

Landsbygds- och infrastrukturdepartementet
Transportmarknadsenheten

li.remissvar@regeringskansliet.se

Kopia: i.transport.remissvar@regeringskansliet.se

Stockholm 25 mars 2024

Remiss: Vågade skatter - Navigering i sjöfartens förutsättningar (LI2024/00068)

FAR har erbjudits tillfälle att lämna synpunkter över Landsbygds- och infrastrukturdepartementets remiss av promemorian *Vågade skatter - Navigering i sjöfartens förutsättningar (LI2024/00068)*. FAR får med anledning av detta anföras följande.

FAR:s generella ställningstaganden

FAR tillstyrker huvudsakligen promemorians förslag men har vissa synpunkter på dess konsekvenser.

Sammanfattning av FAR:s synpunkter

I remissvaret framförs att FAR:

- Stödjer förslaget att avskaffa stämpelskatten för inteckning i fartyg, då den nuvarande skatten är unik i internationell jämförelse och minskar attraktiviteten för det svenska registret.
- Ställer sig frågande till om förslaget att exkludera upphandlad trafik och skärgårdstrafik är nödvändig sett till utformningen av nuvarande regler.
- Stödjer förslaget att inkludera specialsjöfart i tonnageskattesystemet, då det antas öka antalet kvalificerade rederier och fartyg och ligger i linje med våra grannländer.
- Stödjer förslaget till ändrat fartområde och att minska den minsta kvalificerade fartygsstorleken, men anser att det för justerat fartområde krävs vissa förtydliganden.
- Stödjer förslaget avseende justerade regler för återföring av överavskrivningsfonden samt förslaget om att jämställa avtal om införskaffande med innehav, men pekar på oklarheter i förslaget som behöver förtydligas samt att likställandet med innehav eventuellt bör utökas i tillämpningsområde.
- Stödjer förslaget att utöka möjligheten att använda bareboat, men pekar på viktiga skillnader mellan det svenska och det danska systemet som kan påverka konkurrenskraften.

- Instämmer, när det gäller förtydligande av spärrtiden, i att nuvarande lagtext behöver justeras för att bli i linje med vad regeringen avsåg. Promemorian saknar dock analys av hur spärrtiden enligt det svenska systemet förhåller sig till våra grannländer och att det därför inte går att bedöma om spärrtiden enligt det svenska systemet påverkar den svenska sjöfartens konkurrenskraft.
- Ifrågasätter behovet av en syftesupplyllande paragraf. Det finns en risk att rättssäkerheten sätts på undantag och kan leda till godtyckliga bedömningar.
- Anser att promemorian saknar resonemang kring vissa områden, såsom övergångsbestämmelser, överkapitalisering, ansökan i förtid, sanktionssystemet och förhållandet till Lag (2023:875) om tilläggsskatt med mera.

Bakgrund och förslaget i korthet

Stämpelskatt är en skatt som tas ut vid beviljande av ansökan om inteckning i skepp. Tonnageskatt är ett alternativt sätt att beskatta rederiers inkomster, som baseras på fartygens lastkapacitet i stället för på deras faktiska vinster. Tonnageskatt infördes i Sverige den 1 januari 2017, efter att ha utretts i *SOU 2015:4 Ett svenskt tonnageskattesystem*.

För att öka den svenska sjöfartens konkurrenskraft och attraktivitet och samtidigt stärka Sveriges beredskap har den tillsatta utredningen haft i uppdrag att analysera om det finns skäl att avskaffa stämpelskatten vid beviljande av ansökan om inteckning i skepp samt utvärdera och föreslå åtgärder för att utveckla systemet med tonnagesbeskattning. Utvärderingen av tonnageskattesystemet ska enligt direktiven göras med utgångspunkt i syftet med införandet.

I promemorian föreslås att stämpelskatten vid beviljande av ansökan om inteckning i skepp avskaffas, eftersom den anses ha en negativ påverkan på den svenska flaggans konkurrenskraft och inte genererar några betydande skatteintäkter till den svenska staten. Utredningen föreslår även att tonnageskattesystemet justeras för att göra det mer tillgängligt och attraktivt för fler företag och fartyg. Utredningen lämnar flertalet förslag på ändringar i tonnageskattesystemet, som bland annat innebär att fartområdet ändras, att specialsjöfart inkluderas, att den minsta kvalificerade fartygsstorleken minskas, och att möjligheten att använda bareboat utökas. Förslagen kommenteras mer i detalj nedan.

FAR:s synpunkter

Avskaffande av stämpelskatt för beviljande av ansökan om inteckning i skepp

FAR stödjer förslaget att avskaffa stämpelskatten för inteckning i skepp, då den nuvarande skatten gör det dyrare att registrera skepp i Sverige jämfört med andra länder och skapar ojämna konkurrensvillkor. Transportstyrelsens jämförelse visar att Sverige är unikt i att ta ut denna skatt, vilket minskar attraktiviteten för det svenska registret.

Förändringar av tonnageskattesystemet

Syftet med införandet av tonnageskattesystemet

Av utredningsdirektiven framgår att tonnageskattesystemet ska utvärderas med utgångspunkt i syftet med införandet.

I promemorian beskriver utredningen att syftet med införandet av tonnageskattesystemet är att det ska

- Ge svenska rederier i internationell trafik konkurrensvillkor som är likvärdiga med villkoren för rederier i våra grannländer.
- Öka antalet svenskflaggade fartyg.
- Bevara svenskt sjöfartskunnande.

Vad gäller den första punkten anser FAR att syftesbeskrivningen möjligen är för snäv, med tanke på begränsningen till fartyg i internationell trafik. FAR är enig med den skrivning som återfinns i propositionen 2015/16:127 s. 41. Där anges att det generella syftet är *“att stärka den svenska sjöfartsnäringsens konkurrenskraft och öka andelen svenskflaggade fartyg i den svenska handelsflottan”*. Vidare vill FAR framhålla att det i prop. 2015/16:127 s. 49 anges att *“syftet med att införa ett system med tonnagebeskattning i Sverige är att ge svenska rederier konkurrensvillkor som är likvärdiga med villkoren för rederier i våra grannländer”*, det vill säga utan hänvisning till att det nödvändigtvis behöver avse fartyg i internationell trafik. FAR anser att detta är viktigt eftersom syftesbeskrivningen kan ha betydelse för vilka förslag som slutligen presenteras av utredningen. Ett exempel på hur syftesbeskrivningen kan påverka utredningens förslag diskuteras under rubriken *“Upphandlad trafik och skärgårdstrafik undantas”*.

Det svenska systemet jämfört med andra nordiska länder

I promemorian konstateras att det svenska systemet i delar är baserat på det finska tonnageskattesystemet och att det svenska systemet har fler likheter med det finska systemet jämfört med det danska och det norska. Samtidigt konstateras att det är betydligt fler fartyg som är registrerade i Norge och Danmark jämfört med i Sverige samt att den norsk- och danskkontrollerade handelsflottan är betydligt större än både den finska och svenska.

I promemorian ges en kortfattad överblick av de områden där Sverige kan anses ha sämre villkor jämfört med tonnageskattesystemen i våra grannländer. Det noteras dock att det är många områden som inte behandlas i promemorian och det är otydligt i vad mån det beror på att analyser inte gjorts eller att analyser gjorts men exkluderats från promemorian då de bedömts irrelevanta. Några av de områden som inte berörs inom ramen för promemorian kommenteras i detalj under rubriken *Övriga frågor*.

Mot bakgrund av att både Norge och Danmark, enligt de siffror som presenteras, har varit mer framgångsrika sett till storleken på sina flottor framstår behovet av en mer ingående analys mellan det svenska och det danska respektive det norska tonnageskattesystemen som nödvändig. En sådan analys bör inkludera hur eller om införandet, och i det senare ledet utvidgningen av tonnageskattesystemen, i

de olika länderna har påverkat antalet nationella fartygsregistreringar och inhemskt kontrollerade fartyg.

Dessutom vore det av värde att veta var de svenskkontrollerade fartygen, som inte är registrerade i Sverige, faktiskt är registrerade (jfr figur 1 på sidan 11 som nu bara illustrerar antalet utlandsregistrerade handelsfartyg i svensk regi, men inte vilka länder dessa fartyg är registrerade i).

Ovan information skulle kunna ge en mer ingående bild av den internationella konkurrenssituationen i förhållande till våra grannländer.

Upphandlad trafik och skärgårdstrafik undantas

Utredningen föreslår att upphandlad trafik och skärgårdstrafik undantas från tonnageskattesystemets tillämpningsområde, förutom till den del ett fartyg endast bedriver sådan trafik i ringa omfattning. FAR:s uppfattning är att stor del av denna trafik redan exkluderas från tonnageskattesystemet eftersom det inte är fartyg som går i internationell fart. FAR ställer sig därför frågande till om undantaget över huvud taget är nödvändigt.

Därtill anser FAR att det saknas en analys om motsvarande trafik kan omfattas av tonnageskattesystemen i de andra nordiska länderna. FAR uppfattar att nationell skärgårdstrafik omfattas i det danska tonnageskattesystemet, varför det i förhållande till det danska systemet framstår som en konkurrensnackdel att denna trafik utesluts. Om syftet med att införa ett tonnageskattesystem i Sverige är att ge svenska rederier konkurrensvillkor som är likvärdiga med villkoren för rederier i våra grannländer så rimmar det dåligt med det föreslagna undantaget. Som kommenterats inledningsvis i remissvaret kan dock syftet med införandet av tonnageskatt möjligen diskuteras.

Om regeln ändå införs bör följande tas i beaktande:

- Begreppet nationell skärgårdstrafik är otydligt.
- Enligt förslaget ska fartyg som faller under upphandlad trafik eller bedriver skärgårdstrafik inte anses vara kvalificerade fartyg. I det fortsatta lagstiftningsarbetet bör närmare övervägas om sådan verksamhet i stället ska anses falla utanför begreppet kvalificerad rederiverksamhet. Effekten blir att resultatet, som är hänförlig till upphandlad sjötransport och skärgårdstrafik beskattas konventionellt, men om fartyget även används till annan typ av trafik och fortsatt uppfyller kraven för att vara ett kvalificerat fartyg kan finnas möjlighet att denna trafik fortsatt blir föremål för tonnagebeskattning. Att verksamheten faller utanför kvalificerad rederiverksamhet innebär även att det kan finnas förutsättning för att fartyget, om det fortsatt är ett kvalificerat fartyg, kan omfattas av andelskraven i 39b kap 5 § IL. En sådan reglering kan möjligen ge en bättre, men inte orimlig, flexibilitet för rederierna för det fall att användningen av ett fartyg ändras under en tioårsperiod.

Ändrat fartområde

FAR ställer sig positiv till den föreslagna ändringen av kravet på vilken trafik ett fartyg ska gå i för att vara kvalificerat. Ändringen antas innebära att fler rederier kvalificerar sig för det svenska tonnageskattesystemet. FAR lämnar i detta sammanhang följande synpunkter:

- I utredningen används begreppet *fartområde*. Användningen av begreppet kan vålla viss förvirring eftersom det bland annat är begrepp som används inom ramen för 64 kap. IL (sjöinkomstavgift), Fartygssäkerhetsförordningen (2003:438) och Förordning (2007:237) om behörigheter för sjöpersonal. FAR:s uppfattning är att fartområde så som det behandlas i utredningen inte ska förväxlas med fartområde enligt någon av nämnda regleringar.
- Utredningen definierar att internationell fart innebär att fartyget används i trafik mellan en svensk och en utländsk hamn eller mellan två utländska hamnar. Detta är ett välkommet förtydligande som saknas i lagstiftningsarbetet som låg till grund för införandet av tonnageskattesystemet. Detta förtydligande kommer med fördel till uttryck i det fortsatta lagstiftningsarbetet.
- Utredningen kommenterar att det finns en osäkerhet hur man ska bedöma en transport som består av flera stopp mellan olika hamnar. Det föreslås dock inget förtydligande i denna del.
- Fartområdet ska ändras från att trafiken *huvudsakligen ska användas i internationell fart till att åtminstone i ringa omfattning ska ske i internationell fart*. Enligt utredningen anses att *i ringa omfattning* bör innebära minst 10 procent av påbörjade tonnagedygn. FAR ställer sig frågande till vad som avses med tonnagedygn.
- Det är fortsatt oklart om bedömningen av ringa omfattning ska ske per beskattningsår, eller om det är någon annan period som ska bedömas. Ett förtydligande i denna del vore önskvärt.
- Under utredningens gång har det diskuterats att ändra från att fartyg ska gå i internationell fart till att fartyget ska möta internationell konkurrens. Utredningen anser att begreppet internationell konkurrens inte är lämpligt eftersom begreppet anses svårhanterligt och komplicerat att bedöma rent juridiskt. FAR vill i det här avseendet framhålla att begreppet *“utsatt för internationell konkurrens”* är det begrepp som används inom ramen för förordning (2001:770) om sjöfartsstöd. Att avfärda användning av begreppet enbart på grund av att det är svårhanterligt framstår som otillräckligt, särskilt när det är ett begrepp som får antas ha avgörande betydelse för tillämpningsområdet för tonnageskatt. I sammanhanget kan också uppmärksammas att, såvitt FAR förstått, så var begreppet internationell fart ett nytt begrepp inom ramen för skattelagstiftningen när det infördes i samband med tonnageskattens introduktion. Inom ramen för dubbelbeskattningsavtal är det generellt använda begreppet *internationell trafik*.

Specialsjöfart inkluderas

FAR ställer sig positiv till att tonnageskattesystemet även ska inkludera specialsjöfart. Ändringen antas innebära att fler rederier kvalificerar sig för det svenska tonnageskattesystemet och ligger i linje med hur många av våra grannländer som har utvecklat sina tonnageskattesystem. Att specialsjöfarten inte är inkluderad i dagens system antas vara en konkurrensnackdel för det svenska tonnageskattesystemet.

FAR lämnar i det här avseendet följande synpunkter:

- Specialsjöfarten antas skilja sig från sjötransport på så vis att den förra sjöfarten inte bedrivs mellan hamnar. I stället kan tänkas att specialsjöfarten inte sällan har samma svenska hamn både som start- och slutdestination. Det antas därför vara av vikt att det lagstiftas att fartyg som bedriver specialsjöfart är kvalificerade fartyg även om de inte huvudsakligen används i internationell fart eller i inrikes fart i ett annat land.
- I förslaget som lämnas inkluderas inte ishanteringsfartyg eller logementsfartyg. Dessa fartyg inkluderas i det danska systemet. Även vissa fartygstyper som är inkluderade i det norska systemet är fortsatt exkluderade enligt det förslag som utredningen lägger fram. Det saknas motivering till varför denna specialsjöfart exkluderas.
- Bland den specialsjöfart som föreslås inkluderas finns bogsering. Bogsering får enbart inkluderas om mer än 50 procent av bogseringsverksamheten som utförs under ett visst år utgör sjötransport. FAR uppfattar att utformningen följer av EU:s riktlinjer, men vill ändå framhålla att det behöver förtydligas vad som avses med sjötransport i det här avseendet.

Minskning av den minsta kvalificerade fartygsstorleken

FAR ställer sig bakom förslaget att kravet på minsta kvalificerade fartygsstorlek sänks från en bruttodräktighet på 100 till 20.

Ändrade villkor för att flytta fram återföringen av överavskrivningsfonden

FAR ställer sig positiv till förslaget. Därtill vill FAR lämna följande synpunkter:

- Utredningen saknar uttrycklig analys av hur avsaknaden av avskrivningsmöjlighet av överavskrivningsfond samt schablonintäkt på densamma påverkar attraktiviteten för det svenska tonnageskattesystemet och de svenska rederiernas konkurrensvillkor. Av promemorian kan utläsas att utredningen "*av flera anledningar*" valt att inte föreslå avskrivning av överavskrivningsfonden. Till orsakerna hör "*bl.a. att det skulle kräva mer omfattande behov av finansiering*". Med hänsyn till att dessa skillnader kan antas ha stor betydelse för svenska rederier som uppfyller förutsättningarna för att godkännas för tonnageskatt framstår avsaknaden av en fullständig analys eller åtminstone fullständig presentation av sin analys och vad man baserar sina ställningstagande på som anmärkningsvärd.
- För att stärka konkurrenskraften bör man i det fortsatta lagstiftningsarbetet överväga att till den del som tonnaget minskat med mindre än 25 procent jämfört med vad som gällde för fem beskattningsår sedan ge företag en möjlighet att enbart behöva återföra en motsvarande del av överavskrivningsfonden.

Avtal om införförskaffande jämsställs med innehav

FAR ställer sig positiv till förslaget eftersom det får antas ge rederierna rimliga möjligheter att köpa fartyg när marknadsförutsättningar är de rätta. Sådana beslut ska rimligen inte drivas av skatteskal.

Förslaget som lämnas ger dock upphov till flertalet frågeställningar:

- Förslaget är otydligt vad gäller tidpunkter. I förslaget hänvisas både till “*aktuellt beskattningsår*”, “*skatteåret*” och “*överlåtelseåret*”. Vilket år som avses behöver förtydligas.
- Förslaget innehåller oklarheter kring vad avtalet ska innehålla - är det att man inom tre år ingår avtal om att köpa nybyggt fartyg eller att inom tre år ska ett nytt fartyg vara levererat? Och vid vilken tidpunkt ska treårsfristen påbörjas? I denna del verkar det danska respektive finska systemet ha olika utformning. Förslaget ger också upphov till frågan vad effekten blir vid en försenad leverans av ett fartyg, det vill säga som trots att leverans avtalats tidigare, först levereras efter att treårsperioden gått ut eller om pågående byggnationskontrakt överlåts innan leverans.
- Det är oklart vilka krav som ställs på fartyget som ska införskaffas. Utredningen anger att fartyget ska “*användas i tonnageskattningen*” / “*hänföra sig till den tonnageskattade verksamheten*”. Mot bakgrund av utformningen av 39b:23–24 utgår FAR från att det avgörande är att fartyget som ska levereras avses vara ett kvalificerat fartyg. Fråga uppstår dock likväl om det är tillräckligt att avsikten vid avtalets ingående är att fartyget ska vara kvalificerat eller om fartyget också måste vara ett kvalificerat fartyg när det väl har levererats. Vad som avses i det här avseendet måste förtydligas.
- FAR uppfattar att förslaget om att avtal om införskaffande ska jämföras med innehav enbart ska få bäring i förhållande till frågan om och när en överavskrivningsfond ska tas upp till beskattning. I det fortsatta lagstiftningsarbetet bör dock även övervägas om inte även avtal om införskaffande ska jämföras med innehav inom ramen för tillämpningen av 39b:5 IL, det vill säga vid bedömningen av om andelskraven är uppfyllda. Vidare anser FAR det otydligt i vilket/vilka sammanhang avtal om införskaffande får effekt i det danska och finska systemet, om detta är just kopplat till överavskrivningsfonden eller om det har ett vidare tillämpningsområde.

Utökad möjlighet att använda bareboat

Med hänsyn till att det danska och norska tonnageskattesystemet ger vidare möjligheter till uthyrning av bareboat ställer sig FAR positiv till utredningens förslag att utöka möjligheten till att, inom ramen för det svenska tonnageskattesystemet, använda bareboat.

Mot bakgrund av att syftet med tonnageskattesystemet är att stärka den svenska sjöfartsnäringens konkurrenskraft vill FAR peka på en viktig skillnad mellan det danska och svenska systemet som för rederier kan antas vara av avgörande betydelse vid valet mellan just dessa två system.

Utredningen föreslår att möjligheten att använda sig av uthyrning av kvalificerat fartyg utökas från att vara högst tre år under en tioårsperiod till högst 20 procent av den sammanlagda bruttodräktigheten till att i stället tillåtas med upp till 50 procent av den sammanlagda bruttodräktigheten. Detta kan vid en första anblick framstå som att det motsvarar möjligheten till bareboat-uthyrning enligt det danska tonnageskattesystemet. En avgörande skillnad, såvitt FAR uppfattat det, är att i det danska systemet

gäller treårsgränsen *per fartyg*. Det danska systemet framstår därför som betydligt mer flexibelt i det här avseendet. Följande exempel kan vara illustrerande:

Ett rederi äger tio kvalificerade fartyg, alla med ett bruttotonnage (BT) om 2 000 vardera. Under en tioårsperiod blir, på grund av tillfällig överkapacitet, följande aktuellt:

År 1–3: Fartyg 1 hyrs ut på bareboat

År 4: Inget fartyg hyrs ut på bareboat

År 5–7: Fartyg 2 hyrs ut på bareboat

År 8–10: Fartyg 3 hyrs ut på bareboat

I det svenska systemet kommer enbart uthyrning av fartyg 1 att omfattas av tonnageskattesystemet, därefter är treårsperioden nyttjad. I det danska systemet kommer både uthyrning av fartyg 1, 2 och 3 att omfattas av tonnageskattesystemet eftersom treårsperioden inte överskrids för något av fartygen.

Därtill vill FAR framföra följande. Effekten av att tröskelvärdet överskrids är att verksamheten inte utgör kvalificerad rederiverksamhet. Konsekvensen blir att intäkten ska beskattas konventionellt. En möjligen oönskad och orimlig effekt kan uppstå för ett rederi som bara äger ett enda fartyg (vilket utredningen kommenterar är ett relativt vanligt sätt att organisera en rederiverksamhet). I dessa fall blir sannolikt effekten av att tröskelvärdet överskrids att bolaget inte bedriver någon kvalificerad rederiverksamhet alls, varpå utgångspunkten är att det föreligger grund för att godkännandet för tonnagebeskattning ska återkallas (jfr 13a:10 p 2 och 13a:2–3 SFL), men sanktioner som följd. Eftersom intäkterna blir föremål för konventionell beskattning är det svårt att förstå syftet till varför det även ska leda till att godkännandet för tonnagebeskattning återkallas. En justering i detta avseende bör övervägas för att göra det svenska tonnageskattesystemet mer attraktivt. Hur en motsvarande situation hanteras i våra grannländer framgår inte av promemorian.

Förtydliga spärrtiden

FAR instämmer med att nuvarande lagtext sannolikt innebär att spärrtiden blivit kortare än vad regeringen avsåg i prop. 2015/16:127. Samtidigt noteras att regeringens förslag gick emot utredningens förslag.

Av utredningen framgår att i Finland och Danmark kan de som lämnar tonnageskattesystemet återinträda i systemet efter att tio år med konventionell beskattning har förflutit. Innebörden av det förslag som lämnas av utredningen är att ett företag som fått sitt godkännande återkallat kan få en spärrtid som innebär att de får återinträda i systemet först efter att 16 år med konventionell beskattning förflutit. FAR anser det oklart i vad mån detta är sämre eller likvärdigt med hanteringen i våra grannländer Finland, Danmark och Norge. Det saknas därför möjlighet att utreda om svenska rederier får likvärdiga konkurrensvillkor som rederier i våra grannländer i det här avseendet.

Syftesuppfyllande paragraf

Avsikten är att en syftesparagraf, i vissa mycket ovanliga fall, ska kunna användas för att avslå en ansökan om godkännande trots att de krav som ställs upp för godkännande är uppfyllda.

Det övergripande syftet med det svenska tonnageskattesystemet är att stärka svensk handelssjöfarts möjligheter att vara konkurrenskraftiga på den internationellt konkurrensutsatta sjötrafikmarknaden. Syftet är också att bidra till att stärka de samlade svenska förutsättningarna för att bedriva avsedd sjöfartsverksamhet under svensk flagg, även om svensk flagg inte är ett krav för att ingå i tonnageskattesystemet.

Enligt utredningsdirektiven var syftet med utredningen att utvärdera gällande regler och att föreslå regler som kan utveckla systemet.

Det är inledningsvis svårt att – i en situation där de formella kraven för godkännande är uppfyllda – förstå varför ovan syften skulle kunna leda till en annan bedömning i ett enskilt fall. Med andra ord är det svårt att se på vilket sätt en syftesparagraf skulle kunna leda till ett mer träffsäkert regelverk. Om det finns några situationer som motiverar att kraven på godkännande skärps eller ändras så bör dessa anges i tydlig lagtext och inte i en syftesparagraf. Det är dock svårt att se några sådana situationer, eftersom utredningen inte exemplifierar vad den avser med sitt förslag. Frågan är då om det finns ett behov av en sådan regel, som leder till färre godkännanden, särskilt som direktiven kan tolkas syfta till att möjliggöra att fler godkännanden beviljas jämfört med i dag.

Det finns även flera principiella skäl mot att införa en sådan regel.

- Det är svårt att tänka sig vilka situationer som en sådan regel skulle vara aktuell för. Frågan är därför inledningsvis om det finns något behov av en sådan regel.
- Riskerna för att en sådan regel tillämpas på ett oförutsägbart sätt framstår som förhållandevis stora, vilket då innebär att rättssäkerheten sätts på undantag. Erfarenheterna på andra områden av oklara rättsregler talar med styrka mot att en sådan regel införs. Givet de stora belopp som ett godkännande rör så bör sådana regler undvikas i så stor utsträckning som möjligt.
- Regeringen tog uttryckligen avstånd mot att införa någon missbruksregel i IL i samband med att ett godkännande skulle återkallas (prop. 2015/16:127 s. 91). I stället infördes en bestämmelse om en lagakraftvunnen dom avseende skatteflyktslagen. Frågan är vad som motiverar en annan bedömning vad gäller ett godkännande. Detta utvecklar inte utredningen.
- Den föreslagna syftesparagrafen har för övrigt klara paralleller med skatteflyktslagen (1995:575). Trots att en skattekonsekvens enligt lagens ordalydelse uppstår kan en domstol med stöd av skatteflyktslagen välja att beskatta på annat sätt, om en sådan beskattning skulle strida mot lagstiftningens syfte. Lagstiftaren har dock ansett att det inte är lämpligt att Skatteverket fattar beslut i denna typ av frågor, utan beslut fattas alltid av allmän förvaltningsdomstol, efter ansökan från Skatteverket (4 §). Det finns goda principiella skäl för en sådan ordning – det vill säga att det inte är Skatteverket som fattar beslut – i förarbetena till skatteflyktslagen. Vilka principiella skäl motiverar en annan ordning här?

Om en syftesparagraf trots allt ska tas in i lagen bör rättssäkerhetsfrågor ägnas betydande uppmärksamhet i det fortsatta lagstiftningsarbetet.

- Är avsikten att syftesparagrafen ska tas in i 39 b kap IL eller i 13 a kap SFL?
- Lagtext ska vara klar och tydlig. Det sägs nu att det avgörande är om "Skatteverket" finner det uppenbart att syftet är uppfyllt eller inte. Det anges inte vilka omständigheter som ska beaktas, vad som i så fall talar för respektive emot att syftet med reglerna inte skulle vara uppfyllt i det enskilda fallet samt hur olika omständigheter i så fall ska viktas mot varandra för att kunna göra bedömningen. Det framgår inte heller när bedömningen ska göras. Det finns därför en betydande risk för att bedömningen kan bli godtycklig.
- Dessutom uppstår frågan hur det kvalificerande uttrycket "uppenbart" ska förstås. Det behövs tydlig vägledning.
- Vem har i en sådan situation bevisbördan? Normalt sett har en sökande bevisbördan, men är avsikten att denna bevisbörda åvilar Skatteverket här? Detta behöver tydliggöras. Om en sådan regel ska införas måste detta tydliggöras med exempel och liknande i det kommande lagstiftningsarbetet.
- Är avsikten att ett sådant nekande beslut ska kunna överklagas bör det i förarbetena utvecklas hur bedömningen ska göras. Det blir annars svårt att få ett sådant beslut överprövat av domstol på ett rättssäkert sätt.

Övriga frågor

FAR anser att utredningen saknar resonemang kring följande områden:

Övergångsbestämmelser. Promemorian saknar övergångsbestämmelser. Av särskild betydelse är övergångsbestämmelser som reglerar hur nya regler ska tillämpas i förhållande till bolag som redan ansökt eller redan blivit godkända för tonnagebeskattning. Dessa bolag kan ha ansökt om godkännande för tonnagebeskattning, där de förbundit sig att uppfylla kraven under en tioårsperiod, och där förutsättningarna för att ingå i systemet genom de regelförändringar som föreslås kan komma att förändras.

Överkapitalisering. För att förhindra att tonnagebeskattade bolag överkapitaliseras inkluderar tonnageskattesystemet särskilda regler för överkapitalisering. Regeln uttalar att om det främmande kapitalet i ett företag som är godkänt för tonnagebeskattning *någon gång* under beskattningsåret understiger hälften av det egna kapitalet, ska en schablonintäkt tas upp. FAR anser att regeln är rättsosäker och missgynnar de företag som saknar extern belåning. Detta kan också få ytterligare betydelse om det i samband med att specialsjöfart inkluderas i tonnageskattesystemet kan antas vara allt fler mindre rederier som ansöker. FAR anser att det i vart fall bör utformas någon form av ventil som gör det möjligt att, om det finns särskilda skäl, ska reglerna inte tillämpas.

Ansökan i förtid. I det svenska systemet ska ansökan till tonnageskattesystemet ske fem månader i förtid. Detta skiljer sig, såvitt FAR känner till, från hanteringen i våra grannländer. Utredningen saknar resonemang kring om och hur detta kan påverka attraktiviteten för det svenska tonnageskattesystemet.

En specifik frågeställning aktualiseras när en planerad verksamhet, som vid tidpunkten då ansökan ska göras, ännu inte har någon registrerad juridisk person. Anta följande. Person X avser att påbörja rederiverksamhet i Sverige per den 1 januari 2025. Ansökan ska ske senast fem månader innan räkenskapsåret påbörjas, det vill säga senast 31 juli 2024. Vid denna tidpunkt är den skattskyldige fortsatt osäker om verksamheten ska bedrivas i ett handelsbolag eller aktiebolag. Effekten blir, såvitt FAR förstått, att ansökan inte kan lämnas in och att möjligheten att omfattas av tonnageskattesystemet förskjuts ett år.

Sanktioner. FAR anser att promemorian saknar en översyn av det svenska sanktionssystemet för det fall att godkännandet återkallas. Sanktionssystemet bör jämföras med våra grannländer för att kunna dra en slutsats om sanktionssystemet är något som kan påverka attraktiviteten i det svenska tonnageskattesystemet.

Förhållandet till Lag (2023:875) om tilläggsskatt. Lagen om tilläggsskatt gäller från och med den 1 januari 2024. Lagen innebär att stora nationella och multinationella koncerner med koncernenheter i Sverige ska vara föremål för en global minimibesättning på 15 procent. På grund av sin speciella karaktär är internationell sjöfartsverksamhet, till exempel genom tonnagebesättning, undantagen från konventionell inkomstbesättning i många stater. Under vissa förhållanden är därför internationell sjöfartsverksamhet undantagen från beräkning av det justerade resultatet i lagen om tilläggsskatt. I promemorian saknas analys av hur de föreslagna justeringarna av tonnageskattesystemet förhåller sig till detta undantag och om och vilka effekter det kan tänkas få för attraktiviteten i de föreslagna ändringarna.

Deltagande i poolsamarbeten. Deltagande i olika former av poolsamarbeten är vanligt förekommande inom rederinäringen. Likväl har vare sig lagtext, förarbeten eller tidigare utredning berört frågan om hur poolsamarbeten ska bedömas inom ramen för det svenska tonnageskattesystemet. Med hänsyn till att poolsamarbeten kan vara arrangerade på olika sätt bedöms finnas en, sannolikt oavsedd, osäkerhet kring om olika typer av poolsamarbeten omfattas av definitionen av kvalificerad rederiverksamhet. I Lag (2023:875) om tilläggsskatt i 5 kap 18 § anges att vissa former av poolsamarbeten ska undantas från beräkning av det justerade resultatet. En definition av motsvarande innebörd bör övervägas även inom ramen för det svenska tonnageskattesystemet.

FAR



Michael Johansson

Ordförande i FAR:s remissgrupp - Skatt