

Finansdepartementet
Skatte- och tullavdelningen

fi.remissvar@regeringskansliet.se
Kopia: ville.pelling@regeringskansliet.se

Stockholm 29 september 2025

Remiss: Promemorian Förbättrade regler för svensk tonnagebeskattning (Fi2025/014444)

FAR har erbjudits tillfälle att yttra sig över Finansdepartementets promemoria *Förbättrade regler för svensk tonnagebeskattning (Fi2025/014444)*. FAR får med anledning av detta anföra följande.

FAR:s ställningstagande

FAR ställer sig bakom förslaget, men har synpunkter på vissa delar av förslaget.

Sammanfattning av FAR:s synpunkter

I remissvaret framförs följande synpunkter:

- FAR är positiv till att kravet på internationell fart tas bort och ersätts med krav på internationell konkurrens, vilket bedöms öka systemets attraktivitet och inkludera fler rederier, särskilt inom specialsjöfart.
- FAR välkomnar att specialsjöfart inkluderas i tonnageskattesystemet, men efterfrågar ett förtydligande vad gäller begreppet *sjötransport* när det avser bogsering.
- FAR tillstyrker sänkt minsta fartygsstorlek för specialsjöfart, men ifrågasätter behovet av olika storlekskrav för olika verksamheter och uppmärksammar möjliga gränsdragningsproblem.
- FAR ställer sig bakom en uttömmande uppräkningslista av kvalificerade anknyttande verksamheter, men anser att vissa formuleringar i lagtexten bör ses över för att undvika oavsiktliga konsekvenser.
- FAR tillstyrker ändrade villkor för återföring av överavskrivningsfonden, men efterlyser en mer utförlig analys av konkurrenseffekter samt överväganden om successiv återföring och/eller justera tidpunkten för återföring. Vidare pekar FAR på vissa redaktionella justeringar som bör övervägas.

- FAR stödjer utökad möjlighet till bareboat-uthyrning, men önskar förtydligande kring tillämpningen av vissa tidsgränser och efterfrågar överväganden av ytterligare justeringar för att minska potentiellt negativa konsekvenser för rederier som organiserat sitt fartygsägande i separata bolag.
- FAR anser att reglerna om överkapitalisering inte är rättssäkra och missgynnar vissa företag, och föreslår att det övervägs en ventil för särskilda fall.
- FAR efterlyser övergångsbestämmelser för bolag som redan omfattas av tonnageskattesystemet.
- FAR anser att ansökningsförfarandet i förtid kan påverka systemets attraktivitet negativt och bör analyseras närmare.
- FAR efterfrågar en översyn av sanktionssystemet och jämförelse med grannländer.
- FAR påpekar behovet av analys av förhållandet till lagen om tilläggsskatt och effekter av föreslagna ändringar.
- FAR anser att det bör förtydligas i vilka fall som intäkter avseende poolsamarbeten utgör kvalificerad rederiverksamhet.

Bakgrund och förslaget i korthet

Den 29 december 2023 presenterades bokstavsutredningen ”Vågade skatter – navigering i sjöfartens förutsättningar”, som på uppdrag av regeringen utvärderat det svenska systemet för tonnagebeskattning och lämnat förslag på åtgärder för att utveckla och modernisera regelverket. FAR bereddes tillfälle att yttra sig över utredningens förslag och lämnade ett remissyttrande där ett antal frågor lyftes fram för överväganden i det fortsatta lagstiftningsarbetet.

De ändringar som nu föreslås i promemorian bygger på bokstavsutredningens analys och förslag, och de huvudsakliga dragen i förslaget ligger i linje med vad som tidigare föreslogs. Syftet är att säkerställa att det svenska tonnagebeskattningssystemet är konkurrenskraftigt, förenligt med EU:s statsstödsregler och fortsatt kan godkännas av Europeiska kommissionen efter 2026.

Utredningens och promemorians förslag innebär flera betydande förändringar. Ett centralt förslag är att kravet på att fartyg huvudsakligen ska gå i internationell fart ersätts med ett krav på att fartyget används i trafik som är utsatt för internationell konkurrens. Detta skiljer sig åt jämfört med förslaget som lämnades i ”Vågade skatter”. Vidare föreslås att specialsjöfart, såsom till exempel bogsering, bärgning, isbrytning och verksamhet kopplad till offshore-anläggningar, uttryckligen inkluderas i systemet. För dessa verksamheter sänks även kravet på minsta bruttodräktighet till 20, jämfört med 100 för övrig sjöfart. Möjligheterna till bareboat-uthyrning utökas, och reglerna kring vilka anknyttande verksamheter som kan omfattas av tonnagebeskattning görs uttömmande. Därtill föreslås generösare villkor för hantering av överavskrivningsfond samt vissa justeringar av spärrtidsregler. Sammantaget

syftar förslagen till att modernisera och bredda systemet så att det blir mer tillgängligt, attraktivt och förutsägbart för fler aktörer inom sjöfarten. FAR anser att förslagen är välkomna för att öka attraktiviteten för den svenska tonnageskattningen, samtidigt kan det konstateras att det finns flera områden kvar där reglerna i våra grannländer även fortsättningsvis bedöms vara mer generösa. Det finns enligt FAR:s bedömning därmed en risk att svenska rederier inte medges konkurrensvillkor likvärdiga med villkoren för rederier i våra grannländer i strid med lagstiftningens grundintentioner.

FAR:s synpunkter

Ändrat fartområde

FAR ställer sig positiv till att begreppet internationell fart tas bort och ersätts med ett krav att fartyget, för att vara ett kvalificerat fartyg, används i trafik som är utsatt för internationell konkurrens på sjöfartsmarknaden. Ändringen antas innebära att fler rederier kvalificerar sig för det svenska tonnageskattesystemet. Ändringen är också en viktig förutsättning för att specialsjöfarten, som många gånger inte går i internationell fart, ska kunna omfattas av den svenska tonnageskattningen.

FAR anser det vidare positivt att regeringen i promemorian förtydligar hur begreppet ”internationell konkurrens” bör tolkas. Dessa förtydliganden kommer med fördel till uttryck i det fortsatta lagstiftningsarbetet.

Därtill noteras att det föreslås en bestämmelse som innebär att fartyg som uteslutande används i fart på floder, kanaler eller insjöar inte är kvalificerade fartyg. FAR är av uppfattningen att ett sådant villkor riskerar att medföra gränsdragningsproblem i tillämpningen och anser att det bör övervägas om en sådan begränsning är nödvändig. Detta bör analyseras vidare i det fortsatta arbetet. Därtill uppfattar FAR att innebörden av den förslagna lagstiftningen är att det i princip räcker att ett fartyg, som i övrigt i princip uteslutande går i floder/kanaler/insjöar, kan företa ett enstaka transportuppdrag utanför nämnda områden för att ”kvalificera sig” som ett kvalificerat fartyg. FAR ställer sig frågande till om det är avsikten.

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 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:

- 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*. Med sjötransport avses transport av gods eller passagerare till sjöss med kvalificerat fartyg (39b kap. 3 § IL). FAR ställer sig i det här avseendet frågande till i vilka situationer en bogserbåt utför gods- och/eller passagerartransport. Det antas vara få situationer när bogserbåten utför gods- eller passagerarbefordran på det egna fartyget. Ska det uppfattas som att det avser de situationer när en bogserbåt utför bogsering av ett fartyg som i sin tur bedriver gods- och/eller passagerarbefordran? Detta behöver tydliggöras.

Minskning av den minsta kvalificerade fartygsstorleken

FAR ställer sig bakom förslaget att kravet på minsta kvalificerade fartygsstorlek, för den så kallade specialsjöfarten, sänks från en bruttodräktighet på 100 till 20.

FAR ställer sig dock frågande till om det är nödvändigt med olika krav på bruttodräktighet för specialsjöfart jämfört med ”vanlig” sjöfart. I det här avseende vill FAR framhålla följande:

- Skillnaden kan ge upphov till onödiga gränsdragningsfrågor. Anta ett fartyg på 50 bruttotonnage. För att avgöra om fartyget är ett kvalificerat fartyg eller inte blir det avgörande att fartyget bedriver verksamhet enligt den föreslagna bestämmelsen 39b kap 4b § IL (och inte 39b kap 3–4 §§ IL). Och vad blir konsekvensen om ett fartyg bedriver verksamhet enligt både 39b kap 4b § IL **och** 39b kap. 3–4 §§ IL.
- Det bör även övervägas om hänsyn behöver tas till att Danmark som, såvitt FAR förstått, har ett generellt lägsta krav på 20 vad gäller bruttodräktighet.

Uttömmande reglering av vilka anknyttande verksamheter som utgör kvalificerad rederiverksamhet

Utredningen anger att den nuvarande lagstiftningen, vad gäller regleringen av vilken anknyttande verksamhet som utgör kvalificerad rederiverksamhet, inte är förenlig med kommissionens beslutspraxis. I linje med detta ställer sig FAR bakom förslaget att byta ut bestämmelsen kring vilken anknyttande verksamhet som utgör kvalificerad rederiverksamhet mot en uttömmande uppräkningslista.

FAR vill dock i sammanhanget framföra följande synpunkter:

- Den föreslagna regeln, 39b kap 4a § IL, uttrycker att ”Med kvalificerad rederiverksamhet avses även verksamhet som ingår i ersättning för sjötransporten enligt 3 §. Sådan verksamhet är...”.

En förutsättning för att den anknyttande verksamheten ska utgöra kvalificerad rederiverksamhet är således att den ingår i ersättningen för *sjötransporten*. Med sjötransport avses enligt 39b kap. 3 § 1 p. IL transport av gods eller passagerare till sjöss med kvalificerat fartyg. Det innebär, enligt FAR:s tolkning, att sådan anknyttande verksamhet som anges i 39b kap 4a § inte utgör kvalificerad rederiverksamhet om den ingår i sådan ersättning som betalas för verksamhet som anges i 39b kap 4b §, det vill säga anknyttande verksamhet till specialsjöfarten (eftersom sådan verksamhet inte utgör sjötransport). FAR gör antagandet att detta inte borde vara avsikten och att lagtextens utformning därför bör ses över.

- Genom den föreslagna lagändringen flyttas uthyrning av lokaler från dess nuvarande placering i 39b kap 4 § IL, till den nya paragrafen 39b kap 4a § IL. Av förarbetena till den nuvarande lagstiftningen framgår att uthyrning av affärslokaler ombord är en normalt förekommande verksamhet, samt att sådana intäkter omfattas i Danmark och Norge. Vidare framgår att vid användning av egna lokaler ombord, tillämpas armlängdsprincipen (prop. 2015/16:127 s. 49). Den av utredningen föreslagna lydelsen av 39b kap 4a § IL får som konsekvens, såvitt FAR

uppfattar, att en förutsättning för att lokaluthyrning ska utgöra kvalificerad rederiverksamhet är att den också ingår i ersättningen för sjötransporten, vilket sannolikt sällan är fallet när det gäller lokaluthyrning (särskilt vid egen användning). Kravet att verksamheten ska ingå som en del i ersättningen för sjötransporten finns inte i den nu gällande lagstiftningen, och en justering av reglerna enligt utredningens förslag antas således begränsa tillämpningsområdet. FAR gör antagandet att detta inte är avsiktligt och att lagtextens utformning mot denna bakgrund behöver justeras.

- Av promemorian framgår att en förutsättning för att verksamhet som uppräknas i 39b kap 4a § IL ska utgöra kvalificerad rederiverksamhet är att den inte överstiger 50 procent av fartygets totala intäkt (Fi 2025/014444 s. 23). FAR gör bedömningen att en sådan begränsning inte går att utläsa ur den föreslagna lagtexten. FAR anser därför att det bör övervägas att, likt den nuvarande utformningen i 39b kap 3 § IL andra strecksatsen lägga till ett förtydligande att det avser verksamhet som är ”nödvändig eller nära anknuten...”

Ändrade villkor för återföring av överavskrivningsfonden

De ändrade villkoren för återföring av överavskrivningsfond avser i huvudsak två delar. Dels att förutsättningarna för när det är möjligt att flytta fram tidpunkten för återföring ändras från att nettodräktigheten ska ha ökat till att den inte ska ha minskat, dels att avtal om införskaffning av fartyg ska jämföras med innehav. FAR ställer sig positiv till de föreslagna ändringarna.

FAR vill dock lämna följande synpunkter:

- Promemorian saknar analys av hur avsaknaden av avskrivningsmöjlighet av överavskrivningsfond samt schablonintäkt på densamma påverkar attraktiviteten för det svenska tonnageskattesystemet och de svenska rederiernas konkurrensvillkor. I promemorian Vågade skatter (Li2024_00068) kunde 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 analys och vad man baserade sina ställningstagande på som anmärkningsvärd. För att uppnå det grundläggande kravet om likvärdiga konkurrensvillkor med åtminstone våra grannländer bör det övervägas att införa någon form av reducering eller nedskrivning av överavskrivningsfonden. Det vore också önskvärt att se över möjligheten att slopa schablonintäkten, då denna typ av fiktiv inkomst inte förekommer i exempelvis det danska systemet.
- För att ytterligare stärka konkurrenskraften anser FAR att man i det fortsatta lagstiftningsarbetet bör överväga att till den del som tonnaget minskat med *mindre* än 25 % jämfört med vad som gällde för fem beskattningsår sedan ge företag en möjlighet att enbart behöva återföra en motsvarande del av överavskrivningsfonden. Anta följande: AB X äger ett (1) fartyg. Fartyget säljs och AB X har ingått avtal om förvärv av ett motsvarande nybygge, men som råkar ha en nettodräktighet som är marginellt mindre än det tidigare fartyget. Med

dagens reglering innebär det ändå att hela 25 % av överavskrivningsfonden måste återföras vid avstämningstidpunkten.

- Om ett företag får sitt godkännande för tonnageskattning återkallat ska det som återstår av överavskrivningsfonden återföras till beskattning i sin helhet, 39 b kap 25 § IL. Det gäller även för det fall att bolaget gör ett så kallad ”regelrätt” utträde efter 10 år (jämför 13a kap. 10 § 1p. SFL). Återföringen ska ske det sista beskattningsår som tonnageskattning sker, vilket innebär att det inte finns någon möjlighet att ”kompensera” den skattepliktiga intäkten mot till exempel en överavskrivning i den konventionella beskattningen. Att återföringen ska ske i sin helhet kan, för det enskilda bolaget, få stora skattemässiga konsekvenser och innebära att en stor skatteinbetalning kan behöva ske (trots att inget fartyg har sålts). Anta följande exempel:

AB Y äger ett (1) kvalificerat fartyg som hyrs ut på time charter (dvs med besättning). Uthyrningen utgör kvalificerad rederiverksamhet. Under kortare perioder hyrs fartyget även ut på bareboat (dvs utan besättning). AB Y har nu kommit till den tidpunkt när de måste besluta om de ska ansöka om återkallelse av godkännande för tonnageskatt för att kunna träda ur systemet efter att 10-årsperioden löpt ut, alternativt att de fortsatt kommer att omfattas av tonnageskatt ytterligare ett år (innan beslut måste tas igen). De är nu även nära att uppnå den yttre tidsgränsen vad gäller möjligheten att hyra ut fartyget på bareboat, för att denna verksamhet ska utgöra kvalificerad rederiverksamhet (39b 3 § femte strecksatsen IL). Bolaget inser dock att de, beaktat marknadsförutsättningarna, har ett behov av att fortsatt kunna hyra ut fartyget på bareboat. Eftersom uthyrning på bareboat inte utgör kvalificerad rederiverksamhet efter den lagstiftade tidsgränsen behöver de begära att godkännandet för tonnageskatt ska återkallas (i annat fall föreligger risken att Skatteverket i stället återkallar godkännandet på grunden att bolaget inte längre bedriver kvalificerad rederiverksamhet). En återkallelse innebär dock att bolaget, i sin helhet, behöver återföra överavskrivningsfonden. En sådan återföring kommer leda till en skattebetalning som bolaget likviditetsmässigt kan ha svårt att hantera.

Med anledning av ovan anser FAR att man, som ett led i att stärka attraktiviteten i det svenska tonnageskattesystemet, i det fortsatta lagstiftningsarbetet bör analysera och överväga möjligheten att återföra överavskrivningsfonden successivt och/eller skjuta upp återföringen till året efter det sista året när tonnageskattning sker.

- Av den föreslagna bestämmelsen 39b kap 24a § IL framgår att vid beräkning av nettodräktighet enligt 23 och 24 §§ ska ett avtal om leverans av nybyggt fartyg likställas med *förvärv* av fartyg. Med hänsyn till utformningen av 23 och 24 §§ anser FAR att man bör överväga att byta ut *förvärv av fartyg* mot till exempel *innehav av fartyg*.
- I promemorian föreslås att avtalet, för att beaktas, ska ha ingåtts senast vid utgången av den närmast föregående beskattningsåret som avses i 39b kap 23 § IL (jämför föreslagna bestämmelsen, 39b 24a § 4 p. IL), det vill säga året innan avstämningstidpunkten. FAR ställer

sig frågande till varför det inte är tillräckligt att avtalet ingås under det beskattningsår som avstämningen ska ske.

- I den föreslagna bestämmelsen i 39 b kap 24 b § IL uttrycks att vissa händelser *likställs med avyttring*. FAR anser att formuleringen, att det likställs med ”avyttring”, är olycklig och bör ses över för att inte skapa osäkerhet.
- I författningskommentaren till den föreslagna nya bestämmelsen av 39b kap 24 a § IL framgår att det med begreppet ”i anknytning till” avses en tidsperiod om ett år innan avtalets ingående. Om en så pass specifik tidsperiod avses anser FAR att man i det fortsatta lagstiftningsarbetet bör överväga att ange det direkt i lagtexten.

Utökad möjlighet att använda bareboat

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

I remissvar till promemorian Vågade skatter (LI2024_00068) framhöll FAR en uppfattad skillnad mellan det danska och svenska systemet, där det danska systemet möjligen ger vidare möjlighet att hyra ut på bareboat inom ramen för tonnageskattesystemet. FAR noterar att detta påpekande inte bemötts i promemorian. I anledning av att ett bemötande saknas anser FAR att det i vart fall krävs ett förtydligande kring om ”uthyrning av kvalificerat fartyg utan besättning under högst tre år”, avser en tidsbegränsning per fartyg, alternativt om tidsbegränsningen är i förhållande till den juridiska personen. Anta följande exempel:

Bolag A äger Fartyg 1 och Fartyg 2. Fartyg 1 och 2 har samma bruttotonnage. Fartyg 1 hyrs ut på bareboat under år 1–3. Har Bolag A då nyttjat sin möjlighet att hyra ut fartyg på bareboat, eller kan fartyg 2 hyras ut på bareboat under år 4–6, och intäkten fortsatt utgöra kvalificerad rederiverksamhet?

För att ytterligare stärka attraktiviteten för tonnagebeskattningssystemet anser FAR också att det bör övervägas att intäkter från uthyrning av fartyg på bareboat inom en koncern, oavsett omfattning och tidsperiod, ska kunna utgöra kvalificerad verksamhet. Inom en rederikoncern är det inte ovanligt att dela upp fartygsägande och drift och många gånger ingår det som en naturlig del i rederiverksamheten att hyra ut såväl bemannade som obemannade fartyg. Definitionen enligt tonnageskatteregelverket skulle med fördel dessutom kunna harmonisera med vad som gäller enligt 5 kap. 18 och 19 §§ lagen om tilläggsskatt. Enligt nämnda lag omfattas leasing av obemannat fartyg till annan koncernenhet av sjöfartsbegreppet och under vissa förutsättningar även leasing av obemannat fartyg till extern part.

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 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 såvitt FAR uppfattar, är att det föreligger grund för att godkännandet för tonnagebeskattning ska återkallas (jfr 13a kap 10 § p 2 och 13a kap 2-3 §§ SFL), med sanktioner och omprövad beskattning bakåt i tiden 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.

Företag i ekonomiska svårigheter

FAR har inga synpunkter kring den föreslagna bestämmelsen.

Förtydliga spärrtiden

FAR instämmer med att nuvarande lagtext sannolikt innebär att spärrtiden blivit kortare än vad regeringen avsåg i prop. 2015/16:127. I motiveringen till den justerade bestämmelsen framhålls i promemorian att skälet bakom att bestämmelsen behöver justeras är att spärrtiden vid återkallelse på Skatteverkets initiativ, på grund av till exempel missbruk, i vissa situationer blir kortare än vad som gällt om återkallelse sker på företagets egen begäran. FAR har i detta avseende följande synpunkter:

- FAR anser att det utifrån ovan resonemang framstår oklart vad man i promemorian hänvisar till som ”spärrtid”. Anta följande situation: Bolag B har ansökt om och blivit godkänd för tonnagebeskattning från och med beskattningsåret 2020. Bolag B kan på eget initiativ begära återkallelse av godkännandet, som på grund av spärrtid ges effekt som tidigast från och med beskattningsåret 2030 (13a kap 14 § SFL). För att konventionell beskattning ska kunna ske från och med 2030 måste en begäran om återkallelse ha lämnats in senast innan utgången av 2025 (13a kap 12 § SFL). Därefter gäller en spärrtid om 10 år som gör att bolaget som tidigast kan bli föremål för tonnagebeskattning 2040 (13 a kap 18 § SFL).

Anta att Bolag B i stället får sitt godkännande för tonnagebeskattning återkallat på initiativ av Skatteverket. Återkallelsen meddelas 2027 och gäller för beskattningsåren 2021–2027 (13a kap 17 § SFL). Återkallelsen innebär att företaget under dessa år blir föremål för konventionell beskattning. FAR uppfattar att den föreslagna justeringen av bestämmelsen för spärrtid innebär att Bolag B, som tidigast, kan godkännas för tonnagebeskattningen 2037. Bolaget kan således inte godkännas för tonnagebeskattning förrän bolaget varit föremål för konventionell beskattning i 16 år, och skulle således kunna sägas vara föremål för en spärrtid om 16 år.

- Av utredningen Vågade skatter framgår att i Finland och Danmark kan de som lämnar tonnageskattesystemet återinträda i systemet efter att tio år med konventionell beskattning har förflutit. Antaget att detta är korrekt – även i fall av återkallelse från skattemyndigheten – framstår således som att Sverige genom den föreslagna regeljusteringen kommer att tillämpa en längre spärrtid än två av våra närmsta grannländer.

Övriga frågor

FAR anser att utredningen saknar resonemang kring följande områden:

- **Övergångsbestämmelser.** Promemorian saknar övergångsbestämmelser. Då det normalt uppstår konsekvenser vid byten mellan skattesystem saknar FAR en analys av behovet av övergångsbestämmelser för att undvika oönskade skattekonsekvenser. 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 mycket svår, för att inte säga omöjlig, att tillämpa i praktiken. Regeln är därmed inte rättssäker. En ytterligare effekt är att den missgynnar de företag som saknar extern belåning. Detta kan få ytterligare betydelse om det i samband med att specialsjöfart inkluderas i tonnageskattesystemet kan antas vara allt fler mindre rederier som ansöker om tonnagebeskattning. FAR anser därför att det bör övervägas att införa en ventil som gör det möjligt att, om det finns särskilda skäl, så ska regeln inte tillämpas. I tillägg till en sådan ventilregel skulle uttrycket “någon gång under beskattningsåret” kunna ersättas med exempelvis ett genomsnitt av relationen mellan eget kapital och externt kapital vid beskattningsårets ingång respektive dess utgång. Detta skulle skapa en mer rättssäker och förutsebar tillämpning, samtidigt som syftet med regeln upprätthålls.
- **Blandad verksamhet.** – En komplexitet i nuvarande regelverk avser den situationen att ett företag bedriver både kvalificerad rederiverksamhet, som kan bli föremål för tonnagebeskattning, och annan verksamhet som ska beskattas konventionellt. Då gäller att tillgångar och förpliktelser med något undantag ska fördelas till den del av verksamheten de tillhör och om dessa ska delas upp mellan verksamheterna, ska fördelning ske efter skälig grund. Detsamma gäller intäkter och kostnader. När det gäller finansiella intäkter och kostnader ska fördelning i stället ske utifrån bokförda värden på tillgångar och skulder om det inte klart framgår att en annan fördelning bättre motsvarar verkliga förhållanden. Enligt FAR:s erfarenhet har den särskilda fördelningsregeln för finansiella intäkter och kostnader vid den praktiska tillämpningen visat sig mycket svår att tillämpa och med begränsade möjligheter till en alternativ fördelning på grund av de höga beviskraven. FAR ställer sig frågande till varför finansiella intäkter och kostnader ska fördelas på annat sätt än vad som gäller tillgångar, skulder och andra intäkter och kostnader. Samma fördelningsgrund borde kunna gälla även för finansiella poster.
- **Kravet på strategisk och ekonomisk ledning.** Ett av villkoren för att ett fartyg ska anses kvalificerat är att dess strategiska och ekonomiska ledning ska finnas i Sverige. Eftersom

många rederier verkar i en internationell miljö vållar det relativt ofta praktiska problem att bedöma och ibland uppfylla detta krav. Det bör analyseras hur liknande villkor ser ut i våra grannländer och om det är förenligt med EU-rätten att upprätthålla ett krav på att fartygen ska ha sin strategiska och ekonomiska ledning i Sverige.

- **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 minimibeskattning på 15 procent. På grund av sin speciella karaktär är internationell sjöfartsverksamhet, till exempel genom tonnagebeskattning, undantagen från konventionell inkomstbeskattning 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. Som exempel kan nämnas vad FAR angett ovan i avsnittet gällande uthyrning av obemannat fartyg.
- **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 det finnas en osäkerhet kring om olika typer av poolsamarbeten omfattas av definitionen av kvalificerad rederiverksamhet. Exempelvis kan ett poolsamarbete vara arrangerat på så vis att rederiet, som visserligen ställer ett av sina ägda fartyg till förfogade i poolen, erhåller en ersättning som inte går att härleda specifikt till det egna fartygets godstransport. I stället kan ersättningssystemet vara uppbyggt utifrån olika parametrar, där

omfattningen av genomförda transporter är en av dem. Utformningen av 39b kap. 3 § IL gör att det i dessa fall kan uppfattas som oklart om ersättningen som erhålls genom poolsamarbetet omfattas av tonnagebeskattning. 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