. Om tonnageskatteperioden för två eller flera företag har påbörjats vid olika tidpunkter, gäller att tonnageskatteperioden för samtliga företag löper utefter det företags tonnageskatteperiod som upphör sist.

I Danmark gäller för företag som är tonnagebeskattade och som kommer att ingå i en koncern, den tonnageskatteperiod som gäller för det företag i koncernen som senast inträdde i tonnagebeskattning. Om inte alla bolag som blir koncernförbundna är tonnagebeskattade, gäller istället en tonnageskatteperiod från och

med det inkomstår som bolagen blir koncernförbundna. Utredningen kan konstatera att både Finland och Danmark har regler som innebär att företag som blir koncernförbundna med andra företag som är tonnagebeskattade, som en följd ska ingå i tonnageskattesystemen. Vidare gäller som tonnageskatteperiod, antingen att en ny tonnageskatteperiod börjar löpa, eller att den tonnageskatteperiod som löper ut sist ska gälla för alla företagen inom koncernen. De av utredningen föreslagna bestämmelserna är i linje med våra grannländers.

Utredningen har även analyserat författningsförslagen beträffande koncerner, val av tonnagebeskattning och tonnageskatteperiod som lades fram av Tonnageskatteutredningen (Fi 2004:20) i dess betänkande, Tonnagebeskattning (SOU 2006:20). Förslagen innebar att när företag bildade en koncern, varav vissa hade valt tonnagebeskattning och andra var konventionellt beskattade, gavs företagen, om det inte fanns en dominerande part, möjlighet att göra ett förnyat val av om de ville ingå i tonnageskattesystemet eller inte. Det innebar att redan tonnagebeskattade företag kunde träda ut ur tonnageskattesystemet. Tonnageskatteutredningen valde att inte föreslå några sanktioner för företag som trädde ut ur det föreslagna tonnageskattesystemet, utöver konsekvensen att ett företag som trädde ut, inte skulle kunna välja tonnagebeskattning igen förrän tio år förflutit från utträdet.

Utredningens uppfattning är att ett företag som valt att tonnagebeskattas ska vara bunden av det valet. Det bör således inte vara möjligt att genom förändringar i fråga om koncerntillhörighet träda ut ur tonnageskattesystemet. Det kan å ena sidan tyckas rimligt att företag med olika beskattningsmetoder som kommer att ingå i en koncern ska tillåtas att, utifrån koncernens förutsättningar, ta ställning till vilken beskattningsmetod som ska gälla. Å andra sidan öppnar en sådan möjlighet till förnyade val för företag upp för konstruktioner i syfte att åstadkomma utträden ur tonnagebeskattning. I det system som utredningen föreslår, finns ingen möjlighet att träda ut ur tonnageskattesystemet före det att tonnageskatteperioden är till ända. För det företag som inte uppfyller sitt åtagande och de villkor som är förenade med valet att ingå i tonnageskattesystemet, gäller att godkännandet om att verksamheten ska tonnagebeskattas ska återkallas, se avsnitt 23.4.1. Det föreslagna tonnageskattesystemet, är beträffande val att inträda

i systemet, giltighetstid, utträde och konsekvenser när villkoren för fortsatt tonnagebeskattning inte är uppfyllda, noga reglerat i syfte att hindra kringgående eller missbruk av systemet. Det kan enligt utredningens uppfattning inte komma i fråga att, för företag som bildar koncerner, föreslå bestämmelser som innebär ett undantag från regeln att alla kvalificerade företag i en koncern ska göra samma val och beskattas enligt samma beskattningsmetod. Upprätthållandet av principen att alla kvalificerade företag inom en koncern ska göra samma val att tonnagebeskattas, får till följd att vid koncernförändringar där företag ingår som bedriver kvalificerad verksamhet, alla ska tonnagebeskattas eller så ska de företag som har ett godkännande för tonnagebeskattning få detta återkallat med en återkallelseavgift som följd.

Utredningen föreslår bestämmelser om ägar- och verksamhetsförändringar i koncerner samt giltighetstid med följande innehåll. Vid ägarförändringar som innebär att företag som är godkänt för tonnagebeskattning och företag som bedriver sådan kvalificerad verksamhet, utan att vara godkänt för tonnagebeskattning, kommer att ingå i en koncern ska företag som inte är godkänt för tonnagebeskattning ansöka om godkännande inom tre månader från förändringen. Giltighetstiden för företagen i koncernen gäller enligt det senast godkända företaget. Vid verksamhetsförändringar inom en koncern som innebär att ett eller flera företag börjar bedriva kvalificerad verksamhet, ska företaget eller företagen ansöka om godkännande för tonnagebeskattning inom tre månader från förändringen, om ett eller flera företag inom koncernen innan förändringen var godkänt för tonnagebeskattning. Giltighetstiden för företagen inom koncernen med kvalificerad verksamhet kommer att vara giltighetstiden för det företag som godkändes senast.

Bestämmelserna om ansökan om godkännande för tonnagebeskattning vid ägar- eller verksamhetsförändringar föreslås tas in i 13 a kap. 5 och 6 §§ SFL. Bestämmelserna om giltighetstid vid sådana förändringar föreslås tas in i 13 a kap. 10 § SFL.

20.4.3 Tonnagebeskattning och fusioner och fissioner

Förslag: Vid fusion eller fission ska det eller de övertagande företag som inte är godkända för tonnagebeskattning ansöka om godkännande för tonnagebeskattning inom tre månader från det att det överlåtande företaget upplöstes, om detta var godkänt för tonnagebeskattning.

Vid en fusion eller fission ska giltighetstiden för det överlåtande eller övertagande företag som senast godkändes för tonnagebeskattning gälla för det eller de övertagande företagen.

Utredningen måste överväga en lämplig reglering för de förändringar som olika samgåenden mellan företag eller delningar av företag medför på tonnagebeskattningens område. Exempelvis måste vad som ska gälla vid fusion mellan tonnagebeskattade företag med olika inträdestidpunkter i tonnageskattesystemet regleras. Ett annat exempel är att företag går samman varav det ena företaget är tonnagebeskattat, men inte det andra. För dessa och ett antal andra samgåenden eller delningsfall, blir frågan vilka följderna blir avseende valet att tonnagebeskattas samt vilket företags tonnageskatteperiod som ska vara styrande.

Fusion innebär enligt 23 kap. 1 § aktiebolagslagen (2005:551) att två eller flera aktiebolag går samman genom att samtliga tillgångar och skulder i ett eller flera av bolagen övertas av ett annat aktiebolag mot vederlag till aktieägarna i det eller de överlåtande bolagen (fusion). Vid fusionen upplöses det eller de överlåtande bolagen utan likvidation. Fusion kan ske mellan det övertagande bolaget på ena sidan och ett eller flera överlåtande bolag på den andra (absorption), eller mellan två eller flera överlåtande bolag genom att de bildar ett nytt, övertagande bolag (kombination).

Fissioner beskrivs i aktiebolagslagens 24 kap. 1 § av vilken framgår att aktiebolag kan delas genom att bolagets tillgångar och skulder övertas av ett eller flera andra aktiebolag mot vederlag till aktieägarna i det överlåtande bolaget (delning). En sådan delning kan ske genom att det överlåtande bolagets samtliga tillgångar och skulder övertas eller endast en del av dessa. I det förra fallet upplöses det överlåtande bolaget utan likvidation. Det övertagande bolaget kan vara ett redan bildat bolag eller så kan ett nytt bolag bildas genom fissionen.

Utredningen har övervägt om företag som är godkända för tonnagebeskattning ska kunna fusioneras eller vara föremål för fission. Ett företag som är anmält och godkänt för tonnagebeskattning bör inte kunna lämna tonnageskattesystemet annat än genom utträde, vid likvidation och konkurs eller när en sådan kvalificerad verksamhet som avses i 39 b kap. 5 § IL avvecklas och verksamheten inte bedrivs vidare av någon annan. Vid fusion upplöses det eller de överlåtande bolagen utan likvidation. Även vid fissioner kan det överlåtande bolaget upplösas. Det ska enligt utredningens uppfattning inte vara möjligt att undandra en verksamhet som är godkänd för tonnagebeskattning från tonnageskattesystemet. Med den utgångspunkten har utredningen att välja mellan att reglera att tonnagebeskattade företag inte får fusioneras eller fissioneras, eller att reglera hur tonnagebeskattningen ska fortgå och hur tonnageskatteperioden ska räknas.

Utredningen har valt det senare alternativet. Ett införande av ett tonnageskattesystem bör medföra så små ingrepp i det konventionella regelverket som möjligt. Utredningen anser vidare att företag i så hög utsträckning som möjligt ska kunna organisera, överlåta och på annat vis företa dispositioner av sin verksamhet som är görligt med upprätthållande av nödvändiga grundsatser för tonnageskattesystemet. Det ska således stå bolag fritt att överta ett bolag med tonnagebeskattad verksamhet. Den som övertar ett tonnagebeskattat bolag, ska dock även överta bolagets skyldigheter i fråga om val av tonnagebeskattning samt i förekommande fall det övertagna bolagets tonnageskatteperiod. Vid fusioner och fissioner i vilka företag tas över som har verksamhet som är godkänd för tonnagebeskattning, ska det övertagande bolaget ansöka om godkännande för tonnagebeskattning.

Av 37 kap. 8 § IL framgår att en fusion eller fission ska anses genomförd när det överlåtande företaget har upplösts. Ansökan om godkännande för tonnagebeskattning, ska ske inom tre månader från det att ett företag som var godkänt för tonnagebeskattning upplöstes.

Utredningen har även övervägt det fall att ett företag som har både kvalificerad och icke kvalificerad verksamhet fissioneras och de olika verksamheterna hänförs till var sitt nytt företag. Ett ansökningsförfarande för ett övertagande företag som tar över den icke kvalificerade verksamheten kan anses obehövt. Utredningen anser dock att det inte bör ankomma på företagen att bedöma om

de ska ansöka om godkännande för tonnagebeskattning. Genom att ansökan ska göras, lämnas bedömningen till Skatteverket, vilket kan likställas med att saken underställs Skatteverkets prövning. Den som tar över ett företag som har tonnagebeskattad verksamhet ska därför ansöka om godkännande. Är förutsättningarna för tonnagebeskattning inte uppfyllda, är följden att Skatteverket inte godkänner företaget för tonnagebeskattning.

Utredningen föreslår således att den som tar över en tonnagebeskattad verksamhet är bunden av det övertagna företagets val av tonnagebeskattning. När två eller flera företag går samman genom fusion tar det övertagande företaget därmed över valet av beskattningsmetod, oavsett om det överlåtande företaget eller företagen upplöses, absorberas eller en kombination av övertagande och övertagna företag sker. Detsamma bör gälla vid fissioner. Den som vid en företagsdelning tar över ett tonnagebeskattat företags tillgångar och skulder, helt eller delvis, är bunden av att den övertagna verksamheten är tonnagebeskattad.

Vilken giltighetstid som bör gälla vid fusioner och fissioner måste också regleras. Om det övertagande företaget vid fusion eller fission är godkänt för tonnagebeskattning eller det eller de överlåtande företagen är godkända för tonnagebeskattning, ska giltighetstiden för det företag som senast godkändes för tonnagebeskattning gälla för det övertagande företaget.

Bestämmelserna om ansökan om godkännande för tonnagebeskattning vid fusion och fission när företag som är godkända för tonnagebeskattning ingår i samgåendet eller delningen föreslås tas in i 13 a kap. 7 § SFL. Bestämmelserna om giltighetstid föreslås tas in i 13 a kap. 11 § SFL.

20.4.4 Andra verksamhetsöverlåtelse

Bedömning: Andra överlåtelse helt eller delvis av ett företags verksamhet som är godkänt för tonnagebeskattning, kräver ingen särskild reglering.

Det finns inget hinder mot att företag som ingår i tonnageskatte-systemet överlåter verksamhet eller inventarier t.ex. i form av fartyg. Fartygsöverlåtelse är en normal del av ett rederis affärverksamhet.

För den som ansökt om och godkänts för tonnagebeskattning gäller dock vissa spärregler. Det får exempelvis inte vara möjligt att överlåta verksamhet eller inventarier på ett sådant vis som innebär skatteundandragande. Den s.k. armlängdsprincipen ska gälla mellan tonnagebeskattade företag och konventionellt beskattade företag såväl inom en koncern som internt inom ett och samma företag, om den som är godkänd för tonnagebeskattning även har en konventionellt beskattad verksamhetsdel, se avsnitt 17.3.2. Det innebär att transaktioner mellan tonnagebeskattad verksamhet och annan verksamhet alltid ska företas till marknadsmässiga villkor. Om villkoren för transaktionen avviker från vad som skulle ha avtalats mellan sinsemellan oberoende näringsidkare, kan transaktionen korrigeras. I övrigt finns inga regler som reglerar överlåtelser från tonnagebeskattad verksamhet.

Vad som i stället sätter gränserna för överlåtelser av tonnagebeskattad verksamhet är reglerna om återkallelse och återkallelseavgift. Om verksamhetsöverlåtelser vidtas i sådan omfattning att förutsättningarna för tonnagebeskattning inte längre föreligger, ska godkännandet för tonnagebeskattning återkallas och återkallelseavgift påföras företaget. I praktiken innebär det att företag som är godkänt för tonnagebeskattning, inte genom olika transaktioner eller överlåtelser kan undandra sig åtagandet att ingå i tonnageskattesystemet utan att träffas av samma konsekvenser och sanktioner som företag som av andra skäl inte längre uppfyller förutsättningarna för tonnagebeskattning. Det är således inte möjligt att genom verksamhetsöverlåtelser företa transaktioner som innebär att företaget undgår, antingen fortsatt tonnagebeskattning, eller återkallelse och återkallelseavgift. Ett företag träffas av återkallelsebestämmelserna och återkallelseavgiften i samtliga fall av överlåtelse i sådan omfattning som innebär att förutsättningar för godkännande inte längre föreligger, förutom då verksamheten helt upphör, utan att bedrivs vidare av annan. Ett företag kan naturligtvis fritt överlåta delar av sin verksamhet eller överlåta fartyg så länge förutsättningarna för tonnagebeskattning fortsatt föreligger. I dessa fall har företaget inte heller undandragit sig åtagandet att ingå i tonnageskattesystemet.

Utredningen finner att det åtagande ett företag gör att ingå i tonnageskattesystemet under minst tio år, upprätthålls genom reglerna om återkallelse och återkallelseavgift. Några ytterligare särskilda bestämmelser beträffande verksamhetsöverlåtelser bedöms därför inte behövas.

21 Rester av konventionell beskattning

21.1 Inledning

Vid inträde i tonnageskattesystemet kommer det att finnas företag som har ackumulerade överavskrivningar, avsättningar till bland annat periodiseringsfonder samt underskott från tidigare år. Dessa kan sägas utgöra rester från den konventionella beskattningen. Överavskrivningar, avsättningar och underskott har uppkommit genom skattereglerna i det konventionella beskattningssystemet som bygger på en resultatbaserad beräkningsmetod. Tonnagebeskattningen är en icke-resultatbaserad schablonbaserad inkomstberäkning grundad på nettotonnage. Utredningen måste därför analysera och föreslå hur överavskrivningar, avsättningar och underskott ska hanteras när företag går in i tonnagesbeskattning.

Utredningen har att ta ställning till om ackumulerade överavskrivningar, avsättningar till bland annat periodiseringsfonder och tidigare års underskott när ett företag träder in i tonnageskattesystemet ska behandlas enligt det konventionella beskattningssystemets regelverk, enligt ett regelverk inom tonnageskattesystemet eller fördelas mellan de två beskattningssystemen. Utredningen redogör i det följande för sina förslag och överväganden beträffande hur tidigare års underskott och avsättningar samt ackumulerade överavskrivningar ska hanteras. Ackumulerade överavskrivningar behandlas även särskilt i kapitel 22.

21.2 Storleken på överavskrivningar, avsättningar och tidigare års underskott

Enligt utredningens beräkningar uppgick de ackumulerade överavskrivningarna rörande rederier inom SNI-koderna 501 (Havs- och kustsjöfart, passagerartrafik) och 502 (Havs- och kustsjöfart, godstrafik) för år 2011 till cirka 6,4 miljarder kronor. Underskotten (inkl. årets förluster) uppgick till cirka 7,4 miljarder kronor. Företagen hade satt av knappt 169 miljoner kronor till periodiseringsfonder. Dessa SNI-koder omfattar 495 företag.

Utredningens beräkningar angående de företag som har både kvalificerade fartyg och kvalificerade verksamheter var 33 till antalet år 2012. Dessa företag hade ackumulerade avskrivningar som uppgick till cirka 2,3 miljarder kronor och ackumulerade underskott som uppgick till knappt 169 miljoner kronor. För 2012 var det 17 av de 33 företagen som hade ackumulerade överavskrivningar och det var färre än fem som stod för 88 procent att det totala värdet av de ackumulerade överavskrivningarna. Periodiseringsfonderna uppgick till cirka 79 miljoner kronor.

Utredningen har även uppgifter för de företag som har kvalificerade fartyg men inte kvalificerade verksamheter. I dessa 116 företag uppgick de ackumulerade överavskrivningarna till knappt 10,2 miljarder kronor år 2012. De ackumulerade underskotten uppgick till drygt 1,4 miljarder kronor. Det var 13 aktiebolag som hade både ackumulerade överavskrivningar och ackumulerade underskott. I de aktiebolag som hade belopp under båda posterna uppgick de ackumulerade överavskrivningarna till cirka 1,8 miljarder kronor och de ackumulerade underskotten till cirka 1,2 miljarder kronor. Företagen hade satt av drygt 193 miljoner kronor till periodiseringsfonder.

För de 23 företag som utredningen antar kommer att träda in i tonnageskattesystemet uppgick de ackumulerade överavskrivningarna till knappt 1,5 miljarder kronor. De ackumulerade underskotten uppgick till 156 miljoner kronor. Företagen hade avsatt cirka 79 miljoner kronor till periodiseringsfonder för år 2012.

21.3 Överväganden och förslag

21.3.1 Tidigare års underskott och avsättningar

Förslag: Tidigare års avdrag för avsättning till periodiseringsfonder, ersättningsfonder och expansionsfonder ingår inte i den tonnageskattade verksamheten utan ska återföras inom ramen för den konventionella beskattningen.

Övriga avsättningar ingår inte heller i den tonnageskattade verksamheten, utan ska hänföras till den andra verksamheten.

Tidigare års underskott ingår inte i den tonnageskattade verksamheten, utan ska dras av i den konventionella beskattningen.

Utredningen bör ta ställning till hur tidigare års underskott och avsättningar ska behandlas vid en övergång till tonnageskattning. I tonnageskattesystemet är t.ex. inga avdrag tillåtna och det kommer därför inte att bli aktuellt med avdrag för tidigare års underskott. Frågan uppkommer då vad som händer med underskotten. När det gäller avsättningar som har gjorts och som ska återföras till beskattning uppkommer frågan hur de ska återföras. Ett företag kan fortfarande bedriva verksamhet som ska beskattas konventionellt.

Det finns argument både för och emot att tidigare års underskott och avsättningar till fonder ska fördelas och hänföras till en tonnageskattad respektive konventionellt beskattad verksamhet vid inträdet i tonnageskattning. Det främsta skälet för en fördelning är att en näringsverksamhet i sin helhet bör delas upp efter vilken typ av verksamhet som i beskattningshänseende kommer att bedrivas. Det ligger dock i sakens natur att tidigare års underskott och avsättningar till periodiseringsfonder inte enkelt kan sägas hänförliga till den ena eller andra verksamhetsdelen. Även om det även tidigare bedrevs verksamhet som kommer att ingå i den tonnageskattade verksamheten är det inte säkert att den hade varit kvalificerad.

I Finland ska bolagets förluster som uppkommit innan inträdet i tonnageskattning anses hänföra sig till den konventionellt beskattade verksamheten till så stor del som det är uppenbart att

förlusterna uppkommit inom den konventionellt beskattade verksamheten. I övrigt överförs förluster och fördelas mellan tonnagebeskattad verksamhet och konventionellt beskattad verksamhet i förhållande till bolagets nettoförmögenhet.

Tidigare års underskott har uppkommit genom den konventionella resultatbaserade beskattningsmetoden. Även avsättningar till bland annat periodiseringsfonder är en följd av det befintliga systemets resultatutjämnande reglering. Det torde vara svårt att fastslå att underskott och avsättningar till periodiseringsfonder är hänförliga till tonnagebeskattad verksamhet och i vilken utsträckning. Såväl tidigare års underskott som periodiseringsfonder kan vara hänförliga till verksamhet som bedrivits flera år bakåt i tiden och som vid tiden för underskottets uppkomst eller avsättningen såg annorlunda ut än dagens verksamhet.

Om tidigare års underskott ska fördelas är konsekvensen att det till tonnagebeskattning fördelade underskottet förfaller. Det finns inom ramen för ett tonnageskattesystems inkomstberäkningsmetod ingen möjlighet att minska resultatet av inkomstberäkningen med t.ex. tidigare års underskott. Vid en fördelning av befintliga underskott borde de till tonnagebeskattad verksamhet hänförliga underskottet kunna användas för att minska de ackumulerade överavskrivningarna i ett företag. Enligt utredningens uppfattning bör skattefordringar i form av fastställda tidigare underskott vid inträdet i tonnageskattesystemet kunna kvittas mot skatteskulder. Det föreligger enligt utredningens uppfattning en grundläggande rimlighet i att ett företag med ett upparbetat underskott ska få använda underskottet för att reducera ett eventuellt överskott inom ramen för den konventionella beskattningen även efter ett godkännande för tonnagebeskattning.

Om tidigare års underskott inte fördelas är konsekvensen att dessa ligger kvar i den konventionella beskattningen. Underskottet kan rullas vidare inom den konventionella beskattningen på sedvanligt vis och nyttjas mot överskott i den konventionella verksamhetsdelen.

Periodiseringsfonder kan, i likhet med latent skatteskulder på grund av överavskrivningar, sägas utgöra en uppskjuten beskattning. När det gäller företagens befintliga avsättningar till periodiseringsfonder och andra fonder anger utredningsdirektiven inte närmare hur dessa ska hanteras. Både överavskrivningar och

periodiseringsfonder kan sägas vara en framskjuten beskattning och därmed en skuld till staten. Det föreligger dock en avgörande skillnad mellan de ackumulerade överavskrivningarna och periodiseringsfonder i det att för periodiseringsfondernas del finns ett befintligt system för återföring i 30 kap. inkomstskattelagen (1999:1229), IL.

Vid införandet av tonnagebeskattning behöver inte en särskild ordning införas för att tillse att periodiseringsfonderna återförs till beskattning. Med hänsyn till att det redan finns ett befintligt system för återföring av periodiseringsfonder i inkomstskattelagen framstår en fördelning av periodiseringsfonder mellan tonnagebeskattning och konventionell beskattning som onödigt komplicerad. En periodiseringsfond ska återföras till beskattning inom en sexårsperiod och juridiska personer som gjort avsättningar till periodiseringsfonder ska ta upp en schablonintäkt till beskattning. Utredningen anser att det saknas vägande skäl för att ändra befintligt system för återföring av periodiseringsfonderna. Systemet är i tillämpning och förutsägbart för företagarna. Samma regler bör gälla för expansionsfonderna.

När det gäller ersättningsfonder kan de inte sägas utgöra en uppskjuten skatteskuld. Ersättningsfonder återförs inte till beskattning om de tas i anspråk inom, som huvudregel, tre år. Det är därför mindre lämpligt att låta ersättningsfonder fördelas eller omfattas av kvittning.

Avsättningar till bland annat periodiseringsfonder och fastställda underskott som finns i ett företag vid inträdet i tonnagebeskattning har uppkommit inom det konventionella beskattningssystemet. De befintliga bestämmelserna i det konventionella beskattningssystemet bör fortsatt tillämpas på dessa.

Det främsta skälet för att tidigare års underskott och avsättningar till periodiseringsfonder inte bör fördelas och hänföras till en tonnagebeskattad och en konventionellt beskattad del av verksamheten är att dessa har uppkommit inom den konventionella beskattningen. Utredningen anser att det finns goda skäl för att låta underskott och avsättningar till fonder stanna kvar i den konventionellt beskattade verksamheten, dvs. inte fördelas mellan verksamhetsdelarna.

Utredningen föreslår att tidigare års avdrag för avsättningar till periodiseringsfonder, ersättningsfonder och expansionsfonder, inte ska ingå inte i den tonnagesbeskattade verksamheten utan ska återföras enligt 30, 31 och 34 kap. IL. Övriga avsättningar ingår inte heller i den tonnagesbeskattade verksamheten utan ska hänföras till den andra verksamheten. Bestämmelsen föreslås tas in i 39 b kap. 17 § IL.

Även tidigare års underskott bör anses hänförliga till den konventionella beskattningen. De föreslås därför inte ingå i den tonnagesbeskattade verksamheten utan ska dras av enligt 40 kap. IL. Bestämmelsen föreslås föras in i 39 b kap. 18 § IL.

21.3.2 Ackumulerade överavskrivningar

Förslag: Ackumulerade överavskrivningar som är hänförliga till inventarier som ingår i den tonnagesbeskattade verksamheten ska fastställas och tas upp som intäkt enligt 15 kap. inkomstskattelagen.

När det gäller ackumulerade överavskrivningar har utredningen enligt givna direktiv (dir. 2013:6) som utgångspunkt att de latent skatteskulderna, som är ett resultat av ackumulerade överavskrivningar, inte får efterges, men att en avskattning inte heller ska ske omedelbart. Ackumulerade överavskrivningar som är hänförliga till verksamhet som ska tonnagesbeskattas måste, för att kunna hanteras, urskiljas och fastställas. Utredningen redogör i nästföljande kapitel 22 för hur detta bör ske. Utredningen redogör här för sina överväganden beträffande hur fastställda överavskrivningar bör tas upp till beskattning.

I och med att tonnagesbeskattning och konventionell beskattning kommer att föreligga som två parallella beskattningsmetoder är det möjligt att låta återföringen till beskattning av de fastställda överavskrivningarna företas på två vis. Återföringen kan företas genom att de fastställda överavskrivningarna läggs till tonnagesinkomsten. Den sammanlagda tonnagesinkomsten ska sedan läggas samman med den konventionellt beräknade inkomsten och beskattas med bolagsskattesatsen. Återföringen kan alternativt företas inom ramen för den konventionella beskattningen.

Vid en återföring av de fastställda överavskrivningarna i den konventionella beskattningen tas det fastställda beloppet av överavskrivningarna upp till beskattning som en intäktspost bland andra intäktsposter och kostnadsposter. Den konventionella beskattningsmetoden är resultatbaserad. En återföring av fastställda överavskrivningar inom ramen för det konventionella beskattningssystemet innebär att återföringen tas upp som en intäktspost som tillsammans med övriga intäktsposter minskas med kostnadsposterna.

Om överavskrivningarna i stället skulle återföras till beskattning genom att det fastställda beloppet för dem läggs till den tonnageberäknade inkomsten skulle det ge en omedelbar beskattningseffekt i den meningen att det inte finns någon resultatbaserad inkomstberäkning som kan påverka storleken av de fastställda överavskrivningarna som ska tas upp till beskattning.

Utredningen har övervägt konsekvenserna av att en återföring till beskattning sker i den konventionella beskattningen eller i tonnagebeskattningen. Vid valet av hanteringen av överavskrivningarna och frågan om hur återföringen ska ske bör även beaktas det svenska tonnageskattesystemets konkurrenskraft i förhållande till andra EES-länders tonnageskattesystem. I den svenska tonnagebeskattningen ska någon eftergift eller reducering av överavskrivningarna inte ske. Det kan jämföras med det finska systemet i vilket överavskrivningarna i princip skrivs ned på tio år. Det finska exemplet står ut bland tonnageskattesystemen i Europa vad gäller hanteringen av överavskrivningar. Inte desto mindre är tonnageskattesystemen förmånliga i våra konkurrentländer. Även i det danska systemet minskar överavskrivningarna gradvis. Med hänsyn till att ett svenskt system bör vara konkurrenskraftigt finns det skäl att skapa ett tonnageskattesystem som hanterar de befintliga överavskrivningarna på ett vis som främjar tonnageskattesystemets attraktionskraft.

Utredningen är av uppfattningen att överavskrivningarna i huvudsak har uppkommit genom det konventionella beskattningssystemets avskrivningsrätt. Det kan inte på ett principiellt plan anses möta hinder att de återförs till beskattning inom ramen för samma beskattningsmetod. En avskattningsreglering inom det konventionella systemet har även fördelen av att tonnageskatte-

systemet inte belastas av effekterna av den konventionella beskattningsmetoden.

Utredningen föreslår därmed att de ackumulerade överavskrivningar som ska fastställas vid ett företags inträde i tonnageskattsystemet ska tas upp till beskattning med tillämpning av det konventionella systemets inkomstberäkningsmetod. Vid inträdet i tonnageskattning ska ackumulerade överavskrivningar fastställas i ett s.k. skillnadsbelopp. Skillnadsbeloppet ska återföras till beskattning genom att det tas upp till beskattning som intäkt enligt 15 kap. IL.

Utredningen redogör i kapitel 22 för sina överväganden och förslag beträffande hur överavskrivningarna ska fastställas och återföras till beskattning.

22 Ackumulerade överavskrivningar

22.1 Inledning

Enligt kommittédirektiven (dir. 2013:6) ska utredningen ta ställning till hur rederiernas latent skatteskulder ska hanteras vid en övergång från konventionell beskattning till tonnagesbeskattning. Latenta skatteskulder uppkommer när de skattemässiga överavskrivningarna överstiger de planmässiga avskrivningarna på fartyg och andra inventarier. De svenska reglerna för avskrivning på inventarier är förmånliga. Inventarier, exempelvis fartyg som kan ha en ekonomisk livslängd på 25 år och som kan utgöra investeringar för miljardbelopp, kan skattemässigt skrivas av helt på fem år. Detta innebär att kapitalintensiva företag som maximerar de skattemässiga avskrivningarna kommer att bygga upp stora ackumulerade överavskrivningar och därmed stora latent skatteskulder. I direktiven anges som utgångspunkt att företagens latent skatteskulder inte ska efterges, men att en avskattning inte heller ska ske omedelbart. Syftet med ett system med tonnageskatt är att öka andelen svenskflaggade fartyg i den svenska handelsflottan. För att den metod som väljs ska vara förenlig med syftet med en ny stödordning bör den uppmuntra företag att bibehålla eller öka den verksamhet de har vid övergången till tonnagesbeskattning.

Om de skattemässiga överavskrivningarna inte beaktas vid ett byte från konventionell beskattning till tonnagesbeskattning skulle det innebära att rederierna, utöver tonnagesbeskattningen, skulle kunna omvandla en latent skatteskuld till en definitiv skattelättnad. Införandet av ett tonnageskattesystem skulle då kunna komma att uppmuntra till försäljning av fartyg vilket skulle strida mot syftet med införandet av ett sådant system. Tonnagesbeskattning är vidare ett statligt stöd. Av kommissionens riktlinjer för statligt stöd till sjötransport (2004/C 13/03) framgår att den högsta stödnivå som

kan tillåtas är en sänkning till noll av inkomstskatt och socialavgifter för sjöfolk samt en stödordning med tonnageskatt som i stort sett överensstämmer med de ordningar som tidigare har godkänts. Detta stödtak gäller även om medlemsstaterna väljer andra sätt för att lindra beskattningen av rederiernas vinster, exempelvis genom att helt eller delvis efterge rederiernas latent skatteskulder. Summan av det stöd som beviljas får inte överstiga totalbeloppet av inbetalade skatter och socialavgifter för sjöfartsverksamhet och sjöfolk. Flertalet länder har mot denna bakgrund infört särskilda regler som på ett eller annat sätt tar hand om ackumulerade överavskrivningar.

Nedan följer en beskrivning av de svenska avskrivningsreglerna, hur reglerna för hantering av de latent skatteskulderna ser ut i de danska och finska tonnageskattesystemen och Tonnageskattutredningens (Fi 2004:20) förslag. Efter det följer utredningens förslag och övervägande.

22.2 Gällande rätt

Inventarier

I 18 kap. inkomstskattelagen (1999:1229), IL, finns regler om maskiner och andra inventarier som är avsedda för stadigvarande bruk. Inledningsvis kan nämnas att någon uttrycklig definition av inventarier inte finns i inkomstskattelagen. Förutom maskiner omfattas bland annat byggnads- och markinventarier, koncessioner, patent, licenser, varumärken, hyresrätter, goodwill och liknande rättigheter som förvärvats från någon annan. De tillgångar som i inkomstskattelagen ses som inventarier betraktas normalt som anläggningstillgångar enligt årsredovisningslagen (1995:1554).

Avdrag för anskaffning av inventarier

Utgifter för att anskaffa inventarier får dras av genom årliga värdeminskningsavdrag. Det innebär att anskaffningsutgiften fördelas som kostnader under flera år. Inventarier som är av mindre värde eller som kan antas ha en ekonomisk livslängd på högst tre år får

dras av omedelbart och inventarier som kan antas ha ett bestående värde får inte skrivas av alls. En förutsättning för avdrag är att företaget äger inventarierna samt att inventarierna är avsedda för verksamheten.

Årliga värdeminskingsavdrag kan antingen göras enligt reglerna för räkenskapsenlig avskrivning eller enligt reglerna för restvärdesavskrivning. Båda metoderna bygger på en sammanlagd värdering av inventarierna. Avdrag för räkenskapsenlig avskrivning får enligt huvudregeln göras med högst 30 procent av avskrivningsunderlaget. Räkenskapsenlig avskrivning kan också göras enligt den s.k. kompletteringsregeln. Den tillåter en årlig avskrivning på 20 procent av anskaffningsvärdet, vilket gör att en tillgång kan vara helt avskriven efter fem år. En förutsättning för avdrag för räkenskapsenlig avskrivning är att avdraget ska motsvara avskrivningarna i räkenskaperna.

Restvärdesavskrivning skiljer sig från räkenskapsenlig avskrivning bland annat genom att det inte krävs att den skattemässiga avskrivningen motsvaras av en avskrivning i räkenskaperna. Avskrivningstakten är lägre, högst 25 procent av avskrivningsunderlaget. Det finns heller ingen kompletteringsregel vid restvärdesavskrivning.

Avskrivningsunderlaget

Utgångspunkten för beräkningen av avskrivningsunderlaget är värdet på inventarierna vid det föregående beskattningsårets utgång. Vid räkenskapsenlig avskrivning är det värdet enligt balansräkningen och vid restvärdesavskrivning är det inventariernas skattemässiga värde. Som nämnts ovan hanteras inventarier kollektivt och avyttringar och förvärv under beskattningsåret påverkar storleken på avskrivningsunderlaget. Inventarier som köps och säljs under samma år påverkar dock inte avskrivningsunderlaget. Vinsterna på grund av sådana avyttringar blir omedelbart skattepliktiga och förluster omedelbart avdragsgilla. Vid förvärv av inventarier som finns kvar vid utgången av beskattningsåret ökar avskrivningsunderlaget med anskaffningsvärdet på de förvärvade inventarierna. När inventarier som ägdes vid årets början avyttras ska avskrivningsunderlaget för kvarvarande inventarier minskas

med försäljningssumman. Om försäljningssumman är större än det resterande avskrivningsunderlaget ska det överskjutande beloppet tas upp. Vinster och förluster på inventarier beskattas alltså respektive dras av indirekt på så sätt att vinster gör att framtida avskrivningar blir lägre än de annars skulle ha blivit. Det motsatta gäller för förluster.

Anskaffningsvärdet för inventarier är utgiften för förvärvet om de förvärvas genom köp, byte, egen tillverkning eller på liknande sätt. Om inventarierna förvärvas på annat sätt, anses marknadsvärdet vid förvärvet som anskaffningsvärde.

Ackumulerade överavskrivningar

De svenska reglerna för avskrivning på inventarier är således förmånliga. Inventarier, exempelvis fartyg, som kan ha en ekonomisk livslängd på 25 år kan skrivas av helt på fem år. Stora skattemässiga avskrivningar under tidigare år medför att avskrivningarna minskar under följande år, förutsatt att nya inventarier inte förvärvas. Därmed får företagen ett högre skattemässigt resultat under dessa år än vad de skulle ha haft om de inte hade gjort överavskrivningar. Ett rederi som maximerar möjligheten till avskrivningar och skriver av ett fartyg på fem år, kommer under den resterande tiden av fartygets ekonomiska livslängd göra bokföringsmässiga avskrivningar enligt plan som inte kommer att påverka företagets skattemässiga resultat. Den latent skatteskulden kommer däri-genom att "betalas av". När inventarier avyttras minskar avskrivningsunderlaget med ersättningen för avyttrade inventarier. Detta innebär att företagets framtida avskrivningar kommer att minska och företagets skattemässiga resultat därmed öka. Detta innebär att skatteskulden betalas. Eftersom förvärv av nya fartyg ökar avskrivningsunderlaget kan företagen fortsätta att skjuta skatteskulden framför sig så länge som man förvärvar nya fartyg.

22.3 Tonnagebeskattning och ackumulerade överavskrivningar i Danmark och Finland

22.3.1 Den danska modellen

Den danska modellen innebär att de överavskrivningar som har gjorts på fartyg och andra inventarier före övergången till tonnagebeskattning inte beskattas vid inträdet i tonnageskattesystemet utan beskattas när inventarierna avyttras. Beskattning blir dock enbart aktuellt om rederiverksamheten reduceras i förhållande till nivån vid den tidpunkt då rederiet trädde in i tonnageskattesystemet.

Detta uppnås genom ett system med övergångs- och utjämningsaldon. Vid övergången från det konventionella systemet till tonnageskattesystemet görs en proportionell fördelning av ett rederis existerande avskrivningssaldo mellan inventarier som helt eller delvis ska omfattas av tonnageskattesystemet och övriga inventarier. Fördelningen görs utifrån de räkenskapsmässiga värdena på inventarierna. Den del av tillgångarna som omfattas av tonnagebeskattning förs över till ett särskilt övergångssaldo. Om t.ex. 75 procent av de samlade inventarierna förs in i tonnageskattesystemet ska motsvarande andel av existerande avskrivningssaldo följa med som ett särskilt övergångssaldo. Förbättringsutgifter för tillgångarna ska läggas till saldon.

Anskaffningsutgiften för fartyg och andra inventarier som förvärvats efter övergången till tonnagebeskattning ingår i ett särskilt utjämningssaldo. Rederier som från etableringstidpunkten använder tonnageskattesystemet ska som huvudregel inte föra utjämningssaldo. Dock ska såväl övergångssaldo som utjämningssaldo upprättas om fartyg eller andra inventarier senare överförs från annan användning till tonnageskattesystemet.

Både övergångssaldot och utjämningsaldot skrivs årligen av med 12 procent vilket är det maximala beloppet enligt den danska avskrivningslagen. Om ett negativt övergångssaldo motsvaras av ett positivt utjämningssaldo, skrivs utjämningsaldot ner på grundval av skillnaden. Avskrivningarna kan inte leda till avdrag, varken från inkomst i tonnageverksamheten eller från annan inkomst. Det är således fråga om en skuggavskrivning.

Om ett fartyg eller andra inventarier säljs ska försäljningspriset dras av från det saldo som tillgången omfattas av. Större avdrag får

dock aldrig göras än ett belopp som motsvarar fartygets anskaffningsutgift tillsammans med förbättringsutgifter. Negativa övergångssaldon beskattas i den utsträckning det negativa saldot inte motsvaras av ett positivt utjämningssaldo. Detta innebär att om avskrivningar, försäljning av fartyg eller andra inventarier eller överföring av fartyg och inventarier till annan användning medför att övergångssaldot blir negativt ska det negativa saldot beskattas, om det inte motsvaras av ett positivt utjämningssaldo. Motsvaras ett negativt övergångssaldo endast delvis av ett positivt utjämningssaldo ska skillnaden beskattas.

Med anskaffning av fartyg jämsställs ingående av ett bindande avtal om leverans av nybyggt tonnage inom tre år, under förutsättning att avtalet ingås senast vid utgången av följande inkomstår och att det aktuella tonnaget används i tonnageskattesystemet.

Om ett rederi övergår från tonnagesbeskattning till det konventionella beskattningssystemet utgör summan av övergångs- och utjämningssaldo det framtida avskrivningsunderlaget. Tillgångar som ingått i den tonnagesbeskattade verksamheten, men som inte omfattats av övergångs- eller utjämningsaldon, betraktas som maximalt avskrivna enligt avskrivningslagen för de år som rederiet ingått i tonnageskattesystemet.

Sammanfattningsvis innebär den danska modellen med övergångs- och utjämningsaldon att de ackumulerade överavskrivningarna inte skattas av omedelbart samtidigt som de latent skatteskulderna hänförliga till dessa överavskrivningar inte efterges vid inträdet i tonnageskattesystemet. De latent skatteskulderna minskas dock successivt genom att övergångs- och utjämningssaldo årligen skrivs ned med maximalt tolv procent enligt den danska avskrivningslagen. De ackumulerade överavskrivningarna beskattas först om rederierna minskar sin verksamhet, främst genom att det tonnagesbeskattade tonnaget minskat. Det är först när ett negativt övergångssaldo (ingående tonnage belastat med avskrivningar) inte motsvaras av ett positivt utjämningssaldo (nyförvärvat tonnage) som beskattning blir aktuell. Ett negativt övergångssaldo bortfaller inte efter viss tid utan kvarstår.

22.3.2 Den finska modellen

När ett bolag går in i det finska tonnageskattesystemet fördelas bolagets befintliga avskrivningsunderlag, en s.k. utgiftsrest, mellan den verksamhet som ska tonnageskattas och annan verksamhet i förhållande till det bokförda värdet på inventarierna som ingår i respektive verksamhet. Utgiftsrest är ett begrepp som används i den finska lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet (360/1968) och som i huvudsak motsvaras av det svenska avskrivningsunderlaget i inkomstskattelagens reglering av värde-minskningsavdrag.

I det konventionella finska beskattningssystemet läggs alla lösa anläggningstillgångar samman i en gemensam post, utgiftsrest, från vilken avskrivningar görs. Utgiftsresten beräknas genom att anskaffningsutgifter för tillgångar som införskaffats under ett beskattningsår och oavskrivna anskaffningsutgifter för anläggningstillgångar som införskaffats tidigare år läggs samman. Till anskaffningsutgifter räknas även vissa kostnader för förändringar, förbättringar och reparationer. Summan minskas därefter med överlåtelsepriser och andra vederlag som bolaget erhållit för anläggningstillgångarna under beskattningsåret. Utgiftsresten får skrivas av årligen med högst 25 procent. Om ett bolag överlåtit en anläggningstillgång eller erhållit annat vederlag för tillgången och valt att inte dra av inkomsten från utgiftsresten betraktas överlåtelsepriset eller övrigt vederlag som en skattepliktig intäkt.

Efter att den utgiftsrest som ett bolag hade vid inträdet i tonnageskattesystemet har fördelats på tonnageskattad verksamhet och annan verksamhet ska utgiftsresten som är hänförlig till den tonnageskattade verksamheten fördelas mellan varje fartyg och övriga anläggningstillgångar i förhållande till dessa posters verkliga värden. I praktiken utgörs det verkliga värdet av det sannolika överlåtelsepriset för respektive tillgång. Fartyg betraktas som enstaka nyttigheter och andra nyttigheter betraktas som en separat post. Det högsta belopp som vid försäljning av ett fartyg kan betraktas som inkomst är skillnaden mellan den utgiftsrest som tilldelats fartyget och fartygets verkliga värde. För andra inventarier än fartyg utgör det högsta belopp som kan betraktas som inkomst vid en överlåtelse skillnaden mellan övriga inventariers del av utgiftsresten och den aktuella tillgångens verkliga värde.

Från det högsta belopp som kan betraktas som inkomst ska under tonnageskatteperioden 1/9 dras av varje år. Det innebär att den latent skatteskuld som ingår i det högsta belopp som betraktas som inkomst helt kan efterges under den skattskyldiges tonnageskatteperiod. Det belopp som årligen får dras av får dock inte överskrida det maximala beloppet för årligt statsstöd enligt det stödtak som anges i kommissionens riktlinjer om statligt stöd till sjötransport. Vid beräkningen ska allt stöd beaktas, dvs. det årliga avdraget från det högsta belopp som kan betraktas som inkomst och den skattskyldiges övriga stöd. Om det sammantagna stödet kommer att överstiga kommissionens stödtak får den över-skjutande delen överföras och dras av följande år, under förutsättning att stödtaket inte då överskrids. Det avdragsgilla årliga beloppet fastställs vid beskattningen. Det fastställda beloppet gäller det skattelättnadsbelopp som stödtaket medger för året och det belopp som inte utnyttjats på grund av stödtaket under tidigare år.

Den finska tonnageskattelagen innehåller en ytterligare begränsning vad gäller avskrivningsrätten och latent skatteskulder. Vid fördelningen av utgiftsresten får inte anskaffningsutgiften för fartyg som införskaffats det skatteår som föregår inträdet i tonnagesbeskattning beaktas. Nya fartyg som införskaffats under det sista inkomståret före övergången till tonnageskatt får inte skrivas av enligt de konventionella reglerna. För ett sådant fartyg får bolag endast göra en avskrivning som motsvarar skillnaden mellan anskaffningspriset på fartyget och det verkliga värdet på fartyget vid ingången av tonnageskatteperioden.

Överavskrivningar hänförliga till fartyg som införskaffats under något av de fem åren närmast före inträdet i tonnageskattesystemet omfattas inte av det årliga avdraget med 1/9. Det innebär att bolagen måste räkna ut skillnaden mellan gjorda avskrivningar och faktisk värdenedgång. Det uträknade beloppet undantas från den del av det högsta belopp som betraktas som inkomst och från vilket det årliga avdraget på 1/9 görs.

I det finska tonnageskattesystemet utlöser en försäljning eller annan överlåtelse av fartyg eller andra inventarier beskattning. Skillnaden mellan överlåtelsepris för ett fartyg och den utgiftsrest som fördelats på fartyget utgör skattepliktig inkomst, dock endast upp till det beräknade högsta belopp som kan betraktas som inkomst. Om bolaget under samma år som ett fartyg överlåts

införskaffar ett nytt fartyg får det från den skattepliktiga inkomsten dra av anskaffningsutgiften. Detsamma gäller om bolaget kan visa att det har för avsikt att inom tre år från överlåtelsen av fartyget skaffa ett nytt kvalificerat fartyg t.ex. genom ett nybyggnadskontrakt. Om den skattskyldige inte anskaffar ett ersättningsfartyg utlöses beskattningen. Andra anläggningstillgångar än fartyg beskattas om överlåtelsepriset överstiger den återstående utgiftsresten med beaktande av de överlåtelser som skett under tonnageskatteperioden.

22.3.3 Europeiska kommissionens krav på Finlands hantering av den latent skatteskulden

Finland införde ett system med tonnagesbeskattning år 2002. Då systemet inte fick tillräckligt genomslag föreslog den finska regeringen år 2009 en ny tonnageskattelag. Europeiska kommissionen fann vid sin granskning att den nya lagen inte till alla delar uppfyllde förutsättningarna för ett godtagbart tonnageskatte-system. Kommissionen ställde därför krav på ändringar bland annat i fråga om möjlighet att göra avdrag för avskrivningar på anläggningstillgångar som hör till tonnagesbeskattad verksamhet och som delvis omfattas av inkomstbeskattning, fastställandet av inkomst av tonnagesbeskattad verksamhet, minskande av den skatteskuld som uppkommit under den tid ett bolag varit föremål för inkomstbeskattning före övergången till tonnagesbeskattning samt inkomstföring av kalkylerad ränta.

Finland anpassade sin lagstiftning till kommissionens krav i dessa delar och en ny tonnageskattelag trädde i kraft den 1 mars 2012.

Det finska inkomstskattesystemet med en samlad utgiftsrest för alla anläggningstillgångar möjliggör inte ett exakt fastställande av skatteskulden per fartyg. Ett sådant system ansåg kommissionen inte vara godtagbart vid sin statsstödsgranskning. Kommissionen ställde krav på att det högsta belopp som betraktas som inkomst och den skatteskuld som ingår i detta belopp räknas separat för ett bolags alla fartyg, så att beloppet av den vinst eller förlust som uppkommer vid fartygsöverlåtelse kan räknas per fartyg. Så sker nu genom att finska rederier vid inträde i tonnageskattesystemet ska fördela den befintliga utgiftsresten på varje fartyg. Det högsta

belopp som kan betraktas som inkomst, och således även skatteskulden, fastställs för varje fartyg enligt dess verkliga värde och deras inbördes förhållande.

Kommissionen ställde vidare krav på att det belopp som årligen får dras av inte får överskrida det maximala beloppet för årligt statsstöd enligt det stödtak som anges i kommissionens riktlinjer om statligt stöd till sjötransport. Finland har därför infört en bestämmelse enligt vilken det belopp som årligen får dras av inte får överskrida det maximala beloppet för statligt stöd enligt det angivna stödtaket i riktlinjerna. Av den finska lagstiftningen framgår därför att vid beräkningen ska allt stöd beaktas, dvs. det årliga avdraget från det högsta belopp som kan betraktas som inkomst och den skattskyldiges övriga stöd. Därmed kan avdrag inte komma ifråga om det skulle innebära att stödtaket överskrids.

För att uppfylla kraven i riktlinjerna om att statligt stöd inte får spilla över till verksamhet som inte avser sjötransporter omfattas inte överavskrivningar som bolagen har gjort på fartyg som förvärvats under något av de fem åren närmast före inträdet i tonnageskattesystemet av det årliga avdraget.

22.4 Tonnageskatteutredningens (Fi 2004:20) förslag till hantering av ackumulerade överavskrivningar

Tonnageskatteutredningen (Fi 2004:20) föreslog i sitt betänkande Tonnageskatt (SOU 2006:20) en s.k. övergångsmodell. Övergångsmodellen innebar att skattemässiga överavskrivningar som har gjorts före inträdet i tonnagebeskattning skulle beskattas om fartyg och andra inventarier som innehafts före inträdet avyttrades efter inträdet i tonnagebeskattningen. Vid inträdet i tonnagebeskattningen skulle ett ekonomiskt restvärde och ett skattemässigt värde på respektive tillgång beräknas och de skattemässiga överavskrivningarna skulle anses uppgå till ett belopp som motsvarande skillnaden mellan restvärdet och det skattemässiga värdet. Dessa överavskrivningar skulle skrivas ned under en period om tio år, med tio procent per år. Beskattning av de skattemässiga överavskrivningarna skulle inte ske om företaget under beskattningsåret förvärvade fartyg som användes i den tonnagesbeskattade verksamheten för en anskaffningsutgift som minst motsvarade

restvärdet vid ingången av det beskattningsår som överlåtelsen skedde. Nominell vinst som uppkom vid överlåtelse av fartyg skulle beskattas. Beskattning skulle inte ske om företaget återanskaffade fartyg för en anskaffningsutgift som minst motsvarade försäljningspriset på avyttrade fartyg.

Den föreslagna övergångsmodellen innebar att ett ekonomiskt restvärde och ett skattemässigt värde på respektive tillgång skulle beräknas vid inträdet i tonnageskattningen. För fartyg skulle det ekonomiska restvärdet beräknas genom att anskaffningsutgiften för fartyget reducerades med en årlig avskrivning under innehavstiden motsvarande fyra procent av anskaffningsutgiften. För övriga inventarier skulle det ekonomiska restvärdet beräknas genom att anskaffningsutgiften reducerades med en årlig avskrivning på 20 procent.

För att den skattepliktiga vinsten skulle kunna beräknas skulle även det skattemässiga värdet på tillgången vid ingången i tonnageskattesystemet beräknas. De svenska avskrivningsreglerna medger avskrivningar med varierande storlek. Avskrivningarna sker på ett samlat värde på samtliga tillgångar. Tonnageskatteutredningen fann att någon form av schablonmässig bestämning av det skattemässiga värdet på tillgången vid inträdet i tonnageskattningen därför måste ske. Det skulle ske genom att det totala skattemässiga värdet på de tillgångar som ingick i tonnageskattningen fördelades på respektive tillgång i proportion till hur stor del tillgångens anskaffningsutgift utgjorde av anskaffningsutgiften för samtliga tillgångar som ingick i tonnageskattningen. De skattemässiga överavskrivningarna skulle vid inträdet i tonnageskattesystemet uppgå till ett belopp som motsvarade skillnaden mellan det framräknade ekonomiska restvärdet och det framräknade skattemässiga värdet. Den framräknade latent skattekulden skulle minskas genom en tioårig avtrappning. En avtrappningstid på tio år bedömdes som lämplig mot bakgrund av att medelåldern på den svenska handelsflottan vid tiden för utredningens förslag var 17 år samt att den genomsnittliga ekonomiska livslängden för fartyg bedömdes vara 25 år.

Övergångsmodellen innebar vidare att de latent skattekulderna skulle tas upp till beskattning om fartyg eller inventarier överläts under de första tio åren i tonnageskatteperioden. Beskattningen utlöstes dock inte om vinsten vid en fartygsförsäljning

återinvesterades i ett nyförvärv av fartyg. För att beskattning under tioårsperioden inte skulle ske skulle anskaffningsutgiften för det förvärvade fartyget minst uppgå till restvärdet. Beskattning skulle dock ske om det förvärvade fartyget såldes före utgången av tonnageskatteperioden, om inte återanskaffning åter gjordes. Med förvärv av fartyg jämfördes bindande avtal om leverans av fartyg inom tre år. Nominella vinster vid försäljning av fartyg eller andra inventarier skulle beskattas.

22.4.1 Remissynpunkter på Tonnageskatteutredningens förslag om hantering av de latenta skatteskulderna

Tonnageskatteutredningens betänkande, Tonnageskatt (SOU 2006:20), har varit föremål för remissbehandling. Flera remissinstanser har yttrat sig över betänkandet i den del som gäller hanteringen av de latenta skatteskulderna. Remissinstanserna framför i huvudsak följande synpunkter.

Skatteverket påpekar att hanteringen av de latenta skatteskulderna är mycket förmånlig i förhållande till inkomstskattelagens regler. Övergångsmodellen innebär att skattemässiga överavskrivningar som skett före inträdet i tonnagebeskattningen succesivt efterges under en tioårsperiod. Det ligger enligt Skatteverket nära till hands att anta att reglerna gör att rederier med stora skattemässiga överavskrivningar kommer att välja tonnagebeskattning i syfte att slippa betala skatt på de obeskattade reserverna snarare än att utnyttja reglerna i tonnagebeskattningen i övrigt. Bedömningen av hur fördelaktiga nämnda regler bör vara för de skattskyldiga ankommer inte på Skatteverket att bedöma, varför det avstår från ytterligare synpunkter på förslagets utformning i denna del. Verket framhåller vidare att den danska modellen som ett antal av utredningens experter lyft fram i ett särskilt yttrande framstår som betydligt mera arbetskrävande för såväl de skattskyldiga som Skatteverket än övergångsmodellen. Om den danska modellen skulle läggas till grund för lagstiftning är det nödvändigt att man i det fortsatta lagstiftningsarbetet arbetar på att genom schablonisering förenkla den.

Kammarrätten i Stockholm anser att det är önskvärt att rederiernas beslut ifråga om investeringar fattas utifrån marknadsmissiga överväganden och att skattemässiga hänsyn så vitt möjligt

inte ska styra besluten. Övergångsmodellen innebär att rederierna efter tio år i tonnageskattesystem saknar andra subventions- och incitamentsstrukturer än själva schabloniseringen av inkomsterna. Vad som framkommit om att övergångsmodellen skulle inbjuda till missbruk av just skattemässiga skäl, och att rederierna vart tionde år skulle skifta mellan konventionell beskattning och tonnageskattning är dock en klar nackdel med förslaget. Kammarrätten saknar underlag och sådan kunskap om bland annat rederiernas förutsättningar för att kunna bedöma om denna risk är reell.

Kammarrätten i Göteborg anser att den som i det konventionella systemet har gjort överavskrivningar inte bör erhålla en ytterligare förmån i förhållande till den som gjort avskrivningar med lägre belopp. Den danska modellen i vilken latent skatteskulder inte efterges är därför att föredra.

Länsrätten i Stockholms län anser att en eftergift av de latent skatteskulderna medför att det efter tio år i tonnageskattesystemet inte finns något incitament att öka eller bibehålla den verksamhet som företagen hade vid inträdet i systemet. Vidare innebär övergångsmodellen och en eftergift av de latent skatteskulderna att rederinäringen ges ytterligare stöd utöver vad som följer med schablonbeskattningen. Överavskrivningar i kombination med övergångsmodellen kan ge incitament till att med tio års intervaller växla mellan tonnageskattning och de konventionella reglerna. Det kan enligt länsrätten även ifrågasättas om EU-kommissionen kommer att godkänna övergångsmodellen. Dessa omständigheter sammantagna talar mot att utredningens förslag genomförs.

Juridiska fakulteten vid Stockholms Universitet tillstyrker att ett tonnageskattesystem ska införas i Sverige, men anser att det finns anledning till vissa överväganden beträffande den s.k. övergångsmodellens hantering av latent skatteskulder. Fakultetsnämnden förslår därför en successiv avtrappning av de latent skatteskulderna vid inträdet i systemet med tonnageskattning, men över en längre period om tjugo år med fem procent per år. Detta skulle innebära att hälften av de latent skatteskulderna återstår efter tio år och att incitamenten till att växla mellan systemen därigenom minskar. Incitamentet blir då snarare att hålla sig inom systemet med tonnageskattning, vilket är själva syftet med införandet av systemet. En längre avtrappningsperiod framstår

som mer rättvis i förhållande till dem som inte gjort så stora avskrivningar före inträdet i systemet.

Sveriges Advokatsamfund tillstyrker betänkandets förslag. Samfundet anser att fartygsvinster och rörelsevinster ska beskattas enhetligt och enbart med schablonbeskattning beräknad på tonnage. Det är osäkert om befintliga skatteskulder någonsin kan förväntas komma att realiseras även inom det konventionella skattesystemet med hänsyn till möjligheten att utnyttja avskrivningsunderlag och en kontinuerlig rullning av latent skatteskulder. Samfundet delar utredningens uppfattning att det kan vara motiverat att inte öppna en möjlighet till försäljningar av fartyg och andra inventarier efter ett inträde i tonnageskattesystemet för att uppnå en omedelbar och definitiv skattelättnad. Den övergångsmodell, varigenom fartygsvinster efter tio år övergår till att fullt integreras i tonnageskattesystemet, som utredningen föreslår, tillstyrks därför. Samfundet anser vidare att nominella vinster vid fartygsförsäljning bör ingå i tonnagebeskattningen. Ett undantag för nominella fartygsvinster ger ett oönskat incitament till fartygsinvesteringar också när sådana inte fullt ut är kommersiellt motiverade. Vinster från fartygsförsäljningar är naturligt hänförliga till rederiverksamheten och det vore konsekvent att likställa sådana inkomster med andra inkomster från den kvalificerade verksamheten. För att undvika att fartygshandel kommer att ingå i den kvalificerade verksamheten skulle en spärr kunna övervägas. Denna skulle kunna utformas så att försäljning under ett verksamhetsår av mer än ett fartyg eller av flera fartyg som överstiger tio procent av det sammanlagda tonnaget ska beskattas i särskild ordning utanför den kvalificerade verksamheten.

Näringslivets regelnämnd vill framhålla att företag i rederibranschen inte kan överblicka och uttala sig om sin verksamhet och hur den ser för en så lång tid som krävs för att kunna byta skattesystem. Följaktligen kan de berörda företagen inte planera för att med tio års intervaller byta mellan tonnagebeskattning och beskattning enligt de konventionella reglerna.

Sveriges Fartygsbefälsförening anser inte att de latent skatteskulderna ska kunna efterges under en tioårsperiod vid en övergång till tonnageskatt. Det innebär att det efter tio år saknas incitament att öka den verksamhet som man hade vid inträdet i tonnagebeskattningen, vilket föreningen ser som huvudsyftet med förslaget.

Sjöbefälsförbundet anser att förslaget om hur latent skatteskulder ska hanteras är så förmånligt att det kan uppfattas som stötande. Förbundet tror också att den föreslagna lösningen inbjuder till missbruk.

22.5 Överväganden och förslag

22.5.1 Allmänna utgångspunkter

Utredningens utgångspunkter vid behandling av ackumulerade överavskrivningar, de latent skatteskulderna, i ett svenskt tonnageskattesystem är att de latent skatteskulderna inte ska efterges, men att en avskattning inte heller ska ske omedelbart. För att den metod som väljs ska vara förenlig med syftet med en ny stödordning bör den uppmuntra företagen att bibehålla eller öka den verksamhet som bedrivs vid övergången till tonnagebeskattning.

Den modell som väljs för hantering av de ackumulerade överavskrivningarna bör, enligt utredningens uppfattning uppfylla följande kriterier. Modellen ska vara hanterbar och enkel. Regelverket bör vara lättillgängligt såtillvida att det ska vara begripligt och överblickbart. Den modell som väljs ska även från ett praktiskt perspektiv vara lätt att tillämpa för såväl den skattskyldige som för Skatteverket. De värden som ingår i en modell, t.ex. storleken på den latent skatteskulden eller värdet av ett fartyg ska även vara lätt att kontrollera. Modellen bör även vara av övergångskaraktär så att de latent skatteskulderna inte behöver hanteras för evigt. Den reglering för hantering av de latent skatteskulderna som väljs bör ha en slutpunkt, dvs. rederierna och Skatteverket bör inte under överskådlig tid behöva hantera skulderna.

22.5.2 Tonnageskatteutredningens (Fi 2004:20) förslag, den finska och den danska modellen

Utredningen har gått igenom och övervägt de modeller som används för att hantera de ackumulerade överavskrivningarna i våra grannländer och det förslag som Tonnageskatteutredningen tog fram. Nedan följer en redogörelse för varför utredningen inte anser att de ska tillämpas i det svenska systemet.

Tonnageskatteutredningens (Fi 2004:20) förslag

Den övergångsmodell som Tonnageskatteutredningen föreslog i sitt betänkande, Tonnageskatt (SOU 2006:20) uppfyller inte de kriterier som anges i förevarande utredningsdirektiv vad gäller hanteringen av de latent skatteskulderna. Övergångsmodellen innebär att de skattemässiga överavskrivningar som skett före inträdet i tonnageskattesystemet skrivs ner under en period om tio år med tio procent per år. Övergångsmodellen uppfyller således inte kravet på att de latent skatteskulderna inte ska efterges.

Om den latent skatteskulden successivt minskas och inte beskattas vid en övergång till ett tonnageskattesystem eller under tiden i tonnageskattesystemet kan företagen dra fördel av att den genom överavskrivningar uppskjutna skatteskulden trappas ned och efter tio år förvandlas till en slutlig skattelättnad. Enligt inkomstskattelagens regler om värdeminskningssavdrag för inventarier kommer gjorda överavskrivningar att beskattas, dels genom att företaget under den resterande tiden av exempelvis ett fartygs ekonomiska livslängd kommer att göra bokföringsmässiga avskrivningar enligt plan som inte kommer att påverka företagets skattemässiga resultat, dels när inventarier avyttras. Vid avyttring minskar avskrivningsunderlaget med ersättningen för avyttrade inventarier. Detta innebär att företagets framtida avskrivningar kommer att minska och företagets skattemässiga resultat därmed öka. Eftersom förvärv av nya fartyg ökar avskrivningsunderlaget kan företagen genom nyförvärv fortsätta att skjuta skatteskulden framför sig. Det konventionella skattesystemet ger således incitament för rederierna att återinvestera i nya fartyg. Med den s.k. övergångsmodellen försvinner efter en tioårsperiod med tonnagebeskattning incitamentet att bibehålla eller öka verksamheten.

En nedtrappning av de skattemässiga överavskrivningarna enligt övergångsmodellen skulle innebära att rederierna kan utnyttja inkomstskattelagens förmånliga avskrivningsregler samtidigt som företagen efter ett inträde i tonnageskattesystemet kan uppnå en fullständig eftergift av den latent skatteskulden. Tonnageskatteutredningens förslag till hantering av rederiernas överavskrivningar innebär väsentligt fördelaktigare regler för upplösning av dessa än vad som gäller i dagens skattesystem. Vidare inbjuder modellen till att med tio års intervall växla mellan tonnagebeskattning och

konventionell beskattning för att på så sätt tillgodogöra sig förmånliga värdeminskningsavdrag i det ena systemet för att sedan uppnå en slutlig skattelättnad genom eftergift av den latent skatteskulden i det andra. Övergångsmodellen uppfyller således inte syftet att ge rederierna incitament att öka eller ens bibehålla sin verksamhet och därmed inte heller tonnageskattesystemets huvudsakliga syfte – att öka antalet svenskflaggade fartyg.

Den finska modellen

I det finska tonnageskattesystemet efterges de latent skatteskulderna genom ett årligt avdrag med 1/9. Efter tio år i det finska tonnageskattesystemet har företagen inte kvar några överavskrivningar. Samma aspekter gör sig därmed gällande beträffande den finska modellen som beträffande Tonnageskatteutredningens övergångsmodell vad gäller incitamentsstrukturen för fartygsanskaffning. Även den finska modellen innebär en mycket förmånlig skattelättnad genom möjligheten för bolag att göra överavskrivningar i det konventionella systemet och därefter få den skatteskuld som uppkommer nedskrivna inom tonnageskattesystemet.

Den finska modellen innebär vidare att ett verkligt värde på fartyg och andra inventarier ska bestämmas vid inträdet i tonnagebeskattning. I praktiken ska en uppskattning eller värdering av marknadspriset göras. Marknadsvärderingar är behäftade med osäkerhet och torde vara kostsamma för rederiet samt medföra bedömningssvårigheter för Skatteverket. Finland har vidare för att säkerställa att det sammantagna stödet till sjöfartsnäringen inte överskrider, eller spiller över på andra verksamheter än sjöfart, infört stoppregler i sin tonnageskattelag. Det årliga avdraget på 1/9 får inte överskrida det årliga maximala beloppet av statsstöd som beviljas med beaktande av den skattskyldiges övriga stöd. Det årliga avdraget på 1/9 får inte användas för att reducera överavskrivningar som gjorts under de fem senaste åren före inträdet i tonnagebeskattning och som redan har kommit företaget till del genom vinstreducering i kommersiell verksamhet som inte hör till området för tonnagebeskattad verksamhet. Det finska regelverket får anses förhållandevis komplext. Systemet kan vid en sammantagen bedömning inte sägas utgöra en lättillgänglig reglering eller vara enkelt att tillämpa och kontrollera.

Den finska modellen uppfyller vidare inte utgångspunkten i direktiven att de latent skatteskulderna inte ska efterges vid en övergång till tonnageskattning.

Den danska modellen

Det danska tonnageskattsystemets hantering av ackumulerade överavskrivningar överensstämmer i flera delar med utgångspunkterna för ett svenskt system. Någon direkt avskattning vid inträdet i tonnageskattsystemet sker inte. Beskattning blir endast aktuell när ett fartyg säljs eller på annat sätt överläts och fartyget eller inventarierna inte ersätts av andra fartyg eller inventarier. Danmark använder såsom ovan har beskrivits ett system med övergångssaldo och utjämningsaldo. Både övergångssaldot och utjämningsaldot minskas dock årligen genom en kalkylmässig avskrivning på tolv procent. Det innebär att de ackumulerade överavskrivningarna, visserligen i en långsam takt i förhållande till den finska modellen, successivt minskas.

När ett fartyg eller andra inventarier överläts dras försäljningssumman av från det saldo till vilket fartyget eller inventariet hör. Om övergångssaldot blir negativt beskattas det negativa beloppet om det inte motsvaras av ett positivt utjämningsaldo. Modellen med övergångssaldo och utjämningsaldo innebär att så länge nytt tonnage eller andra inventarier anskaffas som ersättning för det överlätna återförs inte de latent skatteskulderna till beskattning. I den danska modellen jämställs bindande kontrakt om leverans av fartyg med anskaffning av fartyg. Det är således möjligt även i den danska modellen att undgå reell beskattning av överavskrivningarna så länge inte rederiverksamheten minskar till den grad att övergångssaldot blir negativt eller rederiverksamheten avvecklas.

Den danska modellen innebär att rederierna och Skatteverket under mycket långa tidsperioder ska hantera saldon. Det negativa övergångssaldot bortfaller inte utan ska bli föremål för beskattning vid någon tidpunkt. Den danska modellen uppfyller, genom nedskrivningen med tolv procent per år av övergångssaldot och utjämningsaldot, inte heller de förutsättningar för hantering av de ackumulerade överavskrivningarna som utredningen enligt sina direktiv har att hålla sig till.

22.5.3 Ackumulerade överavskrivningar ska fastställas i ett skillnadsbelopp

Förslag: Om det bokförda värdet på inventarierna som ingår i den tonnagesbeskattade verksamheten, vid utgången av beskattningsåret närmast före det första året som tonnagesbeskattning ska ske, överstiger det skattemässiga värdet, ska skillnaden fastställas (skillnadsbeloppet).

Reglerna i 18 kap. IL om värdeminskingsavdrag innebär när det gäller inventarier med en lång ekonomisk livslängd, såsom fartyg, möjlighet till skattemässiga överavskrivningar med betydande belopp. Det medför att företag vid inträdet i tonnageskattesystemet på grund av överavskrivningar på fartyg men även andra inventarier har latent skatteskulder. De ackumulerade överavskrivningarna uppgick till 6,4 miljarder år 2011 (beräknat på 495 företag inom SNI-koderna 501 Havs- och kustsjöfart, passagerartrafik och 502 Havs- och kustsjöfart, godstrafik). Totalt för samtliga av de företag som har ett kvalificerat fartyg knutet till sig uppgick de ackumulerade överavskrivningarna till knappt 10,2 miljarder kronor år 2012. De företag som utredningen antagit kommer träda in i systemet är 23 till antalet och de har ackumulerade överavskrivningar som uppgick till knappt 1,5 miljarder kronor för år 2012. För utförligare information hänvisas till kapitel 8 och kapitel 30.

Vid inträdet i tonnageskattesystemet måste de överavskrivningar ett företag har kunna urskiljas och fastställas. Den metod som väljs för att fastställa överavskrivningarna bör vara enkel och hanterbar. Regelverket bör vara begripligt och överblickbart. Reglerna för fastställande av överavskrivningar ska även från ett praktiskt perspektiv vara lätta att tillämpa för såväl den skattskyldige som Skatteverket. De värden som fastställs ska vara lätta att kontrollera.

Utredningen har konstaterat att de modeller som används i Finland och Danmark inte uppfyller de i direktiven givna förutsättningarna. Detsamma gäller Tonnageskatteutredningens föreslagna modell. Utredningen har även funnit att de i vissa avseenden är alltför komplicerade.

Eftersom fartyg utgör stora investeringar och har en lång ekonomisk livslängd kan huvuddelen av de ackumulerade överavskrivningarna antas utgöras av avskrivningar på fartyg, även om avskrivningar föreligger även på andra inventarier. I det befintliga konventionella skattesystemet hanteras inventarier kollektivt. Även om det skulle vara teoretiskt möjligt att utifrån enskilda företags bokföring och anläggningsregister fördela avskrivningsunderlaget på inventarierna skulle det vara både tidsödande för företagen och svårkontrollerat för Skatteverket. Ett sådant förfarande uppfyller inte utredningens målsättning att regelverket ska vara lätt att tillämpa och lätt att kontrollera. En schablonmässig bestämning av överavskrivningarna är därför att föredra.

En variant skulle kunna vara att bestämma överavskrivningarna till skillnaden mellan inventariernas skattemässiga värde och marknadsvärdet. Marknadsvärdet kan dock vara svårt att fastställa. I praktiken skulle det innebära en uppskattning eller värdering av marknadspriset vid en överlåtelse. Marknadsvärderingar av inventarier är kostsamma för företagen. En marknadsvärdering medför även bedömningar och kontroller från Skatteverkets sida. Utredningen bedömer att det bokförda värdet av inventarier är ett mer lämpligt värde att utgå ifrån. De bokförda värdena ska följa god redovisningsed. De bokförda värdena har fördelen av att vara lättillgängliga för företagen och kan kontrolleras av Skatteverket. Utredningen föreslår därför en regel enligt vilken överavskrivningarna fastställs i ett skillnadsbelopp baserat på skillnaden mellan bokförda värden och skattemässiga värden.

De ackumulerade överavskrivningarna bör vara fastställda och kända redan från början. I samband med att ett företag träder in i tonnageskattesystemet bör storleken på de överavskrivningar som är hänförliga till de inventarier som har hänförts till den tonnageskattade verksamheten fastställas. Till den del det bokförda värdet på inventarierna överstiger det skattemässiga värdet ska skillnaden fastställas. Detta belopp utgör underlaget för den latent skatteskulden, det så kallade skillnadsbeloppet.

Utredningen föreslår således att ackumulerade överavskrivningar på inventarier som ska omfattas av tonnageskattning ska fastställas vid inträdet i tonnageskattning. Storleken av ett företags överavskrivningar bestäms schablonmässigt genom att ett s.k. skillnadsbelopp fastställs. Skillnadsbeloppet utgör skillnaden

mellan det bokförda värdet på de inventarier som ska ingå i den tonnagebeskattade verksamheten och deras skattemässiga värde.

Bestämmelsen föreslås tas in i 39 b kap. 19 § IL.

22.5.4 Avstämning och återföring (avstämningsmodellen)

Förslag: En del av skillnadsbeloppet ska tas upp som intäkt i inkomstslaget näringsverksamhet om

– nettotonnaget som utgör underlag för beräkningen av tonnageinkomsten, eller

– den andel av nettotonnaget som ägs av den som bedriver verksamheten

har minskat eller är oförändrat det femte beskattningsåret i förhållande till det första beskattningsåret som tonnagebeskattning ska ske.

En ny avstämning ska göras vart femte år i förhållande till den föregående avstämningen. Om nettotonnaget eller den ägda andelen har minskat ska en andel av skillnadsbeloppet tas upp som intäkt.

Den andel av skillnadsbeloppet som ska tas upp ska uppgå till 25 procent av det ursprungliga skillnadsbeloppet. Om den ägda andelen av nettotonnaget har minskat med mer än 25 procent ska dock en så stor andel av skillnadsbeloppet som motsvarar minskningen tas upp.

Vid utträde ur tonnagebeskattningen eller vid återkallelse av godkännandet för tonnagebeskattning samt vid likvidation eller konkurs ska återstående skillnadsbelopp tas upp som intäkt det sista året tonnagebeskattning sker eller det beskattningsår återkallelsen sker.

Utgångspunkter för hanteringen av de latent skatteskulderna

Det fastställda skillnadsbeloppet ska inte efterges, utan återföras till beskattning. Utredningen har därmed att ta ställning till när och hur återföringen till beskattning ska ske. Utredningen har övervägt ett flertal alternativ. Av utredningens direktiv följer att en avskattning av de ackumulerade överavskrivningarna inte bör ske

omedelbart. Eftersom flera rederier har stora latent skatteskulder till följd av gjorda överavskrivningar anser utredningen att en obligatorisk och omedelbar beskattning av de ackumulerade överavskrivningarna inte är rimlig. Det är därför inte aktuellt att förena inträde i tonnageskattesystemet med avskattning av ett företags ackumulerade överavskrivningar.

Vid bedömningen av vilka regler som bör gälla för hanteringen av de ackumulerade överavskrivningarna vid inträdet i tonnageskattesystemet fäster utredningen vikt vid att reglerna ska vara begripliga och förutsägbara för företagen och Skatteverket. De värden som används ska vara möjliga att kontrollera och reglerna bör ge incitament att öka den svenskflaggade handelsflottan. Modellen bör även vara av övergångskaraktär. De ackumulerade överavskrivningarna bör återföras till beskattning i vart fall senast när den som är godkänd för tonnagebeskattning lämnar tonnageskattesystemet. Företag med ackumulerade överavskrivningar bör inte ges en förmånligare behandling vid ett inträde i tonnageskattesystemet än om de stannar kvar i det konventionella systemet. Överavskrivningarna bör samtidigt, för att införandet av tonnageskattesystemet inte ska bli meningslöst genom att kostnaden för återföringen av de latent skatteskulderna blir ekonomiskt ohållbar för företagen, återföras i sådan takt och omfattning att företag med latent skatteskulder har möjlighet att välja tonnagebeskattning.

Modell A

Ett alternativ är att den som är godkänd för tonnagebeskattning under tiden med tonnagebeskattning ska återföra skillnadsbeloppet till beskattning. En sådan återföring skulle kunna ske genom att del av skillnadsbeloppet varje beskattningsår tas upp till beskattning. En årlig återföring av skillnadsbeloppet skulle kunna bestämmas så att en återföring ska ske med en tiondel varje beskattningsår, dvs. motsvarande den minsta giltighetstiden. En bestämd årlig återföring under tio år skulle säkerställa att de ackumulerade överavskrivningarna tas upp till beskattning under en överskådlig tid. Modellen innehåller dock inget incitament för den som ingår i tonnageskattesystemet att öka sitt tonnage. Utredningen bedömer mot bakgrund av de överavskrivningsnivåer som föreligger i

branschen att många företag i dagsläget saknar tillräckliga ekonomiska reserver för att återföra sina ackumulerade överavskrivningar till beskattning i enlighet med modellen.

Modell B

Ett annat alternativ är att återföringen ska ske under tiden med tonnagebeskattning, dock senast när den som är godkänd för tonnagebeskattning lämnar tonnageskattesystemet och återinträder i konventionell beskattning. I det föreslagna tonnageskattesystemet är tiden med tonnagebeskattning inte fast. Giltighetstiden, även benämnd tonnageskatteperiod, löper från inträdet på obestämd tid fram till utträde, dock minst tio år. Den reglering för återföring till beskattning som ska ske bör ha en slutpunkt, dvs. rederierna och Skatteverket ska inte under oöverskådlig tid behöva hantera skulderna. Den latent skatteskulden ska inte behöva hanteras även vid ett återinträde i konventionell beskattning. Utredningen anser därför att skillnadsbeloppet bör tas upp till beskattning senast vid utträde ur tonnageskattesystemet.

Eftersom tonnageskatteperioden i det föreslagna tonnageskattesystemet kan komma att löpa under fler år än tio år anser utredningen att en återföring av skillnadsbeloppet till beskattning senast vid den tidpunkt när den som är godkänd för tonnagebeskattning lämnar tonnageskattesystemet är rimlig. I en sådan modell behöver varken hela skillnadsbeloppet eller en viss del av det tas upp till beskattning under ett visst beskattningsår. Företagen ges en viss dispositionsfrihet och möjlighet att återföra sin skatteskuld till beskattning under år med positiva resultat och med bättre likviditet. Även med en återföringstid som kan komma att sträcka sig över längre tid, då återföringen ska ske senast vid utträdet ur tonnagebeskattning, säkerställs en slutpunkt när skatteskulderna ska vara slutreglerade. Fartygen har också en begränsad livslängd. En möjlighet är att dessutom komplettera med att avskattning ska ske när fartyg som utgjort inventarium från början avyttras. Det skulle innebära att senast när alla ursprungliga fartyg har avvecklats kommer återföringen att ske även om företaget fortfarande är kvar i systemet.

I en dylik modell skulle en återföring till beskattning av överavskrivningarna inom ramen för tonnageskattesystemet kunna

knytas till avyttring av fartyg och de överlåtelsepriser som erhålls därigenom. Modellen skulle kunna konstrueras enligt följande. Skillnadsbeloppet ska tas upp till beskattning om ett fartyg avyttras som ingick i verksamheten vid övergången till tonnagebeskattning. Skillnadsbeloppet ska tas upp till beskattning motsvarande det avyttrade fartygets andel tonnage av samtliga fartygs tonnage vid övergången till tonnagebeskattning. Sker inga avyttringar kan företaget fritt bestämma när och till hur stor del skillnadsbeloppet ska tas upp till beskattning, dock ska skillnadsbeloppet senast tas upp till beskattning det sista året som tonnagebeskattning sker. I en återföringsmodell som nu har redogjorts för finns dock inget incitament till ökning av den svenska handelsflottan.

Utredningen bedömer att modellen är genomförbar. Företagen ges möjlighet till en uppskjutning av återföringen av ackumulerade överavskrivningar och möjlighet att återföra skatteskulden i en takt som företaget råder över. Modellen uppfyller även kriteriet att överavskrivningarna inte kan tas med vid en övergång från tonnagebeskattning till konventionell beskattning. I modellen ges incitament att bibehålla det befintliga tonnaget, dels genom att återföringen av överavskrivningarna till beskattning knyts till avyttringar av fartygsbeståndet, dels genom att företagen ges incitament att stanna i tonnageskattesystemet och därmed inom den svenska beskattningssfären. Modellens svaghet är att den saknar incitament till ökning av tonnaget och därmed i förlängningen incitament till ny- och återregistrering av tonnage i det svenska fartygsregistret.

Modell C – Utredningens förslag (avstämningssmodellen)

Utredningen föreslår en modell som innehåller ett incitament att öka flottans storlek, framför allt den ägda andelen. Utredningens förslag utgår delvis från en modell som Sveriges Redareförening har föreslagit. Modellen syftar till att ge företagen incitament att öka sitt tonnage. Modellen innebär i huvudsak att skillnadsbeloppet inte ska återföras till beskattning så länge företaget ökar sin flotta. Om flottans storlek är oförändrad eller minskar ska dock en del av skillnadsbeloppet återföras. Utredningens övervägande i fråga om avstämningssintervaller och den andel av skillnadsbeloppet som ska återföras vid respektive avstämningstillfälle redovisas nedan.

Avstämningsintervall

Utredningen föreslår att en första avstämning ska göras efter fem år från inträdet i tonnageskattesystemet. Om företaget ökat både det totala tonnaget och det ägda tonnaget ska någon återföring av skillnadsbeloppet inte ske. Jämförelsen görs mot det redovisade nettotonnaget vid inträdet i systemet. Har det ägda eller det totala nettotonnaget inte ökat ska en del av skillnadsbeloppet återföras till beskattning. Nästa avstämning sker efter fem år. Även vid det avstämningsstillfället gäller att en återföring av en del av skillnadsbeloppet ska ske om tonnaget inte har ökat. Jämförelsen av om det ägda och totala nettotonnaget har ökat bör göras gentemot nettotonnaget vid föregående avstämning. Vid en ökning av tonnaget totalt och ifråga om ägt tonnage ska inte skillnadsbeloppet återföras. Teoretiskt är återföringstiden 20 år, men endast för det företag vars ägda och totala nettotonnage inte har ökat. Så länge både det ägda och det totala tonnaget ökar sker ingen återföring till beskattning av skillnadsbeloppet.

I det sistnämnda fallet finns ingen slutpunkt i tid för när den som är godkänd för tonnagebeskattning senast ska ha återfört skillnadsbeloppet. Utredningen har övervägt om ett system i vilket de ackumulerade överavskrivningarna i princip kan skjutas framåt utan någon slutpunkt är rimlig. Ett sådant system får anses vara en generös behandling av de latent skatteskulderna. Att utredningen föreslår ett sådant regelverk motiveras av införandet av tonnage-skattesystemets syften – att öka andelen svenskregistrerade handelsfartyg. Den föreslagna modellen ger ett incitament för företagen att öka sitt ägda och totala nettotonnage. Ökningen kan bland annat bestå i att nya fartyg införskaffas som kan registreras i det svenska registret. Ökningen kan även bestå i att fartyg återförs till den svenska beskattningssfären och kan återregistreras.

Återföringsreglerna ger enligt utredningens bedömning incitament för att registrera beställda fartygsbyggen under svensk flagg och även att registrera fartyg, när de är färdigbyggda, i det svenska registret. De föreslagna reglerna bedöms även rymmas inom de av utredningsdirektiven angivna ramarna enligt vilka de latent skatteskulderna inte ska efterges, men att en avskattning av dessa skulder inte heller ska ske omedelbart.

Utredningen anser vidare att modellen uppmuntrar företagen att stanna inom systemet med tonnagebeskattning och att incitamenten att växla mellan tonnagebeskattning och konventionell beskattning därigenom minskar. Incitamentet blir snarare att hålla sig inom systemet med tonnagebeskattning.

Ökning av flottan

Den föreslagna modellen innehåller inget krav på hur stor ökningen av tonnage ska vara. Utredningen har övervägt om ett krav på viss procentuell ökning av ägt och totalt tonnage bör ställas. Ett sådant krav skulle t.ex. kunna utformas så att tonnage ska öka med en procentsats kontinuerligt varje beskattningsår. En sådan modell skulle tillförsäkra att en verklig ökning av tonnage sker, genom att ökningen ska ske varje år och stämmas av mot det föregående året. Om kravet på ökning ställs på årlig basis skulle det inte vara möjligt för ett rederi att inför avstämningsstillfället tillfälligt öka det ägda och totala tonnage.

Utredningen bedömer dock att det inte är rimligt att ställa krav på en sådan årlig utökning av ett rederis flotta. Sveriges Redareförening har redan under Tonnageskatteutredningens (Fi 2004:20) arbete framhållit att det konventionella systemets investeringsstruktur är problematisk på grund av beskattningsårets slutenhet och de problem det medför då beskattningsårets slutenhet ger för kort tid att genom återinvestering ersätta avyttrade fartyg. I den nu aktuella modellen förslår utredningen avstämningsstider med fem års intervaller. Femårsperioder torde väl tillgodose behovet av längre tid för investeringar samt fartygsbyggen. Redareföreningen har till utredningen lämnat uppgifter om att fartygsförvärv kan ta upp till fem år ifråga om beställning och leverans av nybyggda fartyg. Vid köp av befintliga fartyg är marknaden fluktuerande varför affärsmässigt sunda köp bör kunna ske över tid längre än inom ett år. Att det föreligger ett behov av längre tid än ett år för fartygsförvärv illustreras även av det danska tonnageskattesystemet. Det danska tonnageskattesystemet innehåller en bestämmelse som medger att fartyg förvärvas inom en tid av tre år, utan att skattskyldighet utlöses vid avyttring och minskat tonnage.

Ett krav på viss procentuell ökning skulle även kunna ställas på femårsbasis. Tonnageskattesystemet bör uppmuntra till och ge initiativ till att andelen svenskregistrerade handelsfartyg ökar, det får dock anses olämpligt att skapa skatteincitament som, om än indirekt, ställer alltför höga krav på ständig expansion. Nybyggnation av fartyg och andra fartygsförvärv kräver stora investeringar från företagets sida. Fartygsförvärv och även inhyrning av fartyg på långtidskontrakt bör styras av affärsmässiga överväganden. Fartygsmarknaden är även konjunkturkänslig och affärsmässigt sunda beslut om fartygsförvärv bör beakta konjunktursvängningar och dess inverkan på prisbilden.

Utredningen anser att en avvägning mellan ett alltför starkt skattedrivet incitament till fartygsinvesteringar, när sådana inte är kommersiellt motiverade, och det incitament till ökning av den svenska handelsflottan som tonnageskattesystemet bör ge måste göras. Utredningen väljer därför att inte förena villkoret för fortsatt uppskjuten beskattning med ett krav på en viss procentuell ökning av det ägda och totala nettotonnaget. Utredningen finner att en rimlig procentsats i alltför stor utsträckning är avhängig förhållandena i det enskilda företaget. I rederibranschen finns små, medelstora och stora företag. Hur stor flotta företagen förfogar över varierar. Det finns bland rederierna företag som enbart opererar med ett eller ett fåtal fartyg. Det finns företag med en omfattande flotta som är registrerad i ett flertal länder, även i register utanför EU och EES. Företagens möjligheter att ta hem fartyg till Sverige och genom olika dispositioner öka sitt tonnage varierar sålunda kraftigt. En satt procentsats skulle därför kunna bli mycket svår att möta för ett företag och inte alls för ett annat. Utredningen anser inte att det i fråga om möjligheten till uppskjuten återföring av ackumulerade överavskrivningar får råda olikheter. En satt procentsats riskerar enligt utredningens bedömning att i praktiken medföra skilda beskattningskonsekvenser utifrån de skiftande förutsättningar som finns mellan rederiföretagen.

Genom att uppskjutning av återföring knyts till att såväl det ägda tonnaget som det totala bruttonnaget efter fem år ska ha ökat i förhållande till tonnaget vid inträdet i tonnageskattesystemet och därefter vid avstämningstillfällen med femårsintervaller anser utredningen att tillräckligt incitament att stanna inom tonnageskattesystemet och utöka tonnaget ges. Utredningen bedömer även

att avstämningstillfällen fem år från inträdet i tonnageskattesystemet och löpande är rimligt och avvägt. I det föreslagna tonnageskattesystemet finns ingen begränsning till viss tid som företagen ska välja att träda in i systemet. Villkoret om att inom fem år från inträdet i tonnageskattesystemet öka sitt ägda och totala tonnage för att komma i åtnjutande av uppskjuten beskattning av ackumulerade överavskrivningar får även ses mot bakgrund av att inträdestidpunkten i systemet är valfri för företagen.

Bedömningen av om tonnaget har ökat ska göras på företagsnivå

Bedömningen av om tonnaget har ökat bör göras på företagsnivå och inte koncernnivå. Redareföreningen har föreslagit att bedömningen av om en ökning av tonnaget har skett ska göras på koncernnivå. Utredningen ställer sig tveksam till en återföringsmodell på koncernnivå. Utredningen har valt en sådan konstruktion ifråga om kravet inom tonnageskattesystemet på att ett företags bruttotonnage som är registrerat inom EU ska bibehållas eller ökas under beskattningsåret. Det kravet bygger dock på kommissionens riktlinjer. Om bedömningen av om det ägda eller totala tonnaget har ökat ska få ske på koncernnivå bör även kravet på återföring gälla på koncernnivå. Det innebär att 25 procent av hela koncernens skillnadsbelopp ska återföras till beskattning om ökningskravet inte uppfylls (dvs. alla kvalificerade koncernförbundna företags skillnadsbelopp). Det skulle i sin tur innebära att ett företag som ökat sitt tonnage, trots det kan få en ökad skattebelastning på grund av ett annat företags icke ökade fartygsinnehav.

En återföringsmodell på koncernnivå skulle innebära ett avsevärt avsteg från principen om att varje näringsverksamhet är ett eget skattesubjekt. Skillnadsbeloppet fastställs på företagsnivå. Utredningen har också att beakta att skattesystem bör vara neutrala i den meningen att hur en verksamhet organiseras inte bör påverka skattebelastningen. En återföringsmodell i vilken kravet på ökat tonnage får ske på koncernnivå kan medföra skattemässiga fördelar för koncerner i förhållande till företag som inte ingår i en koncern. Utredningen anser därför att bedömningen ska göras på företagsnivå.

Andel av skillnadsbeloppet som ska tas upp som intäkt

Utredningen har övervägt hur stor del av skillnadsbeloppet som ska återföras till beskattning om det ägda och totala tonnaget inte har ökat. Utredningen har utgått från den ekonomiska livslängden för fartyg. Den ekonomiska livslängden för fartyg varierar beroende på vilken typ av fartyg det gäller. Det är inte möjligt att beakta olika fartygstypers faktiska ekonomiska livslängd, utan en schabloniserad ekonomisk livslängd får användas. En genomsnittlig ekonomisk livslängd för fartyg bedöms kunna sägas vara cirka 25 år. Enligt utredningens uppfattning bör återföringstiden för överavskrivningarna motsvara en planmässig avskrivningstakt inom det konventionella beskattningssystemet. Med avstämningstillfällena i intervaller om fem år innebär det att 25 procent av det fastställda skillnadsbeloppet bör tas upp till beskattning vid varje avstämningstillfälle. För tydlighetens skull får utredningen här påpeka att vad som således avses är att 25 procent av det ursprungligt fastställda skillnadsbeloppet ska tas upp till beskattning, inte 25 procent av vad som kan återstå efter en minskning av skillnadsbeloppet. En sådan återföringstakt skulle bli oändlig då någon rest av skillnadsbeloppet alltid skulle bestå. Skillnadsbeloppet skulle minska men aldrig bli noll. En återföring på 25 procent av skillnadsbeloppet per avstämningstillfälle ger en återföringstid inom tonnageskattesystemet på 20 år. Med beaktande av den tid under vilken fartyg kan skrivas av genom det konventionella beskattningssystemets avskrivningsregler motsvarar tiden sammanlagt den ekonomiska livslängden för fartyg på 25 år.

Med utgångspunkt i en ekonomisk livslängd för fartyg på 25 år blir behandlingen av återföringen av ackumulerade överavskrivningar likvärdig inom tonnageskattesystemet och det konventionella beskattningssystemet. Utredningen är av uppfattningen att de ackumulerade överavskrivningarna inte bör ges en förmånligare behandling för den som godkänns för tonnageskattning, än för den som ska återföra överavskrivningarna till beskattning i det konventionella systemet.

Tonnageskattesystemets syfte är som framhållits att öka andelen svenskregisterat tonnage. I det ligger att tonnageskattesystemet syftar till att främja ökning av företagets tonnage. Även de föreslagna reglerna om uppskjuten beskattning av ackumulerade

överavskrivningar syftar till att ge incitament till ökning av tonnage. Avsikten är att premiera den som ökar sitt ägda och totala tonnage och att genom skattekrediten skapa bättre förutsättningar för investeringar. Det är det huvudsakliga skälet för att ge en skattekredit.

Om det ägda tonnaget är oförändrat eller minskar bör dock överavskrivningarna återföras till beskattning. Om det ägda nettotonnaget minskat bör skillnadsbeloppet återföras till beskattning i motsvarande mån, dock minst med 25 procent. I alla andra situationer som föranleder att skillnadsbeloppet ska tas upp som intäkt, ska 25 procent tas upp. Det gäller om nettotonnaget eller den ägda andelen är oförändrat eller om endera av dem har minskat.

Utredningen föreslår att bestämmelserna tas in i 39 b kap. 21 och 22 §§ IL.

Skillnadsbeloppet tas upp till beskattning senast när företag lämnar tonnageskattsystemet

Utredningen har haft som utgångspunkt att de ackumulerade överavskrivningarna inte ska behöva hanteras under oöverskådlig tid. Utredningen har funnit att företag som ökar sitt ägda och totala nettotonnage kan medges uppskjuten återföring av skillnadsbeloppet inom tonnageskattsystemet. Inom ramen för tonnageskattsystemet kan återföringen av skillnadsbeloppet under vissa förutsättningar skjutas framåt under obestämd tid. Det gäller för den som ökar sitt ägda och totala nettotonnage. Ett företag ansöker själv om utträde och bestämmer när det vill lämna tonnageskattsystemet, med förbehåll för att en minsta tonnageskatteperiod om tio år gäller för den som väljer tonnagebeskattning. Företagen kan således själva styra om och när de lämnar systemet. Förutsättningarna för fortsatt uppskjuten beskattning föreligger inte när ett företag lämnar tonnagebeskattningen. Utredningen anser därför att skillnadsbeloppet ska återföras till beskattning senast vid en eventuell övergång till konventionell beskattning. Ett ytterligare skäl för att skillnadsbeloppet ska slutregleras senast vid utträde ur tonnageskattsystemet är att den latent skatteskulden inte ska behöva hanteras vid övergången till konventionell beskattning. Även vid återkallelse av godkännande för tonnagebeskattning samt vid konkurs och likvidation ska skillnadsbeloppet återföras till

beskattning. Återkallelse av godkännandet för tonnagebeskattning kan ske t.ex. vid missbruk av tonnageskattesystemet.

Utredningen föreslår således att när ett företag lämnar tonnageskattsystemet, ska skillnadsbeloppet eller vad som återstår av det slutligt regleras genom att det återförs till beskattning.

En bestämmelse med detta innehåll föreslås tas in i den föreslagna paragrafen, 39 b kap. 21 § tredje stycket IL.

22.5.5 Särskild avsättning för skillnadsbeloppet i räkenskaperna

Förslag: En särskild avsättning motsvarande skillnadsbeloppet ska göras i räkenskaperna från och med det första beskattningsåret som tonnagebeskattning sker.

Om skillnadsbeloppet tas upp som intäkt ska avsättningen sättas ned med motsvarande belopp.

Skillnadsbeloppet kommer att finnas kvar i företaget under förhållandevis lång tid. Under långa perioder kommer det inte att vara föremål för någon aktiv prövning. Skillnadsbeloppet utgör underlaget för en latent skatteskuld och bör därför framgå av räkenskaperna. Beloppet ska också vara lätt att kontrollera. Utredningen anser därför att en särskild avsättning bör göras i räkenskaperna som motsvarar skillnadsbeloppet. Avsättningen förhindrar även att beloppet är tillgängligt för utdelning. När skillnadsbeloppet tas upp som intäkt ska avsättningen sättas ned i motsvarande mån. Anledningen till den föreslagna regleringen om avsättning i bokföringen är att skillnadsbeloppet redan i bokföringen bör avgränsas i en särskild och tydlig post.

Mellan den skattemässiga inkomstberäkningen och redovisningslagstiftningen och god redovisningssed finns ett s.k. materiellt samband. I vissa fall avgör skattereglerna helt hur en viss transaktion ska beskattas. Företagets bokföring och redovisning saknar här helt relevans vid beskattningen.

Därutöver finns ett formellt samband, där utgångspunkten för den skattemässiga inkomstberäkningen är en särskild skattereglering till vilken det knyts ett krav på att den redovisningsmässiga behandlingen av transaktionen måste följa den skatte-

mässiga för t.ex. avdragsrätt. Skattereglerna blir här styrande både för beskattningen och för redovisningen. Som exempel kan nämnas reglerna om räkenskapsenlig avskrivning. Avdragets maximala storlek regleras i skattelagstiftningen. En förutsättning för att få tillämpa räkenskapsenlig avskrivning är att avdraget i deklarationen motsvarar avskrivningen i bokslutet. I företagets redovisning innebär detta att det bokförda värdet på en tillgång endast påverkas av en avskrivning som är beräknad enligt god redovisningssed och skillnaden redovisas som en obeskattad reserv. Ett annat exempel är att avdrag för avsättning till periodiseringsfond för juridiska personer kräver att avsättningen bokförs i räkenskaperna.

De föreslagna bestämmelserna i IL om att en särskild avsättning motsvarande skillnadsbeloppet ska göras i räkenskaperna och avsättningen sätts ned när skillnadsbeloppet tas upp till beskattning avser endast en enstaka post i företagets bokföring. Utredningen finner inget hinder mot en sådan regel i IL. Utredningen finner att en sådan regel är motiverad av behovet av att särskilja de ackumulerade överavskrivningar som är hänförliga till tonnagebeskattad verksamhet och som fastställs i ett skillnadsbelopp. Avsättningen ska göras oavsett om räkenskapsenlig avskrivning eller restvärdesavskrivning har tillämpats.

Utredningen föreslår att bestämmelsen ska tas in i 39 b kap. 20 § IL.

23 Konsekvenser när villkoren för tonnagebeskattning inte uppfylls

23.1 Inledning

Av utredningens direktiv (dir. 2013:6) följer att en utgångspunkt för utredningen är att ett företag inte ska ha möjlighet att byta mellan tonnagebeskattning och konventionell beskattning t.ex. på grund av konjunkturförändringar eller inkomstutvecklingen i en företagsgrupp. Det är även Europeiska kommissionens uppfattning att byten mellan tonnagebeskattning och konventionell beskattning efter rederiernas godtycke inte kan tillåtas. Utredningen har föreslagit att ett företag som väljer att träda in i tonnageskattesystemet är bunden av sitt val under en period av minst tio år (tonnageskatteperioden). Valet av tonnagebeskattning gäller för hela tonnageskatteperioden.

En av utredningens uppgifter är att se till att tonnageskattesystemet inte erbjuder möjligheter till felaktiga nyttjanden eller t.o.m. uppsåtliga missbruk. Utredningen måste därför överväga hur ett konsekvenssystem ska utformas som ska gälla om villkoren för att ingå i tonnageskattesystemet inte upprätthålls. Den som inte uppfyller villkoren för tonnagebeskattning kan inte vara kvar i tonnageskattesystemet. Det får inte heller vara möjligt för företag att gå ut och in i tonnageskattesystemet.

I kapitlet följer först en redogörelse för hur konsekvens- och sanktionssystemen ser ut i ett antal närliggande länder i Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES) när ett företag inte uppfyller tonnageskattesystemets villkor samt Tonnageskatteutredningens (Fi 2004:20) förslag. Därefter följer utredningens överväganden och förslag till regelverk avseende konsekvenser när villkoren för tonnagebeskattning inte uppfylls. Utredningens överväganden och förslag gällande sanktionssystem finns i nästföljande kapitel 24, Återkallelseavgift.

23.2 Konsekvenser och sanktioner i några EES-länder

23.2.1 Finland

I Finland ansöker ett bolag om tonnageskattskyldighet. Tonnageskatteperioden börjar – för befintliga företag – vid ingåendet av följande skatteår efter det att ansökan har gjorts. Den finska tonnageskatteperioden löper på tio år.

Ett bolag kan inte välja att träda ut ur tonnageskattesystemet före det att tonnageskatteperioden är till ända. Skattemyndigheterna kan emellertid återkalla bolagets godkännande om tonnagebeskattning om villkoren för godkännandet inte längre är uppfyllda. Vid ett återkallande upphör tonnageskatteperioden vid utgången av skatteåret då beslutet om återkallande fattades. När ett bolag upplöses eller ett godkännande som tonnageskattskyldig återkallas ska inkomstbeskattning verkställas, dvs. bolaget ska beskattas enligt konventionella beskattningsregler. Beskattningen verkställs för alla de skatteår som omfattas av tonnageskatteperioden.

Vid ett återkallande av godkännande om tonnageskattskyldighet påförs bolaget inkomstskatt för den vinst som den tonnageskattade verksamheten avkastat under tonnageskatteperioden. Från denna skatt får bolaget dra av det tonnageskattebelopp som har betalats för motsvarande tid. På det uträknade skattebeloppet påförs tio procents förhöjning. Om godkännandet återkallats på grund av att bolaget varit part i en transaktion eller ett arrangemang som syftar till att på konstgjord väg minska skatteunderlaget eller som uppenbarligen vidtagits i syfte att undgå beskattning påförs en höjning om 30 procent. En trettioprocentig förhöjning kan också komma i fråga om bolaget väsentligen försummat sin deklarationskyldighet.

Skattemyndigheten kan under vissa förutsättningar sätta ned förhöjningen eller helt avstå från att påföra den. Om den skattskyldige visar att återkallelse av godkännandet om tonnageskattskyldighet eller upplösning av bolaget inte beror på den skattskyldige eller har skett av tvingande skäl kan skattemyndigheterna sätta ner eller helt avstå från att påföra förhöjningen. Det samma gäller om återkallelse skett på grund av att bolaget upphört att driva tonnageskattad verksamhet och verksamheten inte har fortsatt inom ett annat bolag. På den skatt som ska betalas ska ränta utgå enligt de finska bestämmelserna om samfundsränta.

Före ett återkallande om godkännande som tonnageskattskyldig ska den skattskyldige ges tillfälle att bli hörd. Den tonnageskattskyldige ska även ges tillfälle att inom skälig tid undanröja bristen. En sådan frist ska dock inte sättas ut om det är uppenbart att de brister som föreligger inte kommer att åtgärdas.

De finska skattemyndigheterna kan i ett antal fall besluta att underlåta att återkalla ett godkännande om tonnageskattskyldighet. Bland dessa märks bland annat följande. Skattemyndigheterna kan underlåta att återkalla ett bolags godkännande om tonnageskattskyldighet om orsaken till återkallandet är att skattemyndigheterna återkallat andra bolags i koncernen godkännande. Det finns även möjlighet att inte återkalla godkännandet om skälet för återkallandet är att andelen inhyrda fartyg överskrider den tillåtna andelen inhyrda fartyg. Den tonnageskattskyldige ska dock uppfylla villkoren om högsta tillåtna andel inhyrda fartyg inom skälig tid för att undgå ett återkallande.

Har ett bolags godkännande om tonnageskattskyldighet återkallats kan bolaget först efter tio år åter godkännas för tonnageskattning. Tiden räknas från ingången av året efter återkallandet. Det samma gäller för bolag som fortsätter bolagets verksamhet och som står i ett koncernförhållande till detta.

Det finska konsekvens- och sanktionssystemet har genomgått ändringar

Den finska tonnageskattelagstiftningen trädde ursprungligen i kraft i maj 2002. Den finska tonnageskattelagstiftningen har därefter genomgått ändringar, bland annat har reglerna beträffande konsekvenser och sanktioner ändrats. I de finska förarbetena till 2002 års lag diskuterades möjligheten att ett bolag avsiktligt skulle åstadkomma att godkännande om tonnageskattskyldighet måste återkallas, varefter bolaget skulle övergå till normal inkomstbeskattning. Av förarbetena framgår att det inte kunde godtas att ett bolag efter eget val skulle ha möjlighet att övergå från ett system till ett annat i syfte att minimera skattekostnaderna. Bolaget skulle därför i återkallandesituationer påföras en skattehöjning om tio procent eller i vissa fall av missbruk av systemet en skatte-

höjning om 40 procent av beloppet av den inkomstskatt som skulle påföras.⁴⁴

I förslaget till ändring år 2009 av den finska tonnageskattelagen föreslogs reglerna om verkställande av beskattning efter återkallande av godkännande om tonnageskattskyldighet eller upplösning av bolag upphävas. Förslaget innebar att inkomstbeskattning inte under några omständigheter skulle verkställas i efterskott. Förslaget gick dock inte igenom. Bestämmelserna ändrades istället i mildrande riktning. Genom lagändringar som trädde i kraft den 1 mars 2012 tillkom bestämmelsen om att från den skatt som ska betalas enligt reglerna i den konventionella inkomstbeskattningen får bolaget dra av den tonnageskatt som betalats under tiden med tonnagebeskattning. Samtidigt sänktes maxibeloppet för den höjning som kan påföras från 40 procent till 30 procent, vilket motsvarar de konventionella finska reglerna om beskattningsförfarandet.

23.2.2 Danmark

Det danska tonnageskattesystemet medger inte byten mellan tonnagebeskattning och konventionella skatteregler. Den danska tonnageskatteperioden löper på tio år och valet att tonnagebeskattas är bindande under denna tid. Efter tioårsperioden kan rederiet åter välja tonnagebeskattning för en ny period om tio år. Ett bolag kan efter tioårsperioden även välja att gå tillbaka till konventionell dansk beskattning. Om ett rederi väljer att träda ut ur tonnageskattesystemet kan det tidigast efter tio år med beskattning enligt det konventionella skattesystemet åter välja tonnagebeskattning.

Den danska tonnageskattelagen innehåller inga direkta sanktioner för bolag som träder ut ur systemet eller av olika skäl inte längre uppfyller förutsättningarna för att tonnagebeskattas. Där emot blir de konventionella danska beskattningsreglerna tillämpliga t.ex. om det s.k. flaggkravet inte upprätthålls. Dansk tonnageskattelag uppställer, i enlighet med Europeiska kommissionens riktlinjer, ett flaggkrav. Flaggkravet innebär i huvudsak att ett

⁴⁴ Prop. RP 234/2011 rd

bolag ska behålla eller öka den andel bruttotonnage som är registrerat i en EU eller ESS-medlemsstat. Ett bolag som inte uppfyller det s.k. flaggkravet beskattas för inkomsten från den överskjutande andelen tonnage enligt de konventionella skatte-reglerna. Det samma gäller för inkomster som härrör från inhyrda fartyg om det inhyrda tonnage överstiger fyra gånger det tonnage som rederiet själv äger.

23.2.3 Norge

Ett val att träda in i tonnageskatteordningen är bindande för en period om tio år. Om ett bolag träder ut ur tonnageskattesystemet före utgången av tioårsperioden, kan det tidigast träda in igen efter utgången av tioårsperioden.

I det norska tonnageskattesystemet kan ett bolag träda ut ur tonnagebeskattning genom att framställa krav om beskattning enligt konventionella regler. Ett bolag anses även ha trätt ut ur systemet om det bryter mot villkoren för tonnagebeskattning, t.ex. inte uppfyller bestämmelserna om kraven på tillgångar och verksamhet i bolaget. Utträde har då skett från och med det inkomstår som bolaget framställer krav om konventionell beskattning eller inte längre uppfyller villkoren för tonnagebeskattning.

Generellt föreligger möjlighet att vidta rättelse inom två månader från det att förutsättningar för tonnageskatt inte längre uppfylls. Det gäller dock inte om bolaget upprepat brutit i förhållande till kraven avseende vilken verksamhet som får drivas inom tonnageskattesystemet. Brott mot villkoren om bindningstid och koncerntillhörighet medför utträde utan rättelsefrist. Om den norska skattemyndigheten, Sentralskattekontoret for storbedriftre, bedömer att villkoren för tonnagebeskattning inte är uppfyllda får bolaget upprätta en deklaration enligt de konventionella skatte-reglerna och beskattas därefter enligt dessa.

23.2.4 Storbritannien

I Storbritannien är ett val av tonnagebeskattning gällande för en period om tio år. Ett val av tonnagebeskattning upphör att gälla om ett företag eller en företagsgrupp upphör att vara kvalificerat. Ett

val av tonnagebeskattning upphör även att vara gällande om förutsättningarna och villkoren i tonnageskattelagen avseende bland annat fusioner, fissioner och relaterade frågor inte uppfylls. Valet av tonnagebeskattning upphör även att gälla om flaggkravet avseende att mer än 75 procent av tonnaget inte får vara inhyrt överskrids. Gränsen, 75 procent inhyrt tonnage, avser annat tonnage än sådant som hyrts in på bareboat-villkor, dvs. tonnage inhyrt utan besättning. Detsamma gäller om det i den brittiska lagen stadgade kravet på att den skattskyldige inte får vara del av en transaktion eller ett arrangemang i syfte att undandra sig skatt.

När det gäller kravet på att högst 75 procent av tonnaget får utgöra inhyrda fartyg utan besättning kan följande sägas. Om ett företag efter sitt val av gå in i tonnageskattesystemet överskrider 75 procentsgränsen för inhyrt tonnage under det första året med tonnagebeskattning blir valet/inträdet inte gällande förrän nästa år. Om 75 procentsgränsen överskrids under två år blir tonnage-skattevalet gällande först året därpå. Om företaget även under ett tredje år inte klarar 75 procentsgränsen är valet av tonnagebeskattning ogiltigt och behandlas såsom om det aldrig hade gjorts. Företaget kommer således inte att tillåtas träda in i tonnageskattesystemet. Syftet bakom reglerna om förskjuten effekt av valet av tonnagebeskattning är att tillåta företagen att skjuta upp inträdet i tonnagebeskattning och medge dem tid att uppnå 75 procentsgränsen.

Om gränsen för inhyrt tonnage överskrids under två eller flera på varandra följande beskattningsår kan företaget meddelas om uteslutning ur tonnageskattesystemet. Ett specificerat datum för utträdet anges i detta meddelande. Datumet får inte bestämmas till tidigare än datumet före början på företagets tonnageskatteperiod som följer på det andra året som gränsen överskridits.

Det brittiska tonnageskattesystemet har spärregler för att förhindra att intäkter från icke-kvalificerade verksamheter drar fördelar av schablonbeskattningen. Dessa innebär i huvudsak följande. Intäkter från icke-kvalificerad verksamhet beskattas konventionellt. En armlängdsprincip tillämpas på transaktioner mellan parter i intressegemenskap som företas mellan den tonnagebeskattade sfären och den konventionellt beskattade sfären i ett företag eller företagsgrupp. Inga avdrag utanför det tonnagebeskattade området som rimligen kan anses som kostnader för att

finansiera tonnageskattad verksamhet tillåts. Inga koncernbidrag (group relief), förluster (loss relief) eller andra avdrag medges gentemot tonnageskattade vinster.

Till detta innehåller det brittiska tonnageskattesystemet en generell reglering (anti-avoidance provision) för att förhindra uppsåtligt eller allvarligt eller upprepat missbruk av systemet. Om den skatteskyldige missbrukar tonnageskattningen finns möjlighet att utesluta företaget eller företagsgruppen ur systemet. I de aktuella bestämmelserna anges att det är ett villkor att för att kvarstå i tonnageskattesystemet att företaget inte är delaktigt i någon transaktion eller arrangemang som innebär ett missbruk av systemet. Ett missbruk utgörs bland annat av transaktioner eller arrangemang som har resultatet att en skattefördel åstadkoms för annat företag än det tonnageskattade eller att det tonnageskattade företaget uppnår fördelar i fråga om sin icke-tonnageskattade verksamhet eller att tonnageskatteintäkterna reduceras artificiellt. Konsekvensen av ett sådant skatteundandragande är uteslutning från tonnageskattesystemet. Det är möjligt att överklaga ett meddelande om uteslutning.

Avsikten är inte att anti-avoidancebestämmelsen ska åberopas lättvindigt och avsikten är inte att den ska tillämpas på oskyldiga misstag, mindre felaktigheter i beräkningar eller vid genuina missförstånd. Inte heller är anti-avoidanceregeln avsedd att tillämpas på omstruktureringar som i god tro företagits innan valet av tonnageskattning i syfte att uppfylla villkoren för tonnageskattning, t.ex. fördelningen av sjöfartsverksamheter och icke-sjöfartsverksamhet.

Förutom uteslutningen finns det även möjlighet till tilläggs-påföljder. Ett företag som upphör att vara tonnageskattat kan bli föremål för uttagsavgifter i form av beskattningsbara vinster och balanseringsavgifter. Inkomster beskattas såsom om företaget aldrig hade varit ett tonnageskattat företag. Alla företag som upphör att vara tonnageskattade, förutom vid utgången av ordinarie tonnageskatteperiod, blir föremål för en tioårig diskvalificering från tonnageskattning.

Det brittiska tonnageskattesystemet uppställer krav på utbildningsplatser. Dessa krav är dock inte av sådan art att ett icke-uppfyllande av dem leder till att valet av tonnageskattning uppgör att gälla.

I Storbritannien kan ett företag som lämnat tonnageskattesystemet inte åter träda in i tonnagebeskattning, om inte ny lagstiftning medger nya inträdesperioder i systemet. Det brittiska systemet är strukturerat på så vis att inträde i systemet endast har kunnat ske under ett visst begränsat tidsfönster i samband med tonnageskattelagens ikraftträdande. Det brittiska ekonomi- och finansdepartementet (HM Treasury) kan besluta om ytterligare perioder under vilka företag kan välja att inträda i tonnageskattesystemet. En sådan extra period för val att inträda i det brittiska tonnageskattesystemet kunde göras under perioden från den 1 juli 2005 till den 31 december 2006. Den som lämnar det brittiska tonnageskattesystemet kan alltså inte åter välja att träda in i tonnagebeskattning om inte ny lagstiftning erbjuder möjlighet att åter gå med i systemet.

23.3 Tonnageskatteutredningens (Fi 2004:20) förslag

Tonnageskatteutredningen (Fi 2004:20) bedömde i sitt betänkande, Tonnageskatt, SOU 2006:20, att några särskilda sanktioner för företag som under tonnageskatteperioden upphör med sin kvalificerade verksamhet inte borde införas.

Enligt Tonnageskatteutredningens direktiv (dir. 2004:165) skulle den överväga vilka administrativa och andra regler som kunde behövas för att motverka missbruk av systemet och om någon sanktion skulle inträffa vid utträde ur tonnageskattesystemet.

Tonnageskatteutredningen redogjorde under sina överväganden i denna del för vikten av att bolag inte skulle ha möjlighet att träda ut ur systemet innan tonnageskatteperioden om tio år löpt ut, trots att en beskattning enligt den konventionella beskattningsmetoden skulle kunna vara mer förmånlig. Tonnageskatteutredningen fann att ett bolag vilket säljer sina kvalificerade fartyg och inte längre bedrev kvalificerad verksamhet inte skulle kunna vara kvar i tonnageskattesystemet och istället skulle beskattas konventionellt. Tonnageskatteutredningen ansåg att den som trädde ut ur tonnagebeskattningen, antingen efter att ordinarie tonnageskatteperiod löpt ut eller när ett företag till följd av att det inte längre bedrev någon kvalificerad verksamhet, först efter tio år med konventionell beskattning åter skulle kunna välja tonnage-

beskattning. Tonnageskatteutredningen ansåg att det förhållandet att ett företag inte skulle kunna välja tonnageskattning förrän efter det att tio år förflutit från utträdet var en form av sanktion som kunde anses tillräcklig. Särskilda sanktioner för bolag som under tonnageskatteperioden upphörde med sin kvalificerade verksamhet borde därför inte införas.

Tonnageskatteutredningen var av uppfattningen att om det skulle visa sig att flera företag skulle komma att missbruka systemet genom att träda ur det på ett icke avsett vis skulle det då utredas om någon ytterligare sanktion borde införas.

Tonnageskatteutredningens föreslagna tonnageskattesystem innefattade vissa krav avseende andel inhyrt tonnage och andel fartyg registrerade i en EES-stat. För det fall att ett företag överskred den angivna gränsen om högst 75 procent inhyrt tonnage eller inte uppfyllde kravet på EES-registrerat tonnage skulle, enligt vad som framgår av Tonnageskatteutredningens överväganden, intäkten av den överskjutande andelen inhyrt tonnage respektive intäkten från andelelen tonnage som inte uppfyllde registreringskravet beskattas konventionellt. En liknande konstruktion återfinns inom det danska tonnageskattesystemet. Tonnageskatteutredningen anförde att en dubbel beskattning skulle uppkomma avseende den delen av intäkten vilket fick ses som en form av sanktion mot företag som överskred dessa begränsningar.

23.4 Överväganden och förslag

23.4.1 Återkallelse av godkännande

Förslag: Skatteverket ska återkalla ett godkännande för tonnageskattning

1. om förutsättningarna för tonnageskattning inte längre är uppfyllda,
2. om uppgifts-, bokförings- eller dokumentationsskyldighet enligt skatteförfarandelagen (2011:1244) inte fullgörs eller,
3. om lagen (1995:575) mot skatteflykt har tillämpats avseende den som är godkänd för tonnageskattning och detta är av betydelse för tonnageskattningen.

Det tonnageskattesystem som utredningen har föreslagit kräver att företagen som ingår i det uppfyller förutsättningarna för tonnagebeskattning. Den som inte uppfyller villkoren för tonnagebeskattning kan enligt utredningens uppfattning inte längre vara kvar i tonnageskattesystemet. Valet att en verksamhet ska tonnagebeskattas är frivilligt. Den som väljer att en verksamhet ska tonnagebeskattas är därefter bunden av valet under tonnageskatteperioden om minst tio år och ska under hela perioden uppfylla de villkor som ställs på den som är tonnageskatteskyldig. Ett företag kan inte välja att träda ut ur tonnageskattesystemet annat än genom begäran om utträde efter fullgjord tonnageskatteperiod. Om villkoren för tonnagebeskattning inte uppfylls kan dock tonnagebeskattningen inte fortgå. Ett företag som till exempel upphör att bedriva kvalificerad rederiverksamhet kan inte vara kvar i tonnageskattesystemet, utan ska i stället beskattas konventionellt. I sådana fall måste tonnagebeskattningen upphöra. Utredningen har därför övervägt hur systemet ska hantera företag som godkännts för tonnagebeskattning, men inte längre uppfyller förutsättningarna för tonnagebeskattning. Utredningen anser att det godkännande för tonnagebeskattning som lämnats bör kunna återkallas.

Det är Skatteverket som godkänner en ansökan om godkännande för tonnagebeskattning. Det är även Skatteverket som under tonnageskatteperioden företar kontroller och mottar deklARATIONER och andra uppgifter samt beskattar näringsverksamheten enligt de särskilda bestämmelserna för tonnagebeskattad verksamhet i 39 b kap. inkomstskattelagen (1999:1229), IL. Det är Skatteverket som har möjlighet att bedöma när förutsättningarna inte längre uppfylls och det är därför naturligt att Skatteverket även beslutar om återkallelse av lämnat godkännande för tonnagebeskattning. Skatteverket bör baserat på uppgifter från den tonnageskatteskyldige eller ex officio i samband med kontroll av deklARATION eller om det upptäcks till exempel vid en revision återkalla godkännandet för tonnagebeskattning.

Alla brister bör inte leda till återkallelse av godkännandet för tonnagebeskattning. Brister som är lätta att åtgärda eller som är av tillfällig natur behöver inte regelmässigt leda till återkallelse. Utredningen har analyserat i vilka situationer tonnagebeskattning ska upphöra och identifierat tre fall som bör utgöra grund för återkallelse. För dessa redogörs nedan.

Återkallelse på grund av att förutsättningarna för tonnagebeskattning enligt 39 b kap. 1L inte längre är uppfyllda

Som en allmän förutsättning för tonnagebeskattning gäller att kvalificerad rederiverksamhet ska bedrivas. Vad som utgör kvalificerad verksamhet är transporter av gods och passagerare till sjöss (sjötransporter), därtill nödvändig eller nära anknuten verksamhet, verksamhet ombord, vissa transporter utanför hamnområdet som köpts in och uthyrning av fartyg enligt de föreslagna bestämmelserna i 39 b kap. 5–7 §§ 1L.

Om den som är godkänd för tonnagebeskattning inte längre bedriver kvalificerad verksamhet ska godkännandet återkallas. Det finns dock inget krav på att all verksamhet som kan vara kvalificerad ska bedrivas. Om verksamhet såsom transporter utanför hamnområdet, ombordverksamhet i form av försäljning av varor för konsumtion eller restaurangverksamhet och tillfällig uppläggning av gods förekommer ska den beskattas som tonnagebeskattad verksamhet, men förekomsten av sådan verksamhet utgör inte en förutsättning för tonnagebeskattning.

Tonnageskattesystemet innehåller inget krav på att verksamhet ska bedrivas med ett visst antal fartyg. Det eller de fartyg som används i tonnagebeskattad verksamhet måste dock uppfylla vissa krav. Därtill ställs som villkor för tonnagebeskattning krav på att viss andel av den tonnagebeskattades fartygsbestånd ska vara av viss beskaffenhet, s.k. flaggkrav och krav på att viss andel tonnage ska vara ägt eller inhyrt utan besättning.

Enligt den föreslagna 39 b kap. 4 § första stycket 1L ska, för att verksamheten ska vara kvalificerad, de fartyg som används i verksamheten ha ett bruttotonnage på minst 100 samt ha sin ekonomiska och strategiska ledning i Sverige. Ett fartyg som inte uppfyller nu nämnda villkor kan inte ingå i den tonnagebeskattade verksamheten. Detsamma gäller kravet på att fartyget eller fartygen huvudsakligen ska användas i internationell fart eller inrikes fart i ett annat land. Om verksamheten bedrivs med fartyg som inte uppfyller nämnda krav, ska företaget inte tonnagebeskattas och godkännandet återkallas.

Det förhållandet att ett fartyg inte längre används i den tonnagebeskattade verksamheten eller inte längre har sin ekonomiska och strategiska ledning i Sverige eller inte längre går i

internationell fart eller inrikes fart i annat land utgör dock inte i sig en grund för återkallelse av godkännande. Däremot kan det förhållandet att ett eller flera fartyg inte längre uppfyller nämnda villkor och därför inte omfattas av den tonnagebeskattade verksamheten få till följd att verksamheten inte längre uppfyller förutsättningarna för tonnagebeskattning.

I förutsättningarna för tonnagebeskattning ingår även vissa s.k. andelsvillkor som anges i 39 b kap. 4 § andra och tredje stycket samt 5 § sista strecksatsen IL. Av det fartygstonnage som ingår i den tonnagebeskattade verksamheten ska minst 20 procent av bruttotonnaget vara ägt eller inhyrt utan besättning av den som bedriver verksamheten. Minst 20 procent av bruttotonnaget ska vara registrerat i det svenska registret. Den som bedriver tonnagebeskattad verksamhet ska även under beskattningsåret öka eller bibehålla andelen bruttotonnage som är registrerat i ett register i en stat inom Europeiska unionen. Vidare får inte andelen bruttotonnage som hyrs ut utan besättning överskrida 20 procent av bruttotonnaget. En sådan uthyrning får endast ske under tre år under tonnageskatteperioden. Uppfylls inte villkoren för bruttotonnageandelar vad gäller registrering och kravet avseende andel ägt eller inhyrt tonnage ska tonnagebeskattning inte ske. Följden är att godkännandet för tonnagebeskattning ska återkallas. Det kan dock förekomma situationer då återkallelse kan underlåtas på grund av att synnerliga skäl föreligger, se avsnitt 23.4.3.

I det föreslagna tonnageskattesystemet gäller för företag inom koncerner att tonnagebeskattning endast kan ske om alla företag som ingår i koncernen och som bedriver kvalificerad verksamhet väljer tonnagebeskattning. Vid förändringar som innebär att företag som är godkända för tonnagebeskattning kommer att ingå i koncern med andra företag som antingen är godkända för tonnagebeskattning eller som bedriver kvalificerad verksamhet ska alla företag med kvalificerad verksamhet tonnagebeskattas. Vid ägar- eller verksamhetsförändringar inom koncerner finns därför bestämmelser om ansökan om godkännande för tonnagebeskattning och att ansökan ska göras inom tre månader. Konsekvensen för de tonnagebeskattade företagen inom koncernen om kraven inte uppfylls är att förutsättningar för fortsatt tonnagebeskattning inte föreligger. Samma princip gäller om en tonnagebeskattad verksamhet tas över genom fusion eller fission.

Sammanfattningsvis ska godkännande för tonnagebeskattning återkallas om förutsättningarna inte längre är uppfyllda.

Utredningens förslag föreslås genomföras genom att en ny bestämmelse tas in i 13 a kap. 15 § första stycket punkt 1 skatteförfarandelagen (2011:1244), SFL med innehållet att Skatteverket ska återkalla ett godkännande av att verksamheten tonnagebeskattas, om den som är godkänd för tonnagebeskattning inte längre uppfyller förutsättningarna.

Återkallelse på grund av felaktigheter eller brister i fråga om kontrolluppgifter, deklaration, övriga uppgifter, dokumentation och redovisning

Enligt skatteförfarandelagen och skatteförfarandeförordningen (2011:1261) finns skyldigheter att lämna kontrolluppgifter, deklaration, övriga uppgifter och dokumentation. För tonnagebeskattad verksamhet föreslår utredningen även särskilda krav på att redovisning och dokumentation av verksamheten ska vara lätt att urskilja och följa. Utredningen har även i förtydligande syfte föreslagit att en bestämmelse om att inkomstdeklaration ska innehålla de uppgifter som behövs för beräkning av tonnagebeskattad inkomst, införs i 31 kap. 2 § SFL. Ett företag kan bedriva både verksamhet som ska beskattas enligt reglerna i 39 b kap. 11 och verksamhet som beskattas konventionellt. Utredningen har föreslagit bestämmelser som tar sikte på bland annat fördelning av inventarier, intäktsposter, kostnadsposter samt tillgångar och skulder m.m. för företag som bedriver kvalificerad verksamhet och annan verksamhet. Det är av stor vikt att gränserna mellan verksamheterna upprätthålls i beskattningshänseende och att näringsverksamheten redovisas rätt och kan kontrolleras. Utredningen anser därför att den som är godkänd för tonnagebeskattning och som inte fullgör sin uppgifts-, bokförings- eller dokumentationsskyldighet inte längre ska tonnagebeskattas.

Avgörande för om återkallelse av godkännandet ska ske när det gäller uppgifts-, bokförings- och dokumentationsskyldigheten är om åsidosättandet av skyldigheten, felaktigheten eller bristen har betydelse för att verksamheten rätt beskattas eller för bedömningen av om förutsättningarna för tonnagebeskattning är uppfyllda. Saknas tillräckligt underlag för att Skatteverket ska kunna

bedöma om verksamheten uppfyller villkoren för fortsatt tonnagebeskattning och bristen inte avhjälpas vid kommunikering i ärendet ska godkännandet för tonnagebeskattning återkallas. Enklare fel och brister som antingen saknar betydelse i beskattningshänseende eller som kan rättas behöver inte leda till återkallelse. Vid upprepade försummelser kan återkallelse dock komma ifråga.

Bestämmelsen är inte avsedd att användas som medel för att tillse att den som tonnagebeskattas fullgör sina skyldigheter såsom åligger alla inom skatteförandet. Bestämmelsen är inte heller avsedd att ålägga den som har tonnagebeskattad verksamhet större skyldigheter än den som beskattas konventionellt vid äventyr att återkallelse annars ska ske. Avsikten är inte heller att varje brist ska leda till återkallelse av godkännande om tonnagebeskattning. Det är först om det finns så allvarliga brister i deklARATIONEN eller i underliggande redovisning att uppgifterna inte kan ligga till grund för beskattningen som återkallelse bör vara aktuellt.

Återkallelse ska ske t.ex. om den som bedriver både tonnagebeskattad och konventionellt beskattad verksamhet inte ser till att bokföringen för verksamheterna är lätt att urskilja och följa. Om den som är godkänd för tonnagebeskattning redovisar verksamheten fel eller undandrar verksamheten rätt beskattning kan sådana felaktigheter eller brister utgöra grund för återkallelse. Grund för återkallelse föreligger om den som är godkänd för tonnagebeskattning felaktigt inte tagit upp all kvalificerad verksamhet eller alla kvalificerade fartyg till tonnagebeskattning eller om inkomster från verksamhet eller fartyg felaktigt hänförts till tonnagebeskattningen.

Bestämmelsens syfte är att den som åsidosätter sin skyldighet att lämna kontrolluppgifter, deklARATION, övriga uppgifter och dokumentation på ett sådant sätt som medför att Skatteverket inte kan kontrollera och rätt beskatta verksamheten, eller i de fall där bristen eller bristerna är av den arten att den eller de har en väsentlig inverkan på kontrollen och beskattningen, ska kunna avföras från tonnagebeskattning.

Bestämmelsen om återkallelse av godkännande för tonnagebeskattning när bokförings- eller dokumentationsskyldigheten inte fullgörs föreslås tas in i 13 a kap. 15 § första stycket punkt 2 SFL.

Återkallelse på grund av missbruk av tonnageskattesystemet

Utredningen anser att en återkallelse av godkännande om att verksamhet ska tonnageskattas måste kunna återkallas i fall av missbruk av systemet, dvs. när rättshandlingar företas med avsikt att skapa otillbörliga skatteförmåner i strid med tonnageskattesystemets syften.

Utredningen har övervägt olika alternativa lagtekniska lösningar för en återkallelsegrund som fångar fall av missbruk. Såväl Finland som Storbritannien har valt att föra in en särskild bestämmelse om missbruk av tonnageskattesystemet i sina tonnageskattelagstiftningar. Enligt de finska bestämmelserna ska ett godkännande om tonnageskattning återkallas om den tonnageskattskyldige är part i en transaktion eller ett arrangemang som syftar till att på konstgjord väg minska grunden för beräkning av tonnageskatt eller uppenbarligen har vidtagits i syfte att uppnå befrielse från inkomstskatt (dvs. beskattning enligt de finska konventionella beskattningsreglerna) eller tonnageskatt.

Utredningen ställer sig tveksam till att i svensk rättsordning införa en likande bestämmelse att tillämpas enbart för fall av missbruk av tonnageskattesystemet. En konstruktion liknade den finska missbruksbestämmelsen i den finska tonnageskattelagen återfinns i skatteflyktlagen. Skatteflyktlagens tillämpningsområde överensstämmer med det tillämpningsområde som en särskild bestämmelse om missbruk av tonnageskattesystemet skulle ha om en sådan infördes.

Utredningen finner därför att det finns skäl att föreslå en återkallelsegrund enligt vilken återkallelse ska ske om skatteflyktlagen har tillämpats avseende den som bedriver tonnageskattad verksamhet.

Utredningen får i förtydligande syfte framhålla att återkallelse på grund av att skatteflyktlagen har tillämpats avseende den som är godkänd för tonnageskattning inte innebär att Skatteverket som första instans ska pröva skatteflyktlagen. Frågan om tillämpning av skatteflyktlagen prövas i vanlig ordning av förvaltningsrätten efter framställning av Skatteverket. Det framgår av bestämmelsens utformning och lokutionen ”skatteflyktlagen har tillämpats”. Återkallelse ska således ske när skatteflyktlagen vunnit tillämpning på den som är godkänd för tonnageskattning.

Bestämmelsen om återkallelse på grund av missbruk av beskattningssystemen föreslås tas in i 13 a kap. 15 § första stycket punkt 3 SFL.

23.4.2 Ingen återkallelse i vissa fall vid avveckling av tonnagebeskattad verksamhet

Förslag: Återkallelse av godkännande för tonnagebeskattning ska inte ske på grund av att förutsättningarna för tonnagebeskattning inte längre är uppfyllda om företaget likvideras eller går i konkurs. Återkallelse av godkännande för tonnagebeskattning ska inte heller ske på grund av att förutsättningarna för tonnagebeskattning inte längre är uppfyllda när en sådan kvalificerad verksamhet som avses i 39 b kap. 15 § IL avvecklas och verksamheten inte bedrivs vidare av någon annan.

Om en sådan verksamhet som avses i 39 b kap. 5 § IL avvecklas utan att godkännandet för tonnagebeskattning återkallas ska utträde anses ha begärts det år verksamheten avvecklas.

Det föreslagna tonnageskattesystemet innehåller ingen möjlighet för ett företag att utträda ur systemet innan en tonnageskatteperiod om tio år har löpt ut. Det finns således ingen möjlighet för den som ingår i tonnageskattesystemet att av sunda affärsmässiga skäl avveckla verksamheten och lämna systemet. Samtidigt föreligger inom associationsrätten, konkurs- och utskölningsrätten och skatterätten krav på den som bedriver näringsverksamhet att fullgöra sina ekonomiska åtaganden gentemot enskilda och det allmänna och i tid avveckla en verksamhet som saknar eller kan förutses komma att sakna dessa förutsättningar. Inom skattelagstiftningen kan nämnas företrädaransvaret, dvs. företrädarens betalningsansvar beträffande skatt och avgift när företagets skyldigheter inte fullgjorts.

Utredningen anser därför att det måste finns en ventil i tonnageskattesystemet som innebär att ett företag kan lämna systemet i fall när verksamheten helt avvecklas, dvs. inte bedrivs vidare av någon annan. En sådan ventil kan utformas som ett undantag från utträdesbestämmelserna eller som ett undantag från

återkallelsebestämmelserna. Resultatet är dock detsamma, att företag i avvecklingsfallen kan lämna tonnageskattesystemet utan ekonomiska konsekvenser i form av återkallelseavgift.

Utredningen finner att ett undantag från utträdesreglerna för avvecklingsfallen skulle innebära ett avsteg från bestämmelserna om att ett val av tonnagebeskattning är bindande under hela tonnageskatteperioden och där utträden endast är möjliga efter begäran om utträde och efter att tonnageskatteperioden har fullgjorts. Utredningen anser att det finns fog för att upprätthålla denna systematik. Ett undantag från bestämmelserna om att godkännande ska återkallas utgör relativt sett ett mindre ingrepp i tonnageskattesystemets koherens.

Utredningen väljer därför att föreslå att återkallelse av godkännande för tonnagebeskattning inte ska ske på den grunden att förutsättningarna för tonnagebeskattning inte längre är uppfyllda när företaget likvideras eller går i konkurs. Återkallelse ska inte heller ske på grund av att förutsättningarna för tonnagebeskattning inte längre är uppfyllda när den kvalificerade verksamheten avvecklas och verksamheten inte drivs vidare av någon annan. Undantaget gäller inte när annan grund för återkallelse enligt 13 a kap. 15 § SFL finns. Eftersom någon återkallelse inte sker, utlöses inte heller bestämmelserna om återkallelseavgift.

I de fall som ett företag likvideras eller försätts i konkurs upphör företaget och i och med det godkännande för tonnagebeskattning. I fall där den tonnagebeskattade verksamheten avvecklas kan dock annan verksamhet finnas kvar och lika så företaget. Utredningen har därför övervägt om och hur godkännandet för tonnagebeskattning bör upphöra i avvecklingsfallen. Om godkännandet dras tillbaka innebär det att det skulle vara möjligt att på nytt börja bedriva kvalificerad verksamhet och ansöka om godkännande för tonnagebeskattning för den nystartade verksamheten. Samma aktörer med samma fartyg skulle vara oförhindrade att avveckla en tonnagebeskattad verksamhet för att sedan återuppta den antingen som en konventionellt beskattad verksamhet eller som en tonnagebeskattad verksamhet. En sådan ordning står inte i överensstämmelse med det krav som följer av såväl utredningens direktiv som kommissionens uttalanden beträffande att byten mellan beskattningsmetoderna inte ska vara möjliga.

Om godkännandet för tonnagebeskattning istället inte dras tillbaka är effekten att det är möjligt att återuppta den tonnagebeskattade verksamheten inom ramen för det lämnade godkännandet. Utredningen finner att en sådan ordning är mer lämplig. Visserligen är det möjligt att avveckla en tonnagebeskattad verksamhet och åter börja bedriva tonnagebeskattad verksamhet, men det är inte möjligt att undgå fortsatt tonnagebeskattning. Vad som kan uppnås är endast ett tillfälligt upphörande av beskattningen enligt 39 b kap. IL. Det är inte möjligt att återuppta kvalificerad verksamhet som konventionellt beskattas.

Utredningen anser därför att i det fall den tonnagebeskattade verksamheten avvecklas, utan att bedrivs vidare av annan, ska godkännandet för tonnagebeskattning inte omedelbart upphöra. Avvecklingsfallen är närmast att likna vid ett specialfall av utträde ur tonnagebeskattning. Utträde ska anses ha begärts det beskattningsår som verksamheten avvecklas. De föreslagna bestämmelserna i tonnageskattesystemet om utträde samt spärrtid kommer därmed att gälla även när en tonnagebeskattad verksamhet avvecklas utan att bedrivs vidare av annan. Utredningen har övervägt om en särskild bestämmelse om att begäran om utträde på grund av avveckling ska lämnas till Skatteverket bör föreslås, men funnit att en reglering enligt vilken utträde ska anses ha begärts det beskattningsår som verksamheten avvecklas är tillräcklig.

Bestämmelsen om att återkallelse av godkännande för tonnagebeskattning inte ska ske på grund av att förutsättningarna för tonnagebeskattning inte längre är uppfyllda om företaget likvideras eller går i konkurs eller när verksamheten avvecklas helt, utan att bedrivs vidare av annan föreslås tas in i 13 a kap. 15 § andra stycket SFL.

Bestämmelsen om att utträde ska anses ha begärts det år en tonnagebeskattad verksamhet avvecklas, föreslås tas in i 13 a kap. 14 § SFL.

23.4.3 Återkallelse ska underlåtas vid synnerliga skäl

Förslag: Skatteverket ska underlåta att återkalla godkännandet för tonnagebeskattning om det finns synnerliga skäl.

Utredningen har i avsnittet ovan redogjort för de föreslagna bestämmelserna om återkallelse. Bestämmelserna är utformade så att återkallelse ska ske om grund för återkallelse föreligger. Att återkallelse ska ske har att göra med behovet att binda de företag som har valt tonnagebeskattning till systemet under tonnageskatteperioden. Utan återkallelse skulle valet av tonnagebeskattning och tonnageskatteperioden förlora sin betydelse i praktiken.

Det kan dock förekomma situationer eller omständigheter som gör att en återkallelse i det enskilda fallet framstår som obillig. När en återkallelse sker, kommer företaget den gäller att utestängas från tonnageskattesystemet under den kvarvarande tonnageskatteperioden samt ytterligare tio år. Vidare ska beskattningen omprövas enligt konventionella regler och företaget kan komma att påföras en återkallelseavgift, se kapitel 24, Återkallelseavgift. När en återkallelse och de rättsföljder som är knutna till återkallelsen vid en samlad bedömning framstår som oproportionerlig bör det finnas en möjlighet för Skatteverket att underlåta återkallelsen. Skälen för att underlåta återkallelsen bör dock vara starka, s.k. synnerliga skäl bör föreligga.

Utredningen har som alternativ till en bestämmelse om att återkallelse ska underlåtas vid synnerliga skäl även övervägt om ett företag innan återkallelse sker istället ska beredas möjlighet att vidta rättelse av de brister som ligger till grund för återkallelsen. I Finland tillämpas ett system där företag ges möjlighet att i vissa fall vidta rättelse av brister innan återkallelse sker. Åtgärda företaget bristerna återkallas inte godkännandet. Den tonnageskattskyldige ska ges tillfälle att inom skälig tid undanröja bristen. En sådan frist ska dock inte sättas ut om det är uppenbart att de brister som föreligger inte kommer att åtgärdas. Skattemyndigheterna kan underlåta att återkalla ett bolags godkännande om tonnageskattskyldighet om orsaken till återkallandet är att skattemyndigheterna återkallat andra bolags i koncernen godkännande. Det finns även möjlighet att inte återkalla godkännandet om orsaken beror på att andelen fartyg överskrider den tillåtna andelen

inhyrda fartyg. Den tonnageskattskyldige ska dock uppfylla villkoren om högsta tillåtna andel inhyrda fartyg inom skälig tid för att undgå ett återkallande. Om skälet för återkallelsen är missbruk av tonnageskattesystemet ges ingen möjlighet att vidta rättelse, utan godkännandet om tonnagebeskattning ska återkallas.

Utredningen anser att en reglering enligt vilken återkallelse kan underlåtas om det finns synnerliga skäl är mer lämplig, än en bestämmelse liknande den finska bestämmelsen om rättelse. Det är, enligt utredningens uppfattning, inte i alla fall av återkallelse som brister kan eller bör kunna rättas. När det gäller återkallelse på grund av missbruk av tonnageskattesystemet, dvs. i fall där skatteflyktslagen har tillämpats är en möjlighet att underlåta återkallelse och låta företaget kvarstå i tonnageskattesystemet uppenbart olämplig.

När det gäller uppfyllelse av de villkor för att bli och vara tonnagebeskattad, dvs. brister som utgör grund för återkallelse enligt den föreslagna bestämmelsen i 13 a kap. 15 § första stycket punkt 1 SFL utgör de uppställda kraven förutsättningar för att en verksamhet ska vara tonnagebeskattad. Uppfyller ett företag inte villkoren kan företaget i princip inte vara kvar i tonnagebeskattning och dess godkännande om tonnagebeskattning ska återkallas. Vissa av villkoren för tonnagebeskattning är av den arten att tillfälliga brister kan godtas, medan andra villkor är av den arten att de inte kan eller bör kunna frångås ens under en mycket begränsad tid.

Kravet på att kvalificerad verksamhet ska bedrivas är grundläggande i ett tonnageskattesystem och bör i princip alltid upprätthållas. När det gäller tonnageskattesystemets villkor avseende ägt tonnage och inhyrt tonnage utan besättning, svenskflaggat och EU-flaggat tonnage är en avvikelse av mindre omfattning tänkbar. I dessa fall får en bedömning göras av bristen och skälen till bristen. Om synnerliga skäl föreligger ska en återkallelse underlåtas. Utredningen har då främst i åtanke att ett företag på grund av omständigheter utanför dess kontroll under en kortare tid inte uppfyller kraven. Ett exempel är om leveransen av ett beställt fartyg blir försenad.

En bestämmelse om rättelse liknande den som finns i den finska tonnageskattelagstiftningen om möjlighet att vidta rättelse av brister skulle enligt utredningens mening vinna begränsad tillämpning i tonnageskattesystemet. Vid en jämförelse mellan den

finska bestämmelsen om möjlighet att vidta rättelse vid brister innan återkallelse sker och den föreslagna bestämmelsen om att återkallelse ska underlåtas vid synnerliga skäl kan följande sägas. Bestämmelsen om att underlåta återkallelse vid synnerliga skäl är inte avsedd att fungera som en allmän möjlighet att vidta rättelse av brister. En sådan rättelsemöjlighet skulle kunna tjäna som en möjlighet för företag att under en tid av sin tonnageskatteperiod frångå villkoren för tonnageskattning för att sedan rätta det felaktiga förhållandet och fortsätta tonnageskattningen. Ett företag skulle till exempel under viss tid kunna underlåta att uppfylla kravet på viss andel svenskregistrerat tonnage för att efter påpekande från Skatteverket vidta rättelse utan att någon konsekvens följer. En möjlighet att vidta rättelse öppnar enligt utredningens uppfattning för allt för stor relativitet i tonnageskattesystemet. Behovet av att under vissa omständigheter och i vissa fall underlåta återkallelse tillgodoses bättre genom en bestämmelse om att återkallelse av godkännande ska underlåtas vid synnerliga skäl. I bedömningen kan dock vägas in om företaget har vidtagit rättelse beträffande bristen.

För att synnerliga skäl ska föreligga måste skälen vara särskilt beaktansvärda. Det kan t.ex. röra sig om situationer där kraven inte varit uppfyllda under beskattningsåret, men där det framgår att situationen varit tillfällig och inte bestående. Vid bedömningen bör beaktas om situationen beror på företagets eget agerande eller planering av sin verksamhet eller om det rör sig om omständigheter som ligger utanför företagets kontroll. Ett exempel är om registreringskraven beträffande tonnage inte uppfyllts och det beror på att ett beställt fartyg inte har levererats i tid. Ett annat exempel på när synnerliga skäl kan föreligga är om uppgiftsskyldigheten enligt skatteförfarandelagen och skatteförfarandeförordningen inte har uppfyllts fullt ut, men bristen kan anses ursäktlig.

Utredningen anser således att det bör finnas möjlighet att underlåta återkallelse när villkoren för tonnageskattningen inte uppfyllts om det föreligger synnerliga skäl. En bestämmelse om att Skatteverket ska underlåta att återkalla godkännandet om det finns synnerliga skäl föreslås tas in i 13 a kap. 17 § SFL.

23.4.4 Återkallelsetid

Förslag: En återkallelse av godkännande för tonnageskattning ska gälla tidigare år av giltighetstiden (tonnageskatteperioden), dock maximalt sex tidigare år samt den återstående giltighetstiden.

Den återstående giltighetstiden ska beräknas såsom utträde har begärts det år beslut om återkallelse meddelades. Giltighetstiden ska dock alltid uppgå till minst tio år. Om utträde har begärts innan ett beslut om återkallelse meddelas ska som återstående giltighetstid gälla tiden räknat fram till när utträdet skulle ha skett om återkallelsen inte skett.

Utredningen anser att den som inte fullgör villkoren för att vara kvar i tonnageskattesystemet bör få sitt godkännande om tonnageskattning återkallat. Det företag som inte fullföljer sitt val om tonnageskattning under minst tio år kan sägas ha tagit tonnageskattesystemet i anspråk på felaktiga grunder. En förutsättning för tonnageskattning är att man förbinder sig till systemet under tonnageskatteperioden på minst tio år. Fullgörs inte åtagandet under hela tonnageskatteperioden har förutsättningarna för tonnageskattning egentligen inte förelegat, inte heller under de tidigare beskattningsår som villkoren för inkomstberäkning enligt 39 b kap. IL var uppfyllda. Företaget borde således inte ha tonnageskattats, utan borde ha beskattats konventionellt. När ett godkännande för tonnageskattning återkallas bör återkallelsen därför gälla inte bara från och med det år beslut om återkallelse meddelades, utan för alla beskattningsår som verksamheten har tonnageskattats. Likaså bör återkallelsen omfatta de beskattningsår som företaget skulle ha varit tonnageskattat om återkallelsen inte skett.

Även Storbritannien och Finland tillämpar ett tonnageskattesystem där företag som inte uppfyller villkoren för tonnageskattningen kan uteslutas respektive godkännandet om tonnageskattning återkallas. I båda länderna gäller att uteslutningen respektive återkallelsen har retroaktiv verkan.

Det finska tonnageskattesystemet skiljer sig från det av utredningen föreslagna så till vida att Finland har en fast tonnageskatteperiod, medan den av utredningen föreslagna tonnages-

skatteperioden utgörs av en period på minst tio år. Ett företag vars godkännande om tonnageskattning återkallas kan ha varit tonnageskattat under många år. En bortre tidsgräns för under hur många år bakåt en återkallelse bör sträcka sig är därför nödvändig.

Vid en återkallelse ska inkomsten för tidigare år med tonnageskattning istället beskattas konventionellt. När en återkallelse av godkännande meddelas bör återkallelsetiden sträcka sig sex år bakåt i tiden. För beskattningsåret innan återkallelsen ska beslut om skatt fattas enligt konventionella regler. För år som beslut om beskattning redan har fattats ska dessa omprövas enligt reglerna för omprövning. Reglerna för omprövning och efterbeskattning ska gälla vid återkallelse av godkännande (se avsnitt 23.4.6). Ett beslut om omprövning av beskattning till nackdel för den det gäller får meddelas inom sex år från utgången av det kalenderår då beskattningsåret gått ut (efterbeskattning). Det innebär att beskattningen vid en återkallelse kan omprövas som längst för beskattningsår ett i en tonnageskatteperiod om återkallelsen sker år sju. Om i stället återkallelse sker senare i tonnageskatteperioden, t.ex. år nio kan beskattningen omprövas för beskattningsår bakåt till och med år tre i tonnageskatteperioden. För att överensstämja med den tid som efterbeskattning kan ske ska återkallelsetiden för tid bakåt vara maximalt sex år. Det innebär att beskattning enligt konventionella regler kommer att företas förutom för året beslut om återkallelse meddelades, för beskattningsåret som föregår året då återkallelsen meddelades och de år som beskattningen kan omprövas.

Återkallelsen ska även avse resterade tonnageskatteperiod. En tonnageskatteperiod löper tills vidare, dock minst tio beskattningsår efter det år ansökan om tonnageskattning godkändes. Återkallelsetiden ska omfatta de år som företaget minst skulle ha varit tonnageskattat om återkallelsen inte skett, dvs. återkallelsetiden för tid framåt ska räknas så att ett företags totala återkallelsetid överensstämmer med den minsta tonnageskatteperioden. Den som får sitt godkännande för tonnageskattning återkallat ska inte komma i ett bättre läge än den som fullföljer åtagandet om tonnageskattning under sin tonnageskatteperiod. Vid en återkallelse år fyra eller tidigare i en tonnageskatteperiod ska återkallelsetiden framåt räknas så att den motsvarar en resterande

tonnageskatteperioden som skulle ha varit om återkallelsen inte behövt ske. En återkallelse år fyra innebär således en återkallelsetid om sex beskattningsår efter återkallelseåret. En återkallelse år tre innebär en återkallelsetid framåt om sju beskattningsår osv.

Det normala sättet att lämna tonnageskattsystemet är genom att begära utträde. Utträdet kan ske tidigast vid utgången av det tionde beskattningsåret efter det beskattningsår ansökan om tonnageskattning godkändes. En begäran om utträde ska göras minst fyra år innan det sista året tonnageskattning ska ske. Utträdestiden blir sex år inkluderat det år när utträde begärs. När ett företags godkännande för tonnageskattning återkallas år fem eller senare i tonnageskatteperioden ska som återkallelsetid framåt gälla motsvarande som om utträde begärts. För ett företag som exempelvis det sjunde beskattningsåret med tonnageskattning får sitt godkännande återkallat räknas som återstående tonnageskatteperiod fem år från året då återkallelsen skedde, dvs. vid en återkallelse det sjunde beskattningsåret löper återkallelsetiden till och med år tolv.

I de fall som ett företag innan Skatteverket återkallar ett godkännande om tonnageskattning har begärt utträde ur tonnageskattsystemet gäller som resterande tonnageskatteperiod tiden räknat fram till när utträde skulle ha skett om återkallelse inte skett.

Utredningen föreslår att bestämmelsen om att återkallelse avser tidigare år med tonnageskattning, dock maximalt sex tidigare beskattningsår, samt den återstående tiden av tonnageskatteperioden, tas in i 13 a kap. 16 § SFL.

23.4.5 Spärrtid vid återkallelse

Förslag: Om godkännandet för tonnageskattning har återkallats får Skatteverket på nytt godkänna företaget för tonnageskattning tidigast tio år från utgången av det sista beskattningsår som återkallelsen avser.

Utredningen anser att ett avbrytande av tonnageskattning i för tid inte är förenligt med tonnageskattsystemets syften. Den som inte uppfyller villkoren för tonnageskattning och vars

godkännande återkallas ska inte när som helst kunna träda in i tonnageskattesystemet igen. Det får som tidigare framhållits inte vara möjligt att helt fritt byta mellan tonnagebeskattning och konventionell beskattning. En tid under vilken verksamheten inte åter kan godkännas för tonnagebeskattning ska därför sättas, en s.k. spärrtid.

Utredningen har övervägt hur lång spärrtid som är lämplig. Den som väljer att träda ut ur tonnageskattesystemet är enligt de föreslagna utträdesreglerna bunden av det valet i tio år. Detsamma bör gälla för den som har fått godkännande för tonnagebeskattning återkallat. På det sättet säkerställs att byten mellan beskattningsmetoderna inte är möjliga utefter vilken beskattningsmetod som för tillfället är förmånligast för ett företag.

Tonnageskattesystemen i våra grannländer är olika ifråga om möjligheter att lämna och återinträda i tonnageskattesystemen. I Finland och Danmark gäller att den som lämnar tonnagebeskattningen kan återinträda, dock först efter att tio år med konventionell beskattning förflutit. I Norge är spärrtiden för återinträden beroende av hur lång tonnageskatteperiod som återstod när företaget lämnade systemet. I Storbritannien har den som lämnar tonnageskattesystemet inte möjlighet att åter träda in om inte ny lagstiftning erbjuder tillfälle för företag att välja tonnagebeskattning.

Utredningen har övervägt om en återkallelse bör leda till en spärrtid på längre tid än minst tio år efter återkallelsetiden eller om en återkallelse bör leda till att verksamheten aldrig mer ska kunna godkännas för tonnagebeskattning. De bakomliggande orsakerna till en återkallelse kan i det föreslagna tonnageskattesystemet sträcka sig från bristande villkorsuppfyllelse, som kan vara ett resultat av andra omständigheter än den tonnageskatteskyldiges medvetna agerande, till avsiktliga och uppenbara missbruk av systemet.

För det fall ett företag skulle göra sig skyldigt till missbruk av systemet framstår en uteslutning för all framtid som motiverad. Vid bedömningen av spärrtidens längd får dock beaktas att en återkallelse även kan komma i fråga i fall där ett företag på grund av omständigheter utanför dess kontroll och trots goda intentioner och ett affärsmässigt gott agerande inte uppfyller villkoren för tonnagebeskattning. Utredningen anser att det är av vikt för

systemets legitimitet att spärrtidens längd uppfattas som rimlig och rättvis. Även om en evig spärrtid skulle kunna anses motiverad i vissa speciella fall av uppenbara systemmissbruk är det inte motiverat i normalfallet. Det är utredningens uppfattning att en viss försiktighet bör gälla i fråga om införande av eviga sanktioner. Även vad gäller mycket långa spärrtider bör viss försiktighet iakttas. Det saknas skäl att här gå in på och jämföra andra förekommande påföljder och sanktioner. Det kan dock nämnas att t.ex. näringsförbud meddelas för viss tid, lägst tre och högst tio år⁴⁵.

Utredningen har övervägt om spärrtiden vid en återkallelse bör vara olika lång beroende på vilka de bakomliggande omständigheterna är som ligger till grund för återkallelsen. En olika lång spärrtid för olika fall innebär dock svårigheter att i praktisk tillämpning diversifiera och bedöma vilken spärrtid som ska gälla i det enskilda fallet. Även om utredningen kan ge ledning i hur olika fall ska bedömas skulle bedömningen i hög utsträckning behöva lämnas till rättstillämpningen. Utredningens uppfattning är att en och samma spärrtid bör gälla lika vid alla återkallelser. Även i de fall återkallelsen är hänförlig till bristande villkorsuppfyllelse på grund av omständigheter utanför företagets kontroll uppfyller företaget de facto inte villkoren för tonnagebeskattning, varför återkallelsen sker. Föreligger synnerliga skäl kan återkallelse underlåtas. Det förhållandet att återkallelse kan ske på flera grunder har istället beaktats vid bestämmandet av hur lång spärrtiden ska vara.

I det av utredningen föreslagna tonnageskattesystemet gäller vid utträden ur systemet att ett val av tonnagebeskattning och godkännande för tonnagebeskattning kan ske först efter minst tio år från utträdet. Detsamma bör gälla när någon har fått godkännandet för tonnagebeskattning återkallat.

Spärrtiden bör inte vara längre. Det huvudsakliga syftet med att införa ett tonnageskattesystem är att öka andelen svenskflaggade fartyg. Samtidigt som utträden under pågående tonnageskatteperiod inte kan tillåtas ligger i själva tonnageskattesystemet att det är önskvärt att rederierna ingår i systemet och därmed ökar och bibehåller en svensk handelsflotta. Utredningen kan inte finna att det finns ett självändamål i utestängningar från systemet utöver vad som är motiverat för prevention mot förtida utträden och för att

⁴⁵ Lag (1986:436) om näringsförbud.

tillse att godtyckliga byten mellan beskattningssystemen inte är möjliga. Det finns inte anledning att förmoda att allmänpreventionen ökar ju längre eller kraftigare sanktioner som införs⁴⁶. En spärrtid om minst tio år från beskattningsåret efter återkallelsetiden uppfyller enligt utredningens uppfattning angivna syften och får anses vara väl avvägd.

Utredningen föreslår därmed att en spärrtid ska införas och att den ska vara minst tio år. Spärrtiden ska räknas från utgången av återkallelsetiden. På det sättet kommer den som fått sitt godkännande för tonnagebeskattning återkallat inte i bättre läge än den som fullföljer tonnageskatteperioden. Om godkännandet har återkallats får Skatteverket inte på nytt godkänna att verksamheten tonnagebeskattas förrän efter minst tio beskattningsår efter det att återkallelsetiden gått ut. Bestämmelsen finns i 13 a kap. 18 § andra stycket SFL.

23.4.6 Efterbeskattning

Förslag: Ett beslut om omprövning till nackdel för den som beslutet gäller av ett beslut om skatt ska få meddelas inom sex år från utgången av det kalenderår då beskattningsåret har gått ut (efterbeskattning) om det föranleds av ett beslut om återkallelse av godkännande för tonnagebeskattning.

En konsekvens av att godkännandet för tonnagebeskattning återkallas är att verksamheten framledes i stället kommer att beskattas konventionellt. En återkallelse av godkännande för tonnagebeskattning innebär, enligt de bestämmelser som utredningen föreslår, även att tidigare beskattningsår som tonnagebeskattning har skett omfattas av återkallelsen. Under den tid som ett företag innan återkallelsen meddelades har varit beskattat enligt 39 b kap. IL skulle istället beskattningen ha skett enligt den konventionella beskattningsmetoden. Frågan är hur beskattningen ska kunna verkställas enligt konventionella beskattningsregler för den tid som företaget varit felaktigt tonnagebeskattat.

⁴⁶ Jfr prop. 2002/03:106 s. 106 f.

I det finska tonnageskattesystemet sker en omprövning av beskattningen när en återkallelse sker. I Finland tillämpas ett system där konventionell inkomstbeskattning verkställs för den som träder ut ur tonnageskattesystemet för alla de år som omfattas av tonnagebeskattning. Från den skatt som beräknas dras det tonnageskattebelopp av som den skattskyldige betalat för motsvarande tid. De finska reglerna om verkställande av konventionell beskattning utgör en avvikelse från de övriga bestämmelserna i den finska inkomstbeskattningen. De ordinära fristerna för ändring av beskattning begränsar inte verkställandet av beskattning enligt bestämmelserna i den finska tonnageskattelagen. Det innebär att konventionell beskattning kan ske för alla år som ett bolag varit tonnagebeskattat, dvs. under längre tid än vad det ordinära beskattningsförfarandet medger. Även i Storbritannien beskattas vid uteslutning ur tonnageskattesystemet företag så som om det aldrig har varit tonnagebeskattat.

Utredningen har övervägt hur ett regelverk för beskattning enligt konventionell beskattningsmetod för tid som ett företag felaktigt varit tonnagebeskattat ska utformas. De ordinära reglerna om skatteförfarande gäller även för den som är eller har varit godkänd för tonnagebeskattning. Omprövningsbeslut kan således även fattas med stöd av omprövningsreglerna och bestämmelserna om efterbeskattning i SFL. Reglerna om omprövning återfinns i 66 kap. SFL. Efterbeskattning kan enligt 27 § nämnda kapitel under vissa förutsättningar ske genom omprövningsbeslut inom sex år från utgången av det kalenderår då beskattningsåret gått ut. Efterbeskattning bör enligt utredningen vara möjlig när en återkallelse av godkännande för tonnagebeskattning sker. I vissa fall av återkallelse kan de grunder för efterbeskattning, t.ex. när en oriktig uppgift har lämnats till ledning för beskattningen, som anges i bestämmelsen även utgöra grunden för återkallelsen. Utredningen anser dock att efterbeskattning ska vara möjlig i samtliga fall då återkallelse sker, och inte enbart i enlighet med vad som nu anges beträffande efterbeskattning. Bestämmelsen bör därför kompletteras med en ny punkt som möjliggör omprövning genom efterbeskattning enligt konventionell beskattningsmetod när ett godkännande för tonnagebeskattning återkallas.

Den tidsrymd som omprövning av beskattning kan ske enligt bestämmelserna om efterbeskattning överensstämmer inte med

tonnageskatteperioden. Med tillämpning av bestämmelserna om efterbeskattning kan förekomma fall där den vars godkännande om tonnagebeskattning återkallas så sent i tonnageskatteperioden att omprövning av beskattningen för alla beskattningsår med tonnagebeskattning inte är möjlig. Utredningen anser dock att reglerna om efterbeskattning erbjuder tillräcklig möjlighet till verkställande av beskattning enligt den konventionella beskattningsmetoden. Det är även den omprövningstid som lagstiftaren ansett lämplig t.ex. i fråga om den som lämnat oriktig uppgift avseende sin beskattning.

Efterbeskattning enligt 66 kap. 27 § SFL avser omprövning till nackdel för den som beslutet gäller. Vid en omprövning av beskattning med konventionella beskattningsregler kan beskattningsresultatet bli högre än vid beskattning enligt 39 b kap. IL. Beskattningsresultatet kan även bli lägre. Utredningen har beaktat att till återkallelse är knutet återkallelseavgift, se kapitel 24. Härvid skiljer sig efterbeskattning vid återkallelse av godkännande för tonnagebeskattning från annan efterbeskattning då återkallelseavgiften ska påföras även i fall där omprövningen inte resulterar i att ytterligare skatt påförs. I den meningen kan ett omprövningsbeslut totalt sett vara till nackdel för den det gäller även om beskattningsresultatet i sig inte är till nackdel. Utredningen anser dock att det är beslutet om skatt som kan vara till nackdel för den det gäller, inte andra följder av beslutet. Återkallelseavgiften ska enligt utredningens uppfattning ses som en särskild avgift som påförs den som inte fullföljer sitt åtagande att ingå i tonnageskattesystemet och inte en sanktion riktad mot att förhindra skatteundandragande. Återkallelseavgiften är således inte heller kopplad till skillnaden i beskattningsresultat mellan de olika beskattningsmetoderna. Utredningen bedömer dock att frågan om beslut är till nackdel eller fördel för den det gäller är av begränsad betydelse i sammanhanget. För det fallet att omprövningsbeslutet ska anses vara till nackdel för den det gäller torde omprövningen kunna ske med stöd av efterbeskattningsreglerna. I de fall omprövningsbeslutet kan anses till fördel för den det gäller torde omprövning kunna ske med stöd av 66 kap. 19 § SFL. I båda fallen är en omprövning av beskattningen möjlig i sex år.

Utredningen föreslår att det i 66 kap. 27 § SFL förs in en ny punkt 7 så att efterbeskattning ska kunna företas om det föranleds av ett beslut om återkallelse av godkännande för tonnagebeskattning.

23.4.7 Tidigare års underskott

Förslag: Om godkännandet för tonnagebeskattning har återkallats ska företaget inte få dra av underskott som avser det beskattningsår som återkallelsen sker eller tidigare beskattningsår som återkallelsen omfattar.

Vid omprövningen av beskattningen för det företag som tidigare har varit tonnagebeskattat, men som efter återkallelse ska beskattas enligt de konventionella reglerna för inkomstberäkning kan inkomstresultatet bli negativt. Enligt de konventionella beskattningsreglerna i 40 kap. IL ska underskott i näringsverksamheten dras av i den utsträckning det inte finns några begränsningar. Ett företag som lämnar tonnageskattesystemet kan således enligt nu gällande regler använda underskott för att minska sin beskattning. Ett företag som har haft en negativ inkomstutveckling med underskott i verksamheten bör enligt utredningens uppfattning inte genom omprövningen av beskattningen uppnå ett lägre beskattningsresultat genom avdrag för underskott som uppstått under tiden i tonnageskattesystemet. Syftet med återkallelse, omprövning av beskattning och återkallelseavgift är att förhindra att företag lämnar tonnageskattesystemet för en förmånligare beskattning i det konventionella systemet. Det bör därför inte komma i fråga att tillåta att underskott dras av vid omprövningen av beskattningen. Det eventuella underskott av näringsverksamhet som kan komma att föreligga vid omprövning av beskattningen enligt konventionella beskattningsregler ska inte kunna dras av i beskattningen och inte heller rullas vidare till senare beskattningsår.

Utredningen föreslår därför en ny bestämmelse i 40 kap. IL som begränsar rätten att dra av underskott av näringsverksamhet från tidigare beskattningsår. Bestämmelsen föreslås tas in i 40 kap. 21 a § IL.

24 Återkallelseavgift

24.1 Inledning

En av utredningens uppgifter är att se till kontinuitet i beskattningen föreligger och att tonnageskattesystemet inte erbjuder möjligheter till felaktiga nyttjanden eller t.o.m. uppsåtliga missbruk. Utredningen måste därför överväga hur ett sanktionssystem ska utformas som ska gälla om villkoren för att ingå i tonnageskattesystemet inte upprätthålls.

Utredningen har i kapitel 23 redogjort för de konsekvenser som utredningen anser ska följa av att villkoren för tonnageskattning inte uppfylls. Utredningen har föreslagit att godkännandet om att verksamheten tonnageskattas ska återkallas samt att omprövning av beskattningen enligt den konventionella inkomstberäkningsmetoden ska göras för tidigare beskattningsår under tonnageskatteperioden. Återkallelsen gäller även framåt i tiden, för den tid som företaget skulle ha varit tonnageskattat om återkallelse inte skett. Vid en återkallelse ska företaget även vara förhindrat att återinträda i tonnageskattesystemet under en spärrtid. Spärrtiden är tio år, räknat fr.o.m. utgången av det beskattningsår som återkallelsen avser. Återkallelse av godkännande om tonnageskattning och de konsekvenser som har knutits till återkallelsen är inte att anse som sanktioner.

I detta kapitel framställer utredningen sina överväganden och förslag vad gäller särskilda sanktioner för att motverka missbruk av tonnageskattesystemet. Utredningen hänvisar till kapitel 23 för en redogörelse för hur konsekvens- och sanktionssystemen ser ut i ett antal närliggande länder i Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES).

24.2 Överväganden och förslag

24.2.1 Återkallelseavgift

Förslag: En särskild avgift, återkallelseavgift, ska tas ut av den som fått godkännandet för tonnageskattning återkallat.

Återkallelseavgiften tas ut med en grundavgift och en tilläggsavgift.

Skäl för en återkallelseavgift

De konsekvenser – återkallelse av godkännande, spärrtid och omprövning av beskattningen för år bakåt enligt konventionell beskattningsmetod – som ska inträda när ett företag inte följer villkoren för att ingå i tonnageskattesystemet och tonnageskattningen måste avbrytas bedöms inte ha tillräcklig preventiv effekt. Omprövningen av beskattningen genom efterbeskattning innebär att företaget ges en sådan behandling i beskattningshänseende som det skulle ha fått utan tonnageskattning. Beskattningen enligt de konventionella beskattningsreglerna är således inte en sanktion utan innebär endast att en riktig beskattning åsätts företaget. Utredningen menar att en särskild avgift, en återkallelseavgift, fyller behovet av att förebygga att företagen som valt att gå in i tonnageskattesystemet inte lämnar det i förtid. Utan en ekonomisk sanktion skulle valet av tonnageskattning och tonnageskatteperioden förlora sin betydelse i praktiken. Återkallelseavgiften ska ha en förebyggande funktion och avskräcka företagen från att lämna tonnageskattesystemet i förtid.

Spärrtiden kan anses utgöra en sanktion genom att ett företag vars godkännande återkallats inte kan träda in i tonnageskattesystemet förrän tio år förflutit från utgången av det sista beskattningsåret som återkallelsen avser. Spärrtidens syfte är dock främst att förhindra att företagen kan växla mellan tonnageskattning och konventionell beskattning. Utredningen anser inte att spärrtiden kan anses tillräcklig för att förebygga missbruk. För företag som efter att ha förbundit sig till tonnageskattesystemet finner att det vill återgå till konventionell beskattning utgör inte en återgång till konventionell beskattning under en spärrtid en

preventiv sanktion. För att förebygga att företag missbrukar bestämmelserna och lämnar tonnageskattsystemet på ett sätt som utredningen inte avsett krävs en ekonomisk sanktion.

Enbart en omprövning av beskattningen fyller som nämnts inte dessa funktioner. För det första innebär efterbeskattning för de beskattningsår bakåt under vilka omprövning är möjlig, enbart att beskattningsunderlaget beräknas konventionellt, dvs. så som om tonnagebeskattning aldrig förelegat. För det andra kan det skattemässiga resultatet av omprövningen vara gynnsamt i det enskilda fallet. Det går inte att utesluta att det för ett visst företag, på grund av dess inkomstutveckling eller på grund av ett allmänt konjunkturläge, under en viss tid skulle kunna vara förmånligare att beskattas konventionellt. Det finns även anledning att anta att ett tonnagebeskattat företag som finner att det skulle vara förmånligare att beskattas enligt den konventionella beskattningsmetoden är samma företag som finner anledning att ”straffa ut sig” ur tonnageskattsystemet. Det är främst företag med låga eller negativa resultat som den konventionella beskattningen torde vara förmånligare för. Den skatt som ska betalas enligt en konventionell beskattningsberäkning kan i dessa fall vara noll eller i vart fall lägre än tonnagebeskattningen.

Det ska inte kunna vara möjligt att träda in i tonnagebeskattning och tillgodogöra sig fördelarna av schablonbeskattningen för att sedan lämna tonnageskattsystemet och tillgodogöra sig det konventionella skattesystemets generösa avskrivningsregler. I tonnageskattsystemet sker ingen nedskrivning av överavskrivningar. Samtidigt erbjuder den konventionella beskattningsmetoden förmånliga avskrivningsregler med stor ekonomisk genomslagskraft vid stora investeringar. Dessa förhållanden medför sammantaget en risk för incitament till förtida utträden som bör motverkas. En särskild avgift vid återkallelse av godkännande, återkallelseavgift, bedöms ha en allmänpreventiv och en individualpreventiv effekt vad gäller byten mellan beskattningsmetoderna.

För att komma i fråga för tonnagebeskattning uppställs krav avseende det tonnage med vilket kvalificerad verksamhet bedrivs. Bland annat ska minst 20 procent av bruttotonnaget vara ägt eller inhyrt av den som bedriver verksamheten. Därtill ska minst 20 procent av bruttotonnaget vara registrerat i det svenska registret. Ett krav för att ingå i tonnagebeskattning är även att andelen

bruttotonnage som är registrerat i ett register i en stat inom EU ska ökas eller i vart fall bibehållas. Vad gäller villkoret att öka eller bibehålla den EU-flaggade flottan kommer det kravet till uttryck i Artikel 3.1 i Europeiska kommissionens riktlinjer för statligt stöd till sjötransporter. Att kommissionens riktlinjer uppfylls är en förutsättning för kommissionens godkännande och för införandet av ett tonnageskattesystem. Utredningen anser att en återkallelseavgift är motiverad med hänsyn till riktlinjernas krav.

Olika länder har valt olika lösningar för att se till att flaggkravet upprätthålls. I det danska tonnageskattesystemet ska ett företag som inte uppfyller kravet på att öka eller behålla andelen bruttotonnage som EES-flaggat eller som överskrider andelen tillåtet inhyrt tonnage beskattas konventionellt för intäkter från det överskjutande tonnaget. Den finska regleringen liknar det svenska skattetilleggssystemet. Vid ett återkallande av godkännande om tonnageskattning beskattas bolaget med konventionell inkomstskatt för den vinst som den tonnageskattade verksamheten avkastat under tonnageskatteperioden. Från denna skatt får bolaget dra av det tonnageskattebelopp som har betalats för motsvarande tid. På det uträknade skattebeloppet påförs tio procents förhöjning. Om godkännandet återkallats på grund av att bolaget varit part i en transaktion eller ett arrangemang som syftar till att på konstgjord väg minska skatteunderlaget eller som uppenbarligen vidtagits i syfte att undgå beskattning påförs en höjning om 30 procent. Även Storbritannien tillämpar ett system med uteslutning, konventionell beskattning samt möjlighet att påföra avgifter.

Mot bakgrund av tonnageskattesystemets syften samt de krav som EU-rätten ställer avseende statsstöd till sjöfartsnäringen bör en ekonomisk sanktion inträda för den som inte uppfyller tonnageskattesystemets villkor. Utredningen bedömer att ett system med återkallelse och återkallelseavgift för den som inte uppfyller villkoren för tonnageskattning tillgodoser behovet av att upprätthålla kommissionens riktlinjer för statsstöd till sjöfarten. Utredningen finner att konstruktionen återkallelse och återkallelseavgift är en mer lämplig lösning än den danska varianten med delvis konventionell beskattning när tonnage över- eller underskrider tillåtna andelar. Tonnageskatteutredningen (Fi 2004:20) lade i sitt betänkande, Tonnageskatt (SOU 2006:20), fram ett förslag liknande det danska systemets med konventionell beskattning av

överskjutande tonnage. Förslaget möttes av kritik från flera remissinstanser. Bestämmelserna uppfattades bland annat som otydliga beträffande hur beskattningen skulle ske och vad som skulle gälla vid beskattningsår framåt. Utredningens uppfattning är att det i princip inte ska vara möjligt att underskrida eller överskrida de andelskrav som ställs på tonnaget i ett tonnageskattesystem med enbart följderna att överskjutande intäkter beskattas konventionellt. Den som har valt att tonnagebeskattas har åtagit sig att uppfylla villkoren i systemet och kan inte stå kvar i tonnagebeskattning om villkoren inte uppfylls.

Konstruktionen återkallelse och återkallelseavgift bedöms även ha en preventiv effekt beträffande olika förfoganden som är i strid med tonnageskattesystemet. Tonnagebeskattning får enligt kommissionens riktlinjer enbart avse sjöfartsverksamhet. Stödet till sjöfarten får inte spilla över till andra verksamheter än de som omfattas av tonnageskattesystemet. Såväl EU-rätten som allmänna konkurrensskäl kräver att ett tonnageskattesystem utformas så att kringgåenden förhindras. För att tillse att reglerna efterlevs behövs enligt utredningens uppfattning en ekonomisk sanktion. Den som t.ex. inte sköter bokföring, dokumentation och ser till att tonnagebeskattad verksamhet och konventionellt beskattad verksamhet rätt hålls isär i beskattningen ska påföras en återkallelseavgift. Utredningen bedömer att det utifrån Europeiska kommissionens riktlinjer och den praxis som utbildats för statsstöd till sjöfart finns behov av en särskild avgift för att säkerställa att Sverige ska kunna upprätthålla de krav som EU-rätten ställer på nationella tonnageskattesystem.

Utredningen föreslår därför att en särskild avgift i form av en återkallelseavgift ska tas ut av den som fått godkännandet för tonnagebeskattning återkallat. Återkallelseavgiften ska avse alla år återkallelsen avser. Det gäller såväl tidigare beskattningsår som resterande giltighetstid. Utredningen föreslår att återkallelseavgiften delas upp i en grundavgift som avser tidigare beskattningsår och en tilläggsavgift som avser kvarvarande giltighetstid. Avgifternas närmare utformning behandlas i avsnitten nedan.

Bestämmelsen om återkallelseavgiften föreslås tas in i 49 a kap. 1 § skatteförfarandelagen (2011:1244), SFL. Förslaget föranleder även en komplettering i 3 kap. 17 § SFL med att återkallelseavgiften ska utgöra en särskild avgift.

Skattetillägg och återkallelse av godkännande för tonnageskattning

Utredningen har övervägt om de gällande reglerna om skattetillägg kan tillämpas på den som är tonnageskattad.

I 49 kap. 4 § SFL finns grunderna för att ta ut skattetillägg. Skattetillägg tas ut av den som på något annat sätt än muntligen under förfarandet har lämnat en oriktig uppgift till ledning för egen beskattning. I kravet på att den oriktiga uppgiften ska vara lämnad till ledning för beskattningen ligger att uppgiften ska avse det aktuella beskattningsärendet. Uttrycket oriktig uppgift tar sikte på varje osant meddelande angående någon omständighet som är av betydelse för riktigt fastställande av skatt- och avgiftsskyldighet. En skattskyldig är skyldig att öppet redovisa tveksamma frågor som kan ha betydelse för åsättande av en riktig beskattning.⁴⁷

Det är inte i alla situationer i vilka en återkallelse av godkännande om tonnageskattning föranleds av ett oriktigt uppgiftslämnande. Utredningens uppfattning är att en avgift ska utgå vid återkallelse, oavsett om oriktig uppgift har eller inte har lämnats till ledning för beskattningen. Det ska inte heller vara möjligt att genom anmälan till Skatteverket om ändrade förhållanden av betydelse för tonnageskattningens ikraftvarande tillse att särskild avgift inte tas ut. Även den som meddelar att uppfyllelsen av villkor för tonnageskattning kommer att brista ska kunna påföras sanktionsavgift.

Skattetillägg aktualiseras vidare bara om det oriktiga uppgiftslämnandet har eller hade kunnat ha en direkt inverkan på skatteuttaget (eller ett underskotts storlek). Det framgår av bestämmelserna om beräkning av skattetillägg i 49 kap. 11–14 §§ SFL. En förutsättning för skattetillägg är att den oriktiga uppgiften har betydelse för skatteuttaget. Det ska finnas ett direkt samband mellan den oriktiga uppgiften och skatteuttaget på så sätt att skatten hade blivit för låg om den oriktiga uppgiften följts.

Det är inte i alla fall av en återkallelse av godkännande för tonnageskattning och omprövning av beskattningsbeslutet som skatteuttaget påverkas negativt. Tonnageskattning innebär att inkomsten bestäms schablonmässigt med utgångspunkt från

⁴⁷ Prop. 2002/03:106 s. 116.

fartygets eller fartygens nettodräktighet. Skatt betalas med bolags-skattesatsen på den framräknade tonnagesinkomsten, oberoende av företagets egentliga resultat. Det innebär att ett företag som under ett eller flera år har ett negativt resultat kan komma att bli högre beskattat med tonnageskattning än med den konventionella beskattningen. En oriktig uppgift till ledning för egen beskattning har således inte i alla fall nödvändigtvis till följd att uppgiften, om den hade godtagits, skulle ha lett till en lägre beskattning. Ett skäl till att avsiktligen söka lämna tonnageskattesystemet torde även vara att den konventionella beskattningen t.ex. i ett visst konjunkturläge erbjuder lägre beskattning. Det är därför inte givet att den som med avsikt underskrider t.ex. det nationella flaggkravet eller kravet på att öka eller bibehålla sitt EES-flaggade tonnage samtidigt har undandragit sig skatt i reella belopp. Vad som har undandragits är åtagandet att ingå i tonnageskattesystemet under minst tio år.

Utredningen bedömer att bestämmelserna om skattetillägg inte fullt ut är lämpligt utformade för att passa som sanktion i fråga om återkallelse av godkännande för tonnageskattning.

24.2.2 Grundavgift

Förslag: Grundavgift ska tas ut för de tidigare beskattningsår som återkallelsen avser.

Grundavgiften ska utgöra skillnaden mellan den skatt som påförs varje beskattningsår genom beslut om slutlig skatt eller omprövningsbeslut och den skatt som skulle ha påförts en tonnagesinkomst motsvarande den högsta tonnagesinkomst som redovisades under de beskattningsår som grundavgiften avser, om denna skatt skulle vara högre.

Utredningen har övervägt ett antal konstruktioner och sätt att beräkna en återkallelseavgift. Ett sanktionssystem anpassat för tonnageskattesystemet bör ha som syfte och effekt att motverka förfoganden vilka innebär att tiden med tonnageskattning avbryts i förtid. Det innebär att ett sanktionssystem i form av en ekonomisk konsekvens vid förtida utträden ur tonnageskattesystemet bör knytas till den tonnageskatt som annars skulle ha påförts. Av dessa skäl bedömer utredningen att en återkallelseavgift

baserad på tonnageinkomsten och tonnageskatteperioden ska införas som ett komplement till de befintliga särskilda avgifterna.

Utgångspunkten har varit att det inte ska vara ekonomiskt lönsamt att lämna tonnageskattesystemet till förmån för konventionell beskattning. Ett företag som har gått med i tonnageskattesystemet kan för tid bakåt konstatera vilken beskattningsmetod som varit mest fördelaktig. Av det skälet bör återkallelseavgiften konstrueras så att företaget för de år som det har varit tonnagebeskattat i vart fall inte vinner på en omprövning av beskattningen enligt konventionella regler. Återkallelseavgiften ska därför konstrueras så att den som återkallelsen av godkännandet gäller alltid ska betala minst lika mycket som tonnageskatten skulle ha utgjort. Denna del av återkallelseavgiften benämns grundavgift.

Grundavgiftens funktion är att kompensera det skattebortfall som kan uppstå för tid bakåt när beslut om slutlig skatt omprövas eller efterbeskattning sker enligt konventionell skatteberäkningsmetod i förhållande till tonnageskattningens beräkningsmetod. Om den konventionella skatten är lägre än vad tonnageskatten skulle ha varit får den som återkallelsen gäller en grundavgift för det eller de beskattningsår som den konventionella skatten är lägre. Om den tonnageskatt som skulle ha betalats är lägre än vad den konventionella skatten är tas ingen grundavgift ut. Effekten av grundavgiften ska vara att se till att den som blir föremål för återkallelse av godkännande totalt sett alltid ska betala minst lika mycket som tonnageskatten skulle ha utgjort.

Utredningen föreslår att grundavgiften ska tas ut som skillnaden mellan den skatt som påförs för de år som återkallelsen avser och den skatt som skulle ha påförts en tonnageinkomst motsvarande den högsta tonnageinkomst som redovisades under de beskattningsår som omfattas av återkallelsen. Anledningen till att jämförelsen görs med den högst redovisade tonnageinkomsten är att det inte ska vara möjligt att planera en återkallelse och en lägre återkallelseavgift genom att minska tonnaget. Utredningen har övervägt andra alternativ än att utgå från den högsta tonnageinkomst som redovisats. Grundavgiften skulle t.ex. kunna baseras på det tonnage som förelåg vid inträdet i tonnagesbeskattning eller baseras på det tonnage som förelåg det sista året med tonnagesbeskattning innan återkallelsen meddelades. Dessa två senare alternativ bedöms dock som mindre lämpliga. Den vars godkän-

nande återkallas kan just ha minskat sitt tonnage och därför inte längre uppfyller förutsättningarna för tonnagebeskattning. En minskning av den tonnagebeskattade flottan bör inte premieras. Grundavgiften bör därför inte baseras på det tonnage som förelåg beskattningsåret innan återkallelsen. Den som har haft ett överskott och som har utökat sitt tonnage under tonnage-skatteperioden bör inte heller premieras vid en återkallelse genom att grundavgiften beräknas på det lägre tonnaget som fanns vid inträdet i tonnageskattesystemet.

Utredningen föreslår därför att en grundavgift ska utgå med skillnaden mellan den skatt som påförs varje beskattningsår genom beslut om slutlig skatt eller genom omprövningsbeslut och den skatt som skulle ha påförts en tonnageinkomst motsvarande den högsta tonnageinkomst som redovisats under de aktuella åren, om denna skatt skulle vara högre. I kap. 23 finns återkallelsetid beskriven. Bestämmelser om vilka år ett beslut om återkallelse avser finns i 13 a kap. 16 § SFL.

Bestämmelsen om grundavgift föreslås tas in i 49 a kap. 2 § SFL.

24.2.3 Tilläggsavgift

Förslag: Tilläggsavgift ska tas ut för de beskattningsår som återkallelsen avser och som inte omfattas av grundavgiften.

Tilläggsavgiften ska vara 20 procent av den skatt som skulle ha påförts den högsta tonnageinkomst som redovisats under de beskattningsår som grundavgiften avser, multiplicerat med de antal år som kvarstår av den giltighetstid som tonnagebeskattning skulle ha skett.

Även den kvarvarande tiden av tonnageskatteperioden bör omfattas av sanktionen. Den som har ansökt om och godkänts för tonnagebeskattning har åtagit sig att ingå i tonnageskattesystemet för en tid om minst tio år och betala skatt på sin tonnageinkomst. Det ska inte vara fördelaktigt att lämna systemet på grund av att konventionell beskattning i närmaste framtiden bedöms som mer ekonomiskt lönsamt för företaget. Det är svårare för ett företag att bedöma och jämföra beskattningsmetoderna, än att konstatera för tid bakåt vilken beskattningsmetod som varit mest fördelaktig.

Den som är godkänd för tonnageskattning kan dock veta att en lågkonjunktur är på väg, om branschen befinner sig mitt i en konjunkturcykel eller på väg ur en lågkonjunktur. Ett företag kan även ha gjort en affärsplan som gör det attraktivt att vilja lämna tonnageskattesystemet inför t.ex. nyinvesteringar. Den som valt att delta i tonnageskattesystemet har förbundit sig att tonnagebeskattas under viss tid. Den tid som återstår av ett företags tonnageskatteperiod ska påverka återkallelseavgiften. Återkallelseavgiften ska baseras på beräkning efter de uppgifter som är kända vid återkallelsetidpunkten.

Ju längre tid den som är godkänd för tonnageskattning har kvar av sitt åtagande om att ingå i tonnageskattsystemet desto mer kännbar bör återkallelseavgiften vara. Det är omöjligt att förutse hur stor tonnageinkomsten skulle ha varit om den som godkänts för tonnageskattning skulle ha varit kvar i tonnageskattesystemet. Tilläggsavgiften måste därför beräknas på ett fiktivt underlag.

Av samma skäl som har angetts beträffande grundavgiften ska även tilläggsavgiften beräknas på den högsta tonnageinkomsten under de år som omfattas av omprövningen. Skatteberäkningen ska ske till den gällande bolagsskattesatsen vid tidpunkten för återkallelsen. Tilläggsavgiften motsvarar 20 procent av skatten på den högsta tonnageinkomsten multiplicerat med antalet kvarvarande år av giltighetstiden.

Utredningen har övervägt vilken procentsats som bör gälla för tilläggsavgiften. Det är naturligtvis görligt att differentiera den procentuella nivån på tilläggsavgiften. En procentsats skulle kunna gälla vid återkallelse på grund av bristande villkorsuppfyllelse enligt 39 b kap. inkomstskattelagen (1999:1229), IL, och en procentsats om skatteflyktslagen har tillämpats. Skilda procentsatser skulle dock medföra att systemet blir mer komplext. Även inom en och samma återkallelsegrund ryms flera fall av tänkbara brister med olika allvarlighetsgrad och olika bakomliggande orsaker. Olika procentsatser skulle således medföra avvägningar och bedömningar vid tillämpningen. Utredningen anser att enkla och förutsägbara regler är att föredra. Skatteverket bör kunna beräkna återkallelseavgiften utan större avvägningar och bedömningar. En enda nivå minskar även risken för utdragen handläggning hos Skatteverket

och vid domstolar och de kostnader som ett återkallelseärende innebär för det allmänna och för enskilda.

Tilläggsavgiftens nivå på 20 procent är satt med beaktande av att återkallelseavgiften ska påföras alla företag vars godkännande återkallas, i princip oberoende av vad orsaken bakom återkallelsen är. Såväl företag som på grund av ekonomiska omständigheter misslyckats med att uppfylla kravet på att bibehålla eller öka sitt bruttotonnage, som företag som avsiktligt missbrukat systemet ska bli föremål för återkallelse och återkallelseavgift.

I fråga om skattetillägg utgår 40 procent på slutlig skatt och 20 procent på annan skatt. Att procentsatsen för tilläggsavgiften föreslås vara 20 procent, jämfört med 40 procent som gäller för skattetillägg på slutlig skatt har att göra med att tilläggsavgiften ska påföras för samtliga år som återstår av företagets tonnageskatteperiod. I vissa fall, när återkallelsen sker år fem eller senare i en tonnageskatteperiod kommer tilläggsavgiften att påföras för maximalt sex beskattningsår. Även ifråga om skattetillägg förekommer att skattetillägget vid efterbeskattning påförs för flera år. I systemet med tilläggsavgift ska dock tilläggsavgiften om 20 procent alltid påföras för alla beskattningsår som återstår av tonnageskatteperioden.

Det antal år som återstår av en tonnageskatteperiod varierar beroende på när i tonnageskatteperioden återkallelsen sker samt om företaget har begärt utträde ur tonnageskattesystemet. Har utträde begärts, beräknas den återstående giltighetstiden för företaget vid en återkallelse såsom den tid företaget hade kvar till utträdet. Den återstående giltighetstiden ska, om utträde inte har begärts, beräknas såsom utträde har begärts året då återkallelse sker, dock ska giltighetstiden ha varat i minst tio år. Vid en återkallelse år fyra eller tidigare i en tonnageskatteperiod ska tilläggsavgiften påföras framåt för beskattningsår motsvarande den resterande tonnageskatteperioden om minst tio år. En återkallelse år fyra innebär således att tilläggsavgift ska påföras för sju beskattningsår. En återkallelse år tre innebär att tilläggsavgiften ska påföras för åtta beskattningsår osv. När återkallelsen sker år fem eller senare ska tilläggsavgiften påföras för sex beskattningsår inräknat året då återkallelsen sker.

Tilläggsavgiften påförs med 20 procent på den skatt som skulle ha påförts en tonnageinkomst, inte så som ifråga om skattetillägg

den skatt som skulle ha undandragits eller felaktigt tillgodoräknats. Tilläggsavgiften påförs på hela den tonnageskatt som skulle ha bestämts om återkallelsen inte skett baserat på den högsta tonnageinkomsten under tidigare beskattningsår. Så som angivits i föregående avsnitt finns en bestämmelse om vilka år ett beslut om återkallelse avser i 13 a kap. 16 § SFL.

Utredningen föreslår att bestämmelsen om tilläggsavgift tas in i 49 a kap. 3 § SFL.

24.2.4 Skattetillägg ska inte påföras vid beslut om återkallelse

Förslag: Skattetillägg ska inte tas ut i samband med återkallelse av godkännande för tonnagebeskattning.

Om efterbeskattning beslutas som föranleds av ett beslut om återkallelse av godkännande för tonnagebeskattning ska ett beslut om skattetillägg inte få meddelas samtidigt.

Bestämmelserna om skattetillägg i SFL kommer att vara tillämpliga på den skatt som betalas på inkomst av tonnagebeskattad verksamhet efter beräkning enligt 39 b kap. 1L. Även bestämmelserna om särskilda avgifter inklusive skattetillägg i SFL kommer att vara tillämpliga. Utredningen bedömer att det därför finns skäl att överväga förhållandet mellan den av utredningen föreslagna återkallelseavgiften och skattetilläggen. Vid en återkallelse av godkännande för tonnagebeskattning ska återkallelseavgift påföras den som återkallelsen gäller. Återkallelseavgiften är den sanktion som ska kunna komma i fråga. Vid återkallelse bör därför skattetillägg inte kunna påföras. Utredningen har här beaktat att återkallelseavgiften i likhet med skattetillägget kan komma att aktualiserats inom ramen för flera förfaranden. Med hänsyn till rättigheten att inte bli lagförd eller straffad två gånger enligt artikel 4.1 i det sjunde tilläggsprotokollet till den europeiska konventionen av den 4 november 1950 om skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna, benämnd Europakonventionen, anser utredningen att samma händelseförlopp inte ska kunna ligga till grund för påförandet av skattetillägg i ett skede, återkallelseavgift i ett skede och en eventuell lagföring för brott i ett skede. Inte heller påförandet av återkallelseavgift och skattetillägg inom ramen för ett

och samma förfarande bör kunna ske. Utredningen anser vidare att skattetillägg inte ska kunna påföras i stället för återkallelseavgift eller att skattetillägg alternativt återkallelseavgift ska kunna påföras. Det finns således enligt den ordning som utredningen föreslår inget skön att vid efterbeskattning på grund av återkallelse välja mellan att påföra skattetillägg eller återkallelseavgift.

Vidare kan om förhållandet mellan återkallelseavgift och andra särskilda avgifter sägas att om förutsättningar för andra särskilda avgifter är uppfyllda kan sådana i övriga fall tas ut även av den som bedriver eller har bedrivit tonnageskattad verksamheter enligt 39 b kap. IL. Skattetillägg kan således tas ut vid oriktig uppgift till ledning för beskattning genom t.ex. om uppgiften lett till felaktig beräkning av tonnageskatten.

Det kan inte uteslutas en tillämpning av reglerna om skattetillägg vid återkallelse av godkännande om tonnageskattning i enstaka fall skulle kunna leda till att ett högre belopp skulle utgå än återkallelseavgiften. Det torde dock inte vara det normala förhållandet. Grundavgiften är tillsammans med tilläggsavgiften i likhet med skattetillägget avsedd att förhindra skatteundandragande eller risken för skatteundandragande. Utredningen bedömer att återkallelseavgiften uppfyller sin preventiva funktion och markerar vikten av att stanna i tonnageskattesystemet. Den uppfyller även syftet att det ska vara kännbart att lämna systemet för att förhindra att det missbrukas. Utredningen finner att enbart återkallelseavgift ska påföras även i de återkallelsefall som skattetillägg skulle kunna påföras. En sådan lösning är mer rimlig än ett system i vilket skattetillägg och återkallelseavgift omväxlande ska tillämpas.

Utredningen föreslår att det i ett nytt andra stycke i 49 kap. 2 § SFL tas in en bestämmelse om att skattetillägg inte ska tas ut i samband med återkallelse av godkännande för tonnageskattning. I 52 kap. 5 § SFL anges att skattetillägg får tas ut i samband med att efterbeskattning beslutas. I förtydligande syfte ska i ett nytt andra stycke anges att det inte gäller vid efterbeskattning i samband med att återkallelse av ett godkännande för tonnageskattning sker.

24.2.5 Exempel

Exempel 1

I detta exempel beskrivs hur återkallelseavgiften kan komma att se ut för ett företag vars godkännande för tonnageskattning återkallas år sju under den löpande giltighetstiden. Inledningsvis har företaget en lägre tonnageskatt än vad det skulle haft om företaget var konventionellt beskattat. Tonnageskatten som företaget har betalt år 1–5 är 400 000 kronor per år. Om företaget skulle vara konventionellt beskattat hade det betalt en skatt om 1,6 miljoner kronor per år. År sju upptäcker Skatteverket att företaget inte har uppfyllt villkoren för att vara tonnageskattat. Skatteverket kommer att ompröva de första fem åren samt fatta beslut om att företaget kommer beskattas enligt de konventionella reglerna för år sex. Grundavgiften för år 1–5 kommer i detta exempel inte att tas ut eftersom tonnageskatten samtliga år har varit lägre än vad den konventionella skatten blir för företaget i och med omprövningen. Däremot kommer företaget få betala skillnaden mellan tonnageskatten och den konventionella skatten (1,6 mnkr–0,4 mnkr). Denna skillnad är inte att likställa med grundavgiften som är skillnaden mellan tonnageskatten och den konventionella skatten i de fall tonnageskatten är högre än den konventionella skatten. Samma år som återkallelse av godkännandet sker sägs tonnageskatteperioden upp och den återstående tonnageskatteperioden skulle vara fem år. Det är för den återstående delen av tonnageskatteperioden som tilläggsavgiften tas ut. Det är för återstående delen av tonnageskattperioden inklusive det innevarande beskattningsåret som tilläggsavgiften tas ut. Den framåtblickande tilläggsavgiften, tas ut från år sju och framåt. Tilläggsavgiften ska erläggas för innevarande beskattningsår och fem år framåt. Det innebär att företaget betalar tilläggsavgift för år 7–12. Tilläggsavgiften betalas med 20 procent av den högsta tonnageskatten under något av de föregående fem åren. Tonnageskatten som har erlagts för år 1–5 är 400 000 kronor per år. Tilläggsavgiften är 20 procent av 400 000 kronor, dvs. 80 000 kronor. Eftersom tilläggsavgiften ska betalas för innevarande beskattningsår och fem år framåt i tiden kommer den totala tilläggsavgiften bli 480 000 kronor ($80\,000 \cdot 6 = 480\,000$).

Exempel 2

I detta exempel har företaget en högre tonnageskattning de första åren än vad de betalt i inkomstskatt om de hade varit konventionellt beskattade. År sju upptäcker Skatteverket att företaget inte uppfyller villkoren för att tonnageskattas. Grundavgiften som skulle tas ut för år 1–6, som är de åren som omprövas eller beslut om slutlig skatt fattas, är i det här fallet noll kronor eftersom tonnageskattningen är högre än vad den konventionella beskattningen skulle varit. I och med att det sker en återkallelse av godkännandet sägs tonnageskatteperioden upp. Från uppsägelse-tiden skulle företaget haft fem år kvar att tonnageskattas. Det innebär att från år sju får företaget betala tilläggsavgift om 20 procent av den högsta tonnageskatten under år 1–6. I detta exempel har företaget som mest betalat 1 800 000 kronor i tonnageskatt under det år företaget hade den högsta tonnageskatten. Tilläggsavgiften blir således 360 000 kronor årligen. Totalt blir tilläggsavgiften för innevarande år och kommande fem år 2 160 000 kronor ($360\,000 \cdot 6 = 2\,160\,000$).

Båda exemplen visar att en återkallelseperiod som mest kan vara 12 år.

24.2.6 Tonnageskattesystemets sanktioner och rätten att inte bli lagförd och straffad två gånger

Av de följder vid återkallelse av godkännande för tonnageskattning som utredningen har föreslagit är endast återkallelseavgiften att bedöma som en sanktion i den meningen att rättigheten att inte bli lagförd eller straffad två gånger enligt artikel 4.1 i det sjunde tilläggsprotokollet till Europakonventionen, kan aktualiseras. Återkallelse av godkännande om tonnageskattning, spärrtid för den som avbrutit tonnageskattning under pågående tonnageskatteperiod och efterbeskattning utgör inte sådana sanktioner. Utredningen har benämnt dessa följder som konsekvenser. Benämningen är dock inte av betydelse för kvalificeringen.

Problematiken med dubbla förfaranden och rätten att inte bli lagförd eller straffad två gånger för samma sak är välkänd. Frågan har utretts av Utredningen om rättssäkerhet i skatteförfarandet (Fi 2012:02) och dess betänkande Förbudet mot dubbla förfaranden

och andra rättssäkerhetsfrågor i skatteförfarandet, SOU 2013:62, är under behandling. Ett bearbetat förslag daterad den 19 november 2014, Dubbelprövningsförbudet och andra rättssäkerhetsfrågor i skatteförfarandet (utkast till lagrådsremiss) har remitterats. Utredningen finner att återkallelseavgiften i den mån påförandet av sådan kan anses tillhöra området för dubbelbestraffning får hanteras i samma ordning som gäller eller kommer att gälla för skattetillägg.

25 Anstånd med att betala återkallelseavgift

25.1 Inledning

Den återkallelseavgift som ska påföras vid återkallelse av godkännande om tonnagebeskattning kan bli relativt hög och kan drabba den betalningsskyldige hårt. Inom skatteförfarandet finns regler om anstånd i vissa fall med betalning av skatter och avgifter. Utredningen har övervägt om det även i fråga om återkallelseavgiften finns situationer i vilka den betalningsskyldige bör kunna få anstånd med att betala avgiften direkt. I kapitlet nedan följer utredningens överväganden beträffande behovet av anstånd samt förslag till kompletteringar och nya bestämmelser för anstånd med att betala återkallelseavgift.

25.2 Behovet av anstånd

Den av utredningen föreslagna återkallelseavgiften är en ny form av särskild avgift. Avgiften ska i princip påföras vid samtliga återkallelser av godkännande för tonnagebeskattning. Återkallelseavgiften är konstruerad på så sätt att den ska förebygga att företag p.g.a. ekonomiska incitament vill lämna tonnageskattesystemet. Avgiften kan dock beloppsmässigt bli betydande. Det kan i sin tur innebära betydande svårigheter om företagen tvingas betala hela återkallelseavgiften vid ett och samma tillfälle. Det bör därför vara möjligt att erhålla anstånd med att betala återkallelseavgiften. I 63 kap. skatteförfarandelagen (2011:1244), SFL, finns allmänna bestämmelser om anstånd med betalning av skatter och avgifter. Vid en analys av dessa regler, finner utredningen att det finns situationer när betalningsanstånd för återkallelseavgift bör kunna

beviljas men som inte möts av de befintliga anståndsbestämmelserna. Dessa regler är inte utformade med hänsyn till situationer då återkallelseavgift ska tas ut och utredningen bedömer därför att det finns behov av att komplettera de gällande anståndsreglerna. Det finns även behov av att fylla ut dessa med nya regler som särskilt ska gälla anstånd med att betala återkallelseavgift.

25.3 Överväganden och förslag

Bedömning: De generella anståndsbestämmelserna för skatter och avgifter kommer även att kunna användas för återkallelseavgifter. Även bestämmelserna om kostnadsränta vid anstånd kommer att vara tillämpliga.

Förslag: Bestämmelserna om anstånd med att betala skatte-tillägg och kontrollavgift vid omprövning eller överklagande ska kompletteras så att anstånd även ska kunna beviljas för återkallelseavgift.

Anstånd ska även kunna beviljas om betalning av återkallelseavgiften skulle medföra betydande skadeverkningar och det framstår som oskäligt att avgiften betalas direkt. Denna anståndstid ska bestämmas till längst fem år.

De befintliga anståndsreglerna

Enligt 63 kap. 4 § SFL ska anstånd beviljas om det är tveksamt hur mycket skatt eller avgift den betalningsskyldige kommer att behöva betala (ändringsanstånd). Utredningen anser att den som fått ett godkännande för tonnagebeskattning återkallat, inte i onödan ska behöva betala in återkallelseavgiften om den kan komma att ändras på samma sätt som gäller andra avgifter. Om förutsättningarna är uppfyllda, dvs. om det är tveksamt hur stort belopp som kommer behöva betalas, bör anstånd beviljas med betalning av återkallelseavgift med stöd av bestämmelsen om ändringsanstånd. I fråga om återkallelseavgift kan tveksamhet t.ex. föreligga om en återkallelse av godkännandet för tonnagebeskattning över huvud taget bort ske eller vilka beskattningsår framåt i tiden återkallelseavgiften ska omfatta. Anståndstiden kan enligt 63 kap. 6 § SFL bestämmas till

längst tre månader efter dagen för beslutet i den fråga som anståndet gäller, vilket även får anses vara en lämplig anståndstid för betalning av återkallelseavgift.

I 63 kap. 5 § SFL finns en bestämmelse om anstånd för att undvika betydande skada när den betalningsskyldige har begärt omprövning eller överklagat beslut om skatt eller avgift. Bestämmelsen kommer att vara tillämplig även beträffande tonnageskatt som den som är godkänd för tonnagesbeskattning är skyldig att betala, skatt som den vars godkännande för tonnagesbeskattning har återkallats är skyldig att betala samt återkallelseavgift till följd av återkallelse av godkännande för tonnagesbeskattning.

Även anstånd med betalningen av skatt eller avgift på grund av synnerliga skäl enligt 63 kap. 15 § SFL bör enligt utredningen kunna aktualiseras för återkallelseavgift. Syftet med bestämmelsen är att medge anstånd vid tillfälliga betalningsproblem om det är motiverat av synnerliga skäl. Anstånd ska dock endast beviljas om ett anstånd kan anses vara till fördel för det allmänna och inte leder till förluster för det allmänna. Den skatt- eller avgiftsskyldige kan dock erbjuda sig att ställa säkerhet och därigenom undanröja risken för att det allmänna drabbas av kreditförluster.

Likaså kommer andra generella bestämmelser i kapitlet om anstånd med betalning av skatt eller avgift vara tillämpliga på återkallelseavgifterna, exempelvis bestämmelserna om att anstånd beviljas efter ansökan i 63 kap. 2 § SFL och om anståndsbeloppet i bland annat 63 kap. 16 § SFL.

Enligt 63 kap. 7 § SFL ska Skatteverket bevilja anstånd med betalning av skattetillägg och kontrollavgift om den som avgiften gäller har begärt omprövning av eller till förvaltningsrätten överklagat beslutet om skattetillägg eller kontrollavgift, eller beslutet i den fråga som föranlett skattetillägget. Anståndet gäller fram till dess att Skatteverket eller förvaltningsrätten har meddelat sitt beslut eller längst tre månader efter dagen för beslutet. Bestämmelsen gäller automatiskt anstånd att betala skattetillägg och kontrollavgift vid omprövning eller vid överklagande till förvaltningsrätten. I sin nuvarande utformning kommer anstånd med att betala återkallelseavgift inte att omfattas av bestämmelsens tillämpningsområde.

Bakgrunden till bestämmelsen är att skattetillägg anses utgöra en anklagelse för brott i den mening som avses i artikel 6 i den

Europeiska konventionen av den 4 november 1950 om skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna samt att denna konvention ställer krav på att den som är anklagad för brott ska ha rätt till domstolsprövning. När bestämmelsen infördes i dåvarande skattebetalningslagen, motiverades bestämmelsen i förarbetena med behovet av att undvika situationer där omedelbar verkställighet skulle kunna strida mot artikel 6. Anstånd skulle därför alltid beviljas i avvaktan på domstolsprövning. Anstånd beviljas enligt bestämmelsen inte bara vid överklagande, utan även när den skattskyldige har begärt omprövning utan att ha överklagat. Efter införandet av SFL ska även den som har begärt omprövning av eller överklagat ett beslut om kontrollavgifter beviljas anstånd. Även den av utredningen föreslagna återkallelseavgiften har karaktären av en sanktion. Det saknas därför enligt utredningens uppfattning skäl att göra skillnad mellan skattetillägg, kontrollavgiften och den föreslagna återkallelseavgiften, varför bestämmelserna om automatiskt anstånd enligt 63 kap. 7 § SFL även bör gälla återkallelseavgiften.

Utredningen har övervägt om anstånd med att betala återkallelseavgift i omprövning- och överklagandefallen ska regleras i en egen ny bestämmelse i 63 kap. SFL eller om det räcker med att den bestämmelse som redan finns gällande skattetillägg och kontrollavgift, kompletteras på så sätt att den även omfattar återkallelseavgift. Eftersom tillämpningsområdet för 63 kap. 7 § SFL ska vara detsamma för återkallelseavgift, skattetillägg och kontrollavgift, har utredningen funnit det tillräckligt att bestämmelsen kompletteras med återkallelseavgift.

För beviljat anstånd med betalning av återkallelseavgift kommer även bestämmelserna om kostnadsränta på beloppet samt bestämmelserna om minskning av och befrielse från kostnadsränta i 65 kap. SFL att vara tillämpliga.

Ytterligare anståndsmöjligheter

Enligt 63 kap. 5 § SFL ska anstånd beviljas om den som är skyldig att betala skatt har begärt omprövning av eller överklagat beslutet och det skulle medföra betydande skadeverkningar eller annars framstå som oskäligt att kräva betalningen. Bestämmelsen är

begränsad till att gälla vid omprövning eller överklagande. Anståndstiden är vidare begränsad till längst tre månader efter dagen för beslutet i den fråga som föranlett anståndet. Det som lagstiftaren har velat förhindra är att den betalningsskyldige tvingas avyttra fastigheter, företag eller annan ekonomiskt betydelsefull egendom för att betala en skatt eller avgift som, även om utsikterna är små, fortfarande kan komma att sättas ned (prop. 1989/90:74 s. 342 f.).

Utredningen anser att en särskild bestämmelse rörande anstånd med att betala återkallelseavgiften bör finnas för att undvika betydande skada. Det är utredningens uppfattning att återkallelseavgiften är nödvändig för att fylla sin preventiva funktion. Samtidigt kan den i vissa fall komma att uppgå till höga belopp och en omedelbar betalning av denna få oskäligen konsekvenser. Anstånd bör kunna beviljas om en direkt betalning skulle få alltför långtgående konsekvenser för den betalningsskyldige, t.ex. om denne riskerar att hamna på obestånd eller tvingas avyttra tillgångar som är av betydelse för den fortsatta verksamheten.

Till skillnad från den befintliga bestämmelsen i 63 kap. 5 § SFL, bör tillämpningsområdet för anståndet inte begränsas till situationer när den betalningsskyldige begärt omprövning eller överklagat. Syftet med regleringen av anstånd med att betala återkallelseavgift är nämligen inte enbart att hindra att verkställigheten av ett beslut som inte har fått laga kraft får oskäligen konsekvenser för den betalningsskyldige, utan mer generellt utgöra ett skydd mot risk för betydande skadeverkningar. Det är dock samma betydande skadeverkningar av direkt betalning som avses såväl i 63 kap. 5 § SFL som i den bestämmelse som enligt utredningens förslag ska reglera anstånd med betalning av återkallelseavgift.

Utredningen anser vidare att enbart betydande skada inte är tillräckligt för att anstånd ska medges, utan att en direkt betalning även måste framstå som oskäligen. På så vis utesluts från möjlighet till anstånd de fall då betydande skadeverkningar kan visas men betalningen ändå inte kan anses oskäligen. Det rör sig om fall då tonnageskattsystemet har missbrukats, t.ex. när återkallelse har skett på grund av att skatteflyktlagen har tillämpats. I dessa fall kan betydande skadeverkningar föreligga vid en direkt betalning av återkallelseavgiften, men direkt betalning kan inte anses oskäligen.

Utredningen har övervägt hur lång anståndstiden bör vara för att uppnå syftet med regleringen om anstånd med att betala återkallelseavgift. Avgiften kan vara relativt hög och drabba den betalningsskyldige hårt ekonomiskt. Det behövs därför en lång anståndstid för att undvika betydande och oskäligen konsekvenser. Den del av den föreslagna återkallelseavgiften som ska tas ut för den återstående tid som ett företag skulle ha varit tonnageskattad (tilläggsavgiften), kan beroende på när återkallelsen sker under ett företags tonnageskatteperiod, komma att beräknas på upp till nio år. I ett sådant fall bör en förhållandevis lång anståndstid kunna medges. Utredningen anser dock inte att en skattskyldig ska kunna medges anstånd för så lång tid som tilläggsavgiften grundas på. Vid en avvägning mellan de olika intressen som här aktualiseras, finner utredningen att anstånd bör kunna beviljas för en tid som uppgår till längst fem år. Ränta på beloppet utgår enligt bestämmelserna i 65 kap. SFL om kostnadsränta vid anstånd.

Bestämmelsen föreslås tas in i en ny paragraf, 63 kap. 7 a § SFL.

26 Omprövning och överklagande

26.1 Inledning

Det föreslagna tonnageskattesystemet innebär bland annat att ett ansökningsförfarande och utträdesförfarande införs. Skatteverket ska efter ansökan godkänna den som uppfyller förutsättningarna för tonnagebeskattning. Skatteverket ska även fatta beslut om utträde och i förekommande fall återkallelse av godkännande för tonnagebeskattning samt återkallelseavgift. Vid inträde i tonnageskattesystemet kan även komma ifråga att fastställa ett skillnadsbelopp. Utredningen har därför övervägt om särskilda regler beträffande omprövning och överklagande bör gälla för vissa beslut som fattas inom ramen för tonnageskattesystemet, utöver de befintliga reglerna inom skatteförfarandet. Nedan följer en översiktlig beskrivning av omprövnings- respektive överklagandebestämmelserna i skatteförfarandelagen (2011:1244), SFL. Därefter följer utredningens överväganden och förslag.

26.2 De befintliga reglerna om omprövning och överklagande

I förvaltningslagen (1986:223) finns bestämmelser om förvaltningsmyndigheternas handläggning av ärenden och domstolarnas handläggning av förvaltningsärenden. Om det finns bestämmelser i en annan lag eller i en förordning som avviker från förvaltningslagen, gäller de bestämmelserna. SFL innehåller särskilda bestämmelser om omprövning och överklagande av Skatteverkets beslut. Frågan är om dessa bestämmelser även bör tillämpas avseende beslut inom tonnageskattesystemet.

26.2.1 Omprövning

Bestämmelserna om omprövning av Skatteverkets beslut finns i 66 kap. SFL. Skatteverket har en skyldighet att ompröva sina beslut om den som beslutet gäller begär det eller överklagar beslutet eller om det finns andra skäl. Skatteverket kan således ompröva ett beslut dels på begäran av den som beslutet gäller, dels på eget initiativ om det finns skäl för det.

En omprövning ska begäras senast sex år efter utgången av det kalenderår då beskattningsåret har gått ut. Det gäller de flesta beslut om underlag för skatt och beslut om slutlig skatt. I vissa fall ska begäran om omprövning ha kommit in inom två månader från den dag då den som beslutet gäller fick del av beslutet. Tvåmånadersfristen gäller bland annat för beslut om registrering av bland annat skattskyldighet, skyldighet att göra skatteavdrag eller betala arbetsgivaravgifter. Tvåmånadersfristen gäller t.ex. också för beslut om uppgifts- eller dokumentationsskyldighet, beslut om förelägganden eller revision, beslut om tvångsåtgärder och beslut om verkställighet. De fall som omfattas av tvåmånadersfristen är sådana där en sexårig omprövningsfrist framstår som meningslös. Det finns undantag från sexårs- och tvåmånadersfristen men de gäller endast speciella fall. Det finns t.ex. bestämmelser om förlängd tid när beslutet har meddelats sent. En begäran om omprövning ska vara skriftlig.

Skatteverket kan alltid på eget initiativ ompröva ett beslut till fördel för den skattskyldige. Ett omprövningsbeslut som är till nackdel för den skattskyldige ska Skatteverket meddela inom två år från utgången av det kalenderår då beskattningsåret har gått ut. Ett sådant beslut får meddelas senare i vissa angivna fall och ska då meddelas inom sex år från utgången av det kalenderår då beskattningsåret har gått ut. Ett sådant beslut benämns efterbeskattning. De situationer som kan föranleda efterbeskattning är t.ex. om beslutet blivit felaktigt på grund av att den skattskyldige har lämnat en oriktig uppgift till ledning för sin beskattning, den skattskyldige inte har lämnat deklaration eller låtit bli att lämna en begärd uppgift eller att det är fråga om en felräkning, felskrivning eller annat uppenbart förbiseende som ska rättas. Efterbeskattning får inte ske om Skatteverket tidigare har beslutat om efterbeskattning avseende samma fråga eller om det är uppenbart oskäligt. Även när det gäller

efterbeskattning finns det undantag för när det kan ske efter att sexårsfristen har gått ut. Det är fallet när efterbeskattning är en följd av ett annat beskattningsbeslut eller om den skattskyldige har blivit delgiven misstanke om skattebrott.

26.2.2 Överklagande

Bestämmelserna om överklagande finns i 67 kap. SFL. Skatteverkets beslut i en fråga som har betydelse för beskattningen eller något annat förhållande mellan en enskild och det allmänna får överklagas av den som beslutet gäller. Skatteverkets beslut får överklagas även om det inte är till nackdel för den enskilde. Här avviker skatteförfarandelagen från vad som gäller enligt huvudregeln i 22 § förvaltningslagen, dvs. att det bara är om beslutet har gått den enskilde emot som denne får klaga. Även i de fall den skattskyldige t.ex. har glömt någon avdragsgill kostnad i deklARATIONEN ska det vara möjligt att genom en begäran om omprövning eller ett överklagande yrka avdrag för kostnaden. Hos Skatteverket finns det ett allmänt ombud som är utsett av regeringen. Det allmänna ombudet kan också överklaga Skatteverkets beslut i samma omfattning som den enskilde.

Vissa angivna beslut får inte överklagas. Det gäller beslut om befrielse från skyldigheten att göra skatteavdrag, föreläggande som inte är förenade med vite, revision, tillsyn över kassaregister, kontrollbesök eller anstånd som skulle vara till fördel för det allmänna.

Skatteverkets beslut överklagas till förvaltningsrätt. När det gäller en fysisk person ska beslutet överklagas till den förvaltningsrätt inom vars domkrets personen hade sin hemortskommun det år då beslutet fattades. När det är fråga om juridiska personer ska behörig företrädare för aktiebolag vända sig till den förvaltningsrätt inom vars domkrets styrelsen hade sitt säte, eller när sådant saknas, förvaltningen utövades den 1 november året före det år då beslutet fattades. Rätt forum för handelsbolag är den förvaltningsrätt inom vars domkrets bolaget, enligt uppgift i handelsregistret, hade sitt huvudkontor den 1 november året före det år då beslutet fattades. Särskilda forumbestämmelser finns för koncerner och delägare till

juridiska personer när överklagandena sker samtidigt och stöder sig på väsentligen samma grund.

Tiden för överklagande är densamma som för omprövning, dvs. sex år efter utgången av det kalenderår då beskattningsåret har gått ut respektive två månader från den dag då den som beslutet gäller fick del av det. Det finns även här bestämmelser om förlängd tid för överklagande om beslutet har meddelats sent.

Överklagandet ska lämnas in till Skatteverket som prövar om det har kommit in i rätt tid och som också har en skyldighet att ompröva sitt beslut. Överklagandet förfaller om Skatteverket vid en sådan omprövning ändrar beslutet såsom den klagande vill.

26.3 Överväganden och förslag

Förslag: En begäran om omprövning eller överklagande av ett beslut om godkännande av en ansökan om tonnagebeskattning, beviljande av en begäran om utträde ur tonnageskattesystemet, återkallelse av ett godkännande för tonnagebeskattning, återkallelseavgift samt fastställande av skillnadsbeloppet ska ha kommit in till Skatteverket inom två månader från det att den som beslutet avser har fått del av beslutet.

Bedömning: I övrigt ska de befintliga bestämmelserna om omprövning och överklagande i 66 och 67 kap. SFL tillämpas.

Inom tonnageskattesystemet kommer Skatteverket att fatta åtskilliga beslut. Det gäller allt från själva godkännandet av ansökan om tonnagebeskattning och därefter kommande årliga beskattningsbeslut till godkännandet av en begäran om utträde. Det gäller även beslut om återkallelse av godkännande för tonnagebeskattning, eventuell återkallelseavgift och anstånd med att betala återkallelseavgift.

Flera av besluten skiljer sig inte från andra beslut Skatteverket fattar avseende andra skattskyldiga. Det gäller t.ex. beslut om slutlig skatt där underlaget för skatten och skattebeloppet bestäms. Även om tonnagebeskattningen bygger på en schablonberäkning kan det finnas anledning att få beskattningsbeslutet omprövat. En omprövning kan t.ex. avse vilka fartyg som ingår i den tonnageskattade verksamheten, hur tonnaget har beräknats eller vilken

verksamhet som ska omfattas. Alla frågor som har med fastställandet av underlaget och beräkningen av skatten att göra skiljer sig inte från andra beskattningsbeslut och bör därför kunna omprövas och överklagas enligt de bestämmelser som redan finns i 66 kap. respektive 67 kap. skatteförfarandelagen. Detta gäller även möjligheten att begära omprövning eller överklaga beslut om anstånd. Utredningen föreslår därför ingen särskild reglering av omprövnings- och överklagandemöjligheterna i den delen.

Vissa beslut inom tonnageskattesystemet är av sådan karaktär att en sexårig omprövningstid framstår som olämplig. Det gäller t.ex. beslut om godkännande för tonnageskattning och beviljande av en begäran om utträde ur tonnageskattesystemet.

En ansökan om godkännande ska göras i förväg inför det första beskattningsåret som tonnageskattning ska ske. Det måste finnas ett godkännande om tonnageskattning innan det första året i systemet påbörjas. Om ett godkännande inte lämnas, framstår det som meningslöst att kunna begära omprövning eller överklaga beslutet i upp till sex år eftersom tonnageskattningen ändå inte kan påbörjas förrän ett godkännande har lämnats. Det är lika enkelt att göra en ny ansökan inför ett senare beskattningsår. De frågor som kan bli aktuella att pröva är om fartygen är kvalificerade, om fartygsflottan som helhet uppfyller andelskraven och om verksamheten som ska bedrivas är kvalificerad. Det är frågor som blir allt svårare att utreda och ta ställning till ju längre tid som går.

Ett beslut att godkänna den skattskyldige för tonnageskattning är bindande för minst tio beskattningsår. Det är också ett skäl till att det inte är rimligt att ett sådant beslut skulle kunna omprövas och överklagas i upp till sex år. En möjlighet att få ett sådant beslut omprövat under lång tid skulle också kunna medföra att en skattskyldig som ansökt om och blivit godkänd för tonnageskattning upptäcker att det ekonomiskt hade varit mer fördelaktigt att beskattas konventionellt. Den skattskyldige skulle då kunna komma att överklaga beslutet om godkännandet efter flera år i förhoppningen att på så sätt komma ur systemet i förtid utan några konsekvenser.

När det gäller beviljande av en begäran om utträde är det inte heller rimligt att en omprövning eller ett överklagande ska kunna ske efter flera år. Det är bara om en begäran om utträde avslås som det torde bli aktuellt att begära omprövning eller överklaga

beslutet. Den enda fråga som torde kunna bli föremål för prövning är giltighetstidens längd. Den frågan kan ha betydelse för en eventuell återkallelseavgift och bör av den anledningen inte vara möjlig att ompröva eller överklaga mer än under en begränsad tid.

Det är således nödvändigt att begränsa möjligheten att begära omprövning eller överklaga Skatteverkets beslut som rör godkännande för tonnageskattning och utträde ur systemet till en kortare tid. När det gäller t.ex. registrering för skattskyldighet går ett sådant beslut att överklaga i två månader efter att den som beslutet gäller har fått del av det. Utredningen anser att samma tidsperiod bör gälla även för omprövning och överklagande av beslut om godkännande av en ansökan om tonnageskattning och beviljande av en begäran om utträde ur tonnageskattesystemet.

När beslutet om godkännande för tonnageskattning har vunnit laga kraft så innebär det att den skattskyldige är bunden till systemet under minst tio år. Naturligtvis går det att klaga på de löpande beskattningsbesluten, men inte utifrån aspekten att tonnageskattning inte längre ska ske.

Ett beslut om godkännande för tonnageskattning kan återkallas om förutsättningarna inte längre är uppfyllda. Ett återkallelsebeslut får konsekvenser för tidigare beskattningsår på så sätt att beskattning ska ske såsom om ett godkännande aldrig har lämnats. Det är möjligt att återställa beskattningen upp till sex beskattningsår tillbaka i tiden. Om återkallelsebeslutet ska kunna omprövas i upp till sex år kan det ställa till svårigheter då de omprövningar som görs i samband med återkallelse kanske inte längre skulle vara möjliga att korrigera igen. Även här bör således tiden för omprövning eller överklagande begränsas till en kortare tid. Utredningen föreslår att tiden bestäms till densamma som för godkännande av ansökan och begäran om utträde, dvs. till två månader från det att den skattskyldige har fått del av beslutet.

Om ett beslut om godkännande för tonnageskattning återkallas, ska en återkallelseavgift tas ut. Denna avgift är helt knuten till beslutet om återkallelse. Samma tider för omprövning och överklagande bör därför gälla för båda dessa beslut.

När det gäller fastställandet av skillnadsbeloppet ska det göras i samband med att den skattskyldige går in i tonnageskattesystemet. Beloppet kommer sedan att följa den skattskyldige under lång tid. Om den skattskyldige kontinuerligt ökar sitt tonnage och den ägda

andelen av det, kan skillnadsbeloppet komma att följa den skattskyldige under en icke överskådlig tid. Frågan om del av skillnadsbeloppet ska tas upp till beskattning kommer att prövas första gången efter fem år och därefter vart femte år till dess det är upptaget till beskattning i sin helhet. Storleken på skillnadsbeloppet bör vara slutligt fastställt och inte längre kunna omprövas eller överklagas vid första tillfället då frågan om en del av det ska tas upp till beskattning prövas. Även här bör således den tid inom vilken omprövning eller överklagande kan ske begränsas. Utredningen anser att omprövnings- och överklagandetiden för dessa beslut också bör begränsas till två månader från det att den skattskyldige fick del av beslutet.

Utredningen föreslår sammanfattningsvis att en begäran om omprövning som avser godkännande för tonnageskattning, beviljande av en begäran om utträde ur tonnageskattesystemet, återkallelse av godkännande för tonnageskattning, beslut om återkallelseavgift och fastställande av skillnadsbeloppet ska ha kommit in inom två månader från den dag då den som beslutet gäller fick del av det. Bestämmelserna föreslås tas in i 66 kap. 7 § SFL. Utredningen föreslår även att ett överklagande av nu nämnda beslut ska ha kommit in till Skatteverket inom två månader från den dag då den som beslutet gäller fick del av det. Bestämmelserna om överklagande föreslås tas in i 67 kap. 12 § SFL.

27 De föreslagna bestämmelserna förs in i inkomstskattelagen respektive skatteförfarandelagen

27.1 Inledning

Utredningen har övervägt var de föreslagna bestämmelserna om tonnagebeskattning respektive bestämmelserna om förfarandet vid tonnagebeskattning lämpligen ska föras in. I detta kapitel redogör utredningen för sina överväganden och förslag rörande bestämmelsernas placering och ikraftträdande.

27.2 Överväganden och förslag

Förslag: Bestämmelserna om tonnagebeskattning och förfarandet för sådan beskattning ska föras in i inkomstskattelagen (1999:1229) respektive skatteförfarandelagen (2011:1244).
Författningsförslagen ska träda i kraft den 1 januari 2016.

Bestämmelserna om inkomstberäkning

Bestämmelserna om tonnagebeskattning avser en begränsad bransch. Inkomstberäkningen är schablonmässig och avviker helt ifrån de allmänna reglerna om inkomstberäkning, dvs. underlaget för skatten är något helt annat. Inkomstberäkningen avseende tonnagebeskattad verksamhet är dessutom valfri och regleringen ganska omfattande. Allt detta talar å ena sidan för att reglerna förs in i en egen lag och inte i inkomstskattelagen, IL.

Å andra sidan krävs det en omfattande ytterligare reglering eller hänvisning till IL om bestämmelsen tas in i en egen lag. Bestämmelserna om tonnagebeskattad inkomst ska även i många fall tillämpas tillsammans med reglerna i IL.

När IL tillkom, innebar det att alla bestämmelser om beräkningen av underlaget för kommunal och statlig inkomstskatt samt om beräkningen av skatten, samlades i en lag. Det var endast några få lagar som gällde speciella situationer som lämnades utanför; de flesta avsåg skattefrihet i speciella fall.

Redan i dag finns det särskilda bestämmelser i IL som bara avser vissa juridiska personer. Det gäller t.ex. vissa försäkringsföretag, investmentföretag och privatbostadsföretag.

Utredningen anser att reglerna om tonnagebeskattning hör hemma bland övriga regler om beräkning av resultatet av näringsverksamhet och att en sådan lösning också överensstämmer med intentionerna bakom IL. Många av dem som kommer att ha tonnageberäknad inkomst kommer även att ha annan inkomst som ska beräknas konventionellt. Det finns dessutom inget som skiljer dessa olika inkomster åt ur beskattningssynpunkt. Enligt utredningen skulle det också öka den administrativa bördan för företagen att ha flera regelverk att följa. Utredningen anser att fördelarna med att placera bestämmelserna om tonnagebeskattning i IL väger tyngre än fördelarna med att reglera tonnagebeskattningen i en egen ny lag. Utredningen föreslår därför att bestämmelserna om tonnagebeskattning förs in i ett nytt kapitel i IL.

Bestämmelserna om förfarandet

Skatteförfarandelagen, SFL, reglerar uttaget och kontrollen av alla skatter och avgifter som tas ut enligt bland annat IL. Avsteg från den principen har gjorts i några fall, bland annat avseende förfarandet i samband med beslut om skattereduktion för gåva och för hushållsarbete.

När det gäller redovisningen och deklarationsförfarandet beträffande tonnagebeskattning är det emellertid inte frågan om skattereduktioner, utan om den direkta inkomstberäkningen enligt IL. Av principiella skäl är det därför lämpligt att reglerna om förfarandet förs in i SFL. Det krävs dessutom mycket lite sär-

reglering för den som ska redovisa tonnagesbeskattad verksamhet. I princip är det de befintliga reglerna som ska tillämpas.

Det som kräver kompletterande reglering är ansökningsförfarandet och godkännandet för tonnagesbeskattning. Utredningen föreslår även en ny särskild avgift som enbart kommer att vara tillämplig på den som har haft ett godkännande för tonnagesbeskattning.

De föreslagna reglerna har stora likheter med de som redan finns. SFL gäller för skatt med vissa undantag. Undantagen avser inte vanlig inkomstskatt. Skatteverket ska registrera bland annat den som är skyldig att göra skatteavdrag, betala arbetsgivaravgifter eller som är skattskyldig enligt mervärdesskattelagen. Den som avser bedriva näringsverksamhet och som ska registreras, ska anmäla det innan verksamheten påbörjas. Skatteverket ska godkänna den som uppger sig bedriva näringsverksamhet eller som har för avsikt att bedriva näringsverksamhet i Sverige för F-skatt. När det gäller särskilda avgifter finns det i dag en särskild avgift, kontrollavgiften, som bara kan tas ut av den som är skyldig att använda kassaregister eller den som är skyldig att dokumentera identifikationsuppgifter i personalliggare.

Utredningens förslag gäller vanlig inkomstskatt men där underlaget beräknas på visst sätt. Den som vill att inkomsten ska tonnagesbeskattas, ska ansöka om och få det godkänt i förväg. Den återkallelseavgift som utredningen föreslår gäller bara den som har fått ett godkännande för tonnagesbeskattning återkallat.

Många av bestämmelserna i SFL ska även tillämpas på den som har tonnagesbeskattad verksamhet. Det finns dessutom redan en liknande reglering inom andra områden i lagen, t.ex. regleringen om godkännande för F-skatt. Utredningen föreslår därför att de kompletterande förfaranderegler som behövs avseende den som bedriver tonnagesbeskattad verksamhet ska tas in i SFL.

Ikraftträdande

För sjöfartsnäringen är det angeläget att tonnageskattesystemet kan börja användas så snart som möjligt. Med beaktande av tidpunkten för betänkandets avlämnande samt skälig tid för remissförfarande och övrig beredning, inklusive eventuell notifiering till Europeiska kommissionen, anser utredningen att lagförslagen kan träda i kraft den 1 januari 2016.

28 Stöd till sjöfartsnäringen

28.1 Sjöfartsstödet

Bedömning: Det nuvarande sjöfartsstödet enligt förordningen (2001:770) om sjöfartsstöd ska vara oförändrat.

Utredningen ska enligt direktiven se över befintliga stöd för sjöfartsnäringen och i den utsträckning det bedöms nödvändigt lämna förslag till ändringar. Det är också tydligt uttalat i direktiven att sjöfartsstödet i grunden ska vara oförändrat.

Det klart dominerande stödet till sjöfartsnäringen är det sjöfartsstöd som utgår enligt förordningen (2001:770) om sjöfartsstöd. I den dåvarande regeringens handlingsplan Svensk sjöfartsnäring – Handlingsplan för förbättrad konkurrenskraft (2013) aviserades att kriterierna för det svenska sjöfartsstödet ska ändras så att stöd kan ges till fler fartygskategorier för att på så sätt skapa likvärdiga förutsättningar mellan fler fartygskategorier som är utsatta för internationell konkurrens.

Stödet har därefter utvidgats från att avse fartyg som utför transporter av gods eller passagerare och som används huvudsakligen i utrikestrafik av betydelse för den svenska utrikeshandeln eller den svenska tjänsteexporten till att avse fartyg som i sin näringsverksamhet används i trafik som är utsatt för internationell konkurrens på sjöfartsmarknaden. Förutom last- och passagerarfartyg kommer även forskningsfartyg, mätfartyg, kabellägningsfartyg, rörlägningsfartyg, supplyfartyg och kranfartyg vara berättigade till att ansöka om sjöfartsstöd. Bogserbåtar och mudderverk kommer också vara berättigade, men enligt EU:s riktlinjer måste då mer än hälften av verksamheten utgöras av sjötransport och stöd kommer endast beviljas för sjötransportdelen av fartygens verksamhet.

Syftet med utvidgningen av sjöfartsstödet är att åstadkomma bättre konkurrensvillkor för svensk sjöfartsnäring gentemot omvärlden. Det har ansetts behövt att stärka den svenska sjöfartens konkurrenskraft för att kunna klara nödvändig kompetensförsörjning inom landet och för att kunna fullfölja internationella åtaganden i olika sjöfartsorgan.

Utredningen har uppfattat det svenska sjöfartsstödet som väl fungerande och som konkurrenskraftigt i förhållande till andra länders bemanningsstöd. Sedan utvidgningen av sjöfartsstödet gjordes har den starka utflaggnings-trenden planat ut. En bidragande orsak är de mer gynnsamma reglerna för sjöfartsstödet. Enligt utredningens uppfattning saknas det därför anledning att föreslå ytterligare förändringar av sjöfartsstödet innan den gjorda utvidgningen har kunnat utvärderas.

28.2 Övrigt stöd till sjöfartsnäringen

Bedömning: Utredningen föreslår inget ytterligare stöd utöver tonnageskattesystemet till sjöfartsnäringen.

Utredningen ska enligt direktiven se över befintliga stöd för sjöfartsnäringen och i den utsträckning det bedöms nödvändigt lämna förslag till ändringar. Det gäller inte bara sjöfartsstödet enligt förordningen (2001:770) om sjöfartsstöd utan även andra stöd till sjöfarten.

Andra stöd till sjöfartsnäringen är sjöinkomstavdraget enligt 64 kap. inkomstskattelagen (1999:1229) och skattereduktionen enligt 67 kap. 3 § samma lag för skattskyldiga med sjöinkomst. En skattskyldig som får lön eller annan ersättning som sjöman eller i vissa andra angivna fall har rätt till ett särskilt avdrag, ett sjöinkomstavdrag. Detta gäller bara om den skattskyldige tjänstgör på ett fartyg som har en bruttodräktighet om minst 100 och som till övervägande del används i fjärrfart eller närfart. Den skattskyldige har även rätt till skattereduktion.

Sjöinkomstavdraget och skattereduktionen riktar sig inte direkt till den som bedriver sjöfart utan till de anställda inom sjöfarten. Avdraget har indirekt påverkan på den som bedriver sjöfarten så tillvida att det kan vara lättare att anställa personal med sådana

skatteförmåner. Utredningen har dock inte kunna se att sjöinkomstavrdraget och skattereduktionen har en sådan betydelse för sjöfarten att några ändringar av dem behöver övervägas.

EU har gett Sverige möjlighet att göra undantag från energiskattedirektivet så att skatten på el för fartyg som har en brutto-dräktighet om minst 400 och som ligger vid kaj är näst intill obefintlig. Det innebär ett incitament till de fartyg som ligger i hamn att använda landel i syfte att minska utsläppen av koldioxid, svaveldioxid och kväveoxid. Utredningen har inte heller när det gäller det här stödet ansett att några ändringar behöver övervägas.

28.3 Andra åtgärder

Utredningen har erfarit att det finns önskemål om andra regeländringar som skulle underlätta sjöfartsverksamheten. De önskemål som kommit till utredningens kännedom är bland annat följande.

Sjöfartsfrågor hanteras i olika avseenden av flera olika myndigheter. Den som vill bedriva sjöfart måste ha olika tillstånd och certifikat från olika håll. Det innebär ofta ett dubbelt uppgiftslämnande och är administrativt krävande. Det är heller inte alltid tydligt vilken myndighet som har ansvaret. För att underlätta möjligheterna att bedriva sjöfart och minska den administrativa bördan borde all hantering samlas på ett ställe, en s.k. one-stop-shop.

För att möjliggöra för den som bedriver sjöfart att öka andelen utländsk arbetskraft ombord finns det önskemål om ett svenskt internationellt skeppsregister (SIS). Det finns även önskemål om att kunna registrera fartyg som hyrs in eller ut utan besättning, s.k. bareboatcharter.

De fartyg som angör svenska hamnar betalar avgifter för att täcka kostnaderna för bland annat utmärkning och underhåll av farleder, sjötrafikinformation, sjö- och flygräddning samt isbrytning. Avgifternas utformning har kritiserats och önskemål om en förändring finns.

Svenskregistrerade fartyg står under tillsyn av Transportstyrelsen. Transportstyrelsen kan dock delegera rätten att genomföra besiktningar och utfärda certifikat till erkända klassificerings-

sällskap. Det är dock inte tydligt när det är Transportstyrelsen som utövar tillsynen och när det är klassificeringssällskapen. Det kan innebära ökade kostnader för rederierna och önskemål finns om tydligare delegationsbestämmelser.

Önskemålen är inte nya utan har varit aktuella under en längre tid. De flesta av dem är behandlade i den dåvarande regeringens handlingsplan för den svenska sjöfartsnäringen (2013). Den dåvarande regeringen var tydlig med att den inte hade för avsikt att föreslå något svenskt internationellt register. Efter handlingsplanen har Stockholms universitet fått i uppdrag att titta på förenklingar med anknytning till fartygsregistret (N2013/5746/TE). Frågan om möjlighet att registrera s.k. bareboatcharter omfattas av uppdraget. Vidare har Sjöfartsverket tillsammans med kunder och intressenter arbetat fram ett förslag till ny avgiftsmodell för farledsavgifterna. Förslaget har remissbehandlats och vissa ändringar har genomförts från och med den 1 januari 2015. Såvitt utredningen har erfart ska dock farledsavgifterna ses över ytterligare.

Svensk sjöfart ligger förhållandevis långt framme när det gäller miljö- och säkerhetsfrågor. Detta är något som vi borde ta tillvara och göra till en konkurrensfördel. Om svensk sjöfart inte kan konkurrera när det gäller att vara mest lönsam så borde den istället ges förutsättningar att vara den säkraste och mest miljövänliga. Utredningen om sjöfartens konkurrensförutsättningar (SOU 2010:73) föreslog att det skulle inrättas en innovationsfond med inriktning mot innovationer och investeringar inom miljö och säkerhet. Även den här utredningen har övervägt att föreslå någon form av miljö- eller innovationsfond för att underlätta utvecklingen och möjliggöra investeringar. Övervägandena har framförallt avsett möjligheterna att återinvestera återföringen av överavskrivningarna till branschen.

Från och med 2015 gäller nya regler för hur mycket svavel sjöfarten får släppa ut i Östersjön och Nordsjön. De nya reglerna innebär hårdare krav för sjötrafiken i dessa hav och kommer att drabba sjöfarten i Sveriges närområde och därmed även svensk sjöfart. Redan här finns ett behov av att ge svensk sjöfart ett incitament att utveckla och investera i reningsanläggningar eller att ställa krav på tillgång till och utveckling av bränsle som kan tillgodose miljökraven.

Utredningen kan konstatera att miljö- och utvecklingsfrågor inte omnämns i direktiven. Frågan om hur ett miljöinriktat utvecklings- och investeringsstöd skulle utformas och finansieras är också en grannliga uppgift som skulle kräva ett omfattande utredningsarbete. Utredningen har därför gjort bedömningen att ett sådant arbete inte ryms inom utredningen.

Sammanfattningsvis kan konstateras att de frågor som skulle medföra de största fördelarna för svensk sjöfart redan har varit eller är under utredning. Även frågan om ett utvecklingsstöd finns det förslag om. Utredningen lägger därför inga ytterligare förslag om ändringar eller kompletteringar av det nuvarande stödet till sjöfarten.